



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13312.721130/2013-31
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1302-006.337 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 18 de novembro de 2022
Recorrente ATACADÃO SAMBENEDITENSE DISTRIBUIDORA DE ALIMENTOS LTDA - ME
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2008

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. AUSÊNCIA DE CONSTITUIÇÃO DEFINITIVA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. PRESCRIÇÃO. INOCORRÊNCIA.

O prazo de prescrição é contado da constituição definitiva do crédito tributário. Estando em curso o processo administrativo fiscal, sequer houve o início do prazo prescricional.

ALEGAÇÕES E DEFESA E PROVA. DECISÃO ADMINISTRATIVA. AUSÊNCIA DE EFETIVO EXAME CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. NULIDADE.

A ausência de efetivo exame das alegações e provas apresentadas com a Impugnação pela autoridade julgadora de primeira instância constitui cerceamento do direito de defesa e acarreta a nulidade da decisão por ela proferida.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de prescrição e em reconhecer a nulidade da decisão de primeira instância, e, por consequência, dar provimento parcial ao recurso voluntário, para determinar o retorno dos autos à Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, para que se profira nova decisão, com o efetivo exame das alegações e provas apresentadas na Impugnação, nos termos do relatório e voto do relator.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Ailton Neves da Silva (suplente convocado), Flávio Machado Vilhena Dias, Fernando Beltcher da Silva (suplente convocado), Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Fellipe Honório Rodrigues da Costa (suplente convocado) e Paulo Henrique Silva Figueiredo. Ausente o Conselheiro Marcelo Oliveira.

Fl. 2 do Acórdão n.º 1302-006.337 - 1ª Seju/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 13312.721130/2013-31

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em relação ao Acórdão nº 12-70.317, de 14 de novembro de 2014, proferido pela 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro/RJ, que julgou improcedente a Impugnação apresentada pelo sujeito passivo acima identificado (fl. 1.407/1.412).

O presente processo se refere a Autos de Infração lavrados para a exigência de Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), Contribuição ao Programa de Integração Social (PIS) e Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (Cofins) reflexas, em relação aos períodos de apuração contidos no ano-calendário de 2008 (fls. 1.280/1.302). A infração apontada nos referidos documentos é a omissão de receitas por presunção legal, baseada em falta de escrituração de pagamentos efetuados pelo sujeito passivo. No lançamento, foi imposta a multa de ofício qualificada, no percentual de 150% (cento e cinquenta por cento).

No Relatório Fiscal de fls. 1.277/1.279, detalha-se o procedimento fiscal, descrevendo-se os atos praticados e as respostas apresentadas, para se concluir que:

12. Da análise da documentação apresentada pelo sujeito passivo restou comprovado que 405 (quatrocentos e cinco) pagamentos, totalizando R\$ 2.963.086,56 (dois milhões, novecentos e sessenta e três mil, oitenta e seis reais e cinquenta e seis centavos), não foram escriturados no livro Diário no ano-calendário 2008. Referidos pagamentos foram originados de obrigações contraídas pelo sujeito passivo (compra de mercadorias para revenda, aquisição de serviços de terceiros, pagamento de tributos). A planilha denominada "PAGAMENTOS NÃO ESCRITURADOS NO LIVRO DIÁRIO NO ANO-CALENDÁRIO 2008" especifica dados dos pagamentos não escriturados (data, valor, tipo de pagamento, beneficiário e número do documento). A tabela abaixo consolida os dados dos pagamentos não escriturados no ano-calendário 2008.

Tabela 3 – PAGAMENTOS NÃO ESCRITURADOS NO LIVRO DIÁRIO NO ANO-CALENDÁRIO 2008

PERÍODO 2008	PAGAMENTOS NÃO ESCRITURADOS QUANTIDADE – (UNIDADE)	PAGAMENTOS NÃO ESCRITURADOS VALOR - (R\$)
JANEIRO	60	383.829,78
FEVEREIRO	27	232.747,03
MARÇO	35	386.105,26
ABRIL	41	176.479,93
MAIO	11	61.554,42
JUNHO	21	208.233,77
JULHO	20	98.137,24
AGOSTO	12	83.640,73
SETEMBRO	27	236.301,58
OUTUBRO	28	122.146,22
NOVEMBRO	114	894.339,89
DEZEMBRO	09	79.570,71
TOTAL 2007	405	2.963.086,56

FONTE: Documentação apresentada pelo contribuinte no curso da ação fiscal.

