



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10660.723238/2013-10
ACÓRDÃO	1401-007.318 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	19 de novembro de 2024
RECURSO	DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO
RECORRENTES	MANTIQUEIRA AGRONEGÓCIOS LTDA FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2009

NULIDADE DO LANÇAMENTO. ARBITRAMENTO DO LUCRO (art. 530, RIR/99). VÍCIO MATERIAL. ERRO E ILEGALIDADE NO PROCEDIMENTO ADOTADO PELA FISCALIZAÇÃO. À vista da imprestabilidade e pouca confiabilidade dos documentos fiscais e contábeis, o procedimento a ser adotado pela Fiscalização deveria ter sido o arbitramento do lucro tributável e, uma vez que isso não foi feito, o lançamento é nulo por vício material.

RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO PARA ANULAR O LANÇAMENTO. RECURSO DE OFÍCIO JULGADO PREJUDICADO EM FUNÇÃO DA ANULAÇÃO.

Assunto: Outros Tributos ou Contribuições

Ano-calendário: 2009

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL. Na apuração da base de cálculo da CSLL, aplicam-se as normas da legislação regente e vigente para o IRPJ. A decisão relativa ao auto de infração do IRPJ deve ser igualmente aplicada no julgamento do auto de infração reflexo, uma vez que os lançamentos estão apoiados nos mesmos elementos de convicção, salvo em relação à matéria específica de cada tributo.

RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO PARA ANULAR O LANÇAMENTO. RECURSO DE OFÍCIO JULGADO PREJUDICADO EM FUNÇÃO DA ANULAÇÃO.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, afastar as arguições de nulidade da decisão recorrida e, no mérito, por maioria de votos, dar provimento ao recurso voluntário para reconhecer a nulidade do auto de infração, por vício material, nos termos do voto da relatora, restando prejudicado o conhecimento do recurso de ofício. Vencido o Conselheiro Fernando Augusto Carvalho de Souza que negava provimento ao recurso voluntário.

Sala de Sessões, em 19 de novembro de 2024.

Assinado Digitalmente

Andressa Paula Senna Lísias – Relatora

Assinado Digitalmente

Luiz Augusto de Souza Goncalves – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Conselheiros Claudio de Andrade Camerano, Daniel Ribeiro Silva, Fernando Augusto Carvalho de Souza, Gustavo de Oliveira Machado (substituto integral), Andressa Paula Senna Lísias, Luiz Augusto de Souza Goncalves (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Autos de Infração de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ (R\$28.805.152,20) e de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL (R\$ 10.591.903,55), relativos ao ano-calendário de 2009, lavrados sob o entendimento de que a contribuinte, ora Recorrente, teria omitido receitas de vendas bem como teria deduzido despesas que não foram comprovadas ou que foram contabilizadas com base em documentos inidôneos. Com fulcro nos artigos 124 e 135 do Código Tributário Nacional, foram incluídos no polo passivo da relação jurídico-tributária também os sócios Leandro Pinto da Silva, Manuel Carlos Alves da Cunha e a empresa Mantiqueira Alimentos Ltda.

Além disso, no caso foi lavrado Termo de Embaraço à Ação Fiscal, por entender a D. Autoridade que a contribuinte colocou empecilhos à fiscalização, motivo pelo qual também foi imposta multa de 112,50% sobre o total dos tributos devidos.

Ciente dos autos de infração, a ora Recorrente apresentou Impugnação.

Em sua Impugnação (fls. 7086/7102 do e-processo), a ora Recorrente alegou os seguintes fundamentos:

- Que os autos de infração seriam nulos por ilegitimidade passiva da impugnante, já que a Fiscalização deveria ter promovido o lançamento diretamente contra os responsáveis solidários, não contra a empresa, e que o procedimento aplicado foi ilegal, já que deveria ter sido feito o arbitramento do lucro;

- Que o procedimento fiscalizatório teria sido parcial, já que os documentos apresentados pela contribuinte não foram analisados, violando o art. 142 do CTN;

- Que no outro auto de infração, lavrado paralelamente ao presente (e que foi incluído no Refis da Copa), a D. Fiscalização, ao considerar imprestável a escrita fiscal, agiu corretamente e procedeu ao arbitramento, o que também deveria ter ocorrido nesse caso. Como não ocorreu, diante do 'venire contra factum proprium' e do erro de direito, o lançamento deve ser anulado;

- no mérito, volta a repisar que o lançamento deveria ter seguido a sistemática de lucro arbitrado, já que a D. Autoridade teria muitas vezes invocado a demora, o retardo da contribuinte na entrega dos documentos que lhe foram solicitados durante a fiscalização;

