



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

Processo nº 10980.007571/2008-06
Recurso nº 516.773 De Ofício e Voluntário
Acórdão nº **1301-00.963 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 03 de julho de 2012
Matéria IRPJ - OMISSÃO DE RECEITAS E DESPESAS NÃO COMPROVADAS
Recorrentes Fazenda Nacional
MCP Transportes Rodoviários Ltda.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2005, 2006, 2007

NULIDADE DA DECISÃO. INOCORRÊNCIA.

A não configuração de omissão ou a possibilidade de decidir a favor do contribuinte tem como consequência o não acolhimento da arguição de nulidade suscitada.

DESCLASSIFICAÇÃO DA CONTABILIDADE E ARBITRAMENTO DO LUCRO.

A desclassificação (e conseqüente arbitramento do lucro) é recurso excepcional que a lei disponibiliza ao fisco quando ele se depara com situação que impossibilite acolher apuração da matéria tributável feita pelo contribuinte e lançar de ofício as diferenças decorrentes de infrações que comprometem aquela feita pelo sujeito passivo.

RESPONSABILIZAÇÃO DO PROFISSIONAL CONTABILISTA.

A terceirização dos serviços de contabilidade não tem o condão de transferir do contribuinte para o contabilista a responsabilidade, que é inerente ao sujeito passivo, pelos tributos apurados a partir de irregularidades contábeis praticadas.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO.

O fato de a autoridade fiscal incorrer em equívoco na quantificação da matéria tributável decorrente de uma determinada infração, em regra, não invalida o lançamento que tomou por suporte irregularidade de natureza distinta. No caso vertente, sendo incontroversa a omissão de receita, a eventual exclusão de parcela do seu montante em virtude de suposta absorção por despesas glosadas, apesar de concorrer para o cancelamento da exigência que teve por base a rejeição das referidas despesas, não produz efeitos nos lançamentos tributários derivados da omissão apurada.

OMISSÃO DE RECEITAS.

A falta de comprovação da origem dos recursos depositados em contas correntes mantidas junto a instituições financeiras autoriza a presunção de omissão de receitas, representada pela soma dos depósitos, desconsiderados os representativos de transferências entre contas do mesmo titular, e as receitas declaradas pelo contribuinte.

MULTA MAJORADA DE 112,5%.

A falta de atendimento à intimação para apresentação de arquivos magnéticos com a escrituração comercial autoriza a aplicação da multa majorada de 112,5%.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da Primeira Seção de Julgamento, por unanimidade de votos, AFASTAR as preliminares suscitadas, manter a exigência de PIS e COFINS, a multa de ofício agravada e a aplicação dos juros de mora calculados pela taxa Selic; b) por qualidade, manter o lançamento do item 1 (Omissão de Receitas) e cancelar o item 2 (Glosa de despesas) do auto de infração do IRPJ e da CSLL, vencidos os conselheiros Valmir Sandri, Edwal Casoni e Carlos Jenier, que cancelavam totalmente os lançamentos; c) por maioria, manter a dedutibilidade dos valores de PIS e COFINS lançados nas bases tributáveis do IRPJ e CSLL, vencido o Conselheiro Wilson Fernandes Guimarães; também por maioria, manter aplicação da taxa Selic sobre a multa de ofício, vencido o conselheiro Wilson Fernandes Guimarães que aplicava a taxa de juros de 1%; e d) por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício.

(documento assinado digitalmente)

Alberto Pinto Souza Junior

Presidente

(documento assinado digitalmente)

Valmir Sandri

Relator

(documento assinado digitalmente)

Wilson Fernandes Guimarães

Redator Designado.

Participaram do julgamento os Conselheiros: Alberto Pinto Souza Junior, Wilson Fernandes Guimarães, Paulo Jakson da Silva Lucas, Valmir Sandri, Edwal Casoni de Paula Fernandes Junior e Carlos Augusto de Andrade Jenier.

Relatório

Em análise recursos de ofício e voluntário, em face de decisão da 2ª Turma de Julgamento da DRJ em Curitiba, que manteve em parte créditos tributários constituídos mediante autos de infração lavrados contra a empresa MCP Transportes Ltda.

A sociedade empresária referida foi incluída em programa de fiscalização em decorrência de representação, encaminhada pela Procuradoria da República no Estado do Paraná, em conjunto com uma cópia de denúncia anônima, envolvendo diversas empresas. As planilhas que fazem parte da denúncia foram pesquisadas nos sistemas da Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB, apontando incompatibilidade da movimentação financeira bancária com as receitas informadas à RFB e valores de vendas declarados a Secretaria de Estado da Fazenda do Paraná - SEFA/PR, através das Guias de Informação e Apuração do ICMS - GIA, divergentes das receitas informadas a RFB.

Em 18 de dezembro de 2007 iniciou-se o procedimento fiscal alcançando os anos-calendário de 2003 a 2006, ao fim do qual foram lavrados 4 autos de infração, discutidos nos seguintes processos administrativos:

1) Processo nº 10980.007548/2008-11, para exigência de créditos tributários do ano-calendário de 2003, por insuficiência nos recolhimentos pelo sistema SIMPLES;

2- Processo nº 10980.007549/2005-05 para exigência de créditos tributários relativos ao Imposto de Renda na Fonte (IRRF) dos anos-calendário de 2004 a 2006.

3) Processo nº 10980.007550/2008-82, para exigência de créditos tributários relativos a PIS e COFINS dos anos-calendário de 2004 a 2006.

4) Processo nº 10980.007571/2008-06, o presente processo, para exigência de créditos tributários relativos ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica e decorrentes (Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido, Contribuição para o Programa de Integração Social, Contribuição para o Programa para o Financiamento da Seguridade Social), todos referentes aos anos calendário de 2004, 2005 e 2006, com multa de 112,5%, e Multa p/Atraso na Entrega da DIPJ.

A fiscalização acusa a contribuinte de ter praticado omissão receita operacional, caracterizada pela não comprovação da origem de recursos creditados em seu nome em instituição financeira. Essa infração gerou matéria tributável em relação ao IRPJ, à CSLL, ao PIS e à COFINS .

Além disso, glosou custos e despesas não comprovados, contabilizados em contas de despesas com combustíveis, lanches e refeições e serviços prestados por pessoas jurídicas, o que influenciou os lançamentos de IRPJ e CSLL

Em impugnação tempestiva a contribuinte alegou, em síntese, que jamais solicitou ou orientou a empresa Escrilex Serviços de Contabilidade S/C Ltda. a tomar qualquer procedimento que fosse irregular ou ilegal; que, ao tomar conhecimento das barbaridades registrais levadas a efeito em sua contabilidade, quando da prestação de informações à auditora fiscal, rescindiu o contrato de prestação de serviços com esse escritório de contabilidade e

contratou outro profissional em seu lugar; que também contratou a empresa de auditoria externa Axcel Auditores Independentes para avaliar os registros contidos em seus livros; que formulou queixa junto ao 7º Distrito Policial de Curitiba, solicitando a apuração dos fatos relacionados às notas fiscais escrituradas em sua contabilidade e cuja emissão desconhecia; que descobriu que contra a Escrilex e seus sócios (José Carlos Borges e Guilherme V. Borges) tramitam vários processos por atos praticados contra o fisco e outros clientes dela

Ressaltou que tinha convicção e tudo fez para atender na íntegra todas as solicitações da autoridade fiscal, tamanha certeza de que seus registros e controles estariam corretos e dentro da lei; que em momento algum agiu com simulação, fraude ou dolo, e que se omissão, erro ou divergência de informações ocorreram, quando prestadas aos órgãos arrecadadores, tais informações foram feitas, redigidas, formalizadas e encaminhadas exclusivamente sob auspícios e crivo da Escrilex, responsável que era por dar todo o suporte técnico/legal aos seus procedimentos contábeis e fiscais.

