



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

Processo n° 10909.003021/2007-91
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1402-001.149 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 9 de agosto de 2012
Matéria IRPJ e Reflexos. Ação Fiscal. Lucro Real.
Recorrente DISPET INDÚSTRIA COMÉRCIO IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA.
Recorrida 4a TURMA - DRJ EM FLORIANOPOLIS - SC

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2005

OMISSÃO DE RECEITAS. FALTA DE CONTABILIZAÇÃO DE NOTAS FISCAIS DE SAÍDAS. Caracteriza omissão de receitas a falta do registro na contabilidade de notas fiscais de saídas. Se o contribuinte não logra comprovar o cancelamento das operações consignadas nestes documentos, deve ser reconhecida sua efetividade para comprovar a realização de vendas.

QUEBRAS E PERDAS. COMPOSIÇÃO DO CUSTO. REQUISITOS. As quebras e perdas ocorridas na fabricação, no transporte e manuseio, integrarão o custo, desde que sejam razoáveis, de acordo com a natureza do bem e da atividade. As quebras ou perdas de estoque por deterioração, obsolescência ou pela ocorrência de riscos não cobertos por seguros, integrarão o custo, desde que comprovadas por laudo ou certificado de autoridade competente, que especifique e identifique as quantidades.

PERDAS NO RECEBIMENTO DE CRÉDITOS. CONDIÇÕES DE DEDUTIBILIDADE. As perdas no recebimento de créditos decorrentes das atividades da pessoa jurídica poderão ser deduzidas como despesas, para determinação do lucro real, desde que observadas as condições previstas no art. 9º da Lei nº 9.430/96.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. Comprovado o evidente intuito de fraude do contribuinte, que utilizou-se de subterfúgios e procedimentos irregulares na tentativa de ocultar do fisco a ocorrência dos fatos geradores, mantém a qualificação da multa de ofício.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Marcelo de Assis Guerra, Moisés Giacomelli Nunes da Silva e Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira que davam provimento parcial para reduzir a multa de ofício ao percentual de 75%. Foram vencidos em primeira votação os Conselheiros Marcelo de Assis Guerra e Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira que davam provimento parcial para cancelar a exigência referente à omissão de receitas e a resultados operacionais não declarados.

(assinado digitalmente)

Leonardo de Andrade Couto - Presidente

(assinado digitalmente)

Antônio José Praga de Souza – Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antônio José Praga de Souza, Marcelo de Assis Guerra, Frederico Augusto Gomes de Alencar, Moisés Giacomelli Nunes da Silva, Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira e Leonardo de Andrade Couto.

Relatório

DISPET INDÚSTRIA COMÉRCIO IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA recorreu a este Conselho contra a decisão proferida pela DRJ em primeira instância, pleiteando sua reforma, com fulcro no artigo 33 do Decreto nº 70.235 de 1972 (PAF).

O recurso foi apreciado na sessão de 5 de julho de 2010, sendo que a Turma converteu o julgamento em diligência, mediante Resolução nº 1402-00.018, cujo voto condutor transcreve-se (*verbis*):

1) Omissão de receitas – vendas não contabilizadas

Segundo descrição contida no TVF (fls. 11), a fiscalização apurou alegada omissão de receitas através do confronto das notas fiscais de vendas emitidas com as escrituradas no livro de saídas e razão contábil, pelo qual teria constatado que a Recorrente deixou de escriturar em seu livro de saídas e conseqüentemente não ofereceu a tributação as notas fiscais constantes do "Demonstrativo de Notas Fiscais Não Registradas em 2005", que anexou aos autos. Nessa linha de raciocínio concluiu que teria restado caracterizada a

omissão de receitas, no montante de R\$ 2.158.963,07, tributáveis pelo IRPJ, CSLL, PIS e COFINS.

No recurso voluntário, aduz a contribuinte que:

[...]a exigência fiscal é de todo improcedente, eis que resultou da desconsideração, pura e simplesmente, por parte do Auditor Fiscal, das Notas Fiscais de Vendas canceladas.

No particular, convém notar que a Recorrente, no curso da ação fiscal esclareceu e comprovou tais alegações, mediante quadro demonstrativo contendo a data, o nº da NF e o valor da Nota Fiscal cancelada, bem como a exibição das 1ªs vias das mesmas. Não obstante, o I. Auditor Fiscal não acolheu os argumentos e provas apresentadas, basta ver que não fez qualquer menção sobre a existência das NF's de Vendas Canceladas, quer no TVF, quer no Auto de Infração.

Além do completo descaso à prova cabal da ocorrência das Notas de vendas canceladas, as quais justificariam a diferença de receitas resultante da alegada falta ou insuficiência de escrituração de Notas Fiscais de vendas, o procedimento fiscal incidiu em outra falha que fulmina de morte a acusada omissão de receitas, qual seja, a completa ausência de levantamento ou auditoria nos estoques, cuja realização é imprescindível para sustentação de autuações feitas a esse título.

E mais, com vistas de alicerçar a acusada omissão de receitas, e a aplicação da multa qualificada que fez incidir sobre o tributo daí resultante, o I. Auditor Fiscal circularizou, com MPF- extensivo, cerca de 30 clientes, certamente na expectativa de constatar notas calçadas ou meia nota, no entanto não teve êxito, mesmo porque a Recorrente, como contribuinte séria que é, não adota tais práticas delituosas. Quanto a este fato, frisa-se que, embora tenha o Nobre Auditor efetivado as circularizações supracitadas, estranhamente não integram as mesmas os autos do presente processo administrativo, certamente pelo fato de terem resultado inexitosas, depondo exclusivamente em favor da Impugnante.

Com efeito, se o d. Autuante tivesse circularizado para constatar a veracidade dos argumentos da Recorrente acerca das notas fiscais canceladas, certamente constataria a sua real ocorrência, inclusive que os clientes não as possuem e muito menos contabilizaram as mesmas.

Ademais, invoca o I. Julgador a quo e transcreve o Art. 31 do anexo 5 do Regulamento do ICMS, do Estado de Santa Catarina, aprovado pelo Decreto Estadual nº 2.870, de 2001, que a legislação do ICMS estabelece formalidades específicas para o cancelamento de notas fiscais. Pois bem, cumprindo o mesmo dispositivo alegado pelo I. Julgador, a Recorrente, conservou todas as vias das notas fiscais canceladas e anexou cópias das 1ª vias por ocasião da impugnação, o que comprova inequivocamente que as mesmas se encontram em seu poder. Já os motivos dos cancelamentos estão expressos no livro "Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrências", às fls. 26, verso até fls. 40, verso, as quais anexamos cópias, juntamente com as cópias dos Termo de Abertura e Termo de Encerramento, datados de 03 de janeiro de 2005. [...]

Ora pretender manter exigência de IRPJ, formalizada com base em presunção legal preconizada no art. 283 RIR/99, a pretexto de que a recorrente não observou o regulamento do ICMS no cancelamento das notas

fiscais, corresponde, no mínimo, a aplicação cega do princípio da salvabilidade do lançamento. Tal justificativa, contudo, não tem como prosperar, pois além de tratar de dispositivo estadual, que não dá aso ao lançamento de IRPJ, representa verdadeira inovação do lançamento, posto que não foi este o motivo, muito menos a capitulação legal da alegada omissão de receitas.

Ad argumentandum tantum, ainda que a Recorrente não tenha observado, com precisão, os dispositivos do Regulamento do ICMS, no cancelamento das notas fiscais, quando muito, poderia o Fisco Estadual lhe imputar eventual penalidade administrativa, nunca, porém, como pretende os julgadores a quo, manter acusada omissão de receitas, capitulada em dispositivo da legislação do IRPJ e não nos artigos do Regulamento do ICM invocados na decisão recorrida para manter a exigência fiscal formalizada a este título.

Portanto, senhores Conselheiros, a decisão recorrida não pode prosperar, sob pena de o Contribuinte não ter mais a certeza jurídica da extensão do que lhe poderá ser exigido como Tributo, incerteza essa que, indubitavelmente, implicaria a ausência da segurança jurídica que lhe é devida, ficando seu direito desnudado de proteção e sem garantia de seu cumprimento.

Na esteira destas considerações, requer, espera e confia a Recorrente que Vv. Sas reformem a decisão a quo, julgando, em consequência, improcedentes os lançamentos fiscais relativos à pretensa omissão de receitas, tendo em vista o Demonstrativo das Notas Fiscais Canceladas e as las vias das mesmas, que anexamos na impugnação, para comprovar as alegações articuladas neste tópico, e, por outro lado, consoante acima demonstrado, os dispositivos invocados na decisão recorrida são da esfera estadual, que não dá aso ao lançamento de IRPJ, e sua invocação representa verdadeira inovação do lançamento, posto que não foi este o motivo, muito menos a capitulação legal da alegada omissão de receitas.”

Em análise do argüido, entendo que se faz necessária a realização de diligência fiscal, para juntada dos documentos que foram obtidos em face da circularização realizada pela fiscalização junto aos clientes da empresa, bem como verificar a efetividade, ou não do pagamento dessas operações.

Alem disso, faz –se necessário analisar os originais das 1ª vias das notas fiscais que estão em poder do contribuinte visando atestar que realmente tais notas não chegaram mesmo a sair do estabelecimento.

No que tange as infrações “Perdas de Materiais” e “Resultados Operacionais não declarados”, é de bom alvitre que a fiscalização se manifeste sobre as ponderações do contribuinte, às fls. 856 e seguintes, trazidas no requerimento “Razões Aditivas”, que foi apresentado após findo o prazo recursal.

A Fiscalização poderá fazer outras verificações que entender adequadas para atestar a veracidade das alegações quanto ao cancelamento das vendas e demais infrações.

Ao final, lavrar termo consubstanciado e cientificar a contribuinte para, caso deseje, se manifeste no prazo de 30 dias.

(...)

Os trabalhos de diligência resultaram na juntada dos documentos de fls. 917 e seguintes, bem com do Relatório Fiscal de fls. 1587 a 1593, assim redigido:

(...)

Iniciei em 04/04/2011, através da ciência do Termo de Início de Diligência Fiscal (doc.fl.917 a 918), procedimento de diligência visando o fornecimento de informações para instrução e decisão final do processo acima indicado.

O diligenciado solicitou prorrogação do prazo inicial que vencia em 11/04/2011 para 14/04/2011, que foi concedido pela Fiscalização. Atendeu tempestivamente a intimação, apresentando os documentos solicitados no Termo de Início de Diligência Fiscal, que serão analisados a seguir (doc.fl.921 a 957).

3. DOS DOCUMENTOS APRESENTADOS

Inicialmente cabe informar que durante o procedimento de fiscalização, o contribuinte apresentou alguns livros (doc.fl.09 e 10) sem o devido registro na Junta Comercial. Em 22/11/2006 solicitou devolução dos livros para regularização, o que aconteceu na mesma data. Em 01/12/2006 reapresentou os referidos livros (fls.13 verso).

Questionado através da Intimação Fiscal nº 002, admitiu que sua escrituração possui erro de lançamento que contábil, que altera o resultado da empresa (fls.33;

Em 26/04/2007, solicitou prazo reconstituição dos livros contábeis, afirmando que **"conforme verificou-se na contabilidade, existe vários erros, vícios e operações que estão totalmente lançadas contabilmente junta, e dificultam a devida apuração do lucro real. Sendo assim, apresenta várias irregularidades materiais no qual, a empresa quer demonstrar a realidade dos fatos, com a devida apuração contábil dos valores reais das operações comerciais da empresa"**.

