



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

Processo n° 10630.720293/2007-67
Recurso n° 507.325 Voluntário
Acórdão n° **1201-00.521 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 27 de maio de 2011
Matéria IRPJ e outros
Recorrente Construcenter Predileta Ltda
Recorrida Fazenda Nacional

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2006

NULIDADE - MPF - MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL

Não se comprova nos autos qualquer irregularidade na emissão dos mandados de procedimento fiscal ou desconformidade de seu conteúdo com o objeto da autuação. De toda sorte, o MPF é ato de controle administrativo de natureza discricionária. Seus eventuais vícios, incompatibilidades entre seu objeto e o do lançamento, ou mesmo a sua própria ausência, não maculam o procedimento de lançar, pois é vinculado.

ARBITRAMENTO - MOMENTO PARA ESCRITURAR

O arbitramento não é medida punitiva e, portanto, pouco importa se durante todo o curso do período de apuração até o procedimento fiscal o contribuinte tenha agido de forma supostamente indolente. Para evitar o arbitramento, basta que promova, mesmo no curso da ação fiscal, a escrituração fiscal e comercial segundo as regras pertinentes e, se não fez até então, deveria ter sido alertado pela autoridade para assim proceder.

A autoridade, contudo, seguiu caminho totalmente diverso Não só deixou de franquear ao contribuinte a oportunidade para regularizar a sua escrituração com a advertência de que iria adotar a medida extrema do arbitramento, como considerou que o contribuinte não mais teria oportunidade para confeccionar ou retificar a sua escrituração, uma vez que esta deveria, segundo seu entendimento equivocado, já ter sido corretamente elaborada em data pretérita à entrega da declaração de rendimentos.

DECLARAÇÃO SEM CONTEÚDO - MULTA PELA NÃO APRESENTAÇÃO

A razão normativa de apresentar DIPJ não está na sua forma, mas sim no seu conteúdo. Assim, entregar formulários destituídos de qualquer expressão

numérica não caracteriza a apresentação de uma declaração e sujeita o agente à imposição da multa prevista para esta infração.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, DAR provimento parcial ao recurso, nos termos do voto do Relator.

(assinado digitalmente)

Claudemir Rodrigues Malaquias - Presidente.

(assinado digitalmente)

Guilherme Adolfo dos Santos Mendes - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Claudemir Rodrigues Malaquias (Presidente), Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Rafael Correia Fuso, Marcelo Cuba Netto, Antonio Carlos Guidoni Filho e Regis Magalhães Soares de Queiroz .

Relatório

DA AUTUAÇÃO E DA IMPUGNAÇÃO

Abaixo tomo de empréstimo o relatório elaborado pela autoridade julgadora de primeiro grau acerca das referidas peças de acusação e defesa inaugural:

Foram lavrados pela fiscalização da Delegacia da Receita Federal em Governador Valadares/MG, em 18/03/2008, os Autos de Infração, fls. 04 a 09 (IRPJ), fls. 10 a 15 (CSLL), fls. 16 a 21 (COFINS) e fls. 22 a 28 (PIS), que exigem da contribuinte, já qualificada nos autos, o recolhimento dos créditos tributários nos valores de R\$66.675,26, R\$29.019,65, R\$45.860,15 e R\$133.937,77, compreendendo principal, multa e juros moratórios, calculados até 20/02/2008, e no caso de IRPJ, no valor está incluída a multa regulamentar de R\$500,00. Tudo conforme as respectivas Descrições dos Fatos e Enquadramentos Legais e Termo de Verificação Fiscal, fls. 986 a 1008, do qual se extrai o seguinte:

1. Concluímos, nesta data, os exames de verificação do cumprimento, pela pessoa jurídica em epígrafe, das obrigações tributárias na área do imposto de renda e contribuições federais, relativamente ao período de janeiro a dezembro de 2005, conforme determinado pelo Mandado de

Procedimento Fiscal n.º 06.1.03.00-2007-00206-2 e Complementar (fls. 01 e 02), havendo constatado o que se segue.

2.... Na Junta Comercial de Governador Valadares apuramos que a empresa providenciou o registro dos seguintes livros Diário:

...

Além disso, a empresa providenciou o registro dos seguintes livros Registro de Inventário:

...

4 - Para tanto, em 28/06/2007, foi iniciado o procedimento fiscal na contribuinte acima identificada com a lavratura do Mandado de Procedimento Fiscal de fls. 52 e 53. Neste último a fiscalizada era intimada a apresentar, no prazo de 20 (vinte) dias corridos, os seguintes livros e documentos de 2005:

...

5 - Além dos livros e documentos supramencionados, solicitamos a apresentação da seguinte documentação:

...

7 - Em atendimento ao Termo de Início da ação Fiscal de 28/06/2007, a contribuinte apresenta em 17/07/2007, os documentos de fls. 55 a 64, acompanhado de documento apócrifo intitulado Relação de Documentos de fls. 54, com o seguinte teor:

...

8 - No momento da entrega da documentação acima mencionada, a fiscalização constatou que o Livro Diário não havia sido autenticado pelo órgão competente, motivo pelo qual o mesmo foi devolvido ao contador da empresa, Sr. Dário Costa Santuchi, para que providenciasse sua autenticação, conforme recibo firmado pelo contador no próprio documento apócrifo que estava sendo entregue à fiscalização.

9 - Em 19/07/2007, a empresa apresenta o Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR), e o Livro Diário de 2005 devidamente autenticado pela JUCEMG sob o número 04.038.398 em 19/07/2007, conforme descrito no item 2. O livros estavam acompanhados do mesmo documento apócrifo intitulado Relação de Documentos que já havia sido apresentado em 17/07/2007 (fls 54), que no momento da entrega foi efetuada a seguinte ressalva pela fiscalização: Recebi Diário 06/2005 (04.038.398). LALUR 2005 em 05 folhas soltas.

10 - Após análise perfunctória da documentação apresentada pela empresa em atendimento ao Termo de Início de Ação Fiscal de fls. 52 e 53, constamos que:

10.a) O livro Diário de 2005, apresentado à fiscalização foi autenticado pela JUCEMG sob nº 04.038.398 em 19/07/2007, portanto, em data posterior ao início da ação fiscal e, também, após a data de entrega tempestiva da Declaração de Informações Econômico-Fiscais da pessoa jurídica de 2005, declaração essa que foi recepcionada e protocolada pela SRF sob o nº 1150328 em 30/06/2006. Nos Termos de Abertura e Encerramento desse livro consta que o mesmo era composto de 181(...) folhas. Além disso, o número do Diário de 2005 que originalmente seria o de nº 07 foi alterado para 06, conforme rasura realizada a caneta, operação que foi devidamente consignada mediante ressalva realizada na ocasião e assinado pelo contador da empresa e pelo funcionário da JUCEMG que autenticou o referido livro e cuja cópia completa desse livro se encontra a fls. 252 a 432;

10.b) No Livro Diário do ano-calendário de 2005, apresentado inicialmente pela empresa à fiscalização (dissemos "inicialmente" porque no decorrer da auditoria foi apresentado outro livro Diário para tentar sanar as irregularidades apontadas pela fiscalização), verifica-se que o mesmo foi feito em partidas mensais, ou seja, com todos os lançamentos realizados no último dia de cada mês, além disso, não existem colunas de débito e crédito, mas apenas uma coluna de valor. A título de exemplo, o valor total dos lançamentos de janeiro/2005 foi de R\$ 1.970.201,77 (fls. 012 do Diário à fls. 263), mas nesse valor não há especificação dos valores totais de débitos e de créditos realizados durante o mês. Existem no citado livro duas colunas para lançamento do número da conta, uma intitulada como "Débito" e uma coluna intitulada como "Crédito", ou seja, no livro apresentado à fiscalização, o que identifica se o valor lançado é a débito ou a crédito é a posição do número da conta, se na primeira ou na segunda coluna;

