



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

Processo n° 10940.720220/201158
Recurso n° De Ofício
Acórdão n° **1402-001.092 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de 3 de julho de 2012
Matéria IRPJ
Recorrente PNEUFORTE COMÉRCIO E RECAPAGENS LTDA
Recorrida 1ª Turma da DRJ/CTA

ASSUNTO: Imposto Sobre a Renda Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2007

INFRAÇÃO NÃO COMPROVADA.

Exonera-se o lançamento, quando o Fisco não comprovar, de forma satisfatória, a infração imputada.

Recurso de ofício desprovido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da **4ª câmara / 2ª turma ordinária** da primeira **SEÇÃO DE JULGAMENTO**, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

(assinado digitalmente)

Leonardo de Andrade Couto - Presidente

(assinado digitalmente)

Carlos Pelá - Relator

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

Relatório

Trata-se de auto de infração de IRPJ e CSLL (fls. 338/353), cumulados com juros, multa de ofício qualificada (112%) e multa isolada, referentes a fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 2007, conforme fatos detalhados no Relatório de Ação Fiscal (fl. 354/372), a seguir expostos.

A fiscalização verificou que a autuada apurou lucro no ano de 2007, conforme DRE (fls. 179/183) e LALUR (fls. 231/236). Contudo, não declarou qualquer movimento ao Fisco Federal, conforme DIPJ 2007 (fls. 311/326) e DCTF (fls. 309/310).

Além disso, da análise dos documentos apresentados pela autuada entendeu restarem configuradas fortes irregularidades em sua contabilidade, afirmando, em síntese, que:

- A escrituração da contribuinte apresenta saldo credor de caixa, conforme constatado nos seus arquivos digitais da contabilidade e no Livro Razão (fls. 111 a 124), circunstância que constitui presunção de omissão de receita, nos termos do § 2º do art. 12 do Decreto-lei nº 1.598/77;

- A maior irregularidade foi a existência de vários lançamentos contábeis a débito da conta “Cheques Pré-datados” (código 11220020005), e a crédito da conta “Caixa Geral” (código 112200100001), conforme arquivos digitais de contabilidade e cópias do Livro Diário às fls. 125/165. Qualifica tais lançamentos como totalmente atípicos;

- Intimada a apresentar esclarecimentos a respeito desses lançamentos, a autuada ficou-se inerte;

- Os lançamentos a débito da conta “cheques pré-datados” e a crédito da conta “caixa geral” jamais poderiam ter existido, pois significam que está saindo numerário da conta caixa e entrando diretamente na conta “cheques pré-datados”, o que carece de sentido. Adiciona que a conta cheques pré-datados, por sua natureza, não deveria receber dinheiro em espécie, e que os valores debitados nessa conta, a teor de seus históricos, deveriam ter o respectivo crédito em contas de receita, o que não ocorreu. Também estranha que todos os lançamentos apresentem valores significativos e ‘redondos’, tais como R\$ 80.000,00, R\$ 25.000,00, o que considera forte indício de operações fictícias. Adiciona que o somatório de todos esses lançamentos atinge a significativa importância de R\$ 1.684.500,00 e que, se a fiscalizada recebeu esses valores de cheques pré-datados, deveria ser em função de suas atividades, que é a venda de mercadorias e a prestação de serviços (conforme tabela 2 no Relatório de Ação Fiscal).

- As operações contábeis de descontos dos cheques pré-datados em instituição bancária efetuados pela fiscalizada, em que se credita a conta ‘cheques pré-datado’ e se debita uma conta representativa de instituição bancária estão presentes na tabela 03 Relatório de Ação Fiscal, que, por sua vez, ao contrário da tabela 02, não apresenta valores ‘redondos’. Ademais, o histórico do lançamento é “Vlr. Cheque descontado Bco. Do Brasil S.A.” indicando o desconto de um único cheque, sendo que, na tabela 02, o histórico

demonstrava o recebimento de diversos cheques. Raciocina que, se esses cheques foram descontados, saindo, portanto, da conta ‘cheques pré-datados’, antes deveriam ter nela entrado, mas que as únicas operações de entrada coerentes foram as da tabela 01. Além disso, prossegue, considerando os valores de cada lançamento, enfatizando ficar inviável estabelecer uma correlação entre as entradas de cheques na conta ‘cheques pré-datados’, vindo das operações das tabelas 01 e 02, e as saídas, provenientes das operações da tabela 03;

