



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15983.720518/2012-66
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1201-004.890 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 16 de junho de 2021
Recorrente REDE NACIONAL DE DROGARIAS S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2007

PRESUNÇÕES SIMPLES. OMISSÃO DE RECEITAS APURAÇÃO POR INDÍCIOS. ARBITRAMENTO DE RECEITAS. DESPESAS CORRESPONDENTES.

A presunção simples ou hominis tem importância vital na produção de provas indiretas de atos praticados em circunstâncias em que o sujeito passivo pratica o ilícito de forma a dificultar a produção de provas diretas. A prova indiciária tem por fim sanar dificuldades que o caso concreto suscita aos conhecimentos de fatos juridicamente relevantes, alterados para os fins de se evitar a incidência normativa.

É facultado à autoridade fiscal, no arbitramento de receita por meio de indícios, utilizar outros métodos de determinação da receita ao constatar qualquer artifício utilizado pelo contribuinte com vistas a frustrar a apuração da receita efetiva.

OMISSÃO DE RECEITAS. CUSTOS NÃO ESCRITURADOS. INDEDUTIBILIDADE.

Na tributação da receita omitida não há falar-se em dedução de custos e/ou despesas, os quais somente poderiam ser cotejados com a receita dentro de um regime regular de apuração do resultado, na hipótese de escrituração com a observância das normas legais e desde que devidamente comprovados por documentação hábil e idônea.

DECADÊNCIA. TERMO INICIAL. AUSÊNCIA DE PAGAMENTO. PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO ÀQUELE EM QUE O LANÇAMENTO PODERIA TER SIDO EFETUADO.

O termo inicial do prazo decadencial dos tributos sujeitos a lançamento por homologação, à luz do entendimento fixado pelo STJ no REsp nº 973.733, submetido ao regime do art. 543C, do CPC de 1973, é de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador (art. 150, §4º, do CTN), na hipótese de débito não confessado e existência de pagamento ainda que parcial; na ausência de pagamento ou ante a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, o termo inicial se desloca para o primeiro dia do exercício àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (art. 173, I do CTN).

CSLL. TRIBUTAÇÃO REFLEXA

O valor apurado como omissão de receita deve ser considerado como base de cálculo para lançamento da CSLL por se tratar de exigências reflexas que têm por base os mesmos fatos e elementos de prova que ensejaram o lançamento do IRPJ.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Neudson Cavalcante Albuquerque – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Efigênio de Freitas Júnior – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Efigênio de Freitas Júnior, Jeferson Teodorovicz, Wilson Kazumi Nakayama, Fredy José Gomes de Albuquerque, Sérgio Magalhães Lima, José Roberto Adelino da Silva (Suplente convocado), Thiago Dayan da Luz Barros (suplente convocado) e Neudson Cavalcante Albuquerque (Presidente).

Relatório

Trata-se de autos de infração de Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) e Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL) referentes ao ano-calendário 2007, para fins de redução de prejuízo fiscal e base negativa da CSLL de R\$ 11.200.132,38 e R\$ 11.200.132,40 para R\$ 2.562.113,11 e R\$ 2.562.113,13, respectivamente, com multa agravada e qualificada de 225% (e-fls. 5-9).

2. A autoridade fiscal apurou omissão de receitas, por presunção, a partir de compras de mercadorias cujo valor de revenda não fora incluído na base de cálculo do IRPJ, conforme Termo de Verificação e Constatação Fiscal (e-fls. 1981-1989).

3. Por relacionar-se aos mesmos elementos de prova referentes ao IRPJ, houve o lançamento reflexo de CSLL.

4. Em impugnação a Recorrente alegou, em síntese, decadência, inconsistências no auto de infração, ausência de omissão de receitas, descabimento da multa agravada e qualificada, bem como nulidade dos autos por ausência de prova.

5. A Turma julgadora de primeira instância julgou procedente em parte a impugnação para considerar indevida a qualificação e o agravamento da multa, conforme ementa abaixo transcrita:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2007

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

Não cabe falar em cerceamento do direito de defesa quando não comprovado o prejuízo ao contribuinte.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2007

PRESUNÇÕES SIMPLES. OMISSÃO DE RECEITAS APURAÇÃO POR INDÍCIOS. ARBITRAMENTO DE RECEITAS. DESPESAS CORRESPONDENTES.

As presunções simples não são previstas pelo legislador, mas decorrem da análise lógica de fatos, baseados em elementos materiais, e podem ser elididos pela parte contrária, mediante a apresentação de prova em sentido oposto.

É facultado à autoridade fiscal, no arbitramento da omissão de receitas, apurada através de indícios, a utilização de outros métodos que não o descrito especificamente no correspondente dispositivo legal.