Disse que do rol das notas fiscais de gastos e despesas com combustíveis e manutenção não comprovados, constantes da planilha de fls. 114-130, as relacionadas no relatório de fls. 132-140 já tiveram sua efetividade comprovada no curso da ação fiscal; que a empresa de auditoria por ela contratada comprovou que despesas efetivamente realizadas e pagas, com cheques nominiais ou débitos em conta corrente, foram omitidas ou excluídas de seus registros, porquanto tiveram seus valores lançados no Caixa como provisão, sem qualquer base, fundamento técnico ou de realidade, inflando artificialmente o saldo desta conta.

Alegou que nunca movimentou tais valores em caixa, assim como não recebeu e nem efetuou grandes pagamentos em espécie, exceto adiantamentos de viagens a seus motoristas; que, com raras exceções, tudo era recebido e pago via rede bancária, por meio de cheques, TED e débito ou crédito em conta, tendo os comprovantes correspondentes sido entregues à Escrilex para os competentes registros; que desconhece as notas fiscais das empresas Auto Posto Talismã Ltda., Jacarandá Petróleo Ltda., RF Alimentos e algumas outras relacionadas no demonstrativo fiscal como não comprovadas, pois não realizou operação alguma com essas empresas.

Asseverou que o escritório anteriormente responsável por sua escrita contábil mascarou toda sua contabilidade, deixando de registrar despesas e gastos efetivamente realizados, cujos pagamentos podem ser facilmente comprovados pelo artifício contábil de fazer constar da conta Caixa operações absolutamente inexistentes e sem correspondentes ocorrências; para corroborar tais alegações, cita o relatório de recebimentos e pagamentos realizados pelo caixa (fls. 20-24), cujos valores são absolutamente elevados, divorciados da realidade fática, desproporcionais à movimentação econômica e financeira da empresa e sem qualquer correspondência ou contra-partida bancária; que no mesmo relatório se encontram registros de compras não realizadas, como da RF Alimentos e Maria do Socorro Silva Moreira, além de empréstimos fictícios de sócios e posteriores devoluções; que a partir de agosto/2004 o caixa passou a ser artificialmente suprido e inflado em valores exorbitantes com a utilização da conta "Transferência de Cliente p/ Caixa".

Argumentou que as inúmeras irregularidades encontradas em sua escrituração contábil justificam a sua desclassificação, porquanto os dados e registros nela contidos não espelham a realidade e não registram com fidedignidade e precisão os atos e os fatos efetivamente incorridos, assim como estão em desacordo com as normas legais e a boa técnica

contábil, apresentando sérios e profundos erros e deficiências, não servindo sequer para demonstrar a situação patrimonial, quando mais para se apurar o lucro real.

Afirmou que a desclassificação da contabilidade se faz justa e é medida de cautela, conforme autoriza o art. 530 do RIR de 1999; que os vícios, erros e deficiências contidos nos Livros Diário e Razão foram com certeza constatados pela auditora-fiscal, mas não se convenceu da necessidade de desclassificar sua escrita contábil; que a exorbitância e o inimaginável valor da autuação fiscal ultrapassa em muito sua capacidade de pagamento e que corrobora a necessidade de desclassificação da escrita o fato de os gastos com combustíveis nela registrados representarem entre 47,62% e 59,39% das receitas brutas anuais, o que demonstra que tais dados não são plausíveis e não merecem crédito.

Aduziu que todas as alegações apresentadas, fundamentadas no laudo que anexou, são facilmente comprováveis; que a contabilidade ajustava sistematicamente o saldo da conta Caixa, liquidando em espécie diversas notas fiscais de fornecedores, sem ter um razão analítico devidamente registrado; que os lançamentos efetuados pela contabilidade (à sua revelia) não espelham a realidade da movimentação da empresa e não comprovam nem a origem dos recursos e nem os pagamentos ou respectivas saídas de caixa.

Defendeu que não deveria ser responsabilizada pelos créditos apurados, já que decorrentes de registros e informações efetuados à sua revelia, sob os auspícios e responsabilidade exclusiva do contabilista; que, considerando que a Escrilex era terceirizada e prestava seus serviços fora do seu estabelecimento, a impugnante somente poderia ser responsabilizada até o limite dos poderes conferidos àquela por escrito, conforme dispõe o parágrafo único do art. 1178 da Lei nº 10.406, de 2002, razão pela qual não pode assumir qualquer responsabilidade por erros e diferenças apuradas entre os valores escriturados e os declarados ao fisco, em especial quanto aos enquadráveis nos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 1964.

Afirmou não haver prova de que o montante dos créditos bancários excedente ao valor da receita bruta contabilizada seja receita omitida; que necessário seria que tais movimentos tivessem sido analisados e averiguados individualizadamente, assim como suas origens, destinações e transferências entre contas da mesma titularidade, de tal sorte que, ao final, efetivamente fosse apurada a omissão de receita e o quantum efetivo.

Ponderou que a simples transferência de responsabilidade à impugnante para comprovar as origens dos valores consignados em contas correntes bancárias, invertendo o ônus probatório, é mera presunção de omissão de receita, pois nada de concreto foi provado nesse sentido; que a auditora-fiscal presumiu a omissão de receita baseada tão-somente em dados e informações não fidedignos ou de quase nenhum crédito, e como ela nada provou, restou falho, incerto e inseguro o lançamento fiscal.

Aduziu que o ônus da prova é da autoridade fiscal, que deveria, por todos os meios de prova que lhe são lícitos, provar o fato constitutivo do seu direito; que supor que um fato tenha acontecido ou que sua materialidade tenha sido efetivada não é mesmo que exibir a concretude de sua existência mediante prova direta; que os extratos bancários e demais documentos dos autos comprovam ter havido um volume razoável de transferências entre contas de sua titularidade, cujos valores precisam ser considerados e deduzidos; que o rol de documentos, apólices e demais anexos demonstram que a empresa recebeu e repassou a seus clientes as indenizações por sinistros ocorridos no transporte de suas mercadorias, cujos valores, por não representarem receita, também devem ser excluídos do levantamento fiscal.

Alegou que, em face de a contabilidade estar integralmente viciada, não se faz útil e nem tecnicamente correto glosar as despesas com combustíveis, lanches e refeições e serviços prestados por pessoas jurídicas mediante acréscimo desses valores à base de cálculo do IRPJ e da CSLL; que, como a condição para se ter como efetivada uma despesa é a realização de pagamento, não há no presente caso que se falar em despesa não comprovada porquanto não houve pagamento efetivo realizado; que os registros contábeis sobre os quais a auditora-fiscal se baseou para a lavratura do auto infração não emprestam credibilidade necessária e não espelham com precisão os atos e os fatos societários, uma vez efetuados sem base documental e em desacordo com as normas legais e princípios de contabilidade geralmente aceitos.

