



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

Processo n° 11516.002947/2003-12
Recurso n° 000.000 Voluntário
Acórdão n° **1802-001.030 – 2ª Turma Especial**
Sessão de 22 de novembro de 2011
Matéria IRPJ
Recorrente POSTO SANTA MÔNICA LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano calendário: 2002

ESCRITURAÇÃO INCOMPLETA. ARBITRAMENTO DO LUCRO.

A escrituração com lançamento global, sem a minudente individualização dos beneficiários, bem como as contas Caixa e Bancos sem a integralidade dos registros, denotam deficiências insanáveis que tornam a escrituração da autuada imprestável para identificar sua efetiva movimentação financeira e a conseqüente determinação do lucro real.

A escrituração deve ser completa, individualizada, obedecendo à ordem cronológica das operações diárias, pois, a escrituração é o meio material concreto de aferir-se o resultado operacional da pessoa jurídica. Se a escrituração não é mantida na forma da legislação de regência, cabível se torna o arbitramento do lucro.

ARBITRAMENTO. AMPLA DEFESA.

Inexiste um procedimento específico autônomo que estabeleça procedimento contraditório antes do lançamento tributário. No procedimento administrativo no qual se determina o lucro arbitrado, a ampla defesa do contribuinte é assegurada pelo rito do Decreto n° 70.235/72 que regula o Processo Administrativo Fiscal, iniciada pela impugnação que suspende a respectiva exigibilidade do crédito tributário (CTN, art.151, inciso III) e instância recursal no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF.

LANÇAMENTO REFLEXO – CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – CSLL. A solução dada ao litígio principal, relativo ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica, aplica-se, no que couber, aos lançamentos decorrentes, na medida em que há fatos ou argumentos novos a ensejar conclusão diversa.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

(documento assinado digitalmente)

Ester Marques Lins de Sousa – Presidente e Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Ester Marques Lins de Sousa, José De Oliveira Ferraz Corrêa, Marciel Eder Costa, Nelso Kichel, Gustavo Junqueira Carneiro Leão e Marco Antonio Nunes Castilho.

Relatório

Por economia processual e bem descrever a lide adoto o Relatório da decisão recorrida (fl.804/806) que transcrevo a seguir:

Contra a contribuinte acima identificada foi lavrado o Auto de infração às fls.676/683, com a exigência do crédito tributário no valor de R\$57.030,38, a título de Imposto Sobre a Renda da Pessoa Jurídica — IRPJ, juros de mora e multa de ofício proporcional. O lançamento se refere ao ano-calendário de 2002 e o IRPJ foi apurado pelo regime de tributação com base no lucro arbitrado trimestral, em decorrência da falta de apresentação da escrituração (na forma das leis comerciais e fiscais, conforme Termo de Verificação Fiscal, fls. 666/675.

Item 1 — Receitas Operacionais — Revenda de Mercadorias — Valores decorrentes da comercialização a varejo de lubrificantes e outros apurados com base no demonstrativo elaborado pela contribuinte, fl. 479.

Item 2 — Receitas Operacionais — Revenda de Combustíveis e Derivados do Petróleo - Valores decorrentes da comercialização a varejo de combustíveis apurados com base no demonstrativo elaborado pela contribuinte, fl. 479.

Para tanto, foi indicado o seguinte enquadramento legal: art. 259, art. 279 e inciso II do art. 530, art. 532 e art. 537 do Regulamento do Imposto de Renda constante no Decreto nº3.000, de 26 de março de 1999— RIR, de 1999.

Em decorrência de serem os mesmos elementos de provas indispensáveis à comprovação dos fatos ilícitos tributários foi constituído o crédito tributário pelo lançamento formalizado no Auto de Infração, fls. 684/691, com a exigência do crédito tributário no valor de R\$199.034,19 a título de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, juros de mora e multa de ofício proporcional.

Para tanto, foi indicada o seguinte enquadramento legal: §§ do art. 20 da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, art. 19 e art. 20 da Lei nº9.249, de 26 de dezembro de 1995, art. 29 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996 e art. 6º da Medida Provisória nº 1.858, de 24 de setembro de 1999.

Inconformada com as exigências fiscais, das quais teve ciência em 03/12/2003, fls. 677 e 685, a autuada, em 30/12/2003, apresentou a impugnação, fls. 697/704, com as alegações abaixo sintetizadas.

