



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

Processo n° 10314.720031/2017-57
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1301-003.826 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 16 de abril de 2019
Matéria IRPJ - OMISSÃO DE RECEITAS
Recorrente NOBELPACK EMBALAGENS E LOGÍSTICA LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2012

OMISSÃO DE RECEITA. LANÇAMENTO. REGIME DE TRIBUTAÇÃO.

Verificada a omissão de receita, a autoridade determinará o valor do imposto e do adicional a serem lançados de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica no período de apuração a que corresponder a omissão.

BASES DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL. DEDUÇÃO DE TRIBUTOS EXIGIDOS DE OFÍCIO. EXCEÇÃO AO REGIME DE COMPETÊNCIA. DEDUTIBILIDADE APÓS CONSTITUIÇÃO DEFINITIVA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.

A dedução dos valores de tributos e juros exigidos de ofício não segue a regra geral do regime de competência, somente podendo ser efetivada na apuração do resultado referente ao período em que se operar a constituição definitiva do crédito tributário lançado.

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO.

A prática reiterada e sistemática da prestação de informações inverídicas em diversas declarações ao fisco federal e no Livro de Apuração do IPI revela o intuito doloso de impedir o conhecimento pela autoridade fiscal do real valor dos tributos devidos e constitui fundamento para a aplicação da multa qualificada.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

Aplicação da Súmula CARF 108. - Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

RESPONSABILIDADE PESSOAL. ADMINISTRADOR.

Os administradores ou gerentes de pessoas jurídicas de direito privado são pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por afastar as preliminares arguidas e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário, nos seguintes termos: (i) por unanimidade de votos, afastar as preliminares arguidas; e (ii) por maioria de votos: (a) manter o lançamento com base no lucro real, vencido o Conselheiro Carlos Augusto Daniel Neto que votou por cancelar a exigência por entender que o lançamento deveria ter sido realizado com base no lucro arbitrado; (b) por maioria de votos, negar o pedido de dedução das bases de cálculo de IRPJ e de CSLL do PIS e Cofins lançados de ofício, vencidas as Conselheiras Amélia Wakako Morishita Yamamoto (Relatora) e Bianca Felícia Rothschild que votaram por prover o recurso nesse ponto; (d) manter a multa de 150%, vencido o Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza que votou por reduzir a penalidade para 75%; (e) manter o coobrigado no polo passivo da obrigação tributária, vencidos os Conselheiros José Eduardo Dornelas Souza, Carlos Augusto Daniel Neto e Bianca Felícia Rothschild que votaram por excluir a responsabilidade tributária que lhe foi atribuída. Designado o Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto para redigir o voto vencedor.

(assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Presidente e Redator Designado.

(assinado digitalmente)

Amélia Wakako Morishita Yamamoto - Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Roberto Silva Junior, José Eduardo Dornelas Souza, Nelso Kichel, Carlos Augusto Daniel Neto, Giovana Pereira de Paiva Leite, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Bianca Felícia Rothschild e Fernando Brasil de Oliveira Pinto.

Relatório

NOBELPACK EMBALAGENS E LOGÍSTICA LTDA, já qualificado nos autos, recorre da decisão proferida pela 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Porto Alegre (RS) - DRJ/POA (fls. 389 e ss), que, por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação apresentada e manteve as exigências fiscais, exceto quanto à multa incidente sobre o IRPJ lançado por ausência de declaração ou declaração inexata, que deve ser reduzida para 75%. Ao sócio e administrador, Sr. Beni Adler, foi imputado responsabilidade solidária por excesso de poderes, infração à lei e contrato social, nos termos do art. 135, III, do CTN.

Do Lançamento

Trata-se de autos de infração de IRPJ e CSLL, calculado com base no lucro real trimestral, do ano-calendário de 2012, exigindo o crédito tributário no valor global de R\$ 33.460.029,59, com aplicação de multa de ofício qualificada de 150%, acrescidos de juros de mora, em razão de omissão de receitas.

Segundo o Termo de Verificação Fiscal, (fls. 227 e ss), e Relatório do acórdão recorrido, as razões do lançamento foram:

A fiscalização identificou divergência entre os valores de IRPJ e de CSLL declarados em DIPJ e os constantes de levantamento das notas fiscais eletrônicas, fornecidos pelo Sped. Intimada a justificar as inconsistências, a contribuinte nada acrescentou; apenas encaminhou livros de apuração do IPI, registro de entradas e de saídas e CD com cópia da DIPJ e arquivos do Sped contábil, os quais, na visão do autuante, prestaram-se a corroborar as constatações de que a receita do ano-calendário 2012 foi muito superior às declaradas em DIPJ e Dacon.

A omissão de receitas foi calculada com base nas diferenças apuradas trimestralmente entre o montante das vendas líquidas registrado pelas notas fiscais eletrônicas (vendas, menos devoluções) e o declarado como vendas líquidas na DIPJ (vendas de mercadorias e serviços, menos vendas canceladas). A tributação foi realizada com base na mesma sistemática de apuração do lucro adotada pela empresa.

A fiscalização também lançou uma diferença a menor de R\$ 770,49 entre o declarado em DCTF a título de IRPJ para o primeiro trimestre de 2012 e o apurado na DIPJ pela contribuinte em relação ao mesmo período.

A multa de ofício aplicada foi duplicada, sob a justificativa de que o contribuinte procurou impedir o conhecimento, por parte da autoridade fiscal, do real valor dos tributos a que estava sujeita, enquadrando-se na hipótese do art. 44, § 1º, da Lei 9.430/96, combinada com o art. 71 da Lei 4.502/64 (sonegação).

