



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

Processo nº 10932.720227/2011-79
Recurso nº De Ofício
Acórdão nº 1302-001.033 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 05 de março de 2013
Matéria IRPJ
Recorrente MAXI RUBBER INDÚSTRIAS QUIÍMICAS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2006

RECURSO DE OFÍCIO

LUCRO REAL. ARBITRAMENTO DE LUCRO. DESCABIMENTO. Reiterada e incontroversa é a jurisprudência administrativa no sentido de que o arbitramento do lucro, em razão das consequências tributáveis a que conduz, é medida excepcional, somente aplicável quando no exame de escrita a Fiscalização comprova que as falhas apontadas se constituem em fatos que, camuflando expressivos fatos tributáveis, indiscutivelmente, impedem a quantificação do resultado do exercício. Eventuais e pretensas irregularidades formais, genéricas apontadas na peça básica, sem demonstrar a ocorrência do efetivo prejuízo para o Fisco, não são suficientes para sustentar a desclassificação da escrituração contábil e o conseqüente arbitramento dos lucros

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por unanimidade, negar provimento ao recurso de ofício, nos termos do relatório e voto proferidos pelo Relator.

(assinado digitalmente)

Eduardo de Andrade – Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Processo nº 10932.720227/2011-79
Acórdão n.º **1302-001.033**

S1-C3T2
Fl. 430

Paulo Roberto Cortez - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Eduardo de Andrade (Presidente), Alberto Pinto Souza Junior, Paulo Roberto Cortez, Marcio Frizzo, Waldir Veiga Rocha e Guilherme Pollastri Gomes da Silva.

CÓPIA

Relatório

Trata-se de Recurso de Ofício interposto pela Quarta Turma de Julgamento da DRJ em Campinas - SP, contra a decisão proferida no Acórdão nº 0538.304, de 26 de junho de 2012, que deu provimento integral à impugnação apresentada pela empresa MAXI RUBBER INDÚSTRIAS QUÍMICAS LTDA, já qualificada nos presentes autos.

Consta dos autos que, em ação fiscal levada a efeito, foram lavrados, em 20/12/2011, na sistemática do Lucro Arbitrado, relativos ao ano-calendário de 2006, os autos de infração de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, com aplicação de multa de ofício qualificada, no percentual de 150%, tendo em vista as irregularidades assim descritas no Termo de Verificação Fiscal:

(...)

Trata a presente ação fiscal de procedimento de auditoria do IRPJ referente aos anos calendário de 2006, 2007 e 2008.

Através do Termo de Início de Ação Fiscal cuja emissão e ciência deu-se em 08/02/2010, foi dado início aos trabalhos, tendo como finalidade a fiscalização do Tributo Imposto s/ Produtos Industrializados para a verificação dos Pedidos de Ressarcimento de Créditos Incentivados do IPI relativos aos Pedidos de Ressarcimento/Declaração de Compensação PER/DCOMP a seguir listados:

(...)

Para a execução da fiscalização de IPI acima referida, intimamos o Contribuinte a apresentar os documentos necessários a verificação da legitimidade do crédito de IPI solicitado a título de ressarcimento, dentre estes os seguintes: Notas Fiscais de Entradas e Saídas de Mercadorias, Comprovantes de Pagamentos das Notas Fiscais de Entradas, Livros registro de Entradas/Saídas de Mercadorias, Registro de Inventários, Registro de Controle de Produção e Estoque Mod. 3, Diário, Razão, Arquivos Magnéticos Contábeis e Fiscais instituídos pela Instrução Normativa 86/2001 e Arquivos Sintegra elaborados pela Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo.

O Contribuinte colocou a disposição desta fiscalização as notas fiscais de entradas e saídas de mercadorias, os documentos comprobatórios de pagamentos, os livros fiscais, com exceção do livro registro de controle de produção e estoque modelo 3, diário/razão referentes ao período de 2006, arquivos contábeis instituídos pela IN 86/2001 e arquivos fiscais Sintegra.

Com relação ao diário e razão referente ao período de 2006 e aos arquivos contábeis da IN 86/2001, estes foram apresentados com diversas inconsistências que não permitem a utilização e manuseio dos mesmos, tais como: lançamentos contábeis sintetizados de forma que torna-se impossível identificar as transações ocorridas, além da falta de apresentação de saldos iniciais, finais e duplicação de valores dos lançamentos contábeis. As irregularidades detectadas estão informadas nos parágrafos posteriores.

Reintimamos o contribuinte a apresentar, os Arquivos da IN/86 corrigidos e principalmente o Livro Registro de Controle da Produção e Estoque Modelo 3, para que pudéssemos dar continuidade a análise do pedido de ressarcimento, entretanto, não fomos atendidos, fato que ocasionou a glosa do pedido de ressarcimento de IPI.

Durante nossos trabalhos, visando constatar a veracidade das Notas Fiscais de Entradas de Mercadorias, tendo como finalidade verificar a idoneidade do emitente, o registro no correspondente livro de entrada de mercadorias, o lançamento contábil da compra e do pagamento na conta fornecedores, constatamos algumas irregularidades no período de 2006, que nos levaram a aprofundar a análise dos registros contábeis resultando em Representação Fiscal, com a finalidade de abranger a fiscalização para o tributo Imposto de Renda. O Contribuinte foi cientificado em 05/10/2011, através do Termo de Prosseguimento e Intimação Fiscal sobre extensão do MPF 0811900.2010.000279, que incluiu os procedimentos de Fiscalização de Imposto de Renda Pessoa Jurídica.

As irregularidades constatadas no período de 2006, são as seguintes:

A conta FORNECEDORES apresenta saldo DEVEDOR durante o período de 16/10/2006 a 30/11/2006, data em que foi efetuado lançamento contábil sintético, abrangendo contas de naturezas diversas, que resultou na inversão do saldo e desta forma impossibilitando a identificação da origem dos valores envolvidos, assim como, torna impossível a identificação dos mesmos. Anexamos demonstrativo do lançamento contábil efetuado em 30/11/2006, assim como, o razão da conta fornecedores referente ao período de outubro e novembro/2006.

A conta CAIXA, que no plano de contas do Contribuinte está no Grupo NUMERÁRIOS, foi utilizada no lançamento contábil efetuado em 30/11/2006, acima referido, de tal forma que recebeu CONTABILMENTE a importância de R\$ 906.037,09, cujo valor foi transferido para a conta Lucros a Pagar a título de pagamento de lucros em 2006, neste caso, fica evidente que o lançamento teve a finalidade de efetuar um ajuste, pois, a conta CAIXA/NUMERÁRIOS deveria receber lançamentos e valores oriundos de recebimento em espécie ou sacados de instituições financeiras cuja contrapartida seria Bancos. Anexamos planilha que reproduz o razão da conta Caixa referente ao período de novembro e dezembro/2006.

A Conta ADIANTAMENTOS DIVERSOS abriga todo tipo de lançamento o que torna impossível identificar a origem dos mesmos, sendo que em alguns momentos do período seu saldo é superior a R\$ 7.000.000,00, esta conta foi Zerada, através de lançamentos efetuados 30/11/2006 e 31/12/2006, envolvendo contas de natureza diversas. Anexamos planilha que reproduz o razão da conta Adiantamentos Diversos, referente ao período de 30/11/2006 a 31/12/2006.

A conta CHEQUES A RECEBER tem por finalidade o recebimento de duplicatas através de cheques para posterior compensação, portanto, cada recebimento corresponde ao lançamento a Débito da mesma, em contrapartida a conta Clientes/Duplicatas a Receber, e quando da compensação do cheque, deveria efetuar o lançamento! a crédito da mesma e débito de Caixa/Bancos, entretanto, isto não ocorre, pois durante todo o ano só ocorreram lançamentos a

Debito, isto caracteriza que não houve registro dos pagamentos nas contas Caixa/Bancos. O saldo constante no final do ano que era igual a R\$ 4.224.068,59, também foi Zerado através de lançamento efetuado 31/12/2006, sendo totalmente transferido para a conta Adiantamentos Diversos. Anexamos planilha que reproduz o razão da conta Cheques a Receber, referente ao período de 30/11/2006 a 31/12/2006.

