



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10410.004001/2009-00
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1401-005.756 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 17 de agosto de 2021
Recorrente COMÉRCIO DE ALIMENTOS PAULISTA LTDA - ME
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2005

LANÇAMENTOS DE OFÍCIO. REGIMES DE APURAÇÃO. MESMO FATO GERADOR.

Inequívoca a nulidade de lançamento de ofício utilizando-se de regime de apuração do tributo lançado (IRPJ) distinto de regime já considerado em outro procedimento fiscal, sob pena de se ter dois regimes de apuração de imposto para um mesmo fato gerador.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em indeferir o pedido de perícia e, por maioria de votos, reconhecer, de ofício, a nulidade do auto de infração nos termos do voto do Relator designado. Vencido o Conselheiro Carlos André Soares Nogueira (relator) que afastava a preliminar de nulidade dos autos de infração e, no mérito, negava provimento ao recurso voluntário. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Claudio de Andrade Camerano.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Carlos André Soares Nogueira - Relator

(documento assinado digitalmente)

Cláudio de Andrade Camerano - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Claudio de Andrade Camerano, Daniel Ribeiro Silva, Carlos André Soares Nogueira, André Severo Chaves, Itamar Artur Magalhaes Alves Ruga, André Luis Ulrich Pinto, Barbara Santos Guedes (suplente convocada), Luiz Augusto de Souza Goncalves (Presidente).

Relatório

Trata o presente processo de lançamento de ofício de créditos tributários relativos ao Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ e tributos reflexos (Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, contribuição para o Programa de Integração Social – PIS e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS) do ano-calendário 2005 com base no Lucro Arbitrado.

O arbitramento do lucro deu-se em razão da contribuinte, embora optante pelo Lucro Real Trimestral, não ter apresentado à autoridade fiscal a escrituração contábil, bem como o Livro de Apuração do Lucro Real – LALUR. Cito as palavras das autoridade fiscal:

A ação fiscal foi iniciada em 13/01/2009 através do Termo de Início de Fiscalização.

O contribuinte em 29/01/2009 solicitou prorrogação do prazo para entrega dos livros e documentos solicitados. O que foi concedido. Decorrido o prazo, o contribuinte apresentou apenas os livros de entrada, saída, apuração de ICMS e contrato social com alterações, restando os demais itens do termo de início de fiscalização.

Reintimado em 28/04/2009 a apresentar os itens não apresentados. Não apresentou.

A apuração das bases de cálculo do IRPJ e demais tributos foi fundada nas informações prestadas pela contribuinte à Secretaria da Fazenda do Estado de Alagoas – SEFAZ, conforme se verifica no seguinte trecho do Termo de Encerramento do procedimento fiscal:

Através de informações da Secretaria Da Fazenda do Estado de Alagoas – SEFAZ, obtida mediante intimação, a qual através da LISTAGEM DO VALOR CONTÁBIL DAS OPERAÇÕES E PRESTAÇÕES DE 2005, informa que a empresa auferiu receitas de revenda de mercadorias no valor de R\$ 7.138.509,87 no ano de 2005. O contribuinte apresentou declaração do imposto de renda com base no lucro real trimestral, informando como receita total auferida em 2005 R\$ 6.652.458,82.

Informou na DCTF do segundo semestre de 2005 que esteve inativo no primeiro semestre e não declarou nenhum débito relativo ao segundo semestre de 2005, ou seja, nenhum débito foi declarado à Receita Federal,

A contribuinte insurgiu-se contra os lançamentos de ofício e impugnou os autos de infração. Peço licença para reproduzir a parte do relatório da autoridade julgadora de piso na qual esta resume as alegações lançadas pela impugnante:

4. No prazo legal, a contribuinte apresentou impugnação aos lançamentos do IRPJ e da CSLL (fls. 100/124), por meio da qual aduz, em síntese, depois de defender a sua tempestividade, a suspensão da exigibilidade do crédito em lide e o seu direito de petição:

Preliminar de nulidade

4.1. O Fisco deixou de promover a autuação de forma clara e precisa, de modo que ficou prejudicado em sua defesa. Está patente o vício de forma do lançamento. O art. 10 do Decreto n.º 70.235, de 1972, dispõe que o auto de infração deve conter obrigatoriamente a descrição do fato. A autoridade autuante limitou-se a descrever o fato de forma genérica, sem a demonstração minudente de suas razões. O auto de

infração também é omissa no que respeita à assinatura da autoridade autuante. "contendo no instrumento tão somente uma rubrica, o que não é contemplado como legítimo pela legislação acima especificada";

Mérito

4.2. Já houve a lavratura de auto de infração em relação ao IRPJ, cuja cópia da impugnação segue em anexo, "devendo a presente autuação ser anulada, ou, ainda, a autuação anterior, pois não pode haver o lançamento sobre o mesmo fato por mais de uma vez" (*vide* fls. 132/133);

4.3. O Fisco efetuou o lançamento de forma confiscatória, haja vista o seu elevado valor. Também se deu de modo injustificadamente açado, pelo menos para a autuada, "prova disso foi a não participação efetiva da pessoa jurídica na ação fiscal, restringindo-se o autuante a apenas notificar a empresa através do Termo de Início da Ação Fiscal e Reintimação, respectivamente, com a concessão de reduzidíssimo prazo para a entrega dos elementos solicitados, mesmo tendo informado que a empresa estava passando por uma transição na contabilidade, cujo argumento foi ignorado pelo fisco";