O autuante entendeu que o Sr. Beni Adler, sócio e administrador da empresa, prestou declarações inverídicas sobre as receitas por ela auferidas. Por esse motivo, imputou-lhe responsabilidade solidária por excesso de poderes, infração de lei, contrato social ou estatuto (art. 135, III, do CTN).

Da Impugnação

Nos termos da decisão da DRJ, foi apresentada impugnação do contribuinte, fls. 290 e ss, em que foram aduzidos os seguintes argumentos:

A interessada defende a nulidade dos autos de infração. Entende que houve vício material nos autos de infração, por ausência de indicação da base de cálculo correta, e insuficiência probatória dos lançamentos.

A impugnante advoga terem sido ignoradas as normas do RIR/99 para apuração do lucro real, sendo os tributos apurados com base no valor das notas fiscais – o que não significaria necessariamente faturamento/receita bruta, bem como receita não seria o mesmo que lucro. Alega, em outras palavras, que foi tributada outra coisa que não renda.

A contribuinte entende que a mera comparação entre os valores declarados e o das notas fiscais, para considerar a receita bruta supostamente omitida como lucro tributável, implicou levantamento precário, de que resultou lucro real sequer apurável nos melhores cenários econômicos (lucro superior a 50% de seu faturamento). O lucro tributável deveria representar o acréscimo patrimonial, obtido mediante confronto com os gastos necessários à fonte produtora.

A impugnante enfatiza que o autuante desconsiderou a sua escrituração contábil e reputou-a imprestável. A apuração do lucro real pressupõe o cumprimento de diversos requisitos legais, entre os quais que a demonstração do lucro real seja transcrita no Lalur (art. 275, parágrafo único, do RIR/99). Esse livro, assim como o de inventário e outros sequer foram solicitados. A autuada nem possuía o Lalur. Assim, a utilização da sistemática do lucro real não seria cabível nessas condições: o arbitramento consistiria em imposição legal.

A contribuinte condena o fato de o relatório fiscal ter deixado de juntar, assim como especificar, quais as notas fiscais foram consideradas, total ou parcialmente, na quantificação da omissão de receitas. Essa falta dos mínimos elementos de prova gera prejuízo à defesa, a justificar a nulidade dos autos.

No mérito, a impugnante postula a revisão dos lançamentos, para que a base de cálculo adotada seja a do lucro arbitrado. Repisa argumentos de que a tributação pelo lucro real requer a manutenção da escrituração de livros comerciais e fiscais na forma da lei; que a autoridade lançadora não registrou no relatório fiscal se analisou o Lalur ou que tenha intimado a impugnante a apresentá-lo. Assegura que a precariedade da sua contabilidade é corroborada pelo fato de não ter Lalur. Assevera, também, que, ao não adotar o lucro arbitrado, o lançamento não respeita o art. 112 do CTN.

A contribuinte pleiteia a redução da multa lançada para 75%, por entender inaplicável a qualificação. Defende que a mera omissão de receita por parte da autuada não seria suficiente para ensejar o agravamento da multa de ofício (Súmula 14 do Carf); que não bastaria a identificação objetiva de

suposta infração tributária, mas a identificação da vontade do agente em cometer o ilícito ou correr o risco de cometê-lo. Entende que não há justificativa plausível para a qualificação, provas de conduta dolosa ou conduta reiterada. Ademais, enfatiza que a autoridade lançadora não fez exposição dos motivos que levassem à qualificação da multa.

A impugnante pede também o afastamento dos juros de mora sobre a multa de ofício, por ausência de previsão legal. Diz que o art. 161, § 1º, do CTN não seria aplicável, pois a expressão “crédito tributário” não englobaria a multa de ofício, mas tão somente os tributos não pagos no vencimento.

Alternativamente, a contribuinte postula por que sejam cancelados parcialmente os lançamentos, para que sejam deduzidos do lucro real os tributos lançados, oriundos da mesma fiscalização (IPI, PIS e Cofins). Afirma que o art. 344 do RIR/99 estabelece que os tributos sejam dedutíveis na determinação do lucro real e registra entendimento de Hiromi Higushi favorável a esse entendimento, mesmo quando os tributos estejam com a exigibilidade suspensa.

O impugnante Beni Adler pede que seja afastada a sua responsabilização, além de serem acolhidos todos os pedidos formulados na impugnação interposta pela contribuinte. Afirma que seu enquadramento como responsável solidário não teve motivação.

Aduz que os sócios-gerentes, diretores e administradores das sociedades limitadas ou anônimas somente podem ser responsabilizados pessoalmente pelas dívidas tributárias empresariais em razão de atos praticados com excesso de poderes ou por infração de lei, contrato social ou estatuto, desde que as pessoas jurídicas fiquem sem condições de arcar com os débitos.

Assevera que a fiscalização não demonstrou ou comprovou a presença de dolo do agente nem que o sujeito passivo tenha ficado sem condições de pagar os tributos. Igualmente não teria sido comprovada dissolução irregular da pessoa jurídica do sujeito passivo das obrigações tributárias reclamadas ou que o impugnante tenha envolvimento ilícito doloso nessa prática.

