



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19515.002027/2008-21
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1402-003.923 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 11 de junho de 2019
Recorrente RECUPERADORA DE MAQUINAS NYTRON LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2004

OMISSÃO DE RECEITA. CIRCULARIZAÇÃO.

Não logrando a contribuinte justificar a diferença entre as receitas efetivas (obtidas através de circularização) e as escrituradas, mantém-se a exigência.

EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE. MULTA QUALIFICADA.

Caracterizado o evidente intuito de fraude, impõe-se a aplicação de multa qualificada.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC.

A aplicação da taxa SELIC como juros moratórios tem previsão legal, não competindo à esfera administrativa a análise da legalidade ou inconstitucionalidade de normas jurídicas.

DEMAIS TRIBUTOS (CSLL, COFINS E PIS). DECORRÊNCIA.

Os lançamentos relativos à CSLL, à COFINS e ao PIS decorrem dos mesmos fatos e elementos de prova relativos ao lançamento do IRPJ, e, desse modo, a decisão relativa ao IRPJ se estende, mutatis mutandis, a esses tributos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos não conhecer das matérias de cunho constitucional, afastar a preliminar de nulidade e, na parte conhecida, negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Evandro Correa Dias - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marco Rogerio Borges, Caio Cesar Nader Quintella, Evandro Correa Dias, Murillo Lo Visco, Barbara Santos Guedes

(Suplente Convocada), Junia Roberta Gouveia Sampaio, Mauritania Elvira de Sousa e Paulo Mateus Ciccone (Presidente). Ausente o Conselheiro Leonardo Luis Pagano Gonçalves.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra acórdão proferido pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento São Paulo I (SP).

Adoto, em sua integralidade, o relatório do Acórdão de Recurso Voluntário n.º **16-19.284 - 5ª Turma da DRJ/SPOI**, complementando-o, ao final, com as pertinentes atualizações processuais.

"DA AUTUAÇÃO

Conforme Termo de Verificação Fiscal de fls. 174 a 177, em fiscalização empreendida junto à empresa acima identificada, relativa ao ano-calendário de 2004, constatou-se o seguinte:

Para fins de auditoria das vendas da fiscalizada, a fiscalização circularizou seus principais clientes, no intuito de, a partir das informações prestadas, realizar o confronto com o Livro Registro de Saídas da fiscalizada.

Foram expedidos Termos Fiscais solicitando às empresas circularizadas, relacionadas à fl. 175, que encaminhassem cópia das notas fiscais de compras efetuadas junto à fiscalizada no ano-calendário de 2004, bem como comprovantes de liquidação das operações.

De posse das notas fiscais apresentadas pelas empresas circularizadas (Anexos 01 a 04), a fiscalização efetuou o cotejamento entre os valores nelas constantes e os correspondentes valores escriturados no Livro Registro de Saída da fiscalizada (Anexo 05).

Da auditoria efetuada no sentido de se verificar a regular escrituração das referidas notas fiscais, a fiscalização constatou significativas divergências, as quais sinalizam a ocorrência de "notas fiscais calçadas".

A fiscalização levantou, por empresa circularizada, as diferenças com relação aos totais das notas fiscais (faturamento) (planilhas de fls. 132/151). A partir das informações constantes nessas planilhas, a fiscalização levantou o montante geral das diferenças de faturamento, por mês/trimestre (planilhas de fls. 152/165), sintetizadas à fl. 176.

Devido a indícios de ocorrência de fatos que, em tese, configuram crime contra a ordem tributária (artigo 1º da Lei nº 8.137/90), a fiscalização agravou a multa de ofício, a qual passou a ser de 150%, e formalizou processo de Representação Fiscal para Fins Penais (nº 19515.002028/2008-75).

Em face do acima exposto, foram efetuados os seguintes lançamentos, relativos ao ano-calendário de 2004:

Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ)		
Auto de Infração	fls. 178 a 184	
Fundamento legal	artigo 528 do RIR/99	
Crédito Tributário (em reais)	292.544,50	Imposto
	438.816,75	Multa proporcional (150%)
	156.422,32	Juros de mora (cálculo até 30/06/2008)
	887.783,57	TOTAL

Contribuição Social sobre o Lucro (CSLL)		
Auto de Infração	fls. 185 a 191	
Fundamento legal	artigo 2º, e §§, da Lei nº 7.689/88; artigo 24 da Lei nº 9.249/95; artigo 29 da Lei nº 9.430/96; e artigo 37 da Lei nº 10.637/2002	
Crédito Tributário (em reais)	157.974,04	Contribuição
	236.961,05	Multa proporcional (150%)
	84.468,05	Juros de mora (cálculo até 30/06/2008)
	479.403,14	TOTAL

Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS)		
Auto de Infração	fls. 192 a 199	
Fundamento legal	artigos 2º, inciso II e § único, 3º, 10, 22, 51 e 91 do Decreto nº 4.524/2002	
Crédito Tributário (em reais)	438.816,77	Contribuição
	658.225,13	Multa proporcional (150%)
	239.679,37	Juros de mora (cálculo até 30/06/2008)
	1.336.721,27	TOTAL

Contribuição para o PIS		
Auto de Infração	fls. 200 a 207	
Fundamento legal	artigos 1º e 3º da Lei Complementar nº 07/70; artigo 24, § 2º, da Lei nº 9.249/95; e artigos 2º, inciso I, alínea "a" e § único, 3º, 10, 22, 51 e 91 do Decreto nº 4.524/2002	
Crédito Tributário (em reais)	95.076,89	Contribuição
	142.615,29	Multa proporcional (150%)
	51.930,43	Juros de mora (cálculo até 30/06/2008)
	289.622,61	TOTAL

Crédito Tributário Total (em reais)		
Consolidado até 30/06/2008	887.783,57	IRPJ
	479.403,14	CSLL
	1.336.721,27	COFINS
	289.622,61	PIS
	2.993.530,59	TOTAL

DA IMPUGNAÇÃO

Cientificada dos lançamentos em 24/07/2008 (fl. 209), a contribuinte, por meio de seu advogado, regularmente constituído (fl. 232), apresentou, em 21/08/2008, a impugnação de fls. 213 a 230, alegando, em síntese, o seguinte:

Do Auto de Infração

A lavratura do Auto de Infração teve por objeto a apuração de divergências dos valores contabilizados no Livro Registro de Saídas, confrontando-se com as notas fiscais emitidas.