[...]

14. Há de se ressaltar que os autos de infração foram lavrados com multa qualificada prevista no § 1º do artigo 44 da Lei 9.430, de 27 de dezembro de 1996 haja vista o evidente intuito de fraude praticado pelo sujeito passivo ao não escriturar os pagamentos efetuados. Em diversos documentos contábeis há expressões do tipo: "NÃO LANÇAR NA CONTABILIDADE", "NÃO CONTÁBIL", "NÃO FISCAL".

Cientificado do lançamento, o sujeito passivo apresentou a Impugnação de fls. 1.310/1.327, sintetizada no relatório da decisão recorrida nos seguintes termos:

3.- Ciente das exigências em 27/11/2013, fls. 1305, o sujeito passivo acostou aos autos a impugnação de fls. 1310/1327, anexada de cópias do livro Diário, fls. 1332/1392, protocolada em 24/12/2013, fls.1403, através da qual alega, em síntese:

3.1.- incorreção no lançamento, dado que:

3.1.1.- a maioria dos títulos listados está com o devido registro da nota fiscal de entrada na conta de fornecedores a pagar, o que demonstraria a lisura da conduta da impugnante, exemplificando com onze pagamentos que, a seu entendimento, constariam das anotações contábeis;

3.1.2.- inúmeros pagamentos terem sido registrados de modo sintético.

3.1.3.- muitos documentos utilizados na autuação não foram escriturados dada a ausência de serventia contábil, ou seja, não houve a entrega da mercadoria;

3.1.4.- o procedimento fiscal teria se fundado em arbitramento dado que “os lançamentos se deram de maneira aleatória, não havendo a averiguação unitária de cada documento fiscal, como exige a Lei Adjetiva para a realização do procedimento fiscalizatório em questão”;

3.1.5.- notória falta de método e critério no *modus operandi* utilizado para a autuação;

3.1.6.- total inobservância dos princípios do contraditório e da ampla defesa.

3.2.- denúncia espontânea e exclusão da multa: em 14 de dezembro de 2011, antes da autuação ocorrida em 14 de novembro de 2013, a impugnante apresentou retificadora DCTF que invalidaria a penalidade aplicada, dada a ocorrência da espontaneidade;

3.3.- prescrição parcial dos lançamentos: conforme artigo 174 do CTN, os fatos geradores ocorridos até novembro de 2008, inclusive, estariam prescritos, dada a data das autuações.

No Acórdão de primeira instância, apontou-se o equívoco do contribuinte ao confundir os institutos da prescrição e da decadência, e se rejeitou a ocorrência desta última, em decorrência da constatação de fraude, levando-se à aplicação do art. 173, inciso I, do Código Tributário Nacional (CTN).

Refutou-se, ainda, a existência de aleatoriedade e arbitramento no lançamento do ofício, registrando-se a identificação individualizada dos documentos que o ampararam. Apontou-se que as cópias do Livro Diário acostadas aos autos seriam imprestáveis por estarem ilegíveis e não identificarem os beneficiários dos valores saídos do caixa da Recorrente. Além disso, haveria registros sintéticos; a maioria dos títulos estaria registrada na conta Fornecedores, corroborando o lançamento; e muitos documentos não teriam sido escriturados por ausência de entrega das mercadorias, mas teriam sido pagos.

A alegação de inobservância dos princípios do contraditório e da ampla defesa não foi acatada, dado que o procedimento de auditoria teria natureza investigativa, e as referidas garantias somente se aplicariam a partir da formalização da exigência fiscal.

Registrou-se, por fim, a ausência de entrega de Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF) retificadora; e a aplicação da mesma decisão à CSLL, Cofins e Contribuição ao PIS.

A decisão recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2008

DECADÊNCIA. AÇÃO DOLOSA. EFEITOS.

Comprovada, documentalmente, a ação dolosa do contribuinte, o prazo decadencial se pauta pelo artigo 173 do CTN.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2008

AUDITORIA FISCAL. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

Insustentável a alegação de contraditório e de ampla defesa em sede de auditoria fiscal, somente aplicáveis se, como resultante daquela, for formalizada exigência processual.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008

OMISSÃO DE RECEITA. PAGAMENTOS NÃO CONTABILIZADOS.