- Conclui que a fiscalizada, quando recebia um cheque, no mais das vezes, não o contabilizava como receita. No entanto, tal cheque deveria ser, necessariamente, depositado ou descontado em um banco. Sustenta que deve haver correspondência entre a contabilidade e as contas bancárias, pois inconsistências seriam facilmente detectadas, bastando comparar o razão da conta contábil representativa da conta bancária com o extrato bancário dessa mesma conta. Adiciona que quando a fiscalizada descontava cada cheque, efetuava a operação contábil de debitar a conta contábil ‘Banco do Brasil – 252719’ e creditar a conta ‘Cheques pré-datados’, tal como demonstrado na tabela 03. Entretanto, como não tinha havido a entrada deste cheque na conta ‘Cheques pré-datados’, a fiscalizada ficaria com saldo credor cada vez maior, o que não pode ocorrer contabilmente. Em virtude disso, a fiscalizada efetuava os lançamentos fictícios a crédito de “Caixa Geral”, razão pela qual esta conta, eventualmente, apresenta saldo credor;

- A estratégia ocorreu porque é mais fácil suprir irregularmente a conta “Caixa Geral” com outros lançamentos fictícios, já que ela não pode ser conferida posteriormente por extrato, como ocorre com a conta bancária. Essa tese estaria corroborada pelo fato de a conta “Caixa geral” ter recebido, no ano-calendário de 2007, débitos no valor de R\$ 6.534.021,04, e créditos no valor de R\$ 6.543.844,09. Segundo a fiscalização, a contabilidade está afirmando que entraram e saíram do caixa esses valores em moeda corrente, ou seja, dinheiro em espécie. A fiscalização argumenta que, considerando que a fiscalizada também tem contas contábeis representativas de suas operações bancárias, e que a maior parte das transações comerciais de uma empresa comercial atualmente ocorre por meio de cheques, cartões de crédito ou transferências bancárias, é difícil acreditar que esses valores realmente tenham circulado pela conta Caixa Geral;

- A receita lançada na contabilidade é compatível com a emissão das notas fiscais declaradas em GIA. Assim, o recebimento de valores que não passaram por contas de receitas teria ocorrido sem a emissão de nota fiscal de vendas ou de prestação de serviços. Afirma que, nesse caso, a Lei nº 8.846/94, disciplina a apuração da receita para efeitos tributários, com ênfase para os seus art. 6º e 8º;

- O método mais coerente para o arbitramento da receita foi excluir os lançamentos fictícios da conta cheques pré-datados, o que a deixou com saldo credor, considerado como receita omitida, já que originários de valores de cheques que entraram em contas bancárias sem passar por contas de receitas. Também sustenta que esse arbitramento foi baseado na mesma presunção de omissão de receitas estabelecidas no § 2º do art. 12 do Decreto-lei nº 1.598/77, regulamentado pelo inciso I do art. 281, do RIR/99;

- Após a exclusão de todos os lançamentos a débito da conta “Caixa Geral”, os quais foram considerados fictícios, montou-se o razão da conta “cheques pré-datados”, recalculando-se o saldo dela. Obtido o saldo credor, para se calcular o momento da omissão, considerou-se o primeiro saldo credor como o momento inicial da omissão. A partir daí, para cada novo saldo credor, só foi considerado como novo momento de omissão quando o novo

valor de saldo credor superava o somatório dos valores já considerados como receita emitida. Neste caso, a fim de se evitar uma segunda tributação, foram descontados os valores já considerados como omissão de receita nos momentos anteriores.

- Após os expurgos dos lançamentos relativos aos cheques pré-datados, a conta Caixa Geral deixou de ter saldo credor, não havendo mais a presunção de omissão de receitas correspondente;

A fiscalização detalha, às fls. 368/372, os critérios utilizados na mensuração dos tributos lançados e da respectiva multa de ofício isolada, as razões determinantes do agravamento da multa de ofício e da Representação Fiscal para Fins Penais.

