



CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 15540.000014/2011-54
Recurso nº Voluntário
Resolução nº **1201-000.261 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Data 21 de junho de 2017
Assunto IRPJ
Recorrente SUPERMERCADO REAL DE ITAIPU LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento em diligência, para a adoção, pela autoridade competente, das seguintes providências: i) a partir da análise dos Livros-Diário de 2006 e 2007 anexos à impugnação, em fls.1203 a 2578, ou através de quaisquer outros documentos que se repute necessários, determine a base de cálculo do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, atingindo o montante exato a pagar pela sistemática do Lucro Real; ii) compare os valores calculados no item anterior com as DIPJs retificadoras de 2006 e 2007, constantes à fls.1108/1173; iii) proceda à conferência entre os valores dos tributos a pagar definidos no item “i)” com os valores calculados e efetivamente recolhidos pelo recorrente, em relação ao IRPJ (fls. 4254/4280), à CSLL (fls. 4282/4472), ao PIS (fls. 3717/3845 e 3847/3978) e à COFINS (fls. 3980/4118 e 4120/4252); iv) proceda à conferência entre as receitas de venda de mercadoria apuradas no item “i-), combinado eventualmente com o item “ii-), com as receitas presumidamente omitidas pelo recorrente, apontadas pela fiscalização à fls. 28 a 164, evidenciando, por fim, a inclusão destas na base de cálculo dos tributos recolhidos pelo recorrente.

(assinado digitalmente)

Roberto Caparroz de Almeida - Presidente

(assinado digitalmente)

Luis Fabiano Alves Penteado - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Roberto Caparroz de Almeida (Presidente), Luis Fabiano Alves Penteado, Paulo Cezar Fernandes de Aguiar, Luis Henrique Marotti Toselli, Eva Maria Los, Rafael Gasparello Lima e José Carlos de Assis Guimarães.

Relatório

A construção dos fatos fora oportunamente exposta pela DRJ/RJ1, de modo que peço vênia para a reprodução de alguns pontos essenciais:

“Trata o presente processo de exigência fiscal formulada à interessada acima identificada, por meio dos autos de infração do imposto de renda da pessoa jurídica – IRPJ, de fls. 05/18, no valor de R\$ 1.077.031,97 de imposto, da contribuição para o Pis/Pasep, de fls. 165/175, no valor de R\$304.696,06 de contribuição, da contribuição para o financiamento da seguridade social – Cofins, de fls. 176/186, no valor de R\$1.406.289,95 de contribuição, e da contribuição social sobre o lucro líquido – CSLL, de fls. 187/197, no valor de R\$506.264,38 de contribuição, todos acrescidos de multa de ofício no percentual de 75% e de juros de mora. Integra os autos de infração o Termo de Constatação Fiscal de fls. 19/27.

2. O procedimento é decorrente de ação fiscal promovida pela Delegacia da Receita Federal em Niterói / RJ, tendo sido apurada a omissão de receitas da atividade em todos os meses dos anos calendário de 2006 e 2007, uma vez que intimada a comprovar com documentação hábil e idônea, coincidente em datas e valores, a origem dos valores creditados/depositados nos anos-calendário de 2006 e 2007 em suas contas correntes mantidas junto às instituições financeiras Banco Itaú e Banco Real, a interessada informou se tratarem de recursos advindos de receitas de suas vendas, apesar de as DIPJs dos períodos terem sido entregues zeradas, isto é, sem informações da receita bruta de vendas, dos custos de bens e serviços vendidos e das despesas operacionais.

3. Além disso, o procedimento resultou no arbitramento do lucro dos períodos de apuração compreendidos entre o 1º trimestre do ano-calendário de 2006 e o 4º trimestre do ano-calendário de 2007, tendo em vista que a escrituração mantida pela interessada foi considerada imprestável para a determinação do lucro real dos períodos mencionados. A base de cálculo do arbitramento é composta das receitas consideradas omitidas. Segundo a fiscalização, não foram reescriturados os Livros Diários, que já teriam sido considerados imprestáveis, conforme Termo de Constatação e Intimação Fiscal datado de 04/11/2010 (fls. 1059/1060). No referido Termo a interessada já teria sido alertada para o fato de os livros não estarem autenticados e não conterem termo de abertura e encerramento, desatendendo ao disposto no § 4º do art. 258 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26/03/1999

(RIR/99), além de a escrituração não se utilizar de códigos e abreviaturas.

(...)

5. Sobre as diferenças de imposto e contribuições apuradas se fez incidir a multa de ofício no percentual de 75%, conforme determina o inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430/96.

6. Inconformada com a exigência, a interessada interpôs a petição de fls.1073/1093, na qual pede a improcedência total da autuação fiscal alegando, em síntese, o seguinte:

(...)

(...) os valores declarados nas DIPJs retificadoras superam as receitas apuradas na Ação Fiscal, provando que se trata de empresa ilibada que, à época própria, recolheu devidamente todos os tributos sobre as receitas não declaradas;

(...)

(...) Se os Livros Diários estavam na fiscalização estadual, conforme fartamente comprovado, certo que o Sr. Auditor Fiscal não analisou a documentação oficial da empresa. Assim, requer que sejam desconsideradas todas e quaisquer afirmações quanto à imprestabilidade dos seus Livros Diários, eis que em momento algum foram vistoriados pelo Sr. Auditor Fiscal. Consequentemente, deve ser tornada insubsistente a exigência fiscal, por não atendidos os pressupostos de arbitramento do lucro;

(...)