Caracteriza omissão de receita a existência de pagamentos à margem das apropriações contábeis da pessoa jurídica.

PENALIDADE QUALIFICADA. FUNDAMENTO.

A penalidade tributária é qualificada quando comprovado, documentalmente, o intuito doloso do contribuinte.

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

Ano-calendário: 2008

PIS, COFINS e CSLL. IDENTIDADE DE MATERIALIDADE FACTUAL. EFEITOS.

A tributos tomados com o mesmo fundamento material, à falta de elemento relevante, aplica-se idêntica decisão.

No Recurso Voluntário apresentado (fls. 1.419.1437), a Recorrente se limita a repetir as alegações contidas na Impugnação, afirmando, ainda, que teria havido omissão quanto à análise dos registros dos documentos apontados na peça de defesa.

O processo foi, então, distribuído, por sorteio, a este Conselheiro.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Paulo Henrique Silva Figueiredo, Relator.

1 DA ADMISSIBILIDADE DO RECURSO

O sujeito passivo foi cientificado da decisão de primeira instância, por via postal, em 26 de dezembro de 2014 (fl. 1.417), e apresentou o seu Recurso, em 12 de janeiro de 2015 (fl. 1.419), dentro, portanto, do prazo de 30 (trinta) dias previsto no art. 33 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972.

O Recurso é assinado por procurador da pessoa jurídica, devidamente constituído à fl. 1.438.

A matéria objeto do Recurso está contida na competência da 1ª Seção de Julgamento do CARF, conforme Art. 2º, incisos I e IV, do Anexo II do Regimento Interno do CARF (RI/CARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015.

Isto posto, o Recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento.

2 DA PRELIMINAR DE PRESCRIÇÃO

Desde a Impugnação, a Recorrente argui a ocorrência de prescrição, na forma do art. 174 do Código Tributário Nacional (CTN), em relação ao período de janeiro a novembro de 2008, uma vez que os autos de infração foram lavrados em 14 de novembro de 2013.

O equívoco da Recorrente já foi apontado na decisão de primeira instância. O prazo de prescrição é contado da “constituição definitiva” do crédito tributário. Estando em curso o processo administrativo fiscal, sequer houve o início do prazo prescricional.

Quanto à decadência do direito de se constituir o crédito tributário, já que a ciência do lançamento ocorreu mais de cinco anos após os fatos geradores ocorridos no período invocado, a sua análise somente pode ser efetuada em conjunto com o mérito do recurso, na medida em que, tratando-se de tributos sujeitos ao lançamento por homologação, a constatação de “dolo, fraude ou simulação” deslocará a contagem do prazo decadencial do art. 150, §4º, do CTN, para o art. 173, inciso I, do mesmo Código.

Rejeito, desde já, a ocorrência de prescrição e remeto a análise da ocorrência de decadência para a apreciação conjunta com o mérito.

2. DA NULIDADE DA DECISÃO RECORRIDA

No Recurso Voluntário, a Recorrente alega a existência de arbitramento, o que invalidaria todo o procedimento fiscal. Afirma, ainda, que o lançamento teria se dado de maneira aleatória, sem o exame individualizado de cada documento. E que haveria documentos que não foram escriturados por não ter havido a efetiva entrega das mercadorias.

Como bem esclarecido na decisão recorrida, não houve qualquer arbitramento por parte da autoridade fiscal. Especificamente em relação ao que alega a Recorrente, não houve arbitramento a partir do levantamento da conta Mercadorias.

O que fez a autoridade fiscal foi comparar os pagamentos registrados na escrituração contábil do sujeito passivo com os documentos por ele apresentados no curso do procedimento fiscal. Do referido cotejo, foi constatada a existência de 405 (quatrocentos e cinco) pagamentos que não constariam da contabilidade.

Deste modo, com base no disposto no art. 281, inciso II, do Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR/99), os valores correspondentes foram considerados como receitas omitidas.

Segue-se a transcrição do dispositivo legal em questão:

Art.281.Caracteriza-se como omissão no registro de receita, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção, a ocorrência das seguintes hipóteses (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12, §2º, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 40):

[...]