4.4. No auto de infração não consta qualquer informação quanto à base de cálculo. O arbitramento é hipótese excepcional, que só se legitima ante à impossibilidade de apuração do lucro real (fundamenta-se em Súmula n.º 76 do extinto Tribunal Federal de Recursos e ementa de decisões prolatadas por Tribunais Regionais Federais). Sequer se lhe concedeu oportunidade para a entrega de todos os elementos necessários;

4.5. A autoridade autuante se limitou a efetuar o lançamento em face do erro nas informações contidas nas declarações (DIPJ e DCTF). Deveria ter autorizado a sua retificação, "pois os valores tidos informados como tributo a pagar não retrata a realidade da empresa" (*sic*). O Primeiro Conselho de Contribuintes tem entendido que, estando inequivocamente demonstrada a existência de erro de fato no preenchimento da declaração, "a questão não se subordina às questões restritivas do art. 800 do RIR" (*sic*);

4.6. Conforme se observa do Livro de Registro de Apuração do ICMS - RAICMS, a partir do valor que serve de base de cálculo para a apuração do tributo jamais se chegaria ao crédito tributário apontado. O Poder Judiciário tem se posicionado no sentido da não mitigação dos valores estatuidos no Texto Maior. Não havendo realizado um efetivo trabalho fiscal, não resta dúvida sobre a nulidade do lançamento. Torna-se necessário o seu cancelamento, com a promoção de posterior fiscalização, caso se entenda dessa forma, a fim de realizar levantamentos na escrituração fiscal, bem como demais procedimentos não realizados, com a retificação das declarações, pois preenchidas com erros;

4.7. A multa de 75% é confiscatória, ferindo o art. 150, IV, da Constituição Federal (fundamenta-se em decisões do Supremo Tribunal Federal);

4.8. Há a necessidade de anulação do auto de infração da CSLL, tendo em vista que, a partir do momento em que modificada a base de cálculo do IRPJ, também deve ser modificada a base da referida contribuição;

4.9. A taxa Selic é inconstitucional e ilegal, pois criada por intermédio de Circular do Banco Central.

5. Ao final, requer a improcedência do lançamento e protesta por todos os meios de prova admitidos em Direito, especialmente a produção de prova documental, testemunhal e pericial.

6. Também tempestivamente, a contribuinte apresentou impugnação aos lançamentos de PIS e de Cofins (fls. 134/157), na qual consignadas as mesmas alegações de defesa trazidas na impugnação relativa aos autos de infração do IRPJ e da CSLL.

A impugnação foi julgada parcialmente procedente. O Acórdão nº 11-32.910 da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Recife – DRJ/REC recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Data do fato gerador: 31/03/2005, 30/06/2005, 30/09/2005, 31/12/2005

LIVROS CONTÁBEIS E FISCAIS. NÃO APRESENTAÇÃO. ARBITRAMENTO.

Sujeita-se ao arbitramento do lucro o contribuinte que deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o Livro Caixa, na hipótese do parágrafo único do art. 527 do Decreto n.º 3.000, de 1999 (RIR/99).

ARBITRAMENTO. TRIBUTOS RECOLHIDOS, CONFESSADOS OU OBJETO DE LANÇAMENTO ANTERIOR. REDUÇÃO NOS VALORES LANÇADOS.

No procedimento que arbitra o lucro, a autoridade autuante deve reduzir, dos tributos em razão dele exigidos, aqueles valores já recolhidos, confessados ou objeto de lançamento anterior referentes ao mesmo período.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2005

DECLARAÇÃO INEXATA. VERIFICAÇÃO EM PROCEDIMENTO DE OFÍCIO.

A autoridade fiscal deve proceder de ofício ao lançamento, quando constata inexatidão quanto às informações contidas em declaração apresentada pelo contribuinte, a partir do exame de outros assentamentos fiscais disponíveis.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2005

DECLARAÇÃO INEXATA. VERIFICAÇÃO EM PROCEDIMENTO DE OFÍCIO.

A autoridade fiscal deve proceder de ofício ao lançamento, quando constata inexatidão quanto às informações contidas em declaração apresentada pelo contribuinte, a partir do exame de outros assentamentos fiscais disponíveis.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 31/03/2005, 30/06/2005, 30/09/2005, 31/12/2005

ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE E/OU ILEGALIDADE. INCOMPETÊNCIA DAS INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS PARA APRECIÇÃO.

As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente no País, sendo incompetentes para a apreciação de arguições de inconstitucionalidade e/ou ilegalidade de atos normativos regularmente editados.

PRELIMINAR DE NULIDADE.

Não se cogita da nulidade do auto de infração quando presentes todos os seus requisitos formais previstos na legislação processual fiscal.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 31/03/2005, 30/06/2005, 30/09/2005, 31/12/2005

PEDIDOS DE PERÍCIA E/OU DILIGÊNCIA. DESNECESSIDADE. INDEFERIMENTO.

Desnecessários os pedidos de perícia e/ou diligência quando os autos já trouxerem todos os elementos necessários à convicção do julgador.

PROVAS DOCUMENTAIS. MOMENTO DE APRESENTAÇÃO.

As provas documentais devem ser apresentadas na impugnação, precluindo o direito de fazê-lo posteriormente, salvo as hipóteses excepcionais previstas no § 4º do art. 16 do Decreto n.º 70.235, de 1972.

PROVA TESTEMUNHAL.

Inexiste previsão, no contencioso tributário federal, para apresentação de prova testemunhal.