A Fiscalização concedeu o prazo solicitado de 20 dias e em 15/05/2007, concedeu mais uma vez a prorrogação por mais 15 dias, para conclusão da reconstituição da escrita contábil.

Em 28/05/2007 apresentou os Livros Diário, Razão e Saídas do ano de 2005, identificando (individualizando) as operações por nota fiscal (doc. fls. 40).

Estes Livros apresentados em 28/05/2007, nos quais o contribuinte afirma ter demonstrado a realidade dos fatos, é que serviram de base para as análises da fiscalização tanto de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, cujas cópias encontram-se nos respectivos processos .

Registre-se que o Livro de Registro de Saídas Nº 03, apresentado agora na fase recursal de segunda instância (docs.fl.958 a 984), não é o mesmo apresentado a esta Fiscalização no decorrer do procedimento de fiscalização (docs.fl.195 a 273), razão pela qual não podemos reconhecer sua autenticidade.

4. DAS NOTAS FISCAIS E DA CIRCULARIZAÇÃO REALIZADA

a) DAS NOTAS FISCAIS

Na resposta ao Termo de Início de Diligência (doc.fl.922), o diligenciado isinua (afirma) que **"Conforme descrito no livro de ocorrência fiscal as notas fiscais canceladas/devolvidas, não estão todas as vias, pois o fisco efetuou retenção das mesmas, conforme o termo de apreensão 001 na folha 413 (Processo Administrativo, ora epigrafado)"** e continua **"Salientamos ainda próprio termo não**

identificou quantas vias foram retidas, e alega que estão no processo 10909.003025/2007-70 do registro fiscal para fins penais".

Segue mais "sendo assim, estão sendo entregue as notas fiscais canceladas/devolvidas que estão arquivadas na empresa, entendemos que as demais já estão anexadas ao processo".

A responsabilidade pela ordem e guarda dos documentos contábeis e fiscais é do contribuinte, que deve apresentá-los a Fiscalização quando solicitado.

Regularmente intimado, durante o procedimento de fiscalização, não a p r e s e n t o u t o d a s v i a s das supostas notas fiscais anuladas.

Em 22/08/2007, através do Termo de Apreensão nº 001 (doc.fl. 274), a Fiscalização efetuou apreensão das segundas vias originais das notas fiscais, listadas no referido Termo. Consignou no Termo que as vias originais seriam anexadas (e foram) ao processo 10909.003025/2007-70 de Representação Fiscal para Fins Penais e que o contribuinte ainda possui ou deve possuir uma via (5a) das notas fiscais em seu poder. É o que aconteceu.

A apreensão de vias originais de notas fiscais é efetuada com finalidade específica de instrução do Processo de Representação para Fins Penais e o presente processo foi instruído com base nas cópias das referidas notas fiscais. Não há em poder da Fiscalização nenhuma via das notas fiscais apreendidas.

Quanto as notas fiscais, cabe ao contribuinte que efetuar anulação ou cancelamento de notas fiscais, a conservação de todas as suas vias, juntamente com a declaração dos motivos que determinaram o cancelamento e a referência, se for o caso, ao novo documento emitido sob pena de se considerar a operação ocorrida e a exigência dos impostos devida, fato não verificado na situação sob análise. Já nos casos de devolução de mercadoria, o seu retorno deve ser acompanhado de nota fiscal de entrada, cuja 1ª via, deverá acompanhar as vias da nota fiscal que deu a saída da mercadoria, fato também não verificado na situação sob análise.

Sendo assim, anexamos relação da vias e cópia das primeiras vias das notas fiscais apresentadas (agora), informadas como anuladas pelo contribuinte (doc.fl.985 a 1293), para análise nesta fase recursal, que demonstram que grande parte dessas notas fiscais tem seu comprovante de entrega destacado e são "viajadas", ou seja, foram utilizadas para dar saída de mercadorias do estabelecimento do contribuinte, uma vez que foram carimbadas em postos de fiscalização das Fazendas Estaduais, localizados nas divisas dos Estados, especialmente, Santa Catarina e Paraná.

Regularmente intimado, o contribuinte apresentou alguns pedidos relativos as notas fiscais informadas como anuladas, canceladas ou devolvidas, conforme cópias em anexo (doc.fl.924 a 957).

A emissão das notas fiscais, a falta de apresentação de todas as vias, a falta adoção dos procedimentos relativos a anulação, a devolução e a escrituração no Livro de Saídas, no Livro Diário e Razão Contábil, neste último, a Crédito conta 3.1.10.100.000001 Vendas de Mercadorias a Prazo e a Débito conta 1.1.10.200.000002 Banco do Brasil, conforme cópias constantes dos autos deste processo (doc.fl.1364 a 1504), constituem a prova da existência das referidas operações.

b) DA CIRCULARIZAÇÃO REALIZADA

Durante o procedimento de fiscalização foram intimadas (circularizados) alguns dos clientes da fiscalizada, cujas respostas não influenciaram e não foram utilizadas para

qualquer lançamento de IRPJ, CSLL, PIS ou COFINS, Estes documentos não foram juntados porque não serviram como elemento de prova das infrações apuradas.

Embora entenda desnecessária para deslinde da controvérsia deste processo, efetuamos a juntada de cópias MPF Extensivos, Intimações e Respostas dos clientes circularizados, conforme fls.1505 a 1586.

As infrações apuradas tem como base os documentos apresentados pelo próprio contribuinte (doc.fl.40) durante a fiscalização:

Livros Razão nº 4, Livro Diário nº 04 e Livro Registro de Saídas nº 03, bem como "Planilha Excel" contendo todas as notas fiscais emitidas em 2005, conforme cópias anexadas ao processo (doc.fl.1294 a 1363).

5. DA PERDA DE MATERIAIS

a) Em 14/11/2006, apresentou "D e c l a r a ç ã o" para os devidos fins e a quem possa interessar "*que a empresa não possui LALUR, pois não houve ajuste de Imposto de Renda*" (doc. Fls.).

b) Em 11/12/2006, o contribuinte foi intimado para informar por escrito a forma de apuração do custo das mercadorias vendidas (CMV) e estoque final (contagem física ou sistema integrado de controle de estoque (doc.fl.14).

Em 04/01/2007 (doc.fl.17) informou que a apuração do estoque final é inventário por contagem física do estoque.

c)O art. 291 do RIR/99, prevê hipóteses em que as quebras e perdas podem integrar o custo das mercadorias vendidas, notoriamente quando se trata de apuração de custos e controle de estoque por sistema de contabilidade integrada, que não é o caso sob análise.

Neste caso, além da falta ou insuficiência de comprovação na forma do art. 291 RIR/99, conforme já relatado durante a fiscalização, temos a informação do próprio contribuinte que apura o CMV e estoque final através de contagem física e que não houve nenhum ajuste no Imposto de Renda, o que indica que todos os custos, inclusive eventual quebra ou perda de mercadoria, já estão incluídos no CMV (CMV= Estoque Inicial + Compras - Estoque Final), pois qualquer mercadoria adquirida e que não esteja mais no estoque no final do período integra o custo, pela venda ou seu consumo (inclusive quebra ou perda comprovada ou não comprovada ou não coberta por seguros).

Durante o procedimento de fiscalização restou claro que o direito a dedução com base no art. 291 RIR/99, destina-se apenas aos contribuintes que apuram CMV e estoque final com base em sistema integrado a contabilidade de apuração custos e estoque (escrituração completa dos custos e não apenas um lançamento isolado de perdas e quebras) e não a contagem física de estoque para apuração do custo e estoque final, o que tornou incompatível(impossível) a dedução com base neste artigo, conforme relatado acima e comprovado pelos doc. fls.11, 14 e 17. Se a dedução foi pleiteada com base no art. 291 do RIR, é com base no mesmo artigo que deve ser glosada.

Neste caso, uma vez contabilizado como custo e em duplicidade, o contribuinte deveria ter feito o ajuste, adicionando ao Lucro Real no LALUR (declarou que não possui LALUR), o valor contabilizado em duplicidade e não o fez.

Dessa forma, mantemos os mesmos argumentos da glosa, por insuficiência de comprovação (por incompatibilidade) com base no art. 291 RIR/99, em razão da forma de apuração dos custos e de estoque final adotada pelo contribuinte, sendo

que qualquer dedução da base de cálculo do Imposto de Renda e da CSLL, porventura admitida neste caso, seria dedução indevida e em duplicidade.

6. RESULTADOS OPERACIONAIS NÃO DECLARADOS

a) O contribuinte apresentou DIPJ 2006, ano-calendário - AC 2005 (doc.fl.s.131 a 151), com opção pelo Lucro Real Anual, com "valores zerados" (em branco), de IRPJ e CSLL. Neste período não efetuou nenhum recolhimento de IRPJ e CSLL, por estimativa ou de final de exercício(ajuste).

b) Apresentou DCTF do 1º Semestre de 2005 sem débito de IRPJ e CSLL. A DCTF do 2º Semestre foi apresentada em branco, ou seja, com "valores zerados", doc. fls. 152 a 153.

c) Regularmente intimado e após várias prorrogações de prazo, apresentou Livro Diário nº 04, com transcrição do Balanço Patrimonial e Demonstrativo de Resultado do Exercício-DRE, com Lucro Líquido antes do IRPJ e CSLL de R\$ 2.552.879,64, docs.fl.s.186 a 191.

d) Registre-se que na contabilidade do contribuinte existem valores lançados a título de provisão para Imposto de Renda de R\$ 132.010,83 e CSLL de R\$ 87.040,11, que não foram declarados nem recolhidos. Ao contrário do que o contribuinte afirma nas folhas 913, a Fiscalização nunca informou (admitiu) que o contribuinte tenha declarado em DIPJ, DCTF ou recolhido espontaneamente, conforme descrito no Termo de verificação Fiscal (fls. 346), onde a Fiscalização afirma que a informação dos valores pagos/declarados em DCTF e DIPJ está com "Valores Zerados"(em branco), razão pela qual, não houve nenhuma compensação.

Estes valores apurados contabilmente não guardam nenhuma relação com IRPJ e CSLL devidos, o que demonstra e evidencia que o contribuinte não agiu com estrita observância da legislação fiscal e comercial, pois não declarou nem recolheu os valores apurados na própria contabilidade.

Assim, a tributação do resultado operacional tributável pelo IRPJ e CSLL, de R\$ 2.552.879,64, corresponde ao resultado apurado pelo contribuinte em seu DRE de 31/12/2005, sem adições nem exclusões ou compensações, conforme doc. fls. 190.

Devolvemos nesta data, todos os livros e documentos utilizados na presente diligência, no estado em que foram recebidos.

(...)

Intimado, o contribuinte apresentou manifestação em 9/6/2011, fls. 1626 a 1649, com anexos de fls. 1650 a 2069, cuja síntese encontra-se no memorial juntado aos autos que abaixo transcrevo:

(...)

