



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

Processo n° 11516.721499/2012-41
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1301-001.814 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 05 de março de 2015
Matéria Glosa de Custos e Despesas
Recorrente MINERAÇÃO CARAVAGGIO LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008, 2009

NULIDADE DE DECISÃO. JULGAMENTO EM SEPARADO DE PROCESSOS. INEXISTÊNCIA.

Não há qualquer vício no julgamento em separado dos processos relativos ao IRPJ/CSLL e o de constituição de diferenças relativas ao PIS e a Cofins, formalizados em processo apartado, ainda que as infrações tenham sido apuradas no curso da mesma ação fiscal.

NULIDADE DE DECISÃO. INDEFERIMENTO DE PEDIDO DE PERÍCIA. INOCORRÊNCIA. Não incorre em nulidade a decisão de primeiro grau que indefere, de modo fundamentado, pedido de perícia formulado em desconformidade com as normas que regem o processo administrativo fiscal.

NULIDADE DO LANÇAMENTO. MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. ALEGAÇÃO DE AUSÊNCIA DE CIÊNCIA DE PRORROGAÇÃO. INOCORRÊNCIA.

O Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) é mero instrumento de controle administrativo da fiscalização e não tem o condão de outorgar e menos ainda de suprimir a competência legal do Auditor-Fiscal da Receita Federal para fiscalizar os tributos federais e realizar o lançamento quando devido. Assim, se o procedimento fiscal foi regularmente instaurado e os lançamentos foram realizados pela autoridade administrativa competente, nos termos do art. 142 do CTN, e, ainda, a recorrente pôde exercer com plenitude o seu direito de defesa, afasta-se quaisquer alegação de nulidade relacionada à emissão, prorrogação ou alteração do MPF.

NULIDADE DE PROCEDIMENTO FISCAL. TERMO DE APREENSÃO DE DOCUMENTOS. CIÊNCIA. INOCORRÊNCIA.

A ciência de termo de apreensão fiscal de elementos que podem servir de prova em eventual processo penal, feita na data de encerramento da ação fiscal, junto com os autos de infração, não macula o procedimento fiscal.

APURAÇÃO DO LUCRO. ARBITRAMENTO. AUSÊNCIA DE PRESSUPOSTOS.

O arbitramento do lucro é medida extrema, prevista na legislação para os casos de descumprimento dos requisitos para a apuração do imposto com base no Lucro Real ou Presumido. Não pode ser acolhida a invocação da própria má-fé da interessada, como forma de abrandar a imposição fiscal, quando esta tomou por base o que foi escriturado em seus próprios livros e documentos fiscais. Estando presentes todos os elementos necessários para a apuração do imposto pelo Lucro Real anual, tal como empreendido pelo Fisco no lançamento, não há que se cogitar de arbitramento do lucro.

MULTA QUALIFICADA. GLOSA DE CUSTOS NÃO COMPROVADOS. NOTAS FISCAIS INIDÔNEAS.

Evidenciado que a interessada tinha plena consciência da inidoneidade dos documentos fiscais que ampararam os custos contabilizados e que restaram glosados é cabível a aplicação da multa qualificada. Desnecessária, para fins de glosa e qualificação da multa, a existência de Ato Declaratório de Inidoneidade dos documentos fiscais se os elementos colhidos revelam sua falsidade.

MULTA QUALIFICADA. GLOSA DE DESPESAS. INTUITO DOLOSO NÃO COMPROVADO. INAPLICABILIDADE.

Se os elementos dos autos não comprovam a existência de intuito doloso; antes indicam o contrário, a multa de ofício deve ser conformada ao percentual de 75%.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares suscitadas, e, no mérito, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para reduzir a multa qualificada do item despesas não comprovadas (item 01 do Auto de Infração).

(assinado digitalmente)

ADRIANA GOMES RÊGO – Presidente

(assinado digitalmente)

LUIZ TADEU MATOSINHO MACHADO - Relator.

Participaram do julgamento os conselheiros: Adriana Gomes Rêgo (Presidente), Wilson Fernandes Guimarães, Valmir Sandri, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Edwal Casoni de Paula Fernandes Junior e Carlos Augusto de Andrade Jenier.

Relatório

MINERAÇÃO CARAVAGGIO LTDA, já qualificada nestes autos, inconformada com o Acórdão nº 07-31.348, de 17 de Maio de 2013, da 3ª Turma Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Florianópolis/SC, recorre voluntariamente a este Colegiado, objetivando a reforma do referido julgado.

A recorrente foi cientificada do auto de infração relativo ao IRPJ e CSLL, s, no valor total de R\$ 26.656.949,23, incluindo multa de ofício e juros de mora calculados até agosto de 2012. As irregularidades apontadas no lançamento de IRPJ – e por decorrência na CSLL – foram:

- a) Glosa de Custos, Despesas Operacionais e Encargos não Comprovados;
- b) Glosa de Custo dos Bens Vendidos e/ou Serviços Prestados – Comprovação Inidônea de Custos.