Em apertada síntese, a autoridade julgadora de primeira instância verificou que o IRPJ e a CSLL relativos ao ano-calendário 2005 já haviam sido objeto de lançamentos de ofício anteriores e, desta forma, os créditos tributários constituídos naqueles processos deveriam ter sido descontados nos presentes lançamentos. Ao assim proceder, considerando que os créditos tributários lançados anteriormente eram superiores aos apurados nestes autos, a DRJ/REC concluiu pelo integral cancelamento dos lançamentos de IRPJ e CSLL. Contudo, os lançamentos de PIS e COFINS não padeciam, segundo a DRJ/REC, do mesmo vício. Portanto, os autos de infração de PIS e COFINS foram integralmente mantidos. Acerca da matéria, trago à colação excerto do acórdão *a quo*:

19. Passo ao exame de mérito.

20. E, ao fazê-lo, vislumbro um grande equívoco no lançamento.

21. A razão é a seguinte: antes de proceder à lavratura dos autos de infração ora em julgamento, a fiscalização lavrou, em 05/05/2009, dois outros autos, consubstanciados nos processos n.ºs 10410.002306/2009-79 e 10410.002307/2009-13, já julgados e mantidos pela 4ª Turma desta DRJ, por meio dos quais exigiu crédito tributário do IRPJ e da CSLL, com origem no mesmo ano-calendário de 2005 (cópias dos Acórdãos DRJ/REC n.ºs 31.471 e 31.472, ambos de 13/10/2010, em anexo).

22. Analisados os autos dos processos administrativos em referência, constata-se que a infração neles exigida decorreu da falta de pagamento de imposto ou contribuição nos valores informados na DIPJ, estimados com base na receita total de R\$ 6.652.458,82, mas não recolhidos nem confessados (conforme relatado, a impugnante informou, em DCTF, que se encontrava inativo no 1º semestre do mesmo período-base, e não declarou nenhum débito relativo ao 2º).

23. Agora, em relação ao mesmo período-base, a fiscalização exigiu novos créditos de IRPJ e de CSLL, aos quais se acrescerem outros do PIS e da Cofins, pois, embora esteja registrada no RAICMS receita anual no montante de R\$ 7.138.509,07, a DIPJ apresentou valor inferior, exatos R\$ 6.652.458,82. Como, apesar de intimada, a impugnante não entregou os livros e documentos comerciais e fiscais de sua escrituração, mas apenas os Livros de Registro de Entrada, de Saída e o RAICMS, a fiscalização arbitrou o lucro, com fundamento no art. 530, III, do Decreto n.º 3.000, de 1999 (RIR/99).

24. Calha observar, aqui, que nada obsta que a fiscalização lavre dois autos de infração sobre o mesmo período-base. Com efeito, é o que deveria mesmo ocorrer no caso

presente, em que a impugnante informou valores de tributos a pagar em sua declaração, mas não os recolheu nem os confessou - caso em que a responsabilidade pelo lançamento costuma ser das autoridades administrativas responsáveis pela revisão das declarações e a fiscalização constatou inexatidão em sua declaração, hipótese em que deveria, como regra geral, acrescer ao valor já declarado - portanto, utilizando-se do mesmo regime de apuração adotado, nos termos do art. 537 do RIR/99 - apenas a diferença constatada.

25. Ocorre que, à falta de livros e documentos fiscais necessários à apuração do lucro real, não se deixou outra alternativa à fiscalização, senão a de arbitrar o lucro, daí que absolutamente legal o procedimento por ela adotado.

26. **Todavia, os tributos calculados com base no lucro arbitrado deveriam ter sido reduzidos daqueles já recolhidos, confessados ou objeto de lançamento anterior, pois, do contrário, estar-se-á cobrando, sobre a mesma base de cálculo, o mesmo tributo - no caso, o IRPJ e a CSLL - duas vezes.** E o que aconteceria se mantivéssemos ambos os lançamentos - o primeiro, objeto dos processos n.ºs 10410.002306/2009-79 e 10410.002307/2009-13, e o ora em julgamento.

27. Ao assim proceder, constatei, entretanto, que os valores de IRPJ e de CSLL exigidos no lançamento anterior, idênticos aos informados pela própria impugnante em sua DIPJ, excedem, em muito, os cobrados no presente. Vejamos:

Em RS:

Período de apuração	IRPJ cobrado no lançamento anterior	IRPJ cobrado no lançamento ora em análise	CSLL cobrado no lançamento anterior	CSLL cobrado no lançamento ora em análise
1º trimestre	329.751,16	29.675,68	120.870,42	16.054,06
2º trimestre	306.682,83	27.300,03	112.565,82	14.985,01
3º trimestre	419.569,13	39.390,25	153.204,89	20.425,61
4º trimestre	518.221,55	50.958,25	188.719,76	25.631,21

28. A despeito desse fato, como os processos administrativos n.ºs 10410.002306/2009-79 e 10410.002307/2009-13 não versaram sobre o PIS e a Cofins, mas apenas sobre o IRPJ e a CSLL, é de se manter a exigência quanto àqueles tributos, notadamente porque, além de nada constar nos autos que indique tenham sido pagos, confessados ou lançados, também nada se constatou, nas consultas realizadas, que indicasse possível ocorrência de dupla exigência. (grifei)

Inconformada com a decisão de primeira instância, a contribuinte interpôs recurso voluntário. Na peça recursal, após manifestar-se acerca da tempestividade e da suspensão da exigibilidade dos créditos tributários remanescentes da decisão de piso, reiterou em grande parte as alegações da impugnação conforme os seguintes tópicos:

- **Preliminar de nulidade dos autos de infração:** reiterou as alegações de nulidade em razão da violação dos princípios do contraditório e da ampla defesa. O prejuízo à defesa teria sido causado pela falta de clareza e precisão na descrição dos fatos jurídicos tributários que motivaram os lançamentos de ofício;

- **Da autuação fiscal:** inicialmente, forte no princípio do não confisco, a contribuinte asseverou que “*foi gerada para a autuada uma exação fiscal elevadíssima, suficiente, inclusive, para extinguir definitivamente as atividades mercantis do referido contribuinte*”. Neste diapasão, aduziu que a autoridade fiscal teria atuado de forma açodada,

“utilizando-se de parâmetros totalmente fora da realidade” e que não haveria informações pertinentes à base de cálculo dos tributos. Ademais, os lançamentos teriam sido efetuados em razão de erros de fato no preenchimento de DIPJ e DCTF e não seria o caso de arbitramento dos lucros;

- **Do princípio da legalidade na atividade administrativa, Da verdade material e Da injuridicidade da tributação fundada em fatos inexistentes:** reiterou que a autuação decorreu de erro de fato no preenchimento das declarações e que a fiscalização não demonstrou a ocorrência do fato jurídico tributário, valendo-se de presunção. Desta forma, a autoridade fiscal deveria ter dado a oportunidade de retificação das declarações ou tê-lo feito de ofício.

Ao final, a recorrente pugnou pela reforma da decisão de piso. Também requereu a juntada de documentação e a realização de perícia para comprovação do erro de fato na declaração.

Era o que havia a relatar.

Voto Vencido

Conselheiro Carlos André Soares Nogueira, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade. Dele, portanto, tomo conhecimento.

Escopo do julgamento de segunda instância.

Conforme relatado, o presente processo trata de lançamento de ofício de IRPJ e tributos reflexos relativos aos fatos jurídicos tributários ocorridos no ano-calendário 2005.

Em apertada síntese, a contribuinte, durante o procedimento de fiscalização, deixou de apresentar à autoridade da Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB a escrituração contábil e o LALUR, embora houvesse optado pela tributação do IRPJ e da CSLL conforme as normas do Lucro Real Trimestral. Desta forma, a fiscalização promoveu o arbitramento do lucro para fins de determinação das bases de cálculo de IRPJ e CSLL e, por consequência, apurou as bases de cálculo de PIS e COFINS conforme o regime cumulativo.

No julgamento de primeira instância, a DRJ/REC constatou que o IRPJ e a CSLL de 2005 já haviam sido objeto de lançamentos de ofício em procedimentos de fiscalização anteriores, que haviam se limitado a constituir de ofício os créditos tributários declarados em DIPJ e omitidos em DCTF.

Nesta esteira, a autoridade julgadora de piso asseverou que, embora a fiscalização estivesse correta ao proceder ao arbitramento dos lucros, os créditos tributários constituídos naqueles processos deveriam ter sido descontados dos valores constituídos de ofício no presente feito. Ao assim proceder, a autoridade julgadora *a quo* concluiu pelo cancelamento dos

lançamentos de IRPJ e CSLL, visto que feitos em montantes inferiores aos constituídos de ofício nos processos nº 10410.002306/2009-79 e 10410.002307/2009-13.

Destarte, do julgamento de primeira instância, remanesceram apenas os autos de infração referentes a PIS e COFINS.

Delineada a questão, passo à apreciação das alegações da recorrente.

Preliminar de nulidade dos autos de infração.

Neste tópico, a contribuinte alegou que os autos de infração seriam eivados de nulidade por cerceamento do direito de defesa uma vez que a fiscalização teria deixado de cumprir a norma de regência em razão da falta de clareza e precisão na descrição dos fatos.

Trago à colação excerto da peça recursal que trata da matéria:

Com a ausência de elementos claros e precisos, o contribuinte fica prejudicado de se utilizar da via administrativa para manejar a sua defesa. Na ausência de tais elementos ou se dispostos de forma a dificultar a sua compreensão, fica prejudicada a defesa do contribuinte, restando mitigados os princípios constitucionais do contraditório e da ampla defesa.

[...]

Destarte, estando o presente auto de infração totalmente inquinado de vícios, em face dos desconsertos e omissões insertos no mencionado documento, trazendo prejuízo incomensurável ao contribuinte, uma vez que é *conditio sine qua non* para a sua perfeita lavratura, a obediência aos requisitos formais acima estampados na legislação inerente à espécie, pela autoridade competente, a fim de que o contribuinte possa realizar sua defesa sem ser induzido por dados incorretos, incompletos, ou ainda, omissos.

Tenho que a tese da contribuinte não encontra amparo nos documentos que compõem os autos.

Inicialmente, é preciso rememorar que a fiscalização procedeu ao arbitramento do lucro para fins de apuração das bases de cálculo de IRPJ e CSLL em razão da contribuinte ter deixado de apresentar, durante o procedimento fiscal, a escrituração contábil e o LALUR. A previsão legal de arbitramento neste caso encontra-se positivada por meio do artigo 47, III da Lei nº 8.981/1995:

Art. 47. O lucro da pessoa jurídica será arbitrado quando:

[...]