10.c) Há lançamentos cuja conta de contrapartida consta na mesma linha da partida (débito e crédito na mesma linha) e outros cuja(s) conta(s) de contrapartida encontravam-se em branco (débitos em uma linha e créditos respectivos em outras). Isso acontece quando para uma (ou várias) partida(s) há várias contas de contrapartida (lançamentos de segunda, terceira ou quarta fórmulas). Verifica-se que a forma em que foi escriturado o Livro Diário torna seu exame difícil, mas um aprofundamento ia apontar sua total imprestabilidade, como veremos no decorrer do presente trabalho;

10.d) A fiscalizada não elaborou todas as demonstrações financeiras a que estava obrigada, não havendo transcrição da Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados no livro Diário de 2005. Além disso, não havia balancetes mensais

para a conferência dos saldos mensais das contas que estavam escrituradas nesse livro;

10.e) Várias contas incluídas no Livro Diário inicialmente apresentado à fiscalização não estavam incluídas no Livro Razão Analítico nº 07/2005 apresentado pela empresa e cujas cópias encontram-se à fls. 97 a 249. À guisa de exemplo, nesse primeiro Livro Razão (dissemos "primeiro" porque no decorrer da auditoria o contador apresentou outro livro Razão para tentar sanar as irregularidades encontrada no primeiro Diário) não constava o lançamento 259 (fls. 008 do Diário à fls. 259), quando se credita R\$ 905,15 à conta 1.1.1.02.0004 e se debita o mesmo valor à conta 2.1.1.03.0002. O mais interessante é que no livro Razão apresentado não constava nenhuma conta com o código 1.1.1.02.0004, mas o valor lançado a crédito consta normalmente do Razão na conta 2.1.1.03.0002 — FUNDESE A RECOLHER conforme se vê à fls. 000088 do primeiro Razão apresentado (fls. 184). Como pode??? Evidentemente houve manipulação do arquivo magnético para apuração do balanço. Além disso, há inúmeras irregularidades como essa em outras contas;

10.f) A contribuinte não escriturou suas operações no livro Razão de forma individualizada, sendo que todas as operações foram contabilizadas no último dia de cada mês de 2005;

10.g) A empresa não apresentou os livros auxiliares que obrigatoriamente deveriam ser utilizados para resumir e totalizar, por conta ou subconta, os lançamentos efetuados no livro Diário, embora escriturasse seu Diário de forma resumida, mediante lançamentos por totais mensais, especialmente nas seguintes contas: 1.1.1.01.0001 — CAIXA, 1.1.2.01.0002 — CLIENTES, 1.1.2.02-0001 — ADIANTAMENTOS DIVERSOS, 1.1.2.04.0001 - FRETES E CARRETOS, 1.1.2.04.0002 -ESTOQUE FINAL, 1.1.2.04.0003 - MERCADORIAS PARA REVENDA, 3.1.1.01.0001- RECEITA DE VENDA DE MERCADORIAS, 3.2.1.01.0004 - DEVOLUÇÕES DE MERCADORIAS e 4.1.1.01.0002 — COMPRAS DE MERCADORIAS. A título de exemplo, a conta CLIENTES em 31/12/2005 apresenta um saldo no valor de R\$ 237.203,01 (fls. 000170 do Diário à fls. 421), mas qual o saldo de cada cliente??? Apesar de regularmente intimado, a contribuinte não apresentou seu controle de contas a receber;

11. Em razão dessas constatações, a contribuinte foi intimada a, no prazo máximo de 07 (sete) dias, contados a partir do recebimento do termo, apresentar os documentos abaixo relacionados, conforme Termo de Intimação Fiscal lavrado em 27/08/2007 (fls. 65 e 66):

12. Em atendimento ao Termo de Intimação de 27/08/2007, a contribuinte apresenta em 03/09/2007, os documentos de fls. 70 a 96, acompanhado do "Termo de Resposta" de fls. 67 a

69, assinada pelo contador da empresa. Sr Dário Costa Santuchi, nos seguintes termos:

"1- Livro Diário e Declaração de Informações Econômico-Fiscal da Pessoa Jurídica

O Livro Diário foi autenticado em 19/07/2007, porque, por um problema de espaço físico nos escritórios e com o avanço tecnológico da informática, hoje em dia é uma prática muito utilizada pelas empresas, guardarem seus livros em arquivos magnéticos e imprimirem à medida que o fisco pede. O próprio fisco já pede tudo em arquivo no formato eletrônico TXT para facilitar o confronto das informações, e vejam bem, em 20 (vinte) dias seria impossível escriturar os livros, com a riqueza de detalhes que eles exigem. Hoje com as diversas declarações que são enviadas para os fiscos federal, estadual e municipal, estes entes têm todas as informações detalhadas do contribuinte mensalmente, o Sintegra, por exemplo, constam pormenorizados todas as movimentações de entradas e saídas do contribuinte, além disso, como podemos verificar o contribuinte recolheu em dia seus impostos devidos (PIS e COFINS) que utilizam uma base de cálculo complexa extraída dos livros contábeis (Diário e Razão), prova cabal que o livro estava escriturado antes da TL4F ser lavrada, sabemos que a legislação determina o último dia útil do mês de março do ano seguinte para término da escrituração e fechamento do ano calendário anterior, no entanto a autenticação é apenas uma obrigação acessória, uma formalidade que não invalida a escrituração do livro e suas informações, por isso, roga este contribuinte, que ao fiscalizar os livros o Senhor Auditor fiscal não leve em conta, formalidades que em nenhum momento lesou o erário público.

2- Demonstração de Lucros e Prejuízos Acumulados

A Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados não está transcrita no livro Diário, porque apesar de ainda figurar como obrigatória, há muitos e muitos anos a mesma não é solicitada junto ao Balanço e a Demonstração de Resultado e ela está demonstrada na DIPJ, nem a Junta Comercial do Estado de Minas Gerais ao autenticar o Livro Diário exige a transcrição desta demonstração, exige apenas a transcrição do Balanço e a Demonstração do Resultado a Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados é exigida apenas para as S.A.

3- Livro Razão

A escrituração do Livro Razão foi realizada utilizando o último dia do mês, conforme a NBC T 2 item 2.1.5.1, no entanto, todos os lançamentos estão pormenorizados de acordo com os documentos diários que originaram os lançamentos, que são os boletins de caixa, extrato bancário, livro de registro de entrada de mercadorias, livro de registro de saídas de mercadorias, folha de pagamento, títulos pagos e

14. A empresa cujo objetivo social é o comércio varejista de material construção, ferros e ferragens, conforme cópia da 60 (sexta) alteração contratual consolidada de fls.55 a 59, apresentou sua Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica do exercício 2006, ano-calendário de 2005, com base no regime de tributação do Lucro Real (fls. 31 a 51), declaração essa que foi recepcionada e protocolada pela SRF sob o nº 1150328 em 30/06/2006.

15. Ressalte-se, por oportuno, que a declaração supra mencionada foi entregue totalmente em branco, com exceção da Ficha 01 - Dados Iniciais & fls. 31, e da Ficha 02 - Dados Cadastrais e Ficha 03 - Dados do Representante e do Responsável à fls. 32.