- ademais, deveria ser afastada a responsabilidade solidária imposta aos sócios e à sociedade Mantiqueira Alimentos Ltda, pois a imputação foi automática e genérica, mediante presunção, sem individualizar qualquer conduta dos acusados e mesmo sem qualquer prova dos atos por eles supostamente praticados. Destacou ainda que o mero inadimplemento não seria causa para justificar a atribuição de solidariedade nos termos dos arts. 124, 135 e 137 do CTN;

- por fim, alega que a contribuinte jamais colocou empecilhos à fiscalização, que caixas inteiras de documentos foram devolvidas à Recorrente, além de que outros tantos documentos não foram aceitos pela Fiscalização apenas porque as cópias não estariam autenticadas pelo cartório, o que mostra a superficialidade da ação fiscalizatória e que confirma a necessidade de afastamento do agravamento da multa imposta.

Consigno, ademais, que todos os responsáveis também apresentaram as respectivas Impugnações (Sr. Leandro Pinto da Silva – e-fls . 6.899/6.913; Mantiqueira Alimentos Ltda – e-fls. 6.670/6684; Sr. Manoel Carlos Alves da Cunha – e-fls. 7.086/7.102), nas quais alegam, em síntese, a falta de amparo legal para a responsabilização solidária.

Após as Impugnações, a DRJ de Salvador determinou o retorno dos autos à Origem, em Diligência (fls. 12528/12533 do e-processo), para que a D. Autoridade Fiscal procedesse a uma série de reparos no lançamento, a saber:

“[...] sugiro o encaminhamento dos autos à origem para que seja designado auditor-fiscal que traga aos autos elementos necessários ao deslinde das questões apresentadas, conforme resumimos a seguir:

- 1) retificação do Termo de Verificação Fiscal a fim de que seja indicada as folhas dos autos na qual se encontram todos os livros, Termos, planilhas, demonstrativos, extratos, comprovantes e qualquer outro documento citado naquele Relatório, especialmente os denominados de “DOC”;
- 2) elaboração de tabela com a memória de cálculo que aponte de forma clara e precisa de onde foram extraídos os valores constantes nas planilhas de fls. nºs. 29 e 30, indicando, na contabilidade, quais os lançamentos referente às despesas que não foram comprovadas e foram objeto de glosa;
- 3) apresentação dos lançamentos (contábeis) de despesas considerados como não dedutíveis por falta de comprovação;
- 4) relacionar e anexar os documentos considerados no Termo de Verificação Fiscal como não aceitos pela legislação;
- 5) relacionar (de forma individualizada) e anexar aos autos os documentos informados no Termo de Verificação Fiscal a título de documento inidôneo ou inadequado;
- 6) observar que os citados lançamentos contábeis que deram causa aos lançamentos deverão ser correlacionados com os correspondentes documentos, cujas cópias deverão ser anexadas ao processo, as quais, a critério do auditor autor do feito, poderão ser autenticadas na forma prevista no p. único, art. 5º do Decreto nº 83.936, de 6/09/1979, ou seja, pela própria autoridade administrativa.”

Após a manifestação fiscal de e-fls. 12542/12552 e a ciência da ora Recorrente às e-fls. 13443, a DRF (em despacho de Diligência de e-fls. 13445/13448) informou o cumprimento de parte do que foi requerido, e identificou uma parte em que a D. Auditoria Fiscal informou impossibilidade de execução, já que, em síntese, parcela dos documentos eram ilegíveis e outros não haviam sido localizados na contabilidade da empresa.

Nessa ocasião, novas solicitações foram feitas pela DRF à D. Auditoria, quais sejam:

“I-Elaboração de planilha com a relação individualizada dos documentos constantes dos anexos 10 e 11, indicando o motivo da glosa (documento inidôneo ou inadequado) ;

II- Correlação dos documentos relativos a despesas consideradas não dedutíveis com os respectivos lançamentos contábeis, ou Parecer conclusivo a respeito da existência ou inexistência no presente processo de elementos que permitam a realização dessa correlação;

III- Ciência e abertura de prazo de 30 (trinta) dias para que o contribuinte e responsáveis (TVF-fl.754) se manifestem sobre o Termo de Encerramento de

Diligência Fiscal emitido em 04/04/2017, nos termos do artigo 18, do Decreto nº 70.235, de 1972 (PAF);

Após esse novo cumprimento, a D. Autoridade respondeu (e-fls.13.449/13.453):

“ • Foi efetuada menção individualizada das despesas glosadas referentes às notas fiscais juntadas no Anexo 10, fls. 13.010 a 13.216, e Anexo 11, fls. 13.217 a 13.423.