Intimamos e Reintimamos o contribuinte a apresentar os arquivos digitais, nas seguintes datas: 20/01/2011, 10/02/2011, 03/03/2011, 24/05/2011 e 10/08/2011, lavramos o Termo de Intimação e Prosseguimento da Ação Fiscal, cuja finalidade foi de cientificar o contribuinte sobre a extensão da ação fiscal que incluiu os procedimentos de fiscalização de IRPJ e seus reflexos, neste termo solicitamos a apresentação dos livros Diário e Razão, e no mesmo ato validamos todos os termos, documentos e quaisquer outras informações emitidas, recebidas ou enviadas até aquela.

Em sua resposta datada de 10/10/2011, o contribuinte solicitou a prorrogação para apresentação por mais 45(quarenta e cinco) dias, pois, conforme alega, durante o procedimento de ciência do referido Termo, foi consignado acerca da existência de irregularidades e da necessidade de corrigi-las.

Em 14/10/2011, lavramos o Termo de Prorrogação, no qual o informamos em síntese ao contribuinte que Diário e Razão são livros que, segundo a legislação vigente deve tê-los disponível em seu estabelecimento, mantendo-os atualizados e em boa ordem tanto no aspecto material quanto ao formal.

Em continuação ao Termo acima citado, concedemos ainda a prorrogação por mais 10(dez) e reiteramos que o não atendimento quanto a entrega dos documentos intimados, na forma e prazo estabelecidos, ensejará lançamento de ofício com base nos dados disponíveis, sem prejuízo de outras sanções que couberem.

Decorridos mais de 45(quarenta e cinco) dias da lavratura do termo de Prorrogação ou seja, em 09/12/2011, o contribuinte, apresentou os livros solicitados, entretanto, para o período de 2006, estes contêm os mesmos erros e vícios apresentados anteriormente.

Em virtude dos fatos descritos anteriormente, constatamos que a escrituração apresentada pelo contribuinte contém erros ou deficiências que a tornam imprestável para determinar o lucro real, fato que acarretou o Arbitramento do Lucro no período de 2006, conforme art 530, inciso II, alínea b, do Decreto 3000/99, que instituiu o Regulamento do Imposto de Renda transcrito a seguir:

(...)

O arbitramento foi apurado da seguinte forma:

Utilizamos os arquivos do Registro Sintegra, que foi validado, por amostragem, no confronto com os livros fiscais e notas fiscais de saídas de mercadorias, desta forma obtivemos a RECEITA BRUTA baseado na somatória dos valores contábeis registrados nos CFOPs que referem-se a receitas diminuído das devoluções de vendas e dos impostos que o contribuinte é mero depositário(ICMs Substituição Tributária, IPI), cujos detalhes encontram-se na

Planilha denominada Relação das Operações (CFOPs) Declaradas nos Livros Fiscais, anexa ao presente.

O resultado sintético demonstramos a seguir:

MÊS DE APURAÇÃO	VALOR - (R\$)
janeiro-06	3.302.344,46
fevereiro-06	2.858.288,10
março-06	4.126.909,01
abril-06	3.406.551,39
maio-06	3.781.141,50
junho-06	2.717.464,08
julho-06	2.744.740,64
agosto-06	3.537.097,81
setembro-06	3.387.958,62
outubro-06	3.926.290,91
novembro-06	3.891.229,16
dezembro-06	3.808.887,99

Os valores do demonstrativo da receita Bruta serviram para apuração do Lucro Arbitrado, sobre os mesmos aplicamos o percentual de 9,6% e obtivemos o valor da Base de Cálculo do Imposto de Renda Pessoa Jurídica e da CSLL, em seguida, calculamos os valores do Imposto de Renda e da CSLL. Os valores apurados dos tributos IRPJ e CSLL, que foram informados nas DIPJs e declarados em DCTFs foram compensados quando da emissão do Auto de Infração e podem ser visualizadas no Demonstrativo de Apuração do IRPJ e da CSLL, tais valores estão demonstrados a seguir:

TRIBUTOS	PER. APURAÇÃO	VALOR - (R\$)
IRPJ	2o Trimestre de 2006	53.803,89
IRPJ	4o Trimestre de 2006	84.699,20
CSLL	2o Trimestre de 2006	30.134,10
CSLL	4o Trimestre de 2006	28.367,01

Solicitamos os arquivos digitais instituídos pela IN 86/2001, através do Termo Lavrado em 20/01/2011, posteriormente lavramos os seguintes Termos que referem-se ao mesmo assunto;

Termo de Constatação e Reintimação Fiscal em 10/02/2011, no qual reintimamos a apresentar os arquivos digitais. O contribuinte apresentou em 17/02/2011 os arquivos solicitados, porém, com erros que não permitiram sua total utilização, tais, como, Falta de saldos iniciais e finais e duplicação dos valores dos lançamentos contábeis, conforme log emitido pelo Sistema de recepção da RFB, anexo ao protocolo de entrega.

Termo de Constatação e Reintimação Fiscal em 03/03/2011, no qual intimamos o contribuinte a reapresentar os arquivos em virtude de falhas verificadas. O contribuinte apresentou em 16/03/2011 os arquivos da IN 86/2001, entretanto com os mesmos erros anteriores, fato que foi demonstrado ao representante legal do contribuinte e observado no próprio protocolo de entrega;

Termo de Constatação e Reintimação Fiscal lavrado em 24/05/2011, no qual nos referimos aos termos anteriores e aos erros contidos nos arquivos digitais. O Contribuinte entregou em 06/07/2011, arquivos digitais contendo informações do Sintegra e Contábeis da IN 86/2001, porém, os arquivos contábeis com as mesmas inconsistências anteriores;

Termo de Constatação e Reintimação Fiscal lavrado em 10/08/2001, no qual informamos o recebimento dos arquivos da IN 86 com os mesmos erros anteriores e reintimamos a reapresentá-los;

Termo de Prosseguimento e Intimação Fiscal lavrado em 04/10/2011, no qual o Contribuinte foi cientificado sobre a extensão do MPF que inclui os procedimentos de fiscalização de IRPJ, outrossim, foram validados os termos lavrados e intimado a apresentar no prazo de 5 (cinco) dias os livros Diário e Razão. Em resposta o contribuinte enviou carta datada de 10/10/2011 alegando a necessidade de prorrogação de prazo para 45 (quarenta e cinco) dias para a apresentação dos mesmos.

Termo de Prorrogação lavrado em 14/10/2011, no qual damos ciência carta datada de 10/10/2011, discorremos sobre os termos lavrados anteriormente e concedemos um prazo adicional de 10(dias) para apresentação dos mesmos.

Finalmente em 09/12/2011, o Contribuinte apresentou os Diários contendo a escrituração do ano de 2006 e em 14/12/2011, os Diários contendo a escrituração dos períodos 2007 e 2008.

Com relação ao Diário e lançamentos contábeis apresentados já discorremos sobre o período de 2006, tendo concluído pelo Arbitramento do Lucro. A respeito dos Diários que contém a escrituração dos períodos de 2007 e 2008, não identificamos os erros e vícios como nos lançamentos efetuados no período de 2006, entretanto, os arquivos instituídos pela IN 86/2001, não foram apresentados conforme as normas constantes na Instrução Normativa, este fato resultou na lavratura de Auto de Infração, pela inobservância da obrigação de entrega prevista no art. 265, com penalidade prevista nos arts. 266, parágrafo único e 980, inciso I, do Decreto 3000/99(RIR), os quais foram instituídos com base nos arts. 12 e 13 da lei 8218/91, transcritos a seguir:

(...)