16. Em 11/07/2007, portanto, após a data de início do procedimento fiscal, a empresa apresenta declaração retificadora, que foi recepcionada e protocolada pela SRF sob o nº 1407060 (fls. 932 a 953). Ressalte-se que a entrega da declaração retificadora após a lavratura do início do procedimento fiscal não deve prosperar, haja vista que o início do procedimento de ofício, exclui a espontaneidade do sujeito passivo da obrigação tributária, conforme disposto no artigo 7º, § 1º do Decreto-Lei nº 70.235, de 06 de março de 1972....:

...

17. Ao optar pelo regime de tributação do lucro real, a empresa estava obrigada a manter em boa guarda e ordem, enquanto não decorrido o prazo decadencial e não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, todos os livros de escrituração obrigatórios por legislação fiscal específica, bem como os documentos e demais papéis que serviram de base para escrituração comercial e fiscal, conforme disposto nos arts. 1.179 a 1.181, 1.183 a 1.189 e 1.194 do Código Civil, aprovado pela Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002...

...

18. Dispondo sobre a escrituração e livros mercantis, a pessoa jurídica optante pelo regime de tributação do Lucro Real, se sujeita ao cumprimento do disposto nos arts. 251, 255, 256, 257, 258, 259, 260, 264, 269, 274 e 276, todos do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR/99), nos seguintes termos:

...

20. Constatamos, portanto, que a escrituração da contribuinte relativa ao ano-calendário de 2005, contém falhas insanáveis que a tornam imprestável para a determinação do resultado da empresa e impõem o lançamento do imposto com base no lucro arbitrado, conforme mandamento contido nos arts. 259, parágrafo 2º, e 530, incisos, II e VI .do RIR/99 e no art. 47,

incisos 1, II, III e VII, da Lei nº 8.981/95, pelos motivos enumerados acima, conforme detalhamos a seguir.

21. Destacamos que o livro Diário de 2005 foi autenticado em 19/07/2007 (fls. 252), data essa posterior à data de entrega da Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica relativa a esse período-base (fls. 31 e 51), cuja entrega ocorreu tempestivamente em 30/06/2006. Além disso, a declaração entregue estava totalmente em branco, fato esse que trouxe, por si só, insegurança quanto à fidelidade dessa declaração e, mesmo, da própria escrituração. Ressaltamos que poder-se-ia admitir que o Diário fosse registrado até a data da entrega tempestiva da Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica tributada pelo lucro real, pois a apuração do lucro tributável, faz-se justamente a partir do resultado apurado contabilmente, com observância das disposições da lei comercial, porém nunca a montagem dos livros em data posterior à data da entrega da declaração nos quais deveria se apoiar. Sendo a existência de escrituração regular pré-requisito indispensável para a opção pelo regime de apuração do imposto de renda pelo regime do Lucro Real, muito menos, poder-se-ia admiti-lo no caso em apreço, haja vista que a falta de autenticação do livro Diário de 2005 até a data de entrega tempestiva da declaração, configura grave descumprimento de formalidade extrínseca que visa justamente resguardar a segurança e inviolabilidade da escrituração na qual deve ser apoiada a apuração do lucro real. Ressalte-se ainda, a falta de zelo do contribuinte para com sua escrituração, constatável pelos erros contidos nos termos de abertura e encerramento do livro Diário, conforme ressalvas neles anotada, cópia à fls. 252 e 432. Portanto, não se encontra na forma exigida pela legislação comercial e fiscal, o livro Diário apresentado pela contribuinte.

22. Além disso, como agravante das irregularidades inicialmente apontadas, constatamos que a contribuinte também não elaborou todas as demonstrações financeiras a que estava obrigada, não havendo transcrição da Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados no livro Diário de 2005. Esclarecemos ainda, que não foi apresentado livro próprio que a empresa porventura houvesse adotado para a transcrição de suas demonstrações financeiras, mas tão somente uma simples folha com esse objetivo (fls. 70), descumprido, desse modo, o disposto nos arts. 1.179 e § 2º do art. 1.184 da Lei nº 10.406/2002 e art. 274 do RIR/99.

24. Como a fiscalização não conseguia desenvolver a auditoria, por diversas vezes o contador foi interpelado a esclarecer sua contabilidade. Após ser alertado sobre a existência de diversas contas, cujos lançamentos escriturados no Livro Diário não constavam do Livro Razão, o contador preparou e entregou à fiscalização um novo livro Diário de 2005. O livro apresentado era composto por 183 folhas, não estava encadernado e nem autenticado, e tampouco continha o balanço de encerramento e a demonstração de resultado do

exercício. Além disso, a empresa entregou um novo livro Razão de 2005, que era composto por 268 folhas, não estava encadernado e tampouco continha os termos de abertura e encerramento. Ressalte-se, por oportuno, que o primeiro Livro Diário de 2005 era composto por 181 folhas e o segundo por 183 folhas, mas este não possuía os balanços mensais que constavam do primeiro livro Diário apresentado à fiscalização. Quanto ao livro Razão, o primeiro que foi apresentado à fiscalização era composto por 153 folhas (incluindo Termos de Abertura e Encerramento), enquanto segundo Razão era composto por 268 folhas, ou seja, uma diferença de 116 folhas!! Cópia do novo livro Diário de 2005 e do novo livro Razão de 2005, apresentados à fiscalização se encontram à fls. 477 a 659 e 662 a 928, respectivamente.

...

29. De maneira similar, nas cópias do livro Diário de 2005 de fls. 252 a 432 e cópias do livro Razão às fls. 150 a 154, lis. 154 a 158, fls. 160, fls. 160 e 161, fls. 161 a 163, fls. 196 e 197 e fls. 198 e 199, respectivamente, verifica-se que não há detalhamento e individualização das operações realizadas nomeadamente com as seguintes contas: 1.1.2.01.0002 - CLIENTES, 1.1.2.02.0001 – ADIANTAMENTOS DIVERSOS, etc.

30. Em virtude da falta de detalhamento e individualização das operações supramencionadas, a empresa foi intimada a apresentar os livros auxiliares ou fichas que serviram de suporte à escrituração dessas operações no livro Diário de 2005 (fls. 252 a 432), conforme Termo de Intimação lavrado em 27/08/2007 (fls. 65 e 66).

31. Em atendimento ao Termo de Intimação de 27/08/2007, a empresa não apresenta nenhum outro livro auxiliar além daqueles já entregues à fiscalização, a saber: livro Registro de Entradas de Mercadorias nº 07/2005, livro Registro de Saídas nº 07/2005, livro Registro de Apuração de ICMS nº 07/2005 e o livro Registro de Inventário nº 07/2005, que pudessem dar respaldo aos registros constantes do livro Diário de 2005 à fls. 252 a 432, escrituração essa que foi feita de forma incompleta, insuficiente e incorreta suas operações, em desacordo com as leis comerciais e fiscais, contendo sua escrituração vícios, erros e deficiências que a tornam imprestável para a determinação do lucro real. A escrituração do Diário, incompleta e permeada de erros, foi efetuada por totais mensais, porém sem a existência de livros auxiliares que permitissem a perfeita identificação e conferência dos fatos descritos. Verifica-se ainda que às cópias dos excertos do livro Registro de Entradas de Mercadorias nº 07/2005 (fls. 459 a 465) e do livro Registro de Saídas nº 07/2005 (fls. 466 a 474), a ausência de qualquer referência às páginas onde deveriam ter sido informados os transportes dos totais mensais desses livros auxiliares para o livro Diário de 2005,

descumprindo, dessa forma, o disposto no sC 2º do artigo 258 do RIR/99.

32. Também, se verifica que a empresa deixou de escriturar o livro Razão de 2005 (lis. 97 a 249), segundo as normas contábeis recomendadas, mantidas as demais exigências e condições previstas na legislação. A escrituração deveria ter sido feita de forma individualizada, obedecendo à ordem cronológica das operações, porém foi realizada de forma resumida, mediante lançamentos por totais mensais, a exemplo da escrituração do livro Diário de 2005 (fls. 252 a 432).