Beni Adler considera hipótese de cerceamento do direito de defesa a falta de especificação, no termo de verificação fiscal, da hipótese incorrida do art. 135 do CTN em que justificasse sua responsabilização tributária. Entende que não poderia contestar especificamente sem saber qual seria sua conduta ilícita. Acrescenta que a simples acusação de omissão de receitas e o não recolhimento de tributo seriam insuficientes. Do contrário, haveria responsabilização pessoal do sócio sempre que uma empresa deixasse de recolher seus tributos e sofresse a lavratura de auto de infração. Complementa que a falta de motivação não somente impediria a responsabilização como também demonstraria a nulidade do ato administrativo, por não observar garantias elementares dos contribuintes e deveres da administração pública, como o expresso no art. 2º, parágrafo único, VII, da Lei 9.784/99.

Em julgamento realizado em 17 de agosto de 2017, a 1ª Turma da DRJ/POA, considerou improcedente parcialmente a impugnação da contribuinte e prolatou o acórdão 10-59.826, assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2012

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE.

A nulidade do auto de infração somente se justifica diante de atos e termos lavrados por pessoa incompetente ou de despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

OMISSÃO DE RECEITA. LANÇAMENTO. REGIME DE TRIBUTAÇÃO.

Verificada a omissão de receita, a autoridade determinará o valor do imposto e do adicional a serem lançados de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica no período de apuração a que corresponder a omissão.

LUCRO REAL. DEDUTIBILIDADE DE TRIBUTOS E CONTRIBUIÇÕES. EXIGIBILIDADE SUSPENSA.

Os tributos e contribuições cuja exigibilidade esteja suspensa por reclamações ou recursos de processo tributário administrativo não são dedutíveis na determinação do lucro real.

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO.

A prática reiterada e sistemática da prestação de informações inverídicas em diversas declarações ao fisco federal e no Livro de Apuração do IPI revela o intuito doloso de impedir o conhecimento pela autoridade fiscal do real valor dos tributos devidos e constitui fundamento para a aplicação da multa qualificada.

Não se consuma a sonegação quando o contribuinte declara em DIPJ a informação que serve de base para a autuação.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. NÃO CONHECIMENTO.

Os juros de mora incidentes sobre as multas de ofício não devem ser apreciados no âmbito do processo administrativo-fiscal porque não são constituídos pelo lançamento.

RESPONSABILIDADE PESSOAL. ADMINISTRADOR.

Os administradores ou gerentes de pessoas jurídicas de direito privado são pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA: CSLL.

Aplica-se à CSLL as considerações feitas ao IRPJ, em relação à matéria cuja causa seja idêntica.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Do Recurso Voluntário

A contribuinte apresentou Recurso Voluntário às fls. 414 e ss, onde reforça os argumentos já apresentados em sede de impugnação, e pede a improcedência do lançamento por:

- Da preliminar de nulidade do auto de infração por vício material;
- Da preliminar de nulidade por insuficiência probatória do lançamento;
- Do arbitramento do lucro;
- Da ausência de dedução do IPI, PIS e Cofins da base de cálculo do IRPJ e CSLL;
- Da indevida qualificação da multa de ofício;
- Da inaplicabilidade dos juros sobre a multa de ofício;

O responsável solidário, Sr. Beni Adler, apresentou Recurso Voluntário, às fls. 467 e ss, onde reforça o seguinte argumento: afastamento de sua responsabilização.

Recebi os autos, por sorteio, em 17/10/2018.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Relatora.

A contribuinte foi autuada, para o recolhimento de IRPJ e CSLL, do ano-calendário de 2012, em razão de omissão de receitas decorrentes diferenças entre o valor da receita bruta declarada em DIPJ e aquele obtido através do levantamento de suas notas fiscais eletrônicas, totalizando o crédito tributário de R\$33.460.029,59 incluindo multa de ofício qualificada de 150% e juros de mora, bem como a responsabilização solidária do Sr. Beni Adler, por excesso de poderes, infração de lei, contrato social ou estatuto, art. 135, do CTN.

Eles foram cientificados do teor do acórdão da DRJ/POA, intimados ao recolhimento dos débitos em 12/09/2017 e em 14/09/2017 conforme termo de abertura do documento à fl. 410, e AR de fl. 411 e apresentou recurso voluntário no dia 11/10/2017, às fls. 413 e ss, e 13/10/2017 (12/10/2017 feriado nacional), às fls. 466 e ss, respectivamente.

Já que atendidos os requisitos de admissibilidade, tomo conhecimento dos recursos voluntários apresentados pelo contribuinte e responsável solidário.

Preliminar de Nulidade do Auto de Infração

Alega a recorrente que o auto de infração seria nulo por vício material pois haveria evidente precariedade do levantamento fiscal realizado, já que a autoridade fiscal não poderia ter considerado que o valor encontrado na comparação que fez entre valores declarados e das notas fiscais e faturamento/receita bruta e tampouco considerar essa receita bruta, supostamente omitida como lucro tributável, e que não haveriam condições para que a base de cálculo se desse pelo lucro real e sim pelo arbitrado.

Pugna também pela nulidade por insuficiência probatória, alega que as notas fiscais não foram juntadas pela fiscalização o que impediu de se defender.

Como disse a DRJ:

Também não há nulidade em relação à falta de especificação das notas fiscais na quantificação da omissão de receitas. As notas fiscais foram emitidas pela própria contribuinte, assim como a DIPJ foi por ela informada. Não existem dados que a impugnante não pudesse alcançar a partir de registros que estavam em seu poder. A omissão de receitas se deu a partir da diferença entre os totais. Não houve prejuízo à defesa.

