



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

Processo n° 10120.011839/2007-45
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° **1801-002.150 – 1ª Turma Especial**
Sessão de 21 de outubro de 2014
Matéria PIS e Cofins - Base de Cálculo - Arbitramento
Recorrente HOLY TELECOMUNICAÇÕES LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2004

ARBITRAMENTO DO LUCRO POR DESCUMPRIMENTO DE CONDIÇÕES PARA PERMANÊNCIA NO SIMPLES. NECESSIDADE DE EMISSÃO DO ATO DECLARATÓRIO EXECUTIVO DE EXCLUSÃO.

É insubsistente o lançamento por arbitramento do lucro promovido de ofício, se não foi formalizado o competente ADE de exclusão do SIMPLES.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2004

ARBITRAMENTO DO LUCRO POR DESCUMPRIMENTO DE CONDIÇÕES PARA PERMANÊNCIA NO SIMPLES. NECESSIDADE DE EMISSÃO DO ATO DECLARATÓRIO EXECUTIVO DE EXCLUSÃO.

É insubsistente o lançamento por arbitramento do lucro promovido de ofício, se não foi formalizado o competente ADE de exclusão do SIMPLES.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto da Relatora.

(assinado digitalmente)

Ana de Barros Fernandes Wipprich– Presidente e Relatora

Participaram da sessão de julgamento, os Conselheiros: Maria de Lourdes Ramirez, Fernando Daniel de Moura Fonseca, Neudson Cavalcante Albuquerque, Alexandre Fernandes Limiro, Rogério Aparecido Gil e Ana de Barros Fernandes Wipprich.

Relatório

A empresa recorre do Acórdão nº 03-28.888/09 exarado pela Segunda Turma de Julgamento da DRJ em Brasília/DF, e-fls. 561 a 578, que decidiu julgar procedentes em parte os lançamentos tributários consubstanciados nos Autos de Infração lavrados para as exigências das contribuições de PIS e Cofins, relativas ao ano-calendário de 2004, restando devidos os valores de R\$ 224.166,00 e R\$ 298.888,01, mais acréscimos legais (multa de ofício regular e juros de mora), respectivamente.

Aproveito trechos do relatório e voto do aresto vergastado para historiar os fatos:

"[...]

De acordo com a descrição dos fatos constante dos Autos de Infração, o lançamento decorreu da apuração de recolhimento a menor a título de COFINS e PIS, tendo em vista que a empresa teve ser lucro arbitrado no ano-calendário 2004. O arbitramento decorreu do fato de o contribuinte, sujeito a tributação com base no Sistema Integrado de Pagamento e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES - não possuir escrituração na forma das leis comerciais, nem ter apresentado à Fiscalização o Livro Caixa referente ao ano-calendário 2004.

Consta do Auto de Infração que as Contribuições para o PIS e COFINS foram calculadas com base na receita bruta conhecida, conforme Demonstrativo de fl. 153, considerando as informações reveladas nos Mapas de Vendas - Relação Mensal 2004 (fls. 80/103) fornecidos pela pessoa jurídica, bem como nos dados informados em sua declaração anual simplificada (fls. 104/147).

[...]

Em sua impugnação o contribuinte requer o cancelamento total dos lançamentos alegando, em resumo, o seguinte:

- Entende que as exigências a título de COFINS e PIS decorrem do procedimento fiscal que "passou a adotar como forma de arbitramento o cálculo com base no regime presumido".
- Alega que a Fiscalização utilizou os "Mapas de Vendas - Relação Mensal 2004" como "balizadores para aplicação do ato de arbitragem e presunção de lucros e levante de receitas brutas".
- Diz que o tema é complexo e que todo o problema se deve à forma de tributação quanto à real receita bruta de vendas da empresa.
- [...]
- As operadoras de telefonia, ao disponibilizarem seus produtos para fornecimento e distribuição emitem Nota Fiscal, o que as obriga de fazer o recolhimento do valor de PIS e COFINS, repassando a solidariedade apenas da diferença apurada entre o valor total de face

do produto e o valor já devidamente assumido anteriormente pela fornecedora.