33. Pode ser notado do Livro Razão de 2005 (fis. 97 a 249), a existência de inúmeros registros referentes aos atos ou operações mercantis realizados durante o ano-calendário de 2005, cujos lançamentos indicam uma conta de contrapartida que sequer foi escriturada no referido livro, não obstante a conta faça parte do plano de contas da empresa, conduta que pode ser comprovada nomeadamente quanto à conta "1.1.2.01.0008 - 0000000173 - CARTÕES DE CRÉDITO", conforme pode ser observado nos excertos de alguns dos lançamentos realizados a crédito dessa conta à fls. 99, 100, 108 e 109, e discriminados no quadro demonstrativo a seguir.

34. Cabe ressaltar que no decorrer do procedimento de auditoria, a fiscalização solicitou à empresa o fornecimento dos arquivos magnéticos da contabilidade de 2005, pedido esse que foi prontamente atendido pelo contador da empresa. A partir das informações extraídas dos arquivos magnéticos enviados pela contribuinte, constatamos que diversas contas não estavam escrituradas no primeiro Livro Razão inicialmente apresentado à fiscalização, conduta que demonstra que a empresa escriturou de forma incompleta, insuficiente e incorreta suas operações no livro Razão de 2005, em desacordo com as leis comerciais e fiscais, contendo sua escrituração vícios, erros e deficiências que a tornam imprestável para a determinação do lucro real.

...

39. Corroborando, ainda nesse sentido, verifica-se que na cópia do livro Diário de 2005 (fls. 252 a 432), a existência de inúmeras operações que indicam como conta de partida e contrapartida dos lançamentos, uma conta que se inicia com a seqüência numérica "2.1.1.01", ou seja, uma conta de determinado fornecedor que provavelmente não foi escriturado no primeiro livro Razão de 2005, demonstrando, mais uma vez, que a empresa escriturou de forma incompleta, insuficiente e incorreta suas operações, em desacordo com as leis comerciais e fiscais, contendo sua escrituração vícios, erros e deficiências que a tornam imprestável para a determinação do lucro real.

40. Verifica-se ainda que a empresa cometeu falta grave ao ~~transcrever de forma incorreta, valores transferidos a título de~~

"SALDO ANTERIOR" no momento de abertura de algumas contas no Razão de 2005, provenientes dos saldos finais dessas contas no balanço de encerramento realizado em 31/12/2004. Ressalte-se, por oportuno, que a empresa ainda não havia providenciado o registro do livro Diário de 2004, fato esse que somente ocorreu em 25/10/2007, conforme pode ser observado à fls. 964, Outro detalhe é que o livro Diário de 2004 numerado como sendo o de nº07 (sete), tem a numeração superior àquela que foi dada ao livro Diário de 2005 que foi de nº06 (seis), fato esse incompatível com a seqüência da escrituração de uma empresa, demonstrando, mais uma vez a falta de zelo do contribuinte para com sua escrituração.

41. Apesar disso, durante o procedimento fiscal, a empresa apresentou o livro Razão de 2004. O livro apresentado foi escriturado por processamento eletrônico de dados, em folhas contínuas e numeradas até 175 (cento e setenta e cinco), não estava encadernado e tampouco continha as assinaturas do sócio responsável e do contador da empresa, conforme pode ser observado nos excertos de fls. 964 a 972. O quadro demonstrativo a seguir, aponta o resultado do confronto das contas em que foram apuradas diferenças entre o saldo final existente em 31/12/2004, com o saldo inicial lançado a título de "SALDO ANTERIOR" no momento da abertura dessas contas em 2005. Além disso, na coluna intitulada "FLS", indicamos a folha do processo onde se encontram os valores constantes desse demonstrativo.

42. Ante todo o exposto, ficou demonstrada que a escrituração da contribuinte no ano-calendário de 2005 contém falhas insanáveis que a tornam imprestável para a determinação do resultado da empresa e impõem o lançamento do imposto com base no lucro arbitrado, conforme mandamento contido nos arts. 259, parágrafo 2º, e 530, incisos 1, II e VI, do RIR/99 e no art. 47, incisos I, g III e VII, da Lei nº8.981/95.

43. Indubitável, pois, a pertinência da aplicabilidade do regime de tributação com base no lucro arbitrado em todo o período fiscalizado, pelas razões supracitadas, destacando-se, por oportuno, que "o arbitramento não possui caráter de penalidade; é simples meio de apuração do lucro" (Ac. CSRF/01-0.123/81 - Resenha Tributária, Jurisprudência - CSRF 1.2.8, pg. 220), frise-se, a única metodologia capaz de determiná-lo no vertente caso.

44. Em virtude dos motivos acima apontados, procedemos ao lançamento de ofício dos seguintes tributos e contribuições:

I - IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA JURÍDICA
RECEITA DA REVENDA DE MERCADORIAS - LUCRO
ARBITRADO - PERÍODO DE JANEIRO A DEZEMBRO
DE 2005.

apuração somente é permitido para as pessoas jurídicas que optaram pelo regime de tributação do lucro real.

51. Assim sendo, procedemos ao lançamento de ofício da CONTRIBUIÇÃO SOCIAL PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL — COFINS CUMULATIVA, determinado mediante a aplicação dos percentuais fixados em lei sobre a receita bruta escriturada no livro Registro de Apuração de ICMS nº 07/2005 a fls. 433 a 458, deduzida das devoluções de vendas registradas nesse mesmo livro, conforme demonstrativo de fls. 984 em anexo.

52. O auto de infração (fls. 16 a 22) indica os valores lançados, pormenorizando a metodologia de cálculo da CONTRIBUIÇÃO SOCIAL PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL — COFINS CUMULATIVA, e especificando os enquadramentos legais.

III — FALTA DE RECOLHIMENTO A TÍTULO DE CONTRIBUIÇÃO PARA O PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO SOCIAL — PIS CUMULATIVO SOBRE OS VALORES CONSIGNADOS PELO CONTRIBUINTE NO LIVRO REGISTRO DE APURAÇÃO DE ICMS DO PERÍODO DE JANEIRO A DEZEMBRO DE 2005.

53. Conforme documentos a fls. 973 a 975, a contribuinte entregou as Declarações de Débitos e Créditos Federais (DCTF) relativas aos 1º e 2º trimestres de 2005, recebidas e protocoladas pela SRF sob os n.ºs. 1000.000.2005.2010135120 (fls. 974) e n.º 1000.000.2006.2080186760 (fls. 975), respectivamente. Verifica-se que nos documentos acima mencionados, a empresa não prestou qualquer informação a respeito da existência de débitos de tributos e contribuições relativos aos fatos geradores ocorridos durante o ano-calendário de 2005, não obstante existirem valores recolhidos a título de PIS não cumulativo, conforme tela de fls. 977.

54. Em razão da realização do arbitramento do lucro da empresa, fica impossibilitada a opção pela apuração do Pis pelo regime não cumulativo, haja vista que esse regime de apuração somente é permitido para as pessoas jurídicas que optaram pelo regime de tributação do lucro real.

51. Assim sendo, procedemos ao lançamento de ofício da CONTRIBUIÇÃO PARA O PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO SOCIAL — PIS, determinado mediante a aplicação dos percentuais fixados em lei sobre a receita bruta escriturada no livro Registro de Apuração de ICMS nº 07/2005 a fls. 433 a 458, deduzida das devoluções de vendas registradas nesse mesmo livro, conforme demonstrativo de fls. 985 em anexo.