Na realidade a razão da autuação foi a falta de justificativa do próprio contribuinte que se esquivou de demonstrar as diferenças apontadas, e não é a falta de juntada das notas fiscais que ensejariam nulidades do lançamento.

Ora conforme se observa, as alegações de nulidade, na realidade confundem-se com as questões de mérito, que serão analisadas à frente.

Assim, não vejo nenhum tipo de nulidade na autuação do fiscal.

Ademais, pelos argumentos apresentados, não vejo nulidade nos termos do art. 59 do Decreto 70.235/72, e sim alegações que se confundem com o mérito do caso.

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993)

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito

passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

Desse modo, de se afastarem as preliminares arguidas.

Mérito

Conforme se verifica do Termo de Verificação Fiscal, a fiscalização se iniciou em 05/11/2014 a fim de se apurar diferenças de R\$33.260.944,69, entre o valor da sua receita bruta declarada em DIPJ e aquele obtido através do levantamento de suas notas fiscais eletrônicas NF-e:

LEVANTAMENTO CONFORME Nfe		
CFOP	Descrição CFOP	Valor NF todas (VI dos itens menos desc.)
1201	Devolução de venda de produção do estabelecimento	-174.425,39
2201	Devolução de venda de produção do estabelecimento	-48.175,71
5101	Venda de produção do estabelecimento	10.384.241,32
5922	Lanç.a título de simples fat. / venda para entrega futura	6.996.805,80
5933	Prest. serviço tributado pelo ISS	21.740.451,09
6101	Venda de produção do estabelecimento	1.653.172,27
6109	Venda de produção do estabelecimento, destinada à ZFM	30.238,81
6933	Prest. serviço tributado pelo ISS	21.639.577,68
Total		62.221.885,87
VALOR DECLARADO EM SUA DIPJ (Ficha 06A, Linhas 01 a 10):		28.960.941,18
DIFERENÇA A SER ESCLARECIDA E COMPROVADA:		33.260.944,69

Em resposta, o recorrente não apresentou justificativas com relação à diferença e juntou livro de apuração do IPI, Livro de registro de entradas e saídas, bem como arquivos contendo sua DIPJ e SPED contábil.

Tais informações, na realidade corroboraram o que a fiscalização já havia levantado, as seguintes divergências:

	Vd. Líquidas Conforme NFe	Vd. Líquidas Conforme DIPJ	Vendas Conforme DACONS
jan/12	2.689.996,69		2.796.909,87
fev/12	3.415.782,48		1.507.174,58
mar/12	4.341.553,84		1.575.796,61
1o. trim.	10.447.333,01	3.488.638,05	5.879.881,06
abr/12	3.377.137,16		1.555.653,02
mai/12	4.763.049,93		4.785.731,61
jun/12	3.642.069,76		2.966.019,73
2o. Trim.	11.782.266,85	6.084.698,45	9.307.404,36
jul/12	4.250.449,29		2.166.184,89
ago/12	6.057.294,79		2.320.843,88
set/12	5.476.287,51		4.158.339,00
3o. Trim.	15.784.031,59	8.450.439,51	8.645.367,77
out/12	7.470.474,24		3.546.168,37
nov/12	9.347.659,29		9.360.051,24
dez/12	7.390.130,89		3.738.079,92
4o. Trim.	24.208.264,42	10.937.265,17	16.644.299,53
Totais:	62.221.885,87	28.960.941,18	40.476.952,72

Assim, diante das injustificadas diferenças, foi tratado como omissão as diferenças entre as NF-e e aquelas declaradas em DIPJ:

	Conforme Nfe			Conforme DIPJ			Omissão
	Vendas	Devoluções	Vd. Líquidas	Vd Merc / Serv	Vd. Canc	vds líquidas	
1º tri	10.473.448,21	26.115,20	10.447.333,01	3.541.283,25	52.645,20	3.488.638,05	6.958.694,96
2º tri	11.802.478,36	20.221,51	11.782.256,85	6.118.655,48	34.057,03	6.084.598,45	5.697.658,40
3º tri	15.804.402,49	20.370,90	15.784.031,59	8.471.529,35	21.089,84	8.450.439,51	7.333.592,08
4º tri	24.364.157,91	155.893,49	24.208.264,42	11.195.920,89	258.655,72	10.937.265,17	13.270.999,25

Pede o recorrente a utilização do lucro arbitrado ao invés do lucro real como foi feito.

Ora, nesse sentido a decisão da DRJ é irrefutável:

O art. 288 do RIR/99 estabelece:

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

As informações das notas fiscais eletrônicas, extraídas do Sped, constituem prova irrefutável do faturamento de uma determinada empresa. A diferença positiva entre o total das notas fiscais de um determinado período, deduzidas das devoluções, e o informado na DIPJ como venda de mercadorias ou serviços, menos vendas canceladas, significa que houve omissão de receitas.

Apesar de ter exercido a opção de tributação pela sistemática de apuração do lucro real, a impugnante agora pede a revisão dos lançamentos, para que a tributação de IRPJ e CSLL seja efetuada com base no lucro arbitrado. Alega que o autuante teria reconhecido a imprestabilidade da contabilidade. Ademais, afirma que não possuía Lalur e não lhe foram solicitados livros que seriam obrigatórios para apontar o lucro real.

A defesa retira deduções do relatório fiscal que, realmente, não se podem dele extrair. Diz, por exemplo, que foi “reconhecido no relatório fiscal que a contabilidade da impugnante é imprestável para espelhar a realidade dos fatos e fornecer informações seguras para o fisco”; ou que “a própria fiscalização reconheceu não ter meios para recompor a contabilidade da impugnante”. Em outra passagem, comenta que “a própria fiscalização afirma que ‘nada foi justificado’” e que “o arbitramento então se lhe impunha, até porque não é possível autuar o contribuinte da maneira mais maléfica”.

