



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

Processo n° 10073.721493/2012-67
Recurso n° De Ofício
Acórdão n° 1201-001.535 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 24 de janeiro de 2017
Matéria Auto de Infração
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado FUNDAÇÃO CSN PARA O DESENVOLVIMENTO SOCIAL E A CONSTRUÇÃO DA CIDADANIA

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2007

APURAÇÃO PELO LUCRO ARBITRADO. IMPRESTABILIDADE DA ESCRITA CONTÁBIL. NÃO COMPROVAÇÃO

O arbitramento do lucro é uma medida extrema, só aplicável quando não há possibilidade de apurar o imposto por outro regime de tributação, não podendo ser aplicado como penalidade. Improcede o arbitramento do lucro, quando as razões elencadas pela fiscalização não são determinantes para fundamentar e comprovar a imprestabilidade da escrituração contábil.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO CSLL

CSLL. DECORRÊNCIA.

Insubsistindo as matérias fáticas que ensejaram o lançamento matriz (IRPJ), igual sorte colhe o auto de infração lavrado por mera decorrência, tendo em vista o nexos causal existente entre eles.

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

PIS/COFINS. APURAÇÃO PELO REGIME CUMULATIVO. DESCABIMENTO.

Em razão da improcedência do arbitramento do lucro, a apuração do Pis e da Cofins pelo regime cumulativo foi indevida, já que a regra apuração pelo lucro real enseja o cálculo do Pis e da Cofins pelo regime não cumulativo, conforme legislação vigente.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso de Ofício.

(documento assinado digitalmente)

ROBERTO CAPARROZ DE ALMEIDA - Presidente.

(documento assinado digitalmente)

JOSÉ CARLOS DE ASSIS GUIMARÃES - Relator.

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

Relatório

Por bem descrever os fatos, adoto o Relatório utilizado pela DRJ/RJ1:

"Versa o presente processo sobre os autos de infração de fls. 12.323/12.361, com ciência em 16/10/2012, sendo exigidos da interessada o Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ), no valor de R\$ 6.838.662,52, a Contribuição Social s/ o Lucro Líquido (CSLL), no valor de R\$ 2.067.892,66, a Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS), no valor de R\$ 468.665,82, e a Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (Cofins), no valor de R\$ 2.163.074,02, todos com multa de ofício de 75% e juros de mora.

O lançamento foi efetuado em virtude da suspensão da imunidade tributária, formalizada no Ato Declaratório Executivo nº 12, de 26 de junho de 2012, publicado no DOU de 28 de junho de 2012, constante do processo nº 10073.720691/201211, o qual encontra-se apenso ao presente processo.

Com base no Termo de Verificação de Infração Fiscal, às fls. 12.292/12.305, a autuação teve como base as seguintes constatações:

II – Infrações Apuradas

A fiscalização identificou as seguintes infrações:

II.1 OMISSÃO DE RECEITAS OPERACIONAIS

O interessado teve sua imunidade tributária suspensa, em relação ao AC/2007, através do ADE nº 012, de 26 de junho de 2012, publicado no DOU de 28 de junho de 2012, objeto do processo nº 10073.720.691/2012-11.

Sendo assim tornaram-se exigíveis os tributos IRPJ/CSLL/PIS/COFINS, não recolhidos anteriormente.

Diante de tal exigência provocada pela suspensão da imunidade, passou-se a analisar o regime de apuração do lucro a ser utilizado para se quantificar o montante relativo a cada um dos

tributos. Conforme previsão legal estabelecida nos §§ 3º e 4º do art. 516, do RIR/99, em não havendo recolhimento do IRPJ devido correspondente ao primeiro período de apuração a forma de apuração do lucro a se adotar deveria ser a do Lucro Real Trimestral.

DO LUCRO ARBITRADO Duas considerações devem ser citadas para se justificar a necessidade do arbitramento do lucro: 1ª - de que a escrituração do contribuinte não expressa a realidade dos fatos quantitativos que modificaram a situação patrimonial e/ou resultado do contribuinte durante o AC/2007, tendo em vista que vários foram os depósitos bancários não contabilizados, autuados conforme infração II.2 abaixo. Além do que, ao se auditar algumas das contas do Ativo Circulante, representativas do ingresso destes depósitos, cuja origem não conseguiu comprovar, verificou-se um quantitativo alto de valores que foram debitados em contrapartida a valores creditados em contas do Passivo, quando o certo seria que eles fossem creditados em conta de Receitas, conforme amplamente explanado na infração abaixo; 2ª -tendo em vista a necessidade de autuação por presunção de omissão de receitas dos valores correspondentes aos depósitos bancários não contabilizados, ao se adotar o Lucro Real como forma de apuração do IRPJ devido, criaria-se um problema na quantificação dos montantes do PIS/COFINS devidos, gerados por reflexo da tributação do IRPJ, que teriam que ser calculados pela forma de tributação não cumulativa. Ou seja, não haveria como se mensurar o montante dos créditos relativos a tais tributos incidentes sobre as receitas por presunção omitidas (depósitos bancários não contabilizados).

