



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

Processo n° 13227.720941/2013-83
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1401-001.737 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 4 de outubro de 2016
Matéria Omissão de Receitas. Notas não contabilizadas.
Recorrente Frigorífico Tangará Ltda.
Recorrida Fazenda Nacional

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Ano-calendário: 2009

NULIDADE. COMPROVAÇÃO DO ILÍCITO. INOCORRÊNCIA.

Não há obrigação de que a Fiscalização junte notas fiscais ao Auto de Infração. As notas foram devidamente apontadas em planilha anexa ao Auto, como é a praxe, permitindo que a Recorrente se defendesse sem dificuldades, motivo pelo qual não há nulidade.

NULIDADE. FALTA DE MOTIVAÇÃO. INOCORRÊNCIA.

Não há nulidade se os fatos estão postos. As notas fiscais foram relacionadas e acusou-se a contribuinte de não as ter registrado na contabilidade, o que leva à conclusão por presunção de que as operações não foram tributadas.

PRESUNÇÃO RELATIVA. PROVA. INOCORRÊNCIA.

Ao contrário do que alega a Recorrente, ela não conseguiu provar que registrou as operações, nem muito menos que as tributou, devendo ser mantida a exigência.

APURAÇÃO. LUCRO REAL. LUCRO ARBITRADO.

Tornou-se comum o contribuinte alegar que deveria ter sido utilizado o lucro real quando foi usado o lucro arbitrado, e vice-versa. Não se pode fazer prevalecer a forma sobre a substância, a menos que haja macula grave para todo o processo de forma a influenciar na própria substância. No caso presente, contudo, a situação é bastante simples, pois a Recorrente apenas não registrou uma parte das notas fiscais, de forma que era plenamente possível calcular seu lucro real.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, REJEITAR as preliminares de nulidade e, no mérito, NEGAR provimento ao recurso. Os Conselheiros Ricardo Marozzi Gregorio, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Aurora Tomazini de Carvalho e Livia De Carli Germano acompanharam pelas conclusões por divergirem apenas do *obiter dictum* constante do voto do relator.

Documento assinado digitalmente.

Antonio Bezerra Neto - Presidente.

Documento assinado digitalmente.

Marcos de Aguiar Villas-Bôas - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antonio Bezerra Neto (presidente da turma), Guilherme Adolfo Mendes, Luciana Zanin, Ricardo Marozzi Gregorio, Marcos de Aguiar Villas-Bôas (relator), Júlio Lima Souza Martins, Aurora Tomazini de Carvalho e Livia de Carli Germano.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face do Acórdão nº 14-59.062, que julgou, por unanimidade de votos, totalmente improcedente a Impugnação apresentada pela contribuinte contra o Auto de Infração lavrado contra ela.

Valho-me de trechos do Relatório do Acórdão da DRJ para descrever os fatos iniciais:

"Em procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias pela empresa supra, segundo consta da descrição dos fatos, foi efetuado, no ano-calendário de 2009, o lançamento do IRPJ, CSLL, Cofins e PIS, tendo em vista a omissão de receita operacional caracterizada pela falta ou insuficiência de contabilização.

[...] Consta no processo que a contribuinte, sendo intimada, apresentou a escrituração contábil em meio digital, cópia dos extratos das contas correntes, arquivos magnéticos de notas fiscais de entrada e saída.

Foi constatado pela fiscalização que a contribuinte omitiu o registro de notas fiscais e foram solicitados esclarecimentos a esse respeito, bem assim a apresentação das notas fiscais registradas na conta 3.1.1.01.0006 mercado externo, informando se tais notas estão declaradas em Dacon.

Em resposta, a contribuinte esclareceu que algumas notas fiscais tinham sido contabilizadas por produto.

Foi expedida uma intimação solicitando esclarecimentos referentes às notas fiscais que a fiscalização não localizou lançadas na conta "Receita". Em

resposta, a contribuinte demonstrou que apenas algumas notas fiscais da planilha foram lançadas.

Concluiu a fiscalização que a contribuinte não lançou em conta "Receita" as notas fiscais emitidas, conforme ANEXO I, deixando de seguir os princípios contábeis, não declarando toda a receita para tributação.

[...] Notificada da autuação, a contribuinte ingressou com a impugnação de fls.474 a 490, na qual alega:

- Nulidade pela falta de comprovação do ilícito. O autuante não traz aos autos (ao menos o que acompanhou a notificação do lançamento), qualquer uma das notas ou mesmo da escrita fiscal para justificar a autuação.

O único elemento de prova da arguida omissão de receita se traduz numa planilha elaborada pelo autor do lançamento, indicando quais seriam essas notas omitidas. Não traz, todavia, provas das malsinadas notas fiscais, nem mesmo da própria escrita fiscal do contribuinte para comprovar que, de fato, os registros contábeis não se apropriaram das receitas nelas indicadas.

No campo da imposição fiscal, não basta a mera afirmação da autoridade administrativa acerca da ocorrência do fato que constitui o dever de pagar tributo para justificar um lançamento de ofício. Mais do que isso o art. 9º do Dec. 70.235/72 impõe a fiscalização que traga ao processo "os elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito".

- Nulidade pela falta de motivação. Mais uma vez, os relatórios que compõem o AI em combate não trazem a motivação fática necessária para bem e essencialmente demonstrar as razões pelas quais os agentes fiscais entenderam que as NF-e não estariam escrituradas nas devidas contas contábeis de receita apontadas pela Impugnante.

De se notar que em nenhum momento a Impugnante fora diretamente questionada sobre eventuais divergências entre os documentos apresentados, preferindo os fiscais concluir seu trabalho sem ir a fundo nas investigações, sem desvendar as razões pelas quais desprezou os registros contábeis indicados, e à mingua de uma justificativa para tanto, apenas apressou-se em lavrar o auto de infração, numa atitude claramente açodada que, com a devida vênia, deve ser rejeitada por esta Nobre Turma Julgadora.

- O AI deve ser cancelado, pois as notas fiscais apontadas pela autoridade lançadora, ao contrário do que afirma, foram devidamente escrituradas e integraram o lucro tributável daquele exercício.

Como se verá, as receitas lançadas nas notas fiscais tomadas por omissas foram apropriadas nas contas contábeis de receitas 3.1.1.01.0001 - Mercado Interno Carne com Osso (449); 3.1.1.01.0002 - Mercado Interno Carne sem Osso(450); 3.1.1.01.003 Mercado Interno Miúdos(451); 3.1.1.01.0004 - Mercado Interno subprodutos(452) e 3.1.1.01.0006, Mercado Externo (454), conforme exposto e demonstrado na planilha anexa, nos razões analíticos de cada uma dessas contas e nos demais documentos que acompanham a presente impugnação.

Para explicar algumas divergências entre os dados escriturados e aqueles indicados nas notas fiscais, cabe esclarecer a rotina que a Impugnante adotava na venda de seus produtos, no seu faturamento e na posterior escrituração das correspondentes receitas.

