



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

Processo nº 19515.001442/2008-67
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1103-00.624 – 1ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 1º de fevereiro de 2012
Matéria IRPJ
Recorrente Cirandinha do Bebê Comércio Ltda.
Recorrida Fazenda Nacional

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2004

DIREITO DE DEFESA. PROCEDIMENTO DE FISCALIZAÇÃO. A garantia constitucional à ampla defesa é inerente ao processo, não se aplicando à fase investigatória que o precede, da qual a pessoa fiscalizada participa com o fornecimento de informações e documentos quando intimada pela autoridade fiscal, contribuindo para a verificação dos fatos registrados na sua escrituração contábil-fiscal.

INÉRCIA DO SUJEITO PASSIVO. DESINTERESSE PELA DEFESA. Revela desinteresse pela sua defesa o sujeito passivo que deixa de apresentar documentação e esclarecimentos necessários para a solução da lide.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2004

OMISSÃO DE RECEITAS. VENDAS COM CARTÕES DE CRÉDITO. Caracteriza omissão de receitas o excesso dos repasses de cartões de crédito sobre as receitas originalmente oferecidas à tributação pelo contribuinte.

LUCRO REAL. DESPESAS. CONDIÇÕES PARA DEDUÇÃO. COMPROVAÇÃO. Despesas dedutíveis são aquelas necessárias à atividade da pessoa jurídica, relativas à efetiva contraprestação de algo recebido, corroboradas por documentação própria e devidamente registradas na contabilidade.

ARBITRAMENTO DE LUCROS *EX OFFICIO*. DESCLASSIFICAÇÃO DA ESCRITURAÇÃO DO CONTRIBUINTE. O arbitramento do lucro *ex officio* mediante desclassificação da escrituração é medida extrema reservada aos casos de impossibilidade de determinação da base de cálculo tributável segundo o regime utilizado pelo contribuinte.

MULTA QUALIFICADA. A imposição da multa qualificada pressupõe a comprovação inequívoca do evidente intuito de fraude.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos,

Acordam os membros do colegiado rejeitar as preliminares, por unanimidade, e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso para determinar a redução da multa para 75%, por maioria, vencidos os Conselheiros Mário Sérgio Fernandes Barroso e José Sérgio Gomes que negaram provimento.

Aloysio José Percínio da Silva – Presidente e Relator
(assinatura digital)

Participaram do julgamento os Conselheiros Mário Sérgio Fernandes Barroso, Marcos Shigueo Takata, José Sérgio Gomes, Eric Moraes de Castro e Silva, Hugo Correia Sotero e Aloysio José Percínio da Silva.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário contra o Acórdão nº 16-17.819/2008 (fls. 425), da 5ª Turma da DRJ/São Paulo I-SP, relativo a autos de infração de IRPJ – imposto de renda pessoa jurídica (fls. 337) e, como tributação reflexa, de CSLL – contribuição social sobre o lucro líquido (fls. 358), PIS – programa de integração social (fls. 345), e Cofins – contribuição para financiamento da seguridade social (fls. 352), com imposição de multa de ofício no percentual de 150% previsto no art. 44, II, da Lei 9.430/96.

O lançamento tributário decorreu de omissão de receitas no ano-calendário 2004 caracterizada pela falta de contabilização de vendas realizadas por intermédio de cartões de crédito, conforme descrição dos fatos encontrada no TVF – termo de verificação fiscal (fls. 331).

Em face de tempestiva impugnação (fls. 367), o órgão de primeira instância julgou o lançamento procedente, por unanimidade, assim resumindo a decisão:

“Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2004

PRELIMINAR. CERCEAMENTO AO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA. Meras alegações no sentido da ocorrência de cerceamento ao direito de defesa são insuficientes a caracterizar tal fato, principalmente diante da impugnação apresentada, que se insurge contra todos os aspectos do lançamento efetuado. Preliminar rejeitada.

