



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10580.724154/2014-74
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1302-006.474 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de junho de 2023
Recorrente HR HORTIGRANJEIROS LTDA - ME
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2010

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. ORIGENS. PRESUNÇÃO LEGAL. OMISSÃO DE RECEITA.

Caracterizam como omissão de receitas os valores creditados em conta de depósito junto à instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

As presunções legais relativas obrigam a autoridade fiscal a comprovar, tão-somente, a ocorrência das hipóteses sobre as quais se sustentam as referidas presunções, atribuindo ao contribuinte o ônus de provar que os fatos concretos não ocorreram na forma como presumidos pela lei.

LUCRO ARBITRADO. FORMA DE TRIBUTAÇÃO. HIPÓTESES LEGAIS.

O imposto devido será determinado com base nos critérios do lucro arbitrado quando o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o livro Caixa, com a inclusão de toda a movimentação financeira, inclusive bancária, no caso da opção pelo lucro presumido.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2010

PIS/COFINS. OMISSÃO DE RECEITAS. ALÍQUOTAS APLICÁVEIS.

Nos termos do artigo 24, § 4º da Lei nº 9.249/95, ali incluído pela Lei nº 11.941/2009, na hipótese de a pessoa jurídica auferir receitas sujeitas a alíquotas diversas, não sendo possível identificar a alíquota aplicável à receita omitida, aplicar-se-á a esta a alíquota mais elevada entre aquelas previstas para as receitas auferidas pela pessoa jurídica.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, apenas, para cancelar os lançamentos relativos à Cofins e à Contribuição ao PIS, nos termos do relatório e voto do relator.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Sávio Salomão de Almeida Nóbrega – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Sérgio Magalhães Lima, Maria Angélica Echer Ferreira Feijó, Wilson Kazumi Nakayama, Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Marcelo Oliveira, Fellipe Honório Rodrigues da Costa (suplente convocado), Miriam Costa Faccin (suplente convocado(a)) e Paulo Henrique Silva Figueiredo (Presidente). Ausente o conselheiro(a) Heldo Jorge dos Santos Pereira Junior, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Miriam Costa Faccin.

Relatório

Tratam-se, na origem, de Autos de Infração por meio dos quais foram constituídos créditos tributários de Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ (fls. 03/20), Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS/PASEP (fls. 35/43), Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS (fls. 44/49) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL (fls. 21/34), relativos ao ano-calendário de 2010 e cujas exigências abarcam a cobrança dos tributos (principal), a incidência dos juros de mora e aplicação de multa de ofício de 150%, totalizando o montante de R\$ 2.903.664,08.

Conforme se verifica do Termo de Verificação Fiscal de fls. 50/60, antes do início do procedimento de fiscalização, foi realizada diligência através do Mandado de Procedimento Fiscal n.º 05.1.01.00-2013-00200, de 18/03/2013 (fls. 100), que, a rigor, abrangia o ano-calendário de 2010, sendo que, tendo em vista que o AR relativo ao Termo de Diligência n.º 001 retornou com a informação “Desconhecido” (fls. 101), a diligência foi encerrada e, ao mesmo tempo, iniciou-se o procedimento fiscalizatório através do Mandado de Procedimento Fiscal n.º 05.1.01.00-2013-003343-5, cuja ciência ao Termo de Início de Fiscalização ocorreu em 03/05/2013 por meio do Edital n.º 090/2013 (fls. 104).

Através do Termo de Início de Fiscalização, a empresa foi intimada a apresentar, dentre outros elementos, (i) a regularização do domicílio fiscal, (ii) Livros Diário, Razão ou Caixa de 2009 e 2010, (iii) extratos bancários de contas correntes, poupança ou aplicações financeiras do do ano-calendário 2010, (iv) Contrato Social com as alterações ocorridas nos últimos 5 anos, e, ainda, (vi) um representante fiscal para atendimento à fiscalização (fls. 50).

Consta ainda do TVF que, em 21/06/2013, a empresa apresentou o contrato social e alterações e solicitou prorrogação do prazo para entregar o Livro Caixa, o que foi autorizado pela Fiscalização. Posteriormente, em 10/07/2013, foi autorizada nova prorrogação de prazo solicitada pelo contribuinte para apresentação do Livro Caixa. Em seguida, foi apresentado o Livro Caixa n.º 02 referente ao ano-calendário de 2010, extratos do Banco Bradesco (conta 2067-2, Agência 3523) e os Livros de Entradas, Saídas e de Apuração do ICMS.

Em 15/08/2013, foi autorizada nova prorrogação de prazo tal qual solicitado pela contribuinte para apresentação do Livro Caixa do ano de 2009. O referido Livro foi entregue à Autoridade Fiscal em 09/09/2013. A Fiscalização constatou que vários créditos realizados na citada conta bancária não tinham correspondência com as entradas registradas no Livro Caixa de 2010. A título de exemplo, no mês de janeiro/2010, o somatório dos créditos na conta bancária resultou R\$ 981.728,68, sendo que na DASN do período foi declarado R\$ 168.364,68.

Em 12/09/2013, a empresa apresentou planilha com o faturamento de 2010 no total de R\$ 1.647.985, cujo valor era igual ao declarado na DASN, mas incompatível com a movimentação financeira do período.

Em 12/09/2013, foi lavrado Termo de Intimação n.º 04 (fls. 145/146) por meio do qual o contribuinte foi informado do Ato Declaratório Executivo (ADE) DRF/Salvador n.º 0016/2013, de 09/09/2013, relativo à sua exclusão do Simples Nacional a qual, aliás, foi realizada no bojo do processo administrativo de Exclusão do Simples n.º 10580.728.053/2013-91, e cujos efeitos operar-se-iam a partir de 01/01/2010 (fls. 483/484). A rigor, o Ato de Exclusão restou motivado pela falta da escrituração da movimentação financeira e bancária no Livro Caixa de 2010, conforme determina o artigo 26, § 2º, artigo 29, inciso VIII e § 1º da Lei Complementar n.º 123, de 2006, combinado, ainda, com o artigo 3º, inciso I, § 3º da Resolução CGSN n.º 10, de 2007.

No mesmo Termo de Intimação n.º 04, de 12/09/2013, a empresa foi intimada a informar qual seria a opção de tributação do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido relativamente ao ano-calendário de 2010, vale dizer, se pelo lucro Presumido ou Real – trimestral ou anual, e que, caso optasse pelo Lucro Presumido, que informasse a opção pelo regime de caixa ou competência, bem como que, por outro lado, caso optasse pelo Lucro Real, que apresentasse o LALUR de 2010, as planilhas com apuração do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS do ano-calendário de 2010. O contribuinte foi intimado, ainda, a comprovar a origem e a natureza de cada um dos depósitos/créditos na referida conta bancária. Em 09/10/2013 foi autorizado pedido de prorrogação do prazo por 20 dias solicitado pelo interessado para apresentar as referidas informações.