52. O auto de infração (fls. 23 a 29) indica os valores lançados, pormenorizando a metodologia de cálculo da CONTRIBUIÇÃO PARA O PROGRAMA DE

INTEGRAÇÃO SOCIAL — PIS, e especificando os enquadramentos legais. A motivação da autuação é:

...

V — MULTA REGULAMENTAR PELAS INFORMAÇÕES INEXATAS NA DIPJ

57. Conforme documentos a fl. 31 a 51, a contribuinte entregou a Declaração de Informações Econômico Fiscais de Pessoa Jurídica — DIPJ de 2005, recepcionada e protocolada pela SRF sob o nº0058194 em 30/06/2006, contendo declaração diversa da verdadeira sobre o montante de tributos e contribuições federais devido no período-base supra mencionado, haja vista que todos os campos que compõem a DIPJ foram preenchidos em branco, com exceção da Ficha 01 — Dados Iniciais a fls. 31, e da Ficha 02 — Dados Cadastrais e Ficha) 3 — Dados do Representante e do Responsável a fls. 32.

58. Portanto, fica a empresa sujeita à multa prevista no inciso I e §3º, inciso II do art. 7º da Lei nº 10.426, de 24 de abril de 2002, combinado com o artigo 19 da Lei 11.051, de 29 de dezembro de 2004.

A contribuinte apresenta a impugnação, fls. 1012 a 1029, da qual extrai-se o que se segue:

Antes de adentrarmos no mérito desta equivocada autuação, é oportuno registrar o total desconforto e insegurança vivida pela impugnante, tendo em vista a forma confusa e tendenciosa, como a ação fiscal foi desenvolvida contra o seu estabelecimento, senão vejamos:

A impugnante foi notificada pelo Termo de Início de Ação Fiscal SAFIS/DRF/GVS nº. 206/2007 MPF 06103002007.00206-2 em 28/06/2007, concedendo o prazo de 20(vinte) dias para fornecer os seguintes documentos:

1. Contrato social (ou estatuto ou Declaração de Firma Individual) e alterações em cópia autenticada.
2. Livro de Entrada de Mercadorias, Saídas, Apuração do ICMS e Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termo de Ocorrência da matriz e das filiais, caso existam.
3. Se for prestadora de serviço, os livros de escrituração fiscal obrigatória determinado pela legislação municipal e das filiais, caso existam.
4. Livro Diário e Razão e/ou Livro Caixa (...).
5. Talonário de notas fiscais de saída de mercadorias (...).
6. Relação de bens patrimoniais possuídos pela empresa. (...)
7. Relação dos bens-patrimoniais possuídos pelos sócios (...)

Tempestivamente em 17/07/2007, a impugnante entrega toda a documentação solicitada, conforme protocolo do agente fiscal recebedor que faz a seguinte observação.

Recebi: Diário n.º. 06/2005 (04.038398).

LALUR 2005 em 05 folhas soltas.

Faz outras observações de outra empresa e percebe o equívoco e rasura o protocolo. (em anexo).

Em 22/08/2007, a impugnante recebe um Mandato de Procedimento Fiscal Complementar n.º 06.03.00-2007-00206-2-1, incluindo o Auditor Fiscal que assina o Auto de Infração. (em anexo).

Em 27/08/2007, o auditor Fiscal que foi incluído no MPF em 22/08/2007, emite um Termo de Intimação Fiscal, concedendo o prazo de 07 (sete) dias para apresentar esclarecimentos e novo documento, que foram atendidos em 03/09/2007, através do termo de resposta (em anexo).

Mesmo fora do MPF em 15/10/2007 o Auditor Fiscal solicita ao contador os livros de Registro de Registro de Entrada, Saídas, Apuração do ICMS do ano calendário de 2004 e diversas notas fiscais de devolução de 2005, que foram entregues prontamente (em anexo).

Em 17/10/2007 o Auditor Fiscal solicita ao contador os documentos que comprovam as saídas, solicita outro modelo de Livro Diário. (em anexo).

Em 26/10/2007, a impugnante recebe outro Termo de Intimação Fiscal, solicitando: Apresentação rol de mercadorias ou demonstrativo de levantamento e da avaliação de seus estoques de mercadorias ao final de cada um dos meses do ano-calendário de 2005, o que foi atendido pessoalmente pelo contador, que demonstrou através do próprio livro razão que se encontrava na repartição e o Auditor Fiscal se deu por satisfeito, com a apuração do custo da mercadoria vendida. (cópia em anexo).

Em 26/10/2007, a impugnante apresenta o Livro de Registro de Inventário de 01/01/2005 a 30/11/2005, em formulário contínuo conforme solicitação do Auditor Fiscal. (em anexo).

Em 07/11/2007, a impugnante apresenta Memória de cálculo do Custo da Mercadoria Vendida, solicitada pelo Auditor Fiscal. (em anexo).

Em 20/12/2007, a impugnante recebe o Termo de Prosseguimento de Ação Fiscal. (em anexo).

Em 16/01/2008, o Auditor Fiscal solicita os arquivos com relação de cupom fiscal, que é prontamente atendido conforme confirmação do e-mail. (em anexo).

Em 22/01/2008, o Auditor Fiscal solicita os arquivos de vendas e recebimento, que é prontamente atendido conforme confirmação do e-mail. (em anexo).

Em 31/01/2008, a impugnante recebe o Termo de Prosseguimento de Ação Fiscal. (em anexo).

Em 07/02/2008, a impugnante recebe um Demonstrativo de Emissão e Prorrogação de MPF. (em anexo).

Como ficou demonstrado o descontrole desta fiscalização inicia-se em 28/06/2007 e termina em 19/03/2008, 09(nove) meses após o seu início e mesmo concordando com as alegações e tendo atendido todas as diversas solicitações e digam-se de passagem foram muitas e fora do habitual. E admitindo ao contador que não havia fundamentação legal para autuar, a insatisfação permaneceu e o fisco na pessoa de seu Auditor Fiscal na ânsia de tributar achou por bem desconsiderar a contabilidade, "arbitrar" e autuar a impugnante.

Ora, senhores julgadores, isto representa uma verdadeira afronta ao direito do contribuinte, que mesmo sem nada dever e considerado inadimplente.

O Código de Defesa do Contribuinte do Estado de Minas Gerais — CDC-MG, autorgado ao povo mineiro através da Lei no. 1315/2000, de 07/04/2000 é bastante claro nos seus objetivos e direitos de defesa do contribuinte contra atos do poder de fiscalização, conforme preceitua:

...

A lei maior que preside as relações tributárias, que é o CTN - Código Tributário Nacional, em seu artigo 112, dá o diapasão que o intérprete, na aplicação dela, deve acolher,

...

O STF — Supremo Tribunal Federal tem restabelecido uma paridade na relação Fisco/Contribuinte em não aceitar a abusividade na aplicação de multas que podem afetar a continuidade da atividade econômica que, antes de mais nada, tem o claro objetivo social, senão vejamos a jurisprudência deste Excelso Pretório:

...

O comando legal, de maneira sábia, autoriza e dá o norte de como o agente fiscal, no seu poder de império, deverá agir, sempre visando preservar a atividade econômica, visando a sua perpetuidade como ente social e não a sua exterminação como se fossem entes nocivos à sociedade.

O agente fiscal signatário deste AI, ao eleger suposições, descurou-se na interpretação desse artigo 112 do CTN, aplicando de maneira mais desfavorável ao acusado, que foi o

"arbitramento" ao invés de, obedecendo à lei, interpretá-la favoravelmente ao acusado. O objetivo do Agente Fiscal deverá ser sempre o da preservação da atividade econômica e do empresário diligente e cumpridor das suas obrigações.

