



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

Processo nº 10670.001580/2010-01
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1301-001.948 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 01 de março de 2016
Matéria IRPJ: OMISSÃO DE RECEITAS
Recorrente ABASTECE - COMERCIAL LTDA. E OUTRO
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2006, 2007

LANÇAMENTO. NULIDADE.

Está afastada a hipótese de nulidade do lançamento quando o auto de infração, lavrado por autoridade competente, atende a todos requisitos legais e possibilita ao sujeito passivo o pleno exercício do direito de defesa.

LUCRO ARBITRADO. SUBSUNÇÃO A HIPÓTESES LEGAIS.

Cabível o arbitramento quando caracterizada nos autos a subsunção a uma ou mais hipóteses de arbitramento do lucro previstas em lei.

OMISSÃO DE RECEITA. PASSIVO FICTÍCIO.

A manutenção no passivo de obrigações já pagas ou cuja exigibilidade não seja comprovada implica o lançamento de ofício por omissão de receita, em face de presunção legal nesse sentido.

IRRF. PAGAMENTO SEM CAUSA OU A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO.

Em face de previsão legal expressa, se sujeita à incidência do imposto, exclusivamente na fonte, todo pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas a beneficiário não identificado, ou quando não for comprovada a sua causa ou a operação a que se refere.

DECORRÊNCIA. INFRAÇÕES APURADAS NA PESSOA JURÍDICA.

A solução dada ao litígio principal, relativo ao IRPJ, aplica-se aos litígios decorrentes, referentes a outros tributos, quanto à mesma matéria fática

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 19/03/2016 por HELIO EDUARDO DE PAIVA ARAUJO, Assinado digitalmente em 1

9/03/2016 por HELIO EDUARDO DE PAIVA ARAUJO, Assinado digitalmente em 21/03/2016 por WILSON FERNANDE

S GUIMARAES

Impresso em 21/03/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado.

(documento assinado digitalmente)
Wilson Fernandes Guimarães - Presidente.

(documento assinado digitalmente)
Hélio Eduardo de Paiva Araújo - Relator.

EDITADO EM: 19/03/2016

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Waldir Veiga Rocha, Hélio Eduardo de Paiva Araújo, Paulo Jakson da Silva Lucas, Gilberto Baptista (suplente convocado) e Wilson Fernandes Guimarães.

Relatório

ABASTECE - COMERCIAL LTDA. E OUTRO, já qualificados nos autos, recorre da decisão proferida pela 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Juiz de Fora (MG) - DRJ/JFA, que, por unanimidade de votos, julgou improcedente a manifestação de inconformidade, mantendo o crédito tributário lançado.

Consta da decisão recorrida o seguinte relato, do qual ora me valho:

Contra a contribuinte acima identificada foram lavrados os autos de infração de fls 02/93, que lhe exigem um crédito tributário assim discriminado, com juros de mora calculados até 30/07/2010:

[...]

Na Descrição dos Fatos e Enquadramento(s) Legal(is)” Constante do Auto de Infração de IRPJ, o fiscal autuante relatou o seguinte:

“Em procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias pelo contribuinte supracitado, efetuamos o presente Lançamento de Ofício, nos termos do art. 926 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda 1999), tendo em vista que foram apuradas as infração(ões) abaixo descrita(s), aos dispositivos legais mencionados.

Razão do arbitramento no(s) período(s): 03/2006 06/2006 09/2006 12/2006 03/2007 06/2007 09/2007 12/2007

Arbitramento do lucro que se faz pelas razões expostas no “TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL” que integra este auto de infração. Especificamente no item V - ARBITRAMENTO DO LUCRO desse termo.

Enquadramento Legal:

A partir de 01/04/1999 Art. 530, inciso II, do RIR/99.

001 - RECEITA OPERACIONAL (ATIVIDADE NÃO IMOBILIÁRIA)
OMISSÃO DE RECEITAS - PASSIVO FICTÍCIO

Omissão de receitas caracterizada pela manutenção no passivo de obrigações já pagas ou cuja exigibilidade não foi comprovada, conforme relatado no “TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL em anexo. Especificamente no item VI-4 - OMISSÃO DE RECEITAS CARACTERIZADA POR PASSIVO FICTÍCIO.

ENQUADRAMENTO LEGAL

Art. 281, inciso III, do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 - RIR/99.

[...]

002 - DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA

Omissão de receitas caracterizada por créditos bancários cuja origem dos recursos utilizados não foi comprovada por documentos hábeis e idôneos, conforme

relatado no “TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL”, que integra este auto de infração. Especificamente no item VI-3 OMISSÃO DE RECEITAS POR CRÉDITOS BANCÁRIOS CUJA ORIGEM DOS RECURSOS UTILIZADOS NÃO FOI COMPROVADA.

[...]

ENQUADRAMENTO LEGAL

Arts. 27, inciso I, e 42 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996;

Arts. 532 e 537 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 - RIR/99.

003 - RECEITA OPERACIONAL (ATIVIDADE NÃO IMOBILIÁRIA) REVENDA DE MERCADORIAS - RECEITAS ESCRITURADAS

Falta de recolhimento de IRPJ, CSLL, COFINS e PIS apurados sobre RECEITAS DE VENDAS escrituradas em livros contábeis, conforme relatado no “TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL” que integra este auto de infração. Especificamente no item VI-1 - APURAÇÃO DOS TRIBUTOS E CONTRIBUIÇÕES INCIDENTES SOBRE AS RECEITAS DE VENDAS ESCRITURADAS.

[...]

ENQUADRAMENTO LEGAL.

Art. 532 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 - RIR/99.

004 - OUTRAS RECEITAS OUTRAS RECEITAS ESCRITURADAS

Falta de recolhimento de IRPJ, CSLL, COFINS e PIS apurados sobre OUTRAS RECEITAS escrituradas em livros contábeis, conforme relatado no “TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL” que integra este auto de infração. Especificamente no item VI-2 - APURAÇÃO DOS TRIBUTOS E CONTRIBUIÇÕES INCIDENTES SOBRE OUTRAS RECEITAS ESCRITURADAS.

[...]

ENQUADRAMENTO LEGAL

Art. 536 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 - RIR/99.

Os lançamentos da CSLL, do PIS/Pasep e da COFINS decorreram da omissão de receita acima relatada, sendo que a CSLL também foi apurada pelo lucro arbitrado.

Segundo o Termo de Verificação Fiscal - TVF, o arbitramento do lucro tem fundamento no art. 530, incisos I, II e III, do RIR/99. Já o lançamento do IRRF incidiu sobre pagamentos a beneficiários não identificados ou sem causa (item VI-5 do TVF).

Sobre o IRPJ e as contribuições lançados foi aplicada a multa qualificada no percentual de 150%, tendo em vista que, segundo a fiscalização, a contribuinte “incidiu em práticas” que caracterizam a sonegação fiscal e fraude, nos termos dos artigos 71 e 72 da Lei nº 4.502/1964”. A autoridade lançadora destacou as seguintes práticas adotadas pela contribuinte: apresentação de DIPJ s e DCTFS fraudulentas;

escrituração fraudulenta; falta de escrituração de notas fiscais; ocultação de ocorrência de fatos geradores; emissão fraudulenta de notas fiscais (fls. 123/124). Foi ainda formalizado o processo de representação fiscal para fins penais, de n.º 10670001581/2010-48.

Por fim, por meio de Termo de Sujeição Passiva Solidária (fls. 4.579/4.582), a fiscalização efetuou a responsabilização tributária de sócio da pessoa jurídica, em resumo, assim descrita no TVF (item VIII - fls. 125/126):

Os sócios da ABASTECE são ALISSON GUSTAVO MACEDO FERREIRA, CPF 006.309.906-38, e CHARLENE DYANE MACEDO FERREIRA, CPF 055.206.726. Nos atos constitutivos consta que a gerência é exercida exclusivamente por ALISSON GUSTAVO MACEDO FERREIRA. No sistema CNPJ também consta MACEDO que o sócio administrador é ALISSON GUSTAVO FERREIRA.