Em 05/11/2013, a contribuinte apresentou planilha “RESUMO IRPJ- 2010” correspondente às vendas mensais do ano-calendário de 2010, as quais totalizavam o montante de R\$ 4.499.386,72, e demonstração do IRPJ e CSLL pelo Lucro Presumido. Na mesma planilha, informou que era isento do PIS e da COFINS. E, em 18/11/2013, foi lavrado Termo de Constatação e de Intimação Fiscal (fls. 180/181) por meio do qual foi constatada a não apresentação de documentos capazes de comprovar a origem e a natureza de cada um dos citados depósitos/ créditos bancários constantes da planilha encaminhada anexa ao Termo de Intimação Fiscal n.º 04, lavrado em 12/09/2013.

Posteriormente, em 26/11/2013, a empresa apresentou documento informando que optou pelo Lucro Presumido no ano-calendário de 2010 – regime de competência e, na oportunidade, informou que o PIS e a COFINS tinham suas alíquotas zeradas, de acordo com o artigo 2º da Lei n.º 10.996, de 2004.

Após o envio da Planilha elaborada pela Fiscalização, anexa ao Termo de Intimação n.º 04, de 12/09/2013, foi observado por parte da Autoridade que haviam diversos históricos de lançamentos a débito de “Devolução de Cheques” e, aí, foram excluídos da Planilha da Fiscalização apenas os créditos que foram identificados como “devolvidos”, sendo que, no entendimento da Autoridade, isso justificava a diferença a menor entre a primeira planilha

elaborada pela e encaminhada ao contribuinte e a planilha final anexada ao Auto de Infração, com os valores lançados a título de “*Créditos de Origem e Natureza Não Comprovados*”.

De acordo com a planilha apresentada pelo contribuinte em 05/11/2013, a Autoridade Fiscal verificou que as vendas de mercadorias por ele reconhecidas totalizaram, no ano-calendário de 2010, o montante de R\$ 4.499.386,72, que, somadas às omissões de receitas por “*créditos de origem e natureza não comprovadas*”, no valor de R\$ 12.417.213,85, totalizaram, no final, a receita anual de R\$ 16.916.600,57, conforme se verifica do trecho abaixo reproduzido:

“3 Da Exclusão do Simples Nacional

Conforme já relatado anteriormente, o contribuinte foi excluído do Simples Nacional através do Ato Declaratório DRF Salvador/SEFIS nº 0016, de 09/09/2013, e processo nº 10580.728.053/2013-91, pois foi constatado que não estava escriturada em seu Livro Caixa de 2010, anexo, toda a sua movimentação financeira e bancária, conforme determina o art. 29, inciso VIII, da Lei Complementar 123/06; os requisitos estabelecidos pela Norma Brasileira de Contabilidade, NCC, T19.13; bem como o art. 26, parágrafo 2º, da LC 123/06, combinado com o art. 3º, inciso I, parágrafo 3º, da Resolução CGSN nº 10/2007 (...).

[...]

Ressalto, ainda, que conforme a Planilha apresentada pelo contribuinte em 05/11/2013, anexa, as vendas de mercadorias reconhecidas pelo mesmo, totalizou uma receita acumulada de R\$ 4.499.386,72, valor este muito acima do limite para as empresas estarem enquadradas no Simples Nacional no ano-calendário de 2010, qual seja, o valor de R\$ 2.400.000,00. Somadas à Omissão de receita por ‘créditos de origem e natureza não comprovadas’, que totalizaram em 2010 o montante de R\$ 12.417.213,85, o total da Receita Anual lançado no presente Auto de Infração foi de R\$ 16.916.600,57.” (grifei).

A rigor, note-se que a falta de escrituração de toda movimentação financeira e bancária no Livro Caixa de 2010 motivou tanto a exclusão da empresa do Simples Nacional, como, também, o arbitramento do Lucro, nos termos do que dispunha o artigo 530, inciso II, alínea “a” do Decreto nº 3.000/99 (RIR/99).

A Autoridade Fiscal entendeu, ainda, pela qualificação da multa de ofício e, por conseguinte, acabou elaborando a Representação Fiscal para Fins Penais, de acordo com os seguintes motivos:

“5 Da Qualificação da Multa e Representação Fiscal para Fins Penais

“Como já relatado anteriormente, o contribuinte apesar de ter receita da atividade no montante anual de R\$ 4.499.386,72, conforme planilha apresentada pelo mesmo em 05/11/2013, e créditos em conta bancária de origem não comprovada no montante anual do R\$ 12.417.213,85, apresentou a DASN2011, ano-calendário 2010, com receita anual de apenas R\$ 1.647.985,00.

Antes do levantamento dos depósitos/créditos da conta bancária no Bradesco, o contribuinte apresentou em 12/09/2013, planilha com o faturamento da empresa informando os mesmos valores declarados na DASN2011, ano-calendário 2010.

Portanto, a Declaração DASN2011, ano-calendário 2010, foi apresentada com os valores reduzidos com o intuito de que a autoridade tributária não tivesse conhecimento dos elementos que formam as bases de cálculo dos tributos, incorrendo, em tese, em crime contra ordem tributária, previsto no art. 1º, inciso I, da Lei nº 8.137/90. Será feita

Representação Fiscal para Fins Penais com base no citado artigo, abaixo parcialmente transcrito. Nesta condição, a multa será qualificada para 150%, de acordo com o previsto no art. 44, Inciso I, parágrafo 1º da Lei nº 9.430/96, redação dada pela Lei nº 11.488/2007, combinado com o art. 71 da Lei nº 4.502/64 (...).” (grifei).

Houve, também, a lavratura de Termo de Responsabilidade Solidária do sócio administrador João Maxwell Ribeiro Passos – CPF 577.527.375-34, nos termos do artigo 124, inciso I, e artigo 135, inciso III, da Lei nº 5.172, de 1966 (fls. 94), com base nos seguintes motivos:

“6 DA RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA

Tendo em vista o exposto no item 5, acima, os documentos encaminhados durante a ação fiscal e considerando o disposto na cláusula 8ª da Alteração e Consolidação e Adequação do Contrato Social, assinada em 22 de dezembro de 2006, a administração da empresa cabe ao sócio JOÃO MAXWELL RIBEIRO PASSOS, CPF 577.527.375-34, razões pelas quais, considera-se que o mesmo tinha conhecimento que o faturamento total da empresa era muito superior aos valores declarados na DASN2011, ano-calendário 2010.