Irresignada, impugnou tempestivamente o lançamento, instaurando a fase litigiosa do presente processo administrativo fiscal. Suas alegações foram sintetizadas no acórdão recorrido, nos seguintes termos:

Notificada dos lançamentos, em 6/8/2012, a interessada apresentou, tempestivamente, impugnação onde alega:

Em preliminar:

- que devem ser anulados todos os atos fiscais posteriores a 5/4/2012 – incluídos aí os autos de infração – por entender não ter havido prorrogações válidas do Mandado de Procedimento Fiscal – MPF;

- que deve ser anulado o auto de infração de CSLL por não haver sido emitido MPF Complementar;

- que toda a autuação fiscal está baseada na “suposta” falsidade [e glosa] das notas fiscais emitidas por Gold e T’Mel, no entanto o TERMO DE APREENSÃO DE DOCUMENTOS, por meio do qual teria sido apreendidas tais notas fiscais, não está assinado pela Fiscalizada, o que, no seu entender, inquina de nulidade todo o feito fiscal.

- que devem ser anulados os autos de infração uma vez que torna-se insustentável a manutenção do lucro real – modalidade de apuração não indicada pela Contribuinte, segundo alega – sendo que houve glosa de quase totalidade dos custos e despesas. (...)

- que os autos de infração devem ser anulados pois que baseados na suposta falsidade das notas fiscais emitidas por Gold e T’Mel, sendo que tais notas fiscais foram desconsideradas pela Fiscalização sem que houvesse publicação de Ato Declaratório de Inidoneidade, para tal finalidade.

No mérito, vem alegar:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/09/2001

Autenticado digitalmente em 25/03/2015 por LUIZ TADEU MATOSINHO MACHADO, Assinado digitalmente em 25/03/2015 por LUIZ TADEU MATOSINHO MACHADO, Assinado digitalmente em 25/03/2015 por ADRIANA GOMES REG

O

Impresso em 30/03/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

- não ser optante pelo regime de tributação do lucro real, como afirmam os auditores no Relatório Fiscal, uma vez que a opção somente se manifesta com o pagamento do imposto correspondente ao mês de janeiro ou de início de atividade, o que não ocorreu. Diz que o lucro presumido lhe é mais favorável e que a exigência fiscal deveria ter sido elaborada com base neste regime ou no arbitrado. Requer a anulação dos autos de infração ou sua apuração pelo lucro arbitrado.

- a discordância da exigência fiscal resultante da glosa dos valores relativos a despesas indedutíveis lançados no LALUR unicamente por não aceitar o referido livro que foi apresentado sob ação fiscal. A Fiscalização – sem verificar se de fato houve ou não comprovação da indedutibilidade dos custos. Afirma que seu contador incorreu em erro ao se fazer tais lançamentos, mas, por outro lado não houve apuração, por parte do fisco, sobre a composição destes custos e sua aceitação como necessários à manutenção da atividade da empresa. Em razão disso requer a anulação dos autos e se este não for o entendimento dos julgadores, requer perícia contábil para comprovação dos custos dedutíveis.

- que toda a extensão da matéria de defesa seja também válida para combater a exigência em relação à CSLL.

- ser inaplicável a multa qualificada de **150%** pois não se verificou a ocorrência de dolo, portanto afastada a duplicação da multa. Por outro lado, não subsistindo a exigência fiscal não há que se falar em qualquer penalidade, no entanto, admite a incidência de multa de **20%** por atraso no recolhimento.

E ao final, apresenta seus requerimentos:

- declaração de nulidade de todos os atos da fiscalização após 5/4/2012, em razão de irregulares prorrogações do MPF, anulando-se por conseguinte os autos de infração;

- declaração de nulidade da exigência fiscal sobre a CSLL em virtude da ausência de MPF complementar;

- declaração de nulidade do Termo de Apreensão de Documentos e de todos os atos conseqüentes das notas fiscais indevidamente apreendidas, anulando-se também a exigência fiscal decorrente.

- anulação dos autos de infração por ter sido procedida a tributação com base no lucro real, tendo-se que houve glosa de quase totalidade dos custos requer-se que seja arbitrado o lucro.

- anulação dos autos de infração em razão da indevida desconsideração e glosa das notas fiscais sem a expedição de Ato Declaratório de Inidoneidade.

- anulação do auto de infração indevidamente tributado com base no lucro real, opção nunca exercida pela impugnante. Requer-se a concessão de prazo para apresentação de seus resultados com base no lucro presumido.

- exclusão – dos autos de infração – das despesas tidas como indevidamente não dedutíveis. Requer-se a concessão de prazo para identificação de cada despesa, com realização de prova pericial para se apurar o valor a ser excluído dos autos.

- exclusão da multa aplicada de 150%, afastamento da multa de 75%, enfim requer-se a exclusão da totalidade das multas, aplicando-se a multa de 20% se houver diferença de tributo a recolher.