Ante os fatos relatados neste termo, considerando o disposto nos artigos 121, inciso II, 124, inciso I, e 135, inciso III, do CTN, ficou caracterizado que o Sr. ALISSON GUSTAVO MACEDO FERREIRA é pessoalmente responsável pelos créditos tributários referentes a IRPJ, CSLL, COFINS e PIS, constituídos de ofício, tendo em vista que ficou caracterizada a prática de SONEGAÇÃO FISCAL e FRAUDE, que implicou na responsabilidade tributária pessoal e em sujeição passiva solidária, nos termos da legislação vigente.

O Sr ALISSON GUSTAVO MACEDO FERREIRA será cientificado da responsabilidade tributária e da sujeição passiva solidária, bem como dos autos de infração lavrados, conforme Termo de sujeição passiva solidária lavrado nesta data.

Contra o lançamento, a contribuinte ABASTECE - COMERCIAL LTDA. e o responsabilizado ALISSON GUSTAVO MACEDO FERREIRA apresentaram impugnação conjunta às fls. 4.587/4.616, com juntada de documentos às fls. 4.617/4.672, na qual pediram a anulação dos autos de infração. Para tanto, em resumo, assim se manifestaram:

III - DA NULIDADE DO LANÇAMENTO

[...]

[...] O Mandado de Procedimento Fiscal que resultou em autuação contém vícios que o fazem nulo. Senão, veja-se:

3.1. DO DECURSO DO PRAZO DE VALIDADE

[...]

Não observado o acima exposto, conclusão inarredável não é outra senão a de que lavrado auto de infração quando já extinto o Mandado de Procedimento Fiscal, na forma do art. 14, da Portaria RFB nº 11.317, de 12 de dezembro de 2007, pelo que eivado de nulidade o lançamento fiscal impugnado.

Assim sendo, devido o cancelamento dos autos de infração lavrados, eis que resultam de Mandado de Procedimento Fiscal já extinto.

3.2. DA INCOMPETÊNCIA DO AGENTE FISCAL

[...]

Assim se afirma uma vez que, inicialmente, o MPF designou como fiscais os Auditores Sebastião Geraldo de Souza e Denílson Almeida Dias, em 30/abril/2009. [...] Finalmente, desta feita em 23/06/2010, foi procedida nova alteração, desta feita com a re-inclusão do Sr. Sebastião Geraldo de Souza e EXCLUSÃO do Auditor Fiscal Denilson Almeida Dias.

Ora, se os autos de infração foram lavrados somente em 11/08/2010, quando já excluído do MPF o Auditor Fiscal Denílson Almeida Dias, por óbvio que este não mais era dotado de competência para tanto, podendo, se tanto, comunicar eventuais irregularidades que entendesse configuradas na espécie à autoridade superior, na forma do que prevê o art. 12, do Decreto 70.235/72:

[...]

Diante disso, conclusão inarredável não é outra senão a de que os autos de infração aqui impugnados foram lavrados por agente incompetente, sendo, também, por isso, nulos. E o que estabelece o art. 59, do Decreto 70.235/72:

[...]

3.3. DA INDISPENSÁVEL OBSERVÂNCIA DO DEVIDO PROCESSO LEGAL

Auspicioso ressaltar que as questões aqui tratadas, relativas à extinção do MPF e à incompetência da autoridade responsável pela lavratura dos autos de infração não são mera formalidade.

Longe disso, são inerentes à observância de mandamentos legais expressos, representativos de garantias do contribuinte e, por conseguinte, indissociáveis da garantia constitucional ao devido processo legal.

[...]

IV - DOS DEMAIS FUNDAMENTOS PARA O CANCELAMENTO DA AUTUAÇÃO

[...]

4.1. DA TÉCNICA EMPREGADA PELA FISCALIZAÇÃO

[...]

4.2. DO DESCABIMENTO DA UTILIZAÇÃO DO ARBITRAMENTO NA HIPÓTESE CONCRETA

[...]

Assim, tem-se que, no curso da ação fiscal e ANTES da lavratura dos autos de infração, o contribuinte já havia procedido a regularização de sua escrita fiscal/contábil.

Entretanto, com base em meras suposições e silogismos desprovidos de razoabilidade, pautado em premissas falsas, a fiscalização houve por bem adotar o caminho que lhe pareceu mais conveniente. Assim se afirma uma vez que, mesmo diante da recomposição da escrita contábil e fiscal do contribuinte, lançou-se mão da medida extrema e excepcional do arbitramento.

Dito procedimento, porém, não pode prosperar, sendo de todo descabida a utilização *in casu* do arbitramento, haja vista que, antes da lavratura dos autos de infração impugnados, a escrita contábil/fiscal do contribuinte já se encontrava em situação absolutamente regular, preenchidos os requisitos extrínsecos e intrínsecos

de validade, inclusive com as devidas autenticações junto aos órgãos competentes e apresentação de DIPJs retificadoras.

A possibilidade de regularização da escrita fiscal no prazo de impugnação administrativa, bem como o descabimento do arbitramento em hipóteses tais quais a aqui versada é objeto de reconhecimento na jurisprudência das cortes superiores. [...].

[...]

Por sinal, a possibilidade de regularização da escrita fiscal, tal qual se deu na espécie, mesmo após o início da ação fiscal, é corroborada pelo disposto nos art. 332, art. 397 e art. 364, todos do CPC (Código de Processo Civil), e art. 5º, inciso LV, da Constituição Federal, [...].

[...]

V- DA REGULARIDADE DA ESCRITA FISCAL DO CONTRIBUINTE

[...]

5. 2. DA OPÇÃO PELO LUCRO REAL

[...]

Não fossem as DIPJ 's apresentadas provas suficientes desta opção, eis que, não tendo havido imposto a pagar, não era outra a forma de opção pela referida sistemática de apuração do imposto, o próprio LALUR, devidamente apresentado à fiscalização se prestaria a este fim. E aqui cabe esclarecer que não houve recolhimento por estimativa, referente aos anos de 2006 e 2007, devido aos resultados negativos apurados.

[...]

5.2. DA SUPosição DE FRAUDE

[...]

[...] no mínimo dispunha, a fiscalização, desde o seu início de elementos suficientes à formação de seu convencimento segundo a verdade material, não a partir de um estapafúrdio arbitramento. E os registros fiscais levados a efeito foram feitos de acordo justamente com a documentação fiscal e contábil existente, obedecidos normas e determinações do Conselho Federal de Contabilidade e leis comerciais e fiscais. O fato de serem posteriores à intimação fiscal não prejudica a veracidade e a idoneidade das informações e da contabilidade dos livros Diário e Razão.

Assim sendo, descabida é a não aceitação da escrita contábil do contribuinte, pelo fato do registro do Livro Diário na Junta Comercial ter ocorrido após a ação fiscalizadora. Não se pode olvidar que, a partir do registro na Junta Comercial, o documento é dotado de força probante, que precede a lavratura dos autos de infração, mas foi por estes ignorada.

5.3. DA TENTATIVA DE DESCLASSIFICAÇÃO DA CONTABILIDADE

[...]

Nos termos de seu contrato social, o contribuinte tem por objetivo social o comércio atacadista de mercadorias diversas. Na contabilização das vendas que realiza, optou por lançar mão do registro contábil, nas contas "Caixa" e "Vendas à Vista" pelo seu total mensal.

Tais registros são espelho fiel dos Livros de Registro de Saídas e Registro de Apuração de ICMS, confirmando integralmente o faturamento mensal oferecido à tributação.

[...]

[...] olvida-se, a fiscalização de que os registros fiscais das vendas realizadas são procedidos mediante as notas fiscais de saídas, nas quais não consta venda a prazo. São vendas à vista, realizadas mediante o recebimento de cheques dos clientes, mesmo que estes cheques tenham prazo.

[...]

Aliás, prova da ausência de vendas a prazo, para feitos contábeis é a inexistência de emissão de duplicatas e desconto de duplicatas. Somente há desconto de cheques, conforme demonstra o próprio Auditor Fiscal.

[...]

b) Do suposto saldo fictício da Conta Caixa

[...]

A premissa de que a movimentação financeira não corresponde à disponibilidade econômica ou jurídica de recurso. Ora, de fato, no período fiscalizado, o contribuinte teve prejuízos, premissa esta adotada no próprio Termo de Verificação Fiscal.