- Transcreve a Lei nº 10.637/02, em seu art. 1º, § 3º, inciso III, e a Lei nº 10.833, art. 1º, § 3º, inciso III, que tratam de revenda de mercadoria no caso de substituição tributária.
- Afirma que se considera responsável apenas pelo recolhimento das contribuições incidentes sobre o valor que está comercializando, para não gerar Bi-tributação.
- Considerando que a empresa estava optando pelo regime simplificado de apuração de impostos, a mesma efetuou seus recolhimentos conforme preceitua a lei, lançando o valor apurado segundo seu entendimento legal.
- Tomou como base a sua receita bruta correspondente às comissões recebidas, pois não revendia os cartões aos consumidores finais e sim fazia a distribuição e fornecimento do produto da operadora ao ponto de venda e este sim ao consumidor final.
- Diz que apresentou essas justificativas à Fiscalização e que pode demonstrá-las por meio dos contratos firmados com as operadoras, conforme os que junta aos autos;
- Alega que a Fiscalização não considerou suas justificativas, levantando de forma errônea e injusta a base de cálculo do PIS e da COFINS sem considerar sua atividade comercial, a qual é subordinada às regras impostas por seus fornecedores, conforme trecho de contrato que transcreve, referente a fornecimento de cartões telefônicos.
- Explica que a empresa está condicionada a ganhos (receitas) conforme cláusula 6.1 de um dos contratos que transcreve: "*6.1 - Os cartões Pré-Pagos, de qualquer valor, serão adquiridos pela Distribuidora com um desconto de 11% (Onze por cento), sobre o valor facial, devendo ser repassado aos pontos de venda autorizados pela Fornecedorora um desconto de no máximo 8% (oito por cento) sobre o valor facial*".
- Diante disso, afirma que não poderia arcar com um lançamento de crédito tributário de PIS e COFINS onde os resultados são amplamente superiores à margem bruta de ganho da empresa, acrescentando ainda que "está substituída tributariamente pelas operadoras que já pagam o PIS e COFINS integralmente pela emissão de suas Notas de Vendas".
- Explica a metodologia utilizada para calcular a margem bruta efetiva, em base a uma nota fiscal específica, explicando acerca do preenchimento do "Mapa de Vendas 2004", no qual informa "o valor em que a empresa distribui/fornece os produtos adquiridos de sua fornecedora aos pontos de vendas finais". Por sua vez, explica que preenche o "Mapa de Vendas - Margem Bruta 2004" com os valores que efetivamente detém em cada operação, para fazer face as suas despesas operacionais e ofertar a tributação.

- Assim, entende que a Fiscalização cometeu erro ao somar a margem da empresa aos valores totais de fornecimento aos pontos de vendas.
- Refaz os cálculos na tentativa de demonstrar sua tese de Bi-tributação, concluindo que não há outro modo a não ser apurar a base de cálculo sobre a diferença.
- Refuta os lançamentos feitos com base em alegação de recolhimento a menor em relação ao pago pelo Simples, mesmo diante de toda documentação apresentada: Notas Fiscais, Mapas de Vendas, apuração da Margem Bruta, explicações e contratos.
- Afirma que durante todo o procedimento a Fiscalização enquadrou a empresa no regime de tributação do Simples Federal, tendo inclusive mencionado o art. 7º, § 1º da Lei nº 9.317/96 como base para o arbitramento.
- Alega que a Fiscalização abandonou suas razões mas admitiu para seu "arbitramento exorbitante" apenas os valores indicados no Mapa de Vendas e não "o valor real que é da empresa", desconsiderando o que já foi assumido pelos fornecedores
- Questiona a rejeição da margem bruta como base de cálculo mas a sua consideração como se presumida fosse, concluindo que o fisco aplica punição em forma de majoração de tributos culminado de multa de 75%, por não aceitar a forma de tributação que esta adotou.
- Sugere que o lançamento deveria ter considerado o princípio da não-cumulatividade para as Contribuições para o PIS e COFINS, o que seria uma forma mais justa e correta, não transformando o tributo em punição, concorrendo para a dissolução da empresa e ao processo de descontinuidade e de inviabilidade econômica.
- Detalha a composição do Mapa de Vendas e da Margem Bruta e apresenta planilha indicando o montante das Receitas de Vendas (R\$8.272.713,06) e da Margem Bruta (R\$ 309.891,17).