Acrescentou que melhor revendo seus arquivos, localizou documentos que atestam a efetividade de parte das despesas e pagamentos tidos como não comprovados, documentos estes que, juntamente com a presente impugnação, vão apensos e demonstrados em relatório específico.

Destacou que no lançamento fiscal não foram deduzidos da base de cálculo do IRPJ e da CSLL os valores das contribuições destinadas ao PIS e à Cofins apuradas nestes nos autos e no processo nº 10980.007550/2008-82.

Postulou pela declaração de insubsistência dos lançamentos reflexos, tendo em vista a do principal,

Contestou a aplicação da multa de ofício agravada de 112,50% exigida em face da falta de apresentação de arquivos magnéticos; argumenta que deixou de apresentar, tais arquivos em face de o então responsável pela contabilidade não tê-los entregue a ela, e que sua não apresentação à fiscalização não causou qualquer prejuízo e nem impossibilitou o desenvolvimento do trabalho da auditora-fiscal; que os arquivos magnéticos arquivos não teriam propiciado qualquer informação ou dado adicional crível a ponto de aprimorar o trabalho que a fiscalização executou.

Alegou que a multa aplicada tem nítido caráter confiscatório e que o STF adotou um parâmetro de 20% para considerar como não confiscatória a multa por infração fiscal, em atenção ao contido no art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996; que a questão atinente ao efeito confiscatório guarda estreita relação com o princípio da capacidade contributiva e da proporcionalidade, porquanto sua imposição em patamares elevados e irracionais gerará a impossibilidade ou grande dificuldade de desembolso pecuniário por parte do contribuinte, afetando ainda a proporcionalidade que deve permear toda a atuação fazendária; que a racionalidade que deve revestir toda a atuação fiscal abarca a necessidade de respeito ao primado da vedação ao confisco não apenas para os tributos, mas também para as multas fiscais.

Ressaltou que o STJ, nos autos do Recurso Especial nº 215.881-PR, decidiu pela ilegalidade e inconstitucionalidade da aplicação da taxa Selic, como sucedânea da taxa de juros moratórios na cobrança de tributos

A 2ª Turma de Julgamento julgou procedentes em parte os lançamentos, excluindo da matéria tributável os valores que a contribuinte comprovou com a impugnação, recorrendo de ofício a este Conselho.

Ciente da decisão em 30 de setembro de 2008, a interessada ingressou com recurso em 29 de outubro seguinte.

Preliminarmente, argüiu nulidade da decisão por não ter apreciado todos os argumentos levantados na impugnação.

No mérito, insiste na responsabilidade do ex-contador pelas irregularidades da escrituração contábil e fiscal, e na necessidade de desclassificação de sua escrita, por ser medida justa, que se impõe.

Quanto à omissão de receitas e glosa de despesas, além de reeditar as razões declinadas na impugnação, aduz alguns argumentos específicos para contrastar os valores a que chegou a turma *a quo*.

Sobre a parcela mantida da omissão de receitas, reclama da inocorrência de análise individualizada e apresenta demonstrativo, a título de exemplo, de diferenças que alega terem ocorrido.

Sobre as despesas glosadas, reporta-se aos itens 56 e 57 da decisão, em que o relator chama atenção para o fato de nos custos e despesas glosados e não comprovados encontrarem-se 319 notas fiscais emitidas por dois fornecedores, cujos valores correspondem a respectivamente, 89%, 81% e 79% do valor glosado nos anos-calendário de 2004, 2005 e 2006, bem como a aproximadamente 44%, 40% e 30% da receita total contabilizada pela interessada nos referidos anos calendário. Diz que não poderia ser diferente, e que não tem como provar tais aquisições porque jamais foram feitas pela Recorrente, e nenhum pagamento de qualquer das citadas notas fiscais foi realizado. Reafirma desconhecer qualquer dessas fornecedoras, com as quais nunca manteve contato e sequer sabe dos seus endereços, o que prova a necessidade de desclassificação de sua contabilidade.

Apresenta como motivos para insurgir-se contra a multa agravada o seu caráter confiscatório, o fato de o arquivo magnético não lhe ter sido efetivamente fornecido pelo contador, impossibilitando-o de cumprir a intimação para sua apresentação, e porque a sua não entrega não causou qualquer prejuízo ao Erário, nem impossibilitou o desenvolvimento dos trabalhos da auditoria.

Contesta a utilização da Selic para juros de mora, com as mesmas razões aduzidas na impugnação.

Aponta equívocos no demonstrativo do crédito tributário do item 72 da decisão, reclama a dedução do PIS e da COFINS, da base de cálculo do IRPJ e da CSLL e se insurge contra a cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício.

Requer, afinal,

a) seja acatada a preliminar e declarada a nulidade da decisão de primeira instância, pela falta de análise completa dos argumentos apresentados na impugnação e não ter sido analisado e nem levado em conta, minuciosamente, o conteúdo e a essência do elemento de prova consistente do LAUDO de Auditoria anexado à impugnação, representando claro cerceamento do direito de defesa;

b) no mérito, seja declarada com base no art. 530 do RIR, a desclassificação da contabilidade da Recorrente, relativamente aos exercícios 2004/2006, em razão dos insanáveis vícios e erros apontados no relatório de auditoria em anexo, e sua comprovada imprestabilidade ao fim a que se destina, especialmente pela impossibilidade de aferir e determinar o lucro real da sociedade, porquanto o resultado da fiscalização se acha eivado de vícios por se basear em dados e informações insubsistentes, não confiáveis e imprestáveis a esse fim;

c) seja reconhecida, à luz do art. 1.178, do CC, a integral responsabilidade da empresa de contabilidade Escrilex Serviços de Contabilidade S/C Ltda., eis que, todos os lançamentos e registros da sociedade por ela exclusivamente foram efetuados, à revelia da Impugnante, sem o conhecimento e sem qualquer instrução ou ingerência desta;

d) seja a empresa de Contabilidade Escrilex intimada formalmente dos fatos ensejadores da presente autuação, especialmente quanto a responsabilidade que lhe cabe e está sendo imputada;

e) sejam desconsideradas e excluídas da base de cálculo do auto de infração as diferenças apuradas entre o valor escriturado e a movimentação bancária, face à ausência de análise individualizada das receitas tidas como omitidas, conforme determina o art. 287, § 30, do RIR, aliado ao fato de que a autoridade fiscal não produziu qualquer prova incontestada da referida omissão, não tendo se desincumbido a contento em seu ônus probatório, bem assim as diferenças apontadas em V.4;

f) seja declarado improcedente e inexigível o Auto de Infração do IRPJ em questão, por não ter levado em conta as provas de imprestabilidade da contabilidade e conseqüentemente a sua desclassificação, redundando num exorbitante e irreal excesso de exigência, calcado em utópicas e irreais bases;

g) sejam deduzidos e excluídos da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, as parcelas tidas, consideradas e cobradas de PIS e COFINS, de sorte a ser equiparada ao Lucro Líquido a sua tributação, medida que não se viu considerada na autuação, porquanto propugna pela insubsistência do Auto de Infração;

h) na remota hipótese de ser mantida a autuação, seja determinada a redução das multas aplicadas para 20% (vinte por cento), em respeito ao princípio da vedação ao confisco (art. 150, IV, CF), ao princípio da proporcionalidade e, ainda, ao direito de propriedade (art. 50, inc. XXII, CF);

i) caso esse d. Conselho não entender pela forma exposta em "h", seja então reduzida a multa agravada para multa simples já que a não entrega do arquivo magnético não causou qualquer prejuízo ao Erário, nem impossibilitar o desenvolvimento dos trabalhos da auditoria;

j) seja afastada a aplicação da taxa SELIC como índice de juros moratórios, pois fere o disposto no artigo 161, parágrafo primeiro, do CTN;

k) seja determinado o ajustamento e retificação dos valores do crédito mantido (item 72 do Acórdão "a quo"), segundo o exposto e demonstrado em V.8;

l) na remota hipótese de serem mantidas as multas de ofício, sejam determinadas as exclusões dos juros sobre a elas, por absoluta falta de previsão legal;

m) finalmente, o provimento desta impugnação com o cancelamento integral do auto de infração, ante a sua comprovada insubsistência.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Valmir Sandri, Relator