A penalidade acima referida consiste na multa de meio por cento do valor da receita bruta da pessoa jurídica no período aos que não atenderem a forma em que devem ser apresentados os registros e respectivos arquivos, portanto, as multas foram calculadas da forma demonstrada abaixo:

Período	Valor da Receita Bruta Informada — Ficha 60 — DIPJ	Percentual da Multa	Valor da Multa
2007	R\$ 54.600.343,16	0,50%	R\$ 273.001,72
2008	R\$ 70.641.217,45	0,50%	R\$ 353.206,90

MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

O Contribuinte fez a tributação do IRPJ pelo Lucro Real, porém, em 2006 em razão da escrituração conter erros ou deficiências que a tornam imprestável, fizemos o arbitramento do Lucro. Em decorrência desse fato, também desclassificamos a tributação do PIS e da COFINS, pelo Regime Não Cumulativo, pois, conforme a legislação vigente, só é permitido a adoção do Regime Não Cumulativo para os contribuinte que apuram o Imposto de Renda Tributados pelo Lucro Real, portanto, tendo sido desenquadrado do mesmo e tendo seu Lucro Arbitrado, conseqüentemente as Contribuições ao PIS e COFINS, passam ao REGIME CUMULATIVO.

A fim de atender a legislação e instruções que determinam que os valores já recolhidos devam ser deduzidos e a fim de adequar o procedimento aos sistemas existentes, foi solicitado a extensão do MPF para individualizar o lançamento do PIS e COFINS, originalmente reflexos do IRPJ, a ciência deste MPF foi dada ao contribuinte em 19/12/2011.

Para apurar os valores das Contribuições utilizamos o seguinte critério: sobre a Receita Bruta Apurada, conforme Demonstrativo, da Receita Apurada, aplicamos os percentuais correspondentes a COFINS e PIS pelo REGIME CUMULATIVO, deduzindo os valores declarados em DCTFs, conforme demonstrado nas planilhas denominadas: Planilha de Apuração da Cofins e Planilha de Apuração do PIS, anexas ao presente.

Tendo em vista o quanto exposto, essencialmente o fato do contribuinte efetuar lançamentos contábeis abrangendo contas de naturezas diversas, cujo resultado impossibilita a identificação da origem dos valores envolvidos, assim como, torna impossível a identificação dos mesmos, entre estas podemos citar principalmente o lançamento contábil na conta Caixa, no qual não existe o aporte financeiro em espécie, tais fatos caracterizam a intenção de esconder o verdadeiro destino dos valores utilizados, que tem como conseqüência a suprimição/redução do pagamento do tributo/contribuição, efetuamos o lançamento das infrações no período de 2006, com o percentual de multa qualificada, ou seja, 150%(cento e cinquenta por cento) de acordo com o art. 44, inciso II da Lei 9430/96.

Considerando que as ações e conduta do contribuinte têm conotação de inequívoca intenção de suprimir e/ou reduzir tributo/contribuição por meio de lançamentos contábeis que visam esconder os verdadeiros fatos, fica o contribuinte cientificado que em processo administrativo à parte estaremos efetivando o procedimento de Representação Fiscal para Fins Penais. Para servir como prova das irregularidades relatadas efetuamos a apreensão do livro Diário referente ao período de 2006, cuja cópia autenticada será entregue ao Contribuinte.

Em razão dos seus objetivos, a presente ação fiscal se ateve exclusivamente as verificações determinadas no MPF e aos elementos constantes nos autos, motivo pelo qual fica ressalvado a Fazenda Nacional o direito de efetuar novas verificações mais abrangentes, mesmo que relativas ao período examinado, em virtude de fatos ou circunstâncias não observados nesta oportunidade.

Cientificada da exação em 21/12/2011, a contribuinte interpôs em 19/01/2011, a impugnação aos autos de IRPJ e CSLL, apresentando razões de fato e de direito conforme se resume adiante:

argui a ocorrência da decadência dos valores lançados relativamente aos fatos geradores ocorridos anteriormente a 21/12/2006, baseando-se na contagem de prazo prevista no art.150, parágrafo 4º do Código Tributário Nacional.

Defende o impugnante que, quando a auditoria fiscal alterou de maneira impositiva o regime de apuração do IRPJ e da CSLL para lucro arbitrado, o fato gerador do imposto passou a ser trimestral e não mais anual, tornando-se nulo o auto de infração com relação a exigência destes três primeiros trimestres, conforme restará demonstrado.

Afirma também que não deve ser aplicado o prazo previsto no art. 173, inciso I do CTN, posto não ter ocorrido fraude ou ausência de pagamento.

No mérito, insurge-se contra o arbitramento do lucro, alegando ter sido precipitada a decisão da autoridade fiscal ao considerar imprestável sua escrituração, uma vez que os erros apontados restringir-se-iam a apenas quatro contas contábeis patrimoniais (Fornecedores, Caixa, Adiantamentos Diverso e Cheques a receber), decorrendo, portanto, de meros erros pontuais ocorridos em sua escrita contábil.

Passa, então, a justificar, de forma individualizada, as inconsistências localizadas pela auditoria:

A) Conta contábil "FORNECEDORES"

De acordo com o Termo de Verificação e Constatação Fiscal, a conta "Fornecedores" apresentou saldo devedor no período compreendido entre 16/10/2006 a 30/11/2006, resultando na inversão da natureza da conta contábil, ou seja, de credora referida conta passou a ser devedora.

Vale esclarecer que, no ano-calendário de 2006 a Impugnante substitui o seu antigo sistema de informática utilizado, por um novo para elaboração da escrituração contábil, sendo certo que durante esse período de transição de sistema enfrentou dificuldades operacionais relacionadas ao novo software, razão pela qual algumas compras realizadas no curso do ano não haviam sido registradas.

Durante o procedimento de auditoria interna realizada dentro do próprio ano calendário de 2006 a Impugnante detectou a falha do sistema operacional e imediatamente procedeu às correções necessárias por meio do lançamento contábil extemporâneo realizado em 30/11/2006.

Observe-se que para sanar as incorreções, a Impugnante realizou os acertos contábeis em contrapartida a um lançamento a crédito na conta "Fornecedores" no valor de R\$ 6.336.402,76 conforme atesta o razão analítico da referida conta (DOC 04).

Assim, as obrigações com terceiros que não haviam sido registradas em razão das dificuldades operacionais citadas foram devidamente reconhecidas em 30/11/2006.

Impende esclarecer, ainda, que após a correção desse lançamento o saldo da conta passou novamente a ser credor em R\$ 5.769.859,29, respeitando a natureza credora da conta contábil.

Sendo assim, resta claro que o saldo devedor da conta "Fornecedores" verificado no período de 16/10/2006 a 30/11/2006 decorreu exclusivamente do lapso no registro das dívidas com fornecedores.

Isso porque, essas obrigações foram baixadas contabilmente por ocasião da quitação das dívidas com os fornecedores (realizada nos meses de janeiro a outubro de 2006) por meio de lançamento a débito na conta "Fornecedores", mas o reconhecimento contábil a aludida obrigação só ocorreu em novembro (crédito na conta "Fornecedores").

Frise-se que a inconsistência constatada pela fiscalização se refere a evento isolado ocorrido em parte do mês de outubro e novembro que não compromete a fidedignidade das informações contábeis prestadas pela Impugnante, uma vez que em todos os outros meses do ano de 2006 a conta em questão apresentou saldo credor conforme se verifica no comparativo analítico acumulado (DOC 05).

B) Conta contábil "CAIXA"

Segundo a d. Autoridade Fiscal a conta "Caixa" teria sido pretensamente utilizada pela Impugnante para efeito de realização de ajustes, pois, supostamente, teria recebido apenas contabilmente a importância de R\$ 906.037,09 na data de 30/11/2006 sendo que, posteriormente, esses valores foram destinados a pagamento de lucros aos sócios.

No entanto, causa estranheza à Impugnante a alegação fiscal de que a conta "Caixa" teria sido utilizada com a finalidade de ajustes contábeis, haja vista que foram anexadas ao "Termo de Verificação e Constatação Fiscal" planilhas que reproduzem o razão do caixa no período de novembro a dezembro de 2006 e demonstram que no dia 30/11/2006 a conta "Caixa Geral 1110101001" recebeu transferências no montante total de R\$ 906.037,09 (provenientes da baixa de duplicatas a receber que foram pagas à Impugnante naquela data).

Quanto à transferência para a conta "Lucros a Pagar", a Impugnante efetuou pagamentos, a título de distribuição de lucros em 2006, em 31/12/2006, aos sócios Sr. Alexandre Sako e Sr. Douglas Sako, no valor de R\$481.268,00 cada um, totalizando o montante de R\$ 962.536.