Cuida-se de crédito tributário constituído para cobrança do IRPJ e CSLL face às supostas irregularidades apontadas pela fiscalização, ano-calendário de 2005, distribuídas em 04 (quatro) itens, quais sejam:

001. OMISSÃO DE RECEITAS – RECEITAS NÃO CONTABILIZADAS

Omissão de receitas caracterizada pela falta ou insuficiência de contabilização de Notas Fiscais de vendas;

002. CUSTOS OU DESPESAS NÃO COMPROVADAS – GLOSA DE DESPESAS – PERDAS DE MATERIAIS INOBSERVÂNCIA DE REQUISITOS
Glosa de despesas contabilizadas como perdas de materiais pela falta de comprovação e inobservância de requisitos legais para dedução.

003. PERDAS NO RECEBIMENTO DE CRÉDITOS – INOBSERVÂNCIA DOS REQUISITOS LEGAIS

Glosa de perdas com devedores duvidosos (perdas no recebimento de créditos) por inobservância de requisitos legais para dedução.

004. RESULTADOS OPERACIONAIS NÃO DECLARADOS

Lucro operacional escriturado, mas não declarado na Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica – DIPJ e DCTF.

Devidamente impugnado o lançamento, o mesmo restou mantido pela 4ª Turma de Julgamento da DRJ/FNS, o que ensejou a interposição de Recurso Voluntário a este E. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Iniciado o julgamento, os I. Conselheiros desta Colenda Turma decidiram por converter o julgamento do processo em diligência, fazendo-se importante destacar, portanto, alguns pontos contidos no resultado da diligência.

(...)

DO RESULTADO DA DILIGÊNCIA:

Em 10/05/2011 foi dada ciência à Recorrente do resultado da diligência constante do Termo de Verificação de Diligência Fiscal .

A autoridade fiscal iniciou o procedimento fiscal em 04/04/2010, mediante Termo de Início de Diligência Fiscal (fls. 917/918) instando a empresa a apresentar os livros contábeis Diário e Razão, os livros fiscais de Registro de Entradas, Registro de Saídas, Apuração de ICMS, de Inventário, Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrências, Balanço / Balancetes, Demonstração do Resultado do Exercício, as vias das Notas Fiscais de saídas anuladas ou canceladas e os respectivos originais dos pedidos das vendas anuladas ou canceladas, todos do ano-calendário de 2005.

Após examinar referidos documentos, em manifestação contida aos autos, a fiscalização apresentou esclarecimentos sobre alguns pontos do lançamento de ofício, mas, em outros, demonstra a existência de vícios materiais na constituição dos créditos tributários do IRPJ e tributação reflexa, conforme passa a expor.

DAS NOTAS FISCAIS E DA CIRCULARIZAÇÃO REALIZADA:

O i. Fiscal diligenciante asseverou que constituem prova da existência das operações “a emissão das notas fiscais, a falta de apresentação de todas as vias, a falta de adoção dos procedimentos relativos a anulação, a devolução e a escrituração no Livro de Saídas, no Livro Diário e Razão Contábil, neste último, a Crédito da conta 3.1.10.100.000001 Vendas de Mercadorias a Prazo e a Débito da conta 1.1.10.200.000002 Banco do Brasil, conforme cópias constantes dos autos deste processo (doc. Fls. 1364 a 1504)”.

Ao contrário do que afirma, referida documentação comprova que é indevida a tributação sobre omissão de receitas, uma vez que baseada em operações que não se efetivaram dado ao cancelamento das respectivas Notas Fiscais. Por não representarem ingresso de recursos, não se constitui em fato gerador do IRPJ e da CSLL, ano-calendário 2005.

A autoridade fiscal relata no Termo de Verificação Fiscal (fls. 351) que a Recorrente omitiu receitas ao deixar de escriturar notas fiscais de vendas. A suposta irregularidade “001 - OMISSÃO DE RECEITAS – RECEITAS NÃO CONTABILIZADAS” está descrita nos seguintes termos:

(...)

Do exame do Livro de Registro de Saídas (fls. 195/273) restam claras as inexatidões quanto aos valores das supostas omissões de receitas. Diversamente do que afirma a fiscalização, as Notas Fiscais nºs **296, 325, 360, 1691 e 1989** foram registradas no referido livro fiscal como se comprova nos autos. Contudo, a exação é indevida porque referidas Notas Fiscais foram canceladas, conforme consta do Livro de Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrências, a saber:

Nota Fiscal / 1ª e 2ª Vias				Regist Saídas Fls. Proc	Termo de Ocorrências / Fls. Proc.
Número	Data	Valor	Fls Proc		
0296	02/02/05	32.963,00	280,409	204	Devolvida por estar em desconformidade com o pedido. (fls. 985)
0325	10/02/05	94.535,42	279,410	205	Cancelada pois o cliente pediu produto 46 gr. verde e entregue 46 gr. Cristal (fls. 985)
0360	14/02/05	9.423,00	278,411	205	Cancelada pois estava em desconformidade com o produto (fls. 985)
1691	16/06/05	104.232,96	307,1169	230	Cancelada devido atraso na entrega da mercadoria (fls. 1159)
1989	07/07/05	4.740,77	335,	236	Cancelada pois o preço está em desacordo com o contratado (fls. 1182)
TOTAL		245.895,11			

Assim, é indevido o lançamento do IRPJ e da CSLL sobre o valor de **R\$ 245.895,15** porque **não representa ingresso de receitas** para a Impugnante.

A fiscalização também incorreu em **erro manifesto** com relação à inclusão das notas fiscais abaixo como omissão de receitas por insuficiência de contabilização. Trata-se, em verdade, de vendas canceladas como se pode comprovar pelas **1ªs vias das Notas Fiscais** anexadas a estes autos pela Impugnante ao instaurar o contencioso administrativo (fls. 408 a 465) e **2ªs vias dessas mesmas Notas Fiscais** cujos originais foram apreendidos pela fiscalização para anexação ao Processo nº 10909.003025/2007-70 de Representação para Fins Penais (fls. 274), e acostadas as respectivas cópias ao presente processo quando do procedimento fiscal (fls. 276 a 336).

Com a realização da diligência, vieram aos autos novas cópias das primeiras vias das notas fiscais e os registros no Livro de Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrências, que comprovam os respectivos cancelamentos, conforme já manifestado em planilha apresentada nos presentes autos pela Recorrente em impugnação ao resultado da diligência, demonstrando minuciosamente que um total de **R\$2.158.963,07** (R\$ 245.895,15 + R\$1.913.067,92), não subsiste o lançamento de ofício, sobretudo porque as supostas operações indicativas de omissão de receitas não se concretizaram face ao cancelamento das notas fiscais.

Fato não considerado é o de que a retificação quanto às datas das supostas operações tem reflexo nos períodos de apuração e na base tributável mensal do PIS/PASEP e da COFINS (tributação reflexa), lançadas de ofício no Processo nº 10909.003024/2007-25, para exigência das contribuições em relação aos fatos geradores janeiro a agosto/2005.

A atividade administrativa de lançamento é vinculada, sob pena de padecer de nulidade. O art. 142 do CTN conceitua o lançamento como o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível. Conforme sobejamente demonstrado, o lançamento de ofício do IRPJ e tributação reflexa, ano-calendário 2005, com base na irregularidade apontada no Auto de Infração: “001 - OMISSÃO DE RECEITAS – RECEITAS NÃO CONTABILIZADAS” está eivado de vício material no tocante à identificação da ocorrência do fato gerador e à determinação da base tributável, sendo nulo de pleno direito.

As 1ª vias dessas notas fiscais, por si só, já se constituem em prova inconteste da não realização das vendas e do **não ingresso das respectivas receitas**, considerando que é documento indispensável para acompanhar a mercadoria ao destinatário (comprador) e acobertar a operação de venda e sua circulação. Assim, não há prova maior do cancelamento das operações do que a juntada aos autos das respectivas notas fiscais e dos Registros de Utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrências acerca da motivação dos ditos cancelamentos.

O Auditor Fiscal diz textualmente no Termo de Verificação de Diligência Fiscal que anexou relação das vias e cópia das primeiras vias das Notas Fiscais apresentadas, informadas como anuladas (fls. 985/1293), para análise nesta fase recursal. Acrescentou que grande parte dessas notas fiscais tem seu comprovante de entrega destacado e são “*viajadas*”, tendo sido utilizadas para dar saída de mercadorias do estabelecimento do contribuinte, uma vez que foram carimbadas em postos de fiscalização das Fazendas Estaduais, localizadas nas divisas dos Estados, especialmente, Santa Catarina e Paraná.

Dentre as notas fiscais tidas como “*viajadas*” apenas as de nºs **293, 296, 325 e 1134** foram relacionadas como omissão de receitas no “*Demonstrativo de Notas Fiscais Não Registradas em 2005*” (fls. 337). Relativamente a tais notas fiscais ocorreram os seguintes fatos:

Nota Fiscal	Esclarecimentos	Fls. Proc.
293 02/02/2005 27.867,84	- 2ª via NF apreendida para instrução do Proc. 10909.003025/2007-70 - 1ª via NF anexada ao processo - cancelamento devido ao preenchimento incorreto dos produtos. - o Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrências faz referência às 1ª, 3ª e 5ª vias.	274 408 924 985
Nota Fiscal	Esclarecimentos	Fls. Proc.
296 02/02/2005 32.963,00	- 2ª via NF apreendida para instrução do Proc. 10909.003025/2007-70 - 1ª via NF anexada ao processo - NF registrada no Livro de Registro de Saídas - posteriormente devolvida por estar em desconformidade com o pedido.	274, 280 409 204 924 985

	- o Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrências faz referência às 1ª, 3ª e 5ª vias. - na circularização não consta a operação com a empresa Cotia Foods SA.	1532
325 10/02/2005 94.535,42	- 2ª via NF apreendida para instrução do Proc. 10909.003025/2007-70 - 1ª via NF anexada ao processo - NF registrada no Livro de Registro de Saídas - posteriormente cancelada porque o cliente pediu o produto 46gr verde e entregaram 46gr cristal. - o Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrências faz referência às 1ª, 3ª e 5ª vias.	274, 279 410 205 924 985
1134 20/04/2005 127.008,00	- 2ª via NF apreendida para instrução do Proc. 10909.003025/2007-70 - 1ª via NF anexada ao processo - cancelada por estar em desacordo com o pedido do cliente. - o Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrências faz referência às 1ª, 3ª e 5ª vias. - na circularização não consta a emissão da NF para a empresa Refriso Refrigerantes Sorocaba Ltda.. No mesmo valor há a operação substitutiva realizada em 26/04/2005.	274, 306 437 927 1119 1574

A expressão “*vijadas*” utilizada pelo Auditor Fiscal visa tão somente imputar conduta dolosa à Recorrente. A toda prova, nas quatro situações acima, a mercadoria foi devolvida pelo cliente motivando o cancelamento da operação, provando a licitude dos fatos.

Nenhuma irregularidade foi constatada e nem poderia vez que a Impugnante prima pela observância da legislação comercial, fiscal e tributária.

No Terno de Verificação de Diligência Fiscal a autoridade fiscal registrou que durante o procedimento de fiscalização foram intimados alguns clientes da fiscalizada, cujas respostas não influenciaram e não foram utilizadas para qualquer lançamento de IRPJ, CSLL, PIS ou COFINS. Acrescentou que os documentos da circularização não foram juntados ao processo porque “*não serviram como elemento de prova das infrações apuradas*”.