- realização de prova pericial sobre as assinaturas e contratos acostados aos autos, bem como perícia contábil. Neste aspecto requer-se a concessão de prazo para juntada de quesitos e indicação de assistente técnico.

- a produção de prova documental e a oitiva das testemunhas Sérgio Gonçalves, Vinícius de Barros Reck, José Luiz Valério e Luiz Carlos da Silva.

A 3ª Turma da DRJ Florianópolis analisou a impugnação apresentada pela contribuinte e, por via do Acórdão nº nº 07-31.348, de 17 de Maio de 2013, considerou procedente o lançamento com a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2008, 2009

DESPESAS. DEDUTIBILIDADE. ÔNUS DA PROVA - Compete ao contribuinte comprovar a dedutibilidade de despesas, mediante a apresentação de documentos hábeis e idôneos.

REGIME DE TRIBUTAÇÃO. ARBITRAMENTO. IMPROCEDÊNCIA.

Independentemente do montante glosado, a desconsideração de custos lastreados em notas fiscais inidôneas não dá causa ao arbitramento do lucro, vez que a adoção da referida sistemática devolve ao contribuinte o direito de deduzir parcela desses mesmos dispêndios, o que, à luz da moralidade e da legalidade, não é aceitável.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2008, 2009

LANÇAMENTO DECORRENTE.

Contribuição Social sobre o Lucro Líquido CSLL Tratando-se da mesma matéria fática e não havendo questões de direito específicas a serem apreciadas, aplica-se aos lançamentos decorrentes a decisão proferida no lançamento principal (IRPJ).

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2008, 2009

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.

Cabível a imposição da multa qualificada de 150%, quando demonstrado que o procedimento adotado pelo sujeito passivo se enquadra nas hipóteses definidas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964.

PERÍCIA. PEDIDO NÃO FORMULADO E DESNECESSÁRIO.

Considera-se não formulado o pedido de perícia efetuado sem preencher os requisitos obrigatórios, além de desnecessária, por

se referir a lançamento fiscal que embasou-se na falta de documentos comprobatórios de operações questionadas.

Ciente da decisão de primeira instância em 13/06/2013, a contribuinte apresentou recurso voluntário em 09/07/2013.

No recurso interposto, alega preliminarmente:

- a) Nulidade da decisão recorrida em face da ausência de julgamento conjunto do processo nº 11516,721537/2012-65, que trata do lançamento de PIS e Cofins apurado no mesmo procedimento fiscal;
- b) Cerceamento do seu direito de defesa em face do indeferimento de prova pericial pelo acórdão de 1º grau;
- c) Nulidade das prorrogações de prazo do Mandado de Procedimento Fiscal, devida a falta de ciência ao sujeito passivo, e ausência de MPF para fiscalização do PIS e da Cofins;
- d) Nulidade do Termo de Apreensão de Documentos em face da ausência de ciência da fiscalizada;

No mérito, traz os argumentos abaixo sintetizados:

- e) Que a contabilidade revela-se imprestável para a apuração do Lucro Real diante do fato da fiscalização ter glosado a maior parte dos seus custos relativos à aquisição de matéria-prima, por considerar inidôneas as notas fiscais contabilizada.
- f) Que diante de tal fato impunha-se o arbitramento do lucro como forma de apuração dos tributos devidos, conforme a jurisprudência administrativa que indica;
- g) Que não há nos autos qualquer documento que dê respaldo ao custo de mercadoria vendida (CMV) utilizado pelo acórdão de primeiro grau com vistas a defender que a glosa de custos alcançaria no máximo 40% do total;
- h) Que a glosa de custos atinge cerca de 65% do CMV contabilizado;
- i) Que a glosa dos custos pela suposta inidoneidade dos documentos fiscais não foi precedida da necessária publicação do Ato Declaratório de Inidoneidade pelo Delegado da Receita Federal, nos termos da Portaria MF. 187/93;

- j) Que as diligências realizadas pela fiscalização junto à terceiros não foram previamente notificadas à recorrente para que a mesma pudesse exercer o seu direito ao contraditório e a ampla defesa;
- k) Que as empresas responsáveis pela emissão dos documentos tidos como inidôneos continuam com o CNPJ ativo;
- l) Que, a despeito do fiscal autuante, e do acórdão recorrido, terem consignado que a recorrente adotou a tributação pelo Lucro Real, apuração anual, no anos de 2008 e 2009, tal fato não ocorreu, pois não optou expressamente pela tributação do lucro real, na medida em que não efetuou qualquer recolhimento do imposto (conforme extratos de pagamentos que anexa), condição prevista no parágrafo único do art. 3º da Lei nº 9.430, para a manifestação da opção.
- m) Que a simples entrega de DIPJ com apuração do Lucro Real é insuficiente para caracterizar a opção feita, na medida em que a lei exige o recolhimento do imposto, conforme jurisprudência administrativa que indica;
- n) Que o contador da empresa foi induzido a erro pela fiscalização ao apresentar o Lalur, quando a empresa sequer havia optado pelo Lucro Real e, assim, não reunindo parâmetros para apurar o Lucro Real, o Fisco deveria ter arbitrado o lucro.
- o) Que existe a necessidade de conversão do feito em diligências para apurar despesas de compras de matérias primas e reformas do parque fabril que teriam sido indevidamente contabilizadas como despesas não dedutíveis e glosadas pelo Fisco, conforme teria demonstrado por amostragem na peça impugnatória;
- p) Que aplica-se ao lançamento da CSLL os mesmos argumentos utilizados com relação ao IRPJ;
- q) Que a multa de 150% não pode subsistir, pois as supostas notas frias sequer foram objeto de competente Ato Declaratório de Inidoneidade;
- r) Que não ficou caracterizado o dolo, ao contrário do que sustenta o acórdão recorrido, pois a não comprovação de pagamento e da entrega física das matérias-primas não revela conduta dolosa, no máximo conduta omissiva;
- s) Quanto a ausência de registros na empresa Gold de recebimentos em face dos fornecimentos e a falsidade