A fiscalização não disse que a contabilidade é imprestável e a expressão “nada foi justificado”, citada anteriormente, não se refere à contabilidade, mas à indagação feita à contribuinte quanto à diferença entre o Sped e a DIPJ.

A autuação foi realizada com base na identificação de irregularidade fiscal. Não é obrigatório que, em todos os procedimentos, o auditor-fiscal examine a íntegra da escrita contábil e fiscal da pessoa jurídica, até porque é

obrigação da fiscalizada mantê-la em boa ordem e segundo as normas contábeis recomendadas (art. 259 do RIR/99). Fosse isso uma verdade, não poderiam existir procedimentos de malha, que se assentam essencialmente em dados declarados. Neste caso, a irregularidade que deu azo a lançamento resumiu-se a omissão de receitas não declaradas. Como determina a lei, o autuante lançou tributos devidos com base no lucro real – regime ao qual estava submetida a autuada, conforme sua opção.

Não é aplicável o art. 112 do CTN, que preconiza interpretação da legislação tributária que define infração de maneira mais favorável ao acusado em caso de dívidas quanto:

I - à capitulação legal do fato;

II - à natureza ou às circunstâncias materiais do ato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

Em primeiro lugar, porque não se trata de legislação tributária que define infração; em segundo, porque não há dúvida: a omissão deve ser tributada conforme o regime de tributação a que está submetida a pessoa jurídica no período de apuração a que correspondeu a omissão.

A contribuinte apela a argumentos de cunho econômico para justificar a tributação pelo lucro arbitrado. Diz que o comparativo entre os valores das notas fiscais e os declarados seria um levantamento precário, que não representaria o lucro real efetivo e confundiria receita com lucro; que, por isso, o lucro teria resultado em percentual superior a 50% do seu faturamento (sequer apurável nos melhores cenários econômicos). Em outro momento, diz que “por óbvio que os custos correspondentes [às receitas omitidas] também não foram registrados”.

Aparentemente, a impugnante busca uma “conversão de lucro real para lucro arbitrado” porque este último regime ser-lhe-ia mais benéfico, em termos de resultado.

Contudo, essa “conversão” não tem previsão legal. A existência de omissão de receitas resultou inexorável. Se existem outros custos (diretos ou indiretos), diferentes daqueles que a contribuinte tenha declarado, tal prova não veio ao processo. Esses custos também deveriam estar contabilizados e declarados.

Conclui-se que houve omissão de receitas e que a respectiva tributação pelo lucro real se faz consoante determinado em lei.

Ademais, o entendimento do CARF tem sido nesse sentido, o arbitramento do lucro é medida extrema, devendo ser aplicado pela fiscalização quando não há outra forma de determinação do crédito tributário.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica IRPJ

Ano-calendário: 2008

**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 o 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. Correta a decisão da DRJ. (acórdão 1402-002.177, de 3/05/2016, Rel. Demetrius Macei, decisão unânime)

IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2002, 2004

ARBITRAMENTO. MEDIDA EXTREMA.

Ficam sujeitos ao arbitramento do lucro, medida extrema e excepcional de auditoria, os contribuintes cuja escrituração contiver deficiências que a tornem imprestável para determinar o lucro real. (acórdão 1402-001.743, de 30/07/2014, Rel. Carlos Pelá, decisão unânime).

Assim, de se manter o lançamento.

Da ausência de dedução do PIS e COFINS da base de cálculo do IRPJ e

CSLL

Pugna o contribuinte, em sequência, a dedução dos tributos PIS, COFINS e IPI que foram lançados na mesma fiscalização, já que os mesmos são dedutíveis. E que no momento do lançamento não seria possível saber se estaria com a exigibilidade suspensa como afirmou a DRJ:

A própria impugnante reconhece que a dedutibilidade dos tributos e contribuições na determinação do lucro real sofre ressalvas quando eles estiverem com exigibilidade suspensa, nos termos dos incisos II a IV do art. 151 do CTN (art. 344, § 1º, do RIR/99). No entanto, inadvertidamente, sua defesa destaca as hipóteses de suspensão “por força de depósito ou concessão de medida liminar ou tutela antecipada”, sem cogitar as do inciso III do art. 151 do CTN, que contempla “as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo”.

A contribuinte questiona o entendimento de que os tributos estariam com exigibilidade suspensa, pois não seria certo que apresentaria defesa em relação a eles. No entanto, ela não traz a prova de que não tenha se socorrido das vias administrativas e de que os tributos estejam definitivamente constituídos.

O pleito analisado neste item não encontra abrigo legal.

Nesse ponto entendo que o contribuinte tem razão, com relação ao PIS e à COFINS uma vez que o tributo não nasce suspenso, e foram lançados na mesma ocasião do IRPJ e da CSLL. A suspensão da exigibilidade do tributo ocorreu em momento posterior.

Nesse sentido:

REGIME DE TRIBUTAÇÃO LUCRO REAL REGIME DE
COMPETÊNCIA DEDUTIBILIDADE DE DESPESAS INCORRIDAS
PIS/COFINS CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO.