Tendo em vista o fato de existirem quantias suficientes de numerários na conta "Caixa" os pagamentos dos lucros foram realizados com valores em espécie conforme se verifica no lançamento extraído do Livro Razão (DOC.06).

Destaque-se que no dia 31/12/2006 a conta "Caixa" possuía saldo de R\$ 972.235,78, mais do que suficiente, portanto, para saldar a distribuição dos lucros.

Atente-se que a d. autoridade fiscal justifica a imposição do arbitramento de lucros baseando-se na mera presunção de que a conta "Caixa" teria sido usada para efeito de acertos contábeis, uma vez que a fiscalização não apresenta quaisquer evidências concretas de conduta simulada pela Impugnante;

Assim, resta claro que as suposições infundadas do fisco não podem servir de prova no processo administrativo, tendo em vista que referido procedimento deve ser norteado pelo princípio da verdade material.

Nesse sentido em casos análogos, também já se manifestou o antigo Conselho de Contribuintes (atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais CARF):

conforme se depreende de trechos dos julgados abaixo transcritos:

(...)

Pelos fatos narrados até agora e os documentos que comprovam os acontecimentos descritos, denota-se que desde o início da elaboração do termo de início da ação fiscal que a d. autoridade fiscal parte de suposições e ilações, sem demonstrar de forma cabal a imprestabilidade da contabilidade da Impugnante, cujo conhecimento é de suma importância para oferecer supedâneo legal para autuação.

C) Conta contábil "ADIANTAMENTOS DIVERSOS"

A fiscalização alega ainda que a conta contábil "Adiantamentos Diversos" apresentou saldo que em alguns períodos ultrapassou o montante de R\$ 7.000.000,00 e que essa conta foi zerada por meio de lançamentos efetuados em 30/11/2006 e 31/12/2006.

Antes de tratar especificamente do motivo pelo qual a conta em questão foi zerada em novembro e dezembro, é oportuno ilustrar o modo como a Impugnante registra contabilmente suas operações que envolvem o recebimento de adiantamentos realizados por seus clientes:

1º) Pelo registro dos adiantamentos monetários recebidos

D Bancos (AC).

C Adiantamentos Diversos (PC)

2o) Pelo faturamento das mercadorias produzidas pela Impugnante

D Duplicatas a Receber (AC)

C Receita de Vendas (RE)

3o) Pela baixa dos adiantamentos recebidos

D Adiantamentos Diversos (PC)

C Duplicatas a Receber (AC).

Pois bem. No curso de suas atividades normais a Impugnante contratou diversas operações com clientes que adiantaram valores correspondentes ao preço das

mercadorias que lhes seriam entregues. Conforme observado pela fiscalização, tais valores foram registrados na conta de "Adiantamentos Diversos".

Ocorre que em razão de questões meramente comerciais, grande parte das mercadorias, vinculadas aos adiantamentos recebidos somente foi faturada nos meses de novembro e dezembro, ocasião em que os adiantamentos contabilizados foram devidamente baixados, na sua grande maioria, em contrapartida das duplicatas a receber, consoante registro contábil do Livro Razão (DOC 07).

Não restam dúvidas, portanto, que, os lançamentos na conta de "Adiantamentos Diversos" refletem operações usuais da atividade da Impugnante e que a baixa que ocasionou a redução de seu saldo a zero refere-se tão somente as baixas normais decorrentes da entrega das mercadorias vendidas e seu reconhecimento contábil.

D) Conta contábil "CHEQUES A RECEBER"

Por fim, a fiscalização aponta como suposta irregularidade a ausência, de registro dos pagamentos dos cheques recebidos pela Impugnante, uma vez que a d. autoridade fiscal não identificou a baixa dos valores registrados na conta "Cheques a Receber", em contrapartida às contas Caixa/Bancos.

Além disso, o fisco aponta que o saldo dessa conta de R\$ 4.224.068,59 foi reduzido a zero por meio de lançamento efetuado em 31/12/2006, tendo como contrapartida a conta e "Adiantamentos Diversos".

Oportuno destacar que, as operações realizadas com cheques obedecem a seguinte dinâmica quanto aos lançamentos contábeis:

1o) Pelo registro do faturamento

D Duplicatas a Receber (AC)

C Receita de Vendas (RV)

2o) Pelo registro do pagamento com cheque

D Cheques a Receber (AC)

C.Duplicatas a Receber (AC)

3o) Pela compensação do cheque

D Bancos (AC)

C Cheques a Receber (AC)

Ocorre que, em razão de inconsistências verificadas no registro de compensação dos cheques, os valores monetários (Bancos) foram registrados em contrapartida da conta "Adiantamentos Diversos" quando na verdade deveriam ter sido contabilizados como baixa da conta "Cheques a Receber".

Por ocasião do encerramento do ano-calendário a Impugnante constatou que a

conta "Cheques a Receber" permanecia com saldo em aberto, apesar dos pagamentos terem sido registrados na conta Bancos.

Assim, após procedimento de auditoria interna, a Impugnante identificou que os recursos recebidos pelo desconto dos cheques haviam sido registrados, a débito da conta Bancos e, equivocadamente, a crédito de "Adiantamentos Diversos", razão pela qual permaneciam valores em aberto na conta "Cheques a Receber".

Dessa forma, a Impugnante procedeu à correção da escrita mediante lançamento a débito na conta de "Adiantamentos Diversos" em contrapartida do lançamento a crédito na conta "Cheques a Receber", no valor de R\$ 4.224.068,59, conforme demonstra o Livro Razão da referida conta contábil (DOC 08).

Aduz que os equívocos localizados pela fiscalização seriam, tão só, operações usualmente praticadas pela fiscalizada, não acarretando qualquer prejuízo ao Erário.

E que mesmo a identificação de erros na elaboração de sua escrituração contábil não seriam suficientes para desconsiderar toda a contabilidade elaborada pela Impugnante, pois não a invalidam em sua totalidade.

Reitera que os lançamentos realizados nas contas "Caixa" e "Adiantamentos Diversos" foram efetuados em consonância com as regras e práticas contábeis, e que os erros cometidos nas contas "Fornecedores" e "Cheques a Receber" não comprometeriam a idoneidade dos livros contábeis e demonstrações financeiras do período.

Defende que o arbitramento é medida extrema e excepcional, sendo necessário, para sua aplicação, que reste comprovada de forma inequívoca, a imprestabilidade da escrituração contábil da autuada, o que, entende, não ocorreu no presente caso.

Alega que, segundo consta da Demonstração do Resultado do Exercício, teria ela, no ano-calendário 2006, Lucro Líquido antes dos Impostos no montante de R\$ 648.842,27, o qual resultou em apuração de IR a pagar de R\$ 84.699,20 e CSLL de R\$ 28.376,01, integralmente recolhidos, e passíveis de verificação pela auditoria fiscal.

Por fim, requer o cancelamento da autuação, tendo em vista que sua documentação seria hábil a demonstrar, de forma cabal, o Lucro Real auferido no período em comento.

Em 20/01/2011, apresenta a contribuinte uma complementação de sua Impugnação, questionando a imposição de multa qualificada, entendendo não restar comprovada pela autoridade fiscal a ocorrência da fraude apontada.

Em 27/01/2012, os presentes autos são encaminhados à DRJ Campinas para julgamento.

Conforme despacho nº 06/2012, da 4ª Turma desta DRJ Campinas, de 18/06/2012, foi determinada a apensação do processo de nº 10932.720228/201113, tendo em

vista serem os autos de infração à legislação da Contribuição Social ao PIS e à COFINS decorrentes do lançamento de IRPJ.

Consta do referido processo (nº 10932.720228/201113), Impugnação apresentada pela contribuinte em 19/01/2012, insurgindo-se acerca do lançamento dos débitos de PIS e COFINS apurados pela auditoria.

Na mesma Impugnação, em sede de preliminar, requer a contribuinte a juntada dos autos de nº 10932.720228/201113 ao presente processo, tendo em vista serem as infrações nele configuradas meros reflexos da apuração do IRPJ devido no período.