Nem por isso, porém, é possível descartar que o exercício de suas atividades, ainda que deficitárias à época, não envolva volumes significativos de caixa.

Some-se a isso o fato de que, como visto, o contribuinte contabiliza todas suas vendas como à vista, o que por si só justificaria o volume do saldo da conta caixa, sem que, necessariamente haja disponibilidade econômica.

O segundo desafio a ser superado para que prevalecesse o silogismo empregado na autuação remete a um questionamento simplório. Se, aos olhos da fiscalização, o saldo da conta caixa seria fictício em virtude do contribuinte se encontrar em situação deficitária, recorrendo inclusive a empréstimos financeiros, como, então, teria auferido o lucro arbitrado, que serviu de base à exigência fiscal aqui impugnada?

[...]

No período de 2005, o contribuinte teve o faturamento de RS 4.258.535,00 (quatro milhões, duzentos e cinquenta e oito mil, quinhentos e trinta e cinco reais), conforme Balanço Patrimonial, Livro Diário e Livro Razão apresentados à fiscalização.

As notas fiscais de saída, os Livros de Registro de Saídas e Livro de Registro de Apuração do ICMS são documentos idôneos para a devida comprovação do faturamento realizado.

Diante deste volume de faturamento, o saldo em 31/12/2005, que é o inicial em 01/01/2006, de RS 392.894,63 não seria elevado, principalmente ao considerar

que no mês de dezembro de cada ano as vendas são mais elevadas e que os cheques pré-datados recebidos dos clientes estão nesta conta.

Para que se tenha uma idéia, em dezembro/2005, o faturamento foi de RS 729.516, 70, conforme os registros no Livro Diário, Livro Razão, Livro de Registro de Saídas e Livro de Registro de Apuração do ICMS e nas notas fiscais de saída deste período.

De mais a mais, não tendo sido objeto de fiscalização o ano de 2005, não pode a fiscalização tão somente pressupor o caráter fictício de um saldo apresentado. Em última análise, olvidou-se, a fiscalização, que compete ao fisco a prova dos fatos apontados por ela como decorrentes de realização do fato gerador da obrigação tributária, como ensina Hugo de Brito Machado:

[...]

Além do mais, conforme ensina a doutrina pátria, a presunção fiscal não é fato gerador de qualquer tributo:

[...]

Ainda nesta esteira, não se justifica a alegação de incongruência entre os saldos da conta Caixa e os prejuízos apurados, os empréstimos realizados, bem como os cheques emitidos pela empresa e devolvidos.

Note-se que o contribuinte teve um faturamento em 2004 de RS 188.081,82, conforme registrou a fiscalização. Em 2005, com abertura de novos mercados a venda chegou a RS 4.258.535,00.

Evidentemente, nesta investida a novos clientes, haveria muitos cheques sem fundos, que registrados na conta Caixa ali permaneceram, elevando o respectivo saldo, não de forma artificial, mas tão somente coerente com a sistemática de contabilização eleita pela empresa.

Assim, na composição do saldo da conta Caixa há cheques sem fundos, cheques a prazo a serem depositados e dinheiro, não representando seu saldo, repita-se, disponibilidade econômica.

Assim, diante aos prejuízos ocorridos, cheques devolvidos, viu-se a empresa na necessidade de recorrer a empréstimos bancários, prática recorrente em qualquer ramo de atuação, que nem de longe pode ser elevado à condição de indício de fraude.

O mesmo pode se dizer acerca de pontuais cheques desprovidos de fundos emitidos pelo contribuinte, os quais também refletem as consequências dos prejuízos absorvidos no período. Veja-se que a empresa iniciou efetivamente o seu comércio atacadista na região em que atua efetivamente a partir de 2005, conforme bem destacou o Auditor Fiscal ao declarar a evolução de seu faturamento de 2001, 2002, 2003 e 2004.

c) Dos supostos pagamentos a beneficiários não identificados

[...]

Todos os pagamentos realizados pelo contribuinte foram devidamente escriturados. Há transferências da conta Bancos para a conta Caixa, em que um cheque é descontado para pagamento de fornecedores e despesas em conjunto. Há

ainda pagamentos feitos com dinheiro ou cheques de terceiros, com relação aos quais o contribuinte, até por ausência de obrigação legal e por mantê-los em sua conta Caixa, não dispõe de cópia que pudesse apresentar à fiscalização.

Contudo, o fato de utilizar-se de um mesmo cheque para o pagamento de mais de uma conta, ou ainda a utilização de cheques de terceiros, não faz com que se esteja diante de pagamento a beneficiário não identificado.

Neste prisma, o montante de R\$ 1.573.728,61, que o trabalho fiscal atribui como pagamentos/transferências não escriturados, nada mais é do que pagamento de fornecedores e despesas operacionais, devidamente contabilizado, com relação ao qual a fiscalização tão somente não logrou êxito em identificar os cheques correspondentes.

Bom que se diga que a fonte de análise do trabalho fiscal apara apuração do montante em referência são os próprios livros fiscais e contábeis e arquivos magnéticos fiscais apresentados pelo contribuinte, e sendo nestes que identificou o que considera pagamentos/ transferências não escriturados, não é plausível que afirme existir documentos não escriturados nos próprios registros contábeis.

d) Da alegada simulação de escrituração de receitas e da suposta falta de escrituração de pagamentos realizados

No Termo de Verificação Fiscal, chega-se a admitir que “Todos os créditos que constam nos extratos bancários foram devidamente contabilizados”. Todavia, fruto da fértil imaginação da fiscalização, culmina por ser sustentada a tese que o contribuinte teria simulado a escrituração de todas as suas receitas. Para chegar a tal conclusão o Auditor Fiscal responsável alega os pagamentos realizados deveriam ser realizados mediante dois lançamentos:

Débito: "CAIXA"

Crédito: "BANCOS CONTA MOVIMENTO"; e

Débito: "FORNECEDORES"

Crédito: "CAIXA"

Todavia, segundo afirmado no Termo de Verificação Fiscal, o contribuinte escriturou somente o primeiro lançamento. Desta forma, não escriturou as saídas dos recursos da conta Caixa.

Mais uma vez sem razão. Os pagamentos realizados pelo contribuinte saíram da conta Caixa para as contas próprias, sendo Fornecedores, Despesas Operacionais, Salários, Encargos, etc. O próprio Auditor Fiscal afirma que o procedimento não está incorreto. Mas, afirma que identificou somente o primeiro lançamento.

As transferências da conta BANCOS C/MOVIMENTO para a conta Caixa eram feitas somando-se os pagamentos que eram necessários fazer, unificando em um ou poucos cheques para transferências para a conta CAIXA.

Assim, eram emitidos poucos cheques destinados a vários pagamentos. Não há a emissão de um cheque único, transferido para a conta Caixa, para o pagamento único de uma despesa, como, em última análise, o Auditor Fiscal pretendia que fosse.

Seja como for, inexistindo disposição legal que imponha a observância da “vontade” do Auditor Fiscal, nada há também aqui a reparar na escrita contábil do contribuinte, não havendo falar na pretensa simulação de escrituração de todas as receitas.

e) Da contabilização da receita de vendas

Ainda no que toca ao registro de receita de vendas, como já visto as vendas (faturamento) realizadas pelo contribuinte foram lançadas a débito da conta Caixa, mesmo em se tratando de recebimento com cheque pré-datado.

Pois bem, efetuado recebimento em cheques, duas são suas destinações: pagamento de terceiros (fornecedores e despesas operacionais) ou depósito. Em sendo adotada a segunda destinação, os recursos migravam da conta Caixa para a conta Bancos.

Assim, se pretendia efetuar diversos pagamentos, o contribuinte procedia à transferência dos recursos da conta BANCOS C/MOVIMENTO para Caixa e, posteriormente, procedia aos pagamentos. Os cheques emitidos, quando eram destinados diretamente a determinado pagamento, também eram transferidos para o Caixa e, posteriormente, procedia-se ao correspondente pagamento, o qual era devidamente registrado na conta Caixa.

f) Da suposta transferência de recursos de contas de brincos para o caixa sem contabilização dos pagamentos correspondentes

[...]