[...]

- Diante de tal erro, entende que o lançamento fiscal é nulo, conforme art. 59, § 1º, do CTN, que transcreve. Diz que tal nulidade deve alcançar as exigências do PIS e da COFINS.

[...]

VOTO

[...]

O lançamento fiscal objeto de litígio decorre do arbitramento do lucro de empresa que se encontrava inscrita no SIMPLES e que não apresentou à Fiscalização o livro de escrituração obrigatória - Livro Caixa. Em decorrência, as Contribuições para o PIS e COFINS foram calculadas com base na receita bruta conhecida informada pela pessoa jurídica, tendo como base legal o disposto no Decreto nº 4.524/02, artigos 2º, 3º, 10,22 e 51.

Cabe inicialmente esclarecer que o procedimento fiscal adotado foi unicamente o arbitramento do lucro e não "regime presumido", como o contribuinte expressa em sua impugnação, misturando figuras distintas.

A presunção não foi parte das exigências objetos dos autos, que se fundamentou em dados reais da receita bruta auferida pela pessoa jurídica, informada em demonstrativos de sua própria autoria, denominados "Mapas de Vendas - Relação Mensal 2004" (fls. 92/103), fundamentando se também nas informações prestadas na declaração PJSI 2005 - SIMPLES (fls. 104/147).

[...]

Alegou a autuada que a Fiscalização teria enquadrado a empresa no regime de tributação do Simples Federal, na medida em que mencionou a Lei nº 9.317/96, que trata do regime tributário das microempresas e das empresas de pequeno porte, institui o Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de pequeno Porte - SIMPLES. Na realidade, esta opção foi exercida pela própria empresa ao apresentar sua PJSI 2005 - SIMPLES (fls. 104/147). A Fiscalização por sua vez, exerceu sua atribuição legal ao verificar o cumprimento das regras para o enquadramento no referido sistema, tendo constatado o descumprimento do disposto no art. 7º, § 1º da Lei nº 9.317/96, o que implicou no arbitramento do lucro no exercício fiscalizado.

Portanto, o arbitramento decorreu do fato de o contribuinte não possuir o Livro Caixa, que é de escrituração obrigatória para as empresas inscritas no SIMPLES Federal, conforme artigo 7º, § Iº da Lei nº 9.317/96. Na falta do referido Livro Caixa, a condição legal que possibilitava a dispensa da escrituração comercial restou descumprida e, conseqüentemente, o contribuinte ficou obrigado à escrituração na forma da legislação comercial, cuja inexistência implicou no arbitramento do lucro pela autoridade fiscal, como determina o precitado art. 530, III, do RIR/99.

[...]

Portanto, existe vedação expressa à aplicação do regime de não-cumulatividade à autuada, que estava inserida no SIMPLES e teve seu lucro arbitrado pela Fiscalização.

Com relação à aplicação do regime especial de substituição tributária, não há previsão legal para a utilização do referido regime em operações de venda de cartões telefônicos pelas concessionárias aos revendedores credenciados, sendo também inócuos os argumentos apresentados nesse sentido pela impugnante. Esse tema é objeto da Solução de Consulta que se comentará adiante.

Alegou a autuada que estava optando pelo regime simplificado de apuração de impostos, tendo efetuado seus recolhimentos de acordo com a legislação que rege a referida opção, tomando como base a sua receita correspondente às comissões recebidas, alegando ainda que não revendia os cartões aos consumidores finais e sim fazia a distribuição e fornecimento do produto da operadora ao ponto de venda e este sim ao consumidor final.

Verifica-se, inicialmente, que a impugnante entra em flagrante contradição, pois agora alega que não revendia os cartões, enquanto que antes havia solicitado a aplicação dos artigos 1º, § 3º, inciso III das Leis nº 10.637/02 e a Lei nº 10.833/03, que tratam de revenda de mercadoria no caso de substituição tributária.