Nesse caminho de ideal, as solicitações de vendas ao Frigorífico ora Impugnante, eram recebidas e lançadas nos seus sistemas informatizados gerando um PEDIDO DE VENDA, o qual registrava entre outros dados: o protocolo ou número do pedido, o cliente/comprador, a data em que foi feito o pedido, os produtos solicitados, o peso, o seu valor por peso e o valor total que haviam sido negociados com aquele, cliente/comprador.

O pedido de venda, por sua vez levava à separação do produto e gerava, na sequência, o documento denominado de CONTROLE DE VENDA, que a par

de trazer quase os mesmos dados do pedido de venda, indicava também o número do documento fiscal (nota fiscal) que a operação iria gerar, ou seja, o controle de venda já indicava o número da nota fiscal correspondente à operação de venda nele registrada.

A Nota Fiscal era então emitida pelo setor correspondente, com o número informado no controle de venda e discriminava, além dos dados exigidos do documento fiscal, o nº do pedido de venda a que se referia e do seu romaneio, assegurando que a operação materializada naquela NF, correspondia ao pedido de venda nela registrado, cujos produtos e o peso listados eram também registrados e assim coincidentes.

Muito embora a NF-e amparasse a operação de venda do produto, o registro nos livros contábeis era efetivado não com base nesse documento fiscal mas sim no CONTROLE DE VENDA, de forma que se houvesse alguma divergência entre os dados registrados nestes documentos (NF e Controle de venda), necessariamente essa divergência se refletiria, como de fato refletiu, na própria contabilidade, suportada apenas pelo controle de venda. Por isso, aliás, o histórico dos lançamentos contábeis rejeitados pelo agente fiscal, indica como sendo o nº da NF o número do Pedido de Venda e que também é o número do controle de venda.

Como praticamente todos os registros contábeis adotavam esse procedimento, e na medida em que apenas algumas notas fiscais foram tomadas como omissão de receita por suposta falta de escrituração, de se supor que a fiscalização compreendeu a irrelevância dessa divergência, a ponto de não ver motivo para questioná-la já que, se assim não o fosse, teria tomado como infração todas ou ao menos a maioria das notas fiscais apresentadas e não apenas algumas delas, como o fez.

Ocorre, no entanto, que em algumas hipóteses, justamente aquelas tributadas nesse Auto de Infração, os valores constantes das NF não tinham identificação com os valores lançados no controle de venda e, por consequência, nos próprios registros contábeis, o que, aparentemente, levou a conclusão de ausência de escrituração e a pretensa omissão de receita.

Essa divergência ocorria por não haver parametrização entre o sistema que gerava o pedido/controla de venda e a emissão da NF, os valores-base registrados em cada um destes documentos dependiam de quem alimentava o sistema, e que, por vezes, adotavam-se valores de tabelas distintos.

Na esteira desse ideal, enquanto o pedido e o controle de venda espelhavam o valor decorrente da negociação com o cliente/comprador, ou seja, o valor real da receita, e que era submetida a tributação, a NF observava a tabela mínima da SEFAZ-RO, já que se trata de produto com valor mínimo tabelado, conforme arts. 26 e 644 do RICMS-RO.

Não por outra razão, os valores escriturados na conta relacionada ao Mercado Externo eram, em regra, maiores do que aqueles lançados na respectiva NF, e aqueles voltados para o Mercado Interno tinham uma variação negativa, é dizer, a escrituração era menor do que registrava o valor total dos produtos, mas não o valor total da NF, que mesmo nessa hipótese, observava aquele que constava do pedido de venda.

Notem, no que tange a Conta Mercado Externo, que a Impugnante ofertava a tributação valor maior do que a Nota Fiscal registrava. Isso se deu porque na negociação de venda dos produtos destinados ao exterior, por estarem atrelados ao dólar e com um valor de face maior do que os voltados para o consumo interno, o preço de venda acabava sendo superior ao tabelado pela SEFAZ-RO.

Assim, como a NF-e, nos casos apontados nos autos, observava a tabela mínima, natural que ela não refletisse a receita real da venda daquele produto que, todavia, estava detalhado no pedido e no controle e venda, por sua vez, levado a registro contábil.

Mas, o que se destaca aqui, e independente das razões para as divergências entre os valores contabilmente registrados e os valores das NF tidas como omissas, é o fato e a prova de que a operação materializada em cada uma daquelas NF estava devidamente registrada nas contas de receita e adotando o seu valor real.

Em situação oposta, os produtos destinados ao Mercado Interno, sem vinculação com o dólar, com valor agregado menor e sofrendo a concorrência interna, acabavam sendo negociados, em determinadas situações, a um preço menor do que o tabelado pela SEFAZ, o que levava a NF então a consignar, como valor total dos produtos o valor mínimo tabelado, muito embora o valor total da NF, conforme atestam os documentos anexos, acompanhava o mesmo valor do controle de venda.

Para não nos atermos apenas em palavras, vejamos o exemplo da Nota Fiscal nº 705 (DANFE anexo), no valor de R\$ 121.955,53, emitida contra a América Sud Ind. e Com. De Carnes Ltda, destinada à exportação, e que segundo a acusação dos agentes fiscais, teria sido uma das notas fiscais não escrituradas nas contas contábeis de receita.

A receita decorrente da operação que reflete essa Nota, na verdade e como já demonstrado em ação fiscal, foi lançada na conta 3.1.1.01.0006 - Mercado Externo (454), no dia 7 de Janeiro de 2009, com o histórico apontando o número da NF -40006227 (número do pedido/controlado de venda, ambos anexos) no valor de R\$ 130.938,21.

Mais uma vez, o valor contabilmente apropriado é maior do que a NF indica, porque considera a receita efetivamente obtida com a venda daquele produto, e a identidade dos dados discriminados tanto no documento fiscal quanto no pedido e no controle de venda, (produtos, peso, data, nº do pedido, romaneios etc), conduzem a necessária certeza de que aquele lançamento contábil, embora não aponte o número da NF-e 705 e não seja no mesmo valor, representa a escrituração da operação que nela se espelha, o que afasta, por decisivo, a acusação do fiscal autuante.

Ademais, como o valor total da nota fiscal era inferior ao valor escriturado, o erro, nessa situação, tão somente prejudicaria a Impugnante, que teria levado às suas contas de resultado, receita maior do que a que teria auferido, ocasionando assim uma majoração do lucro ou o faturamento tributável.

Outro exemplo, mas relacionado a venda ao mercado interno, no entanto ainda mais claro, é o da NF-e 804 (DANFE ANEXO), emitida contra VICTOR HUGO DOS SANTOS, que segundo a fiscalização afirma em seu anexo, teria sido no valor de R\$ 57.585,69.

O próprio DANFE, que foi também apresentado durante os procedimentos de investigação, mostra, todavia, que o valor indicado pelo auditor fiscal era o mesmo previsto no campo que discrimina o valor total dos produtos, mas diverge daquele registrado no campo que indica o valor total da nota fiscal e que, nesse caso, foi de R\$ 45.348,96.