Para cada despesa, mencionamos ser inidônea ou inadequada.

- Com relação às despesas serem inidôneas ou inadequadas, constantes das planilhas anexas a este termo e totalizadas nos demonstrativos acima, do ponto de vista fiscal, entendemos ser irrelevante a denominação da despesa ser inidônea ou inadequada para o presente caso, pois qualquer que seja a tipologia adotada são pagamentos que a empresa não poderia usar para reduzir da base de cálculo do IRPJ e CSLL.

- As despesas inidôneas são aquelas em que os documentos trazidos para comprovar estão ilegíveis, não são adequadas para se definir a que pagamento se trata. Por outro lado, as despesas inadequadas são aquelas que a empresa não poderia usar como operacionais, porque é inaceitável que a empresa faça esses pagamentos e, de acordo com a legislação fiscal, que as utilize como dedução da base de cálculo de tributos.

- Cientificamos a contribuinte e os responsáveis solidários LEANDRO PINTO DA SILVA, CPF 060.884.428-40, MANOEL CARLOS ALVES DA SILVA, CPF 782.649.287-49 e MANTIQUEIRA ALIMENTOS LTDA, CNPJ 04.747.794/0001-02, mencionados no Termo de Verificação Fiscal, fls. 754, e concedemos o prazo de 30 (trinta) dias para que, nos termos do Despacho 82 - 1ª Turma da DRJ/SDR, item III, de 07/08/2017, fls. 13.445 a 13.448, se manifestem NOVAMENTE sobre o Termo de Encerramento de Diligência Fiscal emitido em 04/04/2017, que segue em anexo; sobre o que decidimos acima, das despesas glosadas e discriminadas nas planilhas anexas a este termo, decorrentes da análise dos documentos juntados nos anexos 10 (fls.13.010 a 13.216) e 11 (fls. 13.217 a 13.423), tudo do processo nº 10660.723238/2013-10, nos termos do artigo 18, do Decreto nº 70.235, de 1972 (PAF).”

A ora Recorrente, cientificada sobre o resultado da última diligência, manifestou-se (e-fls.13.481/13.518). Sr. Leandro Pinto da Silva, Mantiqueira Alimentos Ltda e Sr. Manoel Carlos Alves da Cunha manifestaram-se às e-fls.13.523/13.550. Para fins de economia processual, adoto parte do relatório da decisão da DRJ que consolida e resume os pontos de cada manifestação:

“48-A Mantiqueira Agronegócios Ltda cientificada sobre o resultado da última diligência em 01/12/2017 (fl.13.477), assim se manifestou, em 02/01/2018 conforme documentos de fls.13.481 a 13.518:

- O auto de infração foi lavrado mediante a mescla de diversos critérios jurídicos incompatíveis e contraditórios entre si.
- O lançamento foi efetuado com base no Lucro Real, sem que para tanto dispusesse de elementos mínimos.
- Prova disso é o fato de que a auditora realizadora do feito, no procedimento fiscal dos anos de 2010 a 2012, oriundo do mesmo procedimento fiscal efetuou lançamento de ofício mediante o arbitramento do lucro.
- Foi determinada diligência a fim de corrigir os incontáveis vícios materiais constantes no lançamento.
- Não foi o que ocorreu. O AFRFB apenas constatou e descreveu as diversas irregularidades e impropriedades no auto de infração lavrado.
- Na diligência efetuada o auditor fiscal conclui que deveria ter havido arbitramento do Lucro, mas mantém a autuação com base no Lucro Real.
- Não houve abertura de prazo para manifestação a respeito do resultado da diligência.
- A DRJ, lavrou o Despacho nº 82, com o fito de correção dos erros e lavratura de novo auto de infração.
- A autoridade fiscal diligenciante novamente não cumpriu seu dever institucional de refazer o auto de infração, explicando o inexplicável e abrindo prazo para que o contribuinte se manifestasse.

49-Sob o título “Vício Material-Erro de Direito-Arbitramento do Lucro-Subsunção Equivocada da Norma ao Fato”, alegou que:

- Houve utilização da sistemática do Lucro Real, mesmo após a constatação de que a contabilidade da contribuinte não possuía elementos mínimos para se apurar o Lucro Real.
- A autoridade fiscal devolveu diversos documentos entregues pela impugnante, por considerá-los inaptos à apuração do Lucro Real.
- Não poderia ter havido tributação de receitas e desprezo de despesas sem qualquer base legal.
- Quando a pessoa jurídica não possuir ou possuir contabilidade de maneira precária, estará obrigatoriamente sujeita à apuração de IRPJ e CSLL por meio da sistemática do Lucro Arbitrado. Este é o entendimento consolidado do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.
- Apesar da contabilidade precária, preferiu-se desconsiderar a quase totalidade das despesas.