Discorre sobre os procedimentos fiscais contra os quais se insurge.

Em relação à movimentação bancária, defende que demonstrou o "lançamento global" e que "não tinha o propósito de esconder eventual insuficiência de caixa". No que se refere ao valor de R\$702.050,62, diz demonstrar os equívocos cometidos na escrituração das notas fiscais que identifica. Atinente aos valores constantes nas contas de depósitos mantidas junto a instituições financeiras, esclarece que na conta "Caixa" foram feitos registros incorretos, que foram regularmente ajustados.

Argúi que

(...) a empresa e seu contador fizeram todo o possível para atender às intimações da autoridade fiscal, nada omitindo. A sua escrita está em dia com livros fiscais registrando todas as entradas e saídas de mercadoria. No período foram apresentados os documentos informativos obrigatórios, bem como recolhido os tributos devidos, de acordo com a movimentação real da empresa. Se algumas planilhas foram apresentadas com defeitos, os mesmos decorrem do exíguo prazo concedido para o atendimento das diligências fiscais e porque os livros, de fato, não estavam escriturados dentro da melhor técnica contábil, principalmente pela ausência de registro de documentos referentes à movimentação financeira.

Mas, em nenhum momento se comprovou (ou sequer alegou) fraude ou uso de documento fiscal fraudulento.

A autoridade fiscal, equivocadamente, alega que a contabilidade da empresa é imprestável para apurar o lucro real por terem sido os documentos registrados de forma global, prejudicando a boa técnica contábil.

(...)

É bom esclarecer que um posto de venda de combustível opera de forma diferente dos demais estabelecimentos comerciais. Entretanto, seus controles são extremamente confiáveis e de fácil conciliação.

(...)

As entradas de mercadoria são acobertadas por nota fiscal emitida pelo fornecedor e as mesmas são escrituradas, em sua totalidade, no Registro de Entradas de Mercadorias.

Não podem surgir dúvidas em relação à receita e ao custo do produto vendido. De fato, todas as compras de combustíveis da empresa foram realizadas da Distribuidora Ipiranga [e estão escrituradas] no Livro de Registro de Entrada [e] no Livro Diário.

O fato de ter registrado, somente em dezembro, a diferença ainda não contabilizada, mesmo de forma global, não caracteriza prejuízo aos princípios contábeis ou de procedimentos, autorizando o fisco a desconsiderar a

contabilidade da empresa, optando pelo meio mais fácil de aumentara arrecadação que é a de arbitrar o lucro.

Mesmo que o confronto dos livros fiscais e contábeis não fosse suficiente para o convencimento da veracidade e da procedência dos valores contabilizados, a autoridade fiscal deixou de solicitar ao fornecedor, no caso, Distribuidora Ipiranga, as informações sobre as quantidades e os valores vendidos pela impugnante.

Tece esclarecimentos sobre as hipóteses legais de cabimento do regime de tributação com base no lucro arbitrado, argumentando que não poderia ser adotado de ofício.

COM o objetivo de justificar seus argumentos de fato e de direito, a impugnante cita entendimentos jurisprudenciais e diz que a autoridade fiscal não observou o princípio da legalidade.

Diante do exposto, entendendo que a contabilidade da empresa continua sendo suportada por livros e documentos idôneos e hábeis, vem requerer o cancelamento [dos lançamentos que exigem o IRRI e a CSLL] pelo arbitramento, para manter o resultado da contabilidade.

Por força da Portaria SRF nº10.621, de 6 de julho de 2007, houve prorrogação da competência para o julgamento em primeira instância do presente processo para esta Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belo Horizonte.

A decisão de primeira instância julgou PROCEDENTES os lançamentos mediante o Acórdão nº 02-20.198, de 01/12/2008, da 2ª Turma da DRJ/Belo Horizonte/MG (fls.803/811), assim ementado:

Assunto: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURIDICA-IRPJ

Exercício: 2003

Lucro Arbitrado

O lucro da pessoa jurídica deve ser arbitrado quando deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos de acordo com as normas de escrituração comercial e fiscal.

CSLL Tratando-se de lançamento decorrente, a relação de causa e efeito que informa o procedimento leva a que o resultado do julgamento do feito reflexo acompanhe aquele que foi dado ao lançamento principal.