MÉRITO. DIFERENÇAS ENTRE OS VALORES DISPONIBILIZADOS POR OPERADORAS DE

CARTÕES DE CRÉDITO E AQUELES LEVADOS À ESCRITURAÇÃO. OMISSÃO DE RECEITAS. Caracterizam-se como omissão de receitas, as diferenças apuradas entre os valores disponibilizados, ao contribuinte, por operadoras de cartões de crédito e aqueles por ele levados à escrituração e, conseqüentemente, oferecidos à tributação. Correta a exigência.

OMISSÃO DE RECEITAS. CUSTO DAS MERCADORIAS VENDIDAS. DESCABIMENTO DA DEDUÇÃO. Descabida a possibilidade de dedução, do valor relativo ao Custo de Mercadorias Vendidas, que se reportaria à parcela de receitas omitidas, dada a absoluta falta de previsão legal. Tal dedução se permitiria, apenas, na hipótese de regular escrituração, fato este incorrido. Exigência correta.

OMISSÃO DE RECEITAS. REGIME DE TRIBUTAÇÃO AO QUAL SUBMETIDO O CONTRIBUINTE. ARBITRAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. Apurada a omissão de receitas, a autoridade tributária determinará o valor do imposto, a ser lançado de acordo com o regime de tributação a que estiver submetido o contribuinte, no ano-calendário a que corresponder a omissão, na forma do art. 24, da Lei nº 9.249/1995. Exigência correta.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIS. Correta a exigência da multa de ofício qualificada, em razão do procedimento adotado pelo contribuinte, que consistiu em omitir, ao fisco, parte de suas receitas efetivamente auferidas. Correta, por igual, a formalização da devida Representação Fiscal para Fins Penais.

LANÇAMENTOS REFLEXOS. PIS. COFINS. CSLL. Por decorrerem dos mesmos motivos de fato e de direito que levaram à exigência do IRPJ, igual destino deverão ter os lançamentos dele reflexos.”

Cientificada da decisão em 14/09/2009 (fls 442) a contribuinte enviou o recurso (fls. 445) por via postal (Sedex) no dia 29 do mesmo mês (fls. 443).

Preliminarmente, requereu o reconhecimento da nulidade dos autos de infração por cerceamento do direito de defesa sob alegação de falta de (i) clareza do demonstrativo mensal das receitas omitidas originárias das vendas por cartões de crédito constante do TVF, de (ii) comprovação dos depósitos bancários correspondentes e de (iii) intimação para justificativa das diferenças identificadas. Também identificou cerceamento de defesa na inexistência de intimação para refazer o seu livro Razão que fora extraviado.

A decisão recorrida seria igualmente nula por não ter enfrentado as alegações de nulidade do lançamento quanto a ausência de clareza da demonstração mensal das receitas omitidas, da comprovação dos depósitos bancários e da intimação para justificativa das

diferenças de valores e de erro na utilização do regime do lucro real em vez do arbitramento dos lucros.

No mérito, sustentou que a omissão não foi provada, sendo caracterizada por presunção, que os custos correspondentes aos valores omitidos deveriam ser deduzidos na apuração do lucro tributável e que o regime de determinação aplicável seria o arbitramento em razão das deficiências na escrituração apontadas pela fiscalização.

Contestou a aplicação da multa qualificada de 150% afirmando inexistir caracterização de evidente intuito de fraude, “pois a ocorrência de fato gerador de tributos federais isoladamente não implica automaticamente na caracterização de sonegação, fraude ou conluio”.

A contribuinte apresentou a DIPJ do exercício 2005 pelo regime do lucro real anual (fls. 05).

É o relatório.

Voto

Conselheiro Aloysio José Percínio da Silva

O recurso foi tempestivamente apresentado por parte legítima. Deve, portanto, ser conhecido.

A garantia constitucional à ampla defesa é inerente ao processo, não se aplicando à fase investigatória que o precede, da qual a fiscalizada participa com o fornecimento de informações e documentos quando intimada pela autoridade fiscal, contribuindo para a verificação dos fatos registrados na sua escrituração contábil-fiscal. Inexiste contraditório formal até então.