6.7. Que, de forma a demonstrar a correção em seu proceder, traz aos autos cópias dos seus Livros Diários de suas lojas matriz e filial, com a discriminação de todas as receitas, despesas e tributos pagos nos anos-calendário de 2006 e 2007, pois alega que tal oportunidade não lhe foi proporcionada durante a Ação Fiscal. Argumenta, com base em citações da doutrina, que caso o contribuinte tenha se recusado a colaborar com a fiscalização e, após o arbitramento, apresente todos os documentos inicialmente solicitados, o ato jurídico deverá ser alterado ou anulado, aplicando-se ao contribuinte multa por infração a dever instrumental, nos termos da lei disciplinadora da matéria. Não poderá, no entanto, deixar de ter seus documentos apreciados pela Administração, em fase de alegação da incondicionalidade do arbitramento;

6.8. Que houve desrespeito ao que determina o art. 42 da Lei nº 9.430/96, na medida em que a fiscalização deveria conceder prazo para comprovar a origem dos recursos creditados junto às instituições financeiras após a devolução dos Livros Diários pela fiscalização estadual. Contudo, de acordo com o "Termo de Constatação Fiscal" verifica-se que o Sr. Auditor desrespeitou o dispositivo legal ao não conceder qualquer prazo, o que, por si só, já serve como base motivadora para desclassificação da presente autuação por omissão de receitas. Entende a interessada que o Sr. Auditor valeu-se da

exiguidade do seu tempo para concluir a Ação Fiscal como a mola mestra para justificar a autuação por omissão de receita, desconsiderando a contabilidade ora apresentada e o fato de os Livros Diários estarem na posse da fiscalização estadual;

6.9. Que não obstante a omissão quanto às receitas nas DIPJs dos anos calendário de 2006 e 2007, os tributos foram corretamente recolhidos à época própria, o que apenas vem a corroborar três aspectos: a omissão de deu por mero erro material, inexistindo qualquer intenção de omitir receitas; não houve qualquer prejuízo ao fisco e, por último, a manutenção do presente Auto de Infração representa verdadeiro bis in idem, ao se cobrar tributos (já pagos) sobre um mesmo fato gerador;

6.10. Que a apuração do PIS e da Cofins se deu segundo o regime de não cumulatividade, de acordo com a Lei nº 10.833/2003, não havendo que se falar em qualquer pendência de recolhimento nos anos-calendário de 2006 e 2007, posto que as mencionadas contribuições foram devidamente recolhidas. Neste sentido, ao final dos anos-calendário de 2006 e 2007 foram recolhidos sobre os resultados mensais os valores de, respectivamente, R\$108.107,74 e R\$104.644,67 a título de PIS e, quanto a Cofins, para o mesmo período acima

apontado, foram recolhidos os valores de, respectivamente, R\$462.511,77 e R\$476.384,69, conforme cópias de DARF's que demonstram o efetivo recolhimento dos tributos à época devida;

(...)

6.12. Que a exigência da multa de ofício e dos juros de mora, incidentes sobre as quantias principais tributadas, nos termos aqui já demonstrados, é indevida e ilegal, vez que pretende se exigir contribuição já recolhida à época devida, razão pela qual indevida também se mostram indevidas as parcelas acessórias de multa e juros;

6.13. Que requer a realização de perícia, apontando os quesitos a serem esclarecidos e indicando a Sra. Maria Tereza Pereira Barra, com endereço profissional a Rua Santa Rosa, nº 123/401, Contadora, inscrita no CRC/RJ sob o nº 066933-O/I, para atuar como perita da empresa. Requer, ainda, a conversão do julgamento em diligência, de modo a esclarecer junto à Secretaria de Receita Estadual os fatos relacionados a entrega e devolução de seus livros e documentos fiscais.

(...)"

Acórdão nº 12-43.092 - 6ª Turma da DRJ/RJ1

Do pedido de perícia

Foi indeferido o pedido de perícia, uma vez que não haveriam fatos novos ou elementos de prova que ensejassem tal tipo de prova.

Da apuração de omissão de receitas

Constatou a turma, de início, que a omissão de receitas teria se caracterizado não apenas em virtude da presunção legal do art. 42 da Lei nº 9.430/96, mas também pelo fato de a contribuinte ter apresentado suas DIPJs dos exercícios de 2007 e 2008 sem incluir qualquer receita, admitindo posteriormente ter auferido receitas.

Acrescentou-se que a sistemática falta de declaração das receitas por oito trimestres consecutivos, seria suficiente para o afastamento da possibilidade de ocorrência de erro material. Sustentou-se que a forma reiterada com que a contribuinte deixou de declarar suas receitas nas DIPJs caracterizaria atitude dolosa, e não erro material.

Evidenciou-se que a contribuinte apresentou DCTFs semestrais em 2006 e 2007, somente declarando débitos no 1º e 2º trimestres de 2007. Nas DCTFs de todos os trimestres do ano-calendário de 2006 e nas DCTFs do 3º e 4º trimestres de 2007 a contribuinte não declarou qualquer débito. Tal fato reforçaria, por fim, a impossibilidade de reconhecimento de erro material.

