



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11516.007860/2008-46
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1402-005.720 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 17 de agosto de 2021
Recorrente PETROFAB EQUIPAMENTOS INDUSTRIAIS LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2003

SALDO CREDOR DE CAIXA. OMISSÃO DE RECEITA.

A apuração de saldo credor de caixa autoriza a presunção de omissão de receitas, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção.

SALDO CREDOR DE CAIXA. CHEQUES COMPENSADOS

Os cheques liquidados por compensação bancária, por não constituírem ingresso efetivo de recursos, somente podem ser registrados a débito da conta caixa se esta conta, na mesma data, registrar as saídas a que se destinaram os cheques emitidos. Não comprovadas as saídas, o caixa deve ser reconstituído e ajustado, tributando-se, como omissão de receita, os eventuais saldos credores.

ARBITRAMENTO. OMISSÃO DE RECEITAS. SALDO CREDOR DE CAIXA. RECOMPOSIÇÃO DA CONTA CAIXA. POSSIBILIDADE.

Quando constatada pela Fiscalização a ocorrência de saldo credor de caixa, é adequada e cabível a recomposição da conta caixa, desde que os livros e a sistemática de registro e escrituração eleita pelo contribuinte permitam a obtenção de valores que, fielmente, representem a movimentação de numerário ocorrida.

O arbitramento não é modalidade de sanção fiscal e tampouco uma *prerrogativa* ou uma *faculdade* do contribuinte quando autuado. Trata-se de modalidade de apuração do lucro tributável, aplicável quando verificadas, concretamente, suas hipóteses legais de adoção. A legítima constatação de omissão de receitas tributáveis constitui presunção relativa, cabendo ao contribuinte o ônus da prova da insubsistência da infração, em contraposição direta aos fundamentos trazidos pela Fiscalização.

REGISTRO DE RECEITAS. REGIME DE COMPETÊNCIA.

Na determinação do resultado do exercício serão computados as receitas e os rendimentos ganhos no período, independentemente da sua realização em moeda.

PRESUNÇÕES LEGAIS RELATIVAS. DISTRIBUIÇÃO DO ÔNUS DA PROVA.

As presunções legais relativas obrigam a autoridade fiscal a comprovar, tão-somente, a ocorrência das hipóteses sobre as quais se sustentam as referidas presunções, atribuindo ao contribuinte o ônus de provar que os fatos concretos não ocorreram na forma como presumidos pela lei.

PRAZO DECADENCIAL. DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO.

A existência de dolo, fraude ou simulação na conduta do contribuinte impõe que o termo inicial do prazo decadencial de 5 anos para constituição de créditos referente a tributos submetidos a lançamento por homologação, seja deslocado da ocorrência do fato gerador para o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

INTUITO DOLOSO. CARACTERIZAÇÃO.

O reiteramento (sic) da conduta ilícita ao longo do tempo e a expressividade dos valores envolvidos, descaracterizam o caráter fortuito do procedimento, evidenciando o intuito doloso tendente à sonegação.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

Sempre que o fato se enquadrar ao mesmo tempo na hipótese de incidência de mais de um tributo ou contribuição, as conclusões quanto a ele aplicar-se-ão igualmente no julgamento de todas as exações.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, **por unanimidade de votos**, dar provimento parcial ao recurso voluntário para excluir da tributação o montante de R\$ 151.872,00, referente às notas fiscais nºs 4686, 4721, 4997 e 4959 cujos fatos geradores em relação aos tributos federais não ocorreram, mantendo as demais imposições e a qualificação da multa de ofício em 150%.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Junia Roberta Gouveia Sampaio – Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marco Rogério Borges, Junia Roberta Gouveia Sampaio, Evandro Correa Dias, Luciano Bernart, Iágaro Jung Martins, Jandir José Dalle Lucca, Maurítânia Elvira de Sousa Mendonça (suplente convocada) e Paulo Mateus Ciccone (Presidente).