Ambos os recursos atendem os pressupostos que os legitimam, devendo ser conhecidos. Analiso-os em conjunto.

Preambularmente, destaco que, sendo duas as infrações apontadas, a decisão quanto à ocorrência de cada uma delas aplica-se aos lançamentos em cuja base de cálculo influenciaram.

Passo a apreciar as questões levantadas no recurso

1- Preliminar de nulidade da decisão - Não manifestação sobre todos os argumentos da impugnação.

Como omissão do julgador, diz a Recorrente que na impugnação reclamou não ter sido descontado da base de cálculo do IRPJ e da CSLL os valores das contribuições para o PIS e à COFINS, o que ensejaria a nulidade do A.I., ou no mínimo a necessidade de retificação, contemplando essas deduções. Menciona, ainda, que não foi feita uma análise amíuade e com profundidade do laudo feito e firmado por auditores independentes, que conclui que a contabilidade não se presta para a apuração do lucro real.

Quanto à alegação de imprestabilidade da contabilidade e necessidade de sua desclassificação para fins de apuração do lucro real, o tema foi expressamente enfrentado pela decisão, não cabendo invocar nulidade a pretexto de não ter sido feita análise profunda do laudo.

No que respeita ao pleito de dedução da base de cálculo do IRPJ e da CSLL dos valores de PIS e COFINS, conquanto efetivamente não abordado pela decisão recorrida, deixo de declarar a nulidade por supressão de instância por entender que, no mérito, assiste razão à recorrente (art. 59, § 3º do Decreto nº 70.235/72).

2-Responsabilidade do contabilista:

Não há como prosperar a pretensão da Recorrente de se eximir da responsabilidade pelas irregularidades constantes dos seus registros contábeis e fiscais, ao argumento de que a responsabilidade seria pessoal do contabilista.

A omissão de receitas e a dedução de despesas não comprovadas reduziram indevidamente o crédito tributário a cujo pagamento a pessoa jurídica, na condição de contribuinte, estava obrigada. Por conseguinte, é dela que o sujeito ativo deve exigir a diferença de crédito tributário decorrente dessas infrações fiscais.

A terceirização dos serviços de contabilidade não tem o condão de transferir do contribuinte para o contabilista a responsabilidade, que é inerente ao sujeito passivo, pelos tributos apurados a partir de irregularidades contábeis praticadas.

Por prejuízos eventualmente causados à empresa em razão de irregularidades e falhas na prestação dos serviços, o escritório contábil responde perante seu contratante, mas quem responde perante a Fazenda Pública pelos créditos tributários apurados é o sujeito passivo, pessoa obrigada ao pagamento do tributo ou penalidade pecuniária, conforme definido no art. 121 do CTN.

3- Imprestabilidade da escrituração comercial - Necessidade de arbitramento do lucro.

Como regra, o fisco deve, sempre que possível, acolher a forma de tributação eleita pelo contribuinte (lucro real ou presumido), e efetuar o lançamento de ofício sobre as diferenças resultantes de irregularidades por ele apuradas. A desclassificação (e conseqüente arbitramento do lucro) é recurso excepcional que a lei disponibiliza ao fisco quando ele se depara com situação que impossibilite acolher a apuração da matéria tributável feita pelo contribuinte e lançar de ofício as diferenças decorrentes de infrações que comprometem aquela feita pelo sujeito passivo.

Via de regra, a desclassificação da escrita não comporta ser levantada como matéria de defesa. Há situações, muito raras, que legitimam o pleito de necessidade de desclassificação da escrita e arbitramento. Por exemplo, se a fiscalização glosa quase que integralmente as despesas e custos por falta de apresentação dos documentos, tributando praticamente toda a receita.

O caso posto a julgamento, contudo, não autoriza a arguição de imprestabilidade da escrita para fins de anulação do lançamento.

Por investigações internas, apurou-se incompatibilidade entre a movimentação financeira do contribuinte e as receitas declaradas à Receita Federal (aproximadamente 50% da movimentação), que também são inferiores às declaradas ao fisco estadual. Submetida a empresa a procedimento de fiscalização, foram apuradas duas infrações, omissão de receitas e despesas não comprovadas.

A omissão de receitas foi caracterizada a partir da não comprovação da origem dos recursos creditados em contas correntes de titularidade da empresa. Trata-se tipicamente de caso de omissão de receitas, a ser tributada mediante ajuste (por lançamento de ofício) do lucro oferecido à tributação pelo contribuinte, não justificando o abandono da forma de apuração por ele feita.

As glosa de despesas decorreu de sua não comprovação, fato também insuficiente para justificar o abandono, pela autoridade fiscal, da apuração do lucro feita pelo contribuinte, demandando apenas ajustes de ofício.

Assim, a improcedência dos lançamentos pode vir a ser declarada por outros motivos, porém, em princípio, não padecem eles de nulidade ao argumento de que a autoridade fiscal estava obrigada a desclassificar a escrita da empresa.

4- Omissão de receitas - créditos bancários.

No que respeita à omissão de receitas caracterizada pela não comprovação da origem dos recursos creditados em contas correntes bancárias, a contribuinte reedita as razões de bloqueio deduzidas em impugnação e, especificamente, contesta o resultado da análise pela

DRJ, que resultou em redução da matéria tributável. Esse item foi, pois, objeto de recurso de ofício e voluntário.

Passo a analisá-lo.

Antes de tudo, registro que não cabe a este CARF ajuizar quanto à adequação da presunção estabelecida pelo art. 42 da Lei nº 9.430/96, nem pode a administração tributária deixar de aplicá-la.

A introdução da presunção na legislação tributária, pelo art. 42 da Lei nº 9.430/96, afasta qualquer discussão, que não seja no campo das provas que possam desconstituí-la.

Por se tratar de presunção legal, e não simples, inexistente obrigação, por parte do fisco, de vincular a movimentação financeira a receitas do contribuinte. Tratando-se de presunção legal relativa, provado o fato indício, isto é, a não comprovação, com documentação hábil e idônea da origem dos recursos depositados em conta corrente de titularidade da empresa, fica o fisco autorizado a presumir tratar-se omissão de receitas, sendo ônus do contribuinte desconstituir a presunção.