Apurada a omissão de receitas, não há que se falar de custos e despesas correspondentes, os quais só poderiam ser cotejados com as receitas dentro de um regime regular de apuração do resultado, salvo se a pessoa jurídica lograsse comprová-las, de forma inequívoca, por meio de documentação hábil e idônea, além de demonstrar que tais dispêndios também não haviam sido contabilizados.

MULTA QUALIFICADA. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DO EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE.

A aplicação da multa agravada de 150% somente se admite quando o evidente intuito de fraude restar cabalmente comprovado nos autos.

MULTA AGRAVADA.

Afasta-se o agravamento da multa quando comprovado que a contribuinte atendeu parcialmente a intimação para prestar esclarecimentos.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2007

DECORRÊNCIA. LANÇAMENTO REFLEXO.

Aplica-se aos lançamentos de CSLL, tidos como reflexos, as mesmas razões de decidir do lançamento matriz, em razão de sua íntima relação de causa e efeito.

Impugnação Procedente em Parte

6. Cientificado da decisão de primeira instância em 25/05/2015, o contribuinte interpôs recurso voluntário em 22/06/2015 e aduz, em resumo, as alegações a seguir (e-fls. 9859 e seg.).

Decadência e cerceamento do direito de defesa

i) Sustenta a Recorrente que para o período de apuração 2007 o marco inicial da decadência é 01/01/2008 e o marco final 31/12/2012, conforme art. 173, I, do CTN;

ii) apesar de a ciência do contribuinte ter ocorrido em 29/12/2012, via AR, o processo digital somente fora constituído e autenticado em 15/01/2013, o que impossibilitou à Recorrente obter cópia integral dos autos do processo administrativo, o que causou prejuízo à sua defesa, em total cerceamento de defesa e do contraditório;

iii) assim, em virtude da inexistência de processo administrativo no momento da ciência do Auto

de Infração, defende que a ciência do processo administrativo ocorreu em 16/01/2013; portanto, após o marco final do prazo decadencial;

Inexistência de omissão de receitas

iv) os valores apurados pela fiscalização não ensejam glosa de prejuízos fiscais, mas sim a majoração destes, razão pela qual, a autuação se deu por arbitramento, incabível à espécie, posto que possível a mensuração dos lucros mediante análise dos documentos contábeis da empresa;

Inconsistências do auto de infração e ausência de omissão de receitas

v) a fiscalização não deixou claro no Relatório Fiscal se a razão da glosa de prejuízos fiscais se deu em face da presunção de venda das mercadorias que deixaram de ser declaradas ou se foram reduzidos os custos com mercadorias adquiridas;

vi) comprovado que a Recorrente suportou o ônus na aquisição de mercadorias para revenda em valor superior ao declarado, a fiscalização poderia pressupor suposta venda não declarada, desde que também fosse computado o custo a ela correspondente, o que não ocorreu no caso;

vii) os custos devidamente comprovados não podem ser revertidos simplesmente em receitas, pressupondo suposta venda de mercadorias sem qualquer custo correspondente, imputando tributação excessiva, que não se coaduna com o próprio conceito de lucro, qual seja, "o resíduo derivado do confronto entre a receita realizada e o custo consumido";

viii) não poderia o fiscal atribuir valores probatórios às mesmas provas para acatá-la como fundamento para autuação, mas desprezá-la para fins de dedutibilidade dos custos nelas destacados; o que subverte a lógica contábil e fiscal;

Cálculo dos prejuízos fiscais com base nos valores comprovados pela fiscalização

ix) a Recorrente reconhece erros na declaração de valores relativos a custos e receitas na DIPJ, tanto que não foram prestados esclarecimentos no sentido de justificar os erros posteriormente apontados pela fiscalização, contudo, tais erros não têm intuito de sonegar eventuais valores devidos ao Fisco;

x) ademais, os valores supostamente omitidos importam na omissão de custos em valor superior à omissão de receitas, o que acarretaria no cálculo de prejuízo fiscal superior ao montante apurado e declarado originalmente em DIPJ;

xi) o procedimento correto a ser realizado, após a comprovação de custos extras não declarados seria a inclusão dos respectivos valores no custo suportado pela Recorrente, considerando-se como receitas os valores declarados em DAFON, posto que superiores àqueles constantes em DIPJ e compatíveis com as alegações da fiscalização; com efeito, a base de cálculo do IRPJ e da CSLL seria (-)R\$13.933.737,19 e não (-)R\$ 2.562.113,13, conforme apurado no auto de infração.

xii) por fim, requer seja reconhecida a decadência; subsidiariamente, declarada **nulidade do auto de infração por ausência de provas** ; caso assim não se proceda, requer o provimento do recurso voluntário.

7. É o relatório.

Fl. 5 do Acórdão n.º 1201-004.890 - 1ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 15983.720518/2012-66

Voto

Conselheiro Efigênio de Freitas Júnior – Relator, Relator.