Sendo assim o PIS/COFINS passaram a ser devidos no regime cumulativo no período objeto de arbitramento (AC/2007). Deste modo houve a recomposição da base de cálculo relativa aos 2 (dois) tributos, autuados de ofício pelo regime cumulativo, de forma a incluir todas as receitas descritas no conceito de faturamento.

Foram extraídos os Balancetes mensais da escrituração do contribuinte, donde se obtiveram os valores das receitas operacionais mensais, em relação às quais aplicou-se o percentual de 38,4%, conforme previsão legal estabelecida no art. 15, inciso III, alínea "a", c/c art. 16, ambos da Lei nº 9.249/95, para a obtenção do Lucro Arbitrado. Sendo assim, na presente operação foi gerado o Auto de Infração do IRPJ (principal) e, como reflexo, os Autos de Infração do PIS (cumulativo), da COFINS (cumulativa) e da CSLL.

No presente caso, por tratar-se de lançamento de ofício dos valores dos tributos obtidos conforme parágrafo anterior, foi aplicada a multa de 75%, conforme preceitua o art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96, redação esta dada pelo art. 14, da Lei nº 11.488/2007.

II.2 OMISSÃO DE RECEITAS CARACTERIZADA POR DEPÓSITOS BANCÁRIOS NÃO CONTABILIZADOS

Durante a análise da Notificação Fiscal com pedido de suspensão da imunidade do interessado para o AC/2007, período em que se aguardou o despacho decisório de suspensão da imunidade, passou-se a examinar sua escrituração contábil/fiscal, fornecida em meio magnético, concomitantemente com seus extratos bancários que foram fornecidos pelas respectivas instituições financeiras, em resposta às RMF's enviadas sob à égide do MPF n° 07.1.05.002009003898, relativo à Auditoria Previdenciária já citada no item I acima. Através desta análise verificou-se que o somatório dos valores creditados nas respectivas contas bancárias eram bastante superiores ao total de receitas escrituradas.

Sendo assim, para os depósitos bancários que não foram encontrados a débito nas respectivas contas do Ativo Circulante, representativas de Bancos, através da Intimação Fiscal de 04/06/2012, o contribuinte foi intimado a comprovar a origem, mediante documentação hábil e idônea, coincidente em datas e valores, e se os mesmos foram contabilizados e oferecidos à tributação.

Em suas respostas, datadas de 15/06/2012 e 22/06/2012, o contribuinte apresentou em mídia digital diversos arquivos no formato "pdf" por ele identificados como sendo os livros razões das contas contábeis correspondentes às contas bancárias questionadas, além de diversos arquivos no formato "xis" que, segundo ele, tinham cópias dos extratos das contas correntes questionadas e respectivas conciliações bancárias.

Através da análise do material por ele apresentado vários valores de depósitos tiveram a sua origem comprovada. No entanto, restaram ainda diversos depósitos para os quais o interessado não conseguiu comprovar a origem e se os mesmos foram oferecidos à tributação. Tal constatação foi levada ao conhecimento do contribuinte através do Termo de Constatação Fiscal de 04/07/2012, pelo qual foi dado novo prazo para que ele apresentasse a comprovação da origem dos mesmos, que até então não haviam sido comprovados.

Novamente, e através de mídia digital, o contribuinte apresentou alguns arquivos no formato "xis" com os quais argumentou demonstrar a escrituração contábil dos valores creditados nas contas correntes

Mais uma vez, em procedimento de auditoria no material apresentado, diversos depósitos tiveram a sua origem comprovada. Porém, restaram ainda alguns depósitos relativos as 3 (três) contas correntes acima citadas para os quais o contribuinte não conseguiu comprovar a origem e se os mesmos foram oferecidos à tributação - omissão de receitas amparada pelo art. 42 da Lei n° 9.430/96 Planilha de Depósitos não Comprovados.