Passando aos fatos, tem-se que a contribuinte, intimada a apresentar os extratos bancários relativos ao período de 01/01/2003 a 31/12/2006, autorizou a Fiscalização a solicitar aos bancos os extratos referentes às seguintes contas (fls. 09 do processo):

- a) Itaú, Agência 1688, contas correntes 04658-8; 30333-6; 21874-0 e 23445-7;
- b) Bradesco: Agência 0049, conta corrente 218060-0;
- c) Unibanco, Agência 0488, conta corrente 115107-2
- d) Banespa, Agência 0084, conta corrente 13005912

A partir dos extratos recebidos, a fiscalização planilhou os créditos e, pelo Termo de Intimação nº 7, intimou a empresa a apresentar a comprovação da origem dos recursos, acompanhada de documentação hábil, dos valores creditados nos anos-calendário de 2003, 2004, 2005 e 2006 (fls. 154).

Em atenção ao Termo de Intimação nº 7 a contribuinte apresentou: (a) demonstrativo de transferências de valores realizados entre contas da mesma titularidade (MCP), realizados com cheques; (b) documentos relativos às indenizações e reparações recebidas; (c) descritivo de reembolsos de duplicatas descontadas junto ao Banco Itaú S/A., por falta de pagamento dos sacados .

A fiscalização excluiu dos créditos planilhados aqueles oriundos de transferências de conta de titularidade da empresa, mas não excluiu os referentes a indenizações de seguro, ao argumento de que integram a receita bruta. Observou que o exame dos extratos bancários permite concluir que parte substancial dos créditos é oriunda de cobranças através de bancos e depósitos efetuados por clientes, havendo também créditos provenientes de depósitos e transferências, cujos depositantes não foram identificados.

Afinal, o montante dos créditos que remanesceram, no que superaram as receitas escrituradas, foram enquadrados como omissão de receitas, com base no art. 42 da Lei nº 9.430/96.

Foram tributados os créditos bancários com origem não comprovada excedentes aos valores das receitas escrituradas, no montante de, respectivamente, R\$ 2.074.292,97, R\$ 1.440.470,63 e R\$ 1.900.634,95, nos anos-calendário de 2004, 2005 e 2006.

Em sua impugnação a contribuinte pleiteou a dedução de novos créditos bancários oriundos de transferências efetuadas entre contas correntes de sua titularidade, bem como do valor das indenizações de seguro por ela recebidas do Unibanco AIG Seguros e Previdência e repassadas a seus clientes.

A decisão recorrida excluiu da base tributável valores, comprovados na impugnação, transferidos de conta corrente de titularidade da empresa, e os valores referentes às indenizações de seguros recebidas, recorrendo de ofício. E nesse aspecto, entendo que a decisão deve ser confirmada por seus próprios fundamentos, quando assentou caber a exclusão dos seguintes créditos bancários:

“- valores comprovadamente transferidos de outras contas correntes de titularidade da impugnante, inclusive da conta corrente nº 27020, agência 1688, do Banco Itaú S/A (fls. 870, 872, 877, 878, 891, 898, 902, 905, 911, 913, 915, 921, 962), inobstante a movimentação nela efetuada não tenha sido relacionada na planilha anexa ao Termo de Intimação Fiscal nº 0007 (para todos os efeitos, considera-se que os créditos bancários arrolados nos autos cujos recursos são oriundos da conta corrente nº 27020 têm sua origem comprovada);

- as indenizações de seguros recebidas pela interessada, porquanto comprovado que tais recursos se originaram de pagamentos efetuados pelo Unibanco AIG Seguros e Previdência, ou seja, tiveram efetivamente comprovada a origem dos recursos utilizados; como a interessada não computou tal receita na base de cálculo dos impostos e contribuições devidos, caberia a formalização da exigência com base em omissão de receita apurada por prova direta, conforme determina o § 2º do art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996.”

Os valores mantidos mês a mês estão demonstrados no item 39 da decisão, totalizando os seguintes montantes anuais:

ANO	VALOR A TRIBUTAR	
	Valor lançado	Valor mantido
2004	2.074.292,97	1.267.335,23
2005	1.440.470,63	1.380.333,28
2006	1.900.634,95	1.560.215,59

No recurso a interessada alega que os valores mantidos não correspondem à realidade, *“especialmente pelo fato de não terem sido descontados e nem considerados os valores dos diversos meses a maior da receita declarada na DIPJ, comparados com os dos créditos bancários.”*

Pretende, assim, a interessada, que se em um determinado mês o valor da receita declarada tiver sido superior aos créditos bancários, a diferença se preste a reduzir o valor não comprovado do mês seguinte. Contudo, não pode prevalecer seu raciocínio. Uma vez que a presunção de omissão de receitas decorre da falta de comprovação da origem dos valores creditados, para que o excedente de receita declarada sobre depósitos efetuados em um mês se preste a comprovar a origem de créditos efetuados no mês seguinte, é ônus do contribuinte vinculá-los, mediante prova, por exemplo, de que os créditos correspondem a receitas a receber, reconhecidas em período anterior, ou depósitos em dinheiro efetuados pelo próprio contribuinte com saldo de caixa do mês anterior.

Assim, quanto a essa infração, confirmo o valor mantido pela decisão recorrida.

5- Glosa de despesas não comprovadas.

Esse item corresponde a valores contabilizados a título de despesas com combustíveis, lanches e refeições e serviços prestados por pessoas jurídicas, em relação aos quais a contribuinte não apresentou o documento comprobatório. Com a impugnação, a interessada trouxe novas provas, que foram consideradas pela decisão recorrida, reduzindo a glosa. Nesse aspecto, uma vez trazida a prova, é de se confirmar a redução da glosa, matéria submetida a recurso de ofício.

Como se vê, a matéria é exclusivamente de prova, e a defesa apresentada pelo contribuinte cinge-se em desacreditar sua própria contabilidade, afirmando serem inverídicos os lançamentos. Contudo, não tendo ocorrido às despesas/custos, se eles foram contabilizados e influenciaram a apuração dos tributos, não há como não neutralizar seus efeitos na apuração da matéria tributável.

6- Multas de ofício

A multa aplicada está rigorosamente de acordo com a lei, que estabelece a multa de 75% para os casos de lançamento de ofício, e o agravamento do percentual para 112,50% em caso de não entrega do arquivo magnético (§ 2º do art. 44 da Lei nº 9.430/96, com a alteração da Lei nº 9.532/97). Este CARF não tem competência para afastá-la ou reduzi-la, negando aplicação a lei em vigor

7- Selic

Trata-se de matéria que não mais comporta discussão no âmbito do CARF. Eis que objeto de da Súmula nº 4, de observância obrigatória por parte dos seus membros, e que enuncia:

Súmula CARF nº 4: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de

inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – SELIC para títulos federais

8- Discrepância existente no demonstrativo do crédito mantido.

A recorrente diz discordar do demonstrativo, contido no item 72 da decisão, quanto aos valores dos créditos mantidos. Alega que *“uma vez procedente a reclamação exterrada em V.4 deste recurso, os totais que serviram de base para os cálculos dos tributos decorrentes estão absolutamente equivocados, porque calculados a maior”*.