Adicionalmente, verifica-se que a autuada confunde receita bruta com lucro, figuras distintas.

Ademais, a autuada deixou de cumprir exigência formal para permanecer no referido regime simplificado, na medida em que não apresentou seu Livro Caixa, não deixando outra opção à Fiscalização que não o arbitramento do lucro e o conseqüente cálculo das contribuições sociais com base na receita bruta informada.

Também não se vislumbra, nos autos, a figura da bi-tributação alegada pela impugnante.

Em relação ao caso específico de Receitas Provenientes de Venda de Cartões telefônicos, convém esclarecer que a questão relacionada ao tratamento tributário a ser dado às receitas decorrentes da revenda de cartões telefônicos já foi objeto de análise pela Superintendência da Receita Federal da 4ª Região Fiscal (Decisão SRRF/4ª RF/DISIT N° 70, de 28 de dezembro de 2000), pela Superintendência da Regional da Receita Federal da 7ª Região Fiscal (Decisão SRRF/7ª RF/DISIT n° 35, de 09 de fevereiro de 2000, e pela Superintendência da Regional da Receita Federal da 2ª Região Fiscal (Solução de Consulta SRRF/2ª RF/Disit n° 36, de 05/04/2004), sendo que todas no mesmo sentido, ou seja, todas as mencionadas decisões concluíram que a totalidade dos valores percebidos em decorrência de venda de cartões telefônicos integram a receita bruta, sofrendo, assim, incidência não só do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica e da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido, **mas também da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - Cofins e da Contribuição para o Programa de Integração Social - Pis.**

Por aplicar-se ao caso em questão, devem ser destacados os seguintes trechos da Decisão SRRF/4ª RF/DISIT N° 70:

[transcreve trechos da Consulta]

Com base nos fundamentos acima transcritos, conclui-se que a totalidade dos valores percebidos pela autuada na revenda de cartões telefônicos integra sua receita tributável, sofrendo, assim, incidência não só do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica e da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido, mas também da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - COFINS e da Contribuição para o Programa de Integração Social -PIS.

É irrelevante o fato de a autuada declarar que não efetua venda mas apenas "distribuição" dos referidos cartões, pois o fato econômico real realizado pela mesma é a venda, conforme refletem inclusive seus próprios demonstrativos: "**Mapas de Vendas -Margem 2004**" (fls. 80/91) e "**Mapa de Vendas 2004**" (fls. 92/103).

Ou seja, em sua impugnação a autuada evita utilizar a palavra **venda**, por exemplo ao explicar acerca do preenchimento do "**Mapa de Vendas 2004**", no qual diz que inclui "*o valor em que a empresa distribui/fornece os produtos adquiridos de sua fornecedora aos pontos de vendas finais*". É evidente que o Mapa de Vendas computa as vendas, nos valores correspondentes às operações realizadas pela autuada. É irrelevante que a autuada afirme que "apenas fornece ou distribui" os cartões, pois os documentos apresentados pela própria atestam que de fato realiza operações mercantis, fornece ou distribui cartões a título oneroso, o que caracteriza a venda.

De fato, sua atuação não poderia ser outra senão a revenda, uma vez que a autuada compra os cartões da concessionária, como indicado pela mesma nas "**Relações Mensais de Notas de Compras 2004**" juntadas à impugnação (fls. 474/486), cujas cópias das Notas Fiscais nelas listadas foram juntadas às fls. 206/441 dos autos.

As cópias de contratos trazidas aos autos também demonstram que a operação entre a concessionária e a atuada é tipicamente mercantil, mencionando-se por exemplo as seguintes cláusulas:

[transcreve cláusulas dos contratos firmados com as concessionárias]

Verifica-se que embora os referidos contratos utilizem o termo "distribuição", os mesmos evidenciam que a natureza da operação é de venda. O passo seguinte é a revenda, pela atuada, por conta própria, conforme consolidado em seus demonstrativos "**Mapas de Vendas - Margem 2004**" (fls. 80/91) e "**Mapa de Vendas 2004**" (fls. 92/103).