Diante dos fatos acima expostos, após a ciência do contribuinte do Ato Declaratório que suspendeu sua imunidade, e

considerando-se a omissão de receitas acima descrita foi lavrado os Autos de Infração para a constituição dos créditos tributários relativos aos tributos IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, através do lançamento de ofício dos valores dos depósitos efetuados, somados mensalmente, para os quais o contribuinte não conseguiu comprovar a origem, contabilização e oferecimento à tributação, conforme previsão legal estabelecida pelo art. 42, da Lei nº 9.430/96.

Ressalta-se que a forma de tributação adotada e legalmente prevista foi o LUCRO ARBITRADO, pela explanação de motivos já acima expostos.

No presente caso, por tratar-se de lançamento de ofício dos valores dos depósitos bancários que não foram oferecidos à tributação (receitas omitidas), foi aplicada a multa de 75%, conforme preceitua o art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96, redação esta dada pelo art. 14, da Lei nº 11.488/2007.

DA DECADÊNCIA

No presente caso, por se considerar isenta das contribuições sociais destinadas à seguridade social e imune do IRPJ, o interessado não efetuou nenhum recolhimento relativo a tais tributos. Neste caso, por serem as contribuições sociais e o IRPJ espécies de tributo sujeito ao lançamento por homologação, em não havendo o pagamento antecipado, incide a regra do art. 173, I, do CTN.

Caso houvesse a antecipação de pagamento, o prazo decadencial de que dispõe a Receita Federal do Brasil para proceder ao lançamento suplementar seria de cinco anos, a contar do fato gerador (art. 150, § 4º do CTN).

Inconformado, o interessado apresentou, em 13/11/2012, impugnação (fls. 12.369/12.422), por meio do qual reitera as razões já apresentadas em sua manifestação de inconformidade ao despacho decisório e ao ato declaratório suspensivo de imunidade tributária (processo nº 10073.720691/201211), alegando, ainda, em síntese, o seguinte:

. que a fiscalização se equivoca ao afirmar que teria ocorrido omissão de receitas decorrente de depósitos bancários supostamente não contabilizados.

. que a fiscalização se equivoca ao considerar que todo e qualquer ingresso de dinheiro no Caixa/Bancos representará geração de receitas.

. que há situações do comércio em que, por exemplo, a entidade poderá receber a prazo de seus clientes valores por conta de encomendas de bens ou serviços a serem produzidos ou executados. Assim, enquanto não for cumprido o contratado (entrega do bem ou execução do serviço), tal adiantamento possui natureza de direito, devendo, portanto, ser registrado em conta do Ativo chamada "Clientes"; que o lançamento contábil

correto será débito na subconta Clientes/Créditos a Receber (Ativo Circulante) e contrapartida obrigatória a crédito na subconta Receita (Resultado), exatamente como praticado pela Impugnante e equivocadamente questionado pela Autoridade Fiscal.

. que, em momento posterior, por ocasião do efetivo pagamento pelo cliente, a entidade promoverá a substituição entre os ativos por meio da baixa de Clientes contra débito na conta de Caixa/Banco (ingresso do dinheiro), isto é, debita-se a subconta de Caixa/Banco (Ativo Circulante) e credita-se a subconta conta de Clientes (Ativo Circulante). Observe-se que na primeira transação a receita é efetivamente reconhecida no momento da venda (independentemente do recebimento em dinheiro), conforme disciplina os Princípios Fundamentais de Contabilidade e Fiscais, especialmente no que se refere ao regime de competência.

. que houve equívoco da fiscalização, pois não fora levado em consideração que o reconhecimento/escrituração de receitas pela Impugnante é de acordo com o regime de competência, isto é, as receitas são contabilizadas SOMENTE no momento do faturamento, o que torna a análise somente dos EXTRATOS BANCÁRIOS como realizada pelo Sr. Agente Fiscal equivocada para verificação das receitas auferidas no ano-calendário de 2007 (comparação indevida das receitas pelo regime de competência e do ingresso financeiro no Caixa/Bancos), pois distorce a realidade dos fatos.

. que a Impugnante informa que os extratos bancários foram efetivamente confrontados com o seu razão contábil, através do instrumento de Conciliação Bancária, pelo que se confirma que os depósitos foram regularmente contabilizados.

. que, pela documentação ora acostada, diante da Conciliação Bancária realizada, verifica-se que os depósitos bancários das contas 50105, 50164, 72125 (todas do Banco do Brasil) anteriormente considerados como omissos, foram regularmente ajustados à contabilidade da Impugnante, não podendo ser classificados como omissão de receita para os fins fiscais.