8. O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade. Portanto, dele conheço.

9. A autoridade fiscal apurou omissão de receitas, por presunção, a partir da análise de lançamentos contábeis referentes a compras de mercadorias cujo valor de revenda não fora incluído na base de cálculo do IRPJ.

Preliminares de nulidade

Nulidade do auto de infração por ausência de provas

10. A Recorrente alega nulidade do auto de infração por ausência de provas.

11. Vejamos o apurado pela fiscalização, conforme Termo de Verificação e Constatação Fiscal (e-fls. 1981).

12. Mediante análise da DIPJ AC 2007 e da escrita contábil a fiscalização apurou diferença de compras a maior no valor de R\$ 8.638.019,27, intimada e reintimada a prestar esclarecimentos a Recorrente manteve-se silente (e-fls. 1983).

14. Na outra frente de análise, verificamos os dados da escrita contábil, disponibilizados em arquivos magnéticos, conforme Recibo de Entrega de Arquivos Digitais anexado a este processo.

15. As contas do ativo, referente aos **estoques de mercadorias**, que apresentam o ingresso de mercadorias para revenda, são duas: códigos 1.01.04.01.00.000 – MERCADORIA PARA REVENDA - MATRIZ e 1.01.04.03.00.000 – MERCADORIA PARA REVENDA - FILIAIS. Segregando os lançamentos nestas contas contábeis que possuem em seu histórico a descrição de **compra de mercadorias**, obtivemos um resultado para a matriz no valor de R\$ 82.796,69 e para as filiais, no valor de R\$ 19.256.392,20, que totalizam R\$ 19.339.189,59. Subtraindo deste valor os lançamentos a título devolução de mercadorias, que para a matriz e filiais totalizam R\$ 222.436,43, temos um **montante final de compras efetivamente realizadas de R\$ 19.116.753,16. Essa diferença de compras a maior de R\$ 8.638.019,27 quando comparada com os valores declarados na DIPJ AC 2007 foi, mais uma vez, apresentada ao contribuinte para que prestasse esclarecimentos**, procedimento realizado através da lavratura do **Termo de Intimação Fiscal nº 3 (TIF 3)**, recebido pela empresa em 19/04/2012, conforme comprova o aviso de recebimento cód. RQ 42938935 3 BR. Após o encerramento do prazo estabelecido para prestação das informações (04/05/2012), **a empresa se manifestou** e apresentou pedido de prorrogação, solicitando mais 15 dias, documento protocolado em 07/05/2012. **Sem manifestação alguma do contribuinte** decorrido este novo prazo, lavramos o **Termo de Intimação Fiscal nº 4 (TIF 4)** recebido pela empresa em 08/06/2012, conforme aviso de recebimento RQ 80572933 1 BR. Neste foi aberta nova oportunidade para apresentação de esclarecimentos sobre as divergências apontadas nos Termos de Intimação Fiscal nºs 1 e 3 (TIF 1 e TIF 3). **Mais uma vez nossos esforços para o entendimento de tais discrepâncias foram frustrados, negando-se o contribuinte a atender às intimações.** (Grifo nosso)

13. Por meio de diligência nos fornecedores da Recorrente, a autoridade fiscal confirmou na íntegra as transações comerciais efetuadas. Verificou ainda que as contrapartidas dos lançamentos a débito de compras de mercadorias ocorreram em duas contas:

i) FORNECEDORES NACIONAIS – REVENDA (código 2.01.02.01.00.000) e suas subcontas, conta contábil do passivo referente aos fornecedores de mercadorias da empresa;

ii) CONTROLADAS E COLIGADAS (código 1.01.02.01.05.002), conta contábil do ativo que representa transações com empresas do mesmo grupo econômico e neste caso os valores das compras são abatidos do saldo devedor desta, ocorrendo um ajuste de seu saldo e não ocorrendo uma saída de numerário das contas Caixa/Bancos, o que não descaracterizou a efetividade da transação comercial.

14. Apurou a fiscalização que o saldo inicial da conta contábil FORNECEDORES NACIONAIS – REVENDA era credor de R\$1.942.162,56; somando-se este ao valor das compras constantes nesta mesma conta, tem-se o montante de R\$20.742.094,45. Em contrapartida, constatou lançamentos referentes aos pagamentos destas compras, no montante de R\$22.410.984,86, o que significa dizer que todas as compras efetuadas pela empresa foram pagas. Para corroborar a efetividade dessas transações comerciais com fornecedores, essa conta encerrou o ano com saldo final de R\$ 0,01, ou seja, todo o saldo a pagar da compra de mercadorias foi eliminado.