III - o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o livro Caixa, na hipótese de que trata o art. 45, parágrafo único;

[...] (grifei)

Portanto, na hipótese, para que a fiscalização procedesse ao arbitramento, deveria demonstrar tão somente que havia intimado a contribuinte a apresentar a escrituração a que se encontrava obrigada e que esta quedou-se inerte. É o que está perfeitamente descrito nos autos de infração e no Termo de Encerramento, conforme excerto abaixo transcrito:

ARBITRAMENTO

O contribuinte foi intimado e reintimado a apresentar os livros fiscais e contábeis de sua escrituração, o qual está obrigado. Decorridos 4 meses, não os apresentou. Apresentou apenas os livros fiscais. Informações estas que já possuíamos, fornecida pela Sefaz-AL.

Nos casos de empresa não apresentar os livros e documentos de sua escrituração comercial e fiscal, ou o livro caixa na hipótese do parágrafo único do art. 527 do RIR/99, enseja no arbitramento do lucro conforme determina o inciso III do art. 530 do RIR/99. O que foi efetuado com base na receita bruta conhecida através das informações prestadas pelo contribuinte a Secretaria da Fazenda do Estado de Alagoas - Sefaz, e esta para a Delegacia da Receita federal do Brasil em Maceió.

Uma vez arbitrado o lucro para fins de IRPJ, também estão configuradas as hipóteses de apuração de PIS e COFINS conforme o regime cumulativo consoante as disposições dos artigos 8º da Lei nº 10.637/2002 e 10 da Lei nº 10.833/2003, *verbis*:

Lei nº 10.833/2003:

Art. 10. Permanecem sujeitas às normas da legislação da COFINS, vigentes anteriormente a esta Lei, não se lhes aplicando as disposições dos arts. 1º a 8º:

[...]

II - as pessoas jurídicas tributadas pelo imposto de renda com base no lucro presumido ou arbitrado;

Lei nº 10.637/2002:

Art. 8º Permanecem sujeitas às normas da legislação da contribuição para o PIS/Pasep, vigentes anteriormente a esta Lei, não se lhes aplicando as disposições dos arts. 1º a 6º:

[...]

II – as pessoas jurídicas tributadas pelo imposto de renda com base no lucro presumido ou arbitrado;

[...] – grifei.

Desta forma, a descrição dos fatos é precisa e suficiente para a compreensão da ocorrência da hipótese de arbitramento (IRPJ e CSLL) e de tributação no regime cumulativo (PIS e COFINS). Não vislumbro, portanto, qualquer prejuízo ao exercício do direito de defesa.

Voto, portanto, neste ponto, por afastar a arguição de nulidade dos autos de infração.

Da autuação fiscal.

Inicialmente, a contribuinte aduziu que a fiscalização teria atuado de forma açodada e os créditos tributários lançados estariam em desacordo com o “potencial econômico” da fiscalizada. Cito suas palavras:

A absurda autuação do fisco federal, no caso, se deu de modo injustificadamente açodado, pelo menos para a autuada, prova disso foi a não participação efetiva da pessoa jurídica na ação fiscal, restringindo-se o autuante a apenas notificar a empresa através do Termo de Início de Ação Fiscal e Reintimação, respectivamente, com a concessão de reduzidíssimo prazo para entrega dos elementos solicitados, mesmo tendo o contribuinte informado que a empresa estava passando por uma transição na contabilidade, cujo argumento foi ignorado pelo fisco, o qual procedeu ao lançamento através do auto de infração da forma que mais lhe foi conveniente.

Torna-se evidente que o procedimento administrativo fiscal se deu de forma ilegal, não se justificando uma atuação fiscal dessa monta sem que tenha assegurado ao contribuinte as garantias indispensáveis. Na verdade, não houve uma sanção tributária na medida do potencial econômico da empresa autuada.

Penso que a tese da contribuinte não deva ser acolhida.

Quanto ao alegado açodamento da autoridade fiscal, o que se verifica nos autos é exatamente o contrário. Vejamos.

A contribuinte recebeu a o Termo de Início de Fiscalização, com a intimação para apresentar a escrituração contábil e fiscal (LALUR) em 13/01/2009. Posteriormente, foi reintimada por meio do Termo de Reintimação Fiscal nº 0001, cuja ciência deu-se em 28/04/2009. Os autos de infração foram lavrados somente em 21/07/2009. Portanto, a contribuinte dispôs de cerca de seis meses para apresentar à autoridade fiscal a escrituração contábil e fiscal à qual está obrigada por norma legal.

Ao deixar de apresentar a escrituração comercial e fiscal (LALUR), mesmo com todo o prazo concedido pela autoridade fiscal, a contribuinte incidiu na hipótese de arbitramento do lucro, conforme legislação acima mencionada.

Não houve, portanto, qualquer açodamento da autoridade fiscal.

Da mesma forma, não há que se acolher a alegação de que os lançamentos tributários configurassem excesso e violação ao princípio do não confisco. A autoridade fiscal simplesmente aplicou as alíquotas de PIS e COFINS, de acordo com as normas legais atinentes ao regime cumulativo, sobre as receitas declaradas pela própria contribuinte à SEFAZ.

Vale destacar que, em nenhum momento, a contribuinte se insurge de forma específica quanto às receitas declaradas à SEFAZ e que foram utilizadas para a apuração das bases de cálculo dos tributos.

Também não encontra respaldo nos autos a alegação da contribuinte de que *no auto de infração não consta qualquer informação no que pertine à base de cálculo [...]*. Ora, a

fiscalização juntou aos autos os elementos de prova necessários para a demonstração das bases de cálculo apuradas, como a *Listagem do Valor Contábil das Operações e Prestações* e o Livro de Registro de Apuração de ICMS. As bases de cálculo apuradas sobre os valores obtidos junto à SEFAZ foram detalhadamente demonstradas nos autos de infração.