Com efeito, não foi apurada nesse procedimento fiscal nenhuma prática dolosa por parte da Recorrente, tais como emissão de nota calçada, nota fiscal fria, subfaturamento ou qualquer outra ilicitude que pudesse caracterizar omissão de receitas. Pelo exame das cópias dos Mandados de Procedimento Fiscal - MPF extensivos, das Intimações Fiscais e das informações por escrito prestadas pelas empresas circularizadas, anexadas pelo Auditor Fiscal em cumprimento ao procedimento de diligência determinada nos termos da Resolução nº 1402-00018, pode-se constatar que as operações entre a Recorrente e as empresas circularizadas foram realizadas com observância das normas contábeis e fiscais, daí porque *não poderiam servir como elemento de prova das infrações apuradas*.

Assim, não há que se exigir da Recorrente IRPJ e CSLL suplementares sobre omissão de receitas pela falta ou insuficiência de contabilização de notas fiscais de venda, uma vez que todos os resultados por ela apurados em suas atividades de venda de bens foram oferecidos à tributação. O cancelamento das notas fiscais no Livro de Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrências – modelo 6 sem a respectiva escrituração no Livro de Registro de Saídas, não desvirtuou o resultado fisco-contábil do período porque as operações não se efetivaram. A mesma conclusão temos com relação às Notas Fiscais nºs **0296, 0325,**

0360, 1691 e 1989, que foram escrituradas, mas cancelado o registro fiscal nos mesmos valores. As duas situações têm os efeitos contábeis idênticos representativos do não ingresso de receitas.

DA IMPOSIÇÃO DA MULTA QUALIFICADA

A fiscalização diz às fls. 354 do Termo de Verificação Fiscal que “o *intuito de fraude e sonegação está presente ao longo da descrição dos fatos, tendo em vista a omissão de registro de notas fiscais de vendas de mercadorias e apresentação da DIPJ do ano-calendário 2005, com valores inexatos.*” E acrescenta às fls. 355 “*que os documentos acostados aos autos, relativos as vendas de mercadorias, como as cópias das notas fiscais e cópia do Livro de Saídas, são a prova material, cabal e inequívoca da vontade de lesar a Fazenda Pública ...*”.

Nas mesmas provas produzidas pela fiscalização está a verdade material dos equívocos do agente fiscal, o que foi devidamente demonstrado pela Recorrente, uma vez que não se trata de omissão de receitas, posto que as notas fiscais objeto da autuação não representam ingresso de receita, haja visto que foram canceladas.

De outra banda, a autoridade julgadora de primeira instância assevera que a autuada agiu com “reiteramento de conduta e a expressividade dos valores, evidenciam que a conduta da contribuinte esteve associado o intuito doloso de subtrair ao conhecimento da fiscalização a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária”.

A Recorrente não incorreu na prática de quaisquer dos ilícitos definidos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964:

Art . 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária: (g.n)

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais; (g.n)

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente. (g.n)

Art . 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento. (g.n)

Art . 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.

Do texto legal, sobressai que o elemento nuclear dos tipos de ilicitude é **impedir** ou **retardar** que a Administração Tributária tenha **conhecimento da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária e/ou da sujeição passiva**. No presente caso, a discussão deve se circunscrever ao fato gerador da obrigação, cuidando-se em demonstrar que a Recorrente não impediu ou retardou sua ocorrência e/ou o seu conhecimento pela Administração Tributária.

Não se pode alegar que a Recorrente impediu ou retardou, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador porque as operações de vendas (aqui discutidas) foram cobertas pelas correspondentes notas fiscais, embora que canceladas posteriormente. Se a intenção da Impugnante fosse omitir receitas não teria emitido as respectivas notas fiscais, que sabemos ser o documento fiscal exigido pela legislação para a formalização da

ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, permitindo ao Fisco a cobrança dos tributos incidentes.

Também não se pode alegar que a Recorrente impediu ou retardou, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, visto que as empresas com as quais a Recorrente manteve relações comerciais foram alvo de circularizações, concluindo a fiscalização, ao final, estas circularizações “*não serviram como elemento de prova das infrações apuradas*”.

A Recorrente **não praticou quaisquer dos ilícitos tipificados como nota calçada, nota fiscal fria, subfaturamento**, que excluísse ou modificasse as características essenciais da obrigação tributária, reduzindo o montante do imposto devido ou diferindo o seu pagamento.

Assim, por não estarem presentes os vícios de ilicitudes na conduta da Recorrente, não comporta a qualificação da multa de ofício, até porque esta não está provada nos autos, condição *sine qua non* para aplicação da penalidade.

Neste sentido, a jurisprudência pacificada neste Conselho de Contribuintes, de que o dolo, elemento imprescindível à caracterização da infração, deve ser provado pela autoridade administrativa. Vejamos:

Súmula nº 14:

A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo

E mais. Ainda que se considerasse a omissão de receita, o que se admite tão somente por eventualidade, a imposição da multa qualificada é indevida, na medida em que a Recorrente está sendo autuada por **diferenças de imposto nos casos de declaração inexata**, conforme contido no item 02 do auto de infração, aplicada a multa de ofício de 75%.

De acordo com a legislação, qualquer diferença que porventura resulte do acertamento do crédito tributário pela fiscalização há que ser considerado apenas como inexatidões materiais. Nestes termos, a multa de ofício a ser imposta é a de 75%, de acordo com o art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996:

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

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007) (g.n)

DAS PERDAS DE MATERIAIS – INOBSERVÂNCIA DE REQUISITOS

A autoridade fiscal não mencionou expressamente em qual dos incisos do art. 291 do RIR/99 está enquadrada a Recorrente, limitando-se a capitular a suposta infração no **caput do artigo**, que na sua redação apenas contém norma autorizativa de inclusão das quebras e perdas na apuração dos custos. Se a fiscalização entendeu que a Recorrente deduziu indevidamente o valor de R\$ 4.081.690,10 como perdas, não poderia ter se omitido em indicar o inciso do artigo que foi infringido, até porque não devem pairar dúvidas sobre a infração e aplicação da legislação de regência, **como dispõe o art. 10, inciso IV, do Decreto nº 70.235, de 1972.**

Assim, há que a Recorrente se valer da descrição da irregularidade constante do Termo de Verificação Fiscal às fls. 349 e 350, para produzir sua defesa. Ainda assim, a descrição dos fatos ora pende para a imposição do inciso I, ora para a aplicação do inciso II do art. 291 do RIR, de 1999. Senão vejamos.

A fiscalização informa ser a Recorrente uma empresa comercial e, por esta razão, não efetua nenhum processo de industrialização que possa dar origem às perdas, e também que estas não poderiam ser deduzidas como custo do resultado do exercício porque não foram comprovadas na forma prevista no citado dispositivo legal.

Em primeiro lugar é importante esclarecermos que as perdas deduzidas como custos pela Impugnante decorreram de duas situações:

1. transporte e manuseio dos produtos e
2. imprestabilidade das embalagens pets pelos clientes (compradores) em razão de defeitos do produto apresentados quando do processo de injeção-sopro e envazamento, tornando-se para a Recorrente perda de mercadoria invendável.

Na primeira situação, há que se concluir que os laudos e certificados exigidos pela fiscalização são descabidos porque as quebras e **perdas ocorridas no transporte e manuseios dos produtos** estão previstos no inciso I, art. 291, do RIR, de 1999, e independem de comprovação, admitindo-se sua dedutibilidade como custo, ainda que decorrente da comercialização de produtos, desde que historicamente as perdas sejam **constantes, razoáveis e os produtos não estejam cobertos por seguros**.

Às fls. 166 dos autos consta o registro contábil, no Livro Razão, das perdas dos produtos por defeito e contaminação das embalagens pets no seu transporte e manuseio, o que foi lançado custo de venda no ano-calendário de 2005.

As perdas são constantes e normais em função da natureza dos produtos pets, verificando-se algumas oscilações de valores nos meses do ano-calendário fiscalizado. No período de março a julho/2005, o volume de perdas de mercadorias aumentou haja vista que grande parte dos produtos perdeu a validade para utilização, em razão da Recorrente ter ficado com a mercadoria importada pendente de liberação até a autorização judicial, face ao Mandado de Segurança nº 2005.72.08.000514-0 impetrado com pedido de liminar para pagar o PIS e COFINS-importação com base na alíquota ad valorem, em razão da mudança da sistemática de tributação com a edição da Lei nº 11.051, de 29/12/2004, com vigência a partir de sua publicação (DOU de 30.12.2004, retificada no D.O.U. de 4.1.2005, D.O.U de 11.1.2005 e no DOU de 16.2.2005), introduzindo alterações na Lei nº 10.865, de 2004, determinando o pagamento das contribuições pela alíquota ad rem (específica), nos **termos do § 6ºA do art. 8º**.

Relativamente às perdas, a grande questão está em saber o que a lei considera como **“razoável”** para fins dos custos mínimos sem comprovação. A fiscalização não pode deixar de reconhecer que as quebras e perdas são inerentes ao objeto social da Recorrente, até porque as quebras e perdas fazem parte de qualquer atividade econômica. Glosando a totalidade das perdas escrituradas (R\$4.081.690,10), por entender que são desproporcionais ao valor das compras, a fiscalização está glosando até o mínimo “razoável”, admitido no inciso I do art. 291 do RIR, de 1999, e consequentemente, está descumprindo os ditames legais.

A fiscalização levantou, com base no total de compras efetuadas em 2005, o **percentual de 9,23%** representativo das perdas computadas como custo, o que resta

totalmente dentro do que a lei determina como “razoável” e por isso aceitável a dedução dos custos neste percentual, tendo em vista ser esta a média de perdas entre as demais empresas do setor. Desta forma, para glosar referidas despesas, a autoridade fiscal há que se fundar em prova contrária ao valor escriturado pela Impugnante, vez que não se trata de presunção legal.

No curso do procedimento fiscal e em resposta à intimação da fiscalização, a Recorrente apresentou documentos expedidos pela operadora portuária Multilog Soluções de Logística contendo informações sobre danificações e avarias no transporte e manuseio dos produtos importados em 2005. Para comprovação das perdas, foram anexadas também aos autos fotografias das mercadorias avariadas, uma demonstração clara de que os fatos efetivamente ocorreram (fls. 467 a 523) e que por isso, o mínimo “razoável” deve ser admitido como perdas a fim de integrar o custo de vendas.

A segunda situação de perdas vivenciada pela Recorrente está prevista na alínea “a”, do inciso II, do art. 291, do RIR de 1999, mas **só é obrigatória sua comprovação** mediante a apresentação de laudo assinado por autoridade fiscal, com relação ao valor das perdas escriturado como custo que ultrapasse ao limite mínimo admitido como “razoável” no inciso I do art. 291 do RIR de 1999, ficando a cargo da fiscalização a comprovação de que as perdas não são razoáveis ou que estão cobertas por seguro.

Quanto a esta, as perdas provenientes das devoluções de mercadorias danificadas são apuradas em face do seguinte:

- a) nas relações comerciais com seus clientes, e visando otimizar suas vendas no mercado interno, a Impugnante faz a reposição dos produtos que são danificados no processo de injeção-sopro ou de envazamento pela empresa compradora;
- b) o valor das mercadorias que são consideradas imprestáveis é abatido nas operações seguintes e a parcela das perdas proveniente dessa situação é escriturada como custo;
- c) referidas vendas não estão cobertas por seguro, assumindo a Impugnante o ônus das referidas perdas.