Os lançamentos materializando exigências de PIS e COFINS são dedutíveis do lançamento de IRPJ ainda que sob contestação na medida em que a materialização da exação configura a existência de despesa incorrida sujeita a dedução a teor do chamado regime de competência. Por expressa previsão legal a CSSL deixou de ser dedutível na vigência de certa legislação de regência (cf. art. 1o., parágrafo único da Lei 9.316/96). (acórdão 103-21283, de 12/06/2003, Rel. Victor Luís de Salles Freire, decisão unânime)

PIS E COFINS LANÇADOS DE OFÍCIO. DEDUÇÃO NA BASE DE
CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL LANÇADOS NA MESMA DATA E
SOBRE OS MESMOS FATOS. DEDUTIBILIDADE.

Em regra o PIS e a COFINS são dedutíveis da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Tendo em vista que nenhum tributo nasce suspenso, o PIS e a COFINS devem ser deduzidos do IRPJ e CSLL lançados sobre as mesmas receitas tidas como omitidas.). (acórdão 1401-003.050, de 12/12/2018, Rel. Livia De Carli Germano, decisão unânime)

Assim, de se deduzir da base de cálculo de IRPJ e CSLL os tributos lançados (PIS e COFINS) sobre as mesmas bases de omissão de receitas.

Da Multa Qualificada

Segundo o TVF, fl. 232, a multa qualificada foi aplicada nos lançamentos, pois em seu entendimento, ao informar incorretamente o valor das bases de cálculo de seus tributos nas suas DIPJ, DCTF, DACON e Livro de apuração do IPI, o contribuinte procurou impedir o conhecimento, por parte da autoridade fiscal, do real valor dos tributos a que estava sujeito, nos termos do art. 44, da Lei 9.430/96.

O recorrente em sua defesa afirma que não houve a ocorrência do dolo, nos termos dos arts. 71, 72 e 73 da Lei 4.502/64. Bem como aplicação da Súmula 14 do CARF.

Já a DRJ mantém a qualificação com os seguintes argumentos:

O autuante fundamenta a multa qualificada na atitude sonegatória da contribuinte (art. 71 da Lei 4.502/64), cujo intuito doloso ficou demonstrado pela prática reiterada e sistemática da prestação de informações inverídicas, em diversas declarações ao fisco federal e no Livro de Apuração do IPI, revelando o intuito de impedir o conhecimento pela autoridade fiscal do real valor dos tributos devidos.

O relatório fiscal evidencia que a aplicação da multa não se fez apenas por causa da omissão de receitas, mas pelo modus operandi que denuncia a prática intencional sonegatória. Portanto, a multa merece ser duplicada em relação às exigências decorrentes da omissão de receitas.

Entendo que nos casos de prova direta deva se manter a multa qualificada pelos mesmos motivos lançadores e da DRJ.

No caso em destaque, o valor deixado de ser declarado foi superior a 100%. Não há como se atribuir tal fato a erro ou mero equívoco. Trata-se de atitude dolosa, que dá ensejo à qualificação da multa, não se aplicando, portanto a Súmula 14 CARF.

A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.

	Conforme Nfe			Conforme DIPJ			Omissão
	Vendas	Devoluções	Vd. Líquidas	Vd Merc / Serv	Vd. Canc	vds líquidas	
1º tri	10.473.448,21	26.115,20	10.447.333,01	3.541.283,25	52.645,20	3.488.638,05	6.958.694,96
2º tri	11.802.478,36	20.221,51	11.782.256,85	6.118.655,48	34.057,03	6.084.598,45	5.697.658,40
3º tri	15.804.402,49	20.370,90	15.784.031,59	8.471.529,35	21.089,84	8.450.439,51	7.333.592,08
4º tri	24.364.157,91	155.893,49	24.208.264,42	11.195.920,89	258.655,72	10.937.265,17	13.270.999,25

Assim, de se manter a qualificação da multa

Juros sobre a multa de ofício

Há requerimento por parte da recorrente de se afastar a incidência dos juros sobre a multa de ofício, entretanto, diante da edição da recente Súmula deste CARF - 108, a aplico.

- Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

Solidariedade Passiva

Com relação à solidariedade passiva do Sr. Beni Adler, nos termos do art. 135, III, do CTN diz o TVF:

Demais Responsáveis Tributários

CPF

157.574.648-44

Nome

BENI ADLER

Responsabilidade Tributária

Responsabilidade Solidária por Excesso de Poderes, Infração de Lei, Contrato Social ou Estatuto

Motivação

Na condição de sócio da empresa prestou declarações inverídicas sobre as receitas auferidas pela mesma, conforme evidenciado em nosso Termo de Verificação Fiscal, parte integrante deste Auto de Infração.

Enquadramento Legal

A partir de 01/01/2000

Art. 135 da Lei nº 5.172/66.

E a DRJ assim manteve a responsabilização:

Beni Adler era o sócio majoritário da sociedade empresária atuada, à época dos fatos geradores, sendo detentor de 60% das quotas sociais. Também era o único administrador, com investidura dos mais amplos e gerais poderes de gestão e administração (fls. 16/22).

O impugnante, a quem é atribuída a responsabilidade solidária pelo crédito tributário constituído, sustenta cerceamento do direito de defesa em relação à

ausência de especificação, no termo de verificação fiscal, da hipótese do art. 135 do CTN sobre cujo enquadramento estaria assentada a sua responsabilização tributária. Essa falha impediria, segundo ele, a possibilidade de se defender, uma vez que não saberia qual foi a sua conduta ilícita. Diz também que a falta de motivação tornaria nulo o ato administrativo.