ideológica na alteração contratual da empresa Gold são condutas de terceiros de que jamais teve conhecimento e, portanto, não podem lhe ser imputadas.

t)

Requer que, caso seja mantido o lançamento, a multa aplicada seja de 20%, por atraso no recolhimento, ou ainda, no patamar de 75%, pois não há prova do dolo do sujeito passivo.

Diante da informação de que a recorrente não efetuou qualquer recolhimento a título de estimativas mensais e mesmo de saldo de ajuste anual com base em apuração no lucro real e, inexistindo nos autos cópias das DIPJ que demonstrassem a base de cálculo adotada pela interessada na sua escrituração, este colegiado resolveu, na sessão realizada em 10/04/2014, por meio da Resolução nº 1301-000.199, converter o julgamento em diligência, determinando o retorno dos autos à unidade de origem, com vistas às seguintes providências:

- a) Que a autoridade preparadora determine a juntada aos autos de cópia das DIPJ dos anos-calendário 2008 e 2009 apresentadas pela recorrente e de DCTF eventualmente apresentadas relativas aos fatos geradores dos anos-calendário 2008 e 2009, ou, ainda, informar caso não tenham sido apresentadas DCTF's no período.
- b) Seja intimada a interessada a apresentar os Livros Diário dos anos-calendário 2008 e 2009, dos quais devem ser extraídas cópias dos balanços e/ou balancetes mensais de suspensão/redução que dele constem e do balanço e demonstração de resultados anuais, procedendo a sua juntada aos autos.

Concluídas as diligências, mediante a juntada dos elementos solicitados aos autos, estes retornaram ao CARF para julgamento do recurso voluntário interposto.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos pressupostos legais e regimentais. Assim, dele conheço.

Das alegações preliminares

Antes de adentrar ao mérito das alegações da recorrente, impõe-se apreciar as nulidades apontadas em sede preliminar.

Analisando as nulidades argüidas, entendo que nenhum delas deve ser acolhida. Senão vejamos.

A primeira alegação é de nulidade da decisão recorrida em face da ausência de julgamento conjunto do processo nº 11516.721537/2012-65, que trata do lançamento de PIS e Cofins apurado no mesmo procedimento fiscal.

Não há qualquer vício no julgamento em separado dos processos relativos ao IRPJ/CSLL (ora analisado) e o de constituição de diferenças relativas ao PIS e a Cofins, formalizados em outro processo. Embora as infrações tenham sido verificadas no curso da mesma ação fiscal, o lançamento das ditas contribuições decorrem do não recolhimento das contribuições com base num suposta isenção, refutada pela fiscalização, consoante se extrai do Relatório Fiscal.

Observo que, ainda que decorressem dos mesmos fatos, o julgamento apartado, embora fosse desejável para evitar eventuais decisões contraditórias, não ensejaria qualquer nulidade.

Assim, afasto a primeira alegação.

A segunda nulidade decorreria do cerceamento do direito de defesa pelo indeferimento de perícia pelo acórdão de primeiro grau.

Não vejo qualquer nulidade, pois a autoridade julgadora *a quo* indeferiu o pedido, fundamentadamente, *verbis*:

Solicitação de perícia

Alega aqui que “foram realizadas diversas diligências e perícias em relação às notas fiscais emitidas pelas empresas Gold Comércio e Beneficiamento de Minérios Ltda., e T’Mel Beneficiamento Mineral Ltda., Tais atos, contudo, não observaram o devido processo legal, não sendo cientificado o sujeito passivo.”

Há que se dizer que ocorreram duas diligências fiscais, uma na empresa GOLD e outra na empresa T’MEL – não houve realização de perícia –. Referidas diligências foram estabelecidas no decorrer da ação fiscal – fase investigatória – momento que ainda não havia sido inaugurado o contraditório, o que veio a

acontecer com apresentação da impugnação. Portanto, não há que se falar em descumprimento do devido processo legal e nem em cientificação do sujeito passivo.