A empresa foi cientificada do mencionado acórdão, em 22/12/2008 (fl.814) e, protocolizou o recurso ao atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, em 20/01/2009, (fls.815/822).

Na peça recursal a Recorrente sustenta, em síntese, que relativamente ao ano calendário de 2002, a autoridade fiscal encontrou um lançamento contábil em dezembro, englobando pagamentos de duplicatas emitidas pelo fornecedor de combustível.

Aduz que, constatado o fato acima, a autoridade fiscal deu o exíguo prazo de 5 (cinco) dias para ser explicado o mencionado lançamento. E que, no prazo concedido o contador da empresa reconstituiu a conta caixa, demonstrando que se os documentos lançados em dezembro tivessem sido contabilizados nos períodos das respectivas competências, não teria ocorrido "estouro de caixa". Em suma, tratava-se de um equívoco contábil e não de um subterfúgio para escamotear eventual insuficiência de caixa (suprimento sem origem).

Diz que no curto espaço de tempo os lançamentos de recomposição foram feitos com pequenos equívocos, o que suscitou uma reconstituição do caixa pela própria autoridade lançadora, sem apresentação de saldo negativo. Novas justificativas foram solicitadas, relativamente a dois meses do mesmo exercício, os únicos em que se apurou saldo credor, com a recomposição. Com os novos esclarecimentos restou demonstrado que em nenhum dos meses considerados ocorreu a situação.

Queixa-se a recorrente que, apesar de todos os esclarecimentos prestados, nos exíguos prazos concedidos, e mesmo depois de reconstituída a escrita, revelando que não houve saldo credor de caixa, a autoridade lançadora houve por bem de desclassificar a contabilidade, apesar da mesma ter sido ajustada à época durante o procedimento de fiscalização e antes do lançamento tributário. E que, as solicitações feitas pela autoridade fiscal, foram atendidas e esclarecidas satisfatoriamente.

Concluiu a recorrente que, a acusação fiscal é no sentido de que a contabilidade, apesar dos ajustes efetuados, por determinação da própria autoridade fiscal, não merece confiança, sendo portanto aplicável o remédio extremo do arbitramento fiscal do lucro, com exigência do imposto e da multa.

A recorrente argumenta que conforme alguns acórdãos citados, um mero erro contábil, não justifica a imposição do arbitramento, mormente se a documentação permita a reconstituição do caixa e nesta não se apontam saldos credores. Afirmo que foi o que ocorreu no presente processo, na medida em que a própria autoridade fiscal reconstituiu o "caixa" e apesar de ter apurado pequenos saldos credores em relação a dois meses, devido a nova solicitação de informações, demonstrou-se que os referidos saldos decorreram de equívocos cometidos quando do relatório efetuado pelo contador da contribuinte, dado o exíguo espaço de tempo, o que entende ser perfeitamente justificável.

Repisa que, ao término do procedimento de fiscalização, depois de reconstituída a escrita, revelou-se que não houve estouro de caixa. Lembrando que, a regularização da escrita fiscal se deu antes mesmo da emissão do Auto de Infração.

A recorrente argúi que, mesmo tendo regularizado o erro contábil antes do término do procedimento de fiscalização, a autoridade fiscal aplicou o arbitramento, sendo inclusive uma desconsideração exigir do contribuinte a apresentação de relatórios, demonstrativos, documentos, reconstituições e, depois de todo o esforço despendido, lavrar o ato fiscal com base na desclassificação da escrita.

Por derradeiro, discorre sobre o processo regular de arbitramento. Sobre tal assunto, alega que, o CTN, no artigo 148, prescreve que o arbitramento será precedido de processo regular, no qual se conceda o direito de defesa. Diz que, o processo regular a que se refere o CTN não é o processo administrativo, Instaurado a partir da impugnação do lançamento, mas um processo autônomo, antecedente. E que, assim sendo, para desconsiderar a escrita da contribuinte a autoridade fiscal deveria ter instituído um procedimento contraditório, possibilitando-lhe o direito de defesa.

Processo nº 11516.002947/2003-12
Acórdão n.º **1802-001.030**

S1-TE02
Fl. 200

Finalmente, requer seja o presente recurso julgado procedente, cancelando-se a exigência fiscal.

É o relatório.

Voto

Conselheira Ester Marques Lins de Sousa, Relatora

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235/72 e suas alterações posteriores. Dele tomo conhecimento.