O impugnante acrescenta que a simples acusação de omissão de receitas e o não recolhimento de tributo não seriam suficientes para caracterizá-lo como responsável.

Tanto o auto de infração de IRPJ como o de CSLL imputam a Beni Adler responsabilidade tributária solidária por excesso de poderes, infração de lei, contrato social ou estatuto. Nos dois instrumentos consta que “*na condição de sócio da empresa, [Beni Adler] prestou declarações inverídicas sobre as receitas auferidas pela mesma, conforme evidenciado em nosso Termo de Verificação Fiscal, parte integrante deste Auto de Infração*”.

A transcrição do conteúdo dos autos de infração revela:

1º) a responsabilidade decorre da hipótese prevista no inciso III do art. 135 do CTN, pois o imputado é representante da pessoa jurídica de direito privado (administrador);

2º) a motivação do ato está explícita;

3º) em sendo Beni Adler o administrador único da empresa, decorre naturalmente que ele foi o agente dos atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, quer praticando os atos diretamente ou, no mínimo, assumindo o risco em relação aos resultados.

Portanto, não houve o alegado cerceamento do direito de defesa em relação à imputação da responsabilidade tributária; não houve falta de motivação; e a responsabilidade tributária restou justificada.

Paulsen¹ manifestou que a responsabilidade nos termos do art. 135, III, do CTN, são de caráter solidário, uma vez que decorre de atos praticados em benefício da empresa, configurando interesse comum:

Contudo, tendo o ato sido praticado em benefício da empresa, incide o art. 124, I, do CTN, que estabelece a solidariedade em função do interesse comum, de modo que, embora pudesse a responsabilidade do sócio-gerente ser pessoal, passará a haver a responsabilidade solidária da própria empresa, sem benefício de ordem.

Confirmada a sonegação através da omissão de receitas, de se manter a responsabilização tributária do sócio e administrador da empresa, Sr. Beni Adler, nos termos do art. 135, III, do CTN.

¹ PAULSEN, Leandro. Curso de direito tributário. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2008. p.152-153

Processo nº 10314.720031/2017-57
Acórdão n.º **1301-003.826**

S1-C3T1
Fl. 512

CONCLUSÃO

Diante de todo o acima exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário, afastar as preliminares arguidas e no mérito DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO, apenas para deduzir da base de cálculos os valores de tributos lançados sobre as mesmas receitas omitidas.

(assinado digitalmente)
Amélia Wakako Morishita Yamamoto

Voto Vencedor

Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Redator Designado.

DA INDEDUTIBILIDADE DOS TRIBUTOS LANÇADOS DE OFÍCIO

Em que pesem o avalizado voto da ilustre Conselheira Relatora, peço vênia para discordar de seu entendimento quanto à dedutibilidade dos tributos exigidos de ofício.

Alega a Recorrente que os valores lançados de ofício relativos às contribuições PIS e Cofins deveriam ser deduzidos da base de cálculo do IRPJ e da CSLL já no momento do lançamento.

Entendo não assistir razão à Recorrente.

É que a despesa para ser considerada incorrida e, portanto, dedutível na apuração do lucro real, deve ser revestida dos atributos de certeza e liquidez. Esse, aliás, o entendimento contido no Parecer Normativo Cosit nº 07/76 - o qual conclui que *“a despesa cuja realização está condicionada à ocorrência de evento futuro, indisponível para o beneficiário o correspondente rendimento, não pode ser considerada incorrida, vedada, por consequência, sua dedutibilidade na apuração dos resultados anuais”*.

Desse modo, enquanto perdurar a discussão administrativa sobre a exigência dos tributos lançados de ofício, não há que falar em sua dedutibilidade das bases de cálculo de IRPJ e CSLL.

Ressalta-se que mesmo antes da impugnação o crédito tributário não se mostrava exigível.

Isso porque o art.10 , inciso V, do Decreto nº 70.235, de 1972 dispõe que na lavratura do auto de infração deva constar *“a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de 30 (trinta) dias”*.

E na fluência dos prazos para apresentação de impugnação ou de recurso de voluntário prazo, o contribuinte já faz jus à certidão positiva com efeito de negativa a que alude o art. 206 do CTN. Nesse sentido, assim já dispunha o Ato Declaratório Normativo Cosit nº 5, de 27/01/1995: *“Poderá ser expedida certidão positiva de débitos, com efeitos de certidão negativa (art. 206 do CTN), no decorrer do prazo previsto no art. 31, parágrafo único, do Decreto n.º 70.235/72, quando requerida por sujeito passivo intimado na forma desse dispositivo”*.

Conforme se observa, em tal interregno o contribuinte fará jus à certidão positiva com efeito de negativa, o que implica, a teor do que dispõe o art. 206 do estatuto tributário, que ou já haverá penhora, ou o crédito deve se encontrar com exigibilidade suspensa.

No mesmo sentido, a Instrução Normativa RFB nº 734, de 2007, já determinava que:

Art. 3º A certidão conjunta positiva com efeitos de negativa, de que trata o art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 3, de 2007, será emitida quando não existirem pendências cadastrais em nome do sujeito passivo e constar, em seu nome, somente a existência de débito:

[...]

II - cujo lançamento se encontre no prazo legal para impugnação ou recurso, nos termos do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972. [grifo nosso]

Vê-se, assim, que a suspensão da exigibilidade do lançamento nos primeiros trinta dias após a ciência do lançamento advém da própria redação do art. 10 do Decreto 70.235, de 1972, o qual determina, na formalização do lançamento, que o contribuinte seja intimado para pagar ou impugnar no prazo de 30 dias. Ora se a administração concede o prazo de 30 dias também para o pagamento, não há outra conclusão a se chegar: durante tal prazo o crédito não pode ser exigido. Já tendo sido constituído, a única hipótese para não se cobrar tal crédito, de forma imediata, é a suspensão de sua exigibilidade.