II - a falta de escrituração de pagamentos efetuados;

Não houve, repita-se, qualquer arbitramento. E a constatação da autoridade fiscal se deu, exatamente, a partir da verificação de se cada um dos pagamentos comprovados pelos documentos apresentados consta da escrituração contábil.

É irrelevante para o caso se saber se houve ou não a efetiva entrega das mercadorias relacionadas aos documentos apresentados pela Recorrente. A omissão apontada se relaciona com a ausência de escrituração dos pagamentos efetuados.

Cabe lembrar que a Recorrente apurou o IRPJ, no ano-calendário de 2008, com base no Lucro Real, de modo que, nos termos do art. 251 do RIR/99 deveria “manter escrituração com observância das leis comerciais e fiscais”.

Para afastar a presunção legal de omissão de receitas, cabia à Recorrente comprovar a inexistência dos pagamentos apontados pela autoridade fiscal ou a regular escrituração dos mencionados pagamentos.

No Recurso Voluntário, alega-se que, por amostragem, teria sido verificado que diversos pagamentos estão registrados na contabilidade. Argumenta-se, ainda, que tais registros teriam ocorrido “na forma de despesas e movimento bancário”, e que alguns registros foram efetuados de forma sintética. Por fim, afirma-se que não seria possível se identificar plenamente alguns dos títulos pagos, pois no relatório elaborado pela autoridade fiscal teria sido listado apenas o código de barras.

Ora, a planilha de fls. 1.200/1.211 lista todos os pagamentos que a autoridade fiscal reputou como não escriturados. Às fls. 795 a 1.199, os documentos correspondentes a tais pagamentos estão arrolados, na ordem em que constam na referida planilha. Não existe qualquer dificuldade na identificação dos pagamentos, como alega a Recorrente.

De outra parte, a Recorrente especifica alguns pagamentos que constariam de sua escrituração contábil. Em relação a esta alegação, decidiu-se, no acórdão recorrido:

6.1.- A documentação que os lastreou foi identificada individualmente, inclusive quanto aos beneficiários dos pagamentos, conforme fls. 795/1211; a própria impugnante os referenda ao se referenciar a alguns pagamentos, os quais, a seu entendimento estariam contabilizados.

6.1.1.- No ponto, as cópias do livro diário acostadas aos autos não se prestam à sustentação da alegação impugnatória: de um lado são ilegíveis; de outro lado, mais importante, não identificam ou registram os beneficiários dos valores saídos de caixa. Mesmo porque, segundo a própria impugnante, inúmeros pagamentos foram registrados de modo sintético.

6.2.- De outro lado, se a maioria dos títulos estaria com o devido registro da nota fiscal de entrada na conta de fornecedores a pagar, apenas reforçaria o fundamento da exação visto que constariam contabilmente valores a pagar pagos.

Apesar de a Recorrente alegar que a decisão de primeira instância teria sido **“totalmente omissa no tocante aos documentos acostados que atestam o registro dos títulos”**, constata-se que os julgadores, na verdade, furtaram-se ao efetivo exame da alegação e das provas apresentadas.

Ao se cotejar os pagamentos apontados pela Recorrente e os documentos contábeis juntados às fls. 1.332/1.381, há que se concordar que as provas juntadas com a Impugnação são parcialmente ilegíveis e não permitem a completa aferição acerca daquilo que se alega. Não obstante, em relação a alguns pagamentos, é possível, observar registros nos exatos valores, de modo que se justificaria um exame mais detalhado acerca das alegações, quiçá por meio da realização de diligência fiscal. Tome-se, por exemplo, o pagamento de R\$ 3.498,15, registrado à fl. 1.333; ou o pagamento no valor de R\$ 4.494,92 registrado à fl. 1.340.