. que, a fim de ilustrar, após a conciliação bancária da conta 50105, ref. ao 2º trimestre de 2007, o depósito de R\$ 2.580,00 apontado pela Fiscalização como não comprovado/contabilizado, apresenta saldo ajustado igual para a contabilidade, extrato bancário e financeiro, demonstrado que este fora regularmente contabilizado.

. que ocorreu decadência entre os meses de janeiro a outubro de 2007, pois a ciência da autuação fiscal ocorreu em 10/2012.

. que deve ser aplicado o art. 150, § 4º, do CTN, e não o art. 173, I, do CTN, já que houve recolhimento de tributos, conforme comprovantes de arrecadação.

. que a fiscalização jamais poderia ter apurado o IRPJ, CSLL, Pis e Cofins pelo regime do lucro arbitrado.

. que, pelo Termo de Verificação Fiscal, a fiscalização valeu-se da dificuldade em se apurar os créditos de Pis e Cofins devidos pelo regime não cumulativo, para justificar o arbitramento do lucro a ser tributado, utilizando-o com a intenção de penalidade, e não como sistema de tributação.

. que a utilização da própria escrituração contábil da Impugnante como ferramenta para a constituição do crédito tributário revela que, no mínimo, sua escrituração não era imprestável, tanto que a partir dela foram elaboradas as bases de cálculo que fundamentaram o auto de infração aqui combatido.

. que a fiscalização, no Termo de Verificação Fiscal, afirma que foram extraídos dos balancetes mensais da escrituração os valores das receitas operacionais mensais.

. que o valor da receita era conhecido pela Fiscalização, seja pelas informações contidas nos Balancetes, seja pelas informações contidas nos Arquivos Digitais entregues pela Impugnante e utilizados pela Fiscalização, tanto é que foi utilizada como base de cálculo do lucro arbitrado. Portanto, havia a possibilidade de apuração do lucro da Impugnante, no período, pela sistemática presumida.

. que pela documentação apresentada era possível à Fiscalização determinar a origem das receitas (venda de mercadorias, prestação de serviços, etc.), já que consta no Termo de Verificação Fiscal os totais movimentados a título de prestação de serviços, serviços de hospedagem, bar e restaurante, venda de mercadorias, os quais foram extraídos dos balancetes fornecidos em meio magnético e em papel.

. que, se a própria Fiscalização reconhece que havia documentação contábil do período, conforme relatado no Termo de Verificação Fiscal e, em momento algum, demonstra ter afastado tal documentação, ao contrário, essa documentação foi utilizada para apuração do lucro arbitrado, pergunta-se: qual a razão para não ter sido apurado o lucro da Impugnante pela sistemática do lucro presumido ou do lucro real? Ou, ainda, qual a razão para não ter se procedido, ao menos, uma investigação nesse sentido?

. que houve erro cometido pela fiscalização na apuração da base de cálculo dos tributos ora exigidos, já que considerou que todas as receitas correspondem à prestação de serviços, tendo aplicado a alíquota de 38,4% (32% + 6,4%), sendo que, parte das receitas correspondem a venda de bens, cuja alíquota é 9,6% (8% + 1,6%).

. que pelos documentos contábeis (Livro Razão e Demonstrações de Resultado) e fiscais (DIPJ) do período, a Impugnante auferia receitas, tanto em decorrência da prestação de serviços, quanto pela venda de mercadorias, como foi reconhecido pela própria Autoridade Fiscal no do Termo de Verificação Fiscal, o que torna nulo o lançamento.

. que a autoridade fiscal também cometeu equívoco ao desconsiderar os recolhimentos de Pis sobre a folha de pagamento.

. que é ilegal a cobrança de juros sobre a multa.

Requer perícia, tendo nomeado perito e elaborado os quesitos."

Em sessão de 19 de fevereiro de 2013 a 8ª Turma da Delegacia de Julgamento do Rio de Janeiro I, por unanimidade de votos, julgou improcedentes os autos de infração de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS lavrados, para considerar indevidos os créditos tributários exigidos. Deste ato, o Presidente da Turma recorreu de ofício ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, tendo em vista o disposto na Portaria MF nº 3 de 03/01/2008.