- O lançamento de ofício deve ser anulado por vício material, em razão da subsunção equivocada da norma ao fato concreto, haja vista que a fiscalização lavrou o auto de infração tendo como base o Lucro Real, sem qualquer elemento mínimo para tanto.

50- Sob o título “Vício Material (2) DEVER LEGAL DE ARBITRAMENTO DO LUCRO”, assim se manifestou:

- O arbitramento do lucro é dever legal e não faculdade do fisco.

- Conforme jurisprudência administrativa citada, não se pode misturar a utilização do Lucro Real, o qual exige documentação completa e regular, com a glosa praticamente integral dos custos e despesas, ao pretexto de que esta documentação seria imprestável.

51-Sob o título “Vício Material (3) -ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVOILEGITIMIDADE PASSIVA DA IMPUGNANTE E DESCONSIDERAÇÃO DE SUA PERSONALIDADE JURÍDICA”, assim se manifestou:

- Os sujeitos passivos solidários nada mais são do que os únicos sócios da empresa atuada. Eram produtores rurais individuais em fase de transferência de seus ativos, fundo de comércio e empregados para a impugnante.

- Em face da escrituração imprestável deveria ter sido lavrado auto de infração diretamente contra os ditos sujeitos passivos solidários e não contra a empresa, ou arbitrar o lucro, deixando de arrolar os seus controladores como sujeitos passivos solidários, uma vez que ausentes os pressupostos para tanto.

- Não se pode ao mesmo tempo considerar a existência da empresa para fins de lhe impor a maior pena possível e desconsiderá-la em todos os seus outros efeitos.

- O entendimento consolidado do CARF é que o erro na identificação do sujeito passivo, como no caso do presente auto de infração, constitui em vício material insanável, passível de anulação do lançamento tributário.

- A responsabilidade dos sócios não encontra previsão legal no artigo 124 do CTN, mas no artigo 135, o qual estabelece a solidariedade entre a empresa e os diretores/acionistas.

- Não houve infração à lei ou à regra societária. A ausência de recolhimento de tributos não se amolda ao preceituado no artigo 135 do CTN.

- Não estão presentes os requisitos do artigo 50 do Código Civil, necessários à desconsideração da personalidade jurídica.

- Não foram especificados os fatos nem apresentadas provas para a responsabilização.

- Houve apenas afirmação de interesse comum, na forma do artigo 124, I do CTN.

- Levou-se em conta apenas a existência de grupo econômico, posicionamento já vedado pelos tribunais.

- Também houve fundamentação de acordo com o artigo 137 do CTN.

- A figura do agente não se confunde com a figura do responsável.

52-Sob o título “AGRAVAMENTO DA MULTA POR EMBARAÇO À FISCALIZAÇÃO”, assim se manifestou:

- Não houve obstáculo ao acesso da autoridade tributária às suas dependências e às informações das quais dispunha. O fato de não possuir as informações todas organizadas em planilhas eletrônicas para pronto atendimento ao auditor fiscal não significa que houve embaraço à fiscalização.

53-PEDIDO - O pedido é efetuado no sentido de anulação do auto de infração, haja vista seus vícios materiais ou baixa do mesmo à delegacia de origem para que seja refeito, arbitrando-se o lucro.

54-Manifestação a respeito da diligência por parte de MANTIQUEIRA ALIMENTOS LTDA, LEANDRO PINTO DA SILVA E MANOEL CARLOS ALVES DA CUNHA -FL.13.523 a 13.550.

- Os argumentos e pedidos são idênticos aos contidos na manifestação da Mantiqueira Agronegócios Ltda”

Em ato seguinte, a 1ª Turma da DRJ/05 proferiu decisão julgando parcialmente procedente a Impugnação apresentada:

“ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2009

NULIDADE DO LANÇAMENTO

Tendo sido o lançamento efetuado com observância dos pressupostos legais e não havendo prova de violação das disposições contidas no artigo 142 do Código Tributário Nacional e artigos 10 e 59 do Decreto número 70.235, de 06 de março de 1972, não há que se falar de nulidade do lançamento.

PERÍCIAS E DILIGÊNCIAS.

As perícias e diligências destinam-se a subsidiar a formação da convicção do julgador, limitando-se ao aprofundamento de questões sobre provas já incluídas nos autos. Devem ser indeferidas quando, em subversão à lei processual, vise produzir prova que deveria ter sido apresentada com a impugnação.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ Ano-calendário: 2009 ARBITRAMENTO DO LUCRO. APURAÇÃO DO LUCRO REAL. POSSIBILIDADE.