Mais uma vez sem razão o trabalho fiscal. Este, precipitadamente, concluiu que os pagamentos não foram registrados e que somariam RS 1.573. 728,61. Esta conclusão parte do fato deste não ter conseguido, o Auditor Fiscal, identificar a transferência correspondente da conta Bancos c/ Movimento.

Mais uma vez se faz necessário repetir que a origem de tais pagamentos é, também de recursos' já existentes na conta Caixa, tais quais cheques pré-datados de terceiros.

Ainda, vale aqui examinar que o montante apurado pela fiscalização estaria demonstrado em planilha que acompanha o Termo de Verificação Fiscal. Nesta planilha as contas demonstradas são Bancos c/ Movimento e Caixa.

O Auditor Fiscal nada mais fez do que transcrever do Livro Razão os lançamentos que compõem sua planilha PAGAMENTOS/TRANSFERÊNCIAS NÃO CONTABILIZADOS. Nestes lançamentos consta o histórico “cheque compensado Porém, não se especifica se o cheque compensado é de terceiros ou da ABASTECE. Sendo de terceiros corresponderia a depósitos de cheques de clientes realizados. Sendo pagamentos evidentemente existirá comprovante correspondente. E, repita-se, que o cheque emitido corresponde a vários pagamentos, mas o cruzamento dos valores totais contabilizados permite a verificação de sua absoluta correspondência.

De toda forma, o que se verifica é que o lançamento de transferência da conta Bancos c/Movimento para a conta Caixa, para posteriormente lançar os pagamentos, não tiram a veracidade e idoneidade dos pagamentos e dos fatos registrados. Considerar as transferências entre as contas Bancos c/Movimento e Caixa como pagamentos/ transferências' não realizados, nada mais é do que artifício do Auditor Fiscal para conduzir a sua pretensão de arbitramento do lucro, tomando por não identificados pagamentos cuja existência foi aferida precisamente através do Livro Razão do contribuinte.

g) Da suposta existência de notas fiscais não escrituradas

[...]

Tal qual já exaustivamente tratado, as vendas realizadas pelo contribuinte foram escrituradas pelo seu montante mensal, sem a discriminação das notas fiscais de saídas. Desta forma, está evidente que a verificação das notas fiscais que o Auditor Fiscal relaciona não foi alcançada nos registros contábeis, isto é, não constam dos Livros Diário e Razão. *Contrario sensu*, a verificação foi realizada a partir da escrituração fiscal digital, conforme afirma o Auditor Fiscal. E é justamente aqui que se justifica toda a celeuma criada com relação a este tópico específico. Explica-se.

Como já esclarecido, quando iniciada a ação fiscal, o contribuinte viu-se impedido de atender as intimações lavradas em virtude de não dispor À ÉPOCA de escrita fiscal adequada.

No afã de sanar o problema e atender com a maior presteza possível as exigências fiscais, intimado que foi para tanto procedeu à cópia do arquivo digital do seu sistema comercial. Inicialmente, este não era aceito pelo Sistema Validador SINCO da Receita Federal, conforme inclusive confirma o Termo de Verificação Fiscal.

Após diversos ajustes, foi possível a cópia para suprir a necessidade da intimação fiscal. Porém, ao fazer os diversos ajustes, o sistema digital unificou o banco de dados das notas fiscais de saída com o banco de dados de pedidos dos vendedores. Os pedidos são migrados para o banco de dados das notas fiscais quando do seu atendimento. Houve erro na informação do arquivo digital fornecido a fiscalização, ocasionando a equivocada conclusão de que haveria quebras/falhas nas seqüências numéricas das notas fiscais.

Este erro é demonstrado pelos números das notas fiscais e os números dos pedidos. Na planilha do Auditor Fiscal, o número inicial em 2006 dos pedidos foi 3.220. Já o número inicial das notas fiscais em 2006 é 29.722. O número final dos pedidos em 2006 é 10.556, enquanto as notas fiscais registravam 51.768.

No que se refere ao exercício de 2007, os pedidos se iniciaram com a numeração 10.528 e terminaram com 21.683. Já as notas fiscais iniciaram com a numeração 51.540 e terminaram com 84.519.

Sem que se tivesse em mira tal esclarecimento é que a fiscalização apontou suposta ausência de escrituração de notas fiscais, cuja numeração estaria compreendida justamente nos intervalos entre os números dos pedidos e os números das notas fiscais.

Todavia, tivesse atentado para o Livro de Registro de Saídas teria facilmente constatado o equívoco da informação constante do arquivo digital, que apresentou erros devido aos ajustes para a validação no sistema validador SINCO da Receita Federal.

Por estas mesmas razões se explica a informação prestada por terceiros no sentido de que desconheciam as operações a que se fez referência nas intimações exaradas pela fiscalização.

Fato é que os clientes do contribuinte não poderiam apresentar notas fiscais com números estranhos, que não correspondiam às notas fiscais efetivamente emitidas. Os números constantes da intimação do Auditor Fiscal para os clientes conduziram, inevitavelmente, ao desencontro de informações. Foram provocadas dúvidas tanto nos clientes quanto no próprio contribuinte, diante dos números relacionados pelo Auditor Fiscal, o que somente agora foi possível esclarecer a conteúdo.

h) Da suposta manutenção de passivo fictício

[...]

Veja-se que, em 31/12/2005, o saldo da conta FORNECEDORES era de R\$ 351.097,52, diante de compras, em novembro/2005, da ordem de R\$ 306.040,14 e, em dezembro/2005, de R\$ 440.726,80. O período de 2005 não é objeto da fiscalização, não havendo que se cogitar incorreção no saldo indicado.

Já em 31/12/2006, o saldo da conta FORNECEDORES passa a R\$ 551.132,70, plenamente compatível com o volume das compras, em novembro/2006, qual seja, R\$ 557.656,17 e, em dezembro/2006 de R\$ 466.546,70.

Por seu turno, em 31/12/2007, o saldo da conta FORNECEDORES totalizava R\$ 1.153.277,12, não menos compatível com o volume das compras de novembro/2007, de R\$ 671.597,57, e de dezembro/2007, de R\$ 1.115.860,14.

Tendo isso em mente, somado ao fato que o prazo de pagamento de compras do contribuinte varia de 30 a 60 dias, os saldos das contas FORNECEDORES não poderiam ser objeto de dúvidas.

Bom que se diga que a composição da conta FORNECEDORES se encontra devidamente decomposta no Livro Razão, não se compreendendo o porquê das dúvidas suscitadas pelo Auditor Fiscal.

[...]

VI- DA INEXISTÊNCIA DE RECOLHIMENTO A MENOR DE TRIBUTO

Uma vez colocada uma pá de cal sobre a pretensão de arbitramento que pautou o trabalho fiscal, cai por terra também a exigência de recolhimento de tributos que era dela corolário.

No que se refere ao Imposto de Renda e a CSLL, tendo apurado prejuízo, o contribuinte, no período fiscalizado, nada há a recolher.

O mesmo se afirma relativamente à exigência de PIS/COFINS. Conforme demonstram a planilha "PLANILHA DE APURAÇÃO DO COFINS E PIS NÃO CUMULATIVO DO PERÍODO DE JANEIRO A DEZEMBRO DE 2006 E DE 2007", devidamente apresentada à fiscalização, a base de cálculo das exações é o valor do faturamento mensal da empresa.

No pool de produtos que comercializa não há bens com redução da base de cálculo ou isenção, sendo tributados, todos, pelo valor total das vendas.

Oportuno ressaltar que o total do faturamento de cada período é o mesmo do total de receitas no BALANÇO PATRIMONIAL.

Da mesma forma, os créditos do PIS e da COFINS correspondem ao total das compras dos produtos para comercialização, porque não há produtos com redução de base de cálculo ou isenção.

Tendo sido estes os elementos empregados na apuração constante da planilha apresentada, nada a exigir do contribuinte.

A 1ª Turma da DRJ/JFA, analisou os argumentos apresentados pelos impugnantes, proferindo decisão para julgar improcedente sua manifestação de inconformidade, nos termos da ementa abaixo transcrita:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2006, 2007

LANÇAMENTO. NULIDADE.

Está afastada a hipótese de nulidade do lançamento quando o auto de infração, lavrado por autoridade competente, atende a todos requisitos legais e possibilita ao sujeito passivo o pleno exercício do direito de defesa.