A extinta 2ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 1ª Seção, por meio da Resolução nº 1102-000.205, de 10 de outubro de 2013, converteu o julgamento em diligência para:

"(i) determinar o retorno dos autos à unidade preparadora, a fim de que seja o sujeito passivo cientificado da decisão proferida pela DRJ no processo nº 10073.720691/2012-11 (apenso ao presente), abrindo-se prazo para a interposição do recurso voluntário;

(ii) após a realização da diligência acima, sobrestar o julgamento deste processo administrativo até que transite em julgado a decisão a ser proferida pelo STF nos termos do art. 543B, do CPC, a respeito do acesso, pela autoridade fiscal, aos dados bancários dos contribuintes, sem ordem judicial."

Por sua vez, a 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção, por meio do Acórdão nº 1302-001.600, de 27 de novembro de 2014, não conheceu o recurso de ofício, declinando a competência para o relator anterior que determinou a diligência.

Posteriormente, com a extinção da 2ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 1ª Seção, os autos foram encaminhados a este Relator para apreciação e julgamento.

É o relatório.

Voto

Conselheiro José Carlos de Assis Guimarães, Relator.

Inicialmente, foi levantada da Tribuna a questão do impedimento dos Conselheiros Fazendários por interesse econômico indireto no desfecho das respectivas decisões. Colocada em votação, a preliminar de impedimento foi afastada, por unanimidade, pelo Colegiado. Será anexada aos autos declaração assinada pelos Conselheiros Fazendários que participaram do julgamento, no sentido de que inexistiu impedimento.

Trata-se aqui, como relatado anteriormente, do recurso de ofício interposto pela DRJ/RJ-I que considerou indevidos os lançamentos dos tributos e contribuições decorrentes da suspensão da imunidade tributária da entidade. O recurso voluntário interposto contra o Ato Declaratório Executivo nº 12, de 26 de junho de 2012 (DOU 28/06/2012) que

suspendeu a imunidade tributária da Fundação CSN para o ano-calendário de 2007 encontra-se no processo administrativo fiscal nº 10073.720691/2012-11, juntado a este por apensação.

Inicialmente, cumpre esclarecer que o Plenário do Supremo Tribunal Federal (STF) concluiu na sessão de 24 de fevereiro de 2016 o julgamento conjunto de cinco processos que questionavam dispositivos da Lei Complementar (LC) 105/2001, que permitem à Receita Federal receber dados bancários de contribuintes fornecidos diretamente pelos bancos, sem prévia autorização judicial. Por maioria de votos – 9 a 2 –, prevaleceu o entendimento de que a norma não resulta em quebra de sigilo bancário, mas sim em transferência de sigilo da órbita bancária para a fiscal, ambas protegidas contra o acesso de terceiros. A transferência de informações é feita dos bancos ao Fisco, que tem o dever de preservar o sigilo dos dados, portanto não há ofensa à Constituição Federal. A decisão acima do STF foi proferida no julgamento das ADIs 2390, 2386, 2397 e 2859 e do RE 601.314 (repercussão geral).

O sujeito passivo tomou ciência do Acórdão de Manifestação de Inconformidade proferida nos autos do processo nº 10073.720691/2012-11 (apenso ao presente) e apresentou recurso voluntário.

Portanto, atendidas as condições da Resolução nº 1102-000.205, citada no relatório deste Acórdão, o processo está em condições de ser julgado.

Em relação ao Acórdão da DRJ/RJ - I que concluiu que as razões elencadas pela fiscalização não são determinantes para demonstrar a imprestabilidade da escrituração contábil, e, por conseguinte, não tem fundamento o arbitramento do lucro, convém destacar os fundamentos da decisão de 1ª instância:

" O interessado, enquanto usufruía do benefício da imunidade tributária para o ano-calendário de 2007, ou seja, até 28 de junho de 2012, data da publicação do Ato Declaratório Executivo que a suspendeu, não estava obrigado à apresentação de livros comerciais e fiscais idênticos aos exigidos para as demais pessoas jurídicas com fins lucrativos, e nem a optar pelos sistemas de tributação aplicáveis às demais pessoas jurídicas (real, presumido ou arbitrado). Estas instituições sem fins lucrativos estavam obrigadas a manter, tão somente, escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão (inciso III, do art. 14, do CTN).

In casu, a partir de 28 de junho de 2012, o interessado passou a estar obrigado a manter os livros comerciais e fiscais e a tributar o resultado do ano calendário de 2007 dentro de uma das modalidades previstas na legislação para as demais pessoas jurídicas.

Cabe lembrar que a impugnação e o recurso eventualmente interposto pela entidade não têm efeito suspensivo em relação ao ato declaratório contestado (art. 32, § 8º, da Lei nº 9.430/1996).

Portanto, o resultado do ano-calendário de 2007 deve ser tributado por um dos regimes de tributação aplicáveis as demais pessoas jurídicas.