Argumenta que como as diligências e perícias foram realizadas pela própria autoridade fiscal requer neste momento “[...] a realização de nova perícia, sob pena de nulidade dos presentes autos. Requer-se, ademais, a realização de perícia contábil sobre os valores dedutíveis indevidamente incluídos.”

Sobre o tema, assim dispõe a legislação:

Decreto nº 70.235, 1972, art. 16, inciso IV, parágrafo 1º.

Art. 16. A impugnação mencionará:

[...]

IV – as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito;

§1º Considerar-se-á não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do art. 16.

[...]

Como se nota, é necessário estar presente na impugnação estes elementos destacados, do art. 16.

Porém sem nomear perito, endereço e qualificação profissional, relacionar quesitos referentes aos exames desejados, o pedido carece dos requisitos exigidos e, é considerado não formulado, nos termos do § 1º, acima citado.

É preciso dizer que a Contribuinte não apresentou provas de pagamento das notas fiscais das empresas GOLD e T^MMEL, em que pese ter sido intimada para tal, não apresentou sequer a prova da entrada física da matéria-prima supostamente adquirida por meio das referidas notas fiscais.

A perícia não serve ao propósito de suprir a inércia da Impugnante na apresentação de documentos que deveriam ter sido oferecidos quando da ação fiscalizatória e tampouco os apresentou em sede de impugnação.

Pelo exposto, considera-se não formulado o pedido de perícia.

O indeferimento do pedido de perícia, portanto, obedeceu o disposto no caput do art. 18 c/c o art. 28 do Decreto nº 70.235/1972¹

Assim, afasto a segunda nulidade arguida.

¹ Decreto nº 70.235/72:

Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

[...]

Art. 28. Na decisão em que for julgada questão preliminar será também julgado o mérito, salvo quando incompatíveis, e dela constará o indeferimento fundamentado do pedido de diligência ou perícia, se for o caso.

A terceira nulidade alegada refere-se à ausência de ciência da prorrogação do Mandado de Procedimento Fiscal - MPF expedido e falta de MPF para o lançamento do PIS e da COFINS.

O acórdão recorrido analisou a matéria fática em face da legislação que disciplina a emissão e prorrogação do MPF pela Receita Federal e demonstrou que a ciência das referidas prorrogações é feita por via eletrônica, mediante acesso pelo interessado ao sítio da RFB na *internet*, utilizando código informado pela fiscalização.

De fato, a norma interna que disciplina a emissão do MPF (Portaria RFB nº 3.014, de 2011) dispõe que este documento deve ser emitido exclusivamente na em forma eletrônica e a ciência ao sujeito passivo é dada por intermédio da *internet* no endereço eletrônico da RFB, com a utilização do código de acesso consignado no termo que formalizar o início do procedimento fiscal (art 4º) e que as alterações e prorrogações também serão procedidas mediante registro eletrônico pela autoridade emitente (art. 9º).

No que tange à extensão do MPF aos tributos PIS e Cofins, embora se trate de matéria estranha a este processo, a decisão recorrida assinalou que houve sim alteração do MPF para inclusão das contribuições no procedimento fiscal.

Não conheço da matéria relativa à extensão do MPF aos tributos PIS e Cofins uma vez que tais contribuições não integram o presente litígio.

De qualquer sorte, me alinho á jurisprudência majoritária deste Conselho que entende que o MPF é mero instrumento de controle interno da administração tributária, de sorte que, eventuais irregularidades na sua emissão ou prorrogação não enseja qualquer nulidade ao processo fiscal, posto que a constituição do crédito tributário pela autoridade administrativa competente, por meio do lançamento, é atividade vinculada e obrigatória que decorre do CTN e da lei de regência, conforme sintetizado na ementa abaixo:

CSLL, PIS E COFINS. TRIBUTOS NÃO PREVISTOS NO MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL ORIGINAL. NULIDADE DO LANÇAMENTO. INOCORRÊNCIA.

O Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) é mero instrumento de controle administrativo da fiscalização e não tem o condão de outorgar e menos ainda de suprimir a competência legal do Auditor-Fiscal da Receita Federal para fiscalizar os tributos federais e realizar o lançamento quando devido. Assim, se o procedimento fiscal foi regularmente instaurado e os lançamentos foram realizados pela autoridade administrativa competente, nos termos do art. 142 do CTN, e, ainda, a recorrente pôde exercitar com plenitude o seu direito de defesa, afasta-se quaisquer alegação de nulidade relacionada à emissão ou alteração do MPF.

Ante ao exposto, voto pela rejeição da alegação de nulidade.

A quarta e última alegação de nulidade refere-se à ausência de ciência de termo de apreensão de documentos, que macularia todo o procedimento fiscal.

A referida apreensão consistiu em apenas algumas notas fiscais e faturas/duplicatas apresentadas pela fiscalizada no curso da ação fiscal e que a fiscalização, ao

final do procedimento, houve por bem reter os originais, devolvendo cópia autenticada e demais vias à recorrente, conforme descrito no Relatório Fiscal e no Termo de Apreensão de Documentos.