Argui, ainda, a ocorrência da decadência dos créditos tributários formalizados cujos fatos geradores se deram anteriormente a 21/12/2006.

Defende a Impugnante que os autos lavrados basear-se-iam em premissa e fundamento não condizentes com a realidade de seus livros contábeis. Afirma que, não obstante contenham erros de lançamentos insignificantes (livros contábeis), conforme restará demonstrado a seguir, estão em perfeita ordem para apuração da base de cálculo do imposto de renda pelo lucro real, pelo que questiona a idoneidade do arbitramento efetuado pela autoridade fiscal da DRF São Bernardo do Campo.

Passa a detalhar os lançamentos contábeis efetuados, destacando os erros ocorridos no período em análise, os quais teriam dado ensejo à autuação atacada, nos exatos termos já anteriormente relatados.

Encerra requerendo a improcedência dos presentes autos e, por conseguinte, o cancelamento das exigências deles decorrentes.

Ao apreciar a peça impugnatória, a turma de julgamento de primeira instância decidiu pelo provimento integral ao pleito da contribuinte, nos termos do acórdão mencionado, cuja ementa tem a seguinte redação:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2006

LUCRO REAL. ARBITRAMENTO. DESCABIMENTO.

Os tributos devidos serão determinados com base nos critérios do lucro arbitrado, quando a escrituração a que estiver obrigado a contribuinte revelar evidentes indícios de fraudes ou contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para determinar o lucro real.

É necessário que as irregularidades estejam identificadas, circunstanciadas e quantificadas, além de aferidos seus efeitos na lisura da apuração dos resultados. Assim, não suficientemente provadas as irregularidades que

justificariam o arbitramento do lucro, cancela-se a exigência.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2006

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL. PIS. COFINS. MULTA QUALIFICADA

Na medida em que as exigências reflexas têm por base os mesmos fatos que ensejaram o lançamento do imposto de renda, a decisão de mérito prolatada naquele constitui prejudgado na decisão dos autos de infração decorrentes.

Impugnação Procedente

Crédito Tributário Exonerado

Nos termos da legislação em vigor, aquele Colegiado recorreu de ofício da decisão prolatada.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Paulo Roberto Cortez, Relator

O presente recurso de ofício reúne os pressupostos de admissibilidade e dele conheço.

Como se depreende do relato, o presente processo trata de arbitramento do lucro da interessada em decorrência da constatação de inconsistências contábeis apuradas pela fiscalização, as quais, no entendimento da autoridade fiscal, a tornariam imprestável para a apuração do lucro real no ano-calendário de 2006, com a imposição de multa qualificada de 150%.

Em sua defesa, a interessada argumenta que os erros apurados pela fiscalização teriam por origem a substituição do sistema de informática utilizado pela empresa, sendo os lançamentos contábeis questionados oriundos de mera correção das falhas gerada pelo novo sistema.

As irregularidades apontadas pela autoridade autuante para o arbitramento do lucro são as seguintes:

- a) a) a conta FORNECEDORES apresentou saldo devedor durante o período de 16/10/2006 a 30/11/2006, data em que foi efetuado lançamento contábil sintético, abrangendo contas de naturezas diversas, que resultou na regularização do saldo e desta forma impossibilitando a identificação da origem dos valores envolvidos, assim como, torna impossível a identificação dos mesmos;
- b) a conta CAIXA foi utilizada no lançamento contábil efetuado em 30/11/2006, acima referido, de tal forma que recebeu contabilmente a importância de R\$ 906.037,09, cujo valor foi transferido para a conta Lucros a Pagar a título de pagamento de lucros em 2006;
- c) a Conta ADIANTAMENTOS DIVERSOS abriga todo tipo de lançamento o que torna impossível identificar a origem dos mesmos, sendo que em alguns momentos do período seu saldo é superior a R\$ 7.000.000,00. Referida conta foi zerada, por meio de lançamentos efetuados 30/11/2006 e 31/12/2006, envolvendo contas de natureza diversas;
- d) a conta CHEQUES A RECEBER tem por finalidade o recebimento de duplicatas através de cheques para posterior compensação, portanto, cada recebimento corresponde ao lançamento a Débito da mesma, em contrapartida a conta Clientes/Duplicatas a Receber, e quando da compensação do cheque, deveria efetuar o lançamento a crédito da mesma e débito de Caixa/Bancos, entretanto, isto não ocorre, pois durante todo o ano só ocorreram lançamentos a Débito, isto caracteriza que não houve registro dos pagamentos nas contas Caixa/Bancos. O saldo constante no

final do ano que era igual a R\$ 4.224.068,59, também foi zerado através de lançamento efetuado 31/12/2006.

Por seu turno, a contribuinte apresenta, em sua defesa, os seguintes argumentos:

No ano-calendário de 2006, substitui o seu antigo sistema de informática utilizado, por um novo para elaboração da escrituração contábil, sendo certo que durante esse período de transição de sistema enfrentou dificuldades operacionais relacionadas ao novo software, razão pela qual, algumas compras realizadas no curso do ano não haviam sido registradas.

Durante o procedimento de auditoria interna realizada dentro do próprio ano calendário de 2006, detectou a falha do sistema operacional e imediatamente procedeu às correções necessárias por meio do lançamento contábil extemporâneo realizado em 30/11/2006.

Destaca que, para sanar as incorreções, realizou os acertos contábeis em contrapartida a um lançamento a crédito na conta "Fornecedores" no valor de R\$ 6.336.402,76 conforme atesta o razão analítico da referida conta (DOC 04). Assim, as obrigações com terceiros que não haviam sido registradas em razão das dificuldades operacionais citadas foram devidamente reconhecidas em 30/11/2006.

Menciona que, após a correção desse lançamento o saldo da conta passou novamente a ser credor em R\$ 5.769.859,29, respeitando a natureza credora da conta contábil. Sendo assim, o saldo devedor da conta "Fornecedores" verificado no período de 16/10/2006 a 30/11/2006 decorreu exclusivamente do lapso no registro das dívidas com fornecedores, isso porque, essas obrigações foram baixadas contabilmente por ocasião da quitação das dívidas com os fornecedores (realizada nos meses de janeiro a outubro de 2006) por meio de lançamento a débito na conta "Fornecedores", mas o reconhecimento contábil a aludida obrigação só ocorreu em novembro (crédito na conta "Fornecedores").

Com relação à conta Caixa, a qual teria recebido apenas contabilmente a importância de R\$ 906.037,09 em 30/11/2006 e que, posteriormente, esse valor teria sido destinado a pagamento de lucros aos sócios, argumenta a interessada que no próprio "Termo de Verificação e Constatação Fiscal", foram anexadas planilhas que reproduzem o razão do caixa no período de novembro a dezembro de 2006 e demonstram que no dia 30/11/2006 a conta "Caixa Geral 1110101001" recebeu transferências no montante total de R\$ 906.037,09 (provenientes da baixa de duplicatas a receber que foram pagas à Impugnante naquela data).

Ao analisar o feito, a turma julgadora de primeira instância entendeu pelo acolhimento das razões de defesa conforme os excertos abaixo, extraídos do voto condutor:

“Extrai-se do exposto afirmar a contribuinte que o fato de a conta fornecedores apresentar-se devedora nos meses de outubro e novembro de 2006 teria por fundamento a mudança realizada em seus sistemas de informática, devido a qual, durante certo período, não foram efetuados os registros contábeis das compras efetivadas, sendo os mesmos lançados apenas em 30/11/2006.

Ou seja, segundo esclarece a contribuinte, as compras efetuadas e não registradas a crédito da conta fornecedores, quando quitadas, debitavam a mesma conta, gerando saldo devedor em conta do passivo exigível. Dessa forma, defende que o lançamento questionado pelo fisco, efetuado em 30/11/2006, teria como fim sanar as omissões ocorridas.