15. Desta feita, demonstrado pela fiscalização a compra de mercadorias em montante superior ao declarado na DIPJ AC 2007 e levando em consideração o saldo final da conta de estoques informados nesta declaração (ficha 04A - Custo dos Bens e Serviços Vendidos - PJ em Geral, linha 22), que é condizente com os valores encontrados na escrita contábil, restou comprovado que as mercadorias não declaradas na DIPJ foram também comercializadas (e-fls. 1984).

19. A fim de termos acesso parcial a estes documentos, **foram abertas diligências** em dois grandes fornecedores da empresa, para averiguar se tais transações realmente existiram. As empresas: DISTRIBUIDORA FARMACÊUTICA PANARELLO LTDA., CNPJ 01.206.820/0001-05, e SAGRA PRODUTOS FARMACÊUTICOS LTDA., CNPJ 54.427.257/0001-53, foram intimadas a apresentar as Notas Fiscais/Faturas do ano de 2007 referentes às vendas de mercadorias para a fiscalizada.

20. Apenas a primeira se manifestou, enviando arquivo magnético onde lista as vendas efetuadas à fiscalizada. Realizando o cotejo entre estas informações e as constantes na escrita contábil da Rede Nacional de Drogarias, foi possível confirmar estas transações comerciais em sua totalidade.

21. **São duas as contrapartidas dos lançamentos a débito de compras de mercadorias na conta de estoques:** uma é a conta contábil do passivo referente aos fornecedores de mercadorias da empresa, código 2.01.02.01.00.000 – FORNECEDORES NACIONAIS - REVENDA e suas subcontas; a outra é a conta do ativo cód. 1.01.02.01.05.002 – CONTROLADAS E COLIGADAS, que representa transações com empresas do mesmo grupo econômico e neste caso os valores das compras são abatidos do saldo devedor desta, ocorrendo um ajuste de seu saldo e não ocorrendo uma saída de numerário das contas Caixa/Bancos, o que não descaracteriza a efetividade da transação comercial.

22. Analisando a primeira conta contábil citada no parágrafo anterior (FORNECEDORES NACIONAIS - REVENDA), esta tem saldo inicial credor de R\$ 1.942.162,56; somando-se este ao valor das compras constantes nesta mesma conta, totalizamos R\$ 20.742.094,45. Em contrapartida constatamos lançamentos referentes aos pagamentos destas compras, totalizando R\$ 22.410.984,86, ou seja, isso **representa que todas as compras efetuadas pela empresa foram devidamente pagas, o que é fato incontroverso da efetividade destas transações comerciais com os fornecedores**. Outro detalhe que vale ser citado é que esta **conta encerrou o ano com saldo final de R\$ 0,01, ou seja, todo o saldo a pagar da compra de mercadorias foi eliminado**. (Grifo nosso)

16. Apurou ainda a fiscalização que para ocultar o volume total das receitas auferidas a Recorrente diminuiu o valor da conta “ESTOQUES - MERCADORIAS PARA REVENDA” em cerca de R\$9 milhões mediante lançamentos a crédito nesta conta, sem a devida justificação documental, a título de “AJUSTE DE ESTOQUE” e “AJUSTE CONFORME CONCILIAÇÃO CONTÁBIL”. Intimada diversas vezes a prestar esclarecimentos sobre tais fatos, a Recorrente novamente manteve-se silente (e-fls. 1983, 1985).

16. Nessas mesmas contas de estoques encontramos lançamentos a título de “AJUSTE DE ESTOQUE” e “AJUSTES CONFORME CONCILIAÇÃO CONTÁBIL”, **lançamentos que diminuiram o saldo das mercadorias em estoque em quase R\$ 9 milhões**. Como não poderia ser de outro modo, foi lavrado o Termo de Intimação Fiscal nº 7, no qual solicitamos esclarecimentos sobre estes lançamentos (constante no item 12 deste Termo).

17. Novamente, até a finalização deste relatório, **o contribuinte preferiu se calar, negando-se a prestar esclarecimentos sobre esses valores**.

[...]

24. **Para mascarar o volume total das receitas** que a vendas dessas mercadorias iriam gerar, a empresa, através de subterfúgios contábeis, **diminuiu o valor da conta “ESTOQUES - MERCADORIAS PARA REVENDA” em cerca de R\$ 9 milhões**. Esse esquema foi realizado através de **lançamentos a crédito nesta conta, sem a devida justificação documental, a título de “AJUSTE DE ESTOQUE” e “AJUSTE CONFORME CONCILIAÇÃO CONTÁBIL”**, que diminuiram seu saldo (conforme relatado anteriormente, a empresa não prestou esclarecimentos sobre o fato, tendo sido devidamente intimada diversas vezes). Esta baixa ocorreria normalmente quando da venda de mercadorias, de sua devolução ou ainda quando ocorresse a perda destas por qualquer motivo que seja. **Não foram apresentadas notas fiscais de devolução e nem constam no Livro de Registro de Entrada/Saída devoluções que justificassem estes ajustes. Não foi apresentado qualquer laudo que comprovasse o perdimento dessas mercadorias**.