LUCRO ARBITRADO. SUBSUNÇÃO A HIPÓTESES LEGAIS.

Cabível o arbitramento quando caracterizada nos autos a subsunção a uma ou mais hipóteses de arbitramento do lucro previstas em lei.

OMISSÃO DE RECEITA. PASSIVO FICTÍCIO.

A manutenção no passivo de obrigações já pagas ou cuja exigibilidade não seja comprovada implica o lançamento de ofício por omissão de receita, em face de presunção legal nesse sentido.

IRRF. PAGAMENTO SEM CAUSA OU A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO.

Em face de previsão legal expressa, se sujeita à incidência do imposto, exclusivamente na fonte, todo pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas a beneficiário não identificado, ou quando não for comprovada a sua causa ou a operação a que se refere.

DECORRÊNCIA. INFRAÇÕES APURADAS NA PESSOA JURÍDICA.

A solução dada ao litígio principal, relativo ao IRPJ, aplica-se aos litígios decorrentes, referentes a outros tributos, quanto à mesma matéria fática.

Os ora recorrentes, devidamente cientificados do acórdão recorrido, apresentam, conjuntamente, recurso voluntário tempestivo, onde repisam os argumentos apresentados em sede de manifestação de inconformidade.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Hélio Eduardo de Paiva Araújo

A contribuinte foi cientificada do teor do acórdão da DRJ/JFA e intimada ao recolhimento dos débitos de IRPJ e reflexos em 03/12/2010, conforme Aviso de Recebimento - AR juntado aos autos (fl. 4768), e apresentou em 04/01/2011, recurso voluntário e demais documentos, juntados às fls. 4710 à 5149.

Cabe salientar que o responsável solidário Alisson Gustavo Macedo Ferreira, também já devidamente qualificado, se aproveita do mesmo recurso da fiscalizada, porém não aduz argumentos específicos quanto à sua responsabilização, razão pela qual não haverá tópico específico quanto a eventual recurso do responsável. Aplicar-se-ão a este último todas as fundamentações adotadas para os argumentos da contribuinte.

Feitas estas considerações e uma vez atendidos os requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235/72, e sendo os mesmos tempestivos, deles conheço.

Trata-se a espécie de Recurso Voluntário que se interpõe em face da decisão que manteve o lançamento fiscal impugnado pelo contribuinte, tendo por objeto a exigência de imposto de renda pessoa jurídica, imposto de renda na fonte, PIS, COFINS, Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido, encargos moratórios e multa.

A exigência fiscal, toda ela, foi pautada em procedimento de arbitramento levado a efeito pela fiscalização por ter esta entendido que a escrita contábil e fiscal do contribuinte era imprestável.

Alega a recorrente, preliminarmente, que o trabalho fiscal está contaminado por vícios os mais diversos, como inobservância de prazo de validade do mandado de procedimento fiscal e incompetência do agente fiscal responsável por sua lavratura.

No mérito traz diversos pontos quanto ao lançamento, mais particularmente quanto a ausência dos requisitos para o arbitramento, além de se defender dos outros itens que compõem o lançamento de ofício.

Ainda assim, em que pese o fato de ter sido devidamente impugnado o auto de infração lavrado, houve por bem a Delegacia da Receita de Julgamento manter a autuação.

Assim, passo a analisar os argumentos do recorrente, na mesma ordem em que tratados na peça recursal:

1) Das Preliminares

Alega a recorrente que o trabalho da fiscalização está eivado de vícios que fazem nulo o auto de infração lavrado, vícios estes que remontam inclusive ao Mandado de Procedimento Fiscal - MPF que lhe serviu de base.

Aduz que o prazo para conclusão da ação fiscal é de 120 (cento e vinte dias), consoante preconiza o art. 11, da Portaria RFB nº 11.371, de 12 de dezembro de 2007:

Art. 11. Os MPF terão os seguintes prazos máximos de validade:

I - cento e vinte dias, nos casos de MPF-F e de MPF-E;

II - sessenta dias, no caso de MPF-D.

Com isso em mira, alega a recorrente que a ação fiscal que resultou na lavratura dos Autos de Infração objeto deste processo teve início em meados de maio de 2009, com a lavratura do Termo de Início de Ação Fiscal, contudo, somente houve a notificação da autuação após o decurso do prazo de 120 dias do início da ação fiscal. Na verdade, somente foi lavrado auto de infração após passado mais de um ano do início da ação fiscal.

Ademais, alega que de acordo com o art. 10 do Decreto nº 70.235/1972, um dos requisitos essenciais para a validade do auto de infração é a indicação da autoridade fiscal, exatamente para que possa aferir sua competência. Confira-se:

"Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente:

(...)

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número.

No caso dos autos, alega a recorrente que foram os autos de infração lavrados, bem como o Termo de Verificação Fiscal assinados, pelo Sr. Denílson Almeida Dias. Entretanto, fato é que referido agente não era, à época, dotado de competência para lavratura de autuação.

No entendimento da recorrente, inicialmente, o MPF designou como fiscais os Auditores Sebastião Geraldo de Souza e Denílson Almeida Dias, em 30/04/2009. Já em 30/07/2009, foi alterado o desígnio com a destituição do Auditor Fiscal Sebastião Geraldo de Souza. Finalmente, desta feita em 23/06/2010, foi procedida nova alteração, desta feita com a re-inclusão do Sr. Sebastião Geraldo de Souza e a EXCLUSÃO do Auditor Fiscal Denílson Almeida Dias (não mera alteração de supervisão, como ventilado na decisão recorrida);

Se os autos de infração foram lavrados somente em 11/08/ 2010, quando já excluído do MPF o Auditor Fiscal Denílson Almeida Dias, por óbvio que este não mais era dotado de competência para tanto, podendo, se tanto, comunicar eventuais irregularidades que entendesse configuradas na espécie à autoridade superior, na forma do que prevê o art. 12, do Decreto 70.235/1972:

Art. 12. O servidor que verificar a ocorrência de infração à legislação tributária federal e não for competente para formalizar a exigência, comunicará o fato, em representação circunstanciada, a seu chefe imediato, que adotará as providências necessárias.

Assim, o que se verifica é que, ainda que pudesse ter sido designado para realizar o ato, o agente fiscal inicialmente foi EXCLUÍDO DA AÇÃO FISCAL, pelo que não mais estava em sua alçada de competência a lavratura do auto de infração.

Diante disso, conclusão inarredável não é outra senão a de que os autos de infração foram lavrados por agente incompetente, sendo, também por isso, nulos. É o que estabelece o art. 59, do Decreto nº 70.235/1972:

Art. 59. São nulos:

I - Os atos termos lavrados por pessoa incompetente;

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

Razão não assiste à recorrente, pois, entendo como não presentes nenhuma das hipóteses do citado art. 59 do Decreto nº 70.235/1972. Aqui, usarei como fundamento desta decisão, os mesmos argumentos utilizados pela DRJ/JFA, por entender que os mesmos não merecem reparos:

Na ausência de qualquer das hipóteses previstas no art. 59 e observados os requisitos do art. 10, ambos do Decreto n.º 70. 235/72, não prosperam as preliminares de nulidade do lançamento levantadas pelos impugnantes, conforme se verá a seguir.

Por se constituir em mero instrumento de controle administrativo, o Mandado de Procedimento Fiscal - MPF não interfere na legitimidade do lançamento, que decorre de atividade vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional (art. 142 do CTN). Esse tem sido o entendimento reiterado da Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF, conforme exemplificam as manifestações abaixo:

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. MPF. NULIDADE.

Descabe a argüição de nulidade quando se verifica que o Auto de Infração foi lavrado por pessoa competente para fazê-lo e em consonância com a legislação vigente. O MPF é mero instrumento de controle da atividade de fiscalização no âmbito da Secretaria da Receita Federal, de modo que eventual irregularidade na sua expedição, ou nas renovações que se seguem, não acarreta a nulidade do lançamento. [Ac. CSRF/02-02. 543, sessão de 22/01/2007].