É o que Alberto Xavier classifica como “dever de colaboração na instrução do procedimento”, definido como “um dever de facultar meios de prova cuja valoração caberá ao órgão de aplicação do direito” (“Do lançamento: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário” 2ª edição, Rio de Janeiro, Forense, 2001, pág. 150.).

Com efeito, a preliminar de nulidade dos autos de infração por suposto cerceamento do direito de defesa suscitada pela recorrente, descrita no relatório, confunde-se com as questões de mérito do lançamento relativas a suposta insuficiência do conjunto probatório para a caracterização da infração indicada, não se tratando de vícios relacionados aos aspectos formais de constituição do ato de lançamento. Dessa forma, deve ser examinada no contexto do enfrentamento do mérito e não como preliminar.

Quanto à alegada nulidade da decisão recorrida, vê-se que a omissão não ocorreu. As questões relacionadas pela então impugnante foram enfrentadas nos parágrafos 07.05 a 07.07.03 (fls. 432/434) e 08.03 a 08.03.03 (fls. 435/436) do voto condutor do acórdão.

Da avaliação conjunta do relatório e do voto, percebe-se que o relator considerou todas as razões de impugnação, adotando fundamentação suficiente para decidir as questões postas.

Ademais, o STJ firmou entendimento quanto à desnecessidade de a decisão conter referência expressa a cada um dos argumentos relacionados pela interessada, desde que adotada fundamentação suficiente para decidir plenamente a controvérsia:

“Não viola os artigos 165, 458, II, e 535, II, do CPC, nem importa negativa de prestação jurisdicional, o acórdão que, mesmo sem ter examinado individualmente cada um dos argumentos trazidos pelo vencido, adotou, entretanto, fundamentação suficiente para decidir de modo integral a controvérsia posta.” (Recurso Especial nº 687.417 – RS Recurso Especial 2005/0011982-9, Relator: Ministro Teori Albino Zavascki)

Na mesma linha, o voto da Exma. Ministra Eliana Calmon:

“O Tribunal não está obrigado a responder questionários formulados pelas partes, tendo por finalidade os declaratórios dirimir dúvidas, obscuridades, contradições ou omissões realmente existentes, pois existindo fundamentação suficiente para a composição do litígio, dispensa-se a análise de todas as razões adstritas ao mesmo fim, uma vez que o objetivo da jurisdição é compor a lide e não discutir as teses jurídicas nos moldes expostos pelas partes.” (EDcl na Ação Rescisória nº 770 - DF (1998/0035423-9))

É descabida a alegação de omissão no acórdão.

Conforme noticiado no TVF (fls. 331), a ação fiscal foi originária da “Operação 91213 – Dispêndios/Repasses de Cartão de Crédito (DECRED)” para o ano-calendário de 2004.

A autoridade fiscal elaborou quadro-resumo indicando diferenças de receitas mensais identificadas pelo cotejo dos extratos de repasses de recursos das operadoras de cartões de crédito (fls. 151/323) fornecidos pela contribuinte mediante intimação (fls. 04) e DIPJ/2005, Diário, Registro de Saídas e balancetes (fls. 5/51 e 64/150).

Tendo em vista que as receitas originadas dos repasses de cartões de crédito eram superiores às receitas submetidas à tributação e a ausência de Razão e de lançamentos individualizados no Diário, foi expedida intimação para justificativa das divergências demonstradas no quadro-resumo (fls. 328).

Nenhum esclarecimento foi prestado.

Diante do silêncio da contribuinte, a autoridade fiscal considerou omissão de receitas a soma dos “créditos repassados pelas operadoras de cartões, deduzidas as receitas declaradas e oferecidas à tributação, em valores mensais”, segundo especificado no quadro constante do TVF.

Vê-se que a caracterização da infração motivadora do lançamento se encontra apoiada em prova direta e não em presunção, como defendeu a recorrente.