O demonstrativo do item 72 da decisão não contém qualquer cunho decisório, limitando-se a consolidar o decidido nos itens anteriores. Assim, descabe considerá-lo matéria de recurso, como fez a interessada, uma vez que a alteração pretendida depende da aceitação de sua reclamação relacionada à omissão de receitas (item V.4 do recurso), já apreciada.

9- Dedução da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, dos valores lançados a título de PIS e de COFINS.

Reclama a Recorrente que a autoridade fiscal deveria ter ajustado as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL para delas deduzir o PIS e a COFINS lançados de ofício.

Tem razão a recorrente, pois que os valores de PIS e COFINS representam despesas de tributos, dedutíveis na apuração do lucro líquido. Contudo, está equivocada quando postula a dedução integral dos valores objeto do Processo Administrativo nº 10980.007550/2008-82. É que uma das infrações nele apontadas corresponde à glosa de créditos relativos a insumos cuja aquisição não restou comprovada, e que não influenciam o valor da despesa, mas apenas o valor do tributo a recolher.

10- Juros sobre Multa.

Sobre esse tema a jurisprudência tem sido muito controvertida. Confrontemos, pois, a legislação com o fato concreto.

Trata-se de multa por lançamento de ofício, formalizado em 2008, relativo a fatos geradores ocorridos em 2004, 2005 e 2006.

O art. 161 do CTN determina que o crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, ressaltando apenas a pendência de consulta formulada dentro do prazo legal para pagamento do crédito. Seu § 1º determina que, se, a lei não dispuser de forma diversa, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.

Para uma melhor compreensão da matéria, vejamos o que diz os dispositivos legais acerca das multas e dos juros de mora, incidentes sobre os créditos tributários não pagos nos respectivos vencimentos.

Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991

CAPÍTULO VII – Das Multas e dos Juros de Mora

Art. 59 – Os tributos e contribuições administrados pelo Departamento da Receita

Federal, que não forem pagos até a data do vencimento, ficarão sujeitos à multa de

mora de um por cento ao mês-calendário ou fração, calculados sobre o valor do tributo ou contribuição corrigido monetariamente.

§ 1º - A multa de mora será reduzida a dez por cento, quando o débito for pago até o último dia útil do mês subsequente ao do vencimento.

§ 2º - A multa incidirá a partir do primeiro dia após o vencimento do débito; os juros, a partir do primeiro dia do mês subsequente.

.....

Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995

Art. 84 – Os *tributos e contribuições sociais* arrecadados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores vierem a ocorrer a partir de 1º de janeiro de 1995, não pagos nos prazos previstos na legislação tributária serão acrescidos de:

I – juros de mora, equivalentes à taxa média mensal de captação do Tesouro Nacional relativa à Dívida Mobiliária Federal Interna;

.....

Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996

Art. 61. Os *débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados* pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o §3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

.....

Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002

Art. 29. Os *débitos de qualquer natureza* para com a Fazenda Nacional e os decorrentes de contribuições arrecadadas pela União, constituídos ou não, **cujos**

fatos geradores tenham ocorrido até 31 de dezembro de 1994, que não hajam sido objeto de parcelamento requerido até 31 de agosto de 1995, expressos em quantidade de UFIR, serão reconvertidos para real, com base no valor daquela fixado para 1º de janeiro de 1997.

§ 1º A partir de 1º de janeiro de 1997, os créditos apurados serão lançados em reais.

§ 2º Para fins de inscrição dos débitos referidos neste artigo em Dívida Ativa da União, deverá ser informado à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional o valor originário dos mesmos, na moeda vigente à época da ocorrência do fato gerador da obrigação.

§ 3º Observado o disposto neste artigo, bem assim a atualização efetuada para o ano de 2000, nos termos do art. 75 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, fica extinta a Unidade de Referência Fiscal – UFIR, instituída pelo art. 1º da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991.

Art. 30. Em relação aos débitos referidos no art. 29, bem como aos inscritos em Dívida Ativa da União, passam a incidir, a partir de 1º de janeiro de 1997, juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia – SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente, até o último dia do mês anterior ao do pagamento, e de 1% (um por cento) no mês de pagamento. **(g.n)**

Da leitura dos dispositivos legais transcritos, se depreende claramente que os legisladores definiram inicialmente como base de incidência de juros de mora, **tributos e contribuições** e, posteriormente, **débitos de qualquer natureza** para com a Fazenda Nacional e os decorrentes de contribuições arrecadadas pela União.

Logo, em consonância com o art. 139 do CTN, o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta. Portanto, no crédito tributário estão compreendidos o valor do tributo e o valor da multa.

Ou seja, o valor originário do débito, sobre o qual incidem os juros de mora, não exclui a multa de ofício.

No caso de multa por lançamento de ofício, seu vencimento é no prazo de 30 dias contados da ciência do auto de infração. Assim, o valor da multa lançada, se não pago no prazo, sujeita-se aos juros de mora.

Portanto, nos termos da legislação transcrita, procede a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício não paga no vencimento.

11- Análise dos lançamentos.

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

Autenticado digitalmente em 18/09/2012 por WILSON FERNANDES GUIMARAES, Assinado digitalmente em 18/09/2012 por WILSON FERNANDES GUIMARAES, Assinado digitalmente em 18/09/2012 por VALMIR SANDRI, Assinado digitalmente em 21/09/2012 por ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR
Impresso em 29/11/2012 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Apreciadas todas as questões propostas no recurso, e tendo como procedentes as acusações de omissão de receitas e contabilização de despesas não comprovadas, passo a analisar os lançamentos sobre os quais as irregularidades tiveram influência.

Inicialmente, observo que no Termo de Verificação e Encerramento da Ação Fiscal o auditor registrou haver divergência entre as receitas contabilizadas, as informadas em DIPJ e as informadas aos fiscos estaduais (São Paulo e Paraná). Da mesma forma, disse que as despesas contabilizadas eram superiores às declaradas na DIPJ.

No que respeita ao PIS e à COFINS, a exigência está fundada unicamente na omissão de receitas apurada a partir da não comprovação da origem dos créditos tributários em contas correntes de titularidade da interessada, no que esses valores excederam as receitas contabilizadas.

Confirmada a omissão de receitas, é de serem mantidas as exigências, nos montantes definidos pela decisão de primeira instância.

Quanto ao IRPJ e à CSLL, restaram confirmadas as infrações (omissão de receitas e despesas ineditíveis, por não comprovadas).

A autoridade fiscal apontou que a contribuinte informava à Receita Federal valores de receitas e de despesas inferiores aos contabilizados, bem como valores de receitas inferiores aos informados aos fiscos estaduais.

Tendo constatado que a contribuinte declarou à Receita Federal custos e despesas em valores inferiores aos contabilizados, bem como omitiu (não contabilizou) receitas e contabilizou despesas indevidamente, não comprovadas, cabe-lhe ajustar a apuração do lucro, adicionando todas as receitas não declaradas (as contabilizadas e as omitidas), e considerando as despesas contabilizadas, deduzidas das glosadas.