De início, deve-se afastar a possibilidade de utilização do lucro presumido, como pretende o interessado, já que a opção pelo lucro presumido, conforme prevê o art. 26, § 1º, da Lei nº 9.430/1996, deverá ser manifestada com o pagamento da primeira ou cota única do imposto devido correspondente ao primeiro período de apuração de cada ano-calendário. Como não houve tal recolhimento, somente restaria a opção pelo lucro real ou arbitrado.

A fiscalização efetuou a tributação pelo lucro arbitrado. As razões constam do Termo de Verificação de Infração Fiscal, às fls. 12.303, a seguir reproduzidas:

“O contribuinte teve sua Imunidade Tributária suspensa, em relação ao AC/2007, através do ADE nº 012, de 26 de junho de 2012, publicado no DO nº 124, de 28 de junho de 2012, objeto do processo nº 10073.720.691/2012-11. Sendo assim tornaram-se exigíveis os tributos IRPJ/CSLL/PIS/COFINS, não recolhidos anteriormente.

Diante de tal exigência provocada pela suspensão da imunidade acima prolatada, passou-se a auditar sobre o montante que seria devido relativo a cada tributo acima especificado. E, como primeiro aspecto a se analisar, tem-se o regime de apuração do lucro a ser utilizado para se quantificar o montante relativo a cada um dos tributos. Conforme previsão legal estabelecida nos §§ 3º e 4º do art. 516, do RIR/99, em não havendo recolhimento do IRPJ devido correspondente ao primeiro período de apuração a forma de apuração do lucro a se adotar deveria ser a do Lucro Real Trimestral.

DO LUCRO ARBITRADO Duas considerações devem ser citadas para se justificar a necessidade do arbitramento do lucro: 1ª - a de que a escrituração do contribuinte não expressa a realidade dos fatos quantitativos que modificaram a situação patrimonial e/ou resultado do contribuinte durante o AC/2007, tendo em vista que vários foram os depósitos bancários não contabilizados, autuados conforme infração II.2 abaixo. Além do que, ao se auditar algumas das contas do Ativo Circulante, representativas do ingresso destes depósitos, cuja origem não conseguiu comprovar, verificou-se um quantitativo alto de valores que foram debitados em contrapartida a valores creditados em contas do Passivo, quando o certo seria que eles fossem creditados em conta de Receitas, conforme amplamente explanado na infração abaixo; 2ª - tendo em vista a necessidade de autuação por presunção de omissão de receitas dos valores correspondentes aos depósitos bancários não contabilizados, ao se adotar o Lucro Real como forma de apuração do IRPJ devido, criaria-se um problema na quantificação dos montantes do PIS/COFINS devidos, gerados por reflexo da tributação do IRPJ, que teriam que ser calculados pela forma de tributação não cumulativa. Ou seja, não haveria como se mensurar o montante dos créditos relativos a tais tributos incidentes sobre as receitas por presunção omitidas (depósitos bancários não contabilizados).

Sendo assim o PIS/COFINS passaram a ser devidos no regime cumulativo no período objeto de arbitramento (AC/2007). Deste

modo houve a recomposição da base de cálculo relativa aos 2 (dois) tributos, autuados de ofício pelo regime cumulativo, de forma a incluir todas as receitas descritas no conceito de faturamento.”

Pelo exposto, verifica-se que a fiscalização considerou que o interessado detinha os livros para a apuração do lucro real, mas que, pelas razões acima mencionadas, os mesmos seriam imprestáveis para a apuração do tributo pelo lucro real. Tanto é assim, que enquadrou o arbitramento no art. 530, inciso II, do RIR/1999.

A descrição contida do auto de infração do IRPJ fl 12.325 é neste sentido: “Arbitramento do lucro que se faz tendo em vista que a escrituração mantida pelo contribuinte é imprestável para determinação do Lucro Real, em virtude dos erros e falhas encontradas, minuciosamente explanados no Termo de Verificação de Infração Fiscal em anexo”

Portanto, a análise desta autoridade julgadora deve se ater as razões nas quais se baseou a fiscalização para considerar imprestável a escrituração fiscal.