Trata-se de empresa dedicada ao comércio varejista de combustíveis lubrificantes, de peças e acessórios para veículos automotores e intermediária do comércio de veículos automotores.

Consta do Termo de Verificação Fiscal (fl.667) que, o contribuinte apurou o IRPJ do ano calendário 2002 com base no Lucro Real, conforme declarações original e retificadora (doc. fls.481 e seguintes).

A autuação decorre de arbitramento do lucro por haver a fiscalização considerado que a escrituração mantida pelo contribuinte é imprestável para determinação do Lucro Real, em virtude dos erros e falhas enumeradas no Termo de Verificação Fiscal que faz parte integrante dos Autos de Infração, do qual transcrevo os trechos a seguir com o fim de facilitar a contextualização dos fatos que conduziram a fiscalização ao arbitramento do lucro (fls.667/673):

(...)

Ao analisarmos a contabilidade do contribuinte, constatamos que as contas contábeis referentes à movimentação bancária estavam praticamente sem movimento (doc. fls.47 a 53). Porém, conforme as informações das instituições bancárias sobre o recolhimento de CPMF, o contribuinte movimentou em 2002 mais de quatro milhões de reais em suas contas bancárias.

Chamou-nos a atenção, também, nos registros do Livro Razão um lançamento de ajuste no dia 31/12/2002 a crédito da conta Caixa e a débito da conta "Comp Brasileira de Petróleo Ipiranga". O valor deste lançamento era R\$ 702.050,62 (doc. fl. 49).

Desta forma, intimamos o contribuinte, através do Termo de Intimação 01/2003 (doc. fls.47 e 48), a justificar a falta do registro da movimentação bancária na contabilidade e a apresentar os documentos comprobatórios do lançamento de ajuste.

(...)

3.1 - Do lançamento de ajuste.

O contribuinte apresentou uma lista de notas fiscais de fornecimento de combustíveis para justificar o lançamento de ajuste de R\$ 702.050,62 em 31/12/2002 (doc. fls.54 a 122). Argumentou que não possuía os boletos dos pagamentos, mas que estes eram feitos em dia, pois o fornecedor não aceitava

atrasos. Nas notas fiscais constam as datas dos vencimentos dos boletos.

Trata-se, então, de pagamentos que foram feitos ao longo do ano e não foram registrados na contabilidade. No final do ano, o contribuinte fez o lançamento de ajuste na conta Caixa, pois esta tinha um saldo registrado que não existia.

Neste íterim, conforme será visto em seguida, o contribuinte apresentou novos registros para as contas contábeis Caixa e bancos, para justificar a falta de contabilização nos Livros Diário e Razão da movimentação financeira (doc. fls. 123 a 345).

*Com base nestes novos registros da conta Caixa encaminhados após o início da diligência (doc. fls.132 a 288) e com base na lista de notas fiscais relativas aos pagamentos de fornecimento de combustível cujos pagamentos não haviam sido contabilizados (doc. fls. 54 a 122), elaboramos uma planilha refazendo os saldos da conta Caixa. **Apuramos saldos credores de caixa nos meses de fevereiro a junho (doc. fl.363).***

Intimamos o contribuinte a se manifestar acerca destes saldos credores (doc. fls. 360 a 368).

*O contribuinte apresentou nova lista de notas fiscais para a mesma operação de ajuste, mantendo parte das notas da lista anterior e juntando outras (doc. 369 a 462). Argumentou que os pagamentos de diversas notas fiscais apresentadas na lista original na verdade já haviam sido contabilizados. **Ou seja, argumentou que a primeira lista estava errada.***

Chama a atenção a possibilidade de o contribuinte apresentar duas listas diferentes de notas fiscais que, somadas, dão o mesmo valor. Com este lançamento globalizado (o valor é R\$ 702.050,62 e são dezenas de notas fiscais englobadas), não se pode ter certeza que mesmo a segunda lista está correta.

De fato, constatamos que as notas fiscais substituídas na lista realmente tinham os pagamentos registrados na contabilidade. Como se trata de posto de combustíveis de bandeira da Ipiranga (o fornecedor em questão), a quantidade de partidas de combustível fornecidas por esta empresa é muito grande, fazendo com que haja enorme quantidade de notas fiscais no mesmo valor.