A autoridade fiscal baseou-se única e exclusivamente nos valores obtidos através de dados de circularização de clientes.

Do percentual abusivo da multa aplicada

Não bastasse o caráter draconiano da proporção das multas tributárias no Brasil, prolifera na realidade o número de lançamentos fiscais lavrados com a aplicação da multa qualificada de 150% prevista para a hipótese de fraude fiscal.

O conceito de fraude fiscal é alvo de acirrada polêmica doutrinária e, não raro, é ilegal e excessivamente ampliado pelas autoridades fiscais no ato da lavratura de Autos de Infração, impondo ao contribuinte o ônus de produzir a chamada prova diabólica, isto é, provar que não praticou o ato a que ele é imputado.

O Conselho de Contribuintes tem proferido inúmeras decisões reduzindo ou desqualificando a imposição de multa agravada exigida pelas autoridades fiscais por suposta ocorrência de fraude fiscal, como nos casos em que não resta comprovado o evidente intuito de fraude.

A fraude se consuma no fato gerador do tributo, e não em momentos posteriores, tais como na ausência de declaração ou declaração e menor do tributo.

Também são ilegais os Autos de Infração onde o contribuinte é apenado com multa de 150% simplesmente por ter cometido erros formais, que por si só não permitem concluir ter havido evidente intuito de fraude, ou onde a agente fiscal aplica a multa sem sequer justificar e comprovar o artifício fraudulento utilizado pelo contribuinte.

Outrossim, tratando-se a multa de obrigação acessória tributária (sic), esta há que seguir as mesmas regras e princípios que regem a obrigação principal, como os limites constitucionais ao poder de tributar, destacando-se o respeito à capacidade contributiva e a vedação ao confisco (respectivamente, artigos 145, § 1º, r artigo 150, inciso IV, da CF/88).

Portanto, não pode ser mantida a aplicação da multa de 150%.

Da inconstitucionalidade e ilegalidade da aplicação da taxa SELIC

Não deve prosperar a aplicação da taxa SELIC, pois a sua metodologia de cálculo não foi definida em lei, violando-se o princípio constitucional da legalidade (artigo 5º, inciso II, da CF/88).

Ademais, sendo a taxa SELIC de natureza remuneratório, e não moratória, vale, ainda, declarar a sua ilegalidade na aplicação sobre débitos fiscais.

Vale ressaltar que o STJ afastou por diversas vezes a aplicação da SELIC como taxa de juros.

Do pedido

Diante do exposto, requer a impugnante o cancelamento do Auto de Infração, ou, se assim não se entender, que seja reduzida a multa abusivamente aplicada.

Por fim, protesta provar o alegado por todos os meios de prova em direito admitidos."

A 5ª Turma da DRJ/SPOI por meio do Acórdão de Impugnação n.º **16-19.284**, julgou o lançamento procedente, conforme a seguinte ementa:

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

Ano-calendário: 2004

OMISSÃO DE RECEITA. CIRCULARIZAÇÃO.

Não logrando a contribuinte justificar a diferença entre as receitas efetivas (obtidas através de circularização) e as escrituradas, mantém-se a exigência.

EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE. MULTA QUALIFICADA.

Caracterizado o evidente intuito de fraude, impõe-se a aplicação de multa qualificada.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC.

A aplicação da taxa SELIC como juros moratórios tem previsão legal, não competindo à esfera administrativa a análise da legalidade ou inconstitucionalidade de normas jurídicas.

DEMAIS TRIBUTOS (CSLL, COFINS E PIS). DECORRÊNCIA.

Os lançamentos relativos à CSLL, à COFINS e ao PIS decorrem dos mesmos fatos e elementos de prova relativos ao lançamento do IRPJ, e, desse modo, a decisão relativa ao IRPJ se estende, *mutatis mutandis*, a esses tributos."

Observa-se que a decisão do órgão julgador *a quo* teve como seguintes **fundamentos**:

Do mérito

1. Quanto à constatação de omissão de receitas, a impugnante simplesmente “observa” que a autoridade fiscal baseou-se única e exclusivamente nos valores obtidos através de dados de circularização de clientes. No entanto, não traz nenhum argumento contrário à referida circularização ou aos dados obtidos, mesmo porque “contra fatos não há argumentos”. É incontestável que a contribuinte deixou de escriturar e, conseqüentemente, de oferecer à tributação, parte de seu faturamento, consubstanciado nas notas fiscais de saída. A omissão de receitas é evidente, de modo a se manter a autuação de IRPJ, CSLL, COFINS e PIS com base na receita omitida.

Da multa aplicada

2. Há nos autos provas suficientes do intuito de fraude (evidente) da contribuinte, ao não escriturar, com exatidão, os valores efetivamente faturados. Observa-se que a contribuinte, em geral, escriturava apenas um décimo (ou até menos) do valor constante nas notas fiscais. Logo resta caracterizada a sonegação (stricto sensu, considerada a definição do artigo 71 da Lei n.º 4.502/64), pois, ao, sistematicamente, escriturar as notas fiscais de saída por valores muito inferiores aos reais, a contribuinte teve o evidente intuito de impedir o conhecimento dos atos por ela praticados.
3. Quanto à alegação de inconstitucionalidade na aplicação da multa de 150%, prevista no artigo 44, inciso II, da Lei n.º 9.430/96, cumpre observar que a apreciação e decisão de questões referentes à constitucionalidade de atos legais ou administrativos não são da competência da autoridade administrativa, competência essa atribuída exclusivamente ao Poder Judiciário.