O arbitramento só deve ser utilizado na ausência de elementos que possibilitem a determinação do Lucro Real. Impossível a utilização dessa forma de apuração do

Lucro Real como instrumento de defesa do sujeito passivo para elidir ou reduzir tributo e multa apurados com base na escrituração comercial.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – CSLL Ano-calendário: 2009 CSLL. MATÉRIA FÁTICA IDÊNTICA. RELAÇÃO DE CAUSA E EFEITO.

Em se tratando de matéria fática idêntica àquela que serviu de base para o lançamento do IRPJ, mutatis mutandis, devem ser estendidas as conclusões advindas da apreciação daquele lançamento ao relativo à CSLL, em razão da relação de causa e efeito existente entre as matérias objeto de lançamento.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Ano-calendário: 2009 RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. INTERESSE COMUM.IMPROCEDÊNCIA.

Descabida a atribuição da responsabilidade solidária, por interesse comum, ao sujeito passivo, quando não reste comprovado o interesse jurídico daquele na relação jurídica que constitui o fato gerador do tributo.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. ADMINISTRADORES. IMPROCEDÊNCIA.

A falta de comprovação da conduta dolosa inibe a atribuição da responsabilidade solidária dos administradores determinada pelo art. 135, inciso III, do CTN.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte”

Em resumo, o acórdão da DRJ manteve os lançamentos, apenas reduzindo a multa de ofício de 112,50% para 75% bem como afastando a atribuição de responsabilidade solidária das pessoas físicas Leandro Pinto da Silva (CPF: 060.884.428-40), Manuel Carlos Alves da Cunha (CPF:782.649.287-49) e da pessoa jurídica Mantiqueira Alimentos Ltda (CNPJ:04.747.794/0001-02).

Vale pontuar sobre o acórdão da DRJ que um primeiro acórdão havia sido proferido sem a interposição do recurso de ofício. No entanto, no exercício do poder de autotutela e identificado esse erro, um segundo acórdão foi proferido, nele passando a constar a expressamente a interposição do recurso de ofício.

Ciente da decisão do Acórdão, o contribuinte interpôs Recurso Voluntário, cujos argumentos serão analisados no voto a seguir. Em síntese, foram reiterados os argumentos de defesa, acrescentando-se apenas uma preliminar de nulidade do acórdão recorrido por entender a Recorrente que seu argumento quanto à nulidade do lançamento por falta de arbitramento do lucro não teria sido devidamente analisada pela DRJ.

Houve, como aludido, interposição de recurso de ofício em face da redução do percentual da multa de ofício de e o afastamento da responsabilidade solidária.

Afinal, vieram os autos para a apreciação desta Conselheira.

É o relatório do essencial.

VOTO

Conselheira Andressa Paula Senna Lísias, Relatora.

Recurso Voluntário

Verifico que o presente Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade do Processo Administrativo Fiscal, previstos no Decreto nº 70.235/72. Assim, conheço-o e passo a analisar suas razões.

(i) Nulidade do acórdão recorrido

A Recorrente alegou em seu recurso que teria havido violação ao contraditório e ao devido processo legal, tendo em vista que a decisão recorrida não teria analisado os argumentos de defesa apresentados na impugnação e especialmente não teria fundamentado a razão pela qual afastou o argumento de que deveria ter ocorrido arbitramento do lucro nesse caso.

Ao contrário do alegado, a DRJ examinou o mérito da controvérsia e, em sua análise, não identificou os elementos necessários que confirmassem o cabimento do arbitramento:

“151-O contribuinte sustenta que o auto seria nulo, haja vista que deveria ter havido arbitramento do lucro por imprestabilidade da escrituração.

152-Enganam-se os interessados na interpretação dos fatos. **O arbitramento do lucro é medida extrema a ser tomada quando há impossibilidade de apuração do Lucro Real da empresa.**

Eventual deficiência da escrituração contábil e fiscal não obriga a essa forma de tributação, mormente se a autoridade tributária identifica elementos suficientes para apuração do Lucro Real. Vide decisão do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais nesse sentido:

APURAÇÃO PELO LUCRO ARBITRADO. IMPRESTABILIDADE DA ESCRITA CONTÁBIL. NÃO COMPROVAÇÃO.