Assim, como está sobejamente demonstrado a autoridade fiscal, na sua ação fiscal, deve agir de maneira mais cautelosa e justa, para que os sofridos contribuintes não sejam sobrecarregados com ônus financeiros pela elaboração de sua defesa, perda de tempo e a geração de uma insegurança decorrente de ações imprudentes dos agentes fiscais.

DO TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL

Auditor Fiscal relata que o livro o Diário foi autenticado em data posterior ao início da ação fiscal, a impugnante entregou o livro Diário para o Auditor Fiscal com tanta boa fé, que não percebeu que o mesmo não estava registrado, e a própria fiscalização devolveu o livro e determinou que o mesmo fosse registrado, portanto a impugnante foi autorizada tacitamente a registrar o livro na Solta Comercial, conforme o próprio Auditor Fiscal confirma através do item 8 do contexto do Termo de Verificação Fiscal e segue o Auditor Fiscal no item 10ª dizendo que o livro nº. 07 foi rasurado para nº. 06, ora, o próprio Auditor Fiscal, neste mesmo item, relata que o funcionário da JUCEMG autentica a ressalva, portanto, qual e irregularidade? Em que foi lesado o erário público?

Admitir raciocínio jurídico que leve à punição do contribuinte, em circunstância como as tais, seria expungir do ordenamento jurídico mineiro/nacional o sagrado princípio da boa fé. Assim, GERALDO ATALIBA ensina, de modo simples, elegante e cabal que: "E também decorrência do princípio da boa-fé que a obediência às normas jurídicas, ou às praxes estabelecidas e observadas pela administração pública exclui a aplicação de todo e qualquer tipo de sanção" (Novo Processo Tributário. São Paulo: Resenha Tributária, 1975. p34).

O Auditor Fiscal no item 10b. alega que o Livro Diário foi escriturado em partilhas mensais, vejamos o que diz a legislação:...

E vejamos o que diz o Regulamento do Imposto de Renda:

...

Portanto a impugnante escriturou o seu Livro Diário por partilhas mensais autorizado pela legislação, e o Auditor Fiscal diz mais, que não existem colunas de débito e de crédito mais apenas uma coluna de valor, como podemos verificar nas folhas do Livro Diário, anexas aos autos, o livro e composto de 07 (sete) colunas de lançamento... E continua falando no item 10c que a impugnante efetuou lançamento de segunda, terceira ou quarta fórmula, a Lei 6.404/96, conhecido como a Lei das SA e clara ao autorizar a

escrituração do Livro Diário com um débito e um crédito, um débito e vários créditos e vários débitos e um crédito, portanto a impugnante não tinha a obrigação legal de escriturar seu livro como queria o Auditor Fiscal, e ele continua neste mesmo item "... **o Livro Diário torna seu exame difícilimo...**" grifo nosso, o Auditor Fiscal demonstra que queria facilidade, o que convenhamos que não é dever do contribuinte facilitar o trabalho do Auditor Fiscal e sim agir de acordo com a legislação formal.

No item 10.d o Auditor Fiscal alega que a impugnante não transcreveu a Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados no Livro Diário, a Lei 6.404/96, conhecido como a Lei das SÃ, determina esta obrigatoriedade somente para a SA, e não para a LTDA que é o caso da impugnante, no entanto esta demonstração foi entregue ao Auditor Fiscal além de constar na Declaração do Imposto de Renda Pessoa Jurídica Ficha 47, e ele continua "...não havia balancetes mensais para conferência dos saldos das constas que estavam escrituradas...", grifo nosso, ora senhores julgadores se verificar-mo o Livro Diário nas páginas 148 à 180 constam escriturados os balancetes dos meses de janeiro à dezembro e o balanço, cópias anexas (folhas 252 à 432) anexadas pelo próprio Auditor Fiscal, o que da a entender que o Auditor Fiscal se quer desfolhou o livro.

Quanto ao item 10e, onde o Auditor Fiscal relata que não encontrou a conta 1.1.102.0004 e 2.1.1.03.0002 e atesta que houve **"...manipulação do arquivo magnético..."** grifo nosso, primeiro ressaltamos que em contabilidade a fórmula e simples ($\text{Ativo} = \text{Passivo} + \text{Patrimônio Líquido}$), sempre um lançamento terá outro correspondente, não é possível (manipular arquivo) por que o contabilidade não fecha, qual quer pessoa que entenda um pouco de contabilidade sabe disso, no entanto estamos anexando cópia das contas, não encontradas pelo Auditor Fiscal, além disso, manipular arquivo impresso? Qual arquivo? Para que?

No item 10.f, o Auditor Fiscal relata que o contribuinte não escriturou suas operações no Livro Razão de forma individualizada, sendo que todas as operações foram contabilizadas no último dia de cada **mês em 2005**, com uma simples verificação nos autos folhas 97 a 249, podemos verificar que as contas estão individualizadas, quanto ao lançamento no último dia do mês o Auditor Fiscal não mencionou o dispositivo legal que proíbe o livro razão.

No item 10.g, O Auditor Fiscal relata que a empresa não apresentou os livros auxiliares, ora, a impugnante apresentou o Livro de Entrada de Mercadorias, Saída de Mercadorias, Apuração do ICMS, Livro de Registro de Inventário, Boletim de Caixa, Notas Fiscais de vendas, contas a pagar e a receber e etc., portanto todos os livros auxiliares foram entregues em papel e em meio magnético, a título de exemplo e cita a conta cliente, ora, se ele verificar o Livro de Registro de Entrada de

Mercadoria e confrontar com o arquivo magnético do contas a receber ele vai poder confirma o todos os saldo.

Quanto ao item 16. Declaração do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, a impugnante só tomou conhecimento de que a mesma encontrava-se sem lançamento nos arquivos da RFB pela própria fiscalização, que determinou tacitamente que fosse reenviada e como o Receitanet não aceita reenvio a impugnante enviou a retificadora, o que em nenhum momento prejudicou a fiscalização, muito pelo contrário facilitou, visto que todos os valores lançados estão em conformidade com a contabilidade, inclusive as fichas com a demonstração do lucro/prejuízo e base de cálculos da CSLL, PIS e COFINS, que o agente fiscal se que verificou e não cita uma divergência sequer Nós poderíamos ficar aqui explicando todos os itens do relatório fiscal, mais por economia processual, entendemos que a controvérsia maior é que o Auditor Fiscal insiste em considerar a contabilidade "imprestável" para utilizar-se do mais fácil o arbitramento.

Arbitramento

O Sr. Auditor Fiscal mesmo tendo todos os meios para conferir o resultado declarado pela impugnante, optou pela lei do menor esforço e arbitrou o lucro e considerou a contabilidade "imprestável", sob a alegação de que o Livro Diário foi registrado após o início da ação fiscal, que a declaração foi entregue zerada, não considera a retificadora, que no Livro Diário não consta a Demonstração do Lucro ou Prejuízo acumulado, que os lançamentos foram realizadas no ultimo dia de cada mês e que os livros auxiliares não foram registrados.

Ora, senhores julgadores, a impugnante entregou tudo que o Auditor Fiscal pediu, conforme segue somente para relembrar, Livro de Registro de Entrada de Mercadorias, Livros de Registro de Saídas de Mercadorias, Livro de Apuração do ICMS, Relatório do Custo das Mercadorias Vendida, Livro de Registro de Inventario, Inventário magnético de janeiro a dezembro, Contas a Pagar, Contas a Receber, LALUR, Razão em papel e em meio magnético etc., além de diversas reuniões com o contador. Seria fácil o Auditor Fiscal apurar o lucro ou prejuízo da empresa, mais repetimos ele opta pela lei do menor esforço e o que mais nos espanta senhores julgadores e que em todo o relatório o auditor Fiscal fala em “manipulação de arquivo”, mais em nenhum momento ele relata que não encontrou um nota fiscal, um cheque, um pagamento, um recebimento, ou seja, ela não demonstra uma irregularidade se quer da impugnante com documentos; se prende a formalidade de registro e lançamentos que não encontrou porque não procurou.