Irresignada, a autuada apresentou a impugnação de fls. 379/388, veiculando as alegações sintetizadas no relatório da DRJ/CTA que passo a transcrever:

- aponta as seguintes assertivas veiculadas no Relatório de Ação Fiscal: “lançamentos irregulares”, “forte indício de operações fictícias”, “... não está mantendo a escrituração com observância das leis comerciais e fiscais”. Afirma que tais fatos estão tipificados nos incisos I e II do art. 530 do Decreto nº 3000, de 1999 (RIR/99) como causa determinante do arbitramento do lucro;

- reclama que a fiscalização, apesar de ter apontado a existência de tais irregularidades, adotou critério de tributação com base no lucro real, o que entende ter sido irregular;

- afirma que os autos de infração lavrados padecem de dois vícios: (a) estão calcados em presunção; e (b) estão baseados em fatos presumidos com equívoco. Com respeito à presunção, afirma que a autoridade administrativa transgrediu o art. 142 do CTN, que lhe impõe o dever de verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente;

- também afirma que o Relatório de Ação Fiscal mostra evidentes equívocos na metodologia empregada para dimensionar a base de cálculo dos tributos cobrados ao afirmar ter excluído da conta “Cheques Pré-datados” a importância de R\$ 1.684.500,00, resultando na apuração de saldo credor nessa conta em valor quase idêntico, ou seja, R\$ 1.613.701,04. Em face desses números quase idênticos, esclarece que: a) as receitas de vendas foram anteriormente apropriadas nas contas referentes a ‘caixa’, ‘clientes’ e ‘cheques pré-datados’; b) a autoridade fiscal comprovou que os lançamentos a débito de cheques pré-datados foram creditados em conta de receitas (tabela 01);

- afirma que, diante desses fatos, é possível concluir que: a) as contrapartidas dos débitos na conta ‘caixa’ foram feitas também a crédito de conta de receitas; b) a transferência de valores da conta ‘cheques pré-datados’ para a conta Caixa não poderia ser indício de omissão de receita, pois tanto a conta “cheques pré-datados” quanto a conta Caixa tiveram valores reconhecidos anteriormente como receita;

- afirma que havia transferências da conta Caixa para a conta 'cheques pré-datados' com o objetivo de regularizar práticas contábeis anteriores, e que jamais houve prejuízo ao Fisco, pois tanto os valores existentes na conta Caixa quanto os valores existentes na conta 'Cheques pré-datados' haviam sido anteriormente lançados, com contrapartida em conta de receita de vendas;

- argumenta que as pessoas que trabalham com contabilidade sabem que a conta Caixa não reproduz saldos unicamente de numerário, mas também a existência de vales e cheques, e que é perfeitamente concebível a transferência de cheques a receber, existentes na conta Caixa para a conta "Cheques pré-datados";

- conclui que não devem ser considerados os valores apontados na Tabela 02 do Relatório de Ação Fiscal, no valor total de R\$ 1.684.500,00, com o que desaparecerá o saldo credor apurado;

- com argumentação variada, e transcrevendo excertos do Relatório de Ação Fiscal, contesta o agravamento da multa;

- afirma que a cobrança da multa isolada de 50% no âmbito do IRPJ e da CSLL é indevida, pois houve aplicação de multa isolada no ano de 2011, sobre fatos geradores do ano-calendário de 2007; houve aplicação concomitante com multa proporcional de ofício;

- afirma ser sabido que a multa isolada somente pode ser aplicada no curso do período-base,

e não pode ser cumulativa com a multa de ofício.

Os julgadores da 1ª Turma da DRJ/CTA, por unanimidade de votos, julgaram a impugnação procedente, cancelando o crédito tributário exigido, sob o entendimento de que inexistem elementos a conferir o indispensável grau de certeza aos indícios apontados pelo autuante de que teria ocorrido o fato gerador dos tributos lançados.

O Presidente da 1ª Turma da DRJ/CTA recorreu de ofício, haja vista que a exoneração superou o limite de alçada de R\$ 1.000.000,00 (Portaria MF nº 3/2008).

É o Relatório.