No Termo de Verificação e Encerramento colho as seguintes informações quanto às receitas:

Ano	Movimentação Bancária	Receita contabilizada	Receita declarada aos fiscos estaduais	Receita declarada à Receita Federal
2004	14.221.053,57	10.689.092,37	9.624.656,72	2.202.501,22
2005	19.540.799,38	15.098.251,42	13.464.226,72	6.718.511,77
2006	16.906.555,91	14.650.513,42	13.618.727,15	9.690.777,61

Quanto às despesas, o TVF não informa o total das despesas/custos contabilizados, destacando apenas o total das despesas de combustíveis contabilizadas. Contudo, esses valores podem ser obtidos dos balanços transcritos nos Diários, que se encontram no Anexo I. Esses elementos, e o valor total das despesas glosadas, informado no

auto de infração, bem como o valor total das despesas/custos declarados na DIPJ, compõem o demonstrativo abaixo:

Ano	Despesas e custos contabilizados (total)	Despesas de combustíveis contabilizadas (custos)	Despesas comb. glosadas (custos)	Despesas + custos deduzidos na DIPJ
2004	8.664.695,53	5.937.306,29	5.339.826,71	1.755.905,17
2005	11.617.686,67	8.966.265,67	7.433.605,61	5.876.477,94
2006	10.877.375,41	6.977.109,79	5.680.237,06	7.669.870,69

No que se refere às receitas, na apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, a autoridade fiscal desconsiderou a diferença entre o valor declarado na DIPJ e o contabilizado, lançando tão somente a omissão de receitas apurada pela diferença entre os créditos bancários de origem não comprovada e as receitas contabilizadas.

Registra o TVF:

“9.1-Do exame da escrituração contábil, constatamos que o contribuinte, ao informar à Secretaria da Receita Federal do Brasil, as receitas e despesas auferidas, reduziu substancialmente os valores, nos três anos-calendário.

Por ocasião do preenchimento da DIPJ, como tanto as receitas como as despesas eram reduzidas, o valor do lucro líquido e das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL eram coincidentes com os valores escriturados, donde conclui-se que esta irregularidade não teve reflexos no IRPJ e na CSLL”

De fato, os valores informados nas DIPJ como “Lucro Líquido antes da CSLL”, “Base de Cálculo do IRPJ” e “Base de Cálculo da CSLL” são coincidentes entre si, e como o valor constante do balanço como “Resultado antes do Imposto de Renda” (R\$ 105.231,67 para 2004, R\$ 220.571,50 para 2005 e R\$ 161.223,17 para 2006).

Porém, isso não autoriza concluir que a irregularidade no preenchimento da declaração não teve reflexos na apuração do IRPJ e da CSLL.

Consta do TVF:

9.3 - NOTAS FISCAIS DE DESPESAS NÃO APRESENTADAS

Devido a falta de comprovação da efetividade de despesas contabilizadas nas contas de Despesas com Combustíveis, Lanches e Refeições e Serviços Prestados por Pessoas Jurídicas (fls. 31 a 112), procedemos a glosa dos valores que não foram comprovados, conforme descrito no capítulo 7 acima.

Para serem dedutíveis das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, é indispensável a documentação comprobatória do assentamento contábil das despesas. A documentação, além de ser hábil e idônea, deve demonstrar de forma inequívoca a natureza da despesa ou custo, bem como a identidade do beneficiário.

Toda a despesa lançada reduz o lucro, e conseqüentemente as bases de cálculo do Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, e deve ter o comprovante da sua realização arquivado, para comprovação da sua efetividade.

Só pode ser aceita a dedução de despesas que forem documentadamente comprovadas. Desta forma, procedemos a glosa das despesas lançadas sem o suporte de documentação hábil, que se encontram relacionadas às fls. 141 a 151.

Não fosse a questão das despesas, não haveria problema nos autos de infração, que ajustaram a apuração do lucro líquido adicionando as receitas omitidas (apuradas a partir dos créditos bancários).

Contudo, a glosa dos custos (despesas com combustíveis não comprovadas), tal como foi feita pelo auditor, imprimiu incerteza quanto à apuração da matéria tributável lançada de ofício, senão vejamos:

Conforme item 02 do auto de infração, nos anos-calendário de 2004, 2005 e 2006, a fiscalização promoveu a glosa de custos/despesas contabilizadas nas contas Despesas com Combustíveis, Lanches e Refeições e Serviços Prestados, por falta de comprovação, valores de, respectivamente, R\$ 5.339.826, R\$ 7.433.605,61 e R\$ 5.690.237,06.

As cópias das declarações constantes do Anexo I evidenciam que naqueles anos-calendário, a pessoa jurídica deduziu valores totais de custos e despesas de, respectivamente R\$ 1.755.905,17, R\$ 5.876.477,94 e R\$ 7.669.870,69.

Ora, é difícil compreender uma glosa superior ao valor deduzido.

Vê-se, na DIPJ, que a contribuinte não discriminou as despesas e custos em sua declaração, preocupando-se apenas em informar valores totais (receitas, custos e despesas) cuja soma algébrica resultasse no lucro líquido figurado no balanço.

Assim, sua DIPJ não poderia ser aproveitada para fins de ajuste de ofício de apenas um ou outro item (receita, custo ou despesa), com a presunção de que os demais, não ajustados, se compensariam entre si, conforme entendimento da fiscalização.

O procedimento adotado indica que a autoridade fiscal considerou que essas despesas glosadas, em valor superior ao declarado na DIPJ absorveram parte das receitas não declaradas, e que ele não incluiu no lançamento, asseverando que não houve alteração do lucro líquido, porque as receitas declaradas a menor se compensaram com despesas declaradas a menor.

Contudo, não sendo o caso de lucro presumido, a autoridade fiscal não tem a faculdade de apurar a base de cálculo por um terceiro método, que não seja o lucro real ou lucro arbitrado.

Tendo constatado que a contribuinte declarou à Receita Federal custos e despesas em valores inferiores aos contabilizados, bem como omitiu (não contabilizou) receitas e contabilizou despesas indevidamente, não comprovadas, cabe-lhe ajustar a apuração do lucro, adicionando todas as receitas não declaradas (as contabilizadas e as omitidas), e considerando as despesas contabilizadas, deduzidas das glosadas, a menos que entenda que a escrituração contábil da contribuinte não permite a apuração do lucro real, quando, então, deve proceder ao arbitramento.

Dizer que as receitas e as despesas não declaradas se compensam, **sem demonstrá-lo**, e glosar despesas (ainda que efetivamente indedutíveis) em valor superior ao declarado, porque estariam compreendidas em valor que teria absorvido as receitas não declaradas (o quê não foi demonstrado), não traduz a apuração do lucro real, nem do arbitrado, e muito menos do presumido, não podendo prosperar o lançamento, mesmo porque, o lançamento é atividade vinculada, e não comporta “conta de chegar”.

Conforme se depreende dos autos, o lançamento teve por base receitas omitidas e despesas não comprovadas, e levou em consideração os valores informados na DIPJ. Portanto, o lucro real informado pelo contribuinte em sua DIPJ está falseado quer por vício na apuração do lucro líquido, quer por declaração inexata.

Para determinação do lucro real, o primeiro passo é ajustar lucro líquido, ou seja, identificar a verdadeira receita e a verdadeira despesa, para, em seguida, determinar quanto foi informado a menor na DIPJ, e lançar a diferença.

A receita verdadeira é representada pela receita contabilizada menos a omitida. A despesa verdadeira é representada pela contabilizada, deduzida da não comprovada (glosada).