Alegou ainda a atuada que a Fiscalização cometeu erro ao somar as informações contidas nos "Mapas de Vendas - Margem 2004" (fls. 80/91) com o "Mapa de Vendas 2004" (fls. 92/103), pois a margem já estaria contida no total das vendas.

Analisando-se os referidos demonstrativos, constata-se que as quantidades vendidas informadas em ambos, em cada mês, são exatamente as mesmas, o que evidencia que de fato a parcela correspondente à "Margem" já estaria considerada no montante informado no "Mapa de Vendas".

Ao calcular a receita bruta de vendas que constituiu a base de cálculo das contribuições objeto dos autos a Fiscalização não somou o conteúdo dos dois demonstrativos citados, mas sim considerou, conforme demonstrativo à fl. 153, a Receita Bruta de Vendas informada nos "Mapa de Vendas 2004" (fls. 92/103), e os valores que haviam sido informados ao SIMPLES (fls. 104/147), os quais coincidem em grande parte com os valores indicados nos "Mapas de Vendas - Margem 2004" (fls. 80/91).

A partir dos esclarecimentos prestados na fase impugnatória, que demonstram que a parcela informada ao SIMPLES era parte da receita bruta de vendas, deve ser excluída da base de cálculo das contribuições sociais a parcela considerada em duplicidade.

Esse fato não é motivo de nulidade do lançamento, como alega a impugnante, devendo apenas ser ajustado o montante da exigência de modo a excluir do valor tributável as parcelas referentes à "margem" informada ao SIMPLES, que foram computadas em duplicidade, conforme demonstrativos a seguir, relativos, respectivamente, À COFINS e ao PIS lançados no presente processo:

[tabela de valores]"

A empresa interpôs tempestivamente¹ o Recurso de e-fls. 595 a 616, reiterando os termos da defesa exordial.

É o suficiente para o relatório. Passo ao voto.

¹ AR – 04/03/09, e-fls. 582; Recurso – 30/03/09, e-fls. 595

Voto

Conselheira Ana de Barros Fernandes Wipprich, Relatora

Conheço do Recurso Voluntário, por tempestivo.

Em pesquisa ao sistema e-processo, constata-se que a recorrente teve contra si lavrados Autos de Infração também para as exigências de IRPJ e CSLL, formalizadas no processo administrativo fiscal nº 10120.011840/2007-70. As autuações de IRPJ, CSLL e as para as exigências de PIS e Cofins, objetos destes autos, referem-se ao mesmo ano-calendário (2004) e têm a mesma matéria tributável utilizada como base de cálculo, levada à tributação pelo regime do arbitramento, em razão da empresa não apresentar a escrituração contábil, ao menos o Livro Caixa.

O litígio relativo às exigências foi apreciado por esta Turma Julgadora em 08 de outubro de 2013, quando foi exarado o Acórdão nº 1801-001.678 (anexado aos autos; e-fls. 623 a 629), que restou assim ementado:

IRPJ. ARBITRAMENTO DO LUCRO POR DESCUMPRIMENTO DE CONDIÇÕES PARA PERMANÊNCIA NO SIMPLES. NECESSIDADE DE EMISSÃO DO ATO DECLARATÓRIO EXECUTIVO DE EXCLUSÃO.

É insubsistente o lançamento por arbitramento do lucro promovido de ofício, se não foi formalizado o competente ADE de exclusão do SIMPLES.

Naqueles autos, foi solicitada diligência por este colegiado para que se exibisse o competente ato declaratório de exclusão da empresa do Simples Federal, ato administrativo necessário à alteração do regime de tributação realizado *ex officio*, de Simples, para o arbitramento do lucro. Esclareceu a autoridade fiscal designada ao cumprimento das verificações que a recorrente não fora excluída do Simples Federal no ano-calendário de 2004, mas que se auto excluiu em 2005. Reproduzo os termos da Resolução, proposta pela Conselheira Ana Clarissa Masuko dos Santos Araújo e respectiva resposta:

"De outra banda, também é obrigatória nos termos do artigo 15, parágrafo 3º da mesma lei retromencionada (Lei 9.317/1996), a expressa exclusão da empresa do SIMPLES por meio de ato declaratório, com a necessidade de ciência do contribuinte de modo a possibilitar a sua manifestação e eventual demonstração por meio de provas a correta ou não, exclusão, tudo em homenagem ao contraditório, ampla defesa e legalidade afeitos aos processos e procedimentos administrativos.