Voto

Conselheiro CARLOS PELÁ, Relator

Analisados os fatos e as provas constantes dos autos, pode-se concluir que a autoridade julgadora de primeira instância agiu de acordo com as normas legais aplicáveis à espécie, cabendo aqui transcrever as razões de decidir:

Na sequência de seu raciocínio, o autuante sustenta que os lançamentos a débito da conta “Cheques prédatados” e a crédito da conta “Caixa Geral” jamais poderiam ter existido, pois significam que está saindo numerário da conta Caixa e entrando diretamente na conta “Cheques prédatados”, o que não tem qualquer sentido. Acrescenta que a conta “Cheques prédatados”, por sua natureza, não deveria receber dinheiro em espécie.

Enquanto preceitos para a elaboração de escrita na melhor técnica contábil, o raciocínio está absolutamente correto. Contudo, em face do caso concreto e da mera inobservância desses preceitos, não partilho a opinião de que a legislação autorize extrair as conclusões a que chegou a fiscalização.

Como se vê, o autuante assenta seu raciocínio na premissa de que a conta Caixa somente seria debitada/creditada pelo ingresso/saída de numerário. Por isso, os lançamentos questionados representariam saída de numerário da conta Caixa, com a correspondente entrada na conta “Cheques prédatados”.

Ocorre que a experiência acumulada em mais de dez anos como julgador administrativo demonstra que as escritas das pequenas e médias empresas infelizmente não observam esse rigor técnico. Muito pelo contrário. Sou forçado a concordar com a assertiva da impugnante (fls. 384), de que, verbis: “As pessoas que habitualmente trabalham em contabilidade sabem, perfeitamente, que a conta ‘caixa’ não reproduz saldos unicamente de numerário.” Além do mais, a própria técnica contábil não preconiza tanto rigor na escrituração da conta Caixa, conforme se observa no Manual de Contabilidade da FIPECAFI, sétima edição, elaborado por Sérgio de Iudicibus et ali:

“... Além disso, há, basicamente, dois tipos de controles da conta Caixa, ou seja, um fundo fixo e caixa flutuante.

(...) b) CAIXA FLUTUANTE

No sistema de caixa flutuante, transitam pela conta Caixa os recebimentos e os pagamentos em dinheiro.

Nesse sistema, podem ocorrer maiores problemas de ordem de classificação contábil de valores, pois o saldo da conta Caixa muitas vezes apresenta não só o dinheiro propriamente dito, mas, também, vales, adiantamentos para despesas de viagens e outras despesas, cheques recebidos a depositar, valores pendentes e outros. (...)

Há empresas que ainda efetuam toda a contabilização por meio da conta Caixa, incluindo todos os recebimentos e todos os pagamentos em cheques, gerando um grande e desnecessário volume de débitos e créditos.”

Não se está aqui convalidando o procedimento contábil adotado pela autuada, ou emitindo qualquer juízo de valor a respeito. Não é o caso. O que aqui se afirma é que não se pode descartar a possibilidade de que os lançamentos questionados pelo autuante, vertidos a débito da conta “cheques prédatados” e a crédito da conta Caixa, se refiram, parcial ou integralmente, a valores correspondentes a vendas que foram quitadas mediante a entrega de cheques prédatados e que foram contabilizados a débito da conta Caixa. Assim, a função desses lançamentos seria apenas expurgar do Caixa os valores relativos aos cheques prédatados que seriam descontados no Banco. Também não se pode descartar a hipótese aventada pela impugnante (fls. 384), verbis:

“a) havia transferência da conta ‘caixa’ para a conta ‘cheques prédatados’ com o objetivo de regularizar práticas contábeis anteriores;”

O que aqui se enfatiza é a ausência de elementos a conferir o indispensável grau de certeza aos indícios apontados pelo autuante de que teria ocorrido o fato gerador – receita – dos tributos lançados. Em realidade, o lançamento está calcado apenas na suspeita do autuante e no que ele próprio classifica como indícios. Deveria, portanto, o autuante ter aprofundado a investigação e identificado, com rigor e precisão, eventuais infrações perpetradas pela impugnante, devidamente guarnecidas do indispensável conjunto probatório.