Recurso Voluntário

A recorrente, inconformada com o Acórdão de 1ª Instância, apresenta recurso voluntário, com as seguintes razões para a reforma da decisão *a quo*:

1. Primeiramente cabe ressaltar que pelo acúmulo de serviço quer crer que as questões tratada salvo a da decadência merecem nova análise, posto que muito embora apreciem as questões trazidas pelo contribuinte, o acórdão guerreado parece ter sido encartado de outro processo que não o presente, já que afirma o acórdão não ter sido produzida prova que restasse quebrantado o auto de infração, ocorre que as matérias alegadas são todas na sua maioria matérias de direito que por óbvio não precisam ser provadas, desta forma repete as alegações não levadas em consideração em primeiro grau para uma análise detida da matéria de direito alegada nas impugnações concentradas neste procedimento.
2. Todo o ocorrido na fiscalização que originou os autos de infração que fora aceito pelo primeiro grau, levou como base documentação unilateral e não produzida pela Impugnante.
3. Ressalte-se também que se tratam de cópias de notas que não se originaram da Impugnante, mas sim de terceiros, fato esse que por si só já não

empresta à prova obtida verdade absoluta, más sim uma clara e dificultosa forma de comprovação do contrário.

4. Mas antes de se justificar a existência de tal prova é necessário analisar a possibilidade desta prova ser produzida pelo ilustre agente fiscal, pois a forma com que foi obtida viola o sigilo fiscal a que tem direito a empresa.
5. O primeiro grau administrativo não apreciou matéria trazida na Impugnação ao auto e por isso deve ser anulado. O que se discutiu dentre outras coisas na impugnação foi a **problemática jurídico-contábil causada pelo eventual omissão no lançamento de notas de compra e a inexistência de ativos para a existência das mesmas, nas aquisições de matérias-primas.**
6. Deve ser aplicada a legislação mais benéfica, por ser a obrigatória no caso concreto com a aplicação do artigo 532 e seguintes do Decreto-Lei 3.000 de 1999.
7. A questão de não aplicação da taxa SELIC tem como base os ditames de nosso Judiciário e assim deve ser revista, não podendo ser aceitos os argumentos do v. acórdão e devem se nortear pelos ditames expressos trazidos na impugnação que ora se reafirma.
8. Aplicada pelo Fisco multa superior a 20% do valor do tributo (principal), tem-se caracterizado seu intuito confiscatório, o que fere o inciso IV do art. 150 da Constituição Federal.

Voto

Conselheiro Evandro Correa Dias, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e atende ao demais requisitos, motivo pelo qual dele conheço.

Preliminar

Nulidade por ausência de apreciação de matéria

Conforme relatado, trata o presente lançamento de **omissão de receitas de atividade**, obtida a partir do confronto entre o Livro de Registro de Saídas e as Notas Fiscais de Vendas obtidas junto aos clientes, de acordo com o descrito no Termo de Verificação Fiscal:

Para fins de auditoria das vendas da fiscalizada, esta fiscalização circularizou os principais clientes da fiscalizada, no intuito de, a partir das informações prestadas, realizarmos o confronto com o Livro Registro Fiscalizada (Livro Fiscal). Nesse sentido, expedimos os Termos Fiscais, solicitando às empresas circularizadas que nos fosse encaminhado cópias das notas fiscais de compras efetuadas junto à fiscalizada no ano-calendário de 2004, bem como comprovantes de liquidação das operações.

[...]

De posse das notas fiscais apresentadas pelas empresas circularizadas (Anexos 01 a 04), efetuamos o cotejamento entre os valores nelas constantes e os correspondentes valores

escriturados no Livro Registro de Saídas da fiscalizada, o qual nos foi apresentada pela mesma sob intimação (Anexo 05).

A auditoria efetuada foi no sentido de se verificar, junto ao Livro Registro de Saídas, a regular escrituração das notas fiscais obtidas a partir das circularizações efetuadas. Da referida auditoria constatamos significativas divergências, as quais sinalizam a ocorrência de "notas fiscais calçadas".

Assim, levantamos, por empresa circularizada, as diferenças com relação aos totais das notas fiscais (faturamento). A partir das informações constantes nestas planilhas, levantamos o montante geral das diferenças de faturamento, por trimestre (planilhas de fls. 152/165.).

Assim, esta fiscalização promoveu a constituição dos créditos tributários, "ex officio" (IRPJ, CSLL, PIS e COFINS) correspondentes às diferenças demonstradas no quadro abaixo:

VENDAS - ANO-CALENDÁRIO: 2004			
PERÍODO	VALOR CONTABILIZADO (R\$) CFOP: 5.124, 5.101, 6.101 (A)	VALOR INFORMADO PELA CIRCULARIZADA (R\$) (B)	DIFERENÇAS (C) =(B)-(A)
JANEIRO	83.239,16	1.225.051,30	1.141.812,14
FEVEREIRO	99.895,77	1.327.760,32	1.227.864,55
MARÇO	94.212,79	1.413.297,00	1.319.084,21
ABRIL	106.099,16	1.306.961,64	1.200.862,48
MAIO	127.721,79	2.215.923,17	2.088.201,38
JUNHO	90.829,62	2.033.306,07	1.942.476,45
JULHO	84.141,73	1.611.412,38	1.527.270,65
AGOSTO	89.559,94	781.892,23	692.332,29
SETEMBRO	124.929,08	967.922,84	842.993,76
OUTUBRO	26.132,26	359.856,97	333.724,71
NOVEMBRO	51.232,57	905.272,07	854.039,50
DEZEMBRO	100.800,34	1.557.365,95	1.456.565,61

Observa-se que, na impugnação, o contribuinte relata o objeto do auto de infração e traz como único argumento que a Autoridade Fiscal baseou-se única e exclusivamente nos valores obtidos através de dados de circularização de clientes:

"A lavratura do auto de infração teve por objeto a apuração de divergências dos valores contabilizados no Livro Registro de Saídas confrontando-os com as notas fiscais emitidas, onde a fiscalização entendeu suposta saída de produto do estabelecimento industrial ou equiparado a industrial com emissão de nota fiscal calçada, ensejando dessa forma a exigência do tributo - IPI, com reflexos aos tributos IRPJ, CSLL, Cofins e Pis.