Por fim, neste tópico, também não deve prosperar a alegação de que o arbitramento seria medida excepcional e que, na espécie, a fiscalização teria feito o lançamento em decorrência de meros erros no preenchimento da DIPJ e da DCTF. Trago à colação trecho da peça recursal que aborda o assunto:

Há que se realçar, no entanto, que o imposto busca gravar o acréscimo patrimonial do contribuinte, de sorte que a utilização do arbitramento é o último dos métodos. Alberto Xavier expõe a diferença entre a utilização do lucro real ou arbitrado ("Estudos sobre o Imposto de Renda", Ed. Cejup, 1988): *"A verdadeira distinção entre a tributação dos lucros real e arbitrado não está em se exigir a verdade material, no primeiro, e admitir-se a mera verossimilhança no segundo, mas a existência ou inexistência de uma prova direta pré-constituída: a contabilidade do contribuinte"* (pp. 42/43)

Tem-se, assim, que o arbitramento é critério totalmente excepcional dentro do ordenamento jurídico, que só se legitima ante a impossibilidade de apuração do lucro real, através da escrituração contábil do contribuinte. Esta conclusão está assentada na Súmula nº 76, do extinto Tribunal Federal de Recursos, *verbis*: *"Em termos do imposto de renda, a desclassificação da escrita somente se legitima na ausência de elementos concretos que permitam a apuração do lucro real da empresa, não a justificando simples atraso na escrita."*

[...]

Dessa forma, não se afigura razoável o lançamento na forma promovida pelo fisco, pois sequer concedeu oportunidade ao contribuinte de entregar todos os elementos necessários, haja vista que a empresa estava passando por uma transição de contabilidade, mas mesmo assim o fisco preferiu fazer o arbitramento.

O auditor fiscal se limitou a efetuar o lançamento em face do erro nas informações contidas nas declarações DIPJ e DCTF. Com efeito, a autoridade administrativa deveria ter autorizado a retificação da declaração, pois os valores informados da declaração não retratam a realidade da empresa.

Conforme já ficou assente neste voto, O lançamento de ofício não decorreu de meros erros de fato no preenchimento da DIPJ ou da DCTF. O que houve foi o arbitramento do lucro para fins de apuração das bases de cálculo de IRPJ e CSLL e a consequente apuração das bases de cálculo de PIS e COFINS conforme o regime cumulativo.

Impende salientar que o contribuinte não apresentou à fiscalização a escrituração contábil e o LALUR, mesmo após 6 meses de procedimento fiscal. Portanto, a contribuinte tornou impossível para a autoridade fiscal apurar as bases de cálculo de IRPJ e CSLL conforme as normas do Lucro Real Trimestral. O arbitramento do lucro foi inevitável, consoante legislação *sus*o aludida.

Não se trata, portanto, de erro de fato.

Assim, neste tópico, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

Do princípio da legalidade na atividade administrativa, Da verdade material e Da injuridicidade da tributação fundada em fatos inexistentes.

Nestes pontos, a recorrente voltou a insistir em algumas alegações que já foram enfrentadas neste voto.

Inicialmente, aduziu a recorrente que a fiscalização tem o dever de demonstrar a ocorrência do fato jurídico tributário. Cito suas palavras:

Por essa razão, não pode a administração pública deixar fazer algo diverso senão verificar a ocorrência do fato gerador. O tributo somente será devido se houver plena subsunção entre o fato que se observa na realidade e aquela hipótese prevista pelo legislador. Inocorrendo tal coincidência plena, não haverá fato gerador da obrigação tributária, como se observa no caso concreto, pois as informações contidas na declaração foram fruto de erro grosseiro patrocinado pela gestão contábil anteriormente contratada pelo contribuinte. Houve evidente erro de fato.

Com efeito, como o tributo está previsto em lei e somente através dela pode ser exigido, não pode o fisco, baseado em qualquer afirmação ou informação, exigir o tributo que não corresponda à efetiva ocorrência do fato impositivo. Qualquer elemento indiciário não substitui o fato gerador como único possível para dar nascimento à obrigação tributária (art. 113, § 1º do CTN).

Entretanto, como já ficou assente neste voto, a fiscalização demonstrou que houve os fatos jurídicos tributários das contribuições do PIS e da COFINS. A contribuinte, de fato, auferiu receitas que não haviam sido tributadas e a fiscalização procedeu à apuração conforme a norma de regência anteriormente mencionada. Vale repisar que a autuação não decorreu de erro de fato no preenchimento da DIPJ ou da DCTF.

Em outras palavras, os lançamentos atendem ao princípio da legalidade.

Na sequência a recorrente alegou que a fiscalização deveria ter diligenciado em busca da verdade material, uma vez que haveria erros no preenchimento da DIPJ. Reproduzo excerto que ilustra a argumentação da contribuinte:

O princípio da verdade material que impera no direito “processual” administrativo consiste em que a administração tributária, ao invés de ficar limitada ao que as partes demonstrem no procedimento, deve buscar incessantemente aquilo que é realmente verdade. Com efeito, independe se a parte aceite como verdadeiro algo que não o é ou que negue a veracidade do que é. No procedimento administrativo, independentemente do que haja sido colacionada aos autos pela parte ou pelas partes, a autoridade administrativa deve sempre buscar a verdade substancial.