Se a alínea “a”, inciso II, do art. 291, exige a comprovação das perdas através de laudo ou certificado da autoridades sanitária ou de segurança, há que serem aceitas as informações prestadas pelo Departamento de Fiscalização e Vigilância Sanitária da Prefeitura de Itajaí (fls. 465), que devem ser examinadas conjuntamente com as informações sobre avarias prestadas pela empresa portuária Multlog, as Notas Fiscais de Entrada do período e os registros contábeis no Livro Razão, anocalendarário 2005, por se tratar das perdas de estoques pela ocorrência de riscos não cobertos por seguros.

Ora, se a exigência legal de comprovação nessa hipótese é com relação tão somente às perdas que ultrapasse ao mínimo “razoável”, a fiscalização não poderia glosar o total contabilizado na conta perdas do material de R\$ 4.081.690,10, por falta de comprovação ou porque sob sua ótica não foi comprovada na forma do citado art. 291 do RIR, de 1999.

Por todo exposto, o crédito tributário está carecedor de liquidez e certeza, passível de nulidade por afronta ao disposto no art. 142 do CTN.

DOS RESULTADOS OPERACIONAIS NÃO DECLARADOS

Também há que ser reexaminada a matéria tributária relativa à suposta irregularidade 004 – RESULTADOS OPERACIONAIS NÃO DECLARADOS, para correção dos equívocos incorridos pela fiscalização.

A Administração Tributária exercendo seu direito de examinar os atos praticados por iniciativa da Recorrente, para fins de homologá-los como previsto no caput do art. 150 do CTN, o fez com relação ao cumprimento das obrigações tributárias do IRPJ e CSLL, PIS e COFINS, ano-calendário 2005 (MPF nº 0920600-2006-00223-0).

Nesse mister, competia-lhe proceder a auditoria amplamente, de modo a abranger toda a documentação de suporte e todos os livros fiscais e contábeis. Não foi o que ocorreu, visto que a fiscalização não examinou o Livro de Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrências. O exame deste livro revelaria que os valores das notas fiscais relacionadas como omissão de receitas (fls. 337/338) e das demais notas fiscais canceladas anexadas pelo Fiscal diligenciante (fls. 987/1279), não representam auferimento de receitas em 2005, restando claro que se a fiscalização tivesse procedido ao exame acurado dos documentos e livros, teria constatado que as receitas operacionais nesse ano-calendário não poderiam totalizar **R\$ 61.158.147,12** e, por via de consequência, não teria chegado ao valor autuado de **R\$ 2.552.879,64**.

Fato é que, se na recomposição da base tributável do IRPJ e da CSLL a autoridade fiscal tivesse excluído os valores das vendas canceladas, teria apurado que as receitas operacionais da Recorrente são as escrituradas no Livro de Registro de Saídas (fls. 195-273), deduzidas as vendas canceladas ao longo do período. No resumo abaixo estão computadas as notas fiscais canceladas que a fiscalização entendeu, equivocadamente, como omissão de receitas (**irregularidade 001**) e outras notas fiscais escrituradas que também foram canceladas, conforme Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termo de Ocorrência.

A recorrente, relacionou em impugnação ao resultado da diligencia as Notas Fiscais que foram emitidas, escrituradas no Livro de Registro de Saídas e canceladas no ano-calendário 2005, totalizando **R\$ 12.761.289,57** cujo exame se torna necessário para o acertamento dos créditos tributários de IRPJ e CSLL constituídos de ofício, baseado na escrita contábil e fiscal da Recorrente, vez que a fiscalização desconsiderou os valores declarados da DIPJ e na DCTF.

Com efeito, não restam dúvidas de que a fiscalização incorreu em vícios matérias na apuração da base tributável do IRPJ e CSLL, lançados de ofício. Há flagrante desrespeito ao disposto no art. 142 do CTN, que determina seja o crédito tributário constituído a partir da verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária correspondente, determinação da matéria tributável, cálculo do montante do tributo devido, identificação do sujeito passivo e, a proposição da aplicação da penalidade cabível.

Por todas as razões acima expostas, o **crédito tributário é ilíquido e incerto**, relativamente à suposta infração 004 – RESULTADOS NÃO OPERACIONAIS NÃO DECLARADOS, como também **é ilíquido e incerto o crédito tributário** relativo às demais infrações imputadas à Recorrente, considerando que os lançamentos de IRPJ e tributação reflexa da CSLL passam, necessariamente, pela quantificação das receitas auferidas no ano-calendário 2005 e, na presente autuação o cerne da discussão é a base tributável e o cálculo do montante do tributo *ex vi* do disposto nos arts. 43 e 44 do CTN.

Face todo o exposto, requer a Recorrente seja dado provimento ao recurso para que sejam declarado improcedente o lançamento fiscal, haja vista a constatação de diversos vícios formais e materiais que levam a inconsistência da autuação perpetrada.

A seguir o processo retornou ao CARF, mediante despacho de fls. 2145, datado de 11/07/2011 e entregue a este julgador em jan/2012, após a digitalização.

Na Reunião de fev/2012 o processo retornou à pauta tendo o contribuinte apresentado novos documentos visando comprovar suas alegados, diante disso o Colegiado decidiu encaminhar os autos à Representação da Douta Procuradoria da Fazenda Nacional junto ao CARF para manifestação.

Em despacho de 17/02/2011 (no qual constou equivocadamente a data de 17/02/2009), a PFN pleiteia: *“I) o desentranhamento dos documentos dos autos, dada sua juntada intempestiva; II) sejam suas informações desconsideradas e/ou reconhecidas como inaptas a fundamentar qualquer decisão neste caso, em razão de ofensas à regra jurídica acima mencionada e em pleno vigor”*.

É o que importa relatar.

Voto

Conselheiro Antonio Jose Praga de Souza – Relator

Retorna o presente processo após cumprida a diligência determinada pelo Colegiado, bem com a ciência da PFN à juntada de documentos.

Em litígio a exigência de IRPJ e Reflexos, em virtude da acusação fiscal de omissão de resultados tributáveis, omissão de receitas e glosa de custos/despesas. Parte das infrações foi autuada com multa qualificada de 150%. No recurso voluntário a contribuinte requer seja cancelada integralmente a exigência.

Preliminarmente, cumpre apreciar o pleito da douta PFN, no que tange a juntada de documentos efetuada em 06/2/2012, que requer I) o desentranhamento dos documentos dos autos, dada sua juntada intempestiva; II) sejam suas informações desconsideradas e/ou reconhecidas como inaptas a fundamentar qualquer decisão neste caso, em razão de ofensas à regra jurídica acima mencionada e em pleno vigor”.

Com a devida vênia equivoca-se a PFN, os esclarecimentos e documentos apresentados pelo contribuinte tem por objetivo complementar sua manifestação após o resultado da diligência fiscal. Não se tratam de provas extemporâneas. Por sua vez, as alegações e esclarecimentos são quanto a matérias prequestionadas (em litígio).

Ao que parece o nobre PFN não está em consonância com um dos escopo do Processo Administrativo Fiscal, no âmbito da constituição do crédito tributário federal, qual seja: depurar o procedimento, visando cobrar o que devido, nem mais, nem menos, na forma da lei.

É certo que há limites para apresentação e apreciação de provas, conforme disciplinado no art. 16, inciso IV, do Decreto 70.235/1972 (redação atual), que não estabelece o desentranhamento, mas sim a desconsideração de provas e documentos juntados a destempo desde que não justificado. Não é a situação do presente processo que retornou de diligência determinada por este colegiado justamente para buscar a verdade material.

Diante do exposto rejeito a preliminar.

Passo então a apreciar as razões recursais sintetizadas nos memórias de fls. 2147 a 2162, juntado aos autos em 06/02/2012 (após a diligência fiscal).

Da Omissão de Receitas - Receitas Não Contabilizadas

Aduz a recorrente:

“(…)

No que diz respeito a imputação feita à Recorrente de omissão de receita caracterizada por falta ou insuficiência de contabilização de Notas Fiscais, com a devida vertia, a d. Fiscalização, bem como a Turma Julgadora a quo incorreram em erro na análise de toda a documentação apresentada pela Recorrente no decorrer da

Isto porque conforme demonstrado e comprovado pela Recorrente, as Notas Fiscais utilizadas como fundamento de omissão de receita foram canceladas, não havendo, portanto, ingresso dos recursos contidos nas notas fiscais, o que é característica fundamental para a existência de fato imponível quanto ao IRPJ e CSLL.

A d. Fiscalização, com a devida vertia, sequer teve critério na indicação das notas fiscais que teriam embasado a suposta omissão de receitas, isto porque no entender da autoridade fiscal todas as notas fiscais não teriam sido registradas em 2005.

Existem sim notas fiscais que foram registradas, quais sejam as Notas Fiscais de nº 296, 325, 360, 1691 e 1989; todavia, essas foram canceladas pela Recorrente, conforme pode ser apurado no Livro de Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrências (fls. 985, 1159 e 1182), bem como pelas respectivas notas fiscais apresentadas (fls. 278/280, 307 e 335) que estão acompanhadas do "canhoto" das entregas das mercadorias sem qualquer anotação.

Já no que tange às demais notas fiscais, quais sejam as não registradas, todas foram apresentadas pela Recorrente quando da impugnação (fls. 408 a 465) e igualmente canceladas, conforme se apura do Livro de Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrências (fls. 925/933), bem como pelas respectivas notas fiscais apresentadas que estão acompanhadas do "canhoto" das entregas das mercadorias sem qualquer anotação.

Pode-se apurar ainda que da análise dos documentos objetos da circularização realizada no decorrer da fiscalização - e que foram juntados após diligência determinada por essa Douta Câmara - que nem todas empresas constantes das notas fiscais que embasaram a suposta omissão de receitas foram circularizadas para prestar informações sobre aquisição de mercadorias da recorrente.

Importante destacar ainda que das poucas empresas circularizadas e que constam da relação das notas fiscais que embasaram a suposta omissão de receitas, todas informaram não terem adquiridos os produtos acobertados pelas respectivas notas fiscais, o que corrobora a inexistência de omissão de receitas.

O resultado da circularização infirma a presunção de omissão de receita acusada pela d. Fiscalização, tendo em vista que inexistente operação comercial de todas as notas fiscais canceladas.

Ressalte-se também o fato de que não existe nos autos qualquer comprovante de recebimento dos valores das presumidas vendas em conta bancária. Não existe extrato bancário que comprove a presunção da omissão de receita posta pela fiscalização. A Recorrente não recebeu os valores ditos como omissão de receita, razão pela qual não há justificativa para estorno de valores na conta bancária do Banco do Brasil pelo simples fato de que os valores não ingressaram nas contas da Recorrente.

Assim, a acusação da d. Fiscalização de que haveria necessidade de estorno dos valores da conta bancária do Banco do Brasil para anular as vendas canceladas é absolutamente impertinente, pelo simples fato de que não existem valores de vendas a serem estornados.

Ora Nobres Julgadores. Todas as notas fiscais utilizadas como fundamento à suposta omissão de receita foram canceladas, conforme comprovado pela Recorrente com a apresentação inclusive das primeiras vias das mesmas e registros constantes

nos respectivos livros fiscais, não havendo, portanto, que se falar em fato gerador do IRPJ e da CSLL.