A contribuinte alega que para demonstrar sua boa-fé, retificou suas DIPJs dos anos-calendário de 2006 e 2007, declarando integralmente suas receitas. Entretanto, entendeu-se que eventuais declarações retificadoras apresentadas após o início do procedimento fiscal não caracterizariam procedimento espontâneo e não teriam o condão de afastar as penalidades advindas do procedimento de ofício, conforme art. 833 do RIR/99.

Neste sentido, independente das receitas terem sido ou não declaradas, procedeu-se a nova apuração do IRPJ e da CSLL, sendo que a base de cálculo utilizada foi o lucro arbitrado, tomando-se como base para o arbitramento as receitas conhecidas, que foram exatamente as apuradas no procedimento fiscal e admitidas pela interessada como tendo sido auferidas.

Do arbitramento do lucro

Inicialmente sustentou-se que os livros não contêm termo de abertura e fechamento devidamente assinados e registrados, os registros não contêm histórico que permita identificar as operações, etc. Assim, no Termo de Constatação e Intimação Fiscal de fls. 1059/1060 teriam sido apontadas irregularidades no Diário e no Razão da contribuinte que justificariam, segundo a Autoridade Julgadora, a classificação da escrituração como imprestável para fins de identificar a movimentação financeira e proceder à apuração do lucro real, ensejando, portanto, o arbitramento.

Entendeu a turma que não restou comprovado nos autos que os livros Diário e Razão estavam, de fato, retidos pela fiscalização estadual. Em princípio, reputou-se que as meras intimações da fiscalização estadual (fls. 1176/1193) não comprovam que os livros Diário e Razão foram, de fato, disponibilizados à tal órgão. Exemplo disso seria o próprio procedimento fiscalizatório, em que foram feitas diversas intimações e, mesmo assim, os livros

não foram prontamente apresentados. Além disso, arguiu-se que os termos de devolução de documentos elaborados pela fiscalização estadual, cujas cópias constam às fls. 1195/1202, não mencionam a devolução dos livros Diário e Razão.

Por outro lado, entenderam os julgadores que mesmo retidos os livros pela fiscalização estadual e devolvidos em 06/12/2010, seria certo que entre o dia 06/12/2010 e o dia 21/12/2010, data da ciência do lançamento, transcorreram quinze dias nos quais a interessada já estaria de posse dos livros e teria a possibilidade de apresentá-los à fiscalização, porém mais uma vez não o fez.

Ressaltou a turma que os Livros Diário de 2006 e 2007, supostamente os originais, somente teriam sido trazidos aos autos juntamente com a impugnação, após o encerramento do procedimento fiscal

Ainda, fora ressaltada a evidente impropriedade dos livros disponibilizados à fiscalização no decorrer do procedimento fiscal, quando os mesmos são confrontados com os livros trazidos juntamente com a impugnação. Reputa-se que bastaria a comparação entre a primeira folha do livro Diário da matriz do ano de 2006, à fl. 4487 do Anexo I, que a interessada apresentou à fiscalização, e a primeira folha do mesmo livro Diário da matriz do ano de 2006 que a interessada apresentou juntamente com a impugnação, à fl. 1206 (Vol. VI). Verificar-se-ia, assim, que o livro Diário apresentado após o encerramento da fiscalização contém histórico detalhado dos lançamentos nele registrados, possui termos de abertura e encerramento devidamente assinados e registrados na Junta Comercial, além de outras diferenças significativas.

Sobre o prazo para reescrever os livros, que a interessada alega não ter sido concedido, o acórdão da DRJ reproduz trecho do Termo de Constatação e Intimação Fiscal de fls. 1059/1060, para confirmar a oportunidade da abertura do prazo:

“Diante do exposto, fica o contribuinte intimado a reescrever os Livros Diário e Razão, conforme a legislação acima, no prazo de 10 (dez) dias, tendo em vista que os livros apresentados são considerados imprestáveis, o não atendimento no prazo marcado, implicará no ARBITRAMENTO DO LUCRO.”

Finalmente, quanto à apresentação de documentos em momento posterior ao arbitramento, entendeu-se que o lançamento tributário é, segundo o art. 142 do CTN, ato administrativo plenamente vinculado, ou seja, não há margem de discricionariedade para o agente público encarregado da aplicação do Direito. Justificou-se que não há como reverter o arbitramento regularmente efetuado, na medida em que não existe lançamento de crédito tributário com base de cálculo temporária ou condicionado a evento posterior, no caso, a apresentação da escrituração em momento posterior ao lançamento.

Dos recolhimentos efetuados antes da ação fiscal

Considerou a turma da DRJ que a tributação da contribuição para o Pis/Pasep e da Cofins se deu unicamente sobre as receitas que foram consideradas omitidas, ou seja, receitas que não foram objeto de tributação. Assim, entendeu-se que ainda que tenham sido efetuados eventuais recolhimentos, os mesmos não estariam relacionados às receitas apuradas na ação fiscal, posto que tais receitas foram omitidas da tributação. Disto, concluiu-se que os

pagamentos da contribuição para o Pis/Pasep e da Cofins efetuados em datas anteriores à ação fiscal não devem ser considerados no quantum do crédito tributário apurado de ofício.

No caso de IRPJ e CSLL, entendeu-se que os pagamentos eventualmente efetuados pela sistemática anterior, por não mais se vincularem aos débitos anteriormente apurados pela sistemática do lucro presumido ou real, devem ser aproveitados quando dos cálculos do lançamento de ofício sob o regime do lucro arbitrado.