A fiscalização deu, fundamentalmente, 2 (duas) razões para considerar imprestável a escrituração do interessado, sendo que a 1ª razão se subdivide em duas. Na prática, são 3 (três) as razões:

1ª razão (parte inicial): *“a de que a escrituração do contribuinte não expressa a realidade dos fatos quantitativos que modificaram a situação patrimonial e/ou resultado do contribuinte durante o AC/2007, tendo em vista que vários foram os depósitos bancários não contabilizados, autuados conforme infração II.2 abaixo.”*

Entendo que a eventual falta de contabilização de depósitos bancários não é, por si só, motivo suficiente para tornar a escrita contábil imprestável para a apuração do lucro real. Se fosse assim, praticamente não se teria mais autuações pelo lucro real, já que, invariavelmente, dada a grande movimentação bancária das empresas, o interessado não logra comprovar a contabilização de todos os depósitos bancários.

Verifica-se, ainda, que, no presente caso, o interessado logrou comprovar a origem de diversos depósitos bancários, conforme trechos extraídos do Termo de Verificação de Infração Fiscal, fl. 12.304, a seguir reproduzidos: “Sendo assim, para os depósitos bancários que não foram encontrados a débito nas respectivas contas do Ativo Circulante, representativas de Bancos, através da Intimação Fiscal de 04/06/2012, o contribuinte foi intimado a comprovar a origem, mediante documentação hábil e idônea, coincidente em datas e valores, e se os mesmos foram contabilizados e oferecidos à tributação.

Em suas respostas, datadas de 15/06/2012 e 22/06/2012, o contribuinte apresentou em mídia digital diversos arquivos no

formato "pdf, por ele identificados como sendo os livros razões das contas contábeis correspondentes às contas bancárias questionadas, além de diversos arquivos no formato "xis" que, segundo ele, tinham cópias dos extratos das contas correntes questionadas e respectivas conciliações bancárias.

Através da análise do material por ele apresentado vários valores de depósitos tiveram a sua origem comprovada. No entanto, restaram ainda diversos depósitos para os quais o contribuinte não conseguiu comprovar a origem e se os mesmos foram oferecidos à tributação.

Tal constatação foi levada ao conhecimento do contribuinte através do Termo de Constatação Fiscal de 04/07/2012, pelo qual foi dado novo prazo para que ele apresentasse a comprovação da origem dos mesmos, que até então não haviam sido comprovados.

Novamente, e através de mídia digital, o contribuinte apresentou alguns arquivos no formato "xis" com os quais argumentou demonstrar a escrituração contábil dos valores creditados nas contas correntes 50105, 50164 e 72125, todas do Banco do Brasil.

Mais uma vez, em procedimento de auditoria no material apresentado, diversos depósitos tiveram a sua origem comprovada. Porém, restaram ainda alguns depósitos relativos as 3 (três) contas correntes acima citadas para os quais o contribuinte não conseguiu comprovar a origem e se os mesmos foram oferecidos à tributação omissão de receitas amparada pelo art. 42 da Lei nº 9.430/96 Planilha de Depósitos não Comprovados anexa ao presente termo”

Como se depreende do exposto, nas palavras da fiscalização “restaram ainda alguns depósitos relativos as 3 (três) contas correntes acima citadas para os quais o contribuinte não conseguiu comprovar a origem e se os mesmos foram oferecidos à tributação”.

Ora, o interessado comprova a origem e a contabilização de diversos depósitos, e, pelo fato de não ter comprovado alguns, tem seu lucro arbitrado, o que, no meu entendimento, não tem cabimento. A falta de escrituração de depósito bancário determina a omissão de receita e não a imprestabilidade da escrituração.

(...)

1ª razão (parte final): *“Além do que, ao se auditar algumas das contas do Ativo Circulante, representativas do ingresso destes depósitos, cuja origem não conseguiu comprovar, verificou-se um quantitativo alto de valores que foram debitados em contrapartida a valores creditados em contas do Passivo, quando o certo seria que eles fossem creditados em conta de Receitas, conforme amplamente explanado na infração abaixo”*

A fiscalização afirma, genericamente, que ao se auditar algumas contas do Ativo Circulante, representativas do ingresso dos depósitos bancários, cuja origem não se conseguiu comprovar,

teria verificado que a contrapartida teria sido em contas do Passivo, e não em contas de receita.

O problema é que a fiscalização não aprofunda a investigação. Se limita a afirmar, sem detalhar e especificar quais contas de depósitos teriam sido creditadas em contrapartida a contas de passivo. Dívidas pontuais em contas do disponível não levam à imprestabilidade do conjunto da escrituração.

(...)

Mas não é só.

Ademais, pode ocorrer ainda que depósitos bancários (D-Bancos) tenham como contrapartida contas de passivo, como, por exemplo, empréstimos contratados, financiamentos efetuados, adiantamento de clientes, etc., o que demandaria um aprofundamento das investigações, o que não consta ter ocorrido.