Os valores omitidos da tributação foram apurados a partir de extratos de repasses de recursos pelas operadoras de cartões de crédito fornecidos pela própria contribuinte, sendo, portanto, do seu inteiro conhecimento.

A afirmação de ausência de clareza do quadro-resumo da receita omitida não se confirma nos autos. O que se constata é exatamente o contrário, com os valores clara e detalhadamente demonstrados mensalmente por cada uma das operadoras de cartões, bem caracterizando a infração.

Os autos estão instruídos com todos os elementos caracterizadores da infração indicada, proporcionando ao sujeito passivo o inteiro conhecimento da motivação do lançamento.

Por outro lado, a contribuinte não cumpriu o seu dever de apresentar documentação e informações à autoridade fiscal quando intimada, conforme já detalhado neste voto. Na impugnação e no recurso, revelou claro desinteresse de se defender objetivamente, deixando novamente de apresentar documentação e esclarecimentos necessários para a solução da lide e se limitando a apontar supostas falhas formais no lançamento, o que vem contrariar as evidências dos autos, conforme já destacado.

A recorrente defendeu a idéia de arbitramento do lucro *ex officio*. Para tal, apegou-se à descrição no TVF acerca das falhas da sua escrituração, nos seguintes termos:

“Os lançamentos no livro Diário relativos aos créditos recebidos pelo contribuinte foram realizados por partidas mensais, onde, de forma bem sintética, foram lançadas as receitas de vendas na conta "Caixa" e contrapartida na conta "Vendas e Serviços", sem individualização por data e tipo de receitas. O contribuinte também não lançou no livro Diário a movimentação financeira, individualizada por bancos, conforme determinado pela legislação comercial e contábil.”

A determinação da base de cálculo de acordo com o regime do lucro real, o adotado originalmente pela recorrente, atendeu à determinação contida no art. 288 do RIR/99, com a seguinte redação:

“Art. 288. Verificada a omissão de receita, a autoridade determinará o valor do imposto e do adicional a serem lançados de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica no período de apuração a que corresponder a omissão (Lei nº 9.249, de 1995, art. 24).”

A extensa e consolidada jurisprudência administrativa, desde os tempos do antigo Primeiro Conselho de Contribuintes, dá ao arbitramento *ex officio* o tratamento de medida extrema reservada aos casos de impossibilidade de determinação da base de cálculo tributável segundo o regime utilizado pelo contribuinte.

O referido entendimento está exemplificado nos julgados adiante indicados:

“LUCRO ARBITRADO- PERÍODO-BASE DE 1991- A desclassificação da escrita e conseqüente arbitramento do lucro constitui medida extrema, que só se legitima na ausência de elementos concretos que permitam a apuração do lucro real. A falta de registro do Livro de Inventário e o descumprimento de outros requisitos formais (assinatura do contabilista e do gerente ou diretor da empresa) não são

suficientes para desclassificar a escrita, eis que informações nele constantes podem ser confrontadas com as do Livro Diário. (Acórdão nº 101-92.828/1999)

IRPJ. LANÇAMENTO. ARBITRAMENTO DE LUCRO. DESCLASSIFICAÇÃO DA ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL. O arbitramento de lucro mediante desclassificação da escrita contábil é uma medida extrema a ser adotada na impossibilidade de apuração da base de cálculo do imposto. Quando as receitas omitidas podem ser identificadas e quantificadas não servem como fundamento para o arbitramento de lucro. IRPJ. (Acórdão nº 101-94.227/2003)

ARBITRAMENTO DE LUCROS EX OFFICIO. DESCLASSIFICAÇÃO DA ESCRITURAÇÃO DO CONTRIBUINTE. O arbitramento do lucro *ex officio* mediante desclassificação da escrituração é medida extrema reservada aos casos de impossibilidade de determinação da base de cálculo tributável segundo o regime utilizado pelo contribuinte. (Ac. 1103-00.574/2011)”

No caso concreto, a determinação da base de cálculo tributável pelo lucro real foi perfeitamente possível com os elementos à disposição da autoridade fiscal. O arbitramento seria medida injustificada.