25. A contrapartida destes lançamentos de “ajustes” ocorreu a débito em outra subconta do ativo, intitulada “GASTOS GERAIS”, cód. 1.01.05.01.03.006, componente da conta “DESPESAS ANTECIPADAS – A APROPRIAR – cód. 1.01.05.01.00.000”. Sendo uma conta do ativo, o saldo a débito desta representa um direito da empresa; desta forma em um primeiro momento poderíamos considerar que as mercadorias ainda poderiam estar em posse da empresa. Portanto, para que esta premissa fosse verdadeira, o saldo desta conta, ao final do período, teria de ser devedor no montante do valor lançado a crédito na conta de estoques. O que verificamos é que esta conta de “GASTOS GERAIS” apresenta saldo credor de R\$ 1.339.031,19 ao final do ano. Isso **representa que todas as mercadorias deram saída da empresa e este valor credor em uma conta do ativo representa a utilização de direitos acima dos declarados, ou seja, ingresso de valores não contabilizados**.

26. A saída de recursos da conta de “GASTOS GERAIS” se deu a débito em contas do passivo, como o ocorrido nas contas “2.01.05.02.02.001 – CONTROLADAS E COLIGADAS”, em subcontas da conta “OUTROS CREDORES”, cód.

2.01.02.03.00.000”, representando a baixa de dívidas da empresa. Ocorreram também lançamentos a débito na conta do ativo “NUMERÁRIOS EM TRÂNSITO – cód. 1.01.01.01.02.001”, pertencente ao grupo “DISPONÍVEL”. Todos estes lançamentos apontam o ingresso de recursos na empresa e todos têm como histórico, mais uma vez, “AJUSTE CONFORME CONCILIAÇÃO CONTÁBIL”, ardil já anteriormente retratado, utilizado pelo contribuinte para mascarar a entrada de recursos pela venda de mercadorias desviadas da conta de estoques. (Grifo nosso).

17. Apurado tais fatos, a fiscalização considerou as compras de mercadorias para revenda como efetivamente realizadas e, com efeito, considerou também que todas as mercadorias foram revendidas gerando uma receita não incluída na base de cálculo do IRPJ e CSLL.

18. Por fim, observou a autoridade fiscal, que a forma como foi apurada a base de cálculo da receita tributável beneficiou o contribuinte, pois utilizou-se apenas o custo das mercadorias vendidas (CMV), o que significa dizer que a empresa teria revendido suas mercadorias no varejo com um valor abaixo da quantia paga pelas mesmas no atacado.

19. Como se vê, não há falar-se em nulidade por ausência de prova. A fiscalização amparou-se em farta documentação contábil e em documentos fiscais para apurar a receita omitida.

20. Afasto a preliminar arguida.

Nulidade por cerceamento do direito de defesa

21. Sustenta a Recorrente que apesar de ter tomado ciência do auto de infração em 29/12/2012 o processo digital somente fora constituído e autenticado em 15/01/2013, o que impossibilitou a obtenção de cópia integral dos autos e provocou cerceamento de defesa e do contraditório.

22. Inicialmente, esclareça-se que o processo foi protocolizado em 26/12/2012 (e-fls. 01) e a Recorrente cientificada do auto de infração e do Termo de Verificação e Constatação Fiscal em 29/12/2012 (e-fls. 1977).

23. No dia 14/01/2013 a Recorrente protocolou pedido de cópia integral dos autos e pediu dilação do prazo de impugnação (e-fls. 9816); no dia 16/01/2013 (e-fls. 9819-9820) a DRF Santos disponibilizou cópia integral dos autos e observou que se tratava de cópia do auto de infração já entregue à empresa e demais documentos fornecidos pela própria empresa ou de que ela já recebeu cópia, os quais serviram de suporte para o lançamento.

24. Importante destacar, conforme elencado acima, que o Termo de Verificação e Constatação fiscal explicita detalhadamente as conclusões da fiscalização e as infrações apontadas nos autos de infração. Por sua vez, os demonstrativos que integram os autos de infração apresentam o valor tributável apurado em função das referidas infrações, a base negativa do período compensada na autuação e a base de cálculo ajustada do IRPJ e da CSLL.

25. Por outro lado, em vários trechos do recurso voluntário a Recorrente reconhece

que não suportou custos não declarados na DIPJ e que o centro da controvérsia seria a não dedução desse custos. Veja-se:

Pois bem. A prova dos autos se inclina unicamente a comprovação da existência de custos não declarados pela Recorrente, ou seja, de fato, **restou comprovado que a mesma suportou custos não declarados pela DIPJ (fato este não refutado, podendo ser constatado, inclusive, através da análise dos documentos contábeis disponibilizados).**

[...]