O valor da receita da venda de mercadorias informada pelo contribuinte na planilha apresentada em 05/11/2013 foi de R\$ 4.499.386,72. O valor da omissão de receita por créditos de origem e natureza não comprovadas foi de R\$ 12.417.213,85, enquanto o valor declarado na DASN2011, ano-calendário 2010 foi de R\$ 1.647.985,00.

Portanto, além da responsabilidade da pessoa jurídica, aplica-se ao sócio JOÃO MAXWELL RIBEIRO PASSO, CPF 577.527.375-34, a responsabilidade solidária prevista nos artigos 124, inciso I e 135, inciso III, da Lei nº 5.172/66 do CTN – Código Tributário Nacional.”

A Autoridade Fiscal dispôs, ao final, que as receitas das vendas de mercadorias foram apuradas a partir das informações da Planilha apresentada pelo contribuinte em atendimento ao Termo de Intimação nº 04, de 12/09/2013, e serviram para demonstração das bases de cálculo do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS pelo Lucro Presumido de 2010.

Além de tudo isso, extrai-se, ainda, do TVF que não houve lançamento do PIS e COFINS em relação à receita da empresa no montante de R\$ 4.499.386,72, que correspondera à venda de produtos hortícolas e frutas num Box do Ceasa. De acordo com a Autoridade Fiscal, as alíquotas destes tributos foram reduzidas a zero nos termos do que prevê o artigo 28, inciso III, da Lei nº 10.865/2004, Porém, houve lançamento do PIS e COFINS reflexo ao IRPJ em relação à omissão de receita por depósito de origem e natureza não comprovadas, cujos valores encontram-se demonstrados na Planilha “*DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO DO PIS E COFINS SOBRE A OMISSÃO DE RECEITA*”.

Com base em tais elementos, a Autoridade lançadora apurou as seguintes infrações à legislação tributária perpetradas pelo contribuinte de acordo com os fatos a seguir delineados (fls. 56/60 do TVF):

“AUTO DE INFRAÇÃO DO IRPJ

001 – OMISSÃO DE RECEITA POR PRESUNÇÃO LEGAL

DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM E NATUREZA NÃO COMPROVADAS

As omissões foram apuradas mensalmente e consolidadas trimestralmente, a partir dos depósitos/créditos em conta corrente, informados no extrato bancário da conta n.º 02067-2, agência 3523, do Bradesco, e demonstradas na Planilha 'DEMONSTRATIVO DE CRÉDITOS-EXTRATOS BANCÁRIOS', anexa.

O contribuinte foi intimado a comprovar a origem e natureza dos depósitos/créditos em suas contas correntes, relacionadas na Planilha encaminhada anexa ao Termo de Intimação Fiscal n.º 04, lavrado em 12/09/2013, e não as comprovou. Não apresentou quaisquer documentos para justificar a origem e natureza dos citados depósitos/créditos.

[...]

Ressalto que o montante anual da movimentação bancária foi de R\$ 12.417.213,85.

[...]

Por não ter escriturado toda movimentação financeira, inclusive a bancária, o contribuinte foi Arbitrado de acordo com o que prevê o art. 530, incisos II, alínea "a", do RIR/99, base legal no art. 47, inciso II, alínea "a", da Lei n.º 8.981, de 1995, e 1º da Lei n.º 9.430, de 1996.

002 – RECEITAS DA ATIVIDADE

RECEITA BRUTA NA REVENDA DE MERCADORIAS

Valores apurados de acordo com as Vendas informadas pelo contribuinte na Planilha apresentada mesmo em 05/11/2013, em resposta ao Termo de Intimação n.º 04, lavrado em 12/09/2013. Nesta planilha o contribuinte informa as Vendas mensais e calcula o IRPJ e a CSLL de acordo com o Lucro Presumido.

[...]

Ressalto que o montante anual das vendas informadas pelo contribuinte foi de R\$ 4.499.486,72.

[...]

Por não ter escriturado toda movimentação financeira, inclusive a bancária, o contribuinte foi Arbitrado de acordo com o que prevê o art. 530, incisos II, alínea "a", do RIR/99, base legal no art. 47, inciso II, alínea "a", da Lei n.º 8.981, de 1995, e 1º da Lei n.º 9.430, de 1996.

AUTO DE INFRAÇÃO DA CSLL

001 – OMISSÃO DE RECEITA

FALTA/INSUFICIÊNCIA DE DECLARAÇÃO/RECOLHIMENTO DA CSLL SOBRE RECEITAS OMITIDAS

Apuração reflexa ao IRPJ, onde as omissões foram levantadas mensalmente e consolidadas trimestralmente, a partir dos depósitos/créditos em conta corrente, informados no extrato bancário da conta n.º 02067-2, agência 3523, do Bradesco, conforme Planilha anexa 'DEMONSTRATIVO DE CRÉDITOS-EXTRATOS BANCÁRIOS'.

O contribuinte foi intimado a comprovar a origem e natureza dos depósitos/créditos em suas contas correntes, relacionada na Planilha encaminhada anexa aos Termo de Intimação Fiscal n.º 04, lavrado em 12/09/2013, e não as comprovou. Não apresentou quaisquer documentos para justificar a origem e natureza dos citados depósitos/créditos.

[...]

Ressalto que o montante anual da movimentação bancária foi de R\$ 12.417.213,85.

[...]

Por não ter escriturado toda movimentação financeira, inclusive a bancária, o contribuinte foi Arbitrado de acordo com o que prevê o art. 530, incisos II, alínea “a”, do RIR/99, base legal no art. 47, inciso II, alínea “a”, da Lei nº 8.981, de 1995, e 1º da Lei nº 9.430, de 1996.

002 – FALTA/INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DA CSLL OU DO ADICIONAL

FALTA/INSUFICIÊNCIA DE DECLARAÇÃO DE RECOLHIMENTO DA CSLL

Apuração reflexa ao IRPJ, cujos valores foram levantados de acordo com as Vendas informadas pelo contribuinte na Planilha apresentada em 05/11/2013, em resposta ao Termo de Intimação nº 04, lavrado em 12/09/2013. Nesta planilha o contribuinte informa as Vendas mensais e calcula o IRPJ e a CSLL de acordo com o Lucro Presumido.

[...]

Ressalto que o montante anual das vendas informadas pelo contribuinte foi de R\$ 4.499.486,72.

[...]

Por não ter escriturado toda movimentação financeira, inclusive a bancária, o contribuinte foi Arbitrado de acordo com o que prevê o art. 530, incisos II, alínea “a”, do RIR/99, base legal no art. 47, inciso II, alínea “a”, da Lei nº 8.981, de 1995, e 1º da Lei nº 9.430, de 1996.