Relatório

Trata-se de auto de infração de Imposto de Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ), contribuição para o Pis/Pasep, Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL em decorrência das seguintes infrações:

- a) Omissão de receitas decorrente de notas fiscais de venda não contabilizadas, tendo em vista a falta de registro de notas fiscais, as quais não constavam como tendo sido canceladas.
- b) Omissão de receitas decorrentes da presunção legal associada à existência de saldo credor de caixa. Foi verificado cheques de emissão da contribuinte, de elevados valores, sacados em espécie e outros liquidados por compensação bancária, e ainda, transferências bancárias registradas como ingresso na conta “Caixa” sem o correspondente registro de saída.
- c) Despesas bancárias não comprovadas. De acordo como TVR *“aliado ao fato da contribuinte não apresentar os comprovantes das referidas despesas bancárias, os extratos bancários desmentem a ocorrência das mesmas. Os valores, até a data de 31/08/2003, apresentados no quadro a seguir, não constam nos extratos bancários fornecidos pela fiscalizada e juntados às folhas 355 a 399, enquanto os valores a partir da data de 02/09/2003 estão apresentados no extrato bancário, juntado às folhas 341 a 354, como transferências on line. Ou seja, nenhuma das operações relacionadas a seguir está registrada nos extratos como despesas bancárias, além, como afirmado anteriormente, a fiscalizada não ter comprovado documentalmente, mesmo depois de intimada por duas vezes.*

A fiscalização concluiu que restou comprovada a intenção de ludibriar o fisco, causando prejuízo aos cofres públicos e, em razão dos fatos narrados, aplicou a multa qualificada de 150%.

Cientificada, a contribuinte apresentou impugnação ao Auto de Infração, na qual alega, resumidamente, o seguinte:

- a) Preliminar de decadência das contribuições sociais do PIS e COFINS, com fatos geradores mensais, ocorridos até novembro de 2003;
- b) Em relação ao saldo credor de caixa:
 - b.1) A forma utilizada pela fiscalização para apurar esse “estouro” de caixa foge da presunção legal que aplica-se apenas ao saldo credor de caixa estampado na contabilidade;
 - b.2) A fiscalização não comprovou que o dinheiro tenha sido desviado e/ou que seja decorrente de pagamentos fictícios;
 - b.3) A fiscalização desconhece a sistemática de lançamentos cruzados onde todos os pagamentos circulam pela conta caixa;
 - b.4) A fiscalização não comprovou que os cheques ingressados na conta caixa tiveram saída sem os correspondentes registros;
 - b.5) Os cheques saíram do caixa, mas de forma englobada em totais e em poucas oportunidades durante cada mês;

c) Sobre as omissões de receitas relacionadas a notas fiscais alega que parte das notas fiscais não tiveram mercadorias entregues, outras eram notas de simples remessa e de venda à ordem em que não há recibo de entrega nem confirmação de recebimento por parte do cliente.

d) Despesas bancárias não comprovadas – alega que houve erro de digitação por parte do escritório contábil no preenchimento da DIPJ, na ficha 09-A, na linha 23 “outras adições” para fins de lucro real, onde foi indevidamente adicionado R\$ 2.937.396,90, quando o correto era R\$ 1.197.396,90 e que constou na ficha 17 na linha 18, quando demonstrou a base de cálculo da CSLL.

e) Em relação à multa qualificada alega que a imputação qualificada não deve ser aplicada quando a autuação decorrer de uma presunção legal e que não foi comprovado o dolo.

Em 03 de dezembro de 2010, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Florianópolis (SC), negou provimento à impugnação. A decisão recebeu a seguinte ementa (fls. 1005):

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2003

SALDO CREDOR DE CAIXA. OMISSÃO DE RECEITA.

A apuração de saldo credor de caixa autoriza a presunção de omissão de receitas, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção.

SALDO CREDOR DE CAIXA. CHEQUES COMPENSADOS

Os cheques liquidados por compensação bancária, por não constituírem ingresso efetivo de recursos, somente podem ser registrados a débito da conta caixa se esta conta, na mesma dada, registrar as saídas a que se destinaram os cheques emitidos. Não comprovadas as saídas, o caixa deve ser reconstruído e ajustado, tributando-se, como omissão de receita, os eventuais saldos credores.

REGISTRO DE RECEITAS. REGIME DE COMPETÊNCIA.

Na determinação do resultado do exercício serão computados as receitas e os rendimentos ganhos no período, independentemente da sua realização em moeda.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2003

PRESUNÇÕES LEGAIS RELATIVAS. DISTRIBUIÇÃO DO ÔNUS DA PROVA.

As presunções legais relativas obrigam a autoridade fiscal a comprovar, tão-somente, a ocorrência das hipóteses sobre as quais se sustentam as referidas presunções, atribuindo ao contribuinte o ônus de provar que os fatos concretos não ocorreram na forma como presumidos pela lei.

PRAZO DECADENCIAL. DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO.

A existência de dolo, fraude ou simulação na conduta do contribuinte impõe que o termo inicial do prazo decadencial de 5 anos para constituição de créditos referente a tributos submetidos a lançamento por homologação, seja deslocado da ocorrência do fato gerador para o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

INTUITO DOLOSO. CARACTERIZAÇÃO.