De outro lado, se é verdade que os documentos juntados pela autuada se mostram parcialmente ilegíveis, o mesmo pode ser dito em relação à escrituração contábil juntada pela própria autoridade fiscal responsável pelo lançamento às fls. 50/794. Ali, contudo, é possível se identificar com maior clareza a existência no Livro Diário dos registros invocados pela Recorrente, conforme, a seguir, exemplificado:

VALOR PAGAMENTO	DETALHAMENTO
3.498,15	Débito em conta ilegível e Crédito na conta 111210, no Livro Diário (fl. 54)
3.738,50	Débito em conta ilegível e Crédito na conta 111210, no Livro Diário (fl. 54)
1.110,73	Débito em conta ilegível e Crédito na conta 111101, no Livro Diário (fl. 52)
4.250,00	Débito em conta ilegível e Crédito na conta 11120?, no Livro Diário (fl. 52)
4.494,92	Débito em conta ilegível e Crédito na conta 111101, no Livro Diário (fl. 52)

As cópias do Livro Razão, entretanto, não permitem a identificação das contas contábeis, de maneira a se aferir, com certeza, a (im)procedência da alegação da Recorrente. É possível, porém, observar a existência de registros, conforme detalhamento seguinte:

VALOR PAGAMENTO	DETALHAMENTO
3.498,15	Débito em conta ilegível, no valor de R\$ 3.333,33 (fl. 668), que corresponde ao valor do principal do boleto (fl. 800)
3.738,50	Débito em conta ilegível, no valor de R\$ 3.333,33 (fl. 668), que corresponde ao valor do principal do boleto (fl. 801)
1.110,73	Débito na conta FORNECEDORES DIVERSOS (fl. 561)
4.250,00	Débito na conta URBANO AGROINDUSTRIAL LTDA (fl. 613)
4.494,92	Débito na conta VOTORANTIM CIMENTOS NORTE/NORD S/A (fl. 620)

Constata-se, portanto, que:

- (i) a decisão recorrida se fundamenta na ausência de legibilidade plena das provas juntadas com a Impugnação, mas as provas juntadas com o lançamento padeceriam do mesmo vício. Neste sentido, se não seriam suficientes para a comprovação das alegações da Recorrente, por coerência, não o seriam também para atestar a acusação fiscal;
- (ii) o exame dos excertos da escrituração fiscal constantes dos autos conferem verossimilhança às alegações de defesa, merecendo, no mínimo, o aprofundamento das averiguações por meio da realização de diligência fiscal.

Na decisão recorrida, afirma-se, ainda, que as provas apresentadas “não identificam ou registram os beneficiários dos valores saídos de caixa”. Ora, a acusação fiscal não é de pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado, mas de ausência de registro de pagamentos efetuados. Para afastar a acusação fiscal, basta à Recorrente comprovar a existência dos registros dos pagamentos.

Finalmente, para se furtar ao exame detalhado das provas apresentadas, os julgadores se vale do argumento de que, conforme a própria Recorrente, haveria lançamentos sintéticos dos pagamentos. Ora, em primeiro lugar, pelo menos em relação aos pagamentos detalhados nos quadros acima, não há lançamento sintético. A par disso, o fato de os lançamentos serem realizados de modo sintético não impede de forma absoluta que se identifique quais os pagamentos nele inseridos, desde que sejam apresentadas as provas e esclarecimentos referentes a todos eles.

O que se constata, portanto, é que os julgadores *a quo* não examinaram as alegações e provas juntadas aos autos pela Recorrente, de modo que tal contido macula de nulidade a decisão decorrida, nos termos do art. 59, inciso II, do Decreto nº 70.235, de 1972. *In verbis*:

Art. 59. São nulos:

[...]

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente **ou com preterição do direito de defesa.**

[...]

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

Há inegável cerceamento do direito de defesa da Recorrente, na medida que não ocorre a efetiva apreciação de sua Impugnação, o que, ao mesmo tempo, impede-a de, com o Recurso Voluntário, irresignar-se contra a análise efetuada em primeira instância, por meio da apresentação dos argumentos e provas cabíveis.

Finalmente, o fato de os documentos juntados aos autos não estarem perfeitamente legíveis impede a análise conclusiva acerca do mérito de maneira a se decidir favoravelmente à Recorrente, nos termos do §3º acima transcrito.

Neste sentido, deve ser reconhecida a nulidade da decisão recorrida, de modo a que as alegações e provas juntadas com a Impugnação sejam apropriadamente enfrentadas, se necessário, por meio da realização de diligência fiscal.

3 CONCLUSÃO

Por todo o exposto, voto por rejeitar a preliminar de prescrição e por, de ofício, reconhecer a nulidade da decisão de primeira instância, com o retorno dos autos à Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, para que se profira nova decisão, com o efetivo exame das alegações e provas apresentadas na Impugnação.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo