



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

Processo nº 10665.001518/2009-47
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1202-001.143 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 06 de maio de 2014
Matéria IRPJ
Recorrente TRANSTRIL COMÉRCIO E EXPORTAÇÃO LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008

ARBITRAMENTO DO LUCRO. RECEITA OPERACIONAL OMITIDA.
VENDA DE PRODUTOS DE FABRICAÇÃO PRÓPRIA.

Na circunstância de a Recorrente, que deixou de cumprir os preceptivos legais para exercer a opção pela tributação pelo lucro presumido, ao ser intimada reiteradamente na forma regulamentar e com a concessão de prazo razoável, não lograr apresentar os elementos da escrituração, o imposto será determinado com base nos Critérios do lucro arbitrado.

ICMS. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ.

Inexiste autorização legal para exclusão do ICMS da apuração da base de cálculo do IRPJ.

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO.

Presentes os requisitos do artigo 71, inciso I, da Lei 4.502/1964, qualifica-se a multa de ofício a que se refere o art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430, de 1996.

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Em se tratando de lançamento decorrente, mantém-se a tributação original.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto Donassolo - Presidente.

(documento assinado digitalmente)

Plínio Rodrigues Lima - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Carlos Alberto Donassolo, Plínio Rodrigues Lima, Marcos Antonio Pires (suplente), Nereida de Miranda Finamore Horta, Geraldo Valentim Neto e Orlando José Gonçalves Bueno.

Relatório

Consta do relatório do Acórdão DRJ/BHE nº 02-24.797, de 09/12/2009, (Fls. 394 a 425):

Trata o presente processo do Auto de Infração de fls. 02/16, lavrado contra a contribuinte em epígrafe, para exigência do crédito tributário no valor de R\$ 2.895.399,01, a título de Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ, juros de mora e multa proporcional, referente a infrações apuradas em relação aos seguintes fatos geradores: 31/03/2006, 30/06/2006, 30/09/2006, 31/12/2006, 31/03/2007, 30/06/2007, 30/09/2007, 31/12/2007, 31/03/2008, 30/06/2008, 30/09/2008 e 31/12/2008.

Em decorrência, exigiram-se, também, os créditos tributários da Contribuição para o Programa de Integração Social — PIS, no valor de R\$ 543.531,46, conforme Auto de Infração de fls. 17/31, da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social — Cofins, no valor de R\$ 2.508.770,08, conforme Auto de Infração de fls. 32/46 e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido — CSLL, no valor de R\$ 1.375.924,87, conforme Auto de Infração de fls. 47/60.

De acordo com a descrição dos fatos às fls. 04/06, os lançamentos decorreram de ação fiscal levada a efeito junto à contribuinte que apurou infrações à legislação tributária, conforme segue:

Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica — IRPJ:

ARBITRAMENTO DO LUCRO.

"Arbitramento do lucro que se faz tendo em vista que o contribuinte, notificado a apresentar os livros contábeis, Diários

e Razões, da sua escrituração, conforme diversas Intimações, principalmente a de nº 003, mesmo assim deixou de apresentá-los, muito embora nessa última intimação (003) a empresa tenha sido notificada, nos considerandos, quanto às impossibilidades da opção pela tributação pelo Lucro Presumido, com base nos dispositivos legais descritos no Termo de Verificação Fiscal, nos seus itens 7 a 13, que faz parte integrante desta descrição dos fatos e incisos I e III, do artigo 530 do Regulamento do Imposto de Renda, Decreto nº 3.000, de 1999." (ipsis litteris)

Enquadramento legal: arts. 530, inc. III do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, Regulamento do Imposto de Renda de 1999— RIR de 1999.

001. RECEITA OPERACIONAL OMITIDA. VENDA DE PRODUTOS DE FABRICAÇÃO PRÓPRIA.

"Omissões das receitas da venda de produtos de fabricação própria e de serviços de transportes de carga, com emissões de documentos fiscais escrituradas nos livros fiscais de Registros de Saídas, de Apuração do ICMS e de Apuração do IPI, da Matriz e das duas Filiais em funcionamento, conforme demonstrado no Anexo 6 "RECEITAS DE VENDAS DE PRODUTOS E SERVIÇOS DOS ANOS DE 2006 A 2008" do Termo de Verificação Fiscal. Para esses anos, constatou-se que o contribuinte não efetuou qualquer recolhimento ou informação de débitos nas DCTFs (Declarações de Débitos de Contribuições e Tributos Federais), relativo a Imposto de Renda da Pessoa Jurídica e à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido cujos valores devidos desses tributos constam neste Auto de Infração. Fazem parte integrante da descrição dos fatos, o Termo de Verificação Fiscal, principalmente os seus itens 07 a 13, e seus Anexos." (ipsis litteris)

Enquadramento legal: arts. 532, 536 e 537 do RIR de 1999.