O reiteramento (sic) da conduta ilícita ao longo do tempo e a expressividade dos valores envolvidos, descaracterizam o caráter fortuito do procedimento, evidenciando o intuito doloso tendente à sonegação.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2003

TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

Sempre que o fato se enquadrar ao mesmo tempo na hipótese de incidência de mais de um tributo ou contribuição, as conclusões quanto a ele aplicar-se-ão igualmente no julgamento de todas as exações.

Cientificada (AR fls. 1030), a contribuinte apresentou o Recurso Voluntário de fls. 1036/1084, no qual reitera os fundamentos já suscitados quando da impugnação.

É o relatório

Voto

Conselheira Junia Roberta Gouveia Sampaio, Relatora.

O recurso preenche os pressupostos legais de admissibilidade, motivo pelo qual, dele conheço.

1) DO SALDO CREDOR DE CAIXA

Conforme se verifica pelo item 2.2 Termo de Verificação Fiscal (fls. 459/461) a autoridade fiscal identificou, da análise dos registros efetuados na conta caixa, cheques de emissão da Recorrente, de elevados valores, sacados em espécie e liquidados por compensação bancária, registrados como ingresso na conta “Caixa” sem o correspondente registro de saída. Segue, abaixo, o detalhamento da infração apurada no TVF:

Assim, através do Termo de Intimação, em 22 de abril de 2008, fls. 33 a 45, a fiscalizada foi intimada a “indicar os lançamentos contábeis correspondentes a saída dos recursos da conta caixa, uma vez que efetivamente não se destinaram a supri-lo, e ainda a identificar os documentos que dão lastro a essas operações”.

Para tanto indicamos os valores selecionados como “creditados” à conta “Caixa” para a manifestação por parte da fiscalizada (anexo I da intimação citada).

Em 20 de junho de 2008, fls. 49/50, a fiscalizada apresentou cópia de cheques onde consta como sendo nominais a SERVICOL, juntou também cópia de 02 (dois) Contratos de Fomento Mercantil – Através de Compra e Venda de Títulos de Crédito, fls. 212 a 217. Estes contratos trazem como “Vendedora/Contratante” a Fiscalizada e como “Compradora/Contratada” a empresa Servicol Fomentos Mercantil Ltda.

Contudo a fiscalizada não esclarece a motivação dos cheques emitidos a favor da empresa referida (Servicol) fls. 195 a 211.

Em relação aos demais cheques relacionados na intimação do dia 22 de abril, anexo I, a fiscalizada não se manifestou, nem apresentou documentos.

Em 26 de agosto de 2008 a fiscalizada foi re-intimada, fls. 51 a 65, a apresentar demais documentos que comprovassem as operações alegadas em sua resposta do dia 20 de

junho de 2008, fls. 49-50, tendo em vista que os cheques apresentados pela fiscalizada estavam nominais, em sua grande maioria, à “Servicol” contudo sem ter a correspondente saída destes recursos na data correspondente.

Nesta mesma re-intimação a fiscalizada foi alertada para as consequências advindas da não comprovação das operações informadas naquele termo.

À esta re-intimação a fiscalizada nada respondeu.

As cópias dos cheques, anteriormente referidos, estão juntados às fls. 195/211, os mesmos demonstram que foram emitidos a favor de terceiros (Servicol) e tendo sido compensados deveriam, na mesma data, ter registro contábil de valor correspondente da saída destes recursos.

Se anteriormente o lançamento contábil havia debitado a conta “caixa” e creditado a conta “bancos”, deveria ter o lançamento correspondente, tendo em vista que os recursos de fato não foram destinados ao suprimento de caixa, debitando a conta que os recursos se destinavam (despesas/custos, fornecedores, ou até mesmo outro banco) e creditando a conta “caixa”.

Mas de forma diversa, análise da conta caixa temos que os valores dos ingressos de recursos representados pelos cheques compensados e transferências bancárias serviram para compor saldo de caixa que posteriormente serviu para justificar os depósitos nas contas bancárias mantidas pela fiscalizadas. Estas operações além de não guardarem lógica nenhuma, são matematicamente impossíveis. Um mesmo valor não pode servir para pagar uma obrigação (cheque compensado/transferência bancária) e também para suprir o caixa.

.....’

Como os cheques compensados, comprovados parcialmente pela própria fiscalizada, e as transferências bancárias, demonstram que de fato não compuseram os saldos da conta caixa no decorrer do período analisado, estes valores devem ser excluídos da mesma, efetuando-se a recomposição do saldo desta conta.