*O contribuinte elaborou novo demonstrativo da conta Caixa, com base na nova lista de notas fiscais vinculadas ao lançamento de ajuste. **Nesta planilha, o próprio contribuinte assume um saldo credor de R\$ 26.716,21 no mês de maio (doc. fl.370).***

3.2 - Da conta Caixa X a movimentação bancária

Quando foi intimado acerca da falta de contabilização da movimentação bancária, o contribuinte informou, verbalmente,

que a movimentação estava inteiramente na conta caixa. Em seguida, o contribuinte apresentou novo balancete do ano de 2002 e novos registros das contas Caixa e bancos (doc. fls. 123 a 345). Nestes novos relatórios estaria a movimentação bancária completa.

Destacamos que este procedimento de lançar a movimentação bancária de forma englobada na conta Caixa já fere a boa norma contábil, pois a contabilidade deveria expressar fielmente todas as operações da empresa, de forma individualizada e cronologicamente registrada.

A conta Caixa deveria representar, como o próprio nome diz, os valores disponíveis diariamente no caixa da empresa. Não se confunde isto com a movimentação bancária.

Todavia, para verificar as informações prestadas pelo contribuinte com os novos registros e novo balancete, efetuamos o seguinte teste: cotejamos os saldos mensais das contas Caixa e bancos da contabilidade com as mesmas contas nos novos relatórios. Os somatórios dos saldos mensais na contabilidade deveriam coincidir com os somatórios mensais nos relatórios. Apuramos na planilha que os saldos não coincidem (doc.fl.465). Chegamos a apurar diferenças de mais de trinta e cinco mil reais.

Intimamos o contribuinte, novamente, a justificar tais diferenças (doc.fl.463 e 464). E, novamente, o contribuinte fez um ajuste no saldo da conta caixa (doc. fls.466 a 468).

O primeiro ajuste, de R\$ 14.152,65, diz respeito a um saldo "em excesso" na conta contábil do banco HSBC (doc. fls.466 e 467). Na verdade olhando os registros que foram apresentados depois de iniciado o procedimento observamos que o contribuinte partiu de um saldo anterior de R\$14.152,65 e no primeiro lançamento, debitou mais uma vez o mesmo valor (doc. fl.289).Como resultado, o saldo ficou aumentado erroneamente em R\$14.152,65.

No entanto, nada justifica "devolver" este valor ao Caixa. Como dissemos anteriormente, o Caixa deve refletir aquilo que efetivamente estiver disponível no caixa da empresa. Não se pode ficar modificando este saldo de acordo com a sucessão de intimações.

O segundo ajuste feito na planilha do saldo da conta Caixa foi alusivo ao saldo da conta bancária no BESC (doc. fls.466 e 467). Conforme o extrato do banco, o saldo em 31/01/2002 era de R\$ 348,41 (doc. fl.665). Nos relatórios entregues após o início do procedimento, o saldo registrado na mesma data era R\$ 5.509,77 (doc. fl. 340). Ou seja, o saldo do relatório não expressava o saldo de fato no banco.

Da mesma forma que no caso do saldo do HSBC, o contribuinte "devolveu" a diferença do saldo do BESC para o Caixa. O procedimento não está correto. O Caixa desta empresa não é confiável, vez que a cada intimação o contribuinte modifica estes saldos de acordo com os valores que tem a justificar.

Não existe este procedimento de "devolver" um valor ao Caixa. Ou o fato ocorreu (pagamento, recebimento...) e foi contabilizado, ou não. A que lançamento contábil corresponderia esta devolução? Existe, claro, a possibilidade de estorno de lançamento, quando há um erro num lançamento específico. Mas, no caso em tela, qual seria o lançamento ou os lançamentos errados? Em que data este valor seria "devolvido" ao Caixa?

A única conclusão certa é que a contabilidade não espelhava a realidade diária.

A conclusão a que chega a fiscalização é que o contribuinte faz uma "conta de chegada" cada vez que se vê na necessidade de justificar diferenças e inconsistências. E a "conta de chegada" é exatamente feita na conta Caixa. A fiscalização não pode voltar no tempo e verificar quanto dinheiro estava disponível de verdade em cada dia de 2002 no caixa da empresa Além de modificar o saldo da conta Caixa, o contribuinte ressaltou na planilha que os saldos mensais credores nas contas de bancos eram transferidos para as contas de passivo com os mesmos bancos, por questão de estética contábil, (doc. fl.467). Estes lançamentos não existem na contabilidade (doc. fls. 530).