Nesse sentido, testemos a compatibilidade da matéria tributável lançada com o critério de recomposição do resultado que seria o verdadeiro (computadas as receitas omitidas e glosadas as receitas não comprovadas):

Tomando o ano de 2004 temos:

	RECEITA	Apurado pela fiscalização	Informado na DIPJ	Diferença
A	Contabilizada	10.689.092		
B	Omitida	2.074.292		
C	Real (A + B)	12.763.384	2.202.501	10.560.883
D	DESPESAS			
E	Contabilizada	8.664.695		
F	Glosada	5.339.826		
G	Real (E - F)	3.324.869	1.755.905	1.568.964

	Resultado	9.438.515	446.596	8.991.919
--	-----------	-----------	---------	-----------

O valor do crédito correspondente lançado de ofício foi o somatório das linhas B e F da terceira coluna: (R\$ 2.074.292 + R\$ 5.339.836 = R\$ 7.414.128).

A diferença a lançar, resultante da recomposição do lucro real (a partir do verdadeiro lucro líquido) seria R\$ 8.991.919.

Para o ano de 2005 temos:

	RECEITA	Apurado pela fiscalização	Informado na DIPJ	Diferença
A	Contabilizada	15.098.251		
B	Omitida	1.440.470		
C	Real (A + B)	16.538.721	6.718.511	9.820.210
D	DESPESAS			
E	Contabilizada	11.617.686		
F	Glosada	7.433.605		
G	Real (E - F)	4.184.081	1.755.905	2.428.176
	Resultado (C - G)	12.354.640	4.926.606	7.428.034

O valor do crédito correspondente lançado de ofício foi o somatório das linhas B e F da terceira coluna: (R\$ 1.440.470 + R\$ 7.433.605 = R\$ 8.874.075).

A diferença de base de cálculo a lançar, resultante da recomposição do lucro real seria R\$ 7.428.034.

Para o ano de 2006 temos:

	RECEITA	Apurado pela fiscalização	Informado na DIPJ	Diferença
A	Contabilizada	14.650.513		
B	Omitida	1.900.634		
C	Real (A + B)	16.551.147	9.690.777	6.860.370
D	DESPESAS			

E	Contabilizada	10.877.375		
F	Glosada	5.680.237		
G	Real (E - F)	5.197.138	7.669.870	(2.472.732)
	Resultado (C-G)	11.354.009	2.020.907	9.333.102

O valor do crédito correspondente lançado de ofício foi o somatório das linhas B e F da terceira coluna: (R\$ 1.900.634 + R\$ 5.680.237 = R\$ 7.580.871).

A diferença a lançar, resultante da recomposição do lucro real (a partir do verdadeiro lucro líquido) seria R\$ 9.333.102,00.

Dessa forma, como visto acima, não tendo se confirmado a premissa fiscal, de que as despesas glosadas em valor superior às declaradas se compensam com as receitas não declaradas e não lançadas, o lançamento de ofício deve se conter dentro dos limites legais suportados pela premissa fiscal, o que não foi o caso, gerando incerteza quanto à matéria tributável.

Pelas razões expostas, rejeito as preliminares suscitadas, para no mérito, NEGAR provimento ao recurso de ofício e DAR provimento PARCIAL ao recurso voluntário, para afastar da tributação os lançamentos relativos aos autos de infração do IRPJ e da CSLL.

Sala das Sessões, em 03 de julho de 2012.

(documento assinado digitalmente)

Valmir Sandri

Voto Vencedor

O Colegiado, pelo voto de qualidade, decidiu, relativamente aos lançamentos tributários relativos ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), diversamente do indicado no voto esposado pelo Ilustre Relator.

Ali, o entendimento foi dirigido no sentido de que, não obstante a procedência das acusações de omissão de receitas e da contabilização de despesas não comprovadas, caberia à autoridade autuante, a partir da constatação de que o contribuinte informou à Receita Federal valores de receitas e de despesas inferiores aos contabilizados, de que omitiu receitas e de que contabilizou despesas indevidamente (não comprovadas), ajustar a apuração do lucro, adicionando todas as receitas não declaradas (as contabilizadas e as omitidas) e considerando as despesas contabilizadas deduzidas das glosadas.

Para o ilustre Relator, a glosa de despesas não comprovadas, na forma como foi feita, contaminou de incerteza a matéria tributável apurada de ofício.

O Colegiado, porém, apesar de concordar que a autoridade fiscal incorreu em equívoco na determinação da matéria tributável decorrente da glosa de despesas não comprovadas, eis que os montantes rejeitados superaram os valores utilizados pela contribuinte na determinação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, entendeu que tal fato não produziu efeitos capazes de decretar a nulidade dos lançamentos efetuados com suporte na apuração de omissão de receitas derivada de créditos bancários não comprovados.

Conforme relatado, a omissão de receita submetida à tributação derivou do montante de créditos bancários de origem não comprovada excedente ao total escriturado de receitas.

A desconsideração da diferença entre o valor informado à Receita Federal via DIPJ e o contabilizado, se, por um lado, pode ter contribuído para o equívoco da autoridade autuante na determinação do montante a ser tributado em razão das despesas não comprovadas, por outro, retirou toda e qualquer influência das despesas escrituradas na apuração da receita omitida, pois, como já dito, o total tributado a esse título foi representado pelo excedente de receita em relação ao que foi contabilizado.

Destacou-se, ainda, que, não obstante o equívoco na tributação da matéria relativa as despesas não comprovadas, a desconsideração da diferença entre o valor declarado na DIPJ e o contabilizado revelou-se perfeitamente compreensível e devidamente demonstrado, pois, como assinalado pela autoridade fiscal no Termo de Verificação, apesar de a contribuinte não ter declarado a totalidade das receitas auferidas, também não consignou na DIPJ o montante real de suas despesas, de modo que as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL coincidiram com os valores escriturados.

O argumento de que “*o procedimento adotado indica que a autoridade fiscal considerou que essas despesas glosadas, em valor superior ao declarado na DIPJ absorveram parte das receitas não declaradas, e que ele não incluiu no lançamento, asseverando que não houve alteração do lucro líquido, porque as receitas declaradas a menor se compensaram com*

despesas declaradas a menor”, consignado no voto apresentado pelo ilustre Relator, ainda que plausível e suficiente para o cancelamento da exigência relativa às despesas glosadas, não tem o condão de afastar a tributação efetivada com base na omissão de receita apurada, visto que a descon sideração dos valores contabilizados resultou, no máximo, em tributação menos gravosa da que poderia advir de uma eventual recomposição do resultado fiscal.

A metodologia adotada pela autoridade autuante (tributação do excedente), ainda que possa revelar a pretensão de submeter à tributação parcela de receita não declarada por meio de despesas glosadas, na visão do Colegiado, não invalidou a tributação da receita omitida, mas, sim, a efetuada a título de despesas não comprovadas.

Entendeu, pois, o Colegiado, que, no caso, não se está diante de apuração de base de cálculo *“por um terceiro método”*, mas de equívoco na determinação da matéria passível de tributação em razão de glosa de despesas não comprovadas.

Diante do exposto, decidiu o Colegiado pela manutenção dos lançamentos tributários relativos ao IRPJ e à CSLL na parte relativa à omissão de receitas apurada, cancelando-os no que tange às despesas não comprovadas.

Wilson Fernandes Guimarães – Redator Designado.