A DRF silenciou acerca da exclusão. E a decisão de primeira instancia silenciou acerca da existência ou não do ato declaratório, embora a lei seja determinante.

Em face desta questão e com a observância do disposto no art. 18 do Decreto nº 70.235, de 1972, votou-se pela conversão do julgamento na realização de diligência para que o ato declaratório de exclusão do SIMPLES FEDERAL seja juntado ao processo bem como comprovante de ciência da Recorrente.

[...]

Ao final, a d. autoridade preparadora elaborou o Despacho de Encaminhamento que compõe o processo eletrônico no arquivo 50707530. Informa que não foi formalizado ato declaratório de exclusão do SIMPLES, e aponta as razões que entende relevantes para esclarecer o procedimento fiscal."

Comprovado nos autos nº 10120.011840/2007-70 que a empresa não foi excluída do Simples Federal, de ofício, no ano-calendário de 2004, defeso estava à autoridade fiscal proceder ao arbitramento do lucro da recorrente, por consistir em alteração do regime de tributação ao qual se sujeitava a autuada. Adoto, em todos os termos, o voto proferido por esta Turma Especial na ocasião do julgamento dos autos conexos a este, de lavra do Conselheiro Leonardo Mendonça Marques:

"Como se constata nos autos, conforme posto na informação fiscal vinda com a diligência, não foi editado o competente ato declaratório executivo de exclusão do SIMPLES. O que se tem é: exclusão mediante pedido da recorrente com efeitos a partir do ano-calendário de 2005; verificação em procedimento de ofício da extrapolação dos limites de receita para o ano-calendário de 2004 (que surtiria efeitos excludentes com relação ao ano-base de 2005); arbitramento de ofício promovido com relação a 2004, pela não entrega dos controles contábeis exigidos pela lei (livro-caixa).

Portanto, dentre os procedimentos fiscais e aqueles adotados pela própria recorrente, o que importa à resolução da presente lide administrativa, é o arbitramento de ofício com relação ao ano-calendário 2004. Para tanto, não se pode prescindir da emissão do correlato ADE, que formalize a exclusão do SIMPLES, apontando os fundamentos fáticos e jurídicos, e permitindo, inclusive, a abertura do contencioso administrativo e/ou judicial pelo sujeito passivo. Esse é o rito indispensável prescrito na Lei nº. 9.317/96, em seu artigo 15, parágrafo 3º, nos seguintes termos:

A exclusão de ofício dar-se-á mediante ato declaratório da autoridade fiscal da Secretaria da Receita Federal que jurisdicione o contribuinte, assegurado o contraditório e a ampla defesa, observada a legislação relativa ao processo tributário administrativo.

Assim, o lançamento formalizado nos presentes autos é insubsistente, por pretender exigir tributo sob regime tributário estranho àquele ao qual a recorrente encontrava-se submetida no período fiscalizado. A transposição para o regime geral, com o subsequente arbitramento do lucro, carece do ato administrativo definido na norma legal como sendo hábil a tal mister. Diga-se, por fim, que não se trata de mero vício formal do ato de lançamento destes autos. O defeito extrínseco ora apontado esvazia materialmente a autuação em comento. É insubsistente a base de cálculo e a tributação promovida, por não guardarem relação com a forma de apuração de tributos atrelada à recorrente no ano-base 2004.

Pelo exposto, voto por dar provimento ao recurso voluntário, para determinar o cancelamento do auto de infração, e a exoneração do crédito exigido."

Voto em dar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Ana de Barros Fernandes Wipprich

CÓPIA