A reclamação de falta de intimação para refazer o Razão é estranha a estes autos, tendo em vista que o lançamento não está apoiado em qualquer infração relativa ao referido livro de escrituração. É igualmente descabido o protesto acerca da falta de comprovação de depósitos bancários, uma vez que o lançamento foi fundamentado em prova direta e não em presunção de omissão de receitas com base em depósitos bancários, conforme já mencionado antes neste voto.

Segundo a recorrente, os custos correspondentes aos valores omitidos deveriam ser deduzidos na apuração do lucro tributável.

Em tese, é correta a afirmação. Contudo, os custos dedutíveis são aqueles regularmente registrados na contabilidade e comprovados mediante documentação própria, cabendo ao contribuinte a prova da sua efetividade.

Tratando-se de custo ou despesa, itens redutores da base de cálculo tributável, cabe ao sujeito passivo comprovar a legitimidade do seu lançamento contábil.

Segundo a prestigiosa orientação de Antônio da Silva Cabral¹:

“Em processo fiscal predomina o princípio de que as afirmações sobre omissão de rendimentos devem ser provadas pelo fisco, enquanto as afirmações que importem redução, exclusão, suspensão ou extinção do crédito tributário competem ao contribuinte.”

¹“Processo Administrativo Fiscal”, São Paulo, Saraiva, 1993, pág. 298.

A sugerida dedução seria cabível se os custos estivessem devidamente comprovados pela recorrente, o que, diga-se, nem foi por ela tentado, mantendo-se apenas no campo das alegações desacompanhadas de prova.

Agiu a interessada como se a tarefa de organização dos seus elementos para fins de prova coubesse ao Fisco.

A autuação abrangeu aplicação de multa qualificada de 150% prevista no art. 44, II, da Lei 9.430/1996.

O referido dispositivo legal assim prescreve:

“Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I - ...

II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

(...)”

A tipificação dos casos de sonegação, fraude ou conluio se encontra assim definida na Lei 4.502/1964:

“Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.”

A autoridade fiscal motivou a qualificação no TVF da seguinte forma:

“Conforme demonstrado no Quadro-Resumo acima, todos os repasses creditados para o contribuinte configuram vendas efetivamente realizadas (não presumidas), e que por sua vez, não se encontram escriturados nos livros fiscais e contábeis.

Desta forma, estaremos efetuando a autuação dos valores creditados, com multa agravada de 150%, nos termos dos artigos 957, inciso II do RIR199 e artigo 44 da Lei nº 9.430/96.”

A pacífica e extensa jurisprudência administrativa acolhe a aplicação da multa qualificada exclusivamente nos casos de comprovação inequívoca do evidente intuito de fraude, segundo entendimento contido na Súmula Carf nº 14, assim enunciada:

“Súmula Carf nº 14. A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.”

Pelo que se vê no caso concreto, trata-se de omissão de receitas sem elementos adicionais de prova do “evidente intuito de fraude”. Portanto, deve ser afastada a qualificação da multa de ofício, reduzindo-a ao seu percentual ordinário de 75% previsto no art. 44, I, da Lei 9.430/1996

Conforme relatado, o processo também abrange autos de infração do tipo reflexo. Neste caso, a decisão relativa ao auto de infração matriz (IRPJ) deve ser igualmente aplicada no julgamento do auto de infração decorrente ou reflexo (CSLL, PIS e Cofins), conforme entendimento amplamente consolidado na jurisprudência deste colegiado, uma vez que ambos os lançamentos – matriz e reflexo – estão apoiados nos mesmos elementos de convicção.

Conclusão

Pelo exposto, rejeito as preliminares e, no mérito, dou provimento parcial ao recurso para determinar a redução da multa ao seu percentual ordinário de 75% previsto no art. 44, I, da Lei 9.430/1996.

Aloysio José Percínio da Silva
(assinatura digital)