Em análise ao alegado, observa-se constar do histórico dos lançamentos destacados pela fiscalização a informação “transferências”. Pois veja:”

Nome:		MAXI RUBBER INDUSTRIA QUIMICA LTDA.					
CNPJ:		00.293.822/0001-27					
Conta:		2110101001 - FORNECEDORES					
Saldo inicial:							
Data	Cód.Conta	Conta	#	D Valor	Saldo	D Histórico	Número
			I			I	
			C			C	
30/11/2006	1110201006	BANCO DO BRASIL CC 456160-0 D.01	D	5.355.726,06	5.769.859,29	C TRANSFERENCIAS	000027004
30/11/2006	2150101001	ADIANTAMENTOS DIVERSOS	D	5.353.135,22	5.769.859,29	C TRANSFERENCIAS	000027014
30/11/2006	2160102002	BRASIL GARANTIDA 456160-0	D	1.182.114,27	5.769.859,29	C TRANSFERENCIAS	000027009
30/11/2006	1110101001	CAIXA GERAL	D	906.037,09	5.769.859,29	C TRANSFERENCIAS	000027001
30/11/2006	1110201002	BANCO DO BRASIL CC 456180-5 REP2	D	629.113,28	5.769.859,29	C TRANSFERENCIAS	000027002
30/11/2006	1110201005	BANCO BRADESCO CC 37322-2 E.02	D	523.451,65	5.769.859,29	C TRANSFERENCIAS	000027003
30/11/2006	2160102001	BRDESCO GARANTIDA 49-3	D	60.111,72	5.769.859,29	C TRANSFERENCIAS	000027008
30/11/2006	2160102007	ITAU GARANTIDA 27228-1	D	31.907,20	5.769.859,29	C TRANSFERENCIAS	000027011
30/11/2006	2160102004	SAFRA GARANTIDA 822-1	D	612,50	5.769.859,29	C TRANSFERENCIAS	000027010
30/11/2006	2110101001	FORNECEDORES	C	6.336.402,76	5.769.859,29	C TRANSFERENCIAS	000027013
30/11/2006	1120101001	DUPLICATAS A RECEBER	C	4.450.949,98	5.769.859,29	C TRANSFERENCIAS	000027012
30/11/2006	2160101003	ITAU CAPITAL DE GIRO	C	1.682.654,73	5.769.859,29	C TRANSFERENCIAS	000027006
30/11/2006	2160101004	BRASIL-CAPITAL DE GIRO	C	1.000.000,00	5.769.859,29	C TRANSFERENCIAS	000027007
30/11/2006	1110201007	BANCO ITAU CC 22085-0 F.03	C	572.201,52	5.769.859,29	C TRANSFERENCIAS	000027005

(...)

Ora, os esclarecimentos trazidos pela contribuinte em sede de Impugnação

denotam a ocorrência de um ERRO DE TÍTULO, retificado pelas transferências efetuadas em 30/11/2006.

Além disso, note-se que a conta Fornecedores é creditada em R\$ 6.336.402,76 – indício de recomposição de obrigações que não haviam sido ali contabilizadas –

e contas correspondentes a disponibilidades (Caixa e Bancos) são debitadas em montantes próximos àquele – indício de estorno de baixas que teriam sido indevidamente destinadas à quitação de compras ainda não pagas.

Também apresenta justificativas para os ajustes envolvendo Adiantamentos e Duplicatas a Receber. Assevera que adiantamentos recebidos somente resultaram em receitas ao final do ano fiscalizado.

(...)

O fato alegado pela recorrente exigiria que as vendas, cujo recebimento foi antecipado, ao se efetivarem, fossem contabilizadas diretamente em contrapartida à conta na qual foi registrado o adiantamento. Se, eventualmente, esta venda foi contabilizada em contrapartida em duplicatas a receber, o ajuste seria promovido como acima indicado:

31/12/2006	2150101001	ADIANTAMENTOS DIVERSOS	D	19.231,96	2.447.056,08	C 1110201999	LANÇAMENTOS BANCARIOS A IDENTIFICAR	ADIANTAMENTOS DIVERSOS
31/12/2006	1110201999	LANÇAMENTOS BANCARIOS A IDENTIFICAR	C	19.231,96	2.447.056,08	C 2150101001	ADIANTAMENTOS DIVERSOS	ADIANTAMENTOS DIVERSOS
31/12/2006	1130101010	ADIANTAMENTOS REP2	D	351.426,61	2.798.482,69	C 2150101001	ADIANTAMENTOS DIVERSOS	ADIANTAMENTOS
31/12/2006	2150101001	ADIANTAMENTOS DIVERSOS	C	351.426,61	2.798.482,69	C 1130101010	ADIANTAMENTOS REP2	ADIANTAMENTOS
31/12/2006	2150101001	ADIANTAMENTOS DIVERSOS	D	808.814,27	1.989.668,42	C 1130102001	ADIANTAMENTOS A FORNECEDORES	ADIANTAMENTOS
31/12/2006	1130102001	ADIANTAMENTOS A FORNECEDORES	C	808.814,27	1.989.668,42	C 2150101001	ADIANTAMENTOS DIVERSOS	ADIANTAMENTOS
31/12/2006	1120401002	(-) RECEBIMENTOS ANTECIPADOS A COMPENSAR	D	2.348.926,18	4.338.594,60	C 2150101001	ADIANTAMENTOS DIVERSOS	ADIANTAMENTOS
31/12/2006	2150101001	ADIANTAMENTOS DIVERSOS	C	2.348.926,18	4.338.594,60	C 1120401002	(-) RECEBIMENTOS ANTECIPADOS A COMPENSAR	ADIANTAMENTOS
31/12/2006	1120401001	(-) NOTAS DE CREDITOS A COMPENSAR	D	50.258,28	4.388.852,88	C 2150101001	ADIANTAMENTOS DIVERSOS	ADIANTAMENTOS
31/12/2006	2150101001	ADIANTAMENTOS DIVERSOS	C	50.258,28	4.388.852,88	C 1120401001	(-) NOTAS DE CREDITOS A COMPENSAR	ADIANTAMENTOS
31/12/2006	2150101001	ADIANTAMENTOS DIVERSOS	D	232.943,22	4.155.909,66	C 1120301001	CHEQUES DEVOLVIDOS A RECEBER	ADIANTAMENTOS
31/12/2006	1120301001	CHEQUES DEVOLVIDOS A RECEBER	C	232.943,22	4.155.909,66	C 2150101001	ADIANTAMENTOS DIVERSOS	ADIANTAMENTOS
31/12/2006	2150101001	ADIANTAMENTOS DIVERSOS	D	4.224.068,59	68.158,93	D 1120201001	CHEQUES A RECEBER	ADIANTAMENTOS
31/12/2006	1120201001	CHEQUES A RECEBER	C	4.224.068,59	68.158,93	D 2150101001	ADIANTAMENTOS DIVERSOS	ADIANTAMENTOS
31/12/2006	1120501001	DUPLICATAS EM OUTRAS CARTEIRAS	D	68.465,55	306,62	C 2150101001	ADIANTAMENTOS DIVERSOS	ADIANTAMENTOS
31/12/2006	2150101001	ADIANTAMENTOS DIVERSOS	C	68.465,55	306,62	C 1120501001	DUPLICATAS EM OUTRAS CARTEIRAS	ADIANTAMENTOS
31/12/2006	2150101001	ADIANTAMENTOS DIVERSOS	D	306,62	0,00	D 1110101001	CAIXA GERAL	ADIANTAMENTOS
31/12/2006	1110101001	CAIXA GERAL	C	306,62	0,00	D 2150101001	ADIANTAMENTOS DIVERSOS	ADIANTAMENTOS

Neste caso, também afirma a contribuinte ter ocorrido erro quando o lançamento dos valores recebidos dos cheques. Afirma que, ao invés de haver lançamento a crédito na referida conta, este fora efetuado na conta “adiantamentos diversos”, sendo posteriormente retificado, através da transferência dos respectivos valores, a débito de adiantamentos diversos e a crédito de “cheques a receber”.

Observe-se que a conta Adiantamentos Diversos, de natureza credora (código 2150101001) foi debitada em R\$ 4.224.068,59, indício de estorno de valores ali creditados indevidamente. Em contrapartida, foi creditada a conta de Cheques a Receber, evidência de regularização da baixa dos cheques recebidos, antes incorretamente contabilizados.