AUTO DE INFRAÇÃO DA COFINS

001 – INCIDÊNCIA CUMULATIVA PADRÃO

OMISSÃO DE RECEITA SUJEITA À COFINS

Apuração reflexa ao IRPJ, onde as omissões foram levantadas mensalmente, a partir dos depósitos/créditos em conta corrente, informados no extrato bancária da conta nº 02067-2, agência 3523, do Bradesco, e demonstradas na Planilha anexa ‘DEMONSTRATIVO DE CRÉDITOS-EXTRATOS BANCÁRIOS’.

O contribuinte foi intimado a comprovar a origem e natureza dos depósitos/créditos em suas contas correntes, relacionada na Planilha encaminhada anexa aos Termo de Intimação Fiscal nº 04, lavrado em 12/09/2013, e não as comprovou. Não apresentou quaisquer documentos para justificar a origem e natureza dos citados depósitos/créditos.

[...]

Ressalto que o montante anual da movimentação bancária foi de R\$ 12.417.213,85.

[...]

Por não ter escriturado toda movimentação financeira, inclusive a bancária, o contribuinte foi Arbitrado de acordo com o que prevê o art. 530, incisos II, alínea “a”, do RIR/99, base legal no art. 47, inciso II, alínea “a”, da Lei nº 8.981, de 1995, e 1º da Lei nº 9.430, de 1996.

AUTO DE INFRAÇÃO DE PIS

001 – INCIDÊNCIA CUMULATIVA PADRÃO

OMISSÃO DE RECEITA SUJEITA À CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Apuração reflexa ao IRPJ, onde as omissões foram levantadas mensalmente, a partir dos depósitos/créditos em conta corrente, informados no extrato bancária da conta n.º 02067-2, agência 3523, do Bradesco, e demonstradas na Planilha anexa 'DEMONSTRATIVO DE CRÉDITOS-EXTRATOS BANCÁRIOS'.

O contribuinte foi intimado a comprovar a origem e natureza dos depósitos/créditos em suas contas correntes, relacionada na Planilha encaminhada anexa aos Termo de Intimação Fiscal n.º 04, lavrado em 12/09/2013, e não as comprovou. Não apresentou quaisquer documentos para justificar a origem e natureza dos citados depósitos/créditos.

[...]

Ressalto que o montante anual da movimentação bancária foi de R\$ 12.417.213,85.

[...]

Por não ter escriturado toda movimentação financeira, inclusive a bancária, o contribuinte foi Arbitrado de acordo com o que prevê o art. 530, incisos II, alínea "a", do RIR/99, base legal no art. 47, inciso II, alínea "a", da Lei n.º 8.981, de 1995, e 1º da Lei n.º 9.430, de 1996."

Em 20/05/2014, a empresa tomou conhecimento da autuação fiscal, conforme se verifica do Despacho de Encaminhamento de fls. 499. O responsável solidário João Maxwell Ribeiro Passos, por sua vez, recebeu a respectiva notificação do lançamento em 22/05/2014, conforme se observa do AR de fls. 497, mas não apresentou Impugnação.

Na sequência, a empresa *HR Hortigranjeiros LTDA* apresentou, em 18/06/2014, Impugnação de fls. 502/512 por meio da qual alegou, em síntese, as seguintes alegações:

- (i) Que houve falta de motivação da multa e que deveria ser declarada a nulidade do auto de infração por ausência de motivação;
- (ii) Que houve violação aos princípios do contraditório e da ampla defesa;
- (iii) Que teria havido excesso de exação com base no artigo 316, § 1º do Código Penal, bem assim que não se poderia falar em violação da obrigação tributária sem que a mesma fosse confirmada através de apreciação pelo Judiciário;
- (iv) Que, ao contrário do Direito Espanhol, no Brasil, o legislador não previu a utilização de um procedimento ou processo administrativo que oportunizasse ao interessado o exercício do princípio previsto na CF/88 da Ampla Defesa e do Contraditório, o que denota uma Potestade do Estado, na qual o contribuinte é colocado em situação de inferioridade;
- (v) Que, nos termos da Súmula n.º 182 do TRF, seria "*ilegítimo o lançamento do Imposto de Renda arbitrado com base apenas em extratos ou depósitos bancários*", de modo que a presunção deveria ser rechaçada;
- (vi) Que a autuação com base em omissão de receitas por existência de depósitos bancários não contabilizados deveria ser considerada improcedente quando a fiscalização não logra demonstrar cabalmente a existência da omissão, de modo que não caberia a autuação baseada em meros indícios. daí por que, para efeito de determinação da receita omitida, os créditos deveriam ser analisados individualizadamente e que, além

disso, os créditos decorrentes de transferência de outras contas da própria pessoa jurídica deveriam ser desconsiderados;

- (vii) Que a lei previa que o depósito fora realizado com recursos não tributados nas hipóteses em que não fossem comprovadas a origem do depósito bancário mediante nota fiscal de receita, contrato de empréstimo ou adiantamento;
- (viii) Que, embora na interpretação literal, o arbitramento do lucro não fosse uma penalização, para a empresa o era, porque foram desconsideradas todas as despesas vinculadas às receitas, referentes aos depósitos bancários;
- (ix) Que o valor dos depósitos bancários, em momento algum representa lucro, mas sim, valor de venda e assim sendo as despesas vinculadas aos depósitos bancários deveriam ter sido consideradas; e
- (x) Que a empresa atuava no setor de hortigranjeiros e, nos termos da Lei nº 10.865, de 2004, foram reduzidas a zero as alíquotas de PIS e COFINS sobre a receita bruta decorrente da venda, no mercado interno, de produtos hortícolas e frutas. Assim, não haveria que se falar em omissão de receitas sujeita ao PIS e à COFINS.

Com base em tais alegações, a empresa requereu o provimento da Impugnação para os fins de declarar a nulidade da notificação fiscal em decorrência das irregularidades apontadas, bem assim fosse reconhecida a exacerbação da multa aplicada e, ainda, que fosse reconhecida a aplicação da alíquota zero em relação ao PIS e a COFINS e, principalmente, a impossibilidade do arbitramento da omissão de receitas pela análise simples dos depósitos bancários, o que teria culminado no cerceamento ao direito de defesa.

Os autos foram encaminhados à Autoridade julgadora de 1ª instância para que a Impugnação fosse apreciada. E, aí, em Acórdão de nº 07-37.674 (fls. 621/642), a 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Florianópolis - SC entendeu por julgar a Impugnação improcedente, de modo que o crédito tributário exigido restou mantido integralmente, conforme se verifica da ementa transcrita abaixo:

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

Ano-calendário: 2010

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. ORIGENS. PRESUNÇÃO LEGAL. OMISSÃO DE RECEITA.

Caracterizam como omissão de receitas os valores creditados em conta de depósito junto à instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

As presunções legais relativas obrigam a autoridade fiscal a comprovar, tão-somente, a ocorrência das hipóteses sobre as quais se sustentam as referidas presunções, atribuindo ao contribuinte o ônus de provar que os fatos concretos não ocorreram na forma como presumidos pela lei.