A ciência, conforme descrito do Relatório Fiscal, se deu na data de encerramento da ação fiscal, junto com os autos de infração lavrados.

Não vejo qualquer mácula no procedimento adotado, pois tratam-se de elementos que poderão servir de prova em eventual processo penal, e nenhum prejuízo trouxe à recorrente, pois esta sempre esteve ciente do conteúdo de tais documentos, por ela mesma apresentados ao Fisco.

Deste modo, afastado, também, esta alegação de nulidade.

Do mérito

A autuação, decorrente da glosa de custos e despesas relativa ao IRPJ e CSLL, foi realizada com base no lucro real anual, regime de apuração que, segundo a fiscalização, teria sido adotado pela recorrente nos anos-calendário 2008 e 2009.

A recorrente, todavia, contestou tal afirmação, alegando que não obstante tenha apresentado as DIPJ com apuração pelo Lucro Real, na realidade não consumou a sua opção por este regime de apuração do lucro, na medida em que não efetuou qualquer recolhimento sob tais códigos, conforme extratos de recolhimentos de DARF que anexou aos autos, junto com sua impugnação.

Asseverou que, segundo o § 2º do art. 3º da Lei nº 9.430/1996, a opção pela apuração pelo lucro real anual se manifesta pelo pagamento correspondente ao mês de janeiro do ano-calendário (estimativa mensal).

Entende a fiscalizada que, não tendo optado pela apuração do lucro real anual a autuação deve ser cancelada, pois a autoridade fazendária deveria ter, neste caso, optado pelo arbitramento do lucro; no entanto, realizou o lançamento com base no lucro real.

Com efeito, o § 2º do art. 3º da Lei nº 9.430/1996² dispõe que a opção pela apuração do imposto anualmente, mediante a adoção do sistema de recolhimentos por estimativas mensais, previsto no art. 2º daquela lei³, será manifestada com o pagamento do imposto correspondente ao mês de janeiro ou ao mês de início de atividade.

² Lei nº 9.430/1996:

Art. 3º A adoção da forma de pagamento do imposto prevista no art. 1º, pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime do lucro real, ou a opção pela forma do art. 2º será irrevogável para todo o ano-calendário.

Parágrafo único. A opção pela forma estabelecida no art. 2º será manifestada com o pagamento do imposto correspondente ao mês de janeiro ou de início de atividade.

³ Lei nº 9.430/1996:

Art. 2º A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada, mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30 a 32, 34 e 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995.

A IN. SRF. Nº 093, de 24/12/1997, dispõe que a opção pelo pagamento por estimativa será efetuada com o pagamento do imposto correspondente ao mês de janeiro do ano-calendário, ainda que intempestivo, ou **com o levantamento do respectivo balanço ou balancete de suspensão**⁴.

Verifica-se, pelo disposto no caput do art. 1º da Lei nº 9.430/1996, que a regra geral de apuração do IRPJ (e da CSLL) pelo Lucro Real quanto à periodicidade é a trimestral⁵, podendo o sujeito passivo optar pela apuração anual, mediante recolhimento de estimativas mensais.

Nas diligências realizadas, foram trazidas aos autos as cópias das DIPJ e das DCTF apresentadas pela interessada e dos balancetes mensais de apuração por ela levantados em todos os períodos mensais de janeiro de 2008 a dezembro de 2009.

Nas DIPJ's dos anos-calendário 2008 e 2009 e nas DCTF's mensais apresentadas a interessada informou que optou pela apuração pelo Lucro Real anual/estimativa e que efetuou o levantamento de balancetes mensais de Suspensão.

Não obstante, não efetuou qualquer recolhimento relativo ao IRPJ e à CSLL.

Impõe-se analisar se a ausência de qualquer recolhimento a título de IRPJ por parte da interessada obrigaria ao Fisco efetuar o lançamento com base no lucro arbitrado.

Entendo que não.

§ 1º O imposto a ser pago mensalmente na forma deste artigo será determinado mediante a aplicação, sobre a base de cálculo, da alíquota de quinze por cento.

§ 2º A parcela da base de cálculo, apurada mensalmente, que exceder a R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) ficará sujeita à incidência de adicional de imposto de renda à alíquota de dez por cento.

§ 3º A pessoa jurídica que optar pelo pagamento do imposto na forma deste artigo deverá apurar o lucro real em 31 de dezembro de cada ano, exceto nas hipóteses de que tratam os §§ 1º e 2º do artigo anterior.

§ 4º Para efeito de determinação do saldo de imposto a pagar ou a ser compensado, a pessoa jurídica poderá deduzir do imposto devido o valor:[...]

⁴ IN.SRF. 093/1997:

Art. 17. A adoção do pagamento trimestral do imposto, a que se refere o §1º do art. 2º, pelas pessoas jurídicas que apurarem o imposto pelo lucro real, ou a opção pela forma de pagamento por estimativa, a que se referem os arts. 3º a 10, será irretroatável para todo o ano-calendário.