Insta frisar não terem sido trazidos pela contribuinte quaisquer detalhamentos acerca dos registros por ela efetuados, restringindo-se a alegar o ocorrido. Pelo que, verifica-se que, em todas as situações destacadas, as informações, per si, não seriam suficientes para comprovar a regularidade dos lançamentos efetuados, mas denotariam um indício do ocorrido. Neste contexto, outros esclarecimentos seriam exigíveis para suportar a conclusão da efetiva ocorrência de erros anteriores, supostamente sanados quando dos lançamentos efetuados em 30/11/2006 e 31/12/2006.

Com vistas a verificar a regularidade dos lançamentos questionados, caberia à fiscalização intimar a contribuinte a comprovar a efetiva ocorrência dos equívocos, esclarecendo, especialmente, as contas envolvidas nos lançamentos questionados, dentre elas as contas Fornecedores e Adiantamentos diversos, com apresentação de documentos e memórias de cálculo que permitissem inferir por sua ocorrência.

Entretanto, não é o que se extrai dos autos.

Registre-se que, como é possível se extrair de tudo aqui relatado, em nenhum momento houve pedido de esclarecimentos por parte da fiscalização acerca dos lançamentos de transferências promovidos em 30/11/2006. De outro lado, patente está que as irregularidades constatadas nos arquivos magnéticos não impediram a Fiscalização de identificar o referido lançamento de ajuste.

Se as deficiências identificadas nos saldos das contas contábeis subsistissem ao final do período fiscalizado, sem que a contribuinte tivesse providenciado qualquer regularização, nem mesmo em exercícios posteriores, elas até poderiam caracterizar a imprestabilidade da escrituração. Todavia, outro foi o contexto encontrado pela Fiscalização: houve lançamentos de ajustes em 30/11/2006 e 31/12/2006, por valores globais que somente poderiam ter sido apurados em razão de conciliação contábil dos saldos das contas representativas de direitos e obrigações. Por esta razão, seria indispensável que a autoridade lançadora tivesse intimado a contribuinte fiscalizada a apresentar as memórias desta conciliação, ou qualquer outro demonstrativo da

apuração que ensejou os lançamentos de ajuste. Ausente esta intimação, não é possível afirmar que este controle não exista, que os ajustes era impróprios e que a escrituração era imprestável para fins de apuração do lucro tributável.

Importante, ainda, esclarecer que os arquivos digitais requeridos devem guardar relação com os valores devidamente contabilizados nos livros e registros contábeis.

Entretanto, eventuais erros apurados devido à inobservância do formato previsto na IN nº 86 de 2001 não se confundem com inconsistências capazes de acarretar o arbitramento do lucro por imprestabilidade da apuração da empresa.

De fato, a falta de apresentação dos arquivos magnéticos ou sistemas na forma estabelecida nas Leis nº 8.218/91 e 8.383/91, prevista como hipótese de arbitramento no inciso VI do art. 47 da Lei nº 8.981/95, foi revogada pelo art. 18, inciso III da Lei nº 9.718/98, razão pela qual sua aplicação ficou restrita às ocorrências verificadas até o ano-calendário 1998.

A partir daí, os óbices verificados no curso do procedimento fiscal para obtenção dos referidos arquivos, quando isoladamente considerados, passaram a ser motivo suficiente apenas para ensejar a multa por inobservância das formalidades previstas, falta ou atraso na sua entrega, bem como a majoração da multa de ofício em 50%, conforme especificado no art. 44, § 2º, alínea “b” da Lei nº 9.430/96, com a redação que lhe deu o art. 70, inciso I da Lei nº 9.532/97.

De todo o exposto, destaca-se que a apresentação dos arquivos magnéticos contendo erros como os detalhados (duplicidade de lançamentos, sem saldos iniciais e finais etc) possivelmente dificultou o trabalho da Fiscalização, entretanto, não seria suficiente a ensejar o arbitramento efetuado.

Até porque, como antes exposto, os livros Razão em meio físico, apresentados em 09/11/2010, jamais foram questionados, verificando-se as inconsistências supostamente deles constantes somente quando da lavratura dos autos em análise, as quais, reitere-se, destoavam daquelas apontadas nos arquivos digitais. E, assim como estes livros permitiram a identificação dos ajustes questionados, é razoável supor que eles também permitiriam à Fiscalização confirmar, ou infirmar, as alegações da fiscalizada quanto aos erros antes cometidos, e que exigiram a regularização promovida em 30/11/2006 e 31/12/2006.

Observe-se que durante toda a ação fiscal a fiscalização requereu, tão-só, nova apresentação dos arquivos digitais, sem perquirir os motivos ensejadores das falhas ora verificadas (conta fornecedores devedora, lançamentos efetuados na conta caixa, adiantamentos diversos etc), até porque, conclui-se por tudo que fora relatado, não havia localizado as mencionadas inconsistências.

Neste contexto, seriam exigíveis outros esclarecimentos para suportar a conclusão de que os lançamentos efetuados à conta Fornecedores e à conta “Cheques a Receber” não condiziam com a realidade. E, na sua ausência, não há como rejeitar a alegação do impugnante de que tais irregularidades não gerariam quaisquer efeitos na apuração do lucro real, não justificando, por si só, o arbitramento dos lucros.

Mesmo as inconsistências apuradas pela fiscalização junto às contas “Adiantamentos Diversos” e “Caixa” restariam sanadas, caso se verificassem os erros alegados.

Isto porque, os lançamentos efetuados em 30/11/2006 e 31/12/2006, se constatados os erros anteriores, condiziriam com lançamentos de retificação, influenciando nos valores de ambas as contas.

Ademais, o simples fato de a conta “adiantamentos Diversos” ser zerada em um momento específico, ao fim do ano, não permite concluir pela ocorrência de fraude na escrituração. De fato, adiantamentos são operações transitórias, e é perfeitamente possível que concretizada a operação cujo registro foi antecipado contabilmente, seja anulado o saldo correspondente.

Além disso, em relação à conta “Caixa”, nada há que infirme a alegação da contribuinte de que o débito efetuado em 30/11/2006 fora oriundo de duplicatas recebidas, uma vez que no questionado lançamento a débito fora efetuado a crédito de duplicatas a receber no montante de R\$ 4.450.949,98.

Pelo que, conclui-se que também tais ocorrências exigiriam uma avaliação mais aprofundada para converter-se em justificativa para o arbitramento dos lucros.

Havendo indícios da ocorrência de erros na contabilidade da contribuinte, caberia à fiscalização aprofundar seus trabalhos, intimando-a a apresentar as memórias de cálculo dos lançamentos de ajuste efetuados, bem como os documentos correspondentes às transações realizadas.

Estando em posse das notas fiscais de entradas e saídas de mercadorias, dos documentos comprobatórios de pagamentos, bem como dos demais documentos fiscais apresentados durante a fiscalização e adotados para determinação da receita bruta do período, caberia à autoridade lançadora apontar o descompasso entre as informações prestadas na contabilidade com as constantes dos documentos apresentados.

Observe-se que o fato de a escrituração comercial conter inconsistências em algumas poucas contas contábeis (4 gêneros Caixa, Fornecedores, Adiantamentos Diversos e Cheques a receber) não implica, de pronto, sua imprestabilidade para fins de apuração do lucro real. Seria necessário que as irregularidades estivessem identificadas, circunstanciadas e quantificadas, para assim se aferir seus efeitos na lisura da apuração dos resultados, e poder cogitar-se da referida imprestabilidade.

Interrompido o procedimento fiscal sem tais investigações, os esclarecimentos trazidos somente em impugnação acabam por revelar a possibilidade de se apurar infrações específicas, no âmbito da sistemática do lucro real, como por exemplo o reconhecimento postergado de receitas, ou mesmo a subtração de receitas mediante registro em contas de adiantamentos, além do deslocamento de pagamentos a fornecedores por insuficiência de caixa (passivo fictício) ou, até mesmo, omissão de compras. Ou seja, infirmam a conclusão fiscal de que a contabilidade era imprestável para fins de apuração do lucro real.