002. GANHOS DE CAPITAL — VENDA DE ATIVO IMOBILIZADO.

Serão acrescidos à base de cálculo do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica e da Contribuição Social sobre o lucro Líquido, os ganhos de capital auferidos nas vendas do Ativo imobilizado, conforme demonstrado no Anexo 7 do Termo de Verificação Fiscal "GANHOS DE CAPITAL NAS VENDAS DE ATIVO IMOBILIZADO NOS ANOS DE 2006 A 2008". Destacamos que os valores das depreciações no decorrer no período da compra do bem e sua venda foram incluídos para reduzir o lucro tributável, e que o lucro presumido é o valor líquido das Receitas menos todos os custos e despesas. Faz parte complementar desta descrição dos fatos, o Termo de Verificação Fiscal e seus Anexos, principalmente os itens 14 a 20 do mesmo.

Enquadramento legal: art. 52, inc. I e parágrafo único, da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995; art. 536, e § 6º, do RIR de 1999.

Composição do crédito tributário do IRPJ	
Imposto	1.061.203,51
Juros de mora	242.390,28
Multa proporcional	1.591.805,22
soma	2.895.399,01

Contribuição para o PIS/Pasep:

De acordo com a descrição dos fatos as fls. 19/21 o lançamento da contribuição para o PIS/Pasep decorre da constatação de "FALTA/INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DO PIS" e está consubstanciado em:

"Falta de recolhimento da Contribuição para o Programa de Integração Social — PIS, incidente sobre as receitas de vendas de produtos e serviços de transportes, apurados conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal, principalmente no seu item 21 e demonstrado no seu ANEXO 8: "PIS DEVIDO SOBRE AS RECEITAS DE VENDAS DOS ANOS 2006 A 2008", que fazem parte desta descrição dos fatos.

Enquadramento legal: art. 1º e 3º, da Lei Complementar nº 07, de 07 de setembro de 1970; arts. 2º, inc. I, alínea "a" e parágrafo único, 3º, 10, 22 e 51 do Decreto nº 4.524, de 17 de dezembro de 2002.

Composição do crédito tributário da Contribuição para o PIS/Pasep	
Contribuição	197.670,39
Juras de mora	49.355,57
Multa proporcional	296.505,50
soma	543.531,46

Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

De acordo com a descrição dos fatos as fls. 34/36, o lançamento da Cofins decorre da constatação de "FALTA/INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DA COFINS" e está consubstanciado em:

"Falta de recolhimento da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, incidente sobre as receitas de vendas de produtos e serviços de transportes, apurados conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal, principalmente no seu item 21 e demonstrado no seu ANEXO 9: "COFINS DEVIDO SOBRE AS RECEITAS DE VENDAS DOS ANOS 2006 A 2008", que fazem parte desta descrição dos fatos.

Enquadramento legal: arts. 2º, inc. II e parágrafo único; 3º, 10, 22 e 51, do Decreto nº 4.524, de 2002.

Composição do crédito tributário da COFINS	
Contribuição	912.381,93
Juros de mora	227.815,35
Multa proporcional	1.368.572,80
soma	2.508.770,08

Contribuição Social sobre o Lucro Líquido — CSLL.

De acordo com a descrição dos fatos As fls. 49/50, o lançamento da CSLL teve por base as infrações enunciadas nos itens "001" e "002" do Auto de Infração do IRPJ.

Enquadramento legal: art. 2º e §§, da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988; art. 24 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, art. 29 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996 e art. 37 da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002.

Composição do crédito tributário da CSLL	
Contribuição	504.481,07
Juros de mora	114.722,23
Multa proporcional	756.721,57
soma	1.375.924,87

A contribuinte foi cientificada dos autos de infração por via postal em 15 de outubro de 2009, conforme evidencia o Aviso de Recebimento — "AR", à fl. 342, e inconformada com as exigências, por seu procurador, instrumento de mandato à fl. 384, apresentou a impugnação de fls. 343/383, que foi recepcionada na Repartição em 16 de novembro de 2009, expendendo, em síntese, as seguintes razões:

I — DOS FATOS EM BREVES SÍNTESES

.transcreve a descrição dos fatos e o enquadramento legal dos lançamentos do IRPJ, PIS, Cofins e CSLL, transcritos em item antecedente desse Relatório, bem como o Demonstrativo consolidado do crédito tributário do processo, à fl. 01;

II — NO MÉRITO

MULTA CONFISCA TÓRIA

.