Vejam senhores Julgadores, que foi levado a registro na conta contábil nº 3.1.1.01.0003 - Mercado Interno Miúdos (451), no dia 12/01/2009, com histórico de 40006353 Victor Hugo dos Santos, o valor de R\$ 45.348,96, o mesmo valor total da NF consignado no DANFE, ou seja, aquela venda, como não poderia ser diferente, foi devidamente escriturada pelo valor total da própria nota fiscal.

Frise-se novamente que as notas fiscais emitidas em razão de vendas ao mercado interno com preços inferiores aos da tabela mínima da SEFAZ-RO, hipótese que levou a presente exação, como atestam as próprias DANFES ora anexadas, traziam o detalhe de que o valor total dos produtos consignados não era o mesmo valor da nota fiscal que também estava discriminado.

E esse trivial detalhe não esteve ao alcance da compreensão do autor do lançamento, que sem muita técnica abordou os documentos fiscais solicitados apenas a partir do valor total dos produtos (vide seu anexo) e não do valor total da nota (vide notas anexas), este sim, efetivo montante a ser submetido a tributação porque resultado da venda realizada, como, a propósito, regularmente o fez a impugnante.

Portanto, no que tange às NF decorrentes de vendas no mercado interno, não há que se falar em registro contábil divergente do valor total da respectiva nota fiscal, porque o adequado conhecimento técnico da matéria seria suficiente para se concluir que os valores escriturados coincidem com aqueles declarados no campo certo da respectiva NF.

Assim, resta claro que:

- i) A divergência entre os valores das NF decorrentes de vendas para o exterior e do valor contabilmente registrado na conta mercado externo (454), ocorreu devido a efetiva receita ser superior ao valor mínimo do produto constante da tabela da SEFAZ-RO utilizada para fins de emissão da NF-e, levando assim à escrituração a maior, porém correta, da receita obtida na operação;
- ii) Não há divergência entre os valores escriturados nas contas contábeis de receitas do mercado interno, que apropriaram o valor total da NF-e, e não o valor total dos produtos, como equivocadamente pretendia a fiscalização;
- iii) Em ambos os casos, os dados dos documentos internos e controle do contribuinte em confronto com as próprias NFs, demonstram tratar-se das mesmas operações de venda, apropriadas a receita/faturamento contabilizados e ofertados a tributação, assegurando inexistir qualquer omissão de receita.

A planilha que instrui esta impugnação detalha a escrituração das notas fiscais apontadas pela fiscalização, assim como os razões analíticos de cada uma das contas em que foram lançadas, os pedidos e os controles de venda e as próprias NFs, o que, em conjunto, permitem confirmar a impropriedade da infração apontada neste AI.

Desta forma, uma vez demonstrado que todas as notas fiscais emitidas pela Impugnante foram, ao seu tempo e da forma devida, “lançadas nas contas de receita”, imperioso se torna reconhecer a improcedência do presente lançamento, o que desde já se requer.

Caso, persistam dúvidas quanto ao que aqui se alega, solicita a impugnante a realização de diligência a fim de atestar que ora se alega.

Solicitou provar o alegado por todos os meios de provas permitidos ou não vedados em direito, juntada de novos elementos probandos, especialmente aqueles que a Impugnante não tinha em seu poder.

Tendo em vista as alegações apresentadas na impugnação, o processo foi encaminhado à DRF de origem para realização de diligência, conforme se vê às fls.2868 a 2870.

Atendendo ao que foi solicitado na diligência, a fiscalização intimou a contribuinte por via postal - AR nº SF 37672846 3 BR datado de 30/10/2014, a apresentar todas as notas fiscais referentes ao presente processo e a esclarecer como essas notas fiscais foram contabilizadas.

Foi solicitado que a contribuinte demonstrasse exatamente como cada nota fiscal, conforme relação anexa, foi contabilizada, esclarecendo valor de nota fiscal, número da nota fiscal, data, CFOP, cliente.

Deveria, também, a fiscalizada apresentar a correlação entre o pedido, o controle de venda e as notas fiscais anexas e esclarecer a conta contábil denominada "mercado externo".

Em resposta a contribuinte apresentou as notas fiscais, que não estavam com o protocolo de autorização de uso e o campo informações complementares estavam divergentes do portal de NF-e.

Em 03/12/2014, a contribuinte foi intimada a prestar esclarecimentos a respeito dos fatos citados e, em 15/12/2014, apresentou novas notas fiscais e esclareceu que quando emitiu as notas fiscais usava o sistema da SEFAZ, e

agora usa o sistema da SENSATTA, o que leva as distorções em relação às originalmente emitidas.

O fisco prestou os seguintes esclarecimentos solicitados na Resolução:

- Verificar a autenticidade e veracidade das notas fiscais apresentadas na impugnação, principalmente quanto ao campo "Dados Adicionais", informando se os dados nele constantes realmente se referem às notas fiscais indicadas pela contribuinte.

A fiscalização não pode confirmar a autenticidade das notas fiscais apresentadas, visto que o próprio contribuinte não consegue imprimir as mesmas novamente. Outro fato relevante é que o endereço da empresa mudou da Estrada do Nazaré KM 3,9 S/N, para a Av. Edson Lima do Nascimento, 5991, e analisando as notas fiscais foi observado que a nota fiscal número 7320, foi emitida com o endereço novo, e a nota fiscal número 9000, confeccionada posteriormente, foi emitida com o endereço anterior, salienta-se que essa nota fiscal é apenas uma de outras com o mesmo problema.

Cabe ressaltar também que as primeiras notas fiscais apresentadas os valores totais dos produtos correspondiam com os valores totais das notas.

ANEXO V. Já nas notas fiscais apresentadas posteriormente, em algumas notas fiscais os valores dos produtos já não correspondem mais com o valor total da nota, mesmo não tendo qualquer tipo de desconto na nota fiscal ou outro fato que justificaria essa diferença de valor. Cabe enfatizar que as primeiras notas fiscais apresentadas o endereço não coincide com as segundas notas fiscais apresentadas.

ANEXO IV. Quanto ao campo "Dados Adicionais", esclarecemos que as primeiras notas fiscais apresentadas não correspondem com as notas fiscais apresentadas posteriormente. E conforme explicação do contribuinte é que o sistema que foi utilizado para emissão da nota fiscal não é o mesmo sistema utilizado hoje.

- Esclarecimentos feitos pela fiscalização a respeito dos itens 3, 4, 5 e 6, da resolução:

3) Como praticamente todos os registros contábeis adotavam esse procedimento e que apenas algumas notas fiscais foram tomadas como omissão de receita por suposta falta de escrituração, pode-se supor que a fiscalização compreendeu a irrelevância dessa divergência, a ponto de não ver motivo para questioná-la já que, se assim não fosse, teria tomado como infração todas ou ao menos a maioria das notas fiscais apresentadas e não apenas algumas delas, como fez.

Primeiro cabe esclarecer que durante a ação fiscal foi solicitada a informação sobre as notas fiscais não contabilizadas.

As notas fiscais que foram solicitadas foram somente as notas fiscais que os valores das mesmas não estavam contabilizados. E no esclarecimento apresentado pelo contribuinte ficaram comprovadas que não estavam. A fiscalização levou em consideração o histórico da contabilidade, por esse motivo só considerou as notas fiscais com valores não lançados em sua contabilidade.

Ressalta-se que a empresa emite várias notas fiscais por dia, e mesmo o contribuinte lançar somente o número do pedido em seu histórico na contabilidade, a maioria dos pedidos coincidem com os valores das notas fiscais emitidas e são lançados corretamente em sua contabilidade.

A fiscalização apurou apenas as notas fiscais que não foram contabilizadas.

4) O pedido e o controle de venda espelhavam o valor decorrente da negociação com o cliente/comprador, ou seja, o valor real da receita, e que era submetida a tributação e a NF observava a tabela mínima da SEFAZ-RO. Já que se trata de produto com valor mínimo tabelado, conforme arts. 26 e 644

do RICMS-RO. Assim, os valores escriturados na conta relacionada ao Mercado Externo eram, em regra, maiores do que aqueles lançados na respectiva NF.

Cabe esclarecer que as notas fiscais que a fiscalização apurou como não contabilizadas, não referem-se a conta contábil "mercado externo", podemos observar pelo CFOP e pelo endereço do cliente das notas fiscais emitidas, ANEXO I, veremos que a maior parte das notas fiscais que não foram lançadas em sua contabilidade as mesmas foram emitidas para a empresa América Sud Ind. e Com. De Carnes Ltda, situada na Av. Comendador Antônio Borin, 1755, no município de Jundiá/SP, e para o Frigorífico Pantanal Ltda situado Na Estrada Nossa Senhora Aparecida KM 8,5 S/N, no município de Várzea Grande/MT.CFOP 6101. ANEXO I.

Mais uma vez o contribuinte deixa claro que a nota fiscal não foi contabilizada, quando o mesmo alega que o valor na nota fiscal foi conforme a tabela mínima da SEFAZ-RO, realmente existe a pauta com valor mínimo, porém o valor da pauta é inferior ao valor do controle de venda e do pedido do contribuinte, e certamente se a nota fiscal correspondesse ao pedido o valor estaria até acima da pauta, o que não justifica tal explicação.

Se a nota fiscal realmente fosse referente ao pedido, o contribuinte ora em questão não precisava de emitir nota fiscal com valor inferior, até mesmo porque o valor do pedido está superior do valor da pauta da SEFAZ-RO.

Ressalta-se que a empresa emite varias notas fiscais por dia, e somente algumas que apresentam problemas de pauta, mesmo com os valores dos pedidos superiores à pauta mínima.

No Ofício 2015/GAB/2aDRRE, recebido deixa mais claro de não se tratar das mesmas notas fiscais, visto o contribuinte ter declarado em suas GIAM's que as notas fiscais emitidas foram "Saídas para Exterior", ANEXO II, e as que foram apuradas pela fiscalização são saídas para outro estado, como já observamos anteriormente.

4.1) Em situação oposta, os produtos destinados ao Mercado Interno, sem vinculação com o dólar, com valor agregado menor e sofrendo a concorrência interna, acabavam sendo negociados, em determinadas situações, a um preço menor do que o tabelado pela SEFAZ, o que levava a NF então a consignar, como valor total dos produtos o valor mínimo tabelado, muito embora o valor total da NF, conforme atestam os documentos anexos, acompanhava o mesmo valor do controle de venda.

A empresa emite varias notas fiscais por dia, e mesmo o contribuinte lançar somente o número do pedido em seu histórico, na maioria das notas os valores dos pedidos coincidem com os valores das notas fiscais emitidas e são lançados corretamente em sua contabilidade.

Nota-se que é a minoria das notas fiscais emitidas são que os valores não coincidem com a sua contabilidade, ou seja, somente as notas fiscais que não foram contabilizadas apresentaram o problema de pauta da SEFAZ-RO. E ainda como podemos observar na tabela I, abaixo, o valor do pedido é superior ao valor da nota fiscal apresentada pelo contribuinte, e mesmo quando o valor do pedido é inferior, a nota fiscal tem o mesmo valor tanto no valor total dos produtos como o valor total da nota fiscal.

O simples fato do contribuinte ter anexado o pedido e o controle de venda na nota fiscal não justifica que a mesma foi contabilizada, até mesmo porque o pedido não tem as formalidades legais. E não foram apresentados durante a fiscalização.

Visto ter uma grande quantidade de notas fiscais a fiscalização apenas separou algumas por amostragem, como veremos abaixo.

5) De se notar, desse modo, que as divergências entre os valores contabilmente apropriados em razão das vendas ao mercado interno se davam apenas em face do valor total do produto consignado, já que o valor total da

nota fiscal, em si, era o mesmo que foi contabilizado, até porque idêntico ao do controle de venda.

Como já foi demonstrado acima, os valores totais dos produtos das notas fiscais não são idênticos nem ao controle de venda e nem ao pedido.

Todas as notas fiscais emitidas que os valores contabilizados eram idênticos, a fiscalização aceitou como nota fiscal contabilizada.

Os valores apurados na fiscalização são das notas fiscais emitidas pelo contribuinte, que não estão lançados na contabilidade.

Cabe ressaltar que os valores corretos a serem contabilizados são os das notas fiscais, e como podemos observar a maioria das notas fiscais estão com valores bem superiores aos dos pedidos. E quando apenas o valor total da nota fiscal corresponde com o valor do pedido não existe qualquer tipo de desconto ou outro fato que justifique tal situação.

6) A fiscalização considerou os documentos fiscais solicitados apenas a partir do valor total dos produtos (vide seu anexo) e não do valor total da nota (vide notas anexas), este sim, efetivo montante a ser submetido a tributação porque resultado da venda realizada.

Como já foi demonstrado acima temos quatro casos diferentes:

1. Quando o valor do pedido é superior ao da nota fiscal, por exemplo a nota fiscal número 683, tanto a primeira nota fiscal apresentada como a segunda, o valor não é idêntico ao controle de venda. E o valor total dos itens é igual ao valor total da nota fiscal.

2. Quando o valor do pedido é inferior ao da nota fiscal, por exemplo a nota fiscal número 946, tanto a primeira nota fiscal apresentada como a segunda, o valor não é idêntico ao controle de venda. E o valor total dos itens é igual ao valor total da nota fiscal.

3. Quando o valor do pedido é superior ao da nota fiscal, e que o contribuinte alega ser exportação, por exemplo, a nota fiscal número 5471, tanto a primeira nota fiscal apresentada como a segunda, o valor não é idêntico ao controle de venda. E o valor total dos itens é igual ao valor total da nota fiscal.

4. Quando o valor total dos produtos é superior ao valor total da nota fiscal, por exemplo, a nota fiscal número 1989, essas são as notas fiscais que sem nenhuma justificativa o contribuinte altera o valor total, ou seja, sem nenhum tipo de desconto ou qualquer outro fato que justificasse o valor total da nota fiscal ser tão inferior do valor total dos produtos.

As notas fiscais citadas acima estão no ANEXO III.

Conclusão.

O simples fato do contribuinte ter anexado o pedido e o controle de venda na nota fiscal não justifica que a mesma foi contabilizada, até mesmo porque o pedido não tem as formalidades legais, e na sua maioria os valores não coincidem com as notas fiscais apuradas. E também não foram apresentados durante a ação fiscal.

Documentação contábil é aquela que comprova os fatos que originam lançamentos na escrituração da entidade, que apoiam ou compõem a escrituração.

Foram fornecidos todos os prazos legais, bem como condições para o contribuinte apresentar elementos suficientes que comprovassem o não enquadramento nas infrações tributárias acima descritas.

A contribuinte se manifestou sobre o “Termo Circunstanciado” (fls.2987 a 2996), afirmando:

Com relação às divergências nos documentos apresentados na diligência, admite que haviam valores errôneos e informações incompletas mas, pela petição entregue dia 15/12/14, foi repassado à fiscalização que os "problemas" nas Notas Fiscais então apresentadas ocorreram em razão do sistema emissor

adotado, uma vez que, originariamente, a emissão se deu pelo emissor público do portal da SEFAZ-RO, e a reimpressão para apresentação em diligência, já utilizou-se do sistema de informática contratado, conforme declaração expressa da empresa titular do referido programa, também apresentado à fiscalização.

Outro ponto que também merece destaque é a afirmação de que o Contribuinte teria mudado de endereço, ocasionando reflexo no documento fiscal apresentado em diligência. Mais uma vez a pressa em acusar fragiliza o labor fiscal, pois o que ocorreu, na verdade, não foi alteração de endereço propriamente dito, já que o Impugnante sempre esteve fisicamente no mesmo lugar, mas sim alteração da nomenclatura da rua em que está instalado, por ato do Poder Municipal (doc. anexo).

Por fim, registre-se que as notas fiscais corretas, impressas pelo mesmo emissor PÚBLICO, são aquelas apresentadas durante a ação fiscal, em sede de impugnação e, também, apresentadas por último em diligência.

Repisa que o histórico dos lançamentos contábeis indicam não o número da Nota Fiscal mas sim do Controle de Venda, base dos lançamentos contábeis e vinculado expressamente à respectiva NF tida por omitida, como bem demonstrado na impugnação, ainda que o valor fosse discordante.

Alega que o detalhe de o histórico de todos os lançamentos contábeis observarem o número do controle de venda e não da nota fiscal, se deu em razão do próprio sistema que gerenciava a contabilidade que registrava este número e não da nota fiscal, portanto, sem relevância que merece ser informado.

Assim, se disse que como muitas das notas fiscais eram do mesmo valor do controle de venda, e essas notas não foram qualificadas como omissão, mesmo não registrando o número da NF em seu histórico, imaginou o Contribuinte, já que não foi exposto no relato da acusação, que o histórico do lançamento não era relevante para a fiscalização, mas sim apenas o valor lançado na conta de receita.

Para a fiscalização, o valor contabilmente registrado que não batesse com a NF foi, de pronto, tomado como omissão de receita. No entanto, até pedindo desculpas pela repetição, o registro contábil, em nenhuma circunstância, adotava a NF como base do lançamento e sim o controle de venda e, embora fossem expressamente vinculadas, ocasionavam algumas variações de preço em determinadas situações, devidamente explicadas em impugnação.

Para ajudar na resposta a essa indagação, aliás, veja que a receita total supostamente omitida alcança o montante de R\$ 24.162.510,12, enquanto a receita contabilmente apropriada e desconsiderada, conforme demonstrado em sede de ação fiscal e em impugnação, soma a quantia total de R\$ 23.710,183,37. Essa proximidade de valores (diferença de pouco mais de 450 mil reais), portanto, demonstra com segurança que sim, tratam-se das mesmas receitas, cujas divergências apontadas foram explicadas, e por essa razão, não justificam o tratamento dado pelo autor do lançamento.

Por fim, e sem perder o foco na demonstração do que efetivamente ocorreu, é preciso ter em vista que a prova do fato contábil não pode estar adstrita, na hipótese, ao singelo confronto de valores, devendo ser observado, sobretudo, a pertinência dos documentos que amparam determinado lançamento, e não apenas um único documento. É o que se chama verdade material.

Mercado Externo.

De fato, necessário faz afirmar novamente que nem todas as notas apuradas como não contabilizadas se referem à conta contábil denominada de "mercado externo", mas também algumas vinculadas ao mercado interno, como muito bem narram as explicações e demonstrativos apresentados.

Portanto, quando o Impugnante "fala" em "mercado externo" se refere tão somente a nomenclatura de suas contas contábeis, nomeadas com vistas à destinação final do produto que, no caso, sendo o exterior, exige uma carne de

melhor qualidade, o que por sua vez implica num preço superior ao praticado no mercado interno e, em muitos casos, superior ao preço de pauta, razão pela qual a NF não bate, em termos de valores, com o controle de venda, contabilmente apropriado em conta de receita.

Por outro lado, ao constatar que o valor da pauta é menor do que o que constou do controle de venda, a fiscalização reconhece aquilo que afirmou o contribuinte, ou seja, que a nota fiscal foi emitida tendo por base o preço de pauta, enquanto o registro contábil pelo preço real comercializado, lançado no controle de venda, que, repita-se, no caso da conta

"mercado externo", era quase sempre superior ao do documento fiscal.

Convém lembrar que haveria omissão de receita, nessa situação, somente se ocorresse o contrário, ou seja, se a apropriação contábil tivesse sido pelo que registrava a nota fiscal, dado que o valor da transação era efetivamente superior. Contudo, como foi observado o valor do controle de venda, não se pode falar em omissão por falta de contabilização de receita, já que as receitas decorrentes das NFe apresentadas estão integralmente na contabilidade através do registro do controle de venda.

Mercado Interno.

Nfe 683, 702 e 704: Segundo apurou o Fiscal, o valor contabilmente registrado é superior ao valor da nota fiscal, conforme demonstrado na tabela por ele elaborada. Notem, inicialmente, que a afirmação do Impugnante está confirmada, na medida em que a diligência atesta que o valor do controle de venda fecha com o valor escriturado. Mas há, nestes específicos casos, efetivamente uma divergência de valor que, por lealdade processual, e embora não tenha tido a oportunidade de se pronunciar durante os procedimentos de diligência, não se justifica apenas no preço da pauta.

Isso porque se referem a venda de couro, onde é costume do mercado fazer um pedido com preço de, por exemplo, R\$ 0,60, sendo a nota fiscal emitida a R\$ 0,40 para saída da mercadoria.

Essa prática convém explicar, se dá em razão do transportador do produto incluir no seu meio de transporte mercadoria de diversos Frigoríficos. Assim, para se evitar que os vendedores do couro saibam quais os preços que estão sendo praticados na compra dos diversos concorrentes, o preço da NF sai inferior para proteção ao mercado e ao comprador.

NF-e 946

A situação aventada acima se refere justamente ao preço de pauta, sendo que a venda se deu a R\$ 0,42, conforme o valor do controle de venda, e a respectiva nota fiscal foi emitida pelo preço da pauta, ou seja, R\$ 0,48.

Como a receita efetiva foi tributada, com a máxima vénia, não há irregularidade na hipótese.

NF-e 1989 e 3046

As divergências relacionadas a estas notas fiscais se deram por erros internos e por se tratar de venda a Zona Franca de Manaus.

De todo modo, note-se do campo FATURA da NF-e, que os valores cobrados via boletos, se somados, correspondem exatamente ao valor consignando no pedido/controlado de venda, portanto, lançados na contabilidade.

Para a Nota Fiscal nº 1989, por exemplo, o campo da Fatura demonstra que foram emitidos 2 boletos, ambos no valor de R\$ 68.059,99, com vencimentos em 10/03/09 e 06/04/09, valores esses que somados representam R\$ 136.119,98, valor arredondado do controle de venda, e escriturado. Dessa forma, mas uma vez, os dados que compõe a nota fiscal, asseguram sua vinculação ao controle de venda, conforme insistentemente argumentado.

A apresentação dos DANFe impressos originariamente comprovam os problemas do emissor, e atestam todas as suas demais alegações.

Por fim, convém aqui destacar que nenhuma das pretensas divergências suscitadas pela autoridade fiscal, afastam a afirmação e demonstração do impugnante quanto a vinculação das NF-e com o documentos internos apresentados, principalmente o controle de venda, mas sim reforçam a certeza de que a escrituração se deu tendo por base os documentos internos, posto que em todas as situações o valor do controle de venda é o mesmo apropriado na contabilidade.

O art. 247 do RIR/1999, na esteira do que prescreve o art. 6º do Decreto- Lei nº 1.598/77, diz que o lucro real é caracterizado pelo lucro líquido do exercício, ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária, o que implica dizer que a opção pelo lucro real não justifica nem autoriza a tributação integral da receita bruta alcançada pela empresa, mas apenas do resultado líquido levando-se em conta ainda os acréscimos e decréscimos previstos nas normas tributárias atinentes à matéria.

Não obstante, a autoridade autuante, ao apurar a movimentação financeira em Notas Fiscais pretensamente não contabilizadas, fez com que os tributos lançados incidissem sobre toda a equivocada receita bruta por ela apurada, sem observar a apuração trimestral a que tinha optado.

Sem dúvida que a exação integral da suposta receita omitida, necessariamente conduz a uma arbitrariedade flagrante, porque além de representar inobservância ao regime de tributação eleito pelo contribuinte, posto que tributada pela receita bruta e não pelo resultado líquido como determina a legislação, cria uma base, ainda que presumida, totalmente dissociada da que seria admissível.

Como a tributação contida no presente Auto de Infração partiu da simples incidência da alíquota do IRPJ e Adicional e CSLL, sobre o valor supostamente omitido, e diante da própria grandeza dessa omissão, fica evidente que a forma de apuração adequada para o caso seria o arbitramento, o que não tendo sido observado pela autoridade autuante, conduz a desoneração do crédito constituído".

O Acórdão da DRJ ficou, então, assim ementado:

"ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009

OMISSÃO DE RECEITAS. NOTAS FISCAIS NÃO CONTABILIZADAS.

Constatada a existência de notas fiscais não registradas na escrituração contábil, correta a tributação como omissão de receitas.

OMISSÃO DE RECEITAS. REGIME DE TRIBUTAÇÃO.

Constatada omissão de receitas, a autoridade tributária determinará o valor do imposto e do adicional a serem lançados de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica no período-base a que corresponder a omissão.

ARBITRAMENTO DO LUCRO.

O arbitramento só deve ser adotado diante da absoluta falta de possibilidade de determinação da base tributável por meio das outras formas de apuração (lucro real ou presumido).

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2009

NULIDADE.

Não há que se cogitar de nulidade do lançamento quando observados os requisitos previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL. PIS. COFINS.

Aplica-se à tributação reflexa idêntica solução dada ao lançamento principal em face da estreita relação de causa e efeito.

IMPUGNAÇÃO. ÔNUS DA PROVA.

As alegações apresentadas na impugnação devem vir acompanhadas das provas documentais correspondentes, sob risco de impedir sua apreciação pelo julgador administrativo.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido"

Inconformada com o resultado do Acórdão da DRJ, a contribuinte interpôs Recurso Voluntário, por meio do qual repetiu os argumentos da Impugnação.

É o relatório.

Voto

Conselheiro MARCOS DE AGUIAR VILLAS-BÔAS - Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e cumpre os demais requisitos previstos em lei.

Nulidade pela falta de comprovação do ilícito

A Recorrente alega que o lançamento não traz aos autos nenhuma das notas fiscais que não teriam sido registradas, não tendo sido justificada a infração, sendo ele, portanto, inválido.

Desenvolve o argumento alegando que o lançamento precisa estar suportado pelas provas e que ele não se destina unicamente aos contribuintes, mas também aos julgadores. Cita literatura e precedente com o objetivo de fundamentar seu pleito.

Não é praxe trazer no lançamento cópias das notas fiscais, ainda que alguns poucos o façam.

É muito comum que o lançamento apresente apenas planilhas que relacionam as notas fiscais, para que o contribuinte, que as emitiu, apenas tenha ciência de quais documentos geraram a cobrança.

Se elas estão devidamente destacadas, sendo possível à contribuinte identificar tranquilamente qual o objeto da autuação, não há que se alegar nulidade.

Observe-se que a discussão sobre as notas fiscais se desenrolou naturalmente, tendo ficado claro que não houve qualquer prejuízo ao direito de defesa da Recorrente.

Afastada, então, esta preliminar de nulidade.

Nulidade pela falta de motivação

Numa espécie de continuação da preliminar anterior, a Recorrente alega que não foram expostas as razões do lançamento, que isso requer um "exercício de suposição" por parte dela, o que prejudicaria seu direito de defesa.

O lançamento, apesar de conciso, é muito claro. Ele relaciona as notas fiscais da Recorrente e acusa-a de não as ter registrado na contabilidade, fato que, conseqüentemente, leva à conclusão de que não houve inclusão desses valores nas receitas registradas no resultado.

Não parece que a Recorrente teve dúvidas, pois a descrição que ela própria faz do lançamento e a forma como se defende na Impugnação transparecem a perfeita compreensão da acusação fiscal.

Afastada também esta preliminar de nulidade.

Mérito

infundada **Inconteste escrituração das notas fiscais: premissa de acusação**

Segundo a Recorrente, ela provou que as notas fiscais estão registradas na contabilidade, mas a DRJ teria preferido "cerrar os olhos a essa realidade, e alinhar-se ao discurso superficial da autoridade lançadora".

De acordo com ela, os registros na contabilidade não teriam seguido propriamente a lógica de emissão das notas fiscais, mas dos pedidos/controles de venda, de modo que é uma mera questão de identificar qual foi a linha utilizada para realizar os tais registros. Em outras palavras, nenhuma venda teria deixado de ser registrada.

Houve diligência para verificar essas alegações da Recorrente, de modo que a DRJ pediu aprofundamento da análise fático-probatória. Na diligência, o Agente Fiscal informou que havia inúmeras divergências a minar a verossimilhança das alegações.

Inicialmente, a Recorrente apresentou à diligência notas fiscais que sequer tinham o protocolo de autorização de uso e o campo "informações complementares" estava divergindo do portal da NF-e.

Após intimada a esclarecer essas questões, ela apresentou novas notas fiscais e alegou que usava o sistema da SEFAZ e depois passou a usar o sistema SENSATTA, o que justificaria as referidas divergências.

Observe-se, portanto, que, não bastasse não ter seguido a lógica de registro das notas fiscais conforme a sua emissão, a Recorrente apresentou notas fiscais sem protocolo de autorização e com divergências em relação ao portal NF-e, fatos que foram se somando para minar a confiança nas alegações dela.

Além disso, foram constatadas divergências de valores entre as notas fiscais e os tais pedidos, que seriam o cerne dos registros contábeis, dentre outros problemas bem narrados pelo Acórdão da DRJ, que não se resumiu a repetir o que havia sido informado pela diligência, porém aprofundou ainda mais na análise dos documentos, conforme segue:

"No presente caso, a contribuinte tentou justificar as divergências apuradas entre os valores constantes nas notas fiscais e os pedidos e controles de venda alegando que, enquanto esses documentos espelhavam o valor real da receita, que era submetida à tributação, a NF observava a tabela mínima da Sefaz-RO. Não se pode admitir tal argumentação, tendo em vista que, se a nota fiscal realmente fosse referente ao alegado pedido de venda, a contribuinte não precisaria emitir nota fiscal com valor inferior, nos casos em que o valor do pedido está superior ao valor da pauta da Sefaz-RO. Há que se registrar, também, que a empresa emitiu várias notas fiscais por dia e somente algumas apresentaram problemas de pauta, mesmo com os valores dos pedidos superiores à pauta mínima.

Ademais, tal alegação está desacompanhada de qualquer documentação hábil que a comprove. Observa-se que sequer foi apresentada a tabela de preço mínimo a qual se refere a impugnante.

Analisando a afirmação da contribuinte de que, nas NF decorrentes de vendas no mercado interno, o valor total dos produtos era o valor mínimo tabelado e o valor total da NF, acompanhava o mesmo valor do controle de venda e que não havia divergência entre o valor total da respectiva nota fiscal e aquele registrado na contabilidade, verifica-se que é impropriedade.

Veja-se as notas fiscais nº 946 (fls.3024/3025), 3013 (fls.3030/3031) e 2976 (fls.3028/3029) (mercado interno), o "valor total dos produtos" coincide com o "valor total da NFe" (R\$ 10.982,40, R\$ 164.909,36 e R\$ 146.078,16, respectivamente) e tais valores não foram registrados na contabilidade. Apesar de constar nas citadas NFe o mesmo número do pedido de venda estampado às fls. 2665 e 2655, não há qualquer correspondência entre os dados dos dois documentos.

Da mesma forma as NFe nº 705 (fls. 3022/3023) e 2974 (vendas mercado interno, fls.3026/3027), cujo "valor total dos produtos" coincide com o "valor total da Nfe" (R\$ 121.955,53 e R\$ 11.049,20, respectivamente) e tal valor não foi registrado na contabilidade (fls.41 e 119).

Observa-se, também, que existem notas fiscais, como por exemplo, a de nº 4712 (fls. 3032/3033 e 2414 a 2416), relativa à venda para o mercado interno, cujo "valor total dos produtos" é R\$ 1.980,00 e o "valor total da Nfe" é R\$ 2.028,52, e foi registrado na contabilidade R\$ 1.980,00 sob o nº de pedido de venda 40010947 (fl.176). O registro dessa nota fiscal contraria a alegação da contribuinte de que nas vendas ao mercado interno o valor total da nota fiscal era o mesmo valor contabilizado.

Outra constatação que confirma a omissão de receitas é a de que Nfe 1866 (mercado interno, fl.3034/3035) no valor de R\$ 19.480,91 não foi contabilizada. Não existe qualquer relação entre essa Nfe e os valores contabilizados sob o nº do pedido nº 40007583 (fl.2738), ou seja, R\$ 14.242,64, R\$ 14.726,29 e R\$ 4.754,62 (fl.80).

As Nfe 1989 (fls.3036/3037) e 3046 (fls.3038/3039) (venda mercado interno) têm como “valor dos Produtos” R\$ 172.848,77 e R\$ 113.803,24, respectivamente, e como “valor da nota Fiscal” R\$ 136.119,98 e R\$ 89.621,40, respectivamente, sendo que foi registrado na contabilidade o valor da NFe. Segundo a fiscalização, nessas NFe apenas um produto tinha o valor de pauta, porém o valor total das notas fiscais ficou muito abaixo do valor total dos produtos sem que houvesse algum tipo de desconto. Quanto a essas NFe a própria contribuinte admite que as divergências se deram por erros internos e por se tratar de venda a Zona Franca de Manaus”.

A Recorrente chega a admitir alguns erros e nem sequer confronta esses argumentos específicos trazidos pelo Acórdão da DRJ, que remetem a notas fiscais selecionadas para análise e se baseiam em inúmeras divergências entre as notas e a contabilidade.

A fragilidade das suas alegações fica, portanto, clara nesse momento, pois ela se vale apenas de argumentos genéricos e de um questionamento acerca da base de cálculo do lançamento.

A Recorrente não conseguiu, portanto, comprovar as suas alegações, havendo, como visto, excessivos “furos” na sua argumentação a partir dos documentos juntados aos autos, o que impede o reconhecimento do seu pretense direito.

Note-se que cabe ao julgador avaliar aquilo que está nos autos. Ainda que a Recorrente, de fato, acredite ser indevida a Autuação, ela precisa oferecer um mínimo de consistência documental para convencer o julgador daquilo que acredita, mas não é o que acontece neste caso.

Indevida forma de apuração

A Recorrente alega que deveria ser utilizado o procedimento de arbitramento para cálculo dos tributos devidos, em vez de acrescentar as receitas entendidas como omitidas ao resultado e tributá-las.

Essa discussão é muito séria e merece algumas reflexões. Tem sido extremamente comum no CARF, há vários anos, a utilização desse ponto de dúvida entre a utilização do arbitramento e o regime de tributação escolhido pela empresa para efeito de cancelar lançamentos por meio dos quais se cobra tributos claramente devidos.

Quando o lançamento utilizou o arbitramento, alega-se que era possível cobrar os tributos pelo regime escolhido pela contribuinte; quando o lançamento emprega o lucro real, opção feita pela contribuinte, essa alega que era preciso realizar o arbitramento para que não se chegasse a um valor fora da realidade.

Assim, aproveitando-se de uma questão em torno da qual gira uma certa subjetividade, o CARF tem cancelado alguns Autos de Infração que cobram débitos relevantes por uma questão que poderia ser solucionada nos próprios autos, sem necessidade de recorrer a uma medida tão drástica e grave como a declaração de nulidade de todo o lançamento, especialmente nos casos em que os próprios julgadores reconhecem que houve omissão deliberada de receitas.

O caso aqui é, no entanto, bem mais simples. Não houve uma fraude que maculasse a contabilidade da contribuinte, não se questiona as suas entradas, nem, por conseguinte, as despesas tomadas por ela.

O problema recai sobre algumas de suas vendas, que não foram registradas na contabilidade e que, por conseguinte, não foram provavelmente tributadas. Como ela não conseguiu provar o contrário, o lançamento, corretamente, adicionou os valores à base de cálculo dos tributos e os fez incidir, gerando uma diferença a pagar.

Não há nos autos DCTFs, nem DIPJs, que permitam verificar o tamanho das omissões de receitas em relação à contabilidade. Por outro lado, o Autuante tomou o cuidado de elaborar duas planilhas: a primeira com 340 páginas em notas contabilizadas e a segunda com 28 páginas em notas não contabilizadas.

Em uma simples análise dessas duas planilhas, é possível concluir que o valor das receitas contabilizadas é muito maior do que os valores não contabilizados, que foram alvo de tributação, justificando, portanto, a forma de tributação utilizada no lançamento.

Note-se que os casos concretos são infinitos. Todo tipo de circunstância pode aparecer perante os julgadores, sendo umas mais fáceis, como no presente processo, e outras mais complexas.

Em havendo maiores dúvidas sobre qual procedimento deve ser aplicado, uma vez comprovada a infração, o CARF não pode se prender a formalidades que sejam transponíveis para "liberar" contribuintes que claramente não cumpriram com as suas obrigações.

Repita-se: a decisão pela utilização ou não do arbitramento está sujeita à interpretação de cada indivíduo, de forma que podem haver distintas percepções acerca do que seja uma contabilidade imprestável, por exemplo.

Se o próprio contribuinte, objetivando obter a nulidade do Auto de Infração para não pagar tributos flagrantemente devidos, pedir que, em vez de pelo arbitramento, a apuração do lançamento seja feita pelo lucro real, e vice-versa, quando a DRJ ou o CARF compreenderem que o contribuinte tem razão no tocante à forma de apuração do tributo, deverá simplesmente recalcular os tributos devidos e, havendo dificuldade, baixar o processo em diligência, abrindo ainda espaço para que o contribuinte tenha a oportunidade de se manifestar acerca de algum problema que eventualmente vislumbre no novo cálculo.

Essa é uma saída que não prejudica o direito de defesa do contribuinte, quando, ele mesmo, pediu a aplicação daquele regime de apuração utilizado. Aberto espaço para se defender acerca de algum eventual erro nos cálculos, fica completamente preenchido o seu contraditório.

O que não se pode conceber mais é o cancelamento de lançamentos de tributos claramente devidos por conta de filigranas interpretativas, e isso mesmo que tenha havido um mero lapso do Auditor Fiscal no momento de escolher a forma de apuração dos tributos devidos.

Tanto a Fiscalização quanto os contribuintes podem cometer equívocos que não geram prejuízo a todo o seu trabalho. De ambos lados, deve haver análise cuidadosa caso a

caso para aproveitar ao máximo o que mantém coerência com as normas mais fundamentais no direito tributário e, portanto, isso pode levar a, ocasionalmente, abrandar as formalidades, contanto que sejam garantidos os direitos de defesa e de contraditório.

É muito comum que o julgador seja muito mais duro com os outros do que ele seria com ele mesmo, sobretudo se tem uma visão que já pende para um dos lados da relação tributária, o que é completamente indesejável.

A atividade de julgar não é um jogo mecânico, por meio do qual se escolhe determinadas saídas a partir de causas que lhe servem supostamente de gatilho. Assim, "se aplicou o regime do lucro real e eu entendo que é arbitramento, cancelo o Auto de Infração". Não pode ser assim, a menos que o objetivo seja continuar fazendo quem deve não pagar e quem não deve pagar tributos.

Esse tipo de visão acerca das decisões é, com o devido respeito aos que lhe defendem, atrasada e não condiz com a necessidade de perspectiva pragmática que o direito requer, perspectiva de procurar solucionar problemas com o máximo de bom senso e justiça, ainda que esses sejam conceitos um tanto indeterminados, como o é o próprio direito e suas normas.

Julga-se aqui fatos do mundo concreto e os resultados desses julgamentos impactam na realidade, afetando a vida de milhões de pessoas. Ao se obrigar a pagar quem não deve, pode-se levar uma empresa a fechar, terminando com vagas de trabalho e prejudicando inúmeras famílias.

Ao se liberar do pagamento de tributos o contribuinte que claramente deve, apenas por conta de uma formalidade ou de um pequeno equívoco da Fiscalização, significa reduzir a arrecadação e levar o Estado a crises fiscais, que põem o país em crises econômicas e, muitas vezes, políticas, causando prejuízos a milhões de pessoas.

Ao se cancelar Autos de Infração que cobram tributos claramente devidos, incentiva-se as fraudes, sonegações e afins, gerando, como dito, menos receitas e, por óbvio, aumento de tributação para cobrir o rombo deixado. Prejudica-se, assim, toda a sociedade, a nação.

O dever de pagar ou não tributo não pode ficar se equilibrando em cima de um fino pilar, que é a escolha da forma de apuração do tributo flagrantemente devido pelo Autuante. Esse pode cometer equívocos e, de qualquer forma, entender que os "equívocos" existiram é um ato que depende de alguma subjetividade.

Alguns têm uma visão errada do processo administrativo fiscal brasileiro no sentido de que o Autuante tem que ser perfeito ou de que praticamente qualquer equívoco dele leva à nulidade sob o argumento de um direito de defesa do contribuinte.

É engano acreditar que se protege a sociedade ao fazer algo do tipo, que se está protegendo o direito fundamental e essencial de defesa do cidadão. Em casos desse tipo, em verdade, uma vez comprovada a omissão de receitas e afins, mas cancelada a autuação por conta da forma de apuração escolhida pelo Autuante, utiliza-se uma filigrana técnica para liberar fraudadores e sonegadores das suas dívidas. Essa é a perspectiva mais aderente à realidade dos fatos.

Por outro lado, como dito, o caso aqui é mais simples, não parecendo haver dúvidas de que as faltas ou divergências nos registros das notas fiscais requeiram um

arbitramento da base de cálculo, de modo que, no entendimento deste Relator, a Fiscalização não cometeu nenhum equívoco.

Deve ser, deste modo, mantido o Acórdão da DRJ em sua totalidade.

É preciso observar aqui que, ao longo do julgamento, apesar de terem concordado com as conclusões deste Voto, os Conselheiros Ricardo Marozzi, Luciana Zanin, Aurora Tomazini e Lívia de Carli discordaram de boa parte dos fundamentos utilizados por este Relator e pediram que tal fato ficasse expresso no presente Voto.

Conclusão

Pelo exposto, voto no sentido de afastar as preliminares de nulidade e negar provimento ao Recurso Voluntário.

Documento assinado digitalmente.

Marcos de Aguiar Villas-Bôas