O arbitramento do lucro é uma medida extrema, só aplicável quando não há possibilidade de apurar o imposto por outro regime de tributação, não podendo ser aplicado como penalidade. Improcede o arbitramento do lucro, quando as razões elencadas pela fiscalização não são determinantes para fundamentar e comprovar a imprestabilidade da escrituração contábil. (Nº Acórdão 1201-001.535. Publicado em 15/02/2017).

153- Foi possível apurar a omissão de receitas a partir do confronto dos valores encontrados no Livro Razão da atuada com aqueles constantes do Sistema Integrado de Informações sobre Operações Interestaduais com Mercadorias e Serviços (Sintegra).

154-Quanto à glosa de custos e despesas, destaque-se que apenas uma parte deles deixou de ser considerada como regular pela fiscalização. Conclui-se assim que a glosa não recaiu sobre a totalidade dos custos e despesas, e, ainda, foram considerados todos os demais custos e despesas incorridos no período de apuração do Lucro Real, não havendo razão para se falar em imposição de arbitramento.” (fls. 35 do acórdão da DRJ, destaques feita por esta Relatora)

Não observo, portanto, o vício de nulidade aduzido pela contribuinte, pois a autoridade julgadora de primeira instância apresentou razões de decidir e fundamentações suficientes para motivar a decisão tomada e, também, para permitir o pleno exercício do direito de defesa. O que se nota é que os argumentos trazidos pela contribuinte foram considerados irrelevantes ou insuficientes pela decisão, não chegando a convencer o julgador. Por isso, a linha interpretativa quanto aos fatos ocorridos bem como a solução jurídica foram diversas do sustentado na impugnação, o que não torna a decisão nula.

Na realidade, o que se nota é o mero inconformismo da Recorrente quanto ao desfecho em seu processo, o que será adequadamente tratado a seguir, no exame do mérito recursal.

Assim, não verifico a ocorrência de hipótese de cerceamento do direito de defesa (artigo 59, II, do Decreto nº 70.235/1972) ou violação ao direito ao contraditório, razão pela qual voto por afastar a preliminar de nulidade da decisão de piso.

(ii) Nulidade do lançamento em função do erro no procedimento – obrigatoriedade legal de arbitramento do lucro

Vale notar, primeiramente, que a Recorrente não debate nesse processo o mérito da acusação de omissão de receitas.

Como se sabe, a matéria em questão (omissão de receitas de vendas) é de cunho fático-probatória. O Recorrente, para demonstrar seu direito e a invalidade da exigência fiscal, precisaria forçosamente ter se desincumbido do ônus de demonstrar a origem dos rendimentos que compuseram a receita operacional, o que não aconteceu. Também em relação à acusação de exclusões indevidas por falta de comprovação ou de documento inidônea, a lógica é a mesma.

A discussão de mérito, portanto, está preclusa nos termos do Decreto 70.235/72, já que não foi impugnada (*“Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.”*).

Quando a parte não aborda o mérito, muitas vezes circundando o debate, sem que haja o necessário enfrentamento quanto às receitas auferidas e as despesas excluídas, a defesa torna-se genérica e deficiente.

Em contrapartida, nesse caso há importantes particularidades relacionadas com a metodologia de lançamento que devem ser analisadas.

A Recorrente fundamentalmente discorda do procedimento que foi adotado no lançamento, sob o entendimento de que deveria ter havido arbitramento do lucro, já que os documentos da empresa eram precários e muito desorganizados naquele momento de fiscalização, antes do produtor rural individual migrar totalmente para uma verdadeira organização empresária.

Já o acórdão da DRJ entendeu que “o arbitramento do lucro é medida extrema a ser tomada quando há impossibilidade de apuração do Lucro Real da empresa. Eventual deficiência da escrituração contábil e fiscal não obriga a essa forma de tributação, mormente se a autoridade tributária identifica elementos suficientes para apuração do Lucro Real.”. Ademais frisou que, nesse caso, quanto à omissão de receitas “foi possível apurar a omissão de receitas a partir do confronto dos valores encontrados no Livro Razão da autuada com aqueles constantes do Sistema Integrado de Informações sobre Operações Interestaduais com Mercadorias e Serviços (Sintegra).” E quanto às exclusões indevidas de despesas, “a glosa não recaiu sobre a totalidade dos custos e despesas, e, ainda, foram considerados todos os demais custos e despesas incorridos no período de apuração do Lucro Real, não havendo razão para se falar em imposição de arbitramento”.