LUCRO ARBITRADO. FORMA DE TRIBUTAÇÃO. HIPÓTESES LEGAIS.

O imposto devido será determinado com base nos critérios do lucro arbitrado quando o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o livro Caixa, com a inclusão de toda a movimentação financeira, inclusive bancária, no caso da opção pelo lucro presumido.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2010

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. DUPLICAÇÃO DO PERCENTUAL. LEGITIMIDADE.

Constatado que na conduta do fiscalizado existem as condições previstas no art. 71 da Lei nº 4.502, de 1964, cabível a duplicação do percentual da multa de que trata o inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996 (com a nova redação do artigo dada pela Medida Provisória nº 351, de 22/01/2007, convertida na Lei nº 11.488, de 2007).

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2010

ARGUIÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA.

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

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL/PIS/COFINS.

Tratando-se da mesma matéria fática e não havendo questões de direito específicas a serem apreciadas, aplica-se aos lançamentos decorrentes a decisão proferida no lançamento principal (IRPJ).

PIS. COFINS. ALÍQUOTA ZERO.

Não havendo como se atestar que as receitas omitidas, assim caracterizadas por conta de créditos em conta bancária de origem não comprovada, são decorrentes da venda no mercado interno de “produtos hortícolas e frutas, classificados nos Capítulos 7 e 8, e ovos, classificados na posição 04.07, todos da TIPI”, tais receitas não são beneficiadas com a alíquota zero de PIS e de Cofins (art. 28, III, da Lei nº 10.865, de 2004).

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido.”

Em 08/10/2015, o responsável solidário João Maxwell Ribeiro Passos foi intimado do resultado do Acórdão nº 07-37.674, conforme se observa dos Documentos de fls. 690/691, mas, no final, acabou não apresentando Recurso Voluntário. Já a empresa *HR Hortigranjeiros Ltda.* foi intimada do resultado do referido Acórdão por via postal em 09/10/2015, conforme se verifica do AR juntado às fls. 653 e do Documento de fls. 698, e, em 09/11/2015, entendeu por apresentar Recurso Voluntário de fls. 655/659 em que sustenta, em síntese, as seguintes alegações:

(i) Dos fatos

Que foi autuada com base em suposta omissão de receitas decorrentes de sua atividade, sendo que, em análise ao acórdão recorrido, verifica-se que não houve a individualização dos valores sobre os quais os lançamentos foram realizados e não foram expurgados lançamentos anteriores realizados, o que inviabilizou a manifestação através do presente recurso; e

Que, em relação às alegações sobre a aplicação da alíquota zero para o PIS e para a COFINS, a autoridade julgadora dispôs que “*não há como se atestar que são decorrentes da venda no mercado interno de ‘produtos hortícolas e frutas, classificados nos capítulos 7 e 8, e ovos, classificados na posição 04.07, todos da TIPI’, pois não se conhece a natureza da origem dos respectivos créditos bancários*”, sendo que a única atividade realizada pela empresa é, exatamente, a atividade tal qual descrita pela autoridade julgadora, de modo que a presunção apresentada no acórdão foi realizada em prejuízo da empresa.

(ii) Do Direito

Que, nos termos do artigo 42 da Lei n.º 9.430/1996, a presunção de omissão de receita tributável a partir de depósitos bancários de origem não comprovada acaba invertendo o ônus ao contribuinte que, no caso, deve demonstrar que os valores dos depósitos não se tratam de receitas auferidas;

Que o artigo 42, § 3º da referida Lei n.º 9.430/96 prescreve que “*Para efeito de determinação da receita omitida, os créditos serão analisados individualmente (...)*”, o que significa dizer, pois, que a autoridade fiscal deve individualizar cada um dos depósitos, sendo que, do contrário, a nulidade do lançamento deverá ser reconhecida;

Que a autoridade julgadora não apresentou uma relação acerca de quais depósitos e créditos lançados na conta corrente não foram excluídos do lançamento, o que acaba inviabilizando a defesa, já que, ainda que a autoridade tenha mencionado, no corpo do relatório do acórdão, que foram excluídos os lançamentos referentes à devolução dos cheques, não há a demonstração de que os lançamentos decorrentes de transferências de valores de contas da empresa e do sócio para a conta da empresa foram excluídos da autuação, haja vista que tais valores não podem ser considerados como receitas, de modo que seria necessário que a Autoridade Fiscal apresentasse uma relação taxativa dos valores sobre os quais foram objeto do presente lançamento; e

Que a presunção de que os valores de origem não comprovadas não correspondem às vendas de produtos amparados pela alíquota zero para o PIS e para a COFINS, nos termos do artigo 28, inciso III da Lei n.º 10.865/2004, não deve prosperar, uma vez que é patente e inequívoco que a atividade empresarial da sociedade consiste exclusivamente na venda de produtos hortícolas e frutas, classificados nos capítulos 7 e 8, e ovos, classificados na posição 04.07 da TIPI.

Com base em tais alegações, a empresa requer que o Recurso Voluntário seja conhecido e julgado procedente para que seja declarada a improcedência dos lançamentos, tendo em vista a ausência de individualização dos depósitos / créditos em conta corrente, bem como para que a decisão recorrida seja reformada no que tange ao lançamento e arbitramento da incidência do PIS e da COFINS sobre a receita auferida pela empresa no ano-calendário de 2010.

Na sequência, os autos foram encaminhados a este E. CARF para que o Recurso Voluntário seja apreciado.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Relator.

1. Juízo de Admissibilidade do Recurso Voluntário

De início, devo analisar se o presente Recurso Voluntário preenche os pressupostos recursais intrínsecos e extrínsecos para concluir se, de fato, o Recurso pode ser conhecido e analisado.

A começar pela análise do requisito extrínseco da tempestividade, verifico, de plano, que a empresa havia sido intimada do resultado do Acórdão recorrido em 09/10/2015 (sexta-feira), conforme se verifica AR juntado às fls. 653 e das informações do objeto de fls. 697, de modo que o prazo de 30 (trinta) previsto no artigo 33 do Decreto nº 70.235/72 começou a fluir em 12/10/2015 (segunda-feira) e findar-se-ia apenas em 10/11/2015. A rigor, confira-se que a empresa apresentou o presente Recurso Voluntário em 06/11/2015.

Considerando, pois, que o Recurso Voluntário foi formalizado dentro do prazo de 30 (trinta) dias previsto no artigo 33 do Decreto nº 70.235/72 e preenche os demais pressupostos de admissibilidade recursais, devo conhecê-lo e, por isso mesmo, passo a apreciá-lo e examinar as alegações que restaram formuladas pela empresa recorrente, as quais, a rigor, e por questões didáticas, serão tratadas em tópicos apartados.