A seguir, agasalha-se no art. 142 do CIN, Art. 10 do PAF, Manual de Perguntas e Respostas, Jurisprudência do Conselho de Contribuintes, art. 112 do CTN.

Afirma que no MPF cientificando a impugnante bem como nos complementares não há a previsão de fiscalização da CSLL, PIS e COFINS.

Afirma, ainda, que na autuação não foram considerados os pagamentos efetuados a título de contribuição para PIS e da COFINS, bem como alterada a base de cálculo no valor total de R\$9.149,35, PIS e R\$42.142,60 COFINS conforme demonstrado abaixo:

...”

Questiona, ainda, a aplicação concomitante da multa isolada e multa de ofício, transcrevendo ementa de acórdão do Conselho de Contribuintes.

DA DECISÃO DE PRIMEIRO GRAU

A decisão de primeiro grau (fls. 1.167 a 1.191) deu provimento parcial à impugnação, nos termos que se seguem.

Em razão do disposto no art. 8º da Portaria RFB nº 11.371/07, não procederia a alegação de vício no lançamento por não constarem expressamente no MPF as contribuições CSLL, PIS e Cofins.

Também não mereceria prosperar a alegação de entrega de declaração retificadora, uma vez que tal ocorrência foi posterior ao início da fiscalização.

De igual sorte, julgou pertinente o lançamento com base no lucro arbitrado por considerar que o conjunto dos fatos descritos pela autoridade fiscal conduz à conclusão de que seus registros contábeis eram imprestáveis.

Foi mantida a aplicação conjunta da multa regulamentar e da multa proporcional, uma vez que se reportariam a infrações distintas.

Já, em relação ao pedido para considerar valores pagos anteriormente à autuação, a autoridade julgadora acatou em parte o pedido. Abaixo transcrevemos o correspondente trecho de sua decisão, *in verbis*:

(...) assiste razão à impugnante quanto a não consideração de pagamentos. A fiscalização, ao apurar o crédito tributário somente com base no confronto entre as receitas declaradas em DCTF e as escrituradas, desconsiderou valores recolhidos espontaneamente que não foram declarados.

Sendo assim, devem ser cancelados os juros de mora e a multa proporcional aplicados sobre os valores recolhidos e não declarados em DCTF. Os respectivos lançamentos, no que se referem apenas aos valores principais das contribuições, devem ser mantidos apenas para fins de constituição do crédito tributário, uma vez que não foram confessados em DCTF, embora já tenham sido quitados pelos pagamentos constantes dos extratos de fls. 1.162 a 1.164.

No que tange aos valores recolhidos a mais pela contribuinte, em relação ao apurado pela fiscalização em determinado mês, esses devem ser objeto de pedido de restituição ou de declaração de compensação, na forma do art. 74 da Lei n.º 9.430/96 e da IN RFB n.º 900/2008, e observado o prazo decadencial para tanto.

Sobre a parcela das contribuições não declaradas nem pagas deve ser mantido integralmente o lançamento, inclusive no que tange à multa e aos juros de mora.

DO RECURSO VOLUNTÁRIO

O sujeito passivo apresentou recurso voluntário, às fls. 1.201 a 1.220, mediante o qual reitera as razões (aliás, literalmente com a mesma redação original) apresentadas na impugnação.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes

Antes de nos debruçarmos sobre o objeto da lide, cumpre-me reafirmar o que já destaquei no relatório. O recurso voluntário de fls. 1.201 a 1.220 é, na verdade, uma cópia praticamente exata da impugnação de fls. 1012 a 1029.

A defesa, em momento algum, combateu qualquer dos fundamentos da decisão recorrida. Resumiu-se apenas a reproduzir *ipsis litteris* o que já havia apresentado na reclamação inicial e nem sequer se deu ao trabalho de substituir o termo “impugnante” por “recorrente”.

MPF – inclusão das contribuições

Conforme a decisão recorrida, o art. 8º da Portaria RFB nº 11.371/07 autoriza o lançamento de outros tributos não expressamente discriminados no MPF, se a autuação se calcar nos mesmos elementos de fato, como foi o caso, para o lançamento do tributo (IRPJ) previsto no MPF.

Desse modo, a constituição do crédito tributário está em perfeita conformidade com o MPF expedido. Ademais, ainda que tivesse havido alguma falha na expedição do MPF ou incompatibilidade deste com o conteúdo da autuação, tais falhas não maculariam o lançamento em razão de se tratar de procedimento vinculado à lei, cuja validade, portanto, não se condiciona a expedição de atos de caráter discricionário.

Declaração retificadora

Conforme consignado no termo de verificação fiscal, fato não rechaçado pela recorrente:

16. Em 11/07/2007, portanto, após a data de início do procedimento fiscal, a empresa apresenta declaração retificadora, que foi recepcionada e protocolada pela SRF sob o nº 1407060 (fls. 932 a 953).

Assim, da leitura do art. 833 do RIR/99, melhor sorte também não pode ter a alegação de que teria “preenchido” tempestivamente declarações retificadoras, se não foram entregues antes do início do procedimento fiscal. Abaixo, segue sua transcrição:

Art. 833. A pessoa jurídica que, depois de iniciada a ação fiscal, requerer a retificação de rendimentos de sua declaração não se eximirá, por isso, das penalidades previstas neste Decreto, aplicando-se o mesmo procedimento a todas as pessoas físicas ou jurídicas, quanto aos rendimentos oriundos da pessoa jurídica a que se referir aquela ação fiscal, inclusive aos sujeitos ao regime de arrecadação nas fontes (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 63, § 5º).

Arbitramento

O arbitramento e, portanto, a desconsideração da escrituração da empresa para fins de apuração do lucro real foram fundamentados pela autoridade fiscal em diversos fatos. A sua extensa e minuciosa descrição dos acontecimentos me leva, contudo, a posição diametralmente oposta por considerar que a autoridade se precipitou ao arbitrar em razão de ter partido de uma premissa equivocada, qual seja, a de que o contribuinte tinha um prazo fatal para realizar sua escrituração. Abaixo, transcrevemos o trecho pertinente do termo de verificação:

21. Destacamos que o livro Diário de 2005 foi autenticado em 19/07/2007 (fls. 252), data essa posterior à data de entrega da Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica relativa a esse período-base (fls. 31 e 51), cuja entrega ocorreu tempestivamente em 30/06/2006. Além disso, a declaração entregue estava totalmente em branco, fato esse que trouxe, por si só, insegurança quanto à fidelidade dessa declaração e, mesmo, da própria escrituração. Ressaltamos que poder-se-ia admitir que o Diário fosse registrado até a data da entrega tempestiva da Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica tributada pelo lucro real, pois a apuração do lucro tributável, faz-se justamente a partir do resultado apurado contabilmente, com observância das disposições da lei comercial, porém nunca a montagem dos livros em data posterior à data da entrega da declaração nos quais deveria se apoiar. Sendo a existência de escrituração regular pré-requisito indispensável para a opção pelo regime de

apuração do imposto de renda pelo regime do Lucro Real, muito menos, poder-se-ia admiti-lo no caso em apreço, haja vista que a falta de autenticação do livro Diário de 2005 até a data de entrega tempestiva da declaração, configura grave descumprimento de formalidade extrínseca que visa justamente resguardar a segurança e inviolabilidade da escrituração na qual deve ser apoiada a apuração do lucro real. Ressalte-se ainda, a falta de zelo do contribuinte para com sua escrituração, constatável pelos erros contidos nos termos de abertura e encerramento do livro Diário, conforme ressalvas neles anotada, cópia à fls. 252 e 432. Portanto, não se encontra na forma exigida pela legislação comercial e fiscal, o livro Diário apresentado pela contribuinte.