Assim, através do sistema de cálculos “Sicalc” elaboraram-se os cálculos de imputação dos pagamentos do IRPJ e da CSLL aos respectivos valores de principal dos débitos lançados de ofício, conforme demonstrativos de fls. 5571/5590.

Quanto a multa de ofício, reputou-se incorreta sua aplicação sobre as parcelas já recolhidas antes do início da ação fiscal, na forma do art. 138 da Lei nº 5.172/66 (Código Tributário Nacional – CTN). Decidiu-se que referida multa deveria recair tão somente sobre o valor ainda devido do débito.

Conclusão

Por fim, os julgadores da DRJ concluíram no sentido de rejeitar o pedido de perícia formulado na impugnação e, no mérito, por considerar procedentes em parte os lançamentos do imposto de renda da pessoa jurídica – IRPJ e da contribuição social sobre o lucro líquido CSLL, considerando devidos os valores principais nos montantes de, respectivamente, R\$875.184,70 e R\$370.968,06, bem como procedentes os lançamentos da contribuição para o Pis/Pasep e da contribuição para o financiamento da seguridade social - Cofins, mantendo os valores lançado de, respectivamente, R\$304.696,06 e R\$1.406.289,95 de contribuição. Ressaltou-se que os valores mantidos no voto devem ser exigidos com os acréscimos decorrentes do procedimento de ofício.

Recurso Voluntário

Princípio da Ampla Defesa

Neste tópico são defendidos alguns pontos essenciais do Recurso Voluntário apresentado, alicerçados sob a aplicação do princípio da ampla defesa:

O recorrente em sua impugnação ao lançamento, teria requerido em nome dos postulados da verdade material, a produção de prova técnica, com o móbil de demonstrar que os valores lançados em sua declaração de rendimentos, estão corretos, dispensando-se desta forma a necessidade de arbitramento;

O arbitramento seria medida de exceção, não podendo ser visualizado como caráter punitivo do contribuinte;

O arbitramento somente deveria ser usado quando esgotados todos os meios moralmente legítimos para resolução quanto ao débito fiscal;

O órgão julgador recorrido teria ignorado o conteúdo do recorrente, afastando por completo a finalidade do ato administrativo, que deveria ser a busca da verdade material, jamais o de estabelecer pura e simplesmente, caráter punitivo da mesma, com a imposição de lançamento por arbitramento.

O contraditório, em casos como o discutido, poder-se-ia dar após o arbitramento.

O ato administrativo de lançamento fiscal padeceria de vício de legalidade, razão porque sendo ilegítima, a tributação reflexa também o seria, já que decorrente da primeira; e

Tendo o recorrente fornecido elementos de investigação que tornariam possível a descoberta da verdade material, não se justificaria o desprezo destes elementos pelo órgão a quo, com suporte em rigor que teria negado vigência aos fins colimados pelo legislador pátrio.

Princípio da Legalidade e Princípio da Proporcionalidade contra Abusos da Administração

O ora recorrente reputou notório o abuso de poder dos agentes administrativos, a uma porque oportunamente desconsiderado o fato dos Livros oficiais estar na posse da fiscalização estadual; a duas porque o Agente-Fiscal estava ciente que manuseava meras cópias da documentação, a seu pedido, que não retratavam fielmente a contabilidade do recorrente; a três por desconsiderar a documentação apresentada junto à peça impugnativa, principalmente a cópia dos Livros Diários que foram devolvidos pela Secretaria da Fazenda Estadual em 06.12.2010; e, por fim, o indeferimento do pedido de prova pericial que, ao ver do recorrente, certamente comprovaria a correção de sua contabilidade, fato este que afastaria o penoso lucro por arbitramento.

Expôs não parecer ser razoável penalizar-se o recorrente com o pesado ônus de um lançamento fiscal decorrente de arbitramento de lucro, quando seus livros oficiais estavam sob a guarda da fiscalização estadual e de fato, prazo não lhe foi concedido para apresentação da aludida documentação.

Omissão de Receitas

Quanto aos referidos tópicos são mantidos os mesmos argumentos trazidos em sede de impugnação, insistindo-se na tese de mero erro material e forte na ausência de dolo, a partir dos seguintes argumentos: a apuração trimestral de receitas e o recolhimento dos respectivos impostos foram feitas (fls. 1040/1057), os extratos bancários foram disponibilizados ao Sr. Auditor-Fiscal (fls. 228/710, fls. 905/906 e item 04 de fls. 1061), foi prontamente esclarecido que os valores creditados nas contas correntes no período de 2006 e 2007 decorrem da venda de mercadorias (fls. 1035), as declarações retificadoras superaram as receitas apuradas na Ação Fiscal (fls. 1108/1139 e 1141/1173).

Quanto à imprestabilidade dos livros diários do recorrente, este reedita na peça recursal exatamente os mesmos esclarecimentos trazidos em sede de impugnação.