Portanto, tal fundamento da fiscalização não é suficiente para tornar imprestável a escrituração contábil do interessado.

2ª razão: *“tendo em vista a necessidade de autuação por presunção de omissão de receitas dos valores correspondentes aos depósitos bancários não contabilizados, ao se adotar o Lucro Real como forma de apuração do IRPJ devido, criaria-se um problema na quantificação dos montantes do PIS/COFINS devidos, gerados por reflexo da tributação do IRPJ, que teriam que ser calculados pela forma de tributação não cumulativa. Ou seja, não haveria como se mensurar o montante dos créditos relativos a tais tributos incidentes sobre as receitas por presunção omitidas (depósitos bancários não contabilizados).*

Sendo assim o PIS/COFINS passaram a ser devidos no regime cumulativo no período objeto de arbitramento (AC/2007). Deste modo houve a recomposição da base de cálculo relativa aos 2 (dois) tributos, autuados de ofício pelo regime cumulativo, de forma a incluir todas as receitas descritas no conceito de faturamento.”

Esta razão não procede. Ou seja, pelo fato de haver uma dificuldade operacional, a fiscalização arbitra o lucro, a fim de poder apurar o Pis e a Cofins pelo regime cumulativo, já que, se utilizasse o lucro real, teria que apurar o Pis e a Cofins pelo regime não cumulativo. Sendo assim, penaliza o interessado, já que o regime cumulativo de Pis e Cofins é mais gravoso.

Deve-se esclarecer que o arbitramento é uma medida de exceção, extrema, sendo aplicável apenas como último recurso para a apuração do imposto devido. Ou seja, o arbitramento do lucro é utilizado quando fica comprovado, de forma inequívoca, que os livros contábeis e fiscais são imprestáveis, e que não há outra solução para que seja possível a determinação do crédito tributário devido.

(...)

Pelo exposto, em razão do arbitramento ser medida extrema, excepcional não me parece razoável o procedimento da fiscalização de arbitrar o lucro, com o intuito de viabilizar o cálculo do Pis e da Cofins pelo regime cumulativo.

Conclusão:

Tendo em vista que as razões elencadas pela fiscalização não são determinantes para demonstrar a imprestabilidade da escrituração contábil, não tem fundamento o arbitramento do lucro, sendo improcedente o auto de infração do Imposto de Renda Pessoa Jurídica.

CSLL

A exigência fiscal relativa a esta contribuição é mera decorrência dos fatos apurados no auto de infração do imposto de renda pessoa jurídica (IRPJ). Insubsistindo o auto de infração matriz (IRPJ), igual sorte deve colhe aquele auto de infração lavrado por mera decorrência, tendo em vista o nexo causal entre eles.

Portanto, é improcedente a autuação reflexa da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).

PIS e Cofins

Quanto ao Pis e a Cofins, deve-se esclarecer o seguinte:

Como exposto anteriormente, não restou comprovado pela fiscalização que a escrituração contábil era imprestável para apuração do lucro real. Logo, o arbitramento do lucro foi medida extrema, não tendo cabimento. Por conseguinte, a apuração do Pis e da Cofins pelo regime cumulativo foi indevida, já que a regra de apuração pelo lucro real enseja o cálculo do Pis e da Cofins pelo regime não cumulativo, conforme reconhece a própria fiscalização no Termo de Verificação Fiscal.

Conforme dispõe o art. 10, II, da Lei nº 10.833, de 2003 (Cofins) e o art.8º, II, da Lei nº 10.637, de 2002 (PIS), o regime cumulativo somente é aplicável para pessoas tributadas pelo lucro presumido ou arbitrado. Para o lucro real, é o regime não cumulativo.

Sendo assim, em razão de erro no regime de apuração destas contribuições, já que o correto seria pelo regime não cumulativo (lucro real) e não o regime cumulativo (lucro arbitrado), são improcedentes as autuações do Programa de Integração Social (Pis) e da Contribuição p/ Financiamento da Seguridade Social (Cofins)."

Entendo, a luz dos fatos e fundamentos presentes nos autos, que não merece reparos a decisão recorrida.

Ante o exposto, conheço do Recurso de ofício e **VOTO** por negar-lhe provimento.

Processo nº 10073.721493/2012-67
Acórdão n.º **1201-001.535**

S1-C2T1
Fl. 13.165

(documento assinado digitalmente)

JOSÉ CARLOS DE ASSIS GUIMARÃES - Relator