O fato de o diário ter sido confeccionado ou apenas registrado após o prazo de entrega da declaração não torna esse documento imprestável para a determinação do lucro real.

Aliás, em razão da jurisprudência deste Colegiado ter se firmado no sentido de que o arbitramento é medida extrema, tem sido procedimento costumeiro das autoridades fiscais franquear, no próprio curso do procedimento fiscal, ao contribuinte a oportunidade para confeccionar sua escrituração, ainda que nenhum registro tenha sido feito até então.

É curioso notar que a autoridade fiscal constata parte das falhas da escrituração até então apresentada (digo até então, porque houve retificações dos livros anteriormente apresentados) com base nos próprios arquivos magnéticos apresentados pelo contribuinte. Abaixo, transcrevo o trecho pertinente do termo de verificação:

34. Cabe ressaltar que no decorrer do procedimento de auditoria, a fiscalização solicitou à empresa o fornecimento dos arquivos magnéticos da contabilidade de 2005, pedido esse que foi prontamente atendido pelo contador da empresa. A partir das informações extraídas dos arquivos magnéticos enviados pela contribuinte, constatamos que diversas contas não estavam escrituradas no primeiro Livro Razão inicialmente apresentado à fiscalização, conduta que demonstra que a empresa escriturou de forma incompleta, insuficiente e incorreta suas operações no livro Razão de 2005, em desacordo com as leis comerciais e fiscais, contendo sua escrituração vícios, erros e deficiências que a tornam imprestável para a determinação do lucro real.

Ora, se os arquivos magnéticos serviram para aferir irregularidades na escrituração do contribuinte, não deveríamos então indagar a razão de a autoridade ter deixado de utilizar os mesmos arquivos magnéticos para auditoria do lucro real?

Uma vez de posse dos arquivos magnéticos com os registros contábeis, seria indispensável, para a aferição do lucro real, a escrituração em papel?

Se a escrituração em meio material fosse indispensável, todos os autos de infração confeccionados exclusivamente com base em arquivos magnéticos fornecidos pelos contribuintes (são muitos e normalmente aqueles com os valores mais elevados) deveriam perecer. Não é o caso, porém.

Na descrição dos fatos, a autoridade lançadora se esforça para demonstrar que o fiscalizado não teria sido diligente no registro de suas operações para concluir, então, pela necessidade do arbitramento do lucro. Todavia, como dito pelo próprio agente fiscal, o arbitramento não é medida punitiva e, portanto, pouco importa se durante todo o curso do período de apuração até o procedimento fiscal o contribuinte tenha agido de forma supostamente indolente. Para evitar o arbitramento, basta que promova, mesmo no curso da ação fiscal, a escrituração fiscal e comercial segundo as regras pertinentes e, se não fez até então, deveria ter sido alertado pela autoridade para assim proceder.

A autoridade, contudo, seguiu caminho totalmente diverso. Não só deixou de franquear ao contribuinte a oportunidade para regularizar a sua escrituração com a advertência de que iria adotar a medida extrema do arbitramento, como considerou que o contribuinte não mais teria oportunidade para confeccionar ou retificar a sua escrituração, uma vez que esta deveria, segundo seu entendimento equivocado, já ter sido corretamente elaborada em data pretérita à entrega da declaração de rendimentos.

A autuação calcada no arbitramento, portanto, não deve prosperar, uma vez que não ficou caracterizado que a autoridade fiscal estava impossibilitada de promover a auditoria da base de cálculo, segundo as regras do lucro real.

Assim, não devem prosperar as exigências de IRPJ e de CSLL.

Quanto ao PIS e à Cofins, melhor sorte não deve ter o lançamento. É que essas contribuições foram constituídas de forma cumulativa em razão de ser este o regime adotado para o caso de arbitramento do lucro. No caso do lucro real, o regime a ser adotado é o não-cumulativo, que se submete a regras distintas e mecanismos de apuração também diversos.

Multa regulamentar e proporcional

A aplicação da multa isolada teve por fundamento legal o inciso I e §3º, inciso II do art. 7º da Lei nº 10.426, de 24 de abril de 2002, combinado com o artigo 19 da Lei 11.051, de 29 de dezembro de 2004. Abaixo, transcrevemos os referidos dispositivos:

Lei nº 10.426/2002

Art. 7º O sujeito passivo que deixar de apresentar Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica - DIPJ, Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF, Declaração Simplificada da Pessoa Jurídica, Declaração de Imposto de Renda Retido na Fonte - DIRF e Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais - Dacon, nos prazos fixados, ou que as apresentar com incorreções ou omissões, será intimado a apresentar declaração original, no caso de não-apresentação, ou a prestar esclarecimentos, nos demais casos, no prazo estipulado pela Secretaria da Receita Federal - SRF, e sujeitar-se-á às seguintes multas: [\(Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004\)](#)

(...)

II - de dois por cento ao mês-calendário ou fração, incidente sobre o montante dos tributos e contribuições informados na DCTF, na Declaração Simplificada da Pessoa Jurídica ou na Dirf, ainda que integralmente pago, no caso de falta de entrega destas Declarações ou entrega após o prazo, limitada a vinte por cento, observado o disposto no § 3º;

(...)

§ 3º A multa mínima a ser aplicada será de:

I - R\$ 200,00 (duzentos reais), tratando-se de pessoa física, pessoa jurídica inativa e pessoa jurídica optante pelo regime de tributação previsto na Lei nº 9.317, de 1996;

II - R\$ 500,00 (quinhentos reais), nos demais casos.

De início, é relevante fixar que o ato ilícito que enseja a multa isolada aplicada pela autoridade é a não apresentação da declaração no prazo fixado. A sanção não é decorrência de eventual erro cometido no preenchimento.

No presente feito, a DIPJ foi apresentada sem quaisquer informações sobre os fatos econômicos desenvolvidos pela empresa, ou melhor, com informação de que não houve fatos econômicos, uma vez que todos os campos foram “zerados”.

Desse modo, houve a entrega formal da declaração. A questão que se coloca então é determinar se essa declaração totalmente desconectada da realidade da empresa atende ao requisito material de apresentação de declaração. É oportuno destacar que, no caso, de efetivamente a empresa não ter tido qualquer atividade no período, impõe a obrigação de apresentação de declaração de outra espécie, no caso, a declaração de inativo.

A razão normativa de apresentar DIPJ não está na sua forma, mas sim no seu conteúdo; no caso, qualquer conteúdo, uma vez que a lei não impõe uma multa específica para erros de preenchimento, mas há de existir um conteúdo mínimo numérico, uma vez que a sua ausência total impõe a apresentação da declaração de inatividade. Dessarte, consideramos que houve a ausência material de entrega da DIPJ, passível, pois, de impor a multa isolada; sanção pecuniária, que, de fato, não se confunde com a falta de recolhimento ou constituição do crédito tributário.

Deve, assim, ser mantida a autuação pela multa isolada.

CONCLUSÃO

Por todo o exposto, voto por dar provimento parcial ao recurso voluntário para exonerar as exigências relativas ao IRPJ, à CSLL, ao PIS e à Cofins.

Processo nº 10630.720293/2007-67
Acórdão n.º **1201-00.521**

S1-C2T1
Fl. 1.253

(assinado digitalmente)

Guilherme Adolfo dos Santos Mendes - Relator