2. Das Alegações formuladas no Recurso

2.1. Da individualização dos depósitos não comprovados

De início, registre-se que a Recorrente alega que o Auto de infração não teria indicado de forma individualizada os depósitos que não teriam sido comprovados, sendo que tal alegação não deve prosperar.

Pois bem. Verifique-se, de plano, que o artigo 42, *caput* e § 3º da Lei nº 9.430/96 dispõem sobre a presunção de omissão de rendimentos nas hipóteses em que o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprova, através de documentação hábil e idônea, a origem dos valores creditados em conta de depósito ou investimento mantido junto a instituição financeira, de sorte que, para efeito de determinação da receita omitida, os créditos serão analisados individualizadamente. Confira-se:

“Lei nº 9.430/96

Art. 42. Caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

§ 1º O valor das receitas ou dos rendimentos omitido será considerado auferido ou recebido no mês do crédito efetuado pela instituição financeira.

§ 2º Os valores cuja origem houver sido comprovada, que não houverem sido computados na base de cálculo dos impostos e contribuições a que estiverem sujeitos, submeter-se-ão às normas de tributação específicas, previstas na legislação vigente à época em que auferidos ou recebidos.

§ 3º Para efeito de determinação da receita omitida, os créditos serão analisados individualizadamente, observado que não serão considerados:

I - os decorrentes de transferências de outras contas da própria pessoa física ou jurídica;

II - no caso de pessoa física, sem prejuízo do disposto no inciso anterior, os de valor individual igual ou inferior a R\$ 1.000,00 (mil reais), desde que o seu somatório, dentro do ano-calendário, não ultrapasse o valor de R\$ 12.000,00 (doze mil reais). (Vide Medida Provisória n.º 1.563-7, de 1997) (Vide Lei n.º 9.481, de 1997)

§ 4º Tratando-se de pessoa física, os rendimentos omitidos serão tributados no mês em que considerados recebidos, com base na tabela progressiva vigente à época em que tenha sido efetuado o crédito pela instituição financeira.

§ 5º Quando provado que os valores creditados na conta de depósito ou de investimento pertencem a terceiro, evidenciando interposição de pessoa, a determinação dos rendimentos ou receitas será efetuada em relação ao terceiro, na condição de efetivo titular da conta de depósito ou de investimento. (Redação dada pela Lei n.º 10.637, de 2002)

§ 6º Na hipótese de contas de depósito ou de investimento mantidas em conjunto, cuja declaração de rendimentos ou de informações dos titulares tenham sido apresentadas em separado, e não havendo comprovação da origem dos recursos nos termos deste artigo, o valor dos rendimentos ou receitas será imputado a cada titular mediante divisão entre o total dos rendimentos ou receitas pela quantidade de titulares. (Redação dada pela Lei n.º 10.637, de 2002).” (grifei).

Pelo que se pode observar, trata-se de presunção legal que acaba eximindo a autoridade fiscal de comprovar a efetiva omissão de rendimentos. Quer dizer, a presunção legal constante do artigo 42 da Lei n.º 9.430/96 prescreve que, em vez de ter de comprovar a efetiva ocorrência do fato gerador que, no caso, é a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica da renda ou proventos tributáveis não oferecidos à tributação – esse é o fato desconhecido –, caberá à autoridade fiscal, portanto, comprovar apenas a existência do acontecimento tomado como fato presuntivo, ou seja, a existência de valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira em relação aos quais o titular, regularmente intimada, não comprovou, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos – esse o fato conhecido.

Diz-se que a presunção exige a autoridade fiscal de comprovar a efetiva omissão de rendimentos em contraponto à ideia de que há aí uma inversão do ônus da prova. Porque, se é certo que a autoridade fiscal tem o dever jurídico de comprovar a ocorrência do fato gerador e não um simples ônus, também é certo que não poderia haver a inversão do ônus. O lançamento

tributário reveste a natureza de ato vinculado e, por isso mesmo, a autoridade tem um dever jurídico de fazê-lo com observância à lei.

De acordo com os ensinamentos de José Souto Maior Borges¹,

“E, porque o procedimento de lançamento é vinculado e obrigatório, o seu objeto não é relegado pela lei à livre disponibilidade das partes que nele intervêm. É indisponível, em princípio, a atividade de lançamento – e, portanto, insuscetível de renúncia (...).O Fisco, entretanto, tem o dever - não o ônus - de verificar a ocorrência da situação jurídica tributária conforme ela se desdobra no mundo fático, com independência das chamadas provas pré-constituídas ou presunções de qualquer gênero. Coisa diversa seria afirmar que o Fisco tem não o dever, mas o ônus da prova. Se o procedimento administrativo é, em princípio, indisponível, nele não cabe a inserção da categoria jurídica em que o ônus consiste. Define-se sumariamente o ônus como a conduta não obrigatória a cujo não atendimento é imputável qualquer sanção, dado que o seu atendimento configura apenas um requisito necessário para a obtenção de um determinado efeito útil. O ônus é, por definição, disponível. Consiste na situação jurídica em que alguém procura obter uma vantagem ou evitar uma desvantagem. Essa alternativa pressupõe necessariamente a renunciabilidade da situação jurídica subjetiva característica do ônus. Logo, não é exato supor - ao contrário do que geralmente se pensa - tenha o Fisco o ônus da prova e até o ônus do lançamento. Nem o Fisco prova a existência *in concreto* do fato jurídico tributário para obter a vantagem em que a remoção do ônus consiste, nem lança o tributo para remover o obstáculo à obtenção de uma vantagem. A aplicação da teoria do ônus ao procedimento administrativo tributário e, pois, ao lançamento é mais do que artificiosa: revela-se incabível, dados os termos precisos em que foi construída a figura do ônus nas outras províncias do Direito - sobretudo onde a conceituação teórica é mais refinada, no campo do Direito Privado [...].”

Partindo da premissa de que a presunção legal do artigo 42 d Lei nº 9.430/96 está em consonância com a Constituição e com as normas gerais do Direito Tributário – aliás, trata-se de norma plenamente válida e vigente –, afirma-se que a presunção de omissão de rendimentos caracterizada por depósitos de origem não comprovada exsurge, portanto, como instrumento eficaz e catalisador da eficácia do próprio lançamento tributário ao permitir que a autoridade fazendária possa inferir conclusões desconhecidas a partir de dados conhecidos e notórios, considerando aí a insuficiência da máquina administrativa no que diz com a análise individualizada e detalhada dos rendimentos de cada contribuinte do imposto de renda.

