



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10580.728033/2010-78  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 1302-006.260 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 19 de outubro de 2022  
**Recorrente** TUDOR BAHIA DISTRIBUIDOR DE BATERIAS LTDA.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2007

ARBITRAMENTO DO LUCRO. LIVRO CAIXA. ESCRITURAÇÃO. DEFICIÊNCIA.

Correto o arbitramento do lucro da pessoa jurídica que haja apurado seus tributos segundo às regras do lucro presumido, na hipótese em que o livro Caixa apresentado à fiscalização contenha deficiências que o tornem imprestável para identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária.

**ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA**

Ano-calendário: 2007

PIS/COFINS. OMISSÃO DE RECEITAS. ALÍQUOTAS APLICÁVEIS.

Nos termos do § 4º do art. 24 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*".

Tratando-se de norma procedimental, o referido § 4º, embora ainda não existisse no mundo jurídico quando da ocorrência dos fatos geradores objeto da autuação, deveria ter sido observada pelo autor da ação fiscal, pois já se encontrava em vigor quando da lavratura dos autos de infração.

Caso em que restou demonstrado que os únicos produtos comercializados pelo sujeito passivo, quais sejam, acumuladores elétricos e separadores classificados na posição 8507.10.00 da NCM, eram beneficiados com alíquota zero do PIS/Cofins, nos termos do art. 3º, § 2º, da Lei nº 10.485/2002.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário quanto ao arbitramento do lucro, à consideração de recolhimentos a título de IRPJ e CSLL e ao afastamento da multa de ofício, nos termos do relatório e voto do relator; e, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, para afastar a exigência de PIS/Cofins em relação à presunção legal de omissão de

receitas decorrente de depósitos bancários de origem não comprovada, nos termos do relatório e voto do relator, vencido o conselheiro Paulo Henrique Silva Figueiredo, que votou por negar provimento ao recurso voluntário, também, quanto a esta matéria.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Cuba Netto - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marcelo Cuba Netto, Flávio Machado Vilhena Dias, Ailton Neves da Silva (suplente convocado), Sávio Salomão de Almeida Nobrega, Fellipe Honorio Rodrigues da Costa (suplente convocado), e Paulo Henrique Silva Figueiredo (Presidente). Ausente o conselheiro Marcelo Oliveira.

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto pelo sujeito passivo em epígrafe, com amparo no art. 33 do Decreto n.º 70.235/72.

O presente litígio tem origem em auto de infração lavrado para constituição de créditos tributários do IRPJ e reflexos (PIS, Cofins e CSLL), relativamente a fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 2007.

Conforme relatado pelo autor da ação fiscal (e-fl. 5 e ss.), o sujeito passivo, optante pelo lucro presumido, apresentou livro Caixa o qual, todavia, continha deficiências que o tornavam imprestável para identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária. E que embora intimado e reintimado sanear tais deficiências, o sujeito passivo, após deferidos dois pedidos de prorrogação de prazo, deixou de fazê-lo, daí porque o lançamento foi realizado com base nas regras do lucro arbitrado.

Informa ainda que o lançamento teve por base **(i)** a presunção legal de omissão de receitas decorrente de depósitos de origem não comprovada, e **(ii)** as receitas escrituradas no livro de Apuração do ICMS.

Explica, por fim, que foram aproveitados no lançamento o IRPJ e a CSLL informados na DCTF referente ao 2º semestre de 2007, mas não o IRPJ e a CSLL informados na DCTF relativa ao 1º semestre, haja vista que esta foi apresentada após o início do procedimento fiscal. E que não foram aproveitados quaisquer valores a título de PIS e Cofins, por não haverem sido essas contribuições informadas em DCTF.

Proposta impugnação ao lançamento (e-fl. 304 e ss.), a DRJ de origem julgou-a parcialmente procedente (e-fl. 510 e ss.) para afastar **(i)** a exigência do IRPJ e da CSLL relativamente aos 1º e 2º trimestres de 2007, uma vez que haviam sido espontaneamente recolhidos, e **(ii)** a exigência do PIS e da Cofins relativamente às receitas conhecidas (escrituradas no livro de Apuração do ICMS), por tratar-se de venda de baterias automotivas, produto para o qual a alíquota dessas contribuições é de 0%.

Inconformado, o sujeito passivo interpôs recurso voluntário onde alega, em síntese, o seguinte (e-fl. 529 e ss.):

- a) que o arbitramento do lucro revelou-se desarrazoado, pois embora tenha deixado de atender a algumas intimações, apresentou os livros Registro de Entradas e de Saídas;
- b) que não foram considerados no lançamento o IRPJ e a CSLL recolhidos, conforme documentos em anexo;
- c) que é incabível a exigência de PIS e de Cofins em relação a produtos submetidos à alíquota zero, como é o caso das baterias automotivas comercializadas pela recorrente, ainda que essas contribuições tenham sido apuradas com base em omissão de receitas;
- d) que a multa de 75% deve ser afastada, pois revela-se confiscatória.

É o Relatório.

## Voto

Conselheiro Marcelo Cuba Netto, Relator.

O recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos recursais previstos nas normas que regem o Processo Administrativo Fiscal, logo, dele tomo conhecimento.

Alega inicialmente a recorrente que o arbitramento do lucro revelou-se desarrazoado, pois embora tenha deixado de atender a algumas intimações, apresentou os livros Registro de Entradas e de Saídas.

Sem razão a recorrente.

Tendo optado por apurar os tributos devidos no ano-calendário de 2007 com base nas regras do lucro presumido, a recorrente estava obrigada a apresentar à fiscalização, quando intimada, os livros Diário e Razão, ou o livro Caixa, conforme estabelecido no art. 527, inciso I e parágrafo único, do RIR/99, *in verbis*:

Art. 527. A pessoa jurídica habilitada à opção pelo regime de tributação com base no lucro presumido deverá manter (Lei nº 8.981, de 1995, art. 45):

I - escrituração contábil nos termos da legislação comercial;

(...)

Parágrafo único. O disposto no inciso I deste artigo não se aplica à pessoa jurídica que, no decorrer do ano-calendário, mantiver Livro Caixa, no qual deverá estar escriturado toda a movimentação financeira, inclusive bancária (Lei nº 8.981, de 1995, art. 45, parágrafo único).

(...)

No caso, o livro Caixa apresentado pelo sujeito passivo à fiscalização (e-fl. 51 e ss.) não continha o registro de sua movimentação bancária.

Ademais, reintimado a apresentar novo livro Caixa, contendo a movimentação bancária (e-fls. 177/178), o sujeito passivo, embora tenha por duas vezes solicitado prorrogação de prazo para cumprir a exigência (e-fls. 180/181), não a cumpriu,

Em assim sendo, o autor da ação fiscal corretamente apurou os tributos com base nas regras do lucro arbitrado, conforme determina o a seguir transcrito art. 530, inciso II, alínea "a", do RIR/99:

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

(...)

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:**  
(g.n.)

a) **identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária;** ou (g.n.)

(...)

Portanto, o fato de o sujeito passivo ter apresentado os livros Registro de Entradas e de Saídas não afasta o arbitramento do lucro, pois não substituem os livros Diário e Razão, ou o livro Caixa.

Alega também a recorrente que não foram considerados no lançamento o IRPJ e a CSLL recolhidos, conforme documentos "**em anexo**".

Ocorre que, ao contrário do afirmado pela recorrente, não foram anexados ao recurso voluntário quaisquer comprovantes de recolhimento do IRPJ e da CSLL.

Registre-se que houve anexação de comprovantes de recolhimento do IRPJ e da CSLL à **impugnação do lançamento** (e-fl. 493 e ss.), os quais já haviam sido aproveitados, seja no próprio ato de lançamento (3º e 4º trimestres de 2007), seja na decisão recorrida (1º e 2º trimestres de 2007).

Alega ainda a recorrente que é incabível e **exigência de PIS e de Cofins em relação a produtos submetidos à alíquota zero**, como é o caso das baterias automotivas por ela comercializadas, ainda que essas contribuições tenham sido apuradas com base em omissão de receitas.

Pois bem, tendo o lançamento sido realizado segundo as regras do lucro arbitrado, a base de cálculo do PIS/Cofins deve ser apurada de acordo com normas vigentes antes da entrada em vigor das Leis n.ºs 10.637/2002 (PIS) e 10.833/2003 (Cofins), as quais instituíram o sistema não cumulativo para essas contribuições, senão vejamos:

**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;

(...)

**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;

(...)

No caso, a recorrente pede seja aplicado o disposto no art. 3º, § 2º, da Lei nº 10.485/2002, que assim estabelece:

Art. 3º As pessoas jurídicas fabricantes e os importadores, relativamente às vendas dos produtos relacionados nos Anexos I e II desta Lei, ficam sujeitos à incidência da

contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS às alíquotas de: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

(...)

§ 2º Ficam reduzidas a 0% (zero por cento) as alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, relativamente à receita bruta auferida por comerciante atacadista ou varejista, com a venda dos produtos de que trata: (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

I - o *caput* deste artigo; e (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

(...)

Argumenta que no Anexo I da referida Lei nº 10.485/2002 consta o código 8507.10.00, que corresponde à seguinte classificação de produtos na Tabela do IPI (Decreto nº 6.006/2006): "*Acumuladores elétricos e seus separadores, mesmo de forma quadrada ou retangular - De chumbo, do tipo utilizado para o arranque dos motores de pistão*".

Bem, não há dúvida de que a recorrente comercializa, no atacado, os acumuladores elétricos classificados na posição 8507.10.00 da NCM, os quais, de acordo com o disposto no referido art. 3º, § 2º, da Lei nº 10.485/2002, sujeitam-se à alíquota zero do PIS/Cofins.

O acórdão recorrido acolheu a argumentação da recorrente apenas em relação à receita conhecida (vendas contabilizadas no livro Registro de Saídas), **não acolhendo em relação à omissão de receitas decorrente de depósitos de origem não comprovada**, conforme se verifica no seguinte trecho contido no respectivo voto vencedor:

#### Voto Vencedor

**Acato o relatório e o voto vencido, exceto quanto à atribuição de alíquota zero à tributação pela Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) e pela Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) dos valores considerados omitidos por falta de comprovação de origem dos depósitos bancários.** (g.n.)

O que se tem como certo ante a presunção prevista no artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996, é que se trata de receita, faturamento da Empresa, que deixou de ser contabilizada, sem, contudo, poder-se afirmar que decorreu da venda do produto "x" ou do produto "y". E isso independentemente do objeto da empresa, previsto em seu contrato social, visto que não há impedimento para que operações se realizem sem a observância desta previsão contratual.

**Assim, a afirmação de que as receitas omitidas seriam o resultado da venda de baterias, cujas alíquotas teriam sido reduzidas a zero, seria uma outra presunção para a qual não há previsão legal, tampouco sustentação lógica.** (g.n.)

As receitas constantes dos depósitos bancários de origem não comprovada podem advir de qualquer operação da empresa, **sendo impossível constatar a sua natureza, muito menos se, uma vez tratando se de venda, a mercadoria seria beneficiada com alíquota zero.** (g.n.)

A presunção legal de que estas receitas omitidas são faturamento e, portanto, sofrem a incidência do PIS e da Cofins, não pode ser afastada por ilações que dizem respeito exatamente à origem não comprovada dos valores recebidos. **Isto porque, caso se atribua alíquota zero, estará se afirmando que a origem deste depósito bancário é a venda de baterias, quando é sabido que a origem dessas receitas é desconhecida.** (g.n.)

Assim, deve ser afastada a tributação pelo PIS e pela Cofins apenas das receitas conhecidas, uma vez que se trata de venda de baterias cuja alíquota é zero, mantendo-se

quanto às receitas omitidas, decorrentes de depósitos bancários de origem não comprovada, conforme tabela abaixo:

(...)

Entendo, todavia, de maneira diversa.

Não há dúvida de que a recorrente não trouxe aos autos quaisquer elementos capazes de afastar a presunção legal de omissão de receitas prevista no art. 42 da Lei nº 9.430/96, razão pela qual **tais receitas omitidas devem ser submetidas à tributação**.

Mas sobre a **tributação das receitas omitidas** o art. 24, 4º, da Lei nº 9.249/95 estabelece o seguinte:

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. (g.n.)

(...)

§ 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 nº 11.941, de 2009) (g.n.)

(...)

É certo que o acima referido § 4º foi incluído na redação do art. 24 da Lei nº 9.249/95 pela Lei nº 11.941/2009, ou seja, em **data posterior à ocorrência dos fatos geradores do PIS/Cofins, objeto da autuação**.

Ocorre que a norma em comento (§ 4º) é meramente **procedimental**, ou seja, apenas estabelece o **critério** que deve ser empregado pela fiscalização em caso de lançamento de PIS/Cofins decorrente de omissão de receitas, na hipótese em que não seja possível identificar-se a alíquota aplicável.

Tratando-se de norma procedimental, **o § 4º do art. 24 da Lei nº 9.249/95 deveria ter sido observado pelo autor da ação fiscal**, pois já estava em vigor em 19/08/2010, data da lavratura dos autos de infração.

Em sendo assim, caberia ao autor da ação fiscal o ônus de demonstrar que o sujeito passivo **(i)** estava sujeito a alíquotas diversas do PIS/Cofins, e que **(ii)** não foi possível identificar-se a alíquota do PIS/Cofins aplicável às receitas omitidas. Só assim poderia tributar o PIS/Cofins pela alíquota mais elevada dentre aquelas a que estava sujeita a recorrente.

Mas o autor da ação fiscal não se desincumbiu desse ônus.

Por sua vez a ora recorrente juntou aos autos a **totalidade das notas-fiscais de saída** de produtos emitidas durante o ano-calendário de 2007 (e-fls. 571/2924), e havendo-as examinado (por amostragem) constatei que os únicos produtos nelas indicados são exatamente **baterias automotivas** (acumuladores elétricos) e, em número bem inferior, **separadores**, ambos beneficiados com a alíquota zero do Pis/Cofins, pois classificados na posição 8507.10.00 da NCM.

Em sendo assim, deve-se afastar a exigência do PIS/Cofins também em relação à presunção legal de omissão de receitas decorrente de depósitos bancários de origem não comprovada.

Por fim alega a recorrente que a multa de 75% deve ser afastada, pois revela-se confiscatória.

Ocorre que tal argumento não pode ser aqui apreciado pois desaguaria na discussão sobre a constitucionalidade do art. 44 da Lei n.º 9.430/96, que instituiu a referida multa, algo que não é admitido no âmbito do processo administrativo fiscal, conforme pacificado na Súmula CARF n.º 2:

**Súmula CARF n.º 2**

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Tendo em vista todo o exposto, voto **(i)** por negar provimento ao recurso voluntário quanto ao arbitramento do lucro, à consideração de recolhimentos a título de IRPJ e CSLL e ao afastamento da multa de ofício, e **(ii)** por dar-lhe provimento parcial para afastar a exigência de PIS/Cofins em relação à presunção legal de omissão de receitas decorrente de depósitos bancários de origem não comprovada.

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Cuba Netto