MPF

É de ser rejeitada a nulidade do lançamento, por constituir o Mandado de Procedimento Fiscal elemento de controle da administração tributária, não influenciando na legitimidade do lançamento tributário. [Ac. CSRF/02-02.509, sessão de 17/10/2006].

Recurso "ex officio" - MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - MPF.

O Mandado de Procedimento Fiscal instituído pela Port. SRF n.º 1.265, de 22/11/99, é um instrumento de planejamento e controle das atividades de fiscalização. dispõe sobre a alocação da mão-de-obra fiscal, segundo prioridades estabelecidas pelo Órgão central. Não constitui ato essencial à validade do procedimento fiscal de sorte que a sua ausência ou falta da prorrogação do prazo nele fixado não retira a competência do

auditor fiscal que é estabelecida em lei (art. 7º da Lei nº 2.354/54 c/c o Decreto-Lei nº 2.225, de 10/01/85) para fiscalizar e lavrar os competentes termos. A inobservância da mencionada portaria pode acarretar sanções disciplinares, mas não a nulidade dos atos por ele praticados em cumprimento ao disposto nos arts. 950, 951 e 960 do RIR/94. 142 do Código Tributário Nacional. [...]. [Ac. CSRF/01-05.330, sessão de 05/12/2005].

MPF - DESCUMPRIMENTO DA PORTARIA SRF 3007/2001 - NULIDADE

O desrespeito à previsão de indicação no MPF-F de período fiscalizado e autuado não implica na nulidade dos atos administrativos posteriores, porque Portaria do Secretário da Receita Federal não pode interferir na investidura de competência do AFRF de fiscalizar e promover lançamento; ademais, o descumprimento de algum item do art. 7 da Portaria SRF 300 7/2001 não traz como consequência a nulidade do ato. [Ac. CSRF/01-05. 558, sessão de 04/12/2006].

Não obstante o acima exposto, assevero que a auditoria fiscal ocorreu dentro do prazo de validade do MPF, não havendo qualquer inobservância quanto ao art. 14 da Portaria RFB nº 11.371/2007. Consoante o Demonstrativo de Prorrogações juntado à impugnação (fl. 4.636), as renovações do MPF se deram em conformidade com os prazos estabelecidos naquela Portaria e a fiscalização se encerrou, em 11/08/2010, dentro de seu prazo de validade. Veja os dispositivos pertinentes da Portaria RFB nº 11.371/2007:

Art. 11. Os MPF terão os seguintes prazos máximos de validade

I - cento e vinte dias, nos casos de MPF-F e de MPF-E;

II -sessenta dias, no caso de MPF-D.

Art. 12. A prorrogação do prazo de que trata o art. II poderá ser efetuada pela autoridade outorgante, tantas vezes quantas necessárias, observado, em cada ato, o prazo máximo de sessenta dias, para procedimentos de fiscalização, e de trinta dias, para procedimentos de diligência.

Art. 14. O MPF se extingue:

I - pela conclusão do procedimento fiscal, registrado em termo próprio, com a ciência do sujeito passivo;

II - pelo decurso dos prazos' a que se referem os arts. 11 e 12.

Parágrafo único. A ciência do sujeito passivo de que trata o inciso I do caput deverá ocorrer no prazo de validade do MPF.

Observo ainda que nas intimações fiscais feitas à contribuinte, a autoridade fiscal forneceu o código de acesso para que fosse verificado na internet o MPF emitido e suas alterações, conforme exemplificam o Termo de Início de Fiscalização e os Termos de Intimação Fiscal de 10/03/2010 e 09/04/2010 (fls. 383, 2842 e 2724). Portanto, não vejo aí qualquer ofensa ao art. 9º da Portaria RFB nº 11.371/2007 que possa macular o lançamento de nulidade, haja vista que os próprios interessados juntaram à impugnação extrato, retirado da internet, relativo ao MPF emitido e suas alterações

Por fim, quanto à alteração realizada no MPF em 23/06/2010, esta ocorreu para excluir autoridade lançadora das funções de supervisão. Entretanto, foi mantida sua responsabilidade pela execução do MPF. Ademais, a competência do Auditor-Fiscal para constituir o crédito tributário pelo lançamento de ofício decorre de lei (Lei n.º 10.593/2002, art. 6º), não influenciando o MPF nessa competência legal.

Em razão do exposto acima, não houve também qualquer violação ao princípio do devido processo legal, devendo ser rejeitada a preliminar de nulidade do lançamento levantada na impugnação.

Assim, diante da fundamentação utilizada pela DRJ/JFA, voto no sentido de rejeitar as preliminares de nulidade do lançamento.

2) Do Mérito

2.1.) Arbitramento

No mérito, aduz a recorrente que a decisão recorrida também se equivocou ao tomar por devida na espécie a utilização da técnica do arbitramento, em prejuízo da busca da verdade material.

Aqui, melhor razão não assiste à recorrente. Valho-me, mais uma vez, dos argumentos e fundamentos da decisão *a quo*, por irretocáveis que o são. Ademais, a recorrente, em seu recurso não traz novo argumento ou consideração diferente daqueles trazidos em sede de manifestação de inconformidade, razão pela qual, os argumentos da DRJ/JFA são perfeitamente cabíveis para a solução da lide posta neste voluntário:

2 - Análise do Arbitramento

2.1 - Escrituração comercial e fiscal

De acordo com os arts. 1º e 28 da Lei n.º 9.430/96, o IRPJ e a CSLL são determinados com base no lucro real, presumido, ou arbitrado, por períodos de apuração trimestrais. Logo, o arbitramento não consiste em penalidade, mas sim mera forma de apuração do lucro para fins de apuração do IRPJ e da CSLL.

A apuração pelo lucro presumido se dá mediante opção, a qual é manifestada com o pagamento da primeira ou única quota do imposto devido correspondente ao primeiro período de apuração de cada ano-calendário (art. 26 da Lei n.º 9.430/96), procedimento este não adotado pela contribuinte. Os procedimentos adotados pela contribuinte antes do início da fiscalização são os seguintes:

Ano-calendário 2006: DIPJ/2007 entregue pelo lucro real, sem qualquer faturamento declarado; DCTFs apresentadas sem informação de débitos; ausência de recolhimento pelo lucro presumido; escrituração anual dos livros de apuração do lucro real (LALUR);

Ano-calendário 2007: DIPJ/2008 entregue pelo lucro presumido, sem qualquer faturamento declarado; DCTF - 2º semestre com débitos relativos apenas a setembro, referentes a estimativas de IRPJ e de CSLL e PIS/COFINS não-cumulativos; recolhimento apenas de PIS/COFINS não-cumulativos, relativos ao mês de agosto; ausência de outros recolhimentos, inclusive de estimativas ou pelo lucro presumido; escrituração anual dos livros de apuração do lucro real (LALUR);

Portanto, ausente a opção pelo lucro presumido nos períodos em questão, a contribuinte deve submeter-se às regras de apuração do lucro real, o que, seja essa apuração trimestral ou anual, implica a obrigação de manter sua escrituração com observância das leis comerciais e fiscais, abrangendo todas as suas operações (art 251 do RIR/99). Em que pese essa obrigação, segundo a autoridade lançadora, o próprio contador responsável pela escrituração da contribuinte, ao pedir prazo adicional para apresentar livros fiscais e comerciais (Registro de Saídas, de Inventário, de apuração do ICMS, LALUR, Diário e Razão), admitiu pessoalmente que, à época, não havia qualquer escrituração relativa aos anos-calendário de 2005, 2006 e 2007.

Entretanto, isso não afasta a possibilidade de a contribuinte, após o início do fase procedimental e antes da autuação, recompor sua escrituração a fim de apurar o lucro real e, via de consequência, afastar o arbitramento fundamentado no art. 530, incisos I, II e III, do RIR/99. Nesse sentido, os interessados afirmaram que a escrita fiscal e contábil foi regularizada durante o procedimento fiscal, embora a escrituração da empresa se encontrasse em “situação irregular, verdadeiramente caótica” (fl. 4.595) e ainda não possuísse os Livros Diário e Razão (fl. 4.601).

Cabe averiguar, então, se os livros e documentos apresentados são hábeis a elidir as hipóteses adotadas para o arbitramento do lucro. Registro que, a *contrario sensu* dos arts. 923 e 924 do RIR/99, o ônus da prova recai sobre o contribuinte quando a escrituração não é mantida com observância das disposições legais e quando não está amparada por documentação hábil segundo o tipo de transação.

Na espécie, os livros Diário e Razão dos anos de 2006 e 2007 foram autenticados 49 (quarenta e nove) dias após intimação para apresentação desses livros. Esse fato - a autenticação após o início da ação fiscal -, por si só, não implica o arbitramento, pois é preciso verificar se é possível a apuração escoreta do lucro real com os elementos disponíveis. No entanto, ao contrário do afirmado pelos impugnantes, de acordo com a Lei nº 8.981/95, art. 35, c/c a IN SRF nº 93/97, arts. 12, § 5º e 15, § 3º, a não escrituração do livro Diário e do LALUR, até a data fixada para pagamento do imposto do respectivo mês, implica a desconsideração do balanço ou balancete para efeito de suspensão ou redução.

Após análise dos livros e arquivos contábeis e fiscais digitais da contribuinte, a fiscalização verificou que nos livros Diário, bem como nos livros Razão, as contas “Caixa”, código 10012, e “Vendas a Vista - Matriz”, código 60011, foram escrituradas pelo seu total mensal, com data do primeiro dia do mês correspondente às vendas, com histórico “Vendas Realizadas no mês conforme Livro Saída e Livro RICMS”. Sob o argumento de que a empresa vendia a prazo freqüentemente e de que, em consequência, a conta Caixa não refletia a efetiva movimentação financeira, a contribuinte foi intimada por duas vezes, em 10/03/2010 e 09/04/2010, a “apresentar a escrituração da conta caixa que contenha as datas dos efetivos recebimentos de vendas” (fls. 2.722 e 2.840).

A contribuinte não respondeu às intimações fiscais quanto a essa matéria, tampouco apresentou livro auxiliar com a efetiva movimentação financeira da conta Caixa.

Em sua impugnação, afirmou que a utilização dos livros de Registro de Saídas e Registro de Apuração do ICMS “como auxiliares para fundamentar o registro das vendas realizadas não tiram a veracidade do faturamento real da empresa, pelo contrário, a corroboram” (fl. 4.603). Com efeito, naturalmente a hipótese de auto-arbitramento (art. 531 do RIR/99) está afastada na espécie, pois é justamente a apuração da base de cálculo pelo lucro arbitrado que é contestada pela contribuinte.

A contribuinte também não forneceu a relação dos produtos comercializados nos anos de 2006 e 2007, que também havia sido solicitado nessas duas intimações.

[...]. [...], a escrituração dos livros auxiliares, juntamente com os livros Diário e/ou o Razão e a documentação fiscal correspondente, deve retratar com fidedignidade as operações realizadas, o que, conforme demonstrado a seguir, não ocorreu no caso vertente.

Não é sem razão que, assim como ocorre para o Diário, no caso de escrituração resumida desse livro, a legislação civil e tributária determina que os livros auxiliares sejam devidamente registrados e respaldados por documentação hábil e idônea:

Código Civil (Lei nº 10.406/2002)

Art. 1.184. No Diário serão lançadas, com individuação, clareza e caracterização do documento respectivo, dia a dia, por escrita direta ou reprodução, todas as operações relativas ao exercício da empresa.

§ 1º Admite-se a escrituração resumida do Diário, com totais que não excedam o período de trinta dias, relativamente a contas cujas operações sejam numerosas ou realizadas fora da sede do estabelecimento, desde que utilizados livros auxiliares regularmente autenticados, para registro individualizado, e conservados os documentos que permitam a sua perfeita verificação.

RIR/99

Art. 258. Sem prejuízo de exigências especiais da lei, é obrigatório o uso de Livro Diário, encadernado com folhas numeradas seguidamente, em que serão lançados, dia a dia, diretamente ou por reprodução, os atos ou operações da atividade, ou que modifiquem ou possam vir a modificar a situação patrimonial da pessoa jurídica (Decreto-Lei nº 486, de 1969, art. 5º).

§ 1º Admite-se a escrituração resumida no Diário, por totais que não excedam ao período de um mês, relativamente a contas cujas operações sejam numerosas ou realizadas fora da sede do estabelecimento, desde que utilizados livros auxiliares para registro individuado e conservados os documentos que permitam sua perfeita verificação (Decreto-Lei nº 486, de 1969, art. 5º, § 3º).

§ 2º Para efeito do disposto no parágrafo anterior, no transporte dos totais mensais dos livros auxiliares, para o Diário, deve ser feita referência às páginas em que as operações se encontram lançadas nos livros auxiliares devidamente registrados.

[...]

§ 4º Os livros ou fichas do Diário, bem como os livros auxiliares referidos no §1º, deverão conter termos de abertura e de encerramento, e ser submetidos à autenticação no órgão competente do Registro do Comércio, e, quando se tratar de sociedade civil, no Registro Civil de Pessoas Jurídicas ou no

Cartório de Registro de Títulos e Documentos (Lei nº 3.470, de 1958, art. 71, e Decreto-Lei nº 486, de 1969, art. 5º. § 2º).

§ 5º Os livros auxiliares, tais como Caixa e Contas-Correntes, que também poderão ser escriturados em fichas, terão dispensada sua autenticação quando as operações a que se reportarem tiverem sido lançadas, pormenorizadamente, em livros devidamente registrados.

No caso, em relação aos anos de 2006 e 2007, os livros registro de saídas, de inventário e de apuração de ICMS não foram autenticados na Secretaria de Estado da Fazenda. Os livros Diário, Razão e LALUR, referentes aos anos de 2006, receberam o número 01 (um), o que mostra que não havia escrituração relativa aos anos anteriores.

A fim de conferir o saldo inicial da conta Caixa em 2006, de R\$ 392.894,63, a contribuinte foi intimada a apresentar a escrituração relativa ao ano de 2005.

Assim como já ocorrera para os livros Diário e Razão referentes aos anos de 2006 e 2007, em relação ao ano de 2005, esses livros foram entregues quase dois meses após a primeira intimação, só que dessa feita sem autenticação da Junta Comercial. Naturalmente, isso ocorreu porque, como visto, o Diário e o Razão relativos ao ano de 2006 foram os primeiros a serem escriturados (receberam o n.º 01). Em relação ao ano de 2005, a contribuinte apresentou também o Registro de Inventário, o qual recebeu o n.º 01 e foi apresentado sem assinatura e autenticação. Apesar do saldo inicial da conta Caixa, a DIPJ/2006 tinha sido entregue sem faturamento declarado, da mesma forma que DIPJ/2007 e que DIPJ/2008, entregues espontaneamente.

Da análise até aqui realizada, já resta claro que a contribuinte não possuía contabilidade antes do início do procedimento fiscal e efetuou sua escrituração às pressas, tendo inclusive escriturado os livros Diário e Razão referentes aos anos de 2006 e 2007, antes dos livros referentes ao ano de 2005. Isto porque nessa ordem foi demandada pela fiscalização.

Já os livros fiscais apresentados, que poderiam servir como livros auxiliares para detalhar as operações de venda a vista registradas nas contas “Caixa” e “Vendas a Vista - Matriz”, escrituradas por totais mensais, sequer foram autenticados, conforme determina a legislação de regência.

Ademais, não é crível que a contribuinte tenha realizado todas suas vendas a vista, conforme escriturado no livro Caixa, com remissão ao Livro Saída e Livro RICMS. A ABASTECE tem por objeto social o comércio atacadista de produtos alimentícios, o que, em geral, envolve quantias vultosas e pagamentos a prazo. De forma consentânea com esse senso comum, foram registrados a débito da conta contábil do Banco do Brasil cerca de R\$ 3 milhões, com histórico “CHEQUE DESCONTADO”, cuja emissão é característica de venda a prazo.

Enfim, a contribuinte deixou de apresentar livros e documentos solicitados, sua escrituração está em desacordo com a legislação comercial e fiscal, não permite a apuração do lucro real e tampouco a identificação de sua efetiva movimentação financeira, inclusive bancária, impossibilitando a recomposição do livro Caixa para fins de apuração de eventual omissão de receita em face de saldo credor de caixa.

Dentre o conjunto probatório que permite chegar a essa conclusão (subsunção às hipóteses de arbitramento dos incisos I, II e III do art. 530 do RIR/99), sintetizo abaixo alguns fatos relevantes:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 19/03/2016 por HELIO EDUARDO DE PAIVA ARAUJO, Assinado digitalmente em 1

9/03/2016 por HELIO EDUARDO DE PAIVA ARAUJO, Assinado digitalmente em 21/03/2016 por WILSON FERNANDE

S GUIMARAES

Impresso em 21/03/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

- todos os valores de receitas de vendas foram lançados na conta Caixa por totais mensais no primeiro dia do mês, como se todas as vendas tivessem sido realizadas a vista, embora tenham sido usuais vendas a prazo;

- em relação às vendas efetuadas, na conta Caixa não há distinção de pagamentos a vista de cheques pré-datados e em cobrança, muito menos foram apresentados livros auxiliares autenticados, com registros individuados, com histórico, datas e valores, das operações realizadas; e

- a contabilidade da contribuinte foi escriturada às pressas, sendo que o saldo inicial da conta Caixa, de 2006, foi apurado antes da escrituração relativa ao ano de 2005.

Por todo o acima exposto, entendo que o arbitramento do lucro era medida que se impunha, dado a inexistência de uma escrituração contábil e fiscal que pudesse servir de lastro para a apuração do lucro real.

2.2) Outros itens a desclassificar a escrita contábil

Aduz por fim, que, no intento de desclassificar a escrita contábil do contribuinte, o Termo de Verificação teceu uma série de considerações, reproduzidas na decisão recorrida, as quais no entendimento da recorrente, são completamente descabidas.

3) Infrações e Apuração de Tributos

No que tange à apuração dos tributos lançados de ofício, tendo em vista que o arbitramento do lucro foi mantido, conforme tópico 2.1.) acima, entendo que não há como acatar os outros argumentos expendidos na peça recursal. O arbitramento afasta qualquer possibilidade de aproveitamento ou apuração de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da CSLL, bem como de adoção da sistemática da não cumulatividade para o PIS/Pasep e a COFINS. No mais, o que foi apurado para o lançamento principal de IRPJ deve ser aproveitado para os lançamentos decorrentes.

Quanto às infrações apontadas pela fiscalização, três mereceram tópicos específicos no recurso voluntário: da opção pelo lucro real e não recolhimento das estimativas mensais, IRF sobre pagamentos a beneficiários não identificados ou sem causa; omissão de receita por passivo fictício. Tais infrações serão analisadas abaixo.

3.1) Da Opção Lucro Real

Alegam os recorrentes, que a Fiscalização, relevando por completo a sua já retificada escrita fiscal, ignora a sua opção pela tributação pelo lucro real, manifestada por ocasião da entrega das DIPJ's. Caso não fossem as DIPJ's apresentadas prova suficiente desta opção, eis que, não tendo havido imposto a pagar, não era outra a forma de opção pela referida sistemática de apuração do imposto, o próprio LALUR, devidamente apresentado à fiscalização se prestaria a este fim. E esclarece que não houve recolhimento por estimativa, referente aos anos de 2006 e 2007, devido aos resultados negativos apurados.

Ao contribuinte não assiste razão!

De fato, a mera não transcrição dos balancetes de suspensão no Livro Diário, não seria suficiente para o lançamento da multa isolada calculada sobre as estimativas mensais não recolhidas. Este tema já foi inclusive objeto de Súmula, qual seja a Súmula CARF nº 93:

Súmula CARF nº 93: A falta de transcrição dos balanços ou balancetes de suspensão ou redução no Livro Diário não justifica a cobrança da multa isolada prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, quando o sujeito passivo apresenta escrituração contábil e fiscal suficiente para comprovar a suspensão ou redução da estimativa.

Ocorre que, no caso destes autos, entendo que não seja o caso da aplicação da Súmula, haja vista a não apresentação da escrituração contábil e fiscal pelo contribuinte. A bem da verdade, o contribuinte apresenta a referida escrituração, porém a mesma encontra-se incompleta, pois ausentes, dentre outros, os livros-razão auxiliares, razão pela qual se entende que o lucro deve ser apurado pelo método do lucro arbitrado.

Assim, uma vez mantido o arbitramento, irrelevante, pois, a discussão quanto ao lucro real e estimativas mensais, pois, há de se observar a sistemática do arbitramento.

3.1 - Pagamentos a beneficiários não identificados ou sem causa

Para contabilizar pagamentos efetuados, os respectivos valores eram, inicialmente, passados da conta contábil Banco Conta Movimento (crédito) para a conta Caixa (débitos). Entretanto, não foram encontrados diversos lançamentos a crédito de Caixa que refletiriam a saída de recursos para efetuar os pagamentos. Consoante descrito no TVF, a comprovação da efetividade dos pagamentos foi constatada em extratos bancários, nos quais constam o histórico de “Cheque Compensado”, “Pagamento de Títulos” e “Cobrança”, o que não deixa dúvida sobre a efetividade da saída de recursos.

A contribuinte foi intimada por três vezes acerca desses fatos e alertada sobre a presunção legal de incidência do IRRF a título de pagamentos sem causa e/ou a beneficiário sem causa (art. 674 do RIR/99).

No TVF, a autoridade lançadora informou os critérios utilizados na análise dos documentos apresentados pela contribuinte (fls. 119/121), dentre os quais destaco, resumidamente, os seguintes: foram considerados como comprovados os pagamentos em que foram apresentados documentos como notas fiscais, recibos do sacado, fichas de compensação e cópias de cheques emitidos; não foram aceitos documentos de controle interno; não foram apresentados documentos relativos aos pagamentos realizados em 2006.

Embora afirme que os pagamentos estão devidamente contabilizados, não há evidências de que os lançamentos contábeis dos pagamentos efetuados, tampouco trouxeram documentação hábil e idônea a comprovar os beneficiários dos pagamentos e a natureza das operações correspondentes. Ressalto que cabia aos interessados o ônus dessa prova, mormente em razão da presunção legal estabelecida no art. 674 do RIR/99.

Assim, considerando que houve subsunção à presunção legal descrita no art. 674 do RIR/99, deve ser mantido o lançamento de IRRF sobre pagamentos a beneficiários não identificados ou sem causa.

3.2 - Passivo fictício

Com fundamento no art. 281, inciso III, do RIR/99, foi efetuado o lançamento de ofício por omissão de receita, relativo aos anos-calendário de 2006 e 2007. Esse dispositivo estabelece presunção legal de omissão de receita no caso de manutenção no passivo de obrigações já pagas ou cuja exigibilidade não seja comprovada.

Também nesse caso, a contribuinte foi intimada por três vezes. Dessa feita para comprovar os saldos a pagar escriturados na conta Fornecedores, com especificação individualizada, por documento, dos seguintes elementos: duplicata, título de crédito ou outro documento; credor; valor.

Os interessados invocam alguns argumentos (volume de compras no final do ano e o prazo de pagamento da empresa), mas, novamente, não trouxeram documentação hábil e idônea para comprovar a exigibilidade das obrigações escrituradas em seu passivo.

Assim, considerando que houve subsunção à presunção legal descrita no art. 281, inciso III, do RIR/99, deve ser mantida a omissão de receita para fins de IRPJ e dos lançamentos decorrentes.

4 - Responsabilidade Solidária

Apesar de ter o responsável solidário se aproveitado do recurso voluntário da contribuinte, não há naquele qualquer tópico atinente a referida responsabilidade, razão pela qual sobre ela não me manifestarei.

Mantido o lançamento integralmente, não há como afastar a responsabilidade solidária que fora validamente constituída e não contestada.

4 - Conclusão

Isso posto, voto por considerar improcedente o recurso voluntário apresentado, para rejeitar a preliminar de nulidade do lançamento e, no mérito, manter integralmente as exigências consubstanciadas nos autos de infração de IRPJ, CSLL, IRRF, PIS/Pasep e COFINS. Mantenho também a responsabilidade solidária do Sr. Alisson Gustavo Macedo Ferreira.

Sala de sessões, 01 de março de 2016.

(documento assinado digitalmente)
Hélio Eduardo de Paiva Araújo - Relator