Os relatórios mensais dos valores individualizados dos cheques excluídos da conta “Caixa” constam às fls. 186 a 194 deste processo.

A recomposição resultou em saldo credor de caixa, ocorrência que configura omissão de receita nos termos do artigo 281, I, do RIR/99 (Decreto nº 3000/99).

Tanto na impugnação quanto no Recurso Voluntário, a Recorrente alega, fundamentalmente, que:

- a) O valor do saldo credor de caixa apurado pela fiscalização estaria incorreto, uma vez que a presunção legal só poderia ser aplicada ao saldo credor que estivesse registrado na contabilidade.
- b) A fiscalização não trouxe qualquer prova de que o dinheiro tenha sido desviado ou que seja decorrente de pagamentos fictícios;
- c) Procurou juntar à impugnação cópia dos documentos como cópias dos cheques nominais, contratos de factoring que dariam suporte aos cheques e outros documentos relativos aos pagamentos efetuados.

Em primeiro lugar, é importante ressaltar que a alegação de ausência de prova, por parte da fiscalização, no sentido de que o dinheiro tenha sido desviado ou que decorra de pagamentos fictícios era desnecessária, uma vez que a tributação, na hipótese dos autos, decorre de uma presunção legal, cuja função primordial é inversão do ônus da prova. Vale dizer, para aplicação da tributação discutida nos autos, basta que a fiscalização demonstre a ocorrência de qualquer das hipóteses da norma legal, a qual dispõe:

Art. 281. Caracteriza-se como omissão no registro de receita, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção, a ocorrência das seguintes hipóteses:

I – a indicação na escrituração de saldo credor de caixa;

II – falta de escrituração de pagamentos efetuados

III – a manutenção no passivo de obrigações já pagas ou cuja exigibilidade não seja comprovada.

Pela leitura do artigo acima transcrito, basta que a fiscalização demonstre a ocorrência do saldo credor de caixa para que efetue o lançamento por omissão de receita. Cabe ao contribuinte o ônus de refutar, comprovadamente, a presunção legal.

Da mesma forma, não há que se falar em impossibilidade de reconstituição da conta caixa com exclusão dos lançamentos indevidos relativos aos cheques compensados. Conforme se verifica pela jurisprudência desse conselho, o contribuinte que contabilizar os recursos referentes a cheques a débito da conta caixa, deve apontar os respectivos registros a crédito coincidentes em data e valores. Nesse sentido, confirmam-se as ementas abaixo transcritas:

SALDO CREDOR DE CAIXA. CHEQUES LIQUIDADOS POR COMPENSAÇÃO. PRESUNÇÃO LEGAL.

Os cheques liquidados por compensação bancária, por não constituírem ingresso efetivo de recursos, somente podem ser registrados a débito da conta caixa se esta conta, na mesma data ou em dia próximo, registrar as saídas a que se destinaram os cheques emitidos. Não comprovada as saídas, a escrituração do Livro Caixa deve ser reconstituída e ajustada, tributando-se, como omissão de receita, os eventuais saldos credores.

A presunção legal admite prova em contrário, que não foi hábil, neste caso. Correta a glosa dos suprimentos de caixa, pois os débitos na conta Caixa eram decorrentes de cheques nominais emitidos pela empresa, que foram compensados. (Acórdão nº 1301-001.422, j. 11/03/2014)

LANÇAMENTO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Se o auto de infração possui todos os requisitos necessários à sua formalização, não se justifica argüir sua nulidade, mormente quando comprovado, pela clara descrição dos fatos e alentada defesa, não ter havido preterição do direito de defesa.

OMISSÃO DE RECEITAS. SALDO CREDOR DE CAIXA. RECOMPOSIÇÃO PELA EXCLUSÃO DE CHEQUES LANÇADOS A DÉBITO.

Para que se opere a neutralidade da escrita contábil, os cheques emitidos pela empresa, compensados por instituição bancária, lançados a débito da conta Caixa, deverão ter correspondente registro a crédito desta conta, pela saída para a efetivação de pagamentos. A falta desse registro legitima a exclusão dos valores indevidamente registrados como ingressos, sendo que a apuração de saldo credor de caixa evidencia omissão de receitas.

MATÉRIA PRECLUSA.