Do exposto, vê-se que a autoridade fiscal não considerou confiável a escrituração levada a efeito pela contribuinte, em face das inconsistências mencionadas. Estas, a subsistir como motivo do arbitramento, necessário seria que a Fiscalização houvesse reunido provas mais robustas de que as inconsistências efetivamente inviabilizaram a identificação da origem dos valores envolvidos.

Não tendo sido efetuadas intimações específicas quanto aos erros apurados, e havendo indícios que permitam verificar a coerência das alegações da Impugnante, não há como manter o lançamento nos moldes em que efetuado.

Dessa forma, os elementos trazidos pelo fisco com vistas a descaracterizar a escrituração da contribuinte mostram-se insuficientes para sustentar o lançamento sob a forma de arbitramento de lucros, posto que, conforme reiterada jurisprudência, tal medida é extrema e se impõe apenas caso efetivamente não haja como aferir o lucro real apurado pelo sujeito passivo.

Correto, portanto, seria que o procedimento fiscal apurasse os tributos e contribuições devidos observando a sistemática de tributação adotada pela contribuinte, ou seja, o Lucro Real, efetuando o lançamento de eventual receita omitida, porque não oferecida à tributação, não havendo nenhuma razão que justifique o arbitramento.

De todo o exposto, impõe-se concluir que as irregularidades apontadas, vez que precariamente consubstanciadas na acusação, não são suficientes para caracterizar a imprestabilidade da escrituração para fins de apuração do lucro real e justificar o seu arbitramento.”

Como bem exposto pela ilustre relator da decisão recorrida, diante de tais fatos, conclui-se que tais ocorrências exigiriam uma avaliação mais aprofundada para converter-se em justificativa para o arbitramento dos lucros.

Com relação às irregularidades apontadas pela autoridade autuante, chega-se à conclusão que os ajustes realizados pela interessada, embora contabilizados em data posterior ao evento, estavam corretamente refletidos nas demonstrações financeiras da empresa.

Apesar de a fiscalização questionar referidos ajustes, os quais poderiam ter influenciado no resultado apurado, porém, deixa de demonstrar os citados efeitos. Nesse caso, tem razão a interessada.

Depreende-se que a autoridade fiscal não considerou confiáveis os registros contábeis realizados no Livro Diário em face dos indícios mencionados. Porém, os esclarecimentos trazidos pela contribuinte fragilizam o entendimento contrário, no sentido de que seria cabível o arbitramento dos lucros.

Para ser mantido o arbitramento no presente caso, necessário seria que a Fiscalização apresentasse elementos mais robustos e consistentes de que não era possível estabelecer correspondência entre as demonstrações financeiras e os saldos apurados na escrituração contábil.

Como destacado pela decisão de primeira instância, não é possível concluir, a partir elementos trazidos aos autos pelo autuante se os lançamentos de ajustes alteram realmente o resultado tributável da empresa, porém, ainda que alterassem, indispensável seria a prova de sua efetiva influência no resultado do período, acompanhada da demonstração de sua relevância ou de sua complexa reversibilidade, para poder se cogitar de arbitramento dos lucros.

Neste contexto, cabe reiterar aquilo que já foi mencionado anteriormente, pois, ainda que a escrituração comercial não atenda a todos os requisitos intrínsecos para sua validade, a constatação de sua imprestabilidade dependerá da avaliação dos efeitos desta inobservância no âmbito da apuração do lucro real, e estes, por sua vez, tiveram sua

importância significativamente minorada pelas provas juntadas pela defesa, como antes relatado.

Além disso, considerar deficiente o livro Diário, fundamentado apenas em eventuais irregularidades, sem qualquer demonstração efetiva da impossibilidade de verificar a consistência de seus registros e do lucro tributável apresentado na declaração de rendimentos, sem o necessário aprofundamento aos demais componentes de registro da contabilidade da autuada, desclassificando toda a sua escrita, com o fito de arbitramento, é exercício que não encontra amparo na legislação vigente nem no seio administrativo.

Não se notou nos autos quaisquer outras manifestações da fiscalização acerca de lacunas na escrituração da contribuinte, tampouco procurou demonstrar que aqueles registros, feitos da forma como o foram, comprometeriam a apuração do lucro real no ano-calendário em questão.

Sobre o assunto, a Administração Tributária se manifestou por meio do Parecer Normativo CST nº 347, de 08/10/1970:

A forma de escriturar suas operações é de livre escolha do contribuinte, dentro dos princípios técnicos ditados pela Contabilidade e a repartição fiscal só a impugnará se a mesma omitir detalhes indispensáveis à determinação do verdadeiro lucro tributável.

Às repartições fiscais não cabe opinar sobre processos de contabilização, os quais são de livre escolha do contribuinte.

Tais processos só estarão sujeitos à impugnação quando em desacordo com as normas e padrões de contabilidade geralmente aceitos ou que possam levar a um resultado diferente do legítimo.

O Conselho Federal de Contabilidade editou em 30/12/1983, a Norma Contábil NBC T 2.1, estabelecendo as formalidades a serem observadas em relação à escrituração contábil, conforme abaixo:

2.1.1 – A Entidade deve manter um sistema de escrituração uniforme dos seus atos e fatos administrativos, através de processo manual, mecanizado ou eletrônico.

2.1.2 – A escrituração será executada:

a) em idioma e moeda corrente nacionais;

b) em forma contábil;

c) em ordem cronológica de dia, mês e ano;

d) com ausência de espaços em branco, entrelinhas, borrões, rasuras, emendas ou transportes para as margens;

e) com base em documentos de origem externa ou interna ou, na sua falta, em elementos que comprovem ou evidenciem fatos e a prática de atos administrativos.

2.1.2.1 – A terminologia utilizada deve expressar o verdadeiro significado das transações.

2.1.2.2 – Admite-se o uso de códigos e/ou abreviaturas nos históricos dos lançamentos, desde que permanentes e uniformes, devendo constar, em elenco identificador, no "Diário" ou em registro especial revestido das formalidades extrínsecas.

2.1.3 – A escrituração contábil e a emissão de relatórios, peças, análises e mapas demonstrativos e demonstrações contábeis são de atribuição e responsabilidade exclusivas de Contabilista legalmente habilitado.

2.1.4 – O Balanço e demais Demonstrações Contábeis de encerramento de exercício serão transcritos no "Diário", completando-se com as assinaturas do Contabilista e do titular ou representante legal da Entidade. Igual procedimento será adotado quanto às Demonstrações Contábeis elaboradas por força de disposições legais, contratuais ou estatutárias.

2.1.5 – O "Diário" e o "Razão" constituem os registros permanentes da Entidade.

Os registros auxiliares, quando adotados, devem obedecer aos preceitos gerais da escrituração contábil, observadas as peculiaridades da sua função. No "Diário" serão lançadas, em ordem cronológica, com individuação, clareza e referência ao documento probante, todas as operações ocorridas, incluídas as de natureza aleatória, e quaisquer outros fatos que provoquem variações patrimoniais.

Com relação à escrituração contábil, as normas legais determinam que deve ser mantida em registros permanentes com obediência dos preceitos da legislação comercial e aos Princípios Fundamentais de Contabilidade, devendo observar métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo e registrar as mutações patrimoniais segundo o regime de competência.

O arbitramento somente pode ser acolhido quando as falhas e vícios encontrados e devidamente demonstrado pela fiscalização, levam à imprestabilidade do conjunto da escrituração é que podem determinar a desclassificação da escrita. Dúvidas pontuais, mormente as relacionadas aos lançamentos contábeis, bem como a forma utilizada

Processo nº 10932.720227/2011-79
Acórdão n.º **1302-001.033**

S1-C3T2
Fl. 453

pela o registro das operações, mas que não resulte devidamente caracterizada as irregularidades, não podem produzir tal efeito, ainda mais quando a legislação oferece ao fisco as ferramentas das presunções legais aplicáveis a certos eventos verificados nessas contas.

Como visto, a decisão recorrida está devidamente motivada e aos seus fundamentos de fato e de direito não merecendo reparos.

Nessas condições, voto no sentido de negar provimento ao recurso de ofício interposto.

(assinado digitalmente)

Paulo Roberto Cortez