Do não cabimento do arbitramento do lucro

Argui o recorrente que o ato de arbitramento do lucro não atendeu quaisquer dos requisitos autorizadores, a partir das seguintes assertivas atingidas:

Não foi dado qualquer prazo ao recorrente para regularização dos Livros Diários oficiais, se necessário fosse, eis que foram ignorados pelo Sr. Agente-Fiscal;

Restou demonstrado através dos documentos que instruíram a peça de impugnação a discriminação de todas as receitas, despesas e tributos pagos nos anos-calendário de 2006 e 2007, o que não foi proporcionado ao recorrente durante a Ação Fiscal;

Toda a documentação que dispunha o recorrente sempre esteve à disposição do fisco, não podendo ser imputada culpa ao autuado a indisponibilidade temporal dos Livros Diários face a retenção pela fiscalização estadual;

Os livros tidos como imprestáveis pelo Sr. Auditor-Fiscal eram meras cópias disponibilizadas para atender a um pedido do próprio agente que, por sua vez, estava ciente que os Livros oficiais estavam à disposição da Secretaria da Fazenda Estadual.

Cita e esmiúça o entendimento intrínseco às Súmulas nº 346 e 473 do STF, para finalmente pugnar pela possibilidade da anulação do lançamento por arbitramento.

Do desrespeito ao art. 42 da Lei nº 9430/96

Neste ponto também são mantidos os mesmos argumentos da peça impugnatória, que em suma, delineiam a necessidade de concessão de prazo para que o recorrente comprovasse a origem dos recursos creditados junto às instituições financeiras, após a devolução dos livros diários pela fiscalização estadual, o que apenas teria ocorrido em 06.12.2010.

PIS/COFINS

Segundo o recorrente a apuração dos aludidos tributos se deu sobre receitas que foram objeto de tributação e se relacionam à que foram apuradas no curso da Ação Fiscal.

Seria revestida de imenso a absurdo a não consideração dos pagamentos realizados a título de PIS e COFINS, em datas anteriores à Ação Fiscal, eis que efetuados a tempo e modo devidos.

Não haveria que se falar em qualquer pendência de recolhimento quanto ao PIS e COFINS nos anos-calendário de 2006 e 2007, posto que os tributos foram devidamente recolhidos pelo ora recorrente.

IRPJ/CSLL

Alega o recorrente que os pagamentos efetuados não devem apenas ser aproveitados para fins de cálculo do lançamento de ofício sob o regime do lucro arbitrado (fls. 5571/5590), mas considerados como bastantes para afastar qualquer pendência de recolhimento quanto ao IRPJ e CSLL nos anos-calendários de 2006 e 2007, na medida em que os tributos foram corretamente recolhidos pela ora recorrente.

Da Inaplicabilidade da Multa e dos Juros de Mora

Em alinhamento ao já esquadrihado na impugnação, argui o recorrente que não há como se exigir multa e ainda juros sobre crédito tributário já recolhido.

Resolução nº 1202-000.209 - 2ª Câmara/2ª Turma Ordinária

Constatou-se, de pronto, que entre as matérias afetas ao julgamento do processo, estaria a questão inerente ao acesso aos dados bancários, sem ordem judicial, por parte da autoridade fiscal. A discussão sobre a questão do sigilo bancário encontrava-se em fase de julgamento no Supremo Tribunal Federal, à época sem decisão definitiva.

Desta forma, manifestou-se a Turma no sentido de sobrestar o julgamento do presente recurso, à luz do RICARF e nos termos do art. 2º, §1º, da Portaria CARF nº 2, de 2012.

Contudo, com a publicação da Portaria MF nº 545/13 que revogou os §§ 1º e 2º do art. 62-A do Anexo II da Portaria MF nº 256/09 restou mandatória a inclusão em pauta para julgamento dos processos referentes às matérias que estão em repercussão geral no Supremo Tribunal Federal (STF) sem trânsito em julgado, de acordo com o rito do art. 543-B do Código de Processo Civil (CPC).

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luis Fabiano Alves Penteado - Relator

Admissibilidade

O recurso interposto é tempestivo e encontra-se revestido das formalidades legais cabíveis, merecendo ser apreciado.

Mérito

A presunção relativa de veracidade funciona como um instrumento regulador do processo administrativo tributário, ditando e instigando as partes envolvidas à produção de provas e ao fornecimento de informações essenciais, tendente finalisticamente a expurgar uma verdade absoluta dos autos.

A maleabilidade e iminente oscilação deste mecanismo traz a força motriz para o atingimento do que realmente ocorreu, buscando, em última instância, a justiça materializada.

Explica-se.

Inicialmente, as declarações fiscais apresentadas pelo contribuinte são dotadas de uma verdade presumida, ou seja, as informações ali constantes são reputadas verossímeis, em consonância com a realidade econômica e financeira da entidade. No entanto, trata-se de uma presunção relativa, uma vez que é oportunizada ao Fisco a possibilidade de ilidi-la, apontando elementos inconsistentes através de provas (ou ausência delas) e alegações em sentido contrário.

Uma vez constatada e externada alguma divergência nas declarações fiscais, caberá ao contribuinte o ônus probante, de modo que ao Fisco cabe instigá-lo para que defenda seu direito e a validade das informações prestadas. Neste novo cenário, a presunção relativa de veracidade acompanha as constatações parciais atingidas pelo Fisco, cabendo ao contribuinte ilidi-las.

Para tanto são promovidas intimações e reintimações ao contribuinte, no afã de que se produzam as provas construtoras e definitivas de uma presunção absoluta de veracidade no processo fiscalizatório.

Neste contexto, caso o contribuinte não logre êxito em sua comprovação, o Fisco pode materializar tal presunção relativa através de um ato que estime o lucro do contribuinte, o arbitramento. E vai além, trazendo à tona uma presunção absoluta de veracidade através da constituição definitiva do crédito tributário, através do auto de infração que veicula a cobrança dos tributos pagos e/ou declarados de modo indevido.