§ 1º A opção pelo pagamento por estimativa será efetuada com o pagamento do imposto correspondente ao mês de janeiro do ano-calendário, ainda que intempestivo, ou com o levantamento do respectivo balanço ou balancete de suspensão.

§ 2º No caso de início de atividades, a opção de que trata o parágrafo anterior será manifestada com o pagamento do imposto correspondente ao primeiro mês de atividade da pessoa jurídica.

⁵ Lei nº 9.430/1996:

Art. 1º A partir do ano-calendário de 1997, o imposto de renda das pessoas jurídicas será determinado com base no lucro real, presumido, ou arbitrado, por períodos de apuração trimestrais, encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário, observada a legislação vigente, com as alterações desta Lei.

Com efeito, a legislação do imposto de renda, com exceção daquelas empresas expressamente obrigadas à apuração do imposto com base no Lucro Real, deixa ao alvedrio do contribuinte a forma de sua apuração, que poderá ser pelo Lucro Real, anual ou trimestral, pelo Lucro Presumido ou pelo Lucro Arbitrado (ambos por períodos trimestrais).

Embora permitido o auto-arbitramento, desde que conhecida a receita bruta (art. 47, § 1º da Lei nº 8.981/1995)⁶, tal hipótese, na prática, é inusual, uma vez que representa um ônus adicional de 20% nas alíquotas aplicáveis sobre a mesma base pelo Lucro Presumido.

Com relação à opção pelo Real anual/estimativa ou trimestral e pelo Lucro Presumido, a lei estabelece que a opção se manifesta com o pagamento do tributo mensal estimado (no caso de opção pelo Lucro Real anual), ou trimestral, nos caso de Lucro Real trimestral ou Lucro Presumido.

No caso concreto, inexistiu pagamento sob qualquer das formas opcionais estabelecidas pela legislação.

Não obstante, pelos elementos trazidos aos autos (balancetes/balanços, DIPJ e DCTF), a interessada manifestou expressamente sua opção pelo Lucro Real Anual, com o levantamento de balancetes mensais de suspensão (art. 17, § 1º da IN.SRF. 93/1997)

Entendo que existem formalmente todos os elementos necessários para a apuração do imposto pelo Lucro Real anual, tal como empreendido pelo Fisco no lançamento.

O arbitramento do lucro, ora invocado pela recorrente, é medida extrema, prevista na legislação para os casos de descumprimento dos requisitos para a apuração do imposto com base no Lucro Real ou Presumido, conforme previsto no art. 47 da Lei nº 8.981/1995, *verbis*:

Art. 47. O lucro da pessoa jurídica será arbitrado quando:

I - o contribuinte, obrigado à tributação com base no lucro real ou submetido ao regime de tributação de que trata o [Decreto-Lei nº 2.397, de 1987](#), não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal;

II - a escrituração a que estiver obrigado o contribuinte revelar evidentes indícios de fraude 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.

III - o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e

⁶ Art. 47. O lucro da pessoa jurídica será arbitrado quando:

[...]

§ 1º Quando conhecida a receita bruta, o contribuinte poderá efetuar o pagamento do Imposto de Renda correspondente com base nas regras previstas nesta seção.

fiscal, ou o livro Caixa, na hipótese de que trata o art. 45, parágrafo único;

IV - o contribuinte optar indevidamente pela tributação com base no lucro presumido;

V - o comissário ou representante da pessoa jurídica estrangeira deixar de cumprir o disposto no [§ 1º do art. 76 da Lei nº 3.470, de 28 de novembro de 1958](#);

VII - o contribuinte não manter, em boa ordem e segundo as normas contábeis recomendadas, livro Razão ou fichas utilizados para resumir e totalizar, por conta ou subconta, os lançamentos efetuados no Diário.

VIII - o contribuinte não escriturar ou deixar de apresentar à autoridade tributária os livros ou registros auxiliares de que trata o [§ 2º do art. 177 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976](#), e [§ 2º do art. 8º do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977](#). *(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)*

§ 1º Quando conhecida a receita bruta, o contribuinte poderá efetuar o pagamento do Imposto de Renda correspondente com base nas regras previstas nesta seção.

§ 2º Na hipótese do parágrafo anterior:

a) a apuração do Imposto de Renda com base no lucro arbitrado abrangerá todo o ano-calendário, assegurada a tributação com base no lucro real relativa aos meses não submetidos ao arbitramento, se a pessoa jurídica dispuser de escrituração exigida pela legislação comercial e fiscal que demonstre o lucro real dos períodos não abrangido por aquela modalidade de tributação, observado o disposto no § 5º do art. 37;

b) o imposto apurado com base no lucro real, na forma da alínea anterior, terá por vencimento o último dia útil do mês subsequente ao de encerramento do referido período.