(2) Conforme acima relatado, o montante total dos custos com mercadorias vendidas fora o ponto central da construção probatória realizada pela autoridade fiscal, não restando qualquer dúvida acerca dos valores utilizados. (e-fls. 9875, 9886) (Grifos nossos)

26. Como bem observado pela decisão recorrida, a argumentação desenvolvida na peça impugnatória demonstra que a Recorrente teve plena compreensão dos motivos da autuação, porquanto enfrentou o mérito em sua plenitude no sentido de questionar a metodologia adotada pela fiscalização na valoração das receitas omitidas e também por não terem sido considerados os alegados custos correspondentes.

27. Por fim, saliente-se que no âmbito do processo administrativo tributário prevalece o entendimento de que não há nulidade sem prejuízo (*pas de nullité sans grief*). Nessa linha, conforme salienta Leandro Paulsen, a nulidade não decorre especificamente do descumprimento de requisito formal, mas sim do efeito comprometedor do direito de defesa assegurado ao contribuinte pelo art. 5º, LV, da Constituição Federal. Afinal, continua o autor, as formalidades não são um fim em si mesmas, mas instrumentos que asseguram o exercício da ampla defesa. Nesse contexto, a "**declaração de nulidade, portanto, é excepcional, só tendo lugar quando o processo não tenha tido aptidão para atingir os seus fins sem ofensa aos direitos do contribuinte**".¹

28. Nestes termos, em razão de não restar caracterizada ofensa aos direitos da recorrente não há falar-se em nulidade do auto de infração.

29. Afasto a preliminar.

Decadência e cerceamento do direito de defesa

30. Sustenta a Recorrente que apesar de ter tomado ciência do auto de infração em 29/12/2012 o processo digital somente fora constituído e autenticado em 15/01/2013 e a ciência do processo administrativo ocorreu em 16/01/2013; portanto, após o marco final do prazo decadencial que seria 31/12/2012, nos termos do art. 173, I, do CTN.

31. Pois bem. O termo inicial do prazo decadencial dos tributos sujeitos a lançamento por homologação, à luz do entendimento fixado pelo STJ no REsp nº 973.733, submetido ao regime do art. 543C, do CPC de 1973, é de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador

¹ PAULSEN, Leandro. Curso de Direito Tributário Completo. 9ª ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 475

(art. 150, §4º, do CTN²), na hipótese de débito não confessado e existência de pagamento ainda que parcial; na ausência de pagamento ou ante a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, o termo inicial se desloca para o primeiro dia do exercício àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (art. 173, I do CTN³). Veja-se:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. **O prazo decadencial** quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005) [REsp nº 973.733, Rel. Ministro Luiz Fux, DJe 18.09.2009] (Grifo nosso)

32. No caso em análise, conforme informado pela decisão recorrida, não houve pagamento; portanto, o termo inicial do prazo decadencial está sujeito à regra geral do art. 173, I. Como o fato gerador ocorreu em 31.12.2007 (fato gerador anual), o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que lançamento poderia ter sido efetuado, termo inicial da contagem do prazo decadencial, é **01.01.2009**, e o termo final **31.12.2013**. Como a ciência ocorreu em 29/12/2012 não há falar-se em decadência. Ainda que se considerasse a data de ciência 16/01/2013, como pretende a Recorrente, também não haveria decadência.

33. Afasto a preliminar arguida.

Mérito

34. Presunção é meio indireto de prova resultante de um processo lógico mediante o qual do fato conhecido, cuja existência é certa, infere-se o fato desconhecido ou duvidoso, cuja existência considera-se provável⁴.

² CTN. Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa. [...] § 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

³ CTN. Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados: I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado; [...].

⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. A prova no procedimento administrativo tributário. Revista Dialética de Direito Tributário nº 34, São Paulo: Dialética, 1998. p. 109. BECKER, Alfredo Augusto. Teoria geral do direito tributário. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 1972, p. 508.

35. Segundo Schoueri⁵, “as presunções simples, originadas da vivência de cada um, não estão disciplinadas em lei e não são impostas ao aplicador da lei: sua aplicação depende exclusivamente do livre-convencimento do aplicador da lei em um caso concreto”.