Recordemos, no entanto, que ainda cabe ao contribuinte contestar o lançamento através de impugnação e recurso voluntário, razão que impede a decretação de uma verdade de fato absoluta neste momento inicial, mas tão somente a evidenciação de uma presunção.

Em relação ao caso concreto, o ponto fundamental de comparabilidade adotado pelo fisco reside na confrontação entre os extratos bancários levantados e a contabilidade do recorrente, de modo que esta última se mostrou inapta a demonstrar/comprovar a origem daquelas movimentações financeiras, presumindo, assim, a omissão de receitas.

O arbitramento, então, sucede a total imprestabilidade das informações e documentações apresentadas pelo contribuinte, ou seja, encerra-se uma presunção relativa de que as informações ali constantes não eram hábeis a amparar uma análise adequada e plena da capacidade contributiva da entidade.

Cumulam-se as presunções relativas quanto à omissão de receitas e a concomitante imprestabilidade da escrituração fiscal, contábil e comercial apresentada. Daí materializam-se através do arbitramento e tornam-se absolutas quando do lançamento.

Há um ruído exatamente nesta construção do Fisco.

De um lado, o recorrente suscita a afronta aos princípios da ampla defesa e do contraditório e inclusive ao princípio da legalidade, invocando o abuso de poder por parte da autoridade administrativa, explanando que seus Livros oficiais e originais estavam sob os cuidados da Secretaria da Fazenda Estadual (Rio de Janeiro), o que o impediu de prestar informações completas de modo a justificar a origem das receitas e ainda o valor do tributo pago tempestivamente.

De outro lado, a fiscalização argui que realizou seguidas intimações, provocando a parte a prestar esclarecimentos e apresentar documentações, reputando que as provas e alegações até então expostas eram insuficientes para ilidir as presunções relativas lançadas, ou seja, incapazes de formar o direito do contribuinte.

De certa forma, nenhuma das partes traz assertivas falsas, apesar de serem antagônicas.

O recorrente traz a comprovação de que os Livros estariam sob a posse da fiscalização estadual. Ratifica tal afirmativa a própria fiscalização, por meio do Termo de Constatação Fiscal (fls. 20):

“(…)

2.9. Em 08 de abril de 2010, a fiscalizada apresentou cópias de intimações da Secretaria Estadual de Fazenda, informando que os Livros e outros documentos estão retidos pela fiscalização estadual.

(…)”

O recorrente ainda sustenta que a própria fiscalização tinha conhecimento de que os documentos apresentados neste procedimento administrativo eram meras cópias, através da seguinte passagem do Termo de Constatação Fiscal (fls. 21):

“(…)

2.18. Em 27 de julho de 2010, a fiscalizada apresentou cópias dos Livros Razão dos períodos 2006 e 2007 da Matriz e Filial.

(…)”

Em contraposição a tais alegações, a autoridade julgadora de primeira instância chega a afirmar o seguinte:

“(…)”

10.5. Entendo que não restou comprovado nos autos que os livros Diário e Razão estavam, de fato, retidos pela fiscalização estadual. Em princípio, as meras intimações da fiscalização estadual (fls. 1176/1193) não comprovam que os livros Diário e Razão foram, de fato, disponibilizados à tal órgão. Exemplo disso é a própria fiscalização ora analisada, em que foram feitas diversas intimações e, mesmo assim, os livros não foram prontamente apresentados.

(...)"

Ocorre que a recorrente trouxe aos autos fortes evidências de que haviam Livros retidos pela fiscalização estadual, conforme apontamentos no Recurso Voluntário:

"(...)

Como já ressaltado, os Livros Diários apenas foram devolvidos pela Secretaria de Fazenda Estadual em 06.12.2010 (fls. 1195, 1199 e 1201/1202), ou seja, antes desta data seria impossível apresentá-los ao Agente-Fiscal.

(...)"

E de fato assiste razão o recorrente neste quesito.

Por fim, alega que teria informado tal movimentação à fiscalização:

"(...)

Inclusive, em 13.12.2010 o recorrente informou ao Agente-Fiscal que os Livros-Diário estavam à disposição para análise. Em resposta informou o fiscalizador que já encerrara seu trabalho em 10.12.2010.

(...)"

Quanto a este ponto algumas ponderações devem ser feitas.

Primeiramente a autoridade julgadora reputa que, entre os livros devolvidos, não se encontravam o Livro-Diário propriamente dito:

"(...)

Além disso, os termos de devolução de documentos elaborados pela fiscalização estadual, cujas cópias constam às fls. 1195/1202, não mencionam a devolução dos livros Diário e Razão.

(...)"

Apesar dos livros elencados (principalmente os Livros Registro de Entradas e Saídas) serem essenciais para a formação do Livro Diário e até primordiais para comprovarem a omissão de receitas presumida, que segundo o recorrente advinham da venda de mercadorias, é certo que de acordo com a documentação apresentada não há comprovação inequívoca e incontestada de que o Livro-Diário original estava retido pela Secretaria da Fazenda estadual.

Ademais, o recorrente fora intimado à reescrever os Livros Diário e Razão em 04/11/2010:

“(…)

5.2. Foi Arbitrado o Lucro da empresa tendo em vista que não foram reescriturados os Livros DIARIOS, uma vez que foram considerados imprestáveis, através do Termo de Constatação e Intimação Fiscal datado de 04/11/2010, e não foram reescritos até a presente data, de acordo com a legislação em vigor.