Para tal afirmativa, a aludida Autoridade Fiscal baseou-se única e exclusivamente nos valores obtidos através de dados de circularização de clientes."

Em sede de recurso voluntário, a recorrente alega a nulidade do acórdão de 1ª Instância por não ter sido apreciado matéria trazida na Impugnação, pois entende que, dentre outras, discutiu-se **"a problemática jurídico-contábil causada pelo eventual omissão no lançamento de notas de compra e a inexistência de ativos para a existência das mesmas, nas aquisições de matérias-primas"**, conforme excertos do recurso voluntário:

O alegado, ainda que verdadeiro levou em consideração valor absolutamente dissociado da realidade, arbitrando como se tudo o que entrou de mercadoria fosse lucro, o que por óbvio não é verdade, quando a sistemática para se aferir o lucro e quem sabe tributá-lo seria simples.

Com isto, elevou-se a nota fiscal à condição de título representativo das mercadorias bens produtos e serviços nela declarados. Nada mais errôneo do que esta assertiva. A nota fiscal ou qualquer documento que a substitua é mera descrição formal de um acontecimento mercantil que poderá ou não coincidir com a realidade dos fatos. Esta declaração jamais poderá ter sua veracidade encarada como presunção absoluta, podendo ser questionadas as informações contidas em tais documentos relativamente às quantidades, qualidades e valores monetários.

Portanto, torna-se imperativa a necessidade de mudança de entendimento quanto a omissão nas operações mercantis, que vem se tornando corriqueiro, apesar de todos os esforços despendidos no seu combate.

As diversas Legislações Tributárias tratam da questão da desconsideração dos valores declarados em documentos fiscais quando estes não mereçam fé, ou quando notadamente os valores declarados sejam inferiores ao valor da operação, ou esse não tenham sido lançados.

O estudo elaborado pelo Instituto Brasileiro de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras (IPECAFI), emitido em 1986, ao descrever o objetivo principal da contabilidade cita como um dos fatores de relevante importância para a consecução deste a essência econômica:

A Contabilidade possui um grande relacionamento com os aspectos jurídicos que cercam o patrimônio, mas, não raro, a forma jurídica pode deixar de retratar a essência econômica. Nessas situações, deve a Contabilidade guiar-se pelos seus objetivos de bem informar seguindo-se, se for necessário para tanto, a essência ao invés da forma.

(...)

Assim, consciente do conflito essência/forma, a Contabilidade fica com a primeira (Iudícibus et al., 2000, p.44)

A Resolução do CFC n.º 774, que aprovou o Apêndice à Resolução sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade, quando comenta acerca dos objetivos da Contabilidade, no item 1.4, diz:

...na realização do objetivo central da Contabilidade, defrontamos-nos muitas vezes com situações nas quais os aspectos jurídico-formais das transações ainda não estão completa ou suficientemente dilucidados. Nesses casos, deve-se considerar o efeito mais provável das mutações sobre o patrimônio, quantitativa e qualitativamente, concedendo-se prevalência à substância das transações.

Ainda na mesma Resolução, no item 2.6.3, encontram-se alguns comentários sobre as receitas e seu reconhecimento, em especial que:

Normalmente, a transação é formalizada mediante a emissão de nota fiscal ou documento equivalente, em que consta a quantificação e a formalização do valor de venda pressupostamente o valor de mercado da coisa ou do serviço.

Os Princípios Fundamentais da Contabilidade, aprovados pela Resolução do CFC n.º 750 também corroboram este aspecto, quando no § 2º do art. 1º diz que na aplicação dos Princípios Fundamentais de Contabilidade a situações concretas, a essência das transações deve prevalecer sobre seus aspectos formais.

A simples transcrição de alguns dos artigos da Resolução do CFC n.º 750 contendo os citados Princípios já é suficiente para esgotar o assunto:

Art. 6º - O Princípio da OPORTUNIDADE refere-se, simultaneamente, à tempestividade e à integridade do registro do patrimônio e das suas mutações, determinando que este seja feito de imediato e com a extensão correta, independentemente das causas que as originaram.

Parágrafo Único. Como resultado da observância do Princípio da OPORTUNIDADE:

(...)

II - o registro compreende os elementos quantitativos e qualitativos contemplando os aspectos físicos e monetários;

III - o registro deve ensejar o reconhecimento universal das variações ocorridas no patrimônio da ENTIDADE, em um período de tempo determinado, base necessária para gerar informações úteis ao processo decisório da gestão.

(...)

Art. 7º - Os componentes do patrimônio devem ser registrados pelos valores originais das transações com o mundo exterior, expressos a valor presente na moeda do País, que serão mantidos na avaliação das variações patrimoniais posteriores, inclusive quando configurarem agregações ou decomposições no interior da ENTIDADE.

Parágrafo Único. Do Princípio do REGISTRO PELO VALOR ORIGINAL resulta :

I - a avaliação dos componentes patrimoniais deve ser feita com base nos valores de entrada considerando-se como tais os resultantes do consenso com os agentes externos;

(...)

Art. 9º - As receitas e despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrerem, sempre simultaneamente quando se correlacionarem, independentemente de recebimento ou pagamento.

(...)

§ 4o. Consideram-se incorridas as despesas :

(...)

II - pela diminuição ou extinção do valor econômico de um ativo;

É ainda a Resolução do CFC n.º 774 que explica os Princípios acima citados:

O Princípio da Oportunidade exige a apreensão, o registro e o relato de todas as variações sofridas pelo patrimônio da entidade, no momento em que elas ocorrerem. Cumprindo tal preceito, chega-se ao acervo máximo de dados primários sobre o patrimônio, fonte de todos os relatos, demonstrações e análises posteriores, ou seja, o Princípio da Oportunidade é a base indispensável à fidedignidade das informações sobre o patrimônio da Entidade...

Tal princípio deverá ser observado sempre que haja uma variação patrimonial, independentemente da forma ou da documentação que acoberte a operação. O Princípio da Oportunidade diz respeito à dois aspectos:

- integridade - que diz respeito à necessidade de as variações serem reconhecidas na sua totalidade, isto é, sem falta ou excesso. As variações incluem elementos quantitativos qualitativos e monetários;

- tempestividade - obriga a que as variações sejam registradas no momento em que ocorrerem, mesmo na hipótese de alguma incerteza...Sem o registro no momento da ocorrência, ficarão incompletos os registros sobre o patrimônio até aquele momento, e, em decorrência, insuficientes quaisquer demonstrações ou relatos, e falseadas as conclusões, diagnósticos e prognósticos.

Neste mesmo sentido, o Princípio do Registro pelo Valor Original exige que os componentes do patrimônio tenham seu registro efetuado fundamentado nos valores efetivamente ocorridos na data das transações havidas com o exterior da entidade. Ao adotar a idéia de que a avaliação deve ser realizada com fundamento no valor de entrada, o Princípio consagra o uso dos valores monetários decorrentes do consenso entre os agentes econômicos externos e a Entidade... Pressupõe-se que o valor de troca, aquele decorrente da transação, configure o valor econômico dos ativos no momento da sua ocorrência.

O acatamento do argumento da não correlação lógica entre entradas e omissão de receitas provocará um vácuo nas repercussões da infração cometida. Se comprovado cabalmente a omissão das entradas de matérias-primas há de se reconhecer, no mínimo,

o direito da Fazenda de constituir créditos tributários relativos a diferença verificada entre os valores reais da operação e os valores declarados em documentos fiscais.

Neste caso, haverá de ser reconhecido o direito de utilização como crédito fiscal dos tributos não cumulativos incidentes sobre o montante referente a diferença entre o valor real das aquisições de matéria-prima e o declarado em documento. O Estado ao cobrar o tributo incidente apenas sobre a diferença haverá de, obrigatoriamente, autorizar sua utilização como crédito fiscal posto que entradas antes não registradas foram oficializadas pela Fazenda Pública. Logo financeiramente, não haverá qualquer repercussão para a empresa caso venha a ser autuada pela diferença não registrada, posto que apenas antecipará um montante que imediatamente depois servirá de crédito fiscal para abatimento de seus débitos fiscais.

A empresa mesmo autuada irá gozar dos mesmos "benefícios" que a omissão nas aquisições traz : o momento posterior estaria livre para operações também fraudulentas, uma vez que nenhuma repercussão seria sentida no seu custo ou no seu fluxo financeiro.

Desta forma, é inócua qualquer ação fiscal fundamentada unicamente na diferença verificada nas entradas subfaturadas, criando uma modalidade de evasão fiscal com a conivência estatal: omitindo suas entradas, qualquer empresa que porventura venha a ser autuada, desde que recolha o montante levantado, irá ter direito ao crédito do montante pago. Porém, em nada serão perturbados seus custos, bem como seu fluxo financeiro, dando cabimento a cometimento de fraudes fiscais nas saídas tributadas, ficando o Estado sem qualquer ação diante de tais operações, uma vez que os aspectos posteriores não poderão ser atingidos.

A regularização das omissões de matéria-prima, através da cobrança do tributo sobre a diferença, dará direito ao contribuinte de utilização como crédito dos tributos não cumulativos pago sobre a diferença. Para o Estado haverá apenas uma antecipação de receita, que posteriormente será revertida em crédito para o contribuinte, deixando de haver qualquer repercussão financeira para o contribuinte, pois será devedor de um tributo e ao mesmo tempo detentor do direito de crédito, no mesmo valor do tributo pago.

Ficará a Fazenda Pública em um círculo vicioso. Haverá a imputação de determinado montante de tributo, mas em contrapartida haverá a concessão do crédito. Assim, a simples cobrança do imposto sobre a diferença monetária das entradas subfaturadas ocasionará um caso esdrúxulo : ao mesmo tempo em que o Estado impõe o pagamento do tributo, reconhece o direito de crédito deste mesmo tributo.

Há a necessidade de não apenas apurar o tributo devido pelas aquisições de mercadorias, bens, produtos e serviços subfaturados, mas verificar quais as reais repercussões tributárias posteriores. Assim as entradas subfaturadas atingem em cheio o custo dos produtos vendidos, bem como o fluxo financeiro. Aqui chegamos ao cerne da questão.

Como dito acima, as entradas omitidas quando atingidas pela tributação, tendo como base de cálculo a diferença entre o valor real da operação e o montante registrado, não repercutem em nada na realidade da empresa, e, portanto, são ineficazes. Então, obrigatoriamente, as consequências da infração fiscal se voltarão para as etapas posteriores. Só através da visão futura das repercussões da infração poderá chegar-se às suas reais medidas tributárias, por isso necessária a exata delimitação do imposto.

Assim, as aquisições de matérias-primas omitidas encontram repercussão nas saídas. É claro que se relacionam, e nenhum grande esforço é necessário para entendê-lo. É que o preço de saída dos produtos acabados, matematicamente, é uma função do custo industrial, cujo limite é dado pelo mercado.

Resumidamente, o custo em uma indústria apresenta-se da seguinte forma:

MATÉRIA-PRIMA	+	MÃO-DE-OBRA DIRETA	=	CUSTO DIRETO
				+
MÃO-DE-OBRA INDIRETA	+	OUTROS GASTOS INDIRETOS	=	CUSTOS INDIRETOS DE FABRICAÇÃO
				=
				CUSTO DE PRODUÇÃO
				+
DESPESAS DE DISTRIBUIÇÃO	+	DESPESAS ADMINISTRATIVAS	=	DESPESAS COMERCIAIS
				=
				CUSTO TOTAL

Custo seria, então, qualquer gasto com bem ou serviço utilizado na produção de outros bens, chamados de produtos acabados. Assim, pode-se dizer que custo relaciona-se com a atividade de produção. Para Leone (2000b, p.54), custo é o consumo de um fator de produção, medido em termos monetários para a obtenção de um produto, de um serviço ou de uma atividade que poderá ou não gerar renda.

Como exemplos de gastos apropriados como custo industrial tem-se as matérias-primas utilizadas no processo produtivo, os salários do pessoal de produção, os combustíveis e lubrificantes usados nas máquinas industriais, os aluguéis e seguros da unidade industrial, a depreciação dos equipamentos industriais, os gastos com manutenção das máquinas industriais, etc.

As matérias-primas estariam incluídas nos custos diretos, posto que podem ser identificados e avaliados com a produção, podendo ser diretamente apropriados aos produtos fabricados, tendo em vista a existência de uma medida objetiva de consumo na produção.

Leone (2000a, p.49) define custos diretos como sendo aqueles custos (ou despesas) que podem ser facilmente identificados com o objeto de custeio. São os custos diretamente identificados a seus portadores. Para que seja feita a identificação, não há necessidade de rateio.

Já Horngren et al (2000, p.20) define custos diretos como sendo os custos que estão relacionados a um determinado objeto de custo e que podem ser identificados com este de maneira economicamente viável (custo efetivo).

A apuração dos Custos dos Produtos Vendidos segue a seguinte sistemática:

- (+) Estoque Inicial de Material Direto
- (-) Compras de Material Direto
- (-) Estoque Final de Material Direto
- (=) Material Direto Consumido
- (+) Mão-de-obra Direta
- (+) Gastos Gerais de Fabricação
- (=) Custo de Produção do Período
- (-) Estoque Inicial de Produtos em- Elaboração
- (+) Estoque Final de Produtos em Elaboração
- (=) Custo da Produção Acabada no Período
- (+) Estoque Inicial de Produtos Acabados
- (-) Estoque Final de Produtos Acabados
- (=) Custos dos Produtos Vendidos no Período

O custo de aquisição das matérias-primas é dado conforme a seguir:

- (+) Compras Brutas de matérias-primas
- (+) Fretes e Seguros incidentes sobre compras de matérias-primas

- (-) Abatimentos e descontos incondicionais sobre compras de matérias-primas
- (-) Devoluções de Compras de matérias-primas
- (=) Custo de Aquisição das matérias-primas

Verifica-se, portanto, que a supressão de parte dos valores de aquisição de matérias-primas invariavelmente irá reduzir o Custo de Aquisição das mesmas. Como consequência imediata os Custos dos Produtos Vendidos terão seu valor também reduzido, posto que estes têm em sua composição os montantes dos custos de aquisição dos materiais diretos e isso deveria ter sido levado em consideração na hora do arbitramento.

O Decreto n.º 3000/99, que Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza, expressamente indica os elementos que comporão o custo dos produtos vendidos, conforme abaixo transcrito:

Art. 290. O custo de produção dos bens ou serviços vendidos compreenderá, obrigatoriamente:

- I - o custo de aquisição de matérias-primas e quaisquer outros bens ou serviços aplicados ou € consumidos na produção, observado o disposto no artigo anterior;
- II - o custo do pessoal aplicado na produção, inclusive de supervisão direta manutenção e guarda das instalações de produção;
- III - os custos de locação, manutenção e reparo e os encargos de depreciação dos bens aplicados na produção;
- IV - os encargos de amortização diretamente relacionados com a produção;
- V - os encargos de exaustão dos recursos naturais utilizados na produção.

Parágrafo único. A aquisição de bens de consumo eventual, cujo valor não exceda a cinco por cento do custo total dos produtos vendidos no período de apuração anterior poderá ser registrada diretamente como custo.

Ainda tomando por base a doutrina de Custo Industrial, a Margem de Contribuição é definida como o valor oriundo da diferença entre vendas e todos os custos e despesas variáveis sendo utilizado na cobertura dos custos fixos para proporcionar o lucro. Martins (1998, p.195) diz que a margem de Contribuição Unitária é o valor que cada unidade efetivamente traz à empresa de sobra entre sua receita e o custo que de fato provocou e lhe pode ser imputado sem erro.

Matematicamente seria:

$MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO = VENDAS - CUSTOS e DESPESAS VARIÁVEIS$

A margem de Contribuição não poderá ser confundida com o lucro posto que os custos fixos ainda não foram abatidos para a obtenção do resultado.

O preço de venda é determinado de acordo com a política de lucro da empresa industrial levando em consideração as diversas variáveis que atuam sobre a produção. A fixação do preço de venda dos produtos acabados é obtida através da conjunção das variáveis CUSTOS, DESPESAS E LUCRO.

Acerca da difícil tarefa de fixar preço dos produtos acabados Martins (1998, p.249) comenta:

O problema de decidir o preço a ser fixado não é tarefa para solução só com dados de custos. Necessário se torna uma gama de informações sobre mercado (elasticidade, na Economia) para que se possa, casando informes internos com externos, optar pelas decisões mais corretas. Também nessa hora a Contribuição Marginal é de vital

importância. Das diversas opções de preço e quantidade interessa a que maximiza a Margem de Contribuição Total, e não a Receita total, desde que para qualquer dessas alternativas o Custo Fixo se mantenha inalterado.

[...]

Verifica-se, então, que seria possível aplicar o valor correto do arbitramento e não sobre o que se aplicou, sendo a omissão nas aquisições de matérias-primas mero fato formal, posto que a operação mercantil se processa a preços normais.