36. Maria Rita Ferragut⁶ observa que a presunção simples ou hominis tem importância vital na produção de provas indiretas de atos praticados em circunstâncias em que o sujeito passivo pratica o ilícito de forma a dificultar a produção de provas diretas. Afirma ainda que:

[...] a prova indiciária tem por fim **sanar dificuldades que o caso concreto suscita aos conhecimentos de fatos juridicamente relevantes, alterados para os fins de se evitar a incidência normativa**. Como muitos desses atos artificiosos são realizados de maneira a conferir-lhes uma aparência lícita, se a fiscalização tiver que se restringir à forma das provas que lhe são apresentadas, não terá como saber se o evento descrito no fato realmente ocorreu. Por isso, **a perfeição formal de que o ato é revestido não tem o condão de afastar o dever-poder de busca da verdade material**. (Grifo nosso)

37. É o caso. Conforme detalhadamente descrito no Termo de Verificação e Constatação Fiscal a autoridade fiscal apurou o que segue:

i) mediante análise da DIPJ AC 2007 e da escrita contábil a fiscalização apurou diferença de compras a maior no valor de R\$ 8.638.019,27;

ii) o saldo inicial da conta contábil FORNECEDORES NACIONAIS – REVENDA era credor de R\$1.942.162,56; somando-se este ao valor das compras constantes nesta mesma conta, tem-se o montante de R\$20.742.094,45. Constatou lançamentos referentes aos pagamentos destas compras, no montante de R\$22.410.984,86, e saldo final de R\$0,01 no encerramento do período, o que demonstra que todas as compras efetuadas pela empresa foram pagas no ano-calendário 2007 pagamento estes não contabilizados.

iii) demonstrada a compra de mercadorias em montante superior ao declarado na DIPJ AC 2007 e levando em consideração o saldo final da conta de estoques informados nesta declaração (ficha 04A - Custo dos Bens e Serviços Vendidos - PJ em Geral, linha 22), que é condizente com os valores encontrados na escrita contábil, restou comprovado que as mercadorias não declaradas na DIPJ foram também comercializadas (e-fls. 1984);

iv) para ocultar o volume total das receitas auferidas a Recorrente diminuiu o valor da conta “ESTOQUES - MERCADORIAS PARA REVENDA” em cerca de R\$9 milhões mediante lançamentos a crédito nesta conta, sem a devida justificativa documental, a título de “AJUSTE DE ESTOQUE” e “AJUSTE CONFORME CONCILIAÇÃO CONTÁBIL

⁵ SCHOUERI, Luis Eduardo. Presunções simples e indícios no procedimento administrativo fiscal. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). Processo Administrativo Fiscal. 2ª ed. São Paulo: Dialética, 1997, p. 81.

⁶ FERRAGUT, Maria Rita. Presunções no direito tributário. São Paulo: Dialética, 2001, p. 105, 107.

38. Apurado tais fatos, a fiscalização considerou as compras de mercadorias para revenda como efetivamente realizadas e, com efeito, considerou também que todas as mercadorias foram revendidas gerando uma receita não incluída na base de cálculo do IRPJ e CSLL. Daí a tributação a título de omissão de receita em 31/12/2007, uma vez que a Recorrente apura lucro real anual.

39. A fiscalização calculou a receita omitida ao amparo do art. 8º da Lei nº 8.846, de 1994, base legal do art. 285 do Decreto nº 3000, de 1999 (RIR/99) que faculta à autoridade fiscal, no arbitramento de receita por meio de indícios, utilizar outros métodos de determinação da receita ao constatar qualquer artifício utilizado pelo contribuinte com vistas a frustrar a apuração da receita efetiva, tal qual apurado no caso em análise. Veja-se:

Decreto nº 3000, de 1999

Art. 284. Verificada por indícios a omissão de receita, a autoridade tributária poderá, para efeito de determinação da base de cálculo sujeita à incidência do imposto, arbitrar a receita do contribuinte, tomando por base as receitas, apuradas em procedimento fiscal, correspondentes ao movimento diário das vendas, da prestação de serviços e de quaisquer outras operações (Lei nº 8.846, de 1994, art. 6º).

[...]

Art. 285. É facultado à autoridade tributária utilizar, para efeito de arbitramento a que se refere o artigo anterior, **outros métodos de determinação da receita quando constatado qualquer artifício utilizado pelo contribuinte visando a frustrar a apuração da receita efetiva do seu estabelecimento** (Lei nº 8.846, de 1994, art. 8º).
(Grifo nosso)

40. Portanto, não procede o argumento da Recorrente no sentido de que o arbitramento é incabível à espécie, posto que possível a mensuração dos lucros mediante análise dos documentos contábeis da empresa.

41. De igual forma, também não procede a alegação de que a fiscalização não deixou claro no Relatório Fiscal se a razão da glosa de prejuízos fiscais se deu em face da presunção de venda das mercadorias que deixaram de ser declaradas ou se foram reduzidos os custos com mercadorias adquiridas.

42. Como dito antes, importante rememorar que a Recorrente foi intimada e reintimada diversas vezes para esclarecer os fatos e manteve-se silente. Ademais, não apresentou elementos probatórios para infirmar o apurado pela fiscalização.

43. Pelo contrário, assume que suportou o ônus na aquisição de mercadorias para revenda em valor superior ao declarado e concentra a argumentação no sentido de que a fiscalização poderia pressupor suposta venda não declarada, desde que também fosse computado o custo a ela correspondente, o que não ocorreu no caso.