Prosseguindo na planilha, o contribuinte registrou diversas despesas que não transitariam pelo Caixa e, portanto, justificariam parte das diferenças apuradas pela fiscalização (doc. fls.168). Estas despesas também não encontram suporte nos lançamentos contábeis (doc. fl.531).

Demonstra-se que o contribuinte pretendeu "ajustar" a contabilidade não apenas nas contas Caixa e bancos, mas também nas contas de passivo e despesas.

(...)

3.3 - Da contabilização da movimentação bancária

Após o contribuinte ter apresentado novos registros para as contas Caixa e bancos (doc. fls.123 a 345), elaboramos o seguinte teste: se a movimentação bancária estava inteiramente contida na conta Caixa originalmente contabilizada e se os novos registros apenas fizeram com que os lançamentos fossem registrados nas contas dos bancos, o somatório dos saldos mensais das contas caixa e bancos da contabilidade deveria coincidir com o mesmo somatório nos novos registros. Elaboramos a planilha de fl.465.

Constatamos nesta planilha que há diferenças significativas, chegando a mais de R\$ 35.000,00. Lavramos o Termo de Intimação n. 03/2003 (doc. fls.463 e 464) pedindo que o contribuinte se pronunciasse acerca das diferenças apuradas.

Destacamos que estas diferenças significam que não apenas as constas Caixa e bancos foram alteradas, mas também outras

contas, pois não há débito sem crédito. Significa também que a movimentação bancária não estava toda contida na conta Caixa.

Conforme relatado acima, o contribuinte alterou mais uma vez os saldos da conta Caixa (doc. fls.466/468). Depois desta alteração, o contribuinte elaborou novo demonstrativo dos somatórios mensais de Caixa e bancos (doc. fls.468). De pronto, destacamos que o demonstrativo do contribuinte continua apontando divergências nestes saldos. As diferenças alcançam mais de R\$ 38.000,00.

Além desta disparidade, passamos a cotejar os extratos bancários (doc.fls.533-665) com os registros contábeis nas contas bancos (doc. fls.289 – 345).

Na conta contábil "HSBC BAMERINDUS C/C 5471-8" (doc. fls.289 – 297) podemos destacar que quase a totalidade dos lançamentos tem como contrapartida a conta Caixa: No entanto, no extrato bancário, há inúmeros registros de recebimento de cartão de crédito. Recebimento de cartão de crédito não deveria ser contabilizado no Caixa, mas em conta de valores a receber. Mas, por hipótese, poderíamos admitir que o contribuinte fizesse transitar tais valores pela conta caixa, o que seria contrário à melhor forma contábil. Todavia, teria de existir nas mesmas datas e valores, as entradas no Caixa. Estas entradas não são verificadas.

O mesmo problema é constatado na conta do Bradesco, n. 8466-2 (doc. fls.297 – 329).

Em resumo, os registros contábeis das contas de bancos, mesmo após os relatórios entregues pelo contribuinte à fiscalização, não têm todos os registros e não têm confiabilidade.

Grifei

(...)

A recorrente alega que, a autoridade fiscal deu o exíguo prazo de 5 (cinco) dias para as explicações necessárias. E que, no prazo concedido o contador da empresa reconstituiu a conta caixa, demonstrando que se os documentos lançados em dezembro tivessem sido contabilizados nos períodos das respectivas competências, não teria ocorrido "estouro de caixa". Em suma, tratava-se de um equívoco contábil e não de um subterfúgio para escamotear eventual insuficiência de caixa (suprimento sem origem).

Giz-se que o denominado “ estouro de caixa” se dá quando a conta Caixa se apresenta com saldo credor, ou seja, saldo negativo. Isso acontece, quando ocorre, por exemplo, alguma dessas situações: a) Omissão de receitas; b) Contabilização de gastos fictícios ou c) Erros, lançamentos de pagamento em duplicata.

Consta do Termo de Verificação Fiscal o seguinte fato: “*O contribuinte elaborou novo demonstrativo da conta Caixa, com base na nova lista de notas fiscais vinculadas ao lançamento de ajuste. Nesta planilha, o próprio contribuinte assume um saldo credor de R\$ 26.716,21 no mês de maio (doc. fl.370)*”.

A recorrente não refuta, com dados concretos, tal assertiva.