E no mesmo sentido é inclusive a jurisprudência administrativa:

Primeiro Conselho de Contribuintes

Acórdão n.º: CSRF/01 -04.747

IRPJ - AUDITORIA DE PRODUÇÃO - OMISSÃO DE RECEITA - OMISSÃO DE COMPRAS - Não pode prevalecer a tributação por omissão de compras na órbita do IRPJ quando se tem nos autos prova de que o custo da venda subsequente também não foi registrado. Além disso, o mero somatório das compras não registradas não traduz a verdadeira base de cálculo em casos de compras sucessivas de mercadorias ou matérias-primas. Exclui-se da tributação o valor relativo às entradas de matérias primas desacobertas de documentação fiscal, quando no mesmo período for detectada a ocorrência de omissão do registro de saídas em montante superior ao das entradas.

[...]

Daí a necessidade de confrontar o Princípio da Capacidade Contributiva com o Princípio da Seletividade, demonstrando o âmbito de atuação de cada um.

Muitos autores fazem a distinção do conceito de capacidade contributiva e do conceito de capacidade econômica. As referidas expressões, muitas vezes, são usadas de forma geral como sendo equivalentes, todavia as mesmas não se confundem, mas no caso concreto a impugnante é pequena empresa a multa aplicada e seu fato gerador distorcido certamente acarretará seu fechamento.

O texto constitucional do art. 145, §2º se utiliza da expressão "capacidade econômica" e para Yves Gandra, o constituinte incorreu em um equívoco:

A luz de tal distinção, percebe-se que o constituinte pretendeu, ao mencionar a capacidade do contribuinte, referir-se à sua capacidade contributiva e não à sua capacidade econômica nada obstante o núcleo comum de ambas, que implica densidade econômica capaz de suportar a imposição.(12)

A diferença entre as duas expressões, para muitos, deve ser enfatizada. Embora ambas constituam a dimensão da capacidade de pagar tributos do contribuinte, as mesmas não se confundem.

A capacidade contributiva, conforme já analisada no item anterior deste estudo é a capacidade do contribuinte relacionada com a imposição do Ônus tributário. É a dimensão econômica particular da vinculação do contribuinte ao poder tributante, ao Estado, de forma geral.

Pressupõe, portanto, uma relação jurídica entre o contribuinte o Fisco em que este impõe ao primeiro o dever de arrecadar aos cofres públicos, nas medidas de suas possibilidades ou seja no limite de sua capacidade contributiva. Existe uma obrigação jurídica de prestação de natureza tributária.

Por sua vez, a capacidade econômica é a exteriorização da potencialidade econômica de uma pessoa em razão de seus rendimentos, independente de sua vinculação ao referido poder. É a aptidão dos indivíduos em obter riquezas, sendo que estas se expressarão através de sua renda, do consumo ou do seu patrimônio. Portanto, tem capacidade econômica todo aquele indivíduo que disponha de alguma riqueza ou de aptidão para obtê-la, de uma forma geral.

Desta feita, entende-se que a capacidade contributiva constitui uma capacidade econômica específica, referindo-se apenas a aptidão do contribuinte de arcar com determinada imposição tributária.

Assim, admite-se a possibilidade de uma pessoa tenha capacidade econômica, não ter condições de contribuir com o Fisco.

Um bom exemplo, para elucidar esta distinção, seria daquele cidadão que aufera renda inferior ao mínimo tributável pelo Imposto de Renda, que tem condições de participar da economia, como consumidor, e, portanto, tem capacidade econômica, mas, para fins da tributação sobre a sua renda, especificamente, o mesmo não tem capacidade contributiva, não incidindo o ônus sobre os seus rendimentos.

Somente terá capacidade contributiva aquele indivíduo que tem legitimidade para figurar no pólo passivo da Relação Tributária firmada em decorrência da exigência de determinado tributo.

A Constituição, entretanto, não reconhece tal distinção, tendo o constituinte, no art. 145, §1º, utilizado a expressão capacidade econômica como sinônimo de capacidade contributiva.

Face a total omissão quanto a esta alegação deve ser anulado o acórdão realizado para analisar e prover a impugnação sobre os argumentos acima.

Observa-se que a recorrente defende-se de uma omissão de compra, contudo não é esse o objeto do auto de infração, que trata de **omissão de receitas de atividade**, obtida a partir do confronto entre o Livro de Registro de Saídas e as Notas Fiscais de Vendas, obtidas através da circularização de clientes.

Verifica-se que não assiste razão à recorrente em seus argumentos quanto à nulidade da decisão de 1ª Instância, pois **"a problemática jurídico-contábil causada pelo eventual omissão no lançamento de notas de compra e a inexistência de ativos para a existência das mesmas, nas aquisições de matérias-primas"** não se aplica ao presente caso, e não foi trazida nem pela Autoridade Fiscal nem pelo próprio contribuinte em sua impugnação.

O recorrente afirma que parece-lhe que o acórdão de impugnação parece ter sido encartado em outro processo que não o presente, com a seguinte argumentação:

Primeiramente cabe ressaltar que pelo acúmulo de serviço quer crer que as questões tratada salvo a da decadência merecem nova análise, posto que muito embora apreciem as questões trazidas pelo contribuinte, o acórdão guerreado parece ter sido encartado de outro processo que não o presente, já que afirma o acórdão não ter sido produzida prova que restasse quebrantado o auto de infração, ocorre que as matérias alegadas são todas na sua maioria matérias de direito que por óbvio não precisam ser provadas, desta forma repete as alegações não levadas em consideração em primeiro grau para uma análise detida dá matéria de direito alegada nas impugnações concentradas neste procedimento.

O voto condutor do Acórdão da decisão *a quo* simplesmente observa quanto à omissão de receitas que o contribuinte não trouxe, em sua impugnação, nenhum argumento contrário à referida circularização ou aos dados obtidos:

Quanto à constatação de omissão de receitas, a impugnante simplesmente "observa" que a autoridade fiscal baseou-se única e exclusivamente nos valores obtidos através de dados de circularização de clientes.