Questões não provocadas a debate em primeira instância, quando se instaura a fase litigiosa do procedimento administrativo, com a apresentação da petição impugnativa inicial, e somente vêm a ser demandadas na petição de recurso, constituem matérias preclusas das quais não se toma conhecimento, por afrontar o princípio do duplo grau de jurisdição a que está submetido o Processo Administrativo Fiscal. (Acórdão nº 1301-001.421, j. 11/03/2014)

OMISSÃO DE RECEITAS. SALDO CREDOR DE CAIXA. RECOMPOSIÇÃO PELA EXCLUSÃO DE CHEQUES LANÇADOS A DÉBITO.

Para que se opere a neutralidade da escrita contábil, os cheques emitidos pela empresa, compensados por instituição bancária, lançados a débito da conta Caixa, deverão ter correspondente registro a crédito desta conta, pela saída para a efetivação de pagamentos. A falta desse registro legitima a exclusão dos valores indevidamente registrados como ingressos, sendo que a apuração de saldo credor de caixa evidencia omissão de receitas.

OMISSÃO DE RECEITAS. PRESUNÇÃO. DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA Caracterizam-se como omissão de receita, por presunção legal, os valores creditados em conta de depósito junto à instituição financeira, em relação aos quais o titular, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

Qualquer que tenham sido os motivos alegados para estas operações, certo é que o lançamento a débito na Conta Caixa deveria ter sido acompanhado do correspondente registro a

credito na mesma conta, com o mesmo valor, em mesma data ou em dia próximo, consignando a saída dos recursos. Ao assim não proceder, a empresa contribuinte mitigou, irregularmente, eventual saldo credor de caixa, derivado da não contabilização de outros ingressos de receitas. Como bem observado na decisão recorrida:

Foram apurados pagamentos feitos com recursos de contas bancárias (cheques compensados/transferências), que foram escriturados à débito na conta caixa em contrapartida ao lançamento à crédito da conta bancária. Entretanto, para que fosse mantida a neutralidade dessa sistemática contábil, necessária era que fosse escriturada a saída desse recurso desta conta caixa, por meio de lançamento à crédito, em contrapartida a lançamento à débito de conta contábil destinada a registrar a finalidade do desembolso. Ao não proceder dessa forma, a contribuinte aumentou indevidamente o saldo da conta caixa.

Conforme “Demonstrativo dos Cheques Compensados/Transferências Bancárias Debitados na Conta Caixa Excluídos da Conta Caixa” (f. 186 a 194), os pagamentos questionados referem-se a cheques compensados e transferências, cujos valores foram registrados a débito da conta caixa (f. 110 a 183) . Então as saídas destes valores do caixa (lançamentos a créditos) deveriam ser registrados, com a menção dos cheques/transferências utilizados nos pagamentos, de modo a possibilitar o controle por parte do próprio contribuinte, utilizados nos pagamentos, de modo a possibilitar o controle do próprio contribuinte, ainda que parte do valor da despesa fosse paga em espécie.

Todavia, como a impugnante nada trouxe aos autos para comprovar suas alegações, de se considerar correta a recomposição dos lançamentos da conta caixa, o que evidenciou a existência de saldos credores de caixa.

É de se ressaltar que é inócua a mera juntada de documentos (cópias de cheques, contratos, etc) se a impugnante não demonstra que os pagamentos questionados tiveram não os lançamentos a débito, mas também os lançamentos a crédito da conta caixa devidamente registrados.

Alega também a Recorrente que, na hipótese dos autos, a fiscalização ao invés de fazer a recomposição da conta caixa deveria ter feito o lançamento por arbitramento.

Igualmente improcedente a alegação. Isso porque a Recorrente se limitou a alegar, genericamente, que o lançamento deveria ter sido realizado por arbitramento sem, contudo, indicar qual das hipóteses do artigo 530 do RIR/99 teria ocorrido. É importante ressaltar que o lançamento por arbitramento não é uma prerrogativa do contribuinte ou uma forma de penalizá-lo. Nada mais é do que uma modalidade de determinação do lucro tributável, aplicável quando verificadas, concretamente, as hipóteses legais para sua adoção. Esse é o entendimento dessa turma conforme se verifica pela ementa do Acórdão nº 1402-002.603, de relatoria do Conselheiro Caio César Nader Quintella:

ARBITRAMENTO. OMISSÃO DE RECEITAS. SALDO CREDOR DE CAIXA. RECOMPOSIÇÃO DA CONTA CAIXA. POSSIBILIDADE.

Quando constatada pela Fiscalização a ocorrência de saldo credor de caixa, é adequada e cabível a recomposição da conta caixa, desde que os livros e a sistemática de registro e escrituração eleita pelo contribuinte permitam a obtenção de valores que, fielmente, representem a movimentação de numerário ocorrida.