(…)”

De fato, não há qualquer manifestação/resposta do recorrente quanto a tal solicitação, o que revela certo descomprometimento com a elucidação da verdade. O recorrente só veio a manifestar-se de novo em 13/12/2010, 7 (sete) dias após a devolução de seus documentos pela Secretaria da Fazenda Estadual.

Neste meio-tempo chama a atenção também um ato sutilmente inflexível por parte da fiscalização.

Reitera-se, o contribuinte informa em 13/12/2010 que os Livros-Diários oficiais estavam agora à sua disposição. No entanto, a fiscalização responde que já encerrara os trabalhos na data de 10/12/2010.

Ocorre que o Termo de Encerramento e a consequente lavratura dos Autos de Infração foram oficializados somente 11 (onze) dias depois, em 21/12/2010. Ou seja, neste lapso temporal em que a fiscalização diz que encerrou os trabalhos e o dia em que de fato encerrou-os, o recorrente informou que detinha sua documentação original, o que embasaria (ao menos em tese) todas as suas alegações trazidas durante o processo fiscalizatório. Tal fato, no entanto, foi completamente desconsiderado pela Fiscalização.

Diante de todos os fatos cronológicos expostos, conclui-se que há uma série de acontecimentos conflitantes: ora fazem prova ao fisco, revelando a inércia, omissão e desleixo do contribuinte; e ora ao contribuinte, evidenciando as barreiras inconstitucionais impostas pelo fisco ao seu direito de defesa. As provas são incapazes de formar, conjuntamente, uma verdade dos autos, pois apontam em sentidos opostos.

Com tamanhas contradições e ambiguidades residindo em lugar comum, torna-se uma tarefa árdua e totalmente subjetiva identificar se de fato houve ofensa à ampla defesa e ao contraditório garantidos ao contribuinte, ou se houve atendimento à tais preceitos constitucionais, eivando de legalidade e de presunção absoluta de veracidade os autos de infração.

A sequência de atos e fatos, conforme delineado, colocam em xeque, ou ao menos relativizam, a boa-fé das duas partes.

Diante da baixa objetividade que alaga os autos, uma decisão neste momento processual representaria a eleição da má-fé de uma das partes para então fazer prevalecer a boa-fé da parte contrária.

Como é sabido, a má-fé não se presume, ainda mais na seara tributária, donde se está em jogo, teoricamente, a iminente contribuição pecuniária para a construção de uma sociedade mais justa e igualitária.

Parece-nos sagaz adotarmos aqui o caminho do meio, presumindo-se a boa-fé das duas partes, mas mitigando o leque de subjetividades em detrimento do aumento da gama de objetividades nos autos.

Presume-se, então, a boa-fé do fisco, que teria respeitado a ampla defesa e o contraditório do contribuinte, dando-lhe diversas oportunidades reais para se defender, em tempo hábil, materializando o lançamento de acordo com a presunção absoluta de veracidade exprimida do processo fiscalizatório. Presume-se também a boa-fé do contribuinte, o qual não detinha a posse de documentação essencial, por motivo alheio ao seu arbítrio, e por isso não logrou êxito em comprovar a sua verdade.

Partindo destes pressupostos, encontramos-nos em posição de completa neutralidade, que mantém o status quo, ou seja, são reputadas válidas as posições adotadas pelas duas partes, que caminham em sentidos opostos. Diante disso, surge a necessidade inconteste de que se analise exatamente o ponto de divergência originário entre os dois posicionamentos.

Trata-se da análise do Livro-Diário oficial e original juntado pelo ora recorrente em sua impugnação (na verdade a cópia deste, por óbvio), trazido aos autos após o processo fiscalizatório.

Apenas à título elucidativo, cumpre ressaltar que o CARF (Conselho Administrativo de Recursos Fiscais) positiva de modo pacífico a análise de provas após o término do procedimento fiscal:

PRODUÇÃO PROBATÓRIA. DILIGÊNCIA. REQUISITOS ESSENCIAIS. PRECLUSÃO TEMPORAL. CASO A CASO. INCABÍVEL.

(...)

É possível constatar a existência de três distintas correntes no CARF, quanto à aceitação da prova a destempo: (i) a que não aceita a apresentação de provas após a impugnação; (ii) a que aceita, desde que apresentadas até o julgamento em primeira instância (se as informações forem complementares); e, (iii) a que aceita a apresentação de documentos em qualquer fase do julgamento administrativo, inclusive em segunda instância. Filio-me à terceira corrente.

(...)

(Acórdão nº 1302-001.936 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária - Sessão de 07 de Julho de 2016)

PRODUÇÃO DE PROVAS. ASPECTO TEMPORAL.

A peça de defesa deve ser formalizada por escrito incluindo todas as teses de defesa e instruída com os todos os documentos em que se fundamentar, sob pena de preclusão, ressalvadas as exceções legais.

(Acórdão nº 1401-001.408 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária – Sessão de 05 de Março de 2015)

Veja que entre as correntes formadas no âmbito deste Conselho sequer cogita-se a impossibilidade de apresentação de provas junto à impugnação, razão pela qual devem ser reconhecidos e analisados todos os documentos trazidos aos autos nesta oportunidade.