A informação e os documentos trazidos pela fiscalização em atendimento à diligência determinada por essa Colenda Câmara somente corrobora a tese da defesa de inexistência de fato imponível do IRPJ e da CSLL, uma vez que as notas fiscais foram canceladas, de modo que não houve ingresso de recursos e não se apurou qualquer infração mesmo após a circularização dos clientes da Recorrente, devendo ser o lançamento ser cancelado neste item.

(...)”

Verifica-se, de plano, que nesse item não cabe razão à Recorrente. Isso porque boa parte das notas fiscais que a Fiscalização está tratando como receitas omitidas são viajadas, ou seja, possuem carimbos de registros dos postos fiscais estaduais demonstrando que as mercadorias saíram da empresa e foram entregues aos compradores na maioria dos casos ou dentro do estado.

Logo, se as mercadorias apresentaram defeito, ou foram devolvidas por qualquer outro motivo, o procedimento correto jamais seria o estorno ou cancelamento da nota, e sim a emissão de nota fiscal de entrada ou a contabilização da nota fiscal de devolução, isso também poderia servir de prova da devolução da mercadoria.

Não se trata de presunção fiscal e sim insuficiência de prova da alegação de que as vendas foram realmente foram canceladas, cujo ônus é da contribuinte.

Ora! Se as primeira vias das notas fiscais, devidamente viajadas, estavam em poder do contribuinte e não foram contabilizadas pelos adquirentes, tampouco existe no fiscal de amparo do retorno das mercadorias, muito menos carimbo de retorno, é absolutamente coerente o esclarecimento Fiscal que as diligências foram inócuas, pois, a única alegação plausível dos adquirentes é de que não teriam mesmo recebidos tais mercadorias, do contrário cairiam em contradição.

Frise-se que a contabilidade da contribuinte foi refeita para atender a diligência fiscal. Portanto, embora a contabilização pretenda refletir a verdade dos fatos, essa não é corroborada por elementos documentais suficientes.

Outrossim, não é crível que uma mercadoria tão resistente e de custo razoavelmente elevado seja simplesmente “doada” pela contribuinte a seus clientes em face dos custos de devolução.

Também não é crível a “justificativa” que essas perdas seriam por envio de mercadorias trocadas, sendo que as embalagens foram abertas pelos adquirentes. Ora, se uma empresa produz refrigerantes e recebe “pet” para outro produto, o que se espera é a devolução imediata e não “abrir as caixas para conferir o erro”.

Outrossim, peço vênica para transcrever os fundamentos da decisão de 1ª instância nessa parte e adotá-los como razões adicionais de decidir, haja vista que foram confirmados com a diligência fiscal determinada por este Colegiado. (*verbis*):

“(…)”

Em análise do argüido, verifica-se que não assiste razão à impugnante. É que as notas fiscais apontadas pela fiscalização não foram registradas nos livros fiscais nem

nos livros contábeis da empresa. Verifica-se também que a contribuinte não observou os procedimentos previstos no Regulamento do ICMS do Estado de Santa Catarina, aprovado pelo Decreto estadual nº 2.870, de 2001, para documentar os alegados eventos de cancelamento de notas fiscais. Assim, no art. 31 do anexo 5 deste regulamento, é determinada a conservação da declaração dos motivos que determinaram o cancelamento do documento, nos seguintes termos:

Art. 31. Quando o documento fiscal for cancelado, conservar-se-ão todas as suas vias, com declaração dos motivos que determinaram o cancelamento e referência, se for o caso, ao novo documento emitido, sob pena de exigência do imposto como se a operação houvesse sido realizada.

Como se vê, a legislação do ICMS estabelece formalidades específicas para o cancelamento de notas fiscais, sob pena de a operação ser considerada ocorrida. Tais medidas se justificam ante a possibilidade de a nota fiscal ser cancelada, inobstante ter sido efetivamente utilizada para acobertar o trânsito das mercadorias. Nesta hipótese, mesmo que fossem realizadas circularizações com o suposto destinatário, o fato deste não possuir a nota fiscal não constituiria prova hábil a concluir que não houve a operação.

Em outra hipótese, em que haja por algum motivo a devolução da mercadoria, o retorno da mercadoria deveria ser acompanhado da emissão de nota fiscal de entrada, cuja 1ª via teria que ser arquivada juntamente com a 1ª via da nota fiscal emitida por ocasião da saída da mercadoria, conforme previsto no art. 77 do anexo 6 do citado regulamento, nos seguintes termos:

Art. 77. O estabelecimento que receber, em retorno, mercadoria por qualquer motivo não entregue ao destinatário, para creditar-se do imposto debitado por ocasião da saída, deverá:

I - emitir Nota Fiscal, modelo 1 ou 1-A, para fins de entrada, consignando, além dos demais requisitos exigidos, o número, a série e a data da nota fiscal emitida por ocasião da saída;

II - manter arquivada a primeira via da nota fiscal emitida por ocasião da saída juntamente com a primeira via da nota fiscal referida no inciso I.

Parágrafo único. A mercadoria será acompanhada, no retorno, pela primeira via da nota fiscal emitida por ocasião da saída, que deverá conter, no verso, o motivo pelo qual não foi entregue, com identificação e assinatura do destinatário ou transportador.

No caso em análise, a impugnante não demonstra ter adotado qualquer um desses procedimentos. Embora tenha juntado cópias das primeiras vias da maioria das notas fiscais apontadas pela fiscalização, não há evidência de que o cancelamento das notas fiscais tenha sido regularmente documentado como prevê a legislação.

Algumas dessas notas fiscais trazidas pela impugnante apresentam carimbo do posto fiscal da fiscalização estadual no município de Garuva (fls. 408, 409, 410 e 437). Neste caso, ante a saída das mercadorias do estabelecimento, a nota fiscal não poderia mais ser cancelada, já que concretizado o fato gerador do imposto sobre circulação de mercadorias, mas o retorno das mercadorias deveria ser acompanhado de emissão de notas fiscais de entrada, como forma de possibilitar o crédito do ICMS. No verso das notas fiscais de saída, deveria constar o motivo da não entrega, com identificação e assinatura do destinatário ou transportador. Entretanto, nada disso consta dos autos.

O recibo de entrega de algumas notas fiscais (v.g. fls. 414 a 417) foi destacado do corpo da nota, denotando que houve a entrega, mediante assinatura do comprovante. Neste sentido, na nota de fl. 423, *in fine*, há até a informação de que a mercadoria foi transbordada para outro caminhão. Noutras notas fiscais, as respectivas cópias não permitem identificar se o recibo é da primeira via ou de outra via.

Outras dessas notas fiscais (fls. 438/439), são cópias das 5^{as} vias, que não se prestam a documentar o cancelamento das notas fiscais, pois há que se manter todas as vias.

Como se vê, a impugnante não logrou demonstrar a razão do alegado cancelamento das notas fiscais. Esta circunstância, associada ao fato de as mesmas não terem sido objeto de registro na contabilidade da empresa, reforça o entendimento de que houve receita não escriturada.

As vendas de mercadorias estão sujeitas à emissão da respectiva nota fiscal de saída, de modo que se essas notas não são registradas na contabilidade da empresa, elas constituem prova de que houve subtração de receitas à incidência tributária. Nesta situação, compete ao contribuinte demonstrar que isso não ocorreu, seja por cancelamento da nota fiscal, seja por devolução da mercadoria, mediante a adoção das providências previstas na legislação citada. Não havendo a apresentação desses elementos de prova, permanece incólume a acusação de que houve omissão de receitas.

A escrituração mantida pelos contribuintes deve abranger todas as operações. Neste sentido é o disposto no art. 251 do RIR/99, que tem a seguinte redação:

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).

A existência de receitas mantidas à margem da escrituração foi apurada a partir de notas fiscais não escrituradas, mas tal infração poderia ser comprovada por qualquer outro meio de prova, não necessariamente com o levantamento quantitativo como sustenta a impugnante.

Muito embora a impugnante conteste a aplicabilidade ao caso em análise, do dispositivo legal citado no auto de infração, que vincula a omissão de receitas à falta de emissão de notas fiscais, constata-se que a impugnante depreendeu que se trata de acusação de omissão de receitas vinculada ao não registro de notas fiscais emitidas, por isso procurou demonstrar que eram notas fiscais canceladas. Portanto, constata-se que exerceu plenamente o direito de defesa.

(...)"

Ante o exposto, a exigência fiscal no que tange a omissão de receitas, deve ser confirmada.

Da Glosa das Despesas - Perdas de Materiais

Alega a recorrente:

“(…)

No que diz respeito a glosa feita pela d. Fiscalização, a mesma também não merece prosperar, por inúmeros motivos que passa a expor.

A autuação fiscal tem como base legal para a glosa das perdas materiais o art. 291 do RIR/99 que assim versa:

Art. 291. Integrará também o custo o valor (Lei No. 4.506, de 1964, art. 46, incisos V e VI):

I- das quebras e perdas razoáveis, de acordo com a natureza do bem e da atividade, ocorridas na fabricação, no transporte e manuseio;

II- das quebras ou perdas de estoque por deterioração, obsolescência ou pela ocorrência de riscos não cobertos por seguros, desde que comprovadas:

a) por laudo ou certificado de autoridade sanitária ou de segurança, que especifique e identifique as quantidades destruídas ou inutilizadas e as razões da providência;

b) por certificado de autoridade competente, nos casos de incêndios, inundações ou outros eventos semelhantes;

c) mediante laudo de autoridade fiscal chamada a certificar a destruição de bens obsoletos, invendáveis ou danificados, quando não houver valor residual apurável.

O dispositivo legal citado tem a sua aplicação aos casos de empresas industriais ou produtoras de serviços, conforme inclusive consta do Subtítulo em que está inserido, qual seja, "Custo dos Bens ou Serviços".

Assim, o citado dispositivo legal não se aplica ao caso em questão, uma vez que conforme atestado pela própria fiscalização, trata-se de "empresa comercial que não efetua nenhum processo de industrialização.

No presente caso, a situação é de revenda, o que traria a aplicação do art. 289 do RIR/99 que trata justamente de empresas na mesma situação da Recorrente, o que não foi observado pela autoridade fiscal.

Ainda que assim não o fosse, o que se admite pelo tão somente pelo princípio da eventualidade, uma vez que não se trata de empresa submetida à aplicação da referida norma legal, no auto de infração não há indicação da disposição legal supostamente infringida - *in casu* do inciso do art. 291 RIR/99 violado -, o que resta em desacordo com o disposto no art. 10 do Decreto 70.235/72, se consubstanciando em erro insanável, o que leva a nulidade da autuação quanto a esta imputação.

E mais. Ainda que se falasse que aplicação do art. 291 do RIR/99, o caso estaria sujeito ao inciso I, uma vez que as perdas decorrem do transporte e manuseio das mercadorias, situação em que se admite a dedução pelas perdas de um mínimo razoável.

Este mínimo razoável aproveitado como perda foi demonstrado pela Recorrente, que não decorrer da fiscalização obteve laudo da Vigilância Sanitária (fl.

466), demonstrando uma perda na época fiscalizada de 332 caixas, sendo a perda do período fiscalizado de 297 caixas, o que representa um percentual de 9,23% do total de compras efetuadas em 2005.