44. Defende ainda a Recorrente que os valores supostamente omitidos importam na omissão de custos em valor superior à omissão de receitas, o que acarretaria no cálculo de prejuízo fiscal superior ao montante apurado e declarado originalmente em DIPJ.

45. Nesse sentido, continua a Recorrente, o procedimento correto a ser realizado, após

a comprovação de custos extras não declarados seria a inclusão dos respectivos valores no custo suportado pela Recorrente, considerando-se como receitas os valores declarados em DACON, posto que superiores àqueles constantes em DIPJ e compatíveis com as alegações da fiscalização; com efeito, a base de cálculo do IRPJ e da CSLL seria (-) R\$13.933.737,19 e não (-) R\$ 2.562.113,13, conforme apurado no auto de infração.

46. Pelos fundamentos expostos acima, sem razão a Recorrente.

47. No tocante à dedução dos custos, também não assiste razão à Recorrente. Explico.

48. A pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real, como é o caso da Recorrente, deve manter escrituração com observância das leis comerciais e fiscais e o lucro líquido do exercício deve ser apurado com observância da Lei nº 6.404, de 1976, conforme arts. 7º e 67 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, base legal dos arts. 251 e 274 do Decreto nº 3000, de 1999 – Regulamento do imposto de (RIR/99):

Art 7º - O lucro real será determinado com base na escrituração que o contribuinte deve manter, com observância **das leis comerciais e fiscais**.

Art 67 - Este Decreto-lei entrará em vigor na data da sua publicação e a legislação do imposto sobre a renda das pessoas jurídicas será aplicada, a partir de 1º de janeiro de 1978, de acordo com as seguintes normas:

XI - o lucro líquido do exercício deverá ser apurado, a partir do primeiro exercício social iniciado após 31 de dezembro de 1977, **com observância das disposições da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976**. [RIR/99: arts. 251 e 274] (Grifo nosso)

49. No mesmo sentido, o §1º do art. 37 da Lei 8.981, de 1995, dispõe que a determinação do lucro real será precedida da apuração do lucro líquido com observância das disposições das leis comerciais. (Art. 247, do RIR/99).

50. O art. 187 da Lei nº 6.404, de 1976, por sua vez, estabelece que na apuração do resultado do exercício devem ser computados as receitas independentes da sua realização em moeda e os custos pagos ou incorridos correspondentes a essas receitas:

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

[...]

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

a) **as receitas e os rendimentos ganhos** no período, **independentemente da sua realização em moeda**; e

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

51. Portanto, na tributação da receita omitida não há falar-se em dedução de custos e/ou despesas, os quais somente poderiam ser cotejados com a receita dentro de um regime regular de apuração do resultado, na hipótese de escrituração com a observância das normas legais e desde que devidamente comprovados por documentação hábil e idônea.

52. Nessa mesma trilha os julgados do Carf a seguir:

CUSTO DE RECEITAS OMITIDAS.

Os custos correspondentes às vendas omitidas só poderão ser cotejados com a receita dentro de um regime regular de apuração do resultado, mediante escrituração feita com

observância da legislação comercial e fiscal e devidamente comprovados. (Acórdão Carf nº 1402-001-728, de 29/07/2014, Relator Fernando Brasil de Oliveira Pinto)

OMISSÃO DE RECEITAS. CUSTOS ESCRITURADOS. INDEDUTIBILIDADE.

É incabível, após o início da ação fiscal, a dedução de despesas e custos não escriturados e não declarados mesmo que vinculados a receitas omitidas incluídas, por meio de lançamento de ofício, na base de cálculo do imposto. (Acórdão Carf nº 1202-0001.069, de 03/12/2013, Relator Geraldo Valentim Neto)

53. Nestes termos, também não assiste razão à Recorrente quanto ao reconhecimento dos custos correspondentes à receita omitida.

CSLL – reflexo

54. O valor apurado como omissão de receita deve ser considerado como base de cálculo para lançamento da CSLL em razão de se tratar de exigências reflexas que têm por base os mesmos fatos e elementos de prova que ensejaram o lançamento do IRPJ. Ademais, o art. 57 da Lei nº 8.981, de 1995, estabelece aplicar-se a essa contribuição as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o IRPJ, veja-se:

Art. 57. Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro (Lei nº 7.689, de 1988) **as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas**, inclusive no que se refere ao disposto no art. 38, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por esta Lei. (Redação dada pela Lei nº 9.065, de 1995) (Grifo nosso)

55. Nesse sentido, o decidido quanto ao IRPJ aplica-se à CSLL.

Conclusão

56. Ante o exposto, nego provimento ao recurso voluntário.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)
Efigênio de Freitas Júnior – Relator