Ora, fora a análise da cópia/esboço do Livro-Diário apresentado à fiscalização que deu azo à presunção de omissão de receitas, à presunção de imprestabilidade dos documentos, e, conseqüentemente, ao arbitramento do lucro e ao lançamento. Da mesma forma, fora a partir do Livro-Diário oficial/original, retido pela fiscalização estadual, que o recorrente supostamente foi capaz de fazer, anteriormente, o pagamento do tributo da maneira correta.

Foi da total incerteza quanto a verdade absoluta deste documento que duas verdades relativas em sentidos opostos foram construídas, trazendo completa incerteza às provas e subjetividade aos autos.

Não se mostra possível, ao olhar minucioso dos autos, identificar se a falta de observância do referido documento decorreria de negligência por parte do Fisco ou do contribuinte. E é certo que a ausência de análise deste documento é a peça central da controvérsia (tanto a sua origem quanto a sua iminente resolução).

A verdade revelada deste documento converge com a missão deste conselho, que é justamente a elucidação da verdade norteada para o atingimento da justiça. Sob um viés instrumental, a definição quantitativa do ônus fiscal do contribuinte (quantum) deve ser respaldada pela aplicação ferrenha do princípio da verdade material, no afã de materializar-se nos autos o princípio da capacidade contributiva.

Para o caso concreto, com a identificação exata do montante a ser pago pelo contribuinte o julgador consegue determinar com mais objetividade se a documentação é de fato imprestável ou se, ao contrário, é apta a embasar o pagamento feito pelo contribuinte, direcionando a análise para a capacidade contributiva da entidade sem quaisquer elementos subjetivos interferentes. Neste contexto se mostrará dominante a consumação do princípio da verdade material.

Portanto se mostra imprescindível a conversão deste julgamento em diligência, para que se promova a formação da base de cálculo dos tributos em tela (IRPJ, CSLL, PIS e COFINS) a partir das informações constantes do Livro-Diário oficial juntados aos autos à fls.1203 a 2578, bem como qualquer outro documento que se repute necessário.

Neste processo de construção da base de cálculo, julga-se prudente, mas opcional, o cruzamento dos dados atingidos em diligência com as informações constantes nas DIPJs retificadoras de 2006 e 2007 (fls. 1108/1173), para que se trace um paralelo entre as receitas, custos e despesas formadoras do lucro real e seja possível otimizar a comparabilidade.

Devem ser conferidas se as receitas de vendas de mercadoria (constantes no Livro-Diário) batem com os valores presumidos pela fiscalização como omissão de receitas, dispostos em fls. 28 a 164 (a tabela consolidada dos valores mensais dos anos de 2006 e 2007 se encontram em fls. 25), e se estas receitas foram de fato incluídas na base de cálculo dos tributos.

Essencial, então, que se contraponha os tributos a pagar apurados em diligência com as planilhas e comprovantes referente aos pagamentos efetivamente realizados pelo recorrente.

Quanto ao IRPJ e à CSLL, as planilhas demonstrando os valores atingidos trimestralmente pelo recorrente, bem como os respectivos comprovantes de arrecadação/pagamento se encontram, respectivamente, à fls. 4254/4280 e 4282/4472.

Quanto ao PIS e a COFINS, as planilhas demonstrando os valores atingidos mensalmente pelo recorrente, bem como os respectivos comprovantes de arrecadação/pagamento e ainda os demonstrativos de cálculo se encontram, respectivamente, à fls. 3717/3845 (2006), 3847/3978 (2007); e 3980/4118 (2006), 4120/4252 (2007).

Os resultados da diligência em choque com os valores efetivamente pagos pelo recorrente devem trazer discrepâncias ou equivalências que deveras contribuem para o atingimento da verdade material, eximindo o julgamento de alta subjetividade e abrindo caminho para o livre convencimento do julgador, uma vez apoiando-se na objetividade das provas à sua disposição.

Conclusão

Diante do exposto, CONHEÇO do Recurso Voluntário para determinar a **CONVERSÃO DO JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA**, para que a delegacia de origem proceda da seguinte forma em relação ao período autuado:

i-) a partir da análise dos Livros-Diário de 2006 e 2007 anexos à impugnação, em fls.1203 a 2578, ou através de quaisquer outros documentos que se repute necessários, determine a base de cálculo do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, atingindo o montante exato a pagar pela sistemática do Lucro Real;

ii-) compare os valores calculados no item anterior com as DIPJs retificadoras de 2006 e 2007, constantes à fls.1108/1173;

iii-) proceda à conferência entre os valores dos tributos a pagar definidos no item “i-)” com os valores calculados e efetivamente recolhidos pelo recorrente, em relação ao IRPJ (fls. 4254/4280), à CSLL (fls. 4282/4472), ao PIS (fls. 3717/3845 e 3847/3978) e à COFINS (fls. 3980/4118 e 4120/4252);

Processo nº 15540.000014/2011-54
Resolução nº **1201-000.261**

S1-C2T1
Fl. 19

iv-) proceda à conferência entre as receitas de venda de mercadoria apuradas no item “i-), combinado eventualmente com o item “ii-), com as receitas presumidamente omitidas pelo recorrente, apontadas pela fiscalização à fls. 28 a 164, evidenciando, por fim, a inclusão destas na base de cálculo dos tributos recolhidos pelo recorrente;

Após, intímem-se as partes para se manifestar no prazo de 30 (trinta) dias e na sequência retornem os autos para julgamento.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Luis Fabiano Alves Penteado