



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

Processo nº 10865.001649/2006-25
Recurso nº 000000 Voluntário
Acórdão nº **1202-000865 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de 12 de setembro de 2012
Matéria AUTO DE INFRAÇÃO
Recorrente MASTRA INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2001

Ementa: NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. PRETERIÇÃO DO DIREITO DE DEFESA. NÃO OCORRÊNCIA.

Não verificado que houve preterição do direito de defesa, descabe falar em nulidade do auto de infração. Não enseja nulidade do lançamento quando presentes os elementos do art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972 e alterações e do art. 142 do CTN.

DECADÊNCIA. CONTAGEM DO PRAZO.

No lançamento de ofício do IRPJ formalizado em Auto de Infração, em que houve pagamento antecipado do imposto, sem que tenha ocorrido dolo, fraude ou simulação, inicia-se a contagem do prazo decadencial a partir da ocorrência do fato gerador. Não havendo pagamento antecipado, o início da contagem do prazo decadencial desloca-se para o primeiro dia do exercício seguinte daquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos termos do art. 173, I do CTN.

ESCRITA CONTÁBIL. FALTA DE COMPROVAÇÃO DOCUMENTAL. ARBITRAMENTO DO LUCRO.

Por expressa disposição legal, está autorizado o arbitramento do lucro do contribuinte que apurou o imposto pelo lucro real, mas que não manteve, em boa ordem e segundo as normas contábeis recomendadas, os documentos comprobatórios dos registros efetuados.

Correto o arbitramento do lucro da pessoa jurídica quando a escrita contábil não contiver os documentos que lastreiam os seus registros, bem como evidenciado que os fatos nele consignados não se confirmaram na prática.

MULTA DE OFÍCIO.NO PERCENTUAL DE 75%. CONFISCO.

É inaplicável às multas o conceito de confisco, o qual é dirigido unicamente aos tributos.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. MULTA DE OFÍCIO. JUROS DE MORA. CABIMENTO.

Nos lançamentos efetuados pela autoridade fiscal competente, por expressa disposição legal, é cabível a imposição da multa de ofício e dos juros de mora aos débitos tributários regularmente formalizados em auto de infração, não pagos no vencimento.

LANÇAMENTOS REFLEXOS. CSLL. PIS. COFINS.

O que foi decidido quanto ao principal, relativo ao IRPJ, repercute seus efeitos nos lançamentos reflexos da CSLL, PIS e Cofins.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares de nulidade e de decadência e, no mérito, em negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

(documento assinado digitalmente)

Nelson Lósso Filho - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto Donassolo – Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Nelson Lósso Filho, Orlando José Gonçalves Bueno, Carlos Alberto Donassolo, Nereida de Miranda Finamore Horta, Marcos Vinícius Barros Ottoni e Viviane Vidal Wagner.

Relatório

Trata-se do exame dos Autos de Infração do IRPJ e reflexos na CSLL, PIS e Cofins, relativamente ao ano-calendário de 2001, com aplicação da multa de ofício, no percentual de 75%, e dos juros de mora com base na taxa Selic.

A infração apurada diz respeito à constatação, por parte da autoridade fiscal, da existência de registros contábil/fiscal de notas fiscais de devolução e/ou cancelamento das vendas efetuadas, sem comprovação documental. Foi identificado que cerca de 24% do total do valor faturado pela empresa estariam na situação vendas canceladas/devolvidas (fls.44).

Na sequência, por bem retratar os fatos ocorridos, transcrevo parte do relatório do Acórdão nº 14-33.781 da DRJ/Ribeirão Preto, de fls. 898 a 909, o qual passo a adotar:

“Segundo consta do Termo de Verificação de Infração Fiscal (fls. 42/55), intimada a prestar esclarecimentos sobre o valor de R\$13.536.218,58, registrado na Declaração de Informações Econômico Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ), correspondente a vendas canceladas, devoluções e descontos concedidos (fl. 715), a contribuinte respondeu que não dispunha dos documentos comprobatórios de vendas canceladas/devolvidas, bem como das compras e vendas efetuadas no ano-calendário de 2001 em vista de que haviam sido roubados.

Embora tivesse declarado não dispor das notas fiscais a contribuinte apresentou relação na qual constam o nome da empresa emitente, CNPJ, número da nota fiscal, data de entrada e de emissão, valor, base de cálculo e valor do IPI (fls. 43).

Instada a apresentar cópia da publicação alusiva ao roubo, contemporânea aos fatos e veiculada em jornal de grande circulação, tal como preceituam as regras, respondeu que não efetuara tal providência por entender que tais normas não se aplicavam ao caso de furto ou roubo.

Considerando que a importância deduzida sob tal rubrica correspondia a 24% de seu faturamento houve circularização para alguns dos clientes da contribuinte, intimando-os a se manifestarem sobre as notas fiscais correspondentes às vendas efetuadas, que ela havia deduzido na escrita fiscal (fls. 44/46).

Segundo registrou a autoridade fiscal, as informações das clientes intimadas apontaram um pequeno percentual de vendas canceladas, descritas no demonstrativo de fls. 48/49.

Novamente intimada a comprovar a efetividade das vendas canceladas, lançadas na DIPJ, a contribuinte reafirmou que não dispunha dos documentos fiscais solicitados.

Em vista de que a contribuinte expressamente declarou que não dispunha dos documentos fiscais que embasavam a dedução lançada na DIPJ, a autoridade fiscal elaborou novo demonstrativo de vendas e receita líquida desconsiderando a dedução de R\$13.536.218,58 pleiteada na DIPJ, reduzindo R\$72.598,24 que foram confirmados pelos clientes circularizados (fl. 50).

Conquanto a contribuinte tivesse optado por tributar seu resultado pela sistemática do lucro real, em face de que não exibiu os documentos fiscais que ampararam os lançamentos contábeis, a fiscalização conduziu a apuração de seu resultado pela sistemática de arbitramento do lucro, com base no art. 530, III, do Regulamento do Imposto de Renda/1999, adotando-se como base de cálculo os valores de receita conhecidos.

Em vista de que no período sob exame a contribuinte obteve receitas oriundas de prestação de serviços procedeu-se ao cálculo de sua participação no cômputo da receita total, conforme descrito nos quadros de fls. 52/53.

Consta do termo antes referido que em decorrência da alteração do regime de tributação, o prejuízo fiscal apurado pela contribuinte para o ano-calendário de 2001, da ordem de R\$19.981.307,66 foi excluído, bem como a base de cálculo negativa da

CSLL, no valor de R\$19.989.952,07; em consequência, a contribuinte deveria proceder aos respectivos ajustes no Livro de Apuração do Lucro Real.

Idêntica sistemática de tributação foi adotada para apurar a base de cálculo do PIS e da Cofins.

Regularmente intimada da imposição tributária ingressou a contribuinte com a impugnação de fls. 799/853, capeada por expediente em que pleiteia sejam as notificações remetidas para o endereço dos representantes. Alegou preliminarmente:

- nulidade do auto de infração por cerceamento de defesa caracterizado por falta de intimação à impugnante informando-a da possibilidade de pagamento com multa moratória, tal como estabelece o art. 844 do Regulamento do Imposto de Renda;

- nulidade por inconsistência intrínseca do auto de infração que principia apontando glosa de vendas canceladas/devolvidas e termina com arbitramento por falta de apresentação de documentos fiscais, aliada ao fato de que a glosa na apuração da base de cálculo da CSLL é maior que a do IRPJ, bem assim de que não seria aceitável tal procedimento no âmbito do PIS e da Cofins.

No mérito arguiu que:

- é improcedente o arbitramento do lucro em decorrência da mera omissão de receita, haja vista que a impugnante apresentou os livros fiscais, deixando de exibir apenas as notas fiscais de entrada e de saída em decorrência do noticiado roubo;

- é incabível o lançamento do crédito tributário em desfavor da impugnante em vista de que as devoluções efetivamente ocorreram, não havendo que se falar em incidência de tributos pois não ocorreu transferência da titularidade jurídica das mercadorias. O fato de as notas fiscais não terem sido exibidas pelo motivo justificado de terem sido roubadas não pode ocasionar glosa dos registros contábeis a título de devolução, ausente a comprovação de que efetivamente inexistiram as aludidas devoluções;

- por tratar-se de lançamentos por homologação houve decadência do direito de o Fisco lançar os tributos anteriores a setembro de 2001;

- o conceito de faturamento instituído pela Lei n. 9.718/1998, que ampliou a base de cálculo do PIS e da Cofins teve sua inconstitucionalidade reconhecida em sede de controle difuso no âmbito dos RE 357950, 358273 e 346084;

- o ICMS deve ser excluído da base de cálculo do PIS e da Cofins conforme já decidiu o Supremo Tribunal Federal no RE 240785;

- as inconstitucionalidades proferidas pelo STF, relativas ao alargamento da base de cálculo e à exclusão do ICMS da base de cálculo, do PIS e da Cofins, devem ser reconhecidas pela autoridade julgadora, a teor do que preceitua o Decreto n. 2.346/1997;

- a multa aplicada é confiscatória e fere a capacidade contributiva;

- a utilização da taxa Selic é inconstitucional.

Ao final, protestou pela juntada de novos documentos e declarações não colacionados em função da exiguidade do tempo, pela produção de outras provas como perícia, ofícios, declarações, constatações e diligências (...)"