Também não logrou a fiscalização infirmar a seguinte assertiva da impugnante (fls. 383), verbis:

“b) logo, a transferência de valores da conta ‘cheques prédatados’ para a conta ‘caixa’ não poderia ser indício de omissão de receita, pois tanto a conta ‘cheques prédatados’ quanto a conta ‘caixa’ tiveram valores reconhecidos anteriormente como receita.”

Por outro lado, também não me persuado de que a pouco ortodoxa metodologia utilizada na mensuração da receita supostamente omitida efetivamente encontre respaldo nos dispositivos da Lei nº 8.846, de 1994, transcritos às fls. 364, verbis: (...).

Não me convenço de que o artigo 8º possa ser tomado, isoladamente, como um ‘cheque em branco’ para que o Fisco, em qualquer ação fiscal que encetar, possa, ao seu livre alvedrio, criar, com a força das presunções legais, metodologias próprias para o arbitramento de receitas que considere ter sido omitidas.

É necessário ter em mente que aludido diploma que veio a ser conhecido como Lei do Ponto Fixo foi concebido como instrumento legal que permitisse a verificação do cumprimento das obrigações tributárias em tempo real, prevendo a permanência de servidores fiscais no estabelecimento do contribuinte, por tempo determinado, acompanhando a emissão de documentos fiscais ou recibos, no ato da ocorrência da operação de venda ou da prestação do serviço. Esse acompanhamento presencial também se prestava ao procedimento que apurava, na forma da Lei, a receita mínima a ser computada na apuração dos tributos federais nos futuros meses de validade do arbitramento. Também não se pode perder de vista que, no processo administrativo, ficavam devidamente formalizados os cálculos aritméticos das médias diárias de faturamento que serviam de parâmetro para a projeção da receita mínima arbitrada pelo prazo máximo de doze meses.

Pois bem. Caso a intenção tivesse sido prover o Fisco do poder de criar livremente outros métodos de determinação da receita no curso de qualquer ação fiscal sempre que entendesse ter sido utilizado artifício visando a frustrar a apuração da receita efetiva do seu estabelecimento, como enxerga a fiscalização, o texto legal teria deixado expresso, não ressaltando que a faculdade somente seria utilizada para efeito de arbitramento a que se refere o art. 6º, que é muito específico.

Entendo, portanto, que o autuante não dispõe da faculdade de efetuar levantamento com base apenas na conta “Cheques pré-datados” e atribuir a esse levantamento a força probatória de que dispõem apenas as presunções legais. Estando assim convencido, entendo que a inadequada metodologia de quantificação da suposta receita omitida – único suporte do lançamento – contamina integralmente o lançamento, determinando sua improcedência.

Ressalvo que nos autos há evidências inequívocas de que teriam sido omitidas receitas, dada a existência de saldos credores de caixa (presunção legal); e que tributos não foram recolhidos, como se vê na DIPJ juntada às fls. 204226, que acusa débito de IRPJ no importe de R\$ 162.042,31 (fls. 215), e CSLL no importe de R\$ 66.975,23 (fls. 220). Entretanto, não pode esta DRJ, sob pena de alterar o critério jurídico utilizado no lançamento, manter tais exações.

Da leitura do trecho transcrito é possível perceber que a incorreta contabilização da conta do Ativo Circulante “Cheques pré-datados” não é suficiente para comprovar ou presumir a suposta omissão de receitas perpetrada pela Recorrente.

Pelo contrário, como bem afirmado pela decisão *a quo*, o que se verifica é a ausência de elementos a conferir o indispensável grau de certeza aos indícios invocados pela fiscalização para presumir a omissão de receitas e a ocorrência do fato gerador dos tributos lançados.

Processo nº 10940.720220/201158
Acórdão n.º **1402-001.092**

S1-C4T2
Fl. 9

Portanto, correta a decisão recorrida ao afirmar que a fiscalização deveria ter aprofundado a investigação, identificado, com rigor e precisão, eventuais infrações perpetradas pela Recorrente, devidamente guarnecidas do indispensável conjunto probatório.

Posto isso, voto por negar provimento ao recurso de ofício interposto, haja vista a improcedência do lançamento em questão.

(assinado digitalmente)

Carlos Pelá