Quanto a exigüidade dos prazos alegados pela defesa, consta do Termo de Verificação Fiscal (fl.467) que o procedimento foi iniciado em 07/10/2003 como diligência para verificação de indícios de pagamentos à margem da contabilidade e que, na mesma data, lavrou-se o Termo de Início de Ação Fiscal (doc. fls.04 e 05) no qual foram solicitados documentos relativos à contabilidade do contribuinte a serem apresentados no prazo de 05 (cinco) dias.

Posteriormente em 10/10/2003, através do Termo de Intimação 01/2003 (doc. fls. 47 e 48), o contribuinte foi intimado para no prazo de 05 (cinco) dias justificar a diferença de R\$ 4.652.877,92 por falta do registro da movimentação bancária (HSBC, BESC e BRADESCO) na contabilidade e a apresentar os documentos comprobatórios do lançamento de “ajuste” – a crédito da conta Caixa - (lançamento em 31/12/2002, globalizado, no valor de R\$ 702.050,62 , doc.fl.49).

Em 24/10/2003, mediante o Termo de Intimação 02/2003 (fls.360/362) o contribuinte foi intimado para no prazo de 05 (cinco) dias, justificar saldos credores apurados pela fiscalização nos meses de fevereiro a junho (doc. fl.363) com base nos elementos apresentados pelo contribuinte.

Em 10/11/2003, mediante o Termo de Intimação 03/2003 (fls.463/464), a fiscalização intimou o contribuinte para no prazo de 05 (cinco) dias, esclarecer as diferenças nos somatórios dos saldos mensais apontados na planilha anexa e apresentar os Extratos bancários das contas do HSBC, Bradesco e BESC do ano de 2002.

O quarto (4º) Termo de Intimação (04/2003) se deu em 24/11/2003 (fls.476/477) com prazo de 05 (cinco) dias para apresentação dos documentos relativos às verificações obrigatórias do recolhimento dos tributos federais e informações sobre as receitas do contribuinte em 2002, em virtude da constatação pela fiscalização que a empresa *não diferencia na contabilidade (venda de combustíveis, prestação de serviços, vendas de outros produtos)*.

A ciência do auto de infração se deu em 03/12/2003.

Não merece acolhida a alegada exigüidade do tempo, haja vista que, decorridos 02 meses entre o início e o término da ação fiscal é considerado tempo razoável para a correta recomposição da escrita contábil de acordo com as normas legais.

Em sua defesa a recorrente alega que, o CTN, no artigo 148, prescreve que o arbitramento será precedido de processo regular, no qual se conceda o direito de defesa. Diz que, o processo regular a que se refere o CTN não é o processo administrativo, instaurado a partir da impugnação do lançamento, mas um processo autônomo, antecedente. E que, assim sendo, para desconsiderar a escrita da contribuinte a autoridade fiscal deveria ter instituído um procedimento contraditório, possibilitando-lhe o direito de defesa.

Nesse ponto, melhor sorte não tem a recorrente, pois, inexistente um procedimento específico autônomo com tal escopo, ou seja, procedimento contraditório antes do lançamento tributário. No procedimento administrativo no qual se determina o lucro arbitrado, a ampla

defesa do contribuinte é assegurada pelo rito do Decreto nº 70.235/72 que regula o Processo Administrativo Fiscal, iniciada pela impugnação que suspende a respectiva exigibilidade do crédito tributário (CTN, art.151, inciso III) e instância recursal no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF.

É sabido que o arbitramento é modalidade ou regime de apuração do lucro que se deu no presente caso em virtude de o contribuinte haver deixado de apresentar a escrituração regular, apesar de reiteradas intimações, tal como descrito no Termo de Verificação Fiscal, de acordo com o artigo 47 da Lei nº 8.981, de 1995 e artigo 1º da Lei nº 9.430, de 1996, bem como o artigo 530 do Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99. Vejamos:

*Art. 530. O imposto, devido trimestralmente, no decorrer do ano-calendário, será determinado com base nos critérios do lucro arbitrado, **quando** (Lei nº 8.981, de 1995, art. 47, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 12):*

(...)

II-a escrituração a que estiver obrigado o contribuinte revelar evidentes indícios de fraudes ou contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para:

a) identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária; ou

b) determinar o lucro real;

(...)