No entanto, não traz nenhum argumento contrário à referida circularização ou aos dados obtidos, mesmo porque contra fatos não há argumentos". É incontestável que a contribuinte deixou de escriturar e, conseqüentemente, de oferecer à tributação, parte de seu faturamento, consubstanciado nas notas fiscais de saída.

A omissão de receitas é evidente, de modo a se manter a autuação de IRPJ, CSLL, COFINS e PIS com base na receita omitida.

Diante do exposto voto no sentido de rejeitar a alegação de nulidade do acórdão recorrido, por inexistir a ausência de apreciação da alegada matéria.

Do Mérito

Quanto à omissão de receita da atividade, obtida a partir do confronto entre o Livro de Registro de Saídas e as Notas Fiscais de Vendas obtidas junto aos clientes, a recorrente não traz nenhum argumento em sua defesa, logo considerar-se-á não impugnada, conforme art. 17 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972:

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.

A recorrente alega que deveria ter sido aplicado ao presente caso a legislação mais benéfica, com a aplicação do artigo 532 e seguintes do Decreto Lei nº 3.000 de 1999:

O acórdão guerreado diz correta a multa aplicada.

Por outro lado o ilustre agente fiscal que lavrou o auto que aqui se guerreia se utilizou da legislação mais maléfica ao contribuinte ora impugnante e para isso basta ver o próprio auto e a exemplificação real que devera ter sido a opção do ilustre agente fiscal e deve ser apontada no presente caso.

O regulamento do Imposto de Renda prevê duas formas para cálculo de IR e CSLL. Base de cálculo quando conhecida a Receita Bruta e Base de cálculo quando não conhecida a Receita Bruta, artigos 532 e 535, respectivamente, do Decreto Lei 3.000 de 1999 e no caso concreto a conhecida é a que deve ser aplicada na medida em que o próprio agente fiscal discrimina-as no auto uma a uma.

Artigo 532 "O lucro arbitrado das pessoas jurídicas, observado o disposto no art. 394, § 11, quando conhecida a receita bruta, será determinado mediante a aplicação dos percentuais fixados no artigo 519 e seus parágrafos, acrescidos de vinte por cento..."
Desta forma, esta deveria ser a legislação aplicada para autuar o contribuinte impugnante se esse fosse o caso.

Mas, só para argumentar ainda que entendesse que a receita bruta fosse não conhecida a atual legislação que por ser mais benéfica deve ser aplicada,

Desta forma a primeira opção deveria ter sido a lançada pelo ilustre agente fiscal e como demonstrado, ainda que para argumentar entendesse "desconhecido", o que não é, o valor devido seria infinitamente menor.

Por isso deve ser aplicada a legislação mais benéfica, por ser a obrigatória no caso concreto e reduzida aos patamares acima demonstrados com a aplicação do artigo 532 e seguintes da referida Decreto-Lei 3.000 de 1999.

Verifica-se que se não se encontra nos autos descrição de qualquer fato que se caracteriza hipótese de arbitramento do lucro, conforme artigos 529 e 530 do Decreto nº 3000, de 26 de março de 1999:

Art. 529. A tributação com base no lucro arbitrado obedecerá as disposições previstas neste Subtítulo.

Art. 530. O imposto, devido trimestralmente, no decorrer do ano-calendário, será determinado com base nos critérios do lucro arbitrado, quando (Lei nº 8.981, de 1995, art. 47, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º):

I - o contribuinte, obrigado à tributação com base no lucro real, não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal;

II - a escrituração a que estiver obrigado o contribuinte revelar evidentes indícios de fraudes ou contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para:

a) identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária; ou

b) determinar o lucro real;

III - o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o Livro Caixa, na hipótese do parágrafo único do art. 527;

IV - o contribuinte optar indevidamente pela tributação com base no lucro presumido;

V - o comissário ou representante da pessoa jurídica estrangeira deixar de escriturar e apurar o lucro da sua atividade separadamente do lucro do comitente residente ou domiciliado no exterior (art. 398);

VI - o contribuinte não mantiver, em boa ordem e segundo as normas contábeis recomendadas, Livro Razão ou fichas utilizados para resumir e totalizar, por conta ou subconta, os lançamentos efetuados no Diário.

Observa-se ainda que, caso se aplicasse o arbitramento no presente caso, esse não seria mais benéfico à recorrente, pois o lucro arbitrado teria o acréscimo de vinte por cento em relação ao lucro presumido, conforme art. 532 do Decreto nº 3000, de 26 de março de 1999:

Art. 532. O lucro arbitrado das pessoas jurídicas, observado o disposto no art. 394, § 11, quando conhecida a receita bruta, será determinado mediante a aplicação dos percentuais fixados no art. 519 e seus parágrafos, acrescidos de vinte por cento (Lei nº 9.249, de 1995, art. 16, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 27, inciso I).

Portanto, rejeita-se os argumentos para aplicação do arbitramento no presente caso.

Da alegação de não aplicação da taxa Selic

O recorrente afirma que a questão de não aplicação da taxa SELIC tem como base os ditames de nosso Judiciário e assim deve ser revista, não podendo ser aceitos os argumentos do v. acórdão e devem se nortear pelos ditames expressos trazidos na impugnação que ora se reafirma.

Argumenta que "aplicada pelo Fisco multa superior a 20% do valor do tributo (principal), tem-se caracterizado seu intuito confiscatório, o que fere o inciso IV do art. 150 da Constituição Federal".

Esse assunto encontra-se pacificado no âmbito do CARF, tendo sido editada a súmula nº 4, *in verbis*:

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Por fim, também afastado a alegação da Recorrente de que a multa aplicada ao caso seria confiscatória e que por isso afrontaria os princípios constitucionais da razoabilidade e

proporcionalidade previstos no art. 150, inciso IV da CF/88, por entender que esta E. Corte Administrativa não tem competência para analisar constitucionalidade de lei.

Conclusão

Ante todo o exposto, voto no sentido de não conhecer das matérias de cunho constitucional, afastar a preliminar de nulidade e, na parte conhecida, negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Evandro Correa Dias