É nesse mesmo sentido que Emerson Catureli² tem sustentado:

“Considerando o distanciamento da Administração relativamente à vida econômica do contribuinte no momento da ocorrência do fato gerador, a regulação da prova no procedimento administrativo assume contornos específicos, de modo a tornar mais equilibrada a relação Fisco-contribuinte. As presunções são uma das técnicas jurídicas fundamentais para atingir esse fim. Essa é a razão pela qual se observa nos ordenamentos jurídicos modernos a utilização cada vez mais frequente desse instrumento para facilitar à Administração a prova dos fatos geradores, de modo a dar efetividade à norma de Direito Tributário material.

¹ BORGES, José Souto Maior. Lançamento Tributário. 2. ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 121-122.

² CATURELI, Emerson. Aplicação de multa qualificada nas hipóteses de presunção de omissão de receitas fundada em depósitos bancários de origem não comprovada. In: Revista Dialética de Direito Tributário 143, ago/2007, p. 30-32.

[...]

Com base nesses pressupostos teóricos, conclui-se que o legislador, ao elaborar a presunção de omissão de receitas com base em depósitos bancários de origem não comprovada, prevista no art. 42 da Lei 9.430/96, julgou que a autoridade administrativa nessas hipóteses encontraria especiais dificuldades para demonstrar, por outros meios, a ocorrência do fato gerador. Daí a necessidade de dotá-la de um instrumento hábil à consecução do lançamento. Há, portanto, inegável juízo deontológico que precedeu a elaboração da norma”.

Nesse contexto, note-se, ainda, que o que a lei prescreve é que os valores creditados em conta de depósito ou de investimento em relação aos quais o titular, regularmente intimado, não comprova, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos respectivos valores serão considerados como rendimentos omitidos.

A tributação aí tem por objeto a própria omissão de rendimentos que, por força da presunção legal inculpada no artigo 42 da Lei nº 9.430/96, é considerada como tal a partir da ausência da comprovação, mediante documentação hábil e idônea, da origem dos valores creditados em conta de depósito ou de investimento, restando-se concluir, pois, que os depósitos bancários são unicamente utilizados como instrumento da apuração dos rendimentos presumidamente omitidos, sem contar que, nos termos do § 3º do referido artigo 42 da Lei nº 9.4030/1996, devem ser indicados e lançados de forma individual, ou seja, depósito por depósito.

No caso concreto, confira-se que a linha de entendimento sustentada pela Recorrente não encontra respaldo nos documentos juntados aos autos. Verifica-se que, em anexo ao Auto de infração, encontra-se o Demonstrativo de apuração de IRPJ (fls. 61), o Demonstrativo de apuração de CSLL (fls. 62), o Demonstrativo de apuração de PIS e COFINS (fls. 63) e, o que é mais importante, o Demonstrativo de créditos de extrato bancário que, a rigor, indica de forma pormenorizada quais os lançamentos questionados (fls. 64/92).

Inclusive, extrai-se das fls. 52 e 56 do TVF as seguintes informações:

“Após o envio da Planilha elaborada pela Fiscalização, anexa ao Termo de Intimação nº 04, de 12/09/2013, com os créditos em conta bancária para o contribuinte, foi observado por esta Fiscalização que havia diversos históricos de lançamentos a débito de “*Devolução de Cheques*”. Foram, então, excluídos da Planilha da Fiscalização, apenas os créditos que esta auditoria identificou como tendo sido devolvidos, através do histórico “*Devolução de Cheques*”. Isso justifica a diferença a menor entre a primeira planilha elaborada pela Fiscalização e encaminhada ao contribuinte, e a planilha final anexada ao Auto de Infração, com os valores lançados a título de ‘*Créditos de Origem e Natureza Não Comprovados*’.

[...]

7 Conclusão

Foram elaboradas pela Fiscalização as seguintes Planilhas anexas: ‘DEMONSTRATIVO DE CRÉDITOS – EXTRATOS BANCÁRIOS’, ‘DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO DO IRPJ’, ‘DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO DA CSLL’ e ‘DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO DO PIS E DA COFINS SOBRE A OMISSÃO DE RECEITA’.

As receitas de vendas de mercadorias foram apuradas a partir das informações da Planilha apresentada pelo contribuinte em 05/01/2013, em atendimento ao Termo de Intimação nº 04, de 12/09/2013, para demonstração das bases de cálculo de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS pelo Lucro Presumido em 2010.

A consolidação da movimentação bancária foi apurada na Planilha anexa 'Demonstrativo Créditos-Extrato Bancário', da conta 02067-2, agência 3523, do Bradesco.

[...].

“

A partir da leitura dos elementos acima reproduzidos, percebe-se, com clareza, que a tese defendida pela Recorrente no sentido de que a Autoridade Fiscal não apurou, de forma individualizada, os créditos lançados com base no artigo 42 da Lei nº 9.430/1996 não deve ser acolhida, já que, diferentemente, a Autoridade Fiscal identificou, um a um, todos os créditos lançados na conta nº 02067-2, agência 3523, do Banco Bradesco, cuja origem não restou comprovada por parte da contribuinte, conforme se observa do Demonstrativo de Créditos – Extratos Bancários de fls. 64/92. Na verdade, a Recorrente não apresentou quaisquer documentos a fim de justificar a origem e natureza dos respectivos depósitos / créditos ali indicados.

Como não bastasse, observe-se, ainda, que a própria autoridade julgadora de 1ª dispôs que a Fiscalização havia analisado individualizada os referidos depósitos bancários, conforme se verifica do trechos a seguir reproduzido (fls. 635):

“O simples fato da existência de depósitos bancários com origem não comprovada é, por si só, hipótese presuntiva de omissão de rendimentos, cabendo ao sujeito passivo a prova em contrário que, no caso dos autos, não as apresentou.

[...]

Conforme relatado, o contribuinte foi intimado/reintimado a apresentar documentos e a esclarecer a origem e a natureza de cada um dos depósitos/créditos constantes em sua conta bancária (fls. 145 a 178; 180 e 181), sendo autorizada, inclusive, a prorrogação do prazo solicitado pelo interessado por mais vinte dias (fls. 139). Entretanto, tais esclarecimentos/documentos não foram prestados nem durante a ação fiscal nem em sede de impugnação. Portanto, não há que se falar em excesso de exação, cerceamento do contraditório e da ampla defesa

No que pese a falta dos citados esclarecimentos pelo sujeito passivo, ressalte-se que a Fiscalização analisou individualizadamente os referidos depósitos/créditos bancários, excluindo-se os lançamentos a crédito, por exemplo, decorrentes de devoluções de cheques. Não foram constatados créditos de transferências de outras contas da própria pessoa jurídica.” (grifei).

Por essas razões, conclui-se que a tese defendida pela Recorrente no sentido de que a Autoridade Fiscal não apurou, de forma individualizada, os créditos lançados com base no artigo 42 da Lei nº 9.430/1996 não deve ser acolhida.