O arbitramento não é modalidade de sanção fiscal e tampouco uma *prerrogativa* ou uma *faculdade* do contribuinte quando autuado. Trata-se de modalidade de apuração

do lucro tributável, aplicável quando verificadas, concretamente, suas hipóteses legais de adoção. A legítima constatação de omissão de receitas tributáveis constitui presunção relativa, cabendo ao contribuinte o ônus da prova da insubsistência da infração, em contraposição direta aos fundamentos trazidos pela Fiscalização.

Correto, portanto, o lançamento relativo ao saldo credor de caixa.

2) DA OMISSÃO DE RECEITA RELATIVA A NOTAS FISCAIS NÃO CONTABILIZADAS.

Em relação às notas fiscais não contabilizadas a Recorrente alega que algumas (NF 4642 de 12/11/2002 e 4683 de 19/11/2003) não tiveram mercadorias entregues e por isso não há que se falar em tributação. Em relação às Notas Fiscais 4527, 4792, 4871 e 4952 alega que, em relação às 3 primeiras, não há recibo de entrega nem confirmação de recebimento por parte do cliente. Por fim, em relação às notas fiscais 4782, 5001,4865, 4937 e 5006 alega que trata-se de venda à ordem e, sendo assim, a tributação deveria ocorrer no pagamento que, no caso, ocorreu em 2004.

2.1) DAS NOTAS FISCAIS CANCELADAS

Em relação às notas fiscais que a Recorrente alega terem sido canceladas a decisão recorrida rejeitou a argumentação por entender que a legislação estadual impõe formalidades para o cancelamento que não foram observadas. Confira-se:

“A simples alegação de que a operação não aconteceu, ou que foi cancelada, não pode ser aceita, porque a legislação estabelece formalidades a serem observadas no caso de cancelamento de documento fiscal, para haver o rigoroso controle da emissão desses documentos.

O regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação do Estado de Santa Catarina – RICMS/SC, aprovado pelo Decreto nº 2.870, de 27 de agosto de 2001, que deveria ser observado pela impugnante, prevê em seu Anexo 5, intitulado “Das Obrigações Acessórias” que:

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

No caso em concreto, a impugnante não tomou as providências legais para documentar o alegado cancelamento da operação. Deste modo, as operações indicadas nas notas fiscais do primeiro e terceiro grupo, acima listados, devem ser consideradas realizadas, posto que não foram devidamente invalidadas. Afinal, que fim tiveram as demais vias das notas fiscais?

Ademais, essas notas fiscais encontram-se no bojo de várias outras não registradas pela impugnante, conforme visto adiante, denotando tratar-se de sistemática adotada pela contribuinte para reduzir a receita tributável, e para também não se sujeitar ao recolhimento do ICMS.

Em relação às referidas notas fiscais o ora Recorrente tinha alegado quando da Impugnação:

“Conforme se vê, as notas fiscais abaixo e constantes nas folhas n.º 323, 327, 329, 331 desse Processo Fiscal as Notas Fiscais abaixo:

Nota Fiscal	Data	CFOP	Valor	Destinatário
4686	19/11/2003	6118	28.938,00	Fagundes

Essa Nota Fiscal constante na folha n.º 324, **não tem recibo de entrega** na mesma e nas folhas n.º 105 a 109 **o cliente não confirma o recebimento dessa e nem consta na sua resposta.**

4721	21/11/2003	6118	28.938,00	Fagundes
------	------------	------	-----------	----------

Essa Nota Fiscal constante na folha n.º 325 **não tem recibo de entrega** na mesma e nas folhas n.º 105 a 109 **o cliente não confirma o recebimento dessa e nem consta na sua resposta.**

-4997	19/12/2003	6118	43.071,00	Fagundes
-------	------------	------	-----------	----------

Essa Nota Fiscal constante na folha n.º 325 **não tem recibo de entrega** na mesma e nas folhas n.º 105 a 109 **o cliente não confirma o recebimento dessa e nem consta na sua resposta.**

4959	16/12/2003	6118	50.925,00	Sollita Eng. Com.
------	------------	------	-----------	-------------------

Essa Nota Fiscal constante na folha n.º 333 **não tem recibo de entrega** na mesma.

TOTAL	151.872,00			
-------	------------	--	--	--

Essas notas fiscais pelo visto foram canceladas, por isso não estão contabilizadas. E nem registradas no Livro de Saídas ICMS e IPI.