A recorrente traz ainda outro argumento tendente à aplicação do lucro arbitrado ao caso concreto. Alega que a glosa substancial dos seus custos contabilizados (cerca de 65% dos custos totais) tornaria a sua escrituração imprestável para a apuração do Lucro Real, uma vez que o custo dos produtos vendidos, considerado pelo Fisco, seria irreal.

Ora, a própria recorrente acabou reconhecendo a inexistência de tais custos lançados em sua contabilidade ao promover, ainda que extemporaneamente, a sua exclusão da apuração do Lucro Real no Livro de Apuração do Lucro Real - LALUR (fls. 129 a 159 do e-processo) apresentado à fiscalização no curso da ação fiscal.

Aliás, tal providência denota a irrelevância e descabimento das alegações de que sequer teria havido a emissão de Ato Declaratório de Inidoneidade dos documentos fiscais ou da existência de prejuízos ao contraditório e à ampla defesa tendo em vista a realização de diligências junto a terceiros sem seu prévio conhecimento.

A recorrente não trouxe quaisquer outros elementos ou argumentos que pudessem demonstrar que tais custos existiram de fato ou que o custo real de seus produtos fora superior ao que restou considerado após a exclusão dos valores relativos às notas fiscais fraudulentas que haviam sido indevidamente contabilizadas.

Não há, portanto, como admitir a invocação da própria má-fé da recorrente, como forma de abrandar a imposição fiscal, que tomou por base o que foi escriturado em seus próprios livros e documentos fiscais.

Assim, rejeito as alegações trazidas pela recorrente quanto à necessidade de apuração das diferenças devidas com base no lucro arbitrado, o que resultaria no cancelamento das exigências.

Ante ao exposto, inexistindo questionamento quanto ao mérito das glosas dos custos e despesas, entendo que está correta a apuração dos tributos devidos efetuada pela autoridade fiscal.

A recorrente insurge-se, ainda, quanto à imposição da multa qualificada de 150%.

Sustenta que a multa de 150% não pode subsistir, pois as supostas notas frias sequer foram objeto de competente Ato Declaratório de Inidoneidade e que não ficou caracterizado o dolo, pois a não comprovação de pagamento e da entrega física das matérias-primas não revelaria conduta dolosa, no máximo conduta omissiva.

Afirma, ainda, que a ausência de registros na empresa Gold de recebimentos em face dos fornecimentos e a falsidade ideológica na alteração contratual da empresa Gold são condutas de terceiros de que jamais teve conhecimento e, portanto, não podem lhe ser imputadas.

Requer que, caso seja mantido o lançamento, a multa aplicada seja de 20%, por atraso no recolhimento, ou ainda, no patamar de 75%, pois não há prova do dolo do sujeito passivo.

Pelos elementos carreados aos autos resta evidente que a interessada tinha plena consciência da inidoneidade dos documentos fiscais que ampararam os custos contabilizados e que restaram glosados. Desnecessária a existência de Ato Declaratório de Inidoneidade dos documentos fiscais se os elementos trazidos revelam sua falsidade.

A própria recorrente acabou por reconhecer a inidoneidade de tais custos, quando, no curso da ação fiscal, escriturou o Lalur excluindo-os da apuração do lucro real. Evidentemente que tal arrependimento não é eficaz para impedir a aplicação da penalidade qualificada, posto que a atitude dolosa ocorreu quando da escrituração de tais custos e sua desconsideração na escrita fiscal (Lalur) só se materializou após a instauração da ação fiscal.

Assim, entendo que a multa qualificada deve prevalecer com relação aos custos de produtos vendidos glosados (item 002 do auto de infração).

Com relação às despesas glosadas, no entanto, verifico que a própria recorrente segregou em sua escrita contábil uma conta denominada 1255 - Despesas Não

Processo nº 11516.721499/2012-41
Acórdão n.º 1301-001.814

S1-C3T1
Fl. 934

Dedutíveis no grupo: Despesas Não Dedutíveis - Lalur (v.g. balancetes, fls. 753, 813, 817 e 869).

Embora a interessada nada tenha recolhido a título de IRPJ e CSLL, a segregação contábil dessas despesas numa conta com tal título denota, ao menos em princípio, a intenção de adicioná-las ao lucro líquido quando da apuração do lucro real, ou, pelo menos, indica a falta de intuito doloso de ocultá-las do Fisco, de modo que me parece razoável que, em relação a estas, a multa de ofício seja aplicada no percentual básico de 75%.

Assim, entendo que a multa de ofício aplicada sobre a infração constante do item 001 do Auto de Infração (glosa de despesas não comprovadas), deve ser reduzida para o percentual de 75%.

Por todo o exposto, voto no sentido de afastar as preliminares de nulidade suscitadas e, no mérito, por dar provimento parcial ao recurso voluntário para reduzir a multa de ofício aplicada sobre a infração constante do item 001 do Auto de Infração (glosa de despesas não comprovadas), para o percentual de 75%.

Sala de Sessões, em 05 de março de 2015.

(assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Relator