Ora, em havendo erro de fato ou de direito, a lei determina que a autoridade fiscal deverá determinar a retificação da declaração de rendimentos da pessoa jurídica, pois entendemos que, na verdade, é um direito subjetivo do contribuinte.

Levando-se em consideração aos dados informados pelo contribuinte em declaração de rendimentos, incide a regra contida no art. 74, § 1º, do Decreto-lei nº 5.844/43, consolidada no art. 835, § 2º, do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 3.000/99. A citada norma estabelece que a declaração de rendimentos pode ser revisada pela autoridade lançadora, a partir dos elementos nela contidos. Se for verificado *erro de fato* no preenchimento da declaração, perceptível mediante uma revisão sumária dos elementos que a compõem, a autoridade fiscal revisora deve corrigi-lo de ofício, cobrando o imposto pago a menor, ou restituindo o que foi recolhido a maior, conforme o caso.

Novamente, impende salientar que os lançamentos de ofício não decorreram de erro de fato no preenchimento da DIPJ ou da DCTF. Na ausência de escrituração contábil e do LALUR, não restou alternativa à autoridade fiscal senão o arbitramento do lucro (IRPJ e CSLL) e a apuração das contribuições para o PIS e a COFINS sobre as receitas conhecidas a partir da escrita fiscal (Apuração de ICMS) e das informações prestadas à SEFAZ.

É oportuno destacar que o arbitramento do lucro para fins de apuração das bases de cálculo de IRPJ e CSLL, quando feito nos limites da norma legal, como é o caso sob exame, não afronta o princípio da verdade material que impera no processo administrativo fiscal. Assim, não vislumbro qualquer mácula no procedimento da autoridade fiscal bem como nos atos administrativos de lançamento.

Por fim, a contribuinte insurgiu-se contra a utilização de presunção para fundamentar a autuação:

As relações jurídicas estão umbilicalmente ligadas às imposições tributárias, quando ocorre subsunção do fato impositivo (situação concreta) à imagem normativa (situação abstrata).

Inaceitável e expurgável por nossa legislação constitucional e infraconstitucional a presunção como resultado do processo lógico, pelo qual o fato é conhecido, cuja existência é certa, infere-se o fato desconhecido ou duvidoso, cuja existência é provável.

A presunção, neste caso, não é legal (*juris et de jure*), uma vez que há uma grande diferença entre supor a existência de um fato tributário e tornar concreta a sua existência. Exige-se a certeza para a perfeita realização tributária.

Desta feita, consoante a tais aspectos, não há negar a inadmissibilidade da presunção, muito menos a figura da “ficção”, a qual significaria a instrumentalização de uma situação que não corresponde a verdade, impondo uma certeza jurídica, indo de encontro a natureza mesma das coisas, alterando títulos, categorias, institutos e princípios do Direito.

Acerca da matéria, cumpre lembrar que os lançamentos não foram feitos com base em presunção. A comprovação da ocorrência dos fatos jurídicos tributários foi feita de forma direta, a partir dos elementos probatórios colhidos na fiscalização, que demonstram além de qualquer dúvida razoável que a contribuinte efetivamente auferiu receitas que não haviam sido tributadas para fins de PIS e COFINS.

Perícia nos documentos juntados em sede de recurso voluntário.

A contribuinte instruiu o recurso voluntário com os documentos de fls. 280 a 2341. Seria a escrituração contábil (Livro Diário) do ano-calendário 2005. Sobre esses documentos, a recorrente requereu perícia nos seguintes termos:

Seja procedida acolhida a juntada da documentação em anexo, pois elementares para a comprovação da inexistência do crédito tributário cobrado, pugnando por perícia no sentido de aferir sobre o erro de fato de que instalou sobre a declaração da pessoa jurídica.

No entanto, tenho que tal perícia seja absolutamente desnecessária.

Conforme múltiplas vezes mencionado neste voto, a contribuinte incidiu em hipótese de arbitramento de lucros para a apuração das bases de cálculo de IRPJ e CSLL em razão da falta de apresentação da escrituração contábil e do LALUR à autoridade fiscal durante o procedimento de ofício.

Configurou-se, portanto, a hipótese de arbitramento dos lucros. E tal hipótese não é condicional, ou seja, uma vez ocorrido o fato jurídico suficiente para a configuração da hipótese de arbitramento (falta de apresentação da escrituração), nos termos da legislação já transcrita, não há mais que se falar em apuração de IRPJ e CSLL com base no lucro real. É neste diapasão a jurisprudência do CARF, conforme se verifica nos seguintes julgados, cujas ementas são reproduzidas na parte que interessa:

ARBITRAMENTO — APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO — APRESENTAÇÃO DE ESCRITURAÇÃO APÓS O LANÇAMENTO — IMPOSSIBILIDADE — INEXISTÊNCIA DE ARBITRAMENTO CONDICIONAL - O arbitramento do lucro, quando realizado em prazo hábil, sem percalços que provoquem grave dificuldade ao contribuinte na reconstituição de sua escrituração, deve ser entendido, tão-somente, como meio único na obtenção das bases de cálculo dos tributos. A apresentação da escrituração após o lançamento de ofício não invalida a apuração das bases de cálculo pelo arbitramento. Não existe lançamento condicional. (Acórdão nº 108-06.053 do 1º Conselho de Contribuintes, de 16/03/2000)

ARBITRAMENTO CONDICIONAL DO LUCRO. Inexiste arbitramento condicional. Logo, o ato administrativo de lançamento desse natureza não é modificável pela posterior apresentação do documentário cuja inexistência e/ou recusa foi a causa do arbitramento. (Acórdão CARF nº 1402-00.985, de 11/04/2012)

ARBITRAMENTO. INCONDICIONALIDADE.