Nesse ponto, entendo corretas as alegações da Recorrente. Isso porque a ausência de recibo de entrega, bem como da confirmação de recebimento por parte do adquirente são indícios convergentes quanto ao cancelamento da referida nota fiscal. Sendo assim, entendo que a presunção imposta pela legislação estadual não pode desbordar do seu âmbito de aplicação e justificar o impedimento da exclusão desses valores na hipótese dos autos.

Esse conselho já se manifestou no sentido de que, para apuração da omissão de receitas, além da falta de escrituração das notas fiscais é imprescindível que a fiscalização comprove a realização da operação, por meio da tradição do bem, bem como o pagamento. Confira-se:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2004

OMISSÃO DE RECEITAS. NECESSIDADE DE PROVA DA ENTREGA OU DO RECEBIMENTO DO PREÇO.

A falta de escrituração das notas fiscais de compras presume omissão de receitas, porém se faz necessário que seja provada a efetiva compra. Apenas notas fiscais emitidas por terceiros que não comprovam a tradição do bem, nem tampouco o recebimento do pagamento, são insuficientes a tal comprovação. (Acórdão n.º 1802-001.438, j. 07/11/2002)

De fato, entendo que a Recorrente não pode ser acusada de vender determinadas mercadorias sem efetuar o registro contábil e fiscal, se a própria fiscalização não consegue provar que ocorreu a tradição e nem tampouco o pagamento das mesmas. Trata-se da informação de dois fornecedores alegando que venderam e entregaram a mercadoria, sem contudo possuírem

provas desse fato, além de desrespeitarem os preceitos legais a que estão sujeitos quanto à emissão das notas fiscais, contra a defesa da Recorrente que alega que não houve as mencionadas transações comerciais.

Em face do exposto, os valores apontados nas referidas notas fiscais devem ser excluídos da base de cálculo.

2.2) DAS NOTAS FISCAIS DE SIMPLES REMESSA

Reitera a Recorrente que as notas fiscais 4527, 4792, 4871 e 4952 são notas de simples remessa e, sendo assim, também devem ser excluídas da base de cálculo.

A decisão recorrida, por sua vez, rejeitou a referida alegação, uma vez que as notas fiscais de remessa seriam aquelas assim indicadas pela fiscalização. Confira-se:

Quanto ao segundo grupo de notas fiscais, a impugnante alega tratar-se de notas fiscais de simples remessa. Entretanto, a impugnante está equivocada, porque as notas fiscais de remessa são aquelas indicadas na coluna “remessa”, conforme tabela confeccionada pela fiscalização, abaixo parcialmente reproduzida:

Nota Fiscal	Data	CFOP	Valor	Remessa	Destinatário
4527	24/10/2003	6116	117.713,90	4509/4510/4511/4512/4521/ 4522/4523	Petrobrás Distrib.
4792	01/12/2003	6116	23.542,78	4791	Petrobrás Distrib.
4871	05/12/2003	6116	44.520,00	4837/4838/4839/4840/4841/ 4842/4843	Petrobrás Distrib.
4952	16/12/2003	5116	35.314,17	4948/4949/4950	Petrobrás Distrib.

Veja, por exemplo, o caso da nota fiscal nº 4952 indicada na última linha acima. A 2ª via dela encontra-se à f. 331. Apesar de indicar “simples remessa”, informa o código fiscal de operação 5116, que se refere a “venda de produção do estabelecimento”. Além disso, no campo “informações adicionais” consta que vincula-se às “NF DE REMSSA 4949/4948/4950. Compulsando-se o Livro de Registro de Saídas verifica-se que essas três notas fiscais de remessa estão devidamente registradas (f. 301/302) com valor correspondente a R\$ 11.771,39, cada uma, sendo que o total das três corresponde à nota fiscal em análise de R\$ 35.314,17.

Correta a conclusão da decisão recorrida. Isso porque, ao analisar as notas fiscais mencionadas, verifica-se que todas referem-se à operações tributadas, com destaque do respectivo ICMS. No campo “observações”, constante das referidas notas, são mencionadas as notas fiscais de remessa que constam da lista elaborada pela autoridade fiscal. Improcedentes, portanto, as alegações da Recorrente.

2.3) DAS NOTAS FISCAIS RELATIVAS À VENDA À ORDEM

Por fim, alega a Recorrente que, em relação ao quarto grupo de notas fiscais, estas se referiam a vendas à ordem e, sendo assim, a tributação deveria ocorrer no momento do pagamento, em 2004.