Consta do aludido Termo de Verificação Fiscal, uma planilha à fl.671 que demonstra de que modo o saldo da *conta Caixa* foi sendo modificado pelo contribuinte no decorrer da ação fiscal, de sorte que, a cada intimação fiscal (02/2003 e 03/2003) resultavam novos saldos apresentados pelo contribuinte.

A recorrente alega que, apesar de todos os esclarecimentos prestados, nos exíguos prazos concedidos, e mesmo depois de reconstituída a escrita, revelando que não houve saldo credor de caixa, a autoridade lançadora houve por bem desclassificar a contabilidade, apesar da mesma ter sido ajustada à época durante o procedimento de fiscalização e antes do lançamento tributário. E que, as solicitações feitas pela autoridade fiscal, foram atendidas e esclarecidas satisfatoriamente.

Conforme se pode constatar no Termo de Verificação Fiscal, os procedimentos levados à efeito pelo contribuinte demonstram que a movimentação bancária não estava contida totalmente na conta Caixa da contabilidade.

No item 3.1 acima, ficou demonstrado pela fiscalização que o contribuinte fazia diversos pagamentos sem contabilizá-los. Tanto foi assim que realizou um lançamento de ajuste no último dia do ano no valor de R\$ 702.050,62.

A recorrente não nega o fato de ter registrado somente em dezembro de 2002, de forma global, a diferença não contabilizada.

No item 3.2 restou demonstrado que a contabilidade não refletia a integralidade da movimentação financeira. O próprio contribuinte, mesmo fazendo uma série de ajustes, quando intimado, não conseguiu justificar as diferenças questionadas.

No item 3.3 demonstrou-se que os registros contábeis das contas de bancos, mesmo após os relatórios entregues pelo contribuinte à fiscalização, não possuem todos os registros. Ou ainda, que a movimentação bancária não estava toda registrada na conta Caixa. Portanto, a contabilidade não espelha a real movimentação financeira da recorrente.

Dos mencionados itens é possível concluir que a escrituração com lançamento global, sem a minudente individualização dos beneficiários, bem como as contas Caixa e Bancos sem a integralidade dos registros, não merece fé a favor do contribuinte, denotam deficiências insanáveis que tornam a escrituração da autuada imprestável para identificar sua efetiva movimentação financeira e a conseqüente determinação do lucro real.

É cediço que, a escrituração dos livros próprios (Diário, Razão, Caixa etc) deve ser completa, individualizada, obedecendo à ordem cronológica das operações diárias, pois, a escrituração é o meio material concreto de aferir-se o resultado operacional da pessoa jurídica. Se a escrituração não é mantida na forma da legislação de regência, cabível se torna o arbitramento do lucro.

É o que se depreende do artigo 14 da Lei nº 8.218, de 1991, que assim prescreve:

Art. 14 - A tributação com base no lucro real somente será admitida para as pessoas jurídicas que mantiverem, em boa ordem e segundo as normas contábeis recomendadas, livro ou fichas utilizados para resumir e totalizar, por conta ou subconta, os lançamentos efetuados no Diário (Livro Razão), mantidas as demais exigências e condições previstas na legislação. (Redação dada pela Lei nº 8.383, de 1991)

Parágrafo único. A não-manutenção do livro de que trata este artigo, nas condições determinadas, implicará o arbitramento do lucro da pessoa jurídica. (Redação dada pela Lei nº 8.383, de 1991)

A afirmação da recorrente de que, as solicitações feitas pela autoridade fiscal, foram atendidas e esclarecidas satisfatoriamente não é o que se afigura nos autos. No Termo de Verificação Fiscal foram descritas pela fiscalização as inconsistências da escrituração e não se tratam de meros erros justificados pela recorrente. Ao contrário, são fatos suficientes para determinar a inconsistência da escrituração.

As razões do arbitramento, apresentadas pelo Fisco, são convincentes, baseadas em provas materiais, suficientes para desprezar a escrituração do contribuinte e determinar o arbitramento do lucro da pessoa jurídica.

LANÇAMENTO REFLEXO – CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – CSLL. Decorrendo a exigência da mesma imputação que fundamentou o lançamento do IRPJ, deve ser adotada a mesma decisão proferida para o imposto de renda, na medida em que não há fatos ou argumentos novos a ensejar conclusão diversa.

Diante do exposto, voto no sentido de NEGAR provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Ester Marques Lins de Sousa