É de se destacar ainda a impossibilidade de aproveitamento em duplicidade das despesas com as perdas dos materiais como alega a fiscalização. Isto porque se o valor dos referidos materiais fizeram parte do estoque final para efeito de apuração do custo das mercadorias vendidas, é evidente que o custo das mercadorias vendidas ficou igualmente reduzido nessa mesma proporção de valor. Em outras palavras: uma vez majorado o valor do estoque final pela inclusão dos produtos lançados como perdas de materiais, o custo das mercadorias vendidas ficou reduzido e o valor do lucro operacional automaticamente aumentando, não havendo, portanto, prejuízo para o fisco na apuração do imposto e da contribuição social.

Assim, não poderia a fiscalização glosar as perdas da Recorrente pelas diversas razões expostas, devendo ser considerada improcedente a autuação quanto à glosa das despesas (item 002).

(...)"

Aqui também equivoca-se a recorrente, o artigo 291 do RIR/99 não se aplica apenas às empresas industriais, mas também as comerciais, pois está atrelado tanto ao art. 289, que dispõe sobre o custo de aquisição (empresas comerciais), quanto ao art. 290 do RIR/99, que versa sobre o custo de produção (empresas industriais).

Enfim, o art. 291 estabelece o tratamento das quebras e perdas para fins de apuração dos custos, seja qual for o tipo de empresa.

Pois bem, tal qual elucidou a fiscalização, no caso não está sendo questionado apenas o percentual/montantes das quebras e a forma de comprovação. O Fisco demonstrou que essas perdas foram consideradas em duplicidade, haja vista que a contribuinte apura o Custo das Mercadorias Vendidas (CMV), mediante inventário, ou seja de contagem física de estoque no final de cada período. Vejamos a fórmula do CMV:

$$\text{CMV} = \text{Estoque Inicial} + \text{Compras} - \text{Estoque Final}$$

No caso da contribuinte, que não possuiu sistema de controle de custos integrado à contabilidade, O estoque final é apurado no Livro Registro de Inventário (obrigatório), mediante contagem física. Uma vez que as perdas e quebras não compunham o estoque final, pois obviamente essas mercadorias já haviam saído quando da contagem física, então o valor das mesmas foram excluídas, o que fez aumentar o CMV (conforme fórmula acima). É simples, quanto menor o valor do estoque final, maior o CMV.

Somente as empresas que tem contabilidade de custo integradas podem “contabilizar” as perdas e quebras na apuração dos custos, pois, nesse caso, a contagem física (inventário) se presta para corroborar/conferir, o custo contabilizado.

Afasto, também a alegação de nulidade, isso porque, ainda que o contribuinte tivesse razão quanto ao alegado erro, seria hipótese de cancelamento da exigência e não de nulidade da autuação.

Mais a mais, essa perda de 9,23% é totalmente inverossímil. Repita-se: estamos tratando de uma mercadoria ultra resistente (capsula de pet).

Tivemos prova disso *in locu* durante o julgamento, o produto é praticamente inquebrável.

Mantenho também essa glosa, haja vista que as perdas foram contabilizadas em duplicidade, sendo que a glosa foi de apenas uma parte do valor e não pelo total.

Das Perdas no Recebimento de Créditos

Transcrevo as alegações da Recorrente, também sintetizadas no memorial:

“(…)

Ao proceder a glosa das perdas com devedores duvidosos, a d. Fiscalização não observou, tampouco apurou o fato de que houve a postergação do imposto para o exercício seguinte, conforme previsto e permitido por expressa disposição legal.

A fiscalização deveria ter examinado a documentação fiscal e contábil do exercício subsequente da Recorrente, inclusive a respectiva DIPJ, a fim de proceder a aplicação dos efeitos da postergação do imposto, sob pena de não o fazendo, caracterizar cerceamento ao direito de defesa mediante um procedimento incompleto da d. Fiscalização.

Assim, não procede a autuação fiscal quanto a injustificada glosa das perdas com devedores duvidosos, devendo ser anulada a autuação neste item.

(…)”

Novamente equivoca-se a contribuinte em suas conclusões. De fato, a provisão de perdas e devedores duvidosos é sempre revertida no período de apuração seguinte, quando outra é constituída. Inexistindo irregularidade na nova provisão, e tendo sido revertida a provisão anterior, é possível que seja apenas hipótese de postergação, caso tenha havido recolhimento do imposto, mas nesse caso o ônus da prova também é do contribuinte.

No presente caso, não se trata de provisão é sim de alegadas perdas efetivas, que foram insuficientemente comprovadas, logo, não teriam repercussão em períodos seguintes.

Os fundamentos da decisão recorrida não merece reparos (*verbis*):

(…)

Em análise do argüido, verifica-se que a autoridade autuante declarou que a operação de venda amparada pela nota fiscal nº 1916, no valor de R\$ 142.725,65, “não foi escriturada” pela contribuinte e, por isso, não poderia ser deduzida como perda. Com efeito, o pressuposto da dedução é justamente que o valor tenha sido levado ao resultado, sem o quê não há que se falar em dedução. Portanto, correta a glosa deste valor.

Contrariamente ao alegado pela impugnante, a descaracterização da dedução não se limitou à referida nota fiscal. As demais notas fiscais que compuseram o valor deduzido de R\$ 341.991,41 foram identificadas pela fiscalizada, por meio dos documentos de fls. 17 a 19, constando às fls. 174 a 185 as notas fiscais emitidas.

Para a análise da dedução amparada por essas notas fiscais deve ser observado o regime estabelecido pelo art. 9º da Lei nº 9.430, de 1996, que prescreve o seguinte:

Art.9º As perdas no recebimento de créditos decorrentes das atividades da pessoa jurídica poderão ser deduzidas como despesas, para determinação do lucro real, observado o disposto neste artigo.

§1º Poderão ser registrados como perda os créditos:

I -em relação aos quais tenha havido a declaração de insolvência do devedor, em sentença emanada do Poder Judiciário;

II -sem garantia, de valor:

*a)até R\$ 5.000,00 (cinco mil reais), por operação, vencidos há mais de **seis meses**, independentemente de iniciados os procedimentos judiciais para o seu recebimento;*

*b)acima de R\$ 5.000,00 (cinco mil reais)até R\$ 30.000,00 (trinta mil reais), por operação, vencidos há mais de **um ano**, independentemente de iniciados os procedimentos judiciais para o seu recebimento, porém, mantida a cobrança administrativa;*

*c)superior a R\$ 30.000,00 (trinta mil reais), vencidos há mais de **um ano**, desde que iniciados e mantidos os procedimentos judiciais para o seu recebimento;*

*III -com garantia, vencidos há mais de **dois anos**, desde que iniciados e mantidos os procedimentos judiciais para o seu recebimento ou o arresto das garantias;*

IV -contra devedor declarado falido ou pessoa jurídica declarada concordatária, relativamente à parcela que exceder o valor que esta tenha se comprometido a pagar, observado o disposto no §5º.

[...]

Como se infere do dispositivo, afóra os casos em que haja declaração judicial de insolvência, concordata ou falência, é de seis meses o prazo mínimo de mora para que seja possível apropriar o valor não recebido como perda.

No caso em concreto, essa situação não é verificada, pois as operações de vendas foram efetivadas a partir de agosto de 2005, de modo que não poderiam ser consideradas perdas neste mesmo ano.

A impugnante juntou extratos emitidos pelo Serasa, indicando a inadimplência de empresas, mas tal fato não autoriza a dedução dos valores transacionados, pois estes estão sujeitos ao decurso dos prazos previstos no citado dispositivo legal, situação que não é verificada.

Ante o exposto, a glosa da dedução de perdas com devedores também não demanda reparo.

(...)

Frise-se que não trata de provisão para devedores duvidosos, passível de reversão nos períodos seguintes, e sim perda efetiva no recebimento de créditos que, além de não terem sido comprovadas, não atendem ao disposto no art. 9º. da Lei 9.430/1996, dispositivo que rege a matéria.

Dos Resultados Operacionais Não DeclaradosAduz a Recorrente:

(...)

De análise do Livro de Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrências pode ser apurado que os valores das notas fiscais relacionadas como omissão de receitas (fls. 337/338) e das demais notas fiscais canceladas anexadas pelo Fiscal diligenciante (fls. 987/1279), não representam auferimento de receitas em 2005, o que demonstra que se a fiscalização tivesse procedido ao exame acurado dos documentos e livros, teria constatado que as receitas operacionais nesse ano-calendário não poderiam totalizar R\$ 61.158.147,12 e, por via de conseqüência, não teria chegado ao valor autuado de R\$ 2.552.879,64.

Este raciocínio também é possível ser aferido da análise dos documentos objetos da circularização realizada no decorrer da fiscalização - e que foram juntados após diligência determinada por essa Douta Câmara - aonde se constata que várias notas contidas no livro de registro de saída foram canceladas, não representando operações de vendas de mercadorias, fato este confirmado pelas informações prestadas pelas empresas circularizadas que não relacionaram as notas fiscais canceladas dentre as notas fiscais que indicam aquisições de mercadorias da Recorrente.

Desta forma, uma vez que houve o cancelamento de várias notas fiscais informadas no livro de registro de saída e que compunham a receita operacional, conforme comprovado mediante a apresentação das primeiras vias e informações das empresas circularizadas, houve conseqüentemente alteração no resultado operacional do período, uma vez que na apuração inicialmente continha valores informados nas notas fiscais canceladas.

Na recomposição da base tributável do IRPJ e da CSLL, se a autoridade fiscal tivesse excluído os valores das vendas canceladas, teria apurado que as receitas operacionais da Recorrente são as escrituradas no Livro de Registro de Saídas (fls. 195-273), deduzidas as vendas canceladas ao longo do período. No resumo abaixo estão computadas as notas fiscais canceladas que a fiscalização entendeu, equivocadamente, como omissão de receitas e outras notas fiscais escrituradas que também foram canceladas, conforme Registro de Utilização de Documentos Fiscais e

Mês	Registro Saídas	Fls. Processo	Vendas Canceladas	Receita Operacional
Jan./2005	5.965.474,56	196 a 203	0,00	5.965.474,56
Fev./2005	5.762.638,37	204 a 209	2.162.632,35	3.600.006,02
Mar./2005	6.967.102,15	211 a 216	2.399.410,62	4.567.691,53
Abr./2005	2.821.007,23	218 a 221	1.655.587,07	1.165.420,16
Mai./2005	5.808.299,18	223 a 227	1.063.038,60	4.745.260,58
Jun./2005	3.579.428,00	229 a 233	798.570,88	2.780.857,12
Jul./2005	4.744.217,38	235 a 239	1.132.599,75	3.611.617,63
Ago./2005	5.490.357,51	241 a 245	1.118.565,56	4.371.791,95
Set./2005	5.748.351,31	247 a 252	1.373.586,78	4.374.764,53
Out./2005	4.874.034,92	254 a 258	282.422,72	4.591.612,20
Nov./2005	4.727.589,22	260 a 264	171.536,68	4.556.052,54
Dez./2005	4.525.754,07	266 a 271	603.338,56	3.922.415,51
TOTAIS	61.014.253,90		12.761.289,57	48.252.964,33

Baseado nos valores retificados das receitas operacionais do período, caberia a recomposição do Demonstrativo de Resultado do Exercício (DRE) com ajustes nas receitas operacionais e nas vendas de mercadorias. Por via de consequência, retificando-se o DRE, não caberiam as provisões do IRPJ (R\$ 132.010,83) e da CSLL (R\$ 87.040,11), escrituradas na contabilidade pela Recorrente (fls. 169/170, 172 e 190). Vejamos o quadro sinótico a seguir:

RESULTADOS APURADOS				
		Fase da Fiscalização (DRE)		Fase da Diligência
Receitas Operacionais				
Vendas de Mercadorias		61.158.147,12		48.252.964,33
(-) Impostos Incidentes sobre Vendas		(9.740.704,61)		(9.740.704,61)
ICMS	-2.141.666,17			
PIS s/ vendas	-1.399.400,90			
COFINS s/ vendas	-6.199.637,54			
Receita Líquida das Atividades		51.417.442,51		38.512.259,72
M Custo das Mercadorias Vendidas		-43.159.680,34		-43.159.680,34
Lucro Bruto			8.257.762,17	-4.647.420,62
Despesas Operacionais			5.704.882,53	5.704.882,53
Despesas Administrativas		633.886,45		
Pro-labore	96.000,00			
Salários e Ordenados	181.201,62			
INSS	115.884,56			
FGTS	17.483,59			
Despesas de Veículos	140.863,85			
Conservação e Reparos	44.078,72			
Material de Expediente	38.374,11			
Despesas com Vendas		972.919,31		
Fretes e Carretos	39.090,45			
Despesas c/ Provisão p/Devedores Duvidosos	341.991,41			
Serviços Prestados	104.656,76			
Combustíveis e Lubrificantes	487.180,69			
Despesas Diversas		16.386,67		
Material de Consumo	16.188,67			
Material de Limpeza	198,00			
Despesas não Operacionais		4.081.690,10		
Perdas do Material	4.081.690,10			
RESULTADO OPERACIONAL			2.552.879,64	-10.352.303,15

Com efeito, não restam dúvidas de que a fiscalização incorreu em vícios matérias na apuração da base tributável do IRPJ e CSLL, lançados de ofício. Há flagrante desrespeito ao disposto no art. 142 do CTN.

Assim, temos que se trata de crédito tributário ilíquido e incerto, relativamente à suposta infração de Resultados Operacionais Não Declarados, como também é ilíquido e incerto o crédito tributário relativo às demais infrações imputadas à Recorrente, considerando que os lançamentos de IRPJ e tributação reflexa da CSLL passam, necessariamente, pela quantificação das receitas auferidas no ano-calendário 2005 e, na presente autuação o cerne da discussão é a base tributável e o cálculo do montante do tributo.

(...)"

Louvável o esforço do digno representante do contribuinte para afastar a tributação do resultado originalmente apurado em sua contabilidade e omitido ao Fisco mediante apresentação de DIPJ e DCTF zerada.

Sobre esse nova apuração, a diligência fiscal consignou que:

"(...)

a) O contribuinte apresentou DIPJ 2006, ano-calendário - AC 2005 (doc.fl.s.131 a 151), com opção pelo Lucro Real Anual, com "valores zerados" (em branco), de IRPJ e CSLL. Neste período não efetuou nenhum recolhimento de IRPJ e CSLL, por estimativa ou de final de exercício(ajuste).

b) Apresentou DCTF do I o Semestre de 2 005 sem debito de IRPJ e CSLL. A DCTF do 2 o Semestre foi apresentada em branco, ou seja, com " v a l o r e s Z e r a d o s " , doc. fls. 152 a 153.

c) Regularmente intimado e após várias prorrogações de prazo, apresentou Livro Diário nº 04, com transcrição do Balanço Patrimonial e Demonstrativo de Resultado do Exercício-DRE, com Lucro Líquido antes do IRPJ e CSLL de R\$ 2.552.879,64 , does.fl.s.186 a 191.

d) Registre-se que na contabilidade do contribuinte existem valores lançados a título de provisão para Imposto de Renda de R\$ 132.010,83 e CSLL de R\$ 87.040,11, que não foram declarados nem recolhidos. Ao contrário do que o contribuinte afirma nas folhas 913, a Fiscalização nunca informou (admitiu) que o contribuinte tenha declarado em DIPJ, DCTF ou recolhido espontaneamente, conforme descrito no Termo de verificação Fiscal (fls. 346), onde a Fiscalização afirma que a informação dos valores pagos/declarados em DCTF e DIPJ está com "Valores Zerados"(em branco), razão pela qual, não houve nenhuma compensação.

Estes valores apurados contabilmente não guardam nenhuma relação com IRPJ e CSLL devidos, o que demonstra e evidencia que o contribuinte não agiu com estrita observância da legislação fiscal e comercial, pois não declarou nem recolheu os valores apurados na própria contabilidade.

Assim, a tributação do resultado operacional tributável pelo IRPJ e CSLL, de R\$ 2.552.879,64,corresponde ao resultado apurado pelo contribuinte em seu DRE de 31/12/2005, sem adições nem exclusões ou compensações, conforme doc. fls. 190.

(...)

Pois bem, À medida que neste acórdão formei convencimento de que nenhuma das vendas "ditas canceladas" foram suficientemente comprovadas pela contribuinte,

estando correto o procedimento da fiscalização, conforme antes fundamentado, descabe refazer a apuração do exercício, pelo que mantenho a tributação do sobre o resultado (lucro) originalmente apurado e omitido.

Da Multa Qualificada

Assevera a Recorrente:

“(…)

No que diz respeito a qualificadora da multa, uma vez inexistente qualquer omissão de receita, conforme já demonstrado pela Recorrente, não procede por via de consequência a manutenção da multa qualificada ante a ausência de qualquer conduta dolosa e/ou fraudulenta da Recorrente com o fito de retardar ocorrência de fato gerador.

E mais. Ainda que se entendesse pela existência da suposta omissão de receitas, da mesma forma não subsistiria a multa qualificada, uma vez que a Recorrente não retardou a fiscalização nem a ocorrência de fato gerador de imposto que in casu é inexistente. Durante a fiscalização a Recorrente apresentou toda a documentação solicitada, bem como as informações requeridas pelos agentes fiscais.

Assim, não se encontrando presente qualquer das situações contidas nos art. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964, deve ser afastada a aplicação da multa qualificada.

(…)”

Em análise do argüido, é preciso verificar a motivação apresentada pela fiscalização (fl. 354):

(…)

O intuito de fraude e sonegação está presente ao longo da descrição dos fatos, tendo em vista a omissão de registro de notas fiscais de vendas de mercadorias; falta de registro do PIS e da COFINS destacados nas notas fiscais; falta de apuração e registro do PIS e da COFINS devidos com base no sistema não-cumulativo e apresentação da DIPJ do ano-calendário 2005, com valores inexatos.

Durante o período fiscalizado utilizou-se de várias práticas diferentes, conforme descrito neste Termo, porém com o único objetivo de eximir-se do pagamento parcial/total de tributos incidentes sobre o faturamento e/ou resultado.

(…)

Veja que a motivação para a qualificação da multa não se restringe à não escrituração das notas fiscais de vendas, mas às “várias práticas diferentes” reveladas no Termo de Verificação Fiscal.

No rol de infrações apuradas, consta que a contribuinte até havia apurado valores devidos de IRPJ e CSLL em sua contabilidade, mas deixou de informá-los em DCTF. Além de ter apresentado a DIPJ Zerada, mesmo tendo apurado lucro líquido de R\$ 2.552.879,64 registrado originalmente em sua contabilidade (fl. 190). Também deixou de escriturar notas fiscais de vendas ao longo do ano, no total de R\$2.158.963,07 (fl. 351), sem justificar adequadamente o motivo do procedimento adotado, em relação a qualquer uma das 60 (sessenta) notas fiscais relacionadas (fls. 337/338).

Portanto, tem razão a DRJ, ao fundamentar que “*sem entrar no mérito das demais infrações, já é possível verificar a partir desses fatos, que não se trata de erros involuntários, pois o reiteramento da conduta e a expressividade dos valores, evidenciam que à conduta da contribuinte esteve associado o intuito doloso de subtrair ao conhecimento da fiscalização a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária.*”

E mais, o estorno das vendas contabilizadas, baseado em notas reconhecidamente viajadas, constitui, a meu ver, prova material do evidente intuito de fraude da contribuinte.

Mantenho, a exigência da multa qualificada.

Inexatidão da base de cálculo do IRPJ lançado de ofício

Alega a recorrente que “*a base de cálculo do imposto de renda da pessoa jurídica é determinada após a dedução da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido. Deste modo, a fiscalização teria tributado duas vezes os mesmos fatores, cabendo então a retificação da matéria tributável do imposto de renda.*”

Ampara-se em julgado constante no acórdão nº 101-91.594, de 20/11/97, do 1º Conselho de Contribuintes.

Acerca do argüido é preciso esclarecer que o entendimento exposto pela impugnante está superado, em face do regramento estabelecido no art. 1º da Lei nº 9.316, de 1996, e no § 6º do art. 344 do RIR/99, nos seguintes termos:

Art. 344. Os tributos e contribuições são dedutíveis, na determinação do lucro real, segundo o regime de competência (Lei nº 8.981, de 1995, art. 41).

[...]

§ 6º A partir de 1º de janeiro de 1997, o valor da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSL, não poderá ser deduzido para efeito de determinação do lucro real (Lei nº 9.316, de 1996, art. 1º).

Desta forma, não existe previsão para a pretendida dedução da CSLL.

Multa de ofício e juros de mora.

A exigência da multa de ofício 75%, e de 150% em algumas infrações, bem e juros de mora a taxa Selic estão de acordo com a legislação.

A apuração de infrações em auditoria fiscal é condição suficiente para ensejar a exigência dos tributos mediante lavratura do auto de infração e, por conseguinte, aplicar a multa de ofício de 75% ou 150% nos termos do artigo 44, inciso I ou II, da Lei nº 9.430/1996. Essa multa é devida quando houver lançamento de ofício, como é o caso.

De qualquer forma, convém esclarecer, que o princípio do não confisco inculcado na Constituição, em seu art. 150, IV, dirige-se ao legislador infraconstitucional e não à Administração Tributária, que não pode furtar-se à aplicação da norma, baseada em juízo subjetivo sobre a natureza confiscatória da exigência prevista em lei.

Ademais, tal princípio não se aplica às multas, conforme entendimento já consagrado na jurisprudência administrativa, como exemplificam as ementas transcritas na decisão recorrida e que ora reproduzo:

"CONFISCO – A multa constitui penalidade aplicada como sanção de ato ilícito, não se revestindo das características de tributo, sendo inaplicável o conceito de confisco previsto no inciso IV do artigo 150 da Constituição Federal (Ac. 102-42741, sessão de 20/02/1998).

MULTA DE OFÍCIO – A vedação ao confisco, como limitação ao poder de tributar, restringe-se ao valor do tributo, não extravasando para o percentual aplicável às multas por infrações à legislação tributária. A multa deve, no entanto, ser reduzida aos limites impostos pela Lei nº 9.430/96, conforme preconiza o art. 112 do CTN (Ac. 201-71102, sessão de 15/10/1997)."

Por sua vez, A aplicação da taxa Selic no cálculo dos juros de mora também está prevista em normas legais em pleno vigor, regularmente citada no auto de infração (artigo 61, § 3º da Lei 9.430 de 1996), portanto, deve ser mantida. Nesse sentido dispõe a Súmula nº 4 do CARF:

"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."

Conclusão

Por todo o exposto, voto no sentido de rejeitar as preliminares e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)
Antônio José Praga de Souza