Incorretas as alegações da Recorrente. Isso porque, como bem apontado pela decisão recorrida as pessoas jurídicas sujeitas ao lucro real, como é o caso da Recorrente, devem apurar o lucro líquido com base na Lei nº 6.404/76, a qual adotou o regime de competência, em seu artigo 187, §1º. Confira-se:

“Art. 187. A demonstração do resultado do exercício discriminará:

(...)

§1º Na determinação do resultado do exercício serão computados:

as receitas e os rendimentos ganhos no período, independentemente da sua realização em moeda: e

os custos, despesas, encargos e perdas, pagos ou incorridos, correspondentes a essas receitas e rendimentos.

A própria Recorrente reconhece que as vendas foram contratadas no ano de 2003, inclusive com a emissão da nota fiscal. Sendo assim, correta a tributação desses valores no ano de 2003, tendo em vista a apuração do lucro líquido pelo regime de competência.

3) DAS DESPESAS BANCÁRIAS NÃO COMPROVADAS.

Por fim, em relação às despesas bancárias não comprovadas, a Recorrente não contesta a ausência de escrituração das referidas despesas. Alega, no entanto, que teria incluído esses valores em “outras adições” na apuração do lucro real. Diante disso, pede que seja considerado, para todos os fins, inclusive para ajuste no FAPLI, um valor de adição de R\$ 1.197.396,90 e não R\$ 2.397.396,90 como constou da DIPJ.

Inviável a pretensão da Recorrente. Isso porque, como bem observado pela decisão recorrida:

“A alegação da impugnante não pode ser aceita, porque não guarda vinculação com a boa técnica contábil, não observa as orientações para o preenchimento das DIPJ e também é inoportuna.

No curso da fiscalização a atuada foi intimada e reintimada a apresentar os comprovantes das despesas bancárias, mas não atendeu às intimações. Portanto, teve oportunidades para esclarecer o ocorrido, mas preferiu alegar, em sede de impugnação, que já teria incluído os referidos valores na apuração do lucro real.

Em verdade, a contribuinte deveria ter estornado os lançamentos contábeis de despesas inexistentes, e regularizado sua escrituração. O campo “outras adições” da ficha 09-A da DIPJ, linha 23, referente à demonstração do lucro real, não se presta a lançar retificações de escrituração, mas foi previsto para o registro de valores corretos a adicionar não classificáveis em linhas anteriores.

Improcedentes, portanto, as alegações da Recorrente.

4) DA MULTA QUALIFICADA.

Alega a Recorrente que, por se tratar de lançamento baseado em presunção legal a multa de ofício não poderia ser qualificada.

De fato, conforme disposto na súmula CARF n.º 14 “*a simples apuração de omissão de receita ou rendimento, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo*”.

No entanto, como bem observou a decisão recorrida, no caso dos autos, existem elementos que permitem concluir pela legitimidade da qualificação da multa, tais como:

- a) A contribuinte deixou de registrar várias notas fiscais e respectivas receitas;
- b) Os montantes mensais de saldos credores de caixa, cuja existência não foi esclarecida, e distribuem-se por todos os meses fiscalizados;
- c) Foi comprovada a escrituração de despesas inexistentes nos meses de janeiro a setembro de 2003.

Sendo assim, correta a qualificação da multa na hipótese dos autos.

Alega a Recorrente que “*a fiscalização não aplicou a multa de 150% para os casos autuados de notas fiscais*. No entanto, ao analisar o Auto de Infração verifica-se que a penalidade qualificada foi imputada a todas as infrações.

5) DA DECADÊNCIA DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS DE PIS/COFINS

Por fim, alega a Recorrente que, inexistindo o dolo, as contribuições ao PIS/COFINS ocorridos até novembro estariam decaídas na data da ciência dos autos de infração ocorrida no dia 05/12/2005, em razão do decurso do prazo de cinco anos previsto no artigo 150, § 4º do CTN.

Incorretas a mencionada alegação. Isso porque restou comprovada a prática de simulação e dolo por parte do Recorrente. Diante da referida comprovação, não é possível a aplicação do prazo decadencial previsto no artigo 150 §4º, conforme se verifica pela leitura do mencionado artigo:

Art. 150 (...)

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, **salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação**.(grifamos)

Diante do exposto, o prazo decadencial, na hipótese dos autos, conta-se do primeiro dia do exercício seguinte, nos termos do artigo 173, I do CTN.

6) CONCLUSÃO.

Em face do exposto, dou parcial provimento ao recurso para admitir a exclusão das notas fiscais 4686, 4721, 4997 e 4959.

(Assinado digitalmente)

Junia Roberta Gouveia Sampaio