No entanto, um primeiro ponto que noto é que, no Termo de Verificação Fiscal (fls. 747/755 do e-processo), a Fiscalização consigna que identificou diversos elementos e circunstâncias que provam a irregularidade quanto à efetiva existência da empresa, já que no local estavam estabelecidas diversas outras pessoas jurídicas, além da matriz e filiais imiscuídas, aparentando confusão de patrimônio, funcionários etc. Nessa linha, cito o excerto do TVF a seguir:

Fls. 4 do TVF:

1.4 Da inexistência de Fato

No curso do procedimento fiscal, a fiscalização constatou indícios de irregularidades relacionadas ao funcionamento da empresa, por exemplo, a inexistência de recursos humanos, patrimoniais e logísticos, constatando que nos locais ditos de localização, tanto da matriz quanto das filiais, estavam diversas outras pessoas jurídicas, motivando a abertura de diligências nas filiais sob jurisdição da DRF-Varginha (DOC 34 e 37 - Fls. 02).

Essas diligências resultaram na extensão do presente procedimento aos anos-calendário 2010, 2011 e 2012, Exercícios 2011, 2012 e 2013, onde serão apurados e lançados **eventuais** créditos tributários devidos ao Fisco Federal e, após esse levantamento, será proposta representação fiscal para Declaração de Inaptidão do CNPJ da matriz e filiais empresa, assunto a ser tratado após as verificações relacionadas aos citados anos-calendário.

Além disso, como se nota ao longo de toda a narrativa constante do TVF, a D. Fiscalização consigna expressamente e em variados momentos da acusação que não considerou confiáveis os controles e documentos apresentados pela contribuinte, ora Recorrente, visto que:

- a DIPJ/2010 não continha nenhuma outra informação além do preenchimento das “receitas líquidas das atividades”, não havendo sequer a informação sobre os tributos incidentes. Havia, portanto, um preenchimento da obrigação acessória totalmente precário;

- a escrita fiscal da Recorrente também pertencia à Mantiqueira Alimentos Ltda., demonstrando confusão e falta de individualização das escritas fiscais de empresas que aparentam ser do mesmo grupo;

- não havia registro segregado de cancelamentos ou devoluções de mercadorias, que eram lançados diretamente nas contas de receitas de vendas.

Esses são apenas alguns exemplos pinçados do TVF. Para reforçar essa percepção, vale relembrar que, quando adentrou a dedutibilidade de despesas da base tributável, a D. Autoridade também registrou no TVF novas irregularidades igualmente graves:

Fls. 3 do TVF:

- Cheques emitidos pela empresa
- RPA sem retenção IRRF
- cupons fiscais sem identificação
- recibos avulsos s/ identificação do recebedor
- alimentos, exames médicos, transporte, equipamentos segurança, diárias: porém a empresa **não possui** empregados (DOC 34)
- pagamento de combustíveis e serviços em veículos que **não constam** da escrituração
- documentos de despesas que não estavam em nome da Mantiqueira Agronegócios
- aquisição de roupas de cama, não sendo localizado alojamentos
- transferências bancárias para pagamento de despesas, sem que os extratos bancários não tragam o respectivo débito
- comprovantes ilegíveis
- despesas especificadas de forma imprecisa (por ex. parcela, 6005ZZ)
- despesas com bebidas alcoólicas (NF 008278, de 13/10//2009), churrasqueira (NF 008251, de 08/10/2009)

Além de que vale lembrar que até mesmo depois do cumprimento da Diligência Fiscal, a DRF criticou o trabalho fiscal da D. Auditoria e consignou que, ante tantos documentos não correlacionados, documentos ilegíveis e outros não localizados, “deveria ter sido explicitado de forma clara a impossibilidade de realização da correlação a partir dos documentos constantes do processo” (fls. 13447 do processo). Na verdade, a Diligência como um todo mostra que o trabalho fiscal, que acabou baseado em documentos muito precários e frágeis, acabou - como era óbvio e esperado - resultando em um lançamento igualmente precário e frágil, o que só confirma de uma vez por todas que o caminho adequado era mesmo o arbitramento, de modo que concordo nesse ponto com sustentado pelo Recorrente.

E não fosse o suficiente, ao abordar os entraves que a contribuinte teria imposto à ação fiscal, o TVF atesta que a Fiscalização constatou que os documentos e livros contábeis obrigatórios da Recorrente nunca tinham sido levados a registro, o que só foi feito no curso da fiscalização, como informado pela própria Junta Comercial, corroborando de novo a total imprestabilidade dos documentos apresentados e considerados pela D. Autoridade:

Fls. 6 do TVF:

Desta vez, apresenta uma documentação, ainda incompleta, porém mais adequada à análise fiscal (DOC 20 a 34), embora os arquivos Sistema Público de Escrituração Digital - SPED apresentassem o alerta de existência de pendência de validação (DOC 33). Pendência essa, **NUNCA** esclarecida pela empresa, fazendo-se necessário contatar o órgão responsável pelo recebimento de tais arquivos, com o fito de verificar se tais arquivos poderiam ser utilizados (DOC 41 e 42).