2.2. Da alíquota zero de PIS e de COFINS

A Recorrente argumenta, ainda, que atua no setor de hortigranjeiros e que, nos termos da Lei nº 10.865, de 2004, foram reduzidas a zero as alíquotas de PIS e COFINS sobre a receita bruta decorrente da venda, no mercado interno, de produtos hortícolas e frutas. Assim, não haveria que se falar em omissão de receitas sujeita ao PIS e à COFINS.

Nesse aspecto, entendo que assiste razão à Recorrente.

Ao tratar do arbitramento, a Autoridade Fiscal realizou os seguintes apontamentos no TVF (fls. 54).

“4 Do Arbitramento

Da mesma forma que na exclusão do Simples Nacional, a não escrituração do livro Caixa de 2010 e de toda a movimentação financeira, inclusive bancária, é motivo de Arbitramento conforme previsto no art. 530, inciso II, alínea “a”, do RIR/99, abaixo parcialmente transcrito:

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

...

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

identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária; ou

...”

O contribuinte tomou ciência em 18/11/2013 do Termo de Constatação e de Intimação lavrado na mesma data e não se pronunciou sobre as constatações feitas.”

Pois bem. O cálculo do Imposto de Renda com base no lucro arbitrado constitui uma forma simplificada de apuração e ocorre quando a autoridade fiscal verifica o não cumprimento das disposições vigentes quanto à manutenção da escrituração fiscal e de outras obrigações acessórias. Na verdade, a Lei estabelece o arbitramento como sistema para quantificação da base de cálculo do imposto tão somente em determinadas hipóteses fáticas arroladas *numerus clausus*, as quais refletem situações em que, na ótica legal, não é possível a apuração segura pelo lucro real³.

Assim, ao contrário do lucro presumido em que o contribuinte adentra por livre e incondicionada escolha desde que se enquadre no limite da receita que a lei estabelece e não esbarre em quaisquer das hipóteses em que a opção é eliminada pela própria lei, o arbitramento do lucro somente é cabível nas situações previstas no artigo 47 da Lei n.º 8.981, de 20 de janeiro de 1995, o qual, a rigor, foi replicado no artigo 530 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto n.º 3.000, de 26 de março de 1999⁴. Confira-se:

“Decreto n.º 3.000/1999

Subtítulo V – Lucro Arbitrado

Capítulo I - Hipóteses de arbitramento

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

³ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Fundamentos do Imposto de renda (2020). v. 1. São Paulo: IBDT, 2020, p. 553.

⁴ De acordo com o artigo 144 da Lei n.º 5.172/66 - Código Tributário Nacional, "o lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada"

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

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

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

b) determinar o lucro real;

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

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

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

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

Veja-se, pois, que, a partir da constatação da ocorrência de uma das hipóteses acima elencadas, o Fisco tem o poder-dever de arbitrar o lucro da pessoa jurídica sob pena de admitir a incidência do IRPJ e da CSLL sobre montante que, sabidamente, não corresponde ao lucro e, deste modo, acabar ignorando solenemente o princípio da capacidade contributiva. O arbitramento do lucro é, no final, e por assim dizer, um meio de efetivação do princípio constitucional da igualdade tributária, sendo que a autoridade não pode confundir o arbitramento com a arbitrariedade.

Observe-se que a apuração dos resultados pelo lucro arbitrado implica a apuração do PIS e da COFINS pelo regime cumulativo, a teor do que prescrevem os artigos 8º, inciso II, da Lei nº 10.637/2002 e 10, inciso II, da Lei nº 10.833/2003.

Nessa linha, deve ser observado ainda o disposto no artigo 24 da Lei nº 9.249/95.

In verbis:

“Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995

Art. 24. Verificada a omissão de receita, a autoridade tributária 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-base a que corresponder a omissão.

§ 1º No caso de pessoa jurídica com atividades diversificadas tributadas com base no lucro presumido ou arbitrado, não sendo possível a identificação da atividade a que se refere a receita omitida, esta será adicionada àquela a que corresponder o percentual mais elevado.

§ 2º O valor da receita omitida será considerado na determinação da base de cálculo para o lançamento da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS, da Contribuição para o PIS/Pasep e das contribuições previdenciárias incidentes sobre a receita. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

(...)

§ 4º Para a determinação do valor da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS e da Contribuição para o PIS/Pasep, na hipótese de a pessoa jurídica

auferir receitas sujeitas a alíquotas diversas, não sendo possível identificar a alíquota aplicável à receita omitida, aplicar-se-á a esta a alíquota mais elevada entre aquelas previstas para as receitas auferidas pela pessoa jurídica. (Incluído pela Lei n.º 11.941, de 2009)

§ 5º Na hipótese de a pessoa jurídica sujeitar-se ao recolhimento da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep, calculadas por unidade de medida de produto, não sendo possível identificar qual o produto vendido ou a quantidade que se refere à receita omitida, a contribuição será determinada com base na alíquota ad valorem mais elevada entre aquelas previstas para as receitas auferidas pela pessoa jurídica. (Incluído pela Lei n.º 11.941, de 2009)

§ 6º Na determinação da alíquota mais elevada, considerar-se-ão: (Incluído pela Lei n.º 11.941, de 2009)

I – para efeito do disposto nos §§ 4o e 5o deste artigo, as alíquotas aplicáveis às receitas auferidas pela pessoa jurídica no ano-calendário em que ocorreu a omissão; (Incluído pela Lei n.º 11.941, de 2009)

II – para efeito do disposto no § 5o deste artigo, as alíquotas ad valorem correspondentes àquelas fixadas por unidade de medida do produto, bem como as alíquotas aplicáveis às demais receitas auferidas pela pessoa jurídica. (Incluído pela Lei n.º 11.941, de 2009).”

Conforme se verifica, não há, no TVF, qualquer indicação de desconsideração da atividade prestada pela contribuinte ou que ela tenha prestado atividade diversa daquela registrada nos arquivos da RFB. Inclusive, segundo planilhas anexadas ao Auto de Infração, verifica-se a aplicação da alíquota de 9,6%, que se pode inferir que a atividade principal da principal da empresa consubstancia-as na venda de mercadorias.

Assim, não havendo demonstração de qualquer outra atividade prestada pela Recorrente, entendo que a aplicação da alíquota zero prevista no artigo 28, III da Lei 10.865/2004 está correta, de modo que deve ser dado provimento ao Recurso em relação a este ponto.

3. Conclusão

Por todo o exposto e por tudo que consta nos autos, conheço do presente Recurso Voluntário e entendo por dar-lhe provimento parcial apenas para cancelar os lançamentos relativos à COFINS e à Contribuição ao PIS.

(documento assinado digitalmente)

Sávio Salomão de Almeida Nóbrega