Inexiste arbitramento condicional, sendo inócua a pretensão do contribuinte em apresentar a escrituração depois do lançamento para efeito de verificação da apuração do lucro real. (Acórdão CARF nº 1401-001.043, de 11/09/2013)

Ademais, a apresentação da mencionada escrituração contábil teria o fito de comprovar o alegado “erro de fato” no preenchimento da DIPJ e já se reiterou neste voto que a atuação não decorreu de erro no preenchimento de DIPJ ou DCTF.

Assim, tenho que diligenciar ou periciar a escrituração juntada aos autos seria desnecessário para o deslinde da questão posta para julgamento. Desta forma, o pedido deve ser rejeitado nos termos do artigo 18 do Decreto nº 70.235/72:

Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine.

[...] – (grifei)

Destarte, voto por indeferir o pedido de perícia.

Conclusão.

Voto por indeferir o pedido de perícia, afastar a preliminar de nulidade dos autos de infração e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Carlos André Soares Nogueira

Voto Vencedor

Cláudio de Andrade Camerano - Redator designado

A maioria dos membros desta Turma entendeu, contrariamente ao voto do nobre Relator, que as exigências fiscais de **todos** os Autos de Infração devem ser **canceladas** e por motivação fundamentada diferente daquela considerada pela decisão recorrida, que julgou pela improcedência dos lançamentos de IRPJ e de CSLL.

A Contribuinte sofreu uma autuação, objeto de acompanhamento no presente processo, sendo-lhe exigido IRPJ e CSLL, apurados sob as regras do **Lucro Arbitrado**, relativamente aos fatos geradores trimestrais do ano de **2005** e, mensais para as contribuições de PIS e COFINS, lançamentos decorrentes.

Em sua Impugnação aos lançamentos, a Contribuinte se manifestou pela **nulidade** da autuação:

DA AUTUAÇÃO FISCAL

A exigência fiscal corresponde ao crédito tributário referente ao Imposto sobre Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, cuja cobrança fora promovida, segundo o fisco, em virtude da insuficiência de recolhimento do IRPJ informado na DIPJ.

Preliminarmente, devemos observar que já houve a lavratura de auto de infração em relação ao IRPJ, cuja cópia da impugnação em relação a esse tributo segue em anexo, devendo a presente autuação ser anulada, ou ainda, a autuação anterior, pois não pode haver o lançamento sobre o mesmo fato por mais de uma vez.

A decisão de piso não acatou tal posição da peça de defesa, apesar de afirmar que “...vislumbro um grande equívoco no lançamento.”, mas entendeu que “...nada obsta que a fiscalização lavre dois autos de infração sobre o mesmo período-base”, reconhecendo a normalidade de se lavrarem dois autos de infração para um mesmo tributo, mas sob regimes distintos de apuração, sendo, no caso, uma exigência de IRPJ apurada sob as regras do Lucro Real Trimestral e outra sob as regras do Lucro Arbitrado.

Apesar de a Recorrente não trazer novamente tal arguição de nulidade à esta instância superior, cabível, de ofício, o retorno da discussão.

A empresa já fora autuada em momento **anterior** ao auto de infração do presente processo, ocasião em que lhe foram exigidas, em autos de infração, importâncias a título de IRPJ e de CSLL, apurados sob as regras do **Lucro Real Trimestral**, relativo ao ano de **2005**.

Conforme assinalado na decisão recorrida, tais exigências já foram, inclusive, objeto de julgamento em primeira instância, cujas decisões encontram-se às fls.180 a 201.

Agora, retornando ao presente processo, temos um outro procedimento fiscal contra a mesma empresa e relativamente a fato gerador ocorrido também no ano de **2005**, onde está sendo tributada pelo **Lucro Arbitrado**, procedimento que não se pode aceitar, sob pena de termos dois regimes de tributação incidentes sobre o mesmo fato gerador.

A Administração Tributária já tinha se manifestado **anteriormente**, reconhecendo a apuração do resultado tributável da empresa no ano de 2005 sob as regras do lucro real trimestral, procedimento que não foi alterado em apreciação de 1ª instância (cópias anexas).

Esta Turma Ordinária do **CARF** já se deparou com situação como a dos autos, onde fui o Relator e reproduzo abaixo ementa do decidido, em apreciação de recurso de ofício.

Acórdão 1401-005.492

Processo 19515.720443/2018-86

Sessão de 18 de maio de 2021

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

Ano-calendário: 2013

LANÇAMENTOS DE OFÍCIO. REGIMES DE APURAÇÃO. MESMO FATO GERADOR.

Inequívoca a nulidade de lançamento de ofício utilizando-se de regime de apuração do tributo lançado (IRPJ) distinto de regime já considerado em outro procedimento fiscal, sob pena de se ter dois regimes de apuração de imposto para um mesmo fato gerador.

Conforme relatoriado, a decisão recorrida tá tinha afastado as exigências fiscais relativas aos autos de infração de IRPJ e de CSLL.

No presente voto, deve-se afastar as exigências fiscais de PIS e de COFINS, em função da nulidade dos pertinentes autos de infração.

Conclusão

É o voto, reconhecer, de ofício, a nulidade dos autos de infração.

(documento assinado digitalmente)

Cláudio de Andrade Camerano