A resposta da Junta Comercial (DOC 43) esclareceu que a empresa, mesmo alegando utilizar-se do SPED, **NUNCA** levou a registro esses arquivos ou os livros contábeis obrigatórios, apenas fazendo-o durante o curso do procedimento fiscal (livros Diário do ano-calendário 2009 registrados em 09/03/2012 - DOC 17 e arquivos SPED enviados posteriormente à autenticação dos livros - DOC 43 - fls. 01).

Mesmo assim, com todo esse contexto tortuoso de irregularidades que foram sendo mapeadas, inclusive abalando a credibilidade da escrita contábil, a D. Autoridade, ainda assim, baseou-se no Livro Razão para fazer as reapurações e chegar à base tributável do IRPJ.

Portanto, a meu ver, a Fiscalização errou ao eleger os procedimentos de lançamento, já que claramente o presente caso atende e preenche todos os requisitos e as condições legais para que se tivesse procedido à medida excepcional de lançamento por arbitramento do lucro conforme o art. 530 do RIR/99:

Art. 530. O imposto, devido trimestralmente, no decorrer do ano-calendário, será determinado com base nos critérios do lucro arbitrado, quando (Lei nº 8.981, de 1995, art. 47, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º):

I - o contribuinte, obrigado à tributação com base no lucro real, não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal;

II - a escrituração a que estiver obrigado o contribuinte revelar evidentes indícios de fraudes ou contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para:

- a) identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária; ou
- b) determinar o lucro real;

III - o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o Livro Caixa, na hipótese do parágrafo único do art. 527;

(...)

VI - o contribuinte não mantiver, em boa ordem e segundo as normas contábeis recomendadas, Livro Razão ou fichas utilizados para resumir e totalizar, por conta ou subconta, os lançamentos efetuados no Diário.”

Em suma, segundo o art. 530 do RIR/99 e diante das circunstâncias e particularidades fáticas do caso que provam a imprestabilidade ou a baixíssima confiabilidade dos documentos do contribuinte, a Fiscalização deveria ter adotado a modalidade de arbitramento dos tributos devidos. Em que pese ser essa a determinação legal, como aludi, o Fisco enveredou pelo equivocado caminho de tentar realizar a reapuração dos tributos com base no Livro Razão e em informações obtidas no sistema SINTEGRA.

O lançamento tributário, assim, é nulo dada a presença de vício material incontornável e insanável que atinge elementos essenciais e constitutivos nos termos do art. 142

do CTN. Ficou evidente, no presente caso, que o procedimento fiscal e a metodologia foram falhos e distorcidos.

Portanto, oriento o voto no sentido de dar provimento ao Recurso Voluntário para reformar o acórdão da DRJ e decretar a nulidade do lançamento em face dos vícios materiais apontados.

a) Auto de Infração de CSLL – reflexo e decorrente

Como regra, o decidido para o lançamento de IRPJ estende-se aos lançamentos que com ele compartilham o mesmo fundamento, salvo quando houver razão de ordem jurídica que lhes recomende tratamento diverso.

Desse modo, a decisão relativa ao auto de infração do IRPJ deve ser igualmente aplicada no julgamento dos autos de infração reflexos, uma vez que os lançamentos estão apoiados nos mesmos elementos de convicção, sendo clara a relação de causa-efeito entre eles.

Com base nisso, portanto, dou provimento ao Recurso Voluntário para reformar em parte o acórdão da DRJ e anular os lançamentos de CSLL reflexos e decorrentes do lançamento de IRPJ.

(iii) Recurso de Ofício

Esclareço que a responsabilização solidária e ao agravamento da multa por embarço à fiscalização, em que pese tenham sido abordados no Recurso Voluntário, na verdade são objeto do Recurso de Ofício, já que integram a parte da decisão da DRJ que cancelou parte do lançamento.

Em face da nulidade integral do lançamento dada a ilegalidade do procedimento adotado pela Fiscalização, julgo prejudicado o recurso de ofício.

É como voto.

Conclusão e dispositivo:

Considerando o exposto, voto no sentido de conhecer o Recurso Voluntário para rejeitar a nulidade do acórdão recorrido, e acatar o argumento quanto à nulidade dos lançamentos, reformando a decisão da DRJ de modo a decretar a nulidade dos lançamentos de IRPJ e CSLL, julgando prejudicado o Recurso de Ofício.

Assinado Digitalmente

Andressa Paula Senna Lísias