Destaco ainda que o prazo de prescrição somente se inicia após 30 dias da data do lançamento (o que corrobora a suspensão da exigibilidade em tal período). Nesse sentido, destaco excerto do voto condutor do aresto no RECURSO ESPECIAL Nº 1.399.591:

O Código Tributário Nacional, no caput de seu art. 174, dispõe que a ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva.

Sobre o termo a quo do prazo prescricional quinquenal para a cobrança dos créditos tributários constituídos e exigíveis na forma do Decreto n. 70.235/72, não corre a prescrição enquanto não forem constituídos definitivamente tais créditos, ou seja, enquanto não se esgotar o prazo de trinta dias previsto no art. 15 daquele diploma normativo, prazo este fixado para a impugnação da exigência tributária.

Desse modo, considero que tributos lançados de ofício estão com exigibilidade suspensa desde a ciência do lançamento.

Frisa-se ainda que, além da impossibilidade de dedução de despesa que ainda dependa de evento futuro para ser considerada incorrida, há dispositivo específico que impede a dedução de tributos com exigibilidade suspensa, excetuando-se a regra geral de dedutibilidade com base no regime de competência (art. 41, § 1º, da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995 - base legal do art. 344, § 1º, do RIR de 1999):

“Art. 41. Os tributos e contribuições são dedutíveis, na determinação do lucro real, segundo o regime de competência.

§ 1º. O disposto neste artigo não se aplica aos tributos e contribuições cuja exigibilidade esteja suspensa, nos termos dos incisos II a IV do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1996, haja ou não depósito judicial.” [grifos nossos]

Com efeito, a partir de janeiro de 1995, a dedução pelo regime de competência não se aplica aos tributos e contribuições cuja exigibilidade esteja suspensa em virtude de impugnação, reclamação ou recurso, nos termos das leis reguladoras do processo administrativo. Nessa situação se inserem os valores objeto de lançamento de ofício. Ressalta-se que tal mecanismo não impede que o contribuinte usufrua da dedução dessas despesas. Implica, tão somente, que não será possível deduzi-las com base no regime de competência logo que contabilizá-las, podendo fazê-lo somente quanto efetivamente extinto o débito ou, ainda que assim não ocorra, desde que não mais estejam com a exigibilidade suspensa.

Ora, conforme visto, nos casos de lançamento de ofício, além da suspensão imediata do crédito tributário nos primeiros trinta dias após sua constituição, com a interposição de impugnação tempestiva mantém-se tal inexigibilidade, nos termos do inciso III do art. 151 do CTN.

Por decorrência, além de não caracterizar despesa incorrida no momento do lançamento, havendo apresentação de impugnação tempestiva em relação aos tributos lançados de ofício, estes somente são dedutíveis na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL no momento em que houver a decisão final da lide, e somente na hipótese de ser essa desfavorável ao contribuinte. Trata-se, na realidade, de situação idêntica ao que ocorre quando presentes medidas judiciais suspensivas, em que os respectivos tributos contestados deixam de ser dedutíveis pelo regime de competência, permitindo-se sua influência nas bases de cálculo de IRPJ e CSLL somente se o contribuinte não obtiver sucesso em sua demanda judicial.

Nesse contexto, caso o contribuinte contabilize tais despesas, deverá adicioná-las na parte A do Lalur, mantendo-as na parte B até que sobrevenha a decisão final do processo administrativo em que se discute a exigência. Caso o contribuinte seja vencido, a partir de então as despesas com tributos passam a ser dedutíveis, permitindo sua exclusão na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

Destaco ainda que não há base legal para "suspensão" ou interrupção do prazo decadencial em caso de reforma do lançamento questionado (por exemplo, excluir determinada infração de omissão de receita, ou reformar parcialmente a exigência de PIS/Cofins em razão de não terem sido considerados eventuais créditos, ou, até mesmo, a exoneração completa da exigência de PIS e Cofins por qualquer outro motivo), o que, por decorrência, diminuiria os valores de PIS e Cofins lançados de ofício e eventualmente deduzidos da base de cálculo do IRPJ no momento do lançamento². Assim, nas hipóteses em que decorridos mais de cinco anos entre o lançamento e a decisão definitiva que por ventura exonerasse parcela de PIS e Cofins lançados, não teria como o Fisco constituir o crédito tributário de IRPJ e de CSLL relativo ao PIS e Cofins indevidamente excluídos no momento do lançamento.

² De igual forma, não há qualquer previsão legal no sentido de se excluir do lucro real ou da apuração da base de cálculo da CSLL eventuais valores de PIS e Cofins lançados de ofício, assim como também não há base legal para se efetuar adição ns bases de cálculo de IRPJ e de CSLL caso esses tributos lançados de ofício e já deduzidos, posteriormente sejam adicionados em caso de cancelamento das exigências de PIS e de Cofins.

Processo nº 10314.720031/2017-57
Acórdão n.º **1301-003.826**

S1-C3T1
Fl. 516

Isso posto, no momento do lançamento, entendo não ser possível deduzir das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL o PIS e a Cofins exigidos de ofício.

(assinado digitalmente)
Fernando Brasil de Oliveira Pinto