Examinados os lançamentos fiscais e a impugnação apresentada, a DRJ/Ribeirão Preto emitiu o Acórdão nº 14-33.781, de fls. 898 a 909, mantendo integralmente as exigências fiscais, com o seguinte ementário:

*LUCRO. ARBITRAMENTO. DOCUMENTOS DE
ESCRITURAÇÃO FISCAL. FALTA DE APRESENTAÇÃO*

A falta de apresentação, à autoridade fiscal, de documentos que embasaram os lançamentos contábeis autoriza o arbitramento do lucro.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA: CSLL. PIS. COFINS.

Em se tratando de exigências reflexas de tributos e/ou contribuições que têm por base os mesmos fatos que ensejaram o lançamento do imposto sobre a renda de pessoa jurídica (IRPJ), a decisão de mérito prolatada no processo principal constitui prejudicado na decisão dos processos decorrentes.

*DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.
MARCO INICIAL DE CONTAGEM DO PRAZO.*

A sistemática de lançamento denominada por homologação exige o pagamento do tributo, previsto no § 4º do artigo 150 do Código Tributário Nacional, bem assim a inocorrência das hipóteses de dolo, fraude ou simulação.

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. ARGUIÇÃO.

Apreciar arguições de inconstitucionalidade e ilegalidade refoge à competência da instância administrativa.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Os principais fundamentos do acórdão recorrido podem ser assim sintetizados:

- no que se refere à realização de diligência é desnecessário seu acolhimento em face de que as informações carreadas aos autos pela autoridade fiscal permitem avaliar a matéria tributável. Eventual pleito de diligência ou perícia deve necessariamente atender aos requisitos previstos na legislação.

- quanto à nulidade do auto de infração, por cerceamento de defesa, em decorrência de não ter sido atendida a regra constante do art. 844 do RIR/1999, que prevê a possibilidade de notificação ao contribuinte para prestar, no prazo de vinte dias, esclarecimentos, ou então eventual recolhimento do imposto devido, não encontra respaldo, haja vista que a norma por ela citada foi modificada com o advento da Medida Provisória n. 2.158-34/2001, que alterou o art. 19 da Lei nº 3.470, de 1958, matriz legal do art. 844 do RIR/1999.

- diferentemente do que arguiu o impugnante, não há incongruência ou qualquer forma de aspecto contraditório entre o que consta do auto de infração e do termo de verificação fiscal que o acompanha.

- após consulta aos sistemas que controlam os pagamentos, tem-se que a contribuinte, no decorrer do ano-calendário de 2001 não efetuou qualquer recolhimento à conta dos tributos objeto de lançamento, circunstância que remete à contagem do prazo decadencial sob a óptica do art. 173, inciso I do CTN. Considerando-se que a sistemática de tributação adotada pela contribuinte foi a de lucro real anual, o lançamento somente poderia ser efetuado a partir do dia 01/01/2002; desse modo, para efeito de contagem do prazo decadencial, o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado passa a ser 01/01/2003. Acrescentando-se cinco anos à data de 01/01/2003 verifica-se que o *dies ad quem* deu-se em 02/01/2008. Tendo a contribuinte sido intimada do lançamento em 06/09/2006, não há que se falar em decadência.

- a prova carreada pela impugnante é o relato de que teria havido roubo, mas não a comprovação do roubo em si. A autoridade fiscal intimou diversas sociedades empresárias adquirentes dos produtos da fiscalizada a informar as devoluções alegadas pela contribuinte. A resposta à indagação acerca das devoluções foi a de que existiram, porém, num patamar muito inferior àquele declarado pela contribuinte. Tal acontecimento, aliado à circunstância de que os fatos contábeis registrados nos documentos fiscais necessitam da competente comprovação de sua efetividade é que ensejou o arbitramento do lucro.

- inexistente comprovação de que o registro contábil da devolução das vendas tivesse reduzido o custo dos produtos vendidos ou aumentado o saldo de seus estoques. No caso presente, não se trata de realizar mero estorno, como alegou a impugnante, pois não foi um erro que ocorreu. A boa prática contábil reclama sejam efetuados os pertinentes lançamentos de forma a espelhar a efetiva realidade, isto é, o cancelamento das vendas, o ingresso das mercadorias nos estoques, a baixa da conta clientes, etc.

- no que diz respeito à ilegalidade do conceito de faturamento instituído pela Lei n. 9.718, de 1998, além da inconstitucionalidade suscitada, relativamente à multa imposta e à aplicação da taxa Selic, como é cediço a apreciação de arguições de inconstitucionalidade/ilegalidade da legislação tributária foge à alçada das autoridades administrativas de qualquer instância, que não dispõem de competência para examinar a legitimidade de normas inseridas no ordenamento jurídico nacional.

Irresignado com a decisão proferida, o interessado interpôs recurso voluntário a este colegiado, mediante arrazoado, de fls. 914 a 975, no qual repisa praticamente os mesmos argumentos trazidos na peça impugnatória.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Carlos Alberto Donassolo, Relator.

O recurso é tempestivo e nos termos da lei. Portanto, dele tomo conhecimento.

O litígio instaurado na presente fase recursal diz respeito ao exame das nulidades das autuações aventadas, da ocorrência da decadência, da aplicabilidade do arbitramento do lucro e da ilegalidade quanto à incidência da multa de ofício, no percentual de 75% e dos juros de mora, com a utilização da taxa Selic.

Nulidade das autuações

Inicialmente, a defesa alega que seriam nulas as autuações tendo em vista a falta de intimação da recorrente informando-a da possibilidade de pagamento dos tributos com multa reduzida, nos termos do que dispõe o art. 844 do RIR/99. Veja-se a transcrição do mencionado dispositivo:

Art. 844. O processo de lançamento de ofício, ressalvado o disposto no art. 926, será iniciado por despacho mandando intimar o interessado para, no prazo de vinte dias, prestar esclarecimentos, quando necessários, ou para efetuar o recolhimento do imposto devido, com o acréscimo da multa cabível, no prazo de trinta dias (Lei nº 3.470, de 1958, art. 19). (destaquei)

Em que pese a redação contida no mencionado dispositivo, equivocou-se o recorrente ao invocar a aplicação do artigo acima transcrito. Isso porque a base legal do mencionado art. 844, art. 19 da Lei nº 3.470, de 1958, encontra-se revogado com a publicação da MP nº 2.158-35, de 2001, art. 71, que tem a seguinte redação:

Art. 71. O art. 19 da Lei nº 3.470, de 28 de novembro de 1958, passa a vigorar com as seguintes alterações:

"Art. 19. O processo de lançamento de ofício será iniciado pela intimação ao sujeito passivo para, no prazo de vinte dias, apresentar as informações e documentos necessários ao procedimento fiscal, ou efetuar o recolhimento do crédito tributário constituído.

§ 1º Nas situações em que as informações e documentos solicitados digam respeito a fatos que devam estar registrados na escrituração contábil ou fiscal do sujeito passivo, ou em declarações apresentadas à administração tributária, o prazo a que se refere o caput será de cinco dias úteis.

§ 2º Não enseja a aplicação da penalidade prevista no art. 44, §§ 2º e 5º, da Lei nº 9.430, de 1996, o desatendimento a intimação para apresentar documentos, cuja guarda não esteja sob a responsabilidade do sujeito passivo, bem assim a impossibilidade material de seu cumprimento." (NR) (destaquei)

A alteração legal levada a efeito com a publicação da MP nº 2.158-35, de 2001, art. 71, aperfeiçoou a redação do art. 19 da Lei 3.470, de 1958, ao eliminar a exigência de documento denominado "despacho mandando intimar o interessado", como condição para iniciar a fiscalização, hoje substituído pelo Mandado de Procedimento Fiscal (MPF). Além disso, houve a substituição da expressão "efetuar o recolhimento do imposto devido" por "recolhimento do crédito tributário constituído", com o objetivo de restringir os tributos passíveis de recolhimento espontâneo, na forma do que estabelece o art. 47 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, com a redação do art. 70 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997:

Art. 47. A pessoa física ou jurídica submetida a ação fiscal por parte da Secretaria da Receita Federal poderá pagar, até o vigésimo dia subsequente à data de recebimento do termo de

início de fiscalização, os tributos e contribuições já declarados,
de que for sujeito passivo como contribuinte ou responsável, com os acréscimos legais aplicáveis nos casos de procedimento espontâneo. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (destaquei)

Em síntese, aos tributos já declarados pelo sujeito passivo é permitido que se efetue o pagamento dos mesmos, no prazo de até vinte dias da ciência do Termo de Início de Fiscalização, sem qualquer penalidade de ofício, acompanhado unicamente dos acréscimos legais aplicáveis aos casos de procedimento espontâneo.

No presente caso, não houve qualquer espécie de pagamento no prazo de vinte dias e o contribuinte foi regularmente cientificado, tanto do Mandado de Procedimento Fiscal-Fiscalização, fls. 01/02, bem como do Termo de Início de Fiscalização, fls. 57 a 59, nos exatos termos da legislação acima citada e do que prevê o art. 7º do Decreto nº 70235, de 06 de março de 1972 e alterações, não se verificando qualquer espécie de nulidade no procedimento fiscal levado a efeito pela autoridade fiscal.

Quanto à segunda nulidade aventada pelo recorrente, de que haveria contradição/inconsistências entre o que consta dos autos de infração e do Termo de Verificação Fiscal, acarretando cerceamento do direito de defesa, cumpre dizer que compulsando os autos verifico inexistir referidas inconsistências.

O Termo de Verificação Fiscal foi bastante claro ao relatar todo o desenrolar do procedimento fiscal, indicando as intimações efetuadas à interessada, inclusive a terceiros, clientes da autuada, demonstrando cabalmente a existência de valor registrado na contabilidade e declarado na DIPJ do ano-calendário de 2001 (fls. 715), relativo à “Vendas Canceladas, Devol. e Descontos Incond.”, que totalizaram R\$ 13.536.218,58, e que, ao final da fiscalização, restou sem comprovação documental.

Além disso, a autuada teve a oportunidade de se defender do lançamento efetuado pela fiscalização, ao apresentar as suas razões de defesa na impugnação e no recurso ora examinado, demonstrando estar plenamente ciente dos motivos da autuação.

Por oportuno, registre-se que não há no processo evidência de que tenha havido, mesmo no curso da fiscalização, eventual ato praticado com abuso de poder ou qualquer procedimento adotado que fosse ilegal ou que pudesse causar eventual constrangimento à interessada ou a terceiro. Verifica-se que o agente fiscal agiu nos estritos limites impostos pela legislação, tendo feito várias intimações à interessada durante a fiscalização, oferecendo-lhe, assim, oportunidades diversas para apresentar esclarecimentos e os documentos requisitados.

Verifico, também, que o auto de infração contém todos os elementos previstos no art. 142 do Código Tributário Nacional e no art. 10 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972 e alterações, este último erigido ao *status* de lei com a promulgação da Constituição Federal de 1988 e que foi editado com o objetivo de regular o processo administrativo fiscal.

Esclareça-se à defesa que as nulidades dos atos administrativos somente ocorrem se lavrados por pessoa incompetente ou com preterição do direito de defesa, nos

termos do art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, fatos que definitivamente não ocorreram no presente caso:

"Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente:

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

Dessa forma, entendo que inexistem motivos que possam levar à nulidade das autuações, razão pela qual deve ser rejeitada a preliminar levantada.

Decadência

O acórdão recorrido também afastou a preliminar de decadência em relação a todos os tributos lançados, entendendo que na hipótese de inexistir pagamento dos tributos e contribuições, não há que se falar em homologação do pagamento antecipado pelo sujeito passivo e, consequentemente, o Fisco fica atrelado à regra decadencial prevista no art. 173, inciso I do Código Tributário Nacional para a constituição do crédito tributário.

Já a defesa entende que, por se tratar de lançamento por homologação, a contagem do prazo decadencial deva regular-se pela regra do art. 150, § 4º, do CTN.

A esse respeito, cumpre dizer que tal modalidade de lançamento se opera pelo ato em que a autoridade administrativa, tomando conhecimento da atividade exercida pelo sujeito passivo, aperfeiçoada pelo pagamento do imposto/contribuição, expressamente a homologa. Por conseguinte, efetuado o pagamento antecipado do imposto, nos moldes do art. 150 do CTN, sem a ocorrência de dolo, fraude ou simulação de parte do sujeito passivo, o decurso do prazo de cinco anos, contados da ocorrência do fato gerador, sem manifestação expressa da Fazenda, implica a homologação tácita do lançamento, restando definitivo o pagamento antecipado, conforme § 4º do mencionado art. 150.

Por seu turno, o acórdão recorrido menciona que em consulta aos sistemas de pagamentos da Receita Federal do Brasil, a empresa autuada, no decorrer do ano-calendário de 2001 não efetuou qualquer recolhimento à conta dos tributos objeto dos lançamentos fiscais (fls. 907). Em consequência, não havendo pagamento antecipado, a regra da decadência se desloca para o art. 173, inciso I do CTN, que estabelece o prazo de cinco anos para constituir o crédito tributário contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito

tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.(grifei)

No caso dos autos, o fato gerador dos tributos lançados, mais remoto, refere-se ao PIS e à Cofins, relativo ao mês de janeiro de 2001. Como não houve pagamento antecipado, inicia-se a contagem do prazo decadencial a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado, a teor do art. 173, I, do CTN, ou seja, em 01/01/2002, esgotando-se cinco anos após, em **31/12/2007**.

Como a ciência dos autos de infração ocorreu em **06/09/2006**, fls. 19 e 27, verifica-se que a constituição do crédito tributário ocorreu dentro do prazo estabelecido pela lei, devendo ser legitimado, sob esse aspecto, o lançamento efetuado pela autoridade fiscal.

Em relação ao IRPJ e à CSLL, o fato gerador para a apuração anual se encerrou em 31/12/2001. O lançamento somente poderia ser efetuado no dia seguinte, em 01/01/2002. Como não houve pagamento antecipado, inicia-se a contagem do prazo decadencial a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado, a teor do art. 173, I, do CTN, ou seja, em 01/01/2003, esgotando-se cinco anos após, em **31/12/2008**. Cientificado dos lançamentos fiscais em **06/09/2006**, fls. 04 e 11, portanto, dentro do prazo previsto em lei.

Esse também é o entendimento consolidado no Superior Tribunal de Justiça, em procedimento de recursos repetitivos (CPC, art. 543-C, e Resolução STJ n. 08/2008), conforme decisão proferida no Recurso Especial (REsp) 973.733/SC, de reprodução obrigatória pelos conselheiros deste órgão julgador, nos termos do art. 62-A do regimento Interno do CARF:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o

Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).

5. In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos imponíveis ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.

6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo.

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008. (STJ. RESp 973.733/SC. Rel. Min. Luiz Fux. S1. J 12.08.09. DJe 18.09.2009) (grifos meus)

Dessa forma, considero que todos os lançamentos fiscais foram cientificados ao contribuinte dentro do prazo legal, devendo ser rejeitada a preliminar de decadência levantada.

Arbitramento

A autuada, no ano fiscalizado, apurou o lucro pela sistemática do lucro real anual, tendo informado na sua declaração DIPJ a ocorrência de prejuízo, no valor de R\$ 19.981.307,66 (fls.716).

A apuração do lucro da pessoa jurídica pela sistemática do lucro real exige que a pessoa jurídica mantenha escrituração contábil em boa ordem e segundo as normas contábeis recomendadas, sendo obrigatórios o uso regular dos livros Diário e Razão, dentre outros, para apuração do lucro contábil, nos termos dos art. 251, 258 e 259 do Regulamento do Imposto de Renda-RIR/99:

***Art. 251.** A pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real deve manter escrituração com observância das leis comerciais e fiscais (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 7º).*

Parágrafo único. A escrituração deverá abranger todas as operações do contribuinte, os resultados apurados em suas atividades no território nacional, bem como os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior (Lei nº 2.354, de 29 de novembro de 1954, art. 2º, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 25).

(...)

***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).*

(...)

***Art. 259.** A pessoa jurídica tributada com base no lucro real deverá manter, 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, mantidas as demais exigências e condições previstas na legislação (Lei nº 8.218, de 1991, art. 14, e Lei nº 8.383, de 1991, art. 62).*

§ 1º A escrituração deverá ser individualizada, obedecendo à ordem cronológica das operações.

§ 2º A não manutenção do livro de que trata este artigo, nas condições determinadas, implicará o arbitramento do lucro da pessoa jurídica (Lei nº 8.218, de 1991, art. 14, parágrafo único, e Lei nº 8.383, de 1991, art. 62). (destaques meus)

Por seu turno, o art. 530 do RIR/99 estipula que o imposto será apurado com base nos critérios do lucro arbitrado, quando a escrituração do contribuinte não estiver na forma das leis comerciais e fiscais ou quando contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para determinar o lucro real ou quando o contribuinte deixar de apresentar os documentos da escrituração comercial:

***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 manter 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 manter, 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. (grifei)

No presente caso, entendeu a autoridade fiscal que a falta de apresentação das notas fiscais de devolução/cancelamentos de mercadorias que lastreavam os registros contábeis/fiscais seria motivo para considerar deficiente a escrita contábil e arbitrar o lucro da pessoa jurídica.

Já a recorrente, protesta pelo arbitramento do seu lucro alegando que todas as notas fiscais do período lançado teriam sido roubadas, conforme atesta o Boletim de Ocorrência Policial nº 580/2003, emitido em 05/11/2003, das fls.182/183.

No intuito de apurar se foram tomadas as providências determinadas pelo art. 264, § 1º, RIR/99, diante do extravio de documentos fiscais, a fiscalização intimou a autuada, através do Termo de Constatação e Intimação Fiscal nº 02 (fls.195), de 23/02/2006, a apresentar cópia da publicação em jornal de grande circulação, na época dos fatos, bem como do comunicado dirigido à JUCESP e SRF, comunicando, a ambos, o furto dos referidos documentos fiscais.

Art. 264. A pessoa jurídica é obrigada a conservar em ordem, enquanto não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, os livros, documentos e papéis relativos a sua atividade, ou que se refiram a atos ou operações que modifiquem ou possam vir a modificar sua situação patrimonial (Decreto-Lei nº 486, de 1969, art. 4º).

§ 1º Ocorrendo extravio, deterioração ou destruição de livros, fichas, documentos ou papéis de interesse da escrituração, a pessoa jurídica fará publicar, em jornal de grande circulação do local de seu estabelecimento, aviso concernente ao fato e deste dará minuciosa informação, dentro de quarenta e oito horas, ao órgão competente do Registro do Comércio, remetendo cópia da comunicação ao órgão da Secretaria da

Receita Federal de sua jurisdição (Decreto-Lei nº 486, de 1969, art. 10). (destaquei)

Em sua correspondência de 23/02/2006 (fls. 198/199), a fiscalizada declarou que as providências exigidas por aquele dispositivo legal não foram cumpridas, por entender, equivocadamente, que tais normas não se aplicavam ao caso de furto ou roubo.

Primeiramente, da análise do que descrito no Boletim de Ocorrência Policial, entendo que a autuada deixou de tomar as necessárias medidas acauteladoras para o transporte de numerosos documentos fiscais. De acordo com o descrito no referido Boletim, uma quantidade expressiva de documentos, composto por 180.000 Notas Fiscais, foram entregues a uma única pessoa, Sr. Marco Aurélio Lopes Mariano, contratado que foi para o transporte desses documentos, da sede da empresa até o arquivo na Vila Matilde, em São Paulo.

Em segundo lugar, não restam dúvidas que as formalidades previstas no art. 264, § 1º do RIR/99, acima transcrito, deixaram de ser cumpridas, o que por si só justificaria a desclassificação da escrita contábil.

No entanto, a meu ver, os fatos acima descritos, não são os mais importantes para definir pela imprestabilidade da escrita contábil/fiscal.

A autoridade fiscal, demonstrando interesse na busca de maiores elementos para formar a sua convicção, tendo como objetivo a confirmação da efetiva devolução de mercadorias e/ou o cancelamento das vendas, ainda procedeu na circularização dos maiores clientes da autuada, Volkswagen, Volvo, General Motors, Valtra, dentre outros. Elaborou intimação a esses clientes, com uma relação das notas fiscais registradas como sendo devoluções/cancelamentos, para comprovação da sua efetividade na prática. Veja-se o que consta do Termo de Verificação Fiscal, fls. 44:

“As intimações foram acompanhadas de uma relação específica, com identificação das notas fiscais canceladas vinculadas a cada cliente, conforme informações prestadas pelo contribuinte.

As respostas, com unanimidade, discordaram da relação de notas fiscais canceladas a eles associadas.”

As respostas das empresas circularizadas, encontram-se resumidas nas fls. 44 e seguintes do Termo de Verificação Fiscal. A conclusão a que se chega é que a grande maioria das notas relacionadas não foram confirmadas, pelos clientes da autuada, como sendo notas fiscais de devolução de mercadorias ou de cancelamento de vendas.

Para melhor clareza, reproduzo a título exemplificativo, as respostas dadas por dois estabelecimentos da General Motors, assim descrito no Termo de Verificação Fiscal, fls. 46:

“GENERAL MOTORS DO BRASIL LTDA, CNPJ 59.275.792/0008-26, apresentou uma relação de todas as notas fiscais referentes às saídas de mercadorias para a Mastra (doc 29), com as correspondentes notas fiscais (cópias), onde se observa, pela natureza da operação, os diversos motivos das saídas, que, além da devolução de mercadorias (CFOP 5.31), também ocorreram por devolução após empréstimo, venda de mercadorias, remessa para industrialização e devolução de embalagens usadas. Das 603 notas fiscais alegadas pelo contribuinte como

devolvidas ou canceladas, a General Motors apenas confirmou nove delas (CFOP 5.31).

GENERAL MOTORS DO BRASIL LTDA, CNPJ 59.275.792/0001-50, de forma semelhante à filial descrita acima, apresentou apenas a relação de notas fiscais decorrentes da saída de mercadorias (doe 31). Contudo, das 865 notas alegadas pela Mastra como devolvidas, nenhuma consta da referida relação da GM.”

E assim concluiu o agente fiscal, fls. 46/47:

“Conforme se pode constatar através das informações prestadas por todas as empresas selecionadas aleatoriamente, somente um percentual bastante pequeno do total das devoluções de vendas de mercadorias alegadas pelo contribuinte pode ser confirmado.

Diante dessa situação, mais uma vez, oferecemos oportunidade ao contribuinte em comprovar, através de documentação hábil e idônea, coincidente em datas e valores, a efetividade das vendas canceladas ou devolvidas, declaradas em sua DIPJ do ano de 2001. Em 27/07/06, através do Termo de Constatação e Intimação Fiscal Nº 04 (doe 32), o intimamos a tal comprovação, e, ainda, esclarecemos que, caso tais valores não fossem justificados, somente seriam consideradas na apuração da receita líquida, as devoluções comprovadas pelas empresas circularizadas.

Em atendimento, em 01/08/2006, (doe 33), a fiscalizada declarou que efetivamente não dispunha dos documentos fiscais solicitados. Atribuiu tais irregularidades à submissão dos fornecedores de auto peças às grandes montadoras nacionais (seus principais clientes), que exigem urgência no atendimento aos pedidos, bem como, recusam o descarregamento da mercadoria sem dar qualquer explicação ao caminhoneiro.”

A meu ver, a justificativa de roubo apresentada pela interessada não ilide o fato de que seus clientes afirmaram que a grande maioria das notas fiscais relacionadas como sendo da autuada, sequer foram confirmadas como sendo destinadas a esses clientes.

De acordo com o acima exposto, entendo que restou evidenciado a existência de valor registrado na contabilidade, e declarado na DIPJ do ano-calendário de 2001 (fls. 715), relativo à “Vendas Canceladas, Devol. e Descontos Incond.”, que totalizaram R\$ 13.536.218,58, que encontra-se sem comprovação documental.

Inexistindo a documentação comprobatória (notas fiscais) dos registros contábeis e fiscais, nem a confirmação da existência dessas notas fiscais emitidas para os clientes da autuada, evidencia-se a existência de vícios nos registros contábeis, o que justifica a desclassificação da escrita contábil e o arbitramento do lucro, a teor do art. 530 do RIR/99 acima transcrito, como corretamente foi feito pela fiscalização.

A jurisprudência do antigo Primeiro Conselho de Contribuintes também era pacífica nesse sentido, como demonstra o Acórdão 101-96961, da Primeira Câmara, julgado em 15/10/2008, dentre outros, cuja parte da ementa abaixo se transcreve:

APURAÇÃO DO TRIBUTO- ARBITRAMENTO- A falta de apresentação da maior parte da documentação em que se lastreia a escrituração justifica a descaracterização da contabilidade e arbitramento do lucro..

Quanto ao prejuízo fiscal apurado, bem como a base de cálculo negativa da CSLL, informados na declaração DIPJ, justifica-se o cancelamento dos mesmos, na medida em que os valores lá apurados encontram-se desconstituídos pelo presente lançamento fiscal.

Por fim, uma vez identificada a não comprovação documental das devoluções de vendas e das vendas canceladas, o que foi decidido quanto ao principal, relativo ao IRPJ, repercute seus efeitos nos lançamentos reflexos da CSLL, PIS e Cofins, salientando-se, quanto a essas duas últimas contribuições, a caracterização da insuficiência na base de cálculo para apuração daquelas exações, posto que a dedutibilidade das vendas canceladas, e das devoluções de vendas, encontra-se prevista no § 2º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998, enquanto que a inconstitucionalidade aventada no recurso voluntário refere-se ao § 1º, art. 3º da mesma lei, portanto, matéria estranha ao presente litígio.

Ilegalidades na aplicação Multa e Juros

Quanto à aplicação da multa de ofício, no percentual de 75%, esclareça-se à recorrente que a mesma se encontra perfeitamente enquadrada no seu dispositivo legal, no caso, o art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430, de 1996 (mantido o mesmo percentual com a nova redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007). Ficou evidenciado nos autos que a interessada foi autuada pelo registro, sem comprovação documental e sem comprovação fática, das operações relativas às vendas canceladas e às devoluções de vendas e, em consequência, restou à fiscalização o lançamento das diferenças dos tributos não declarados e não pagos ao fisco, incidindo ao fato a norma legal acima mencionada.

Assim, existindo expressa previsão legal para aplicação da penalidade, no percentual de 75%, nos casos de lançamento de ofício pela falta de pagamento do imposto e de declaração, a multa de ofício exigida deve ser mantida.

Quanto ao alegado caráter confiscatório da multa aplicada, com violação a princípio constitucional, cabe dizer que esta autoridade julgadora não detém competência para o exame de matéria constitucional, tarefa privativa do Poder Judiciário. Não obstante tal fato, cabe esclarecer que dito Princípio Constitucional constante do art. 150, IV, da Constituição da República, só se aplica em matéria de tributos, não se incluindo as penalidades previstas na legislação.

O art. 150, IV, acima mencionado, assim dispõe:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

IV— utilizar tributo com efeito de confisco; (grifei)

Já o art. 3º do Código Tributário Nacional define o conceito de tributo, que não abrange as sanções de atos ilícitos. Sendo assim, as multas pecuniárias não são alcançadas pelo princípio acima mencionado.

Jurisprudência do antigo Primeiro Conselho de Contribuintes também entendia nesse mesmo sentido, conforme ementário do Acórdão nº 104-22313, sessão de 29/3/2007, abaixo transcrito em parte:

MULTA DE OFÍCIO - CONFISCO - Em se tratando de lançamento de ofício, é legítima a cobrança da multa correspondente, por falta de pagamento do imposto, sendo inaplicável o conceito de confisco que é dirigido a tributos.

No que se refere à incidência dos juros de mora aos débitos tributários não pagos no vencimento, cabe esclarecer ao contribuinte que estando em vigor a lei que determina a cobrança dos juros de mora, como é o caso do art. 61, § 3º, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, a autoridade administrativa tem o dever de cumprir o mandamento legal.

Nesse mesmo sentido, saliente-se que encontra-se aprovada pela Portaria CARF nº 052, de 21 de dezembro de 2010, a Súmula CARF nº 4, com o seguinte teor:

Súmula CARFnº 4: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais

Assim, existindo expressa previsão legal para aplicação da multa de ofício e dos juros de mora, aos débitos tributários não pagos no seu vencimento, os acréscimos legais exigidos devem ser mantidos.

Em face do exposto, voto para que sejam rejeitadas as preliminares de nulidade e de decadência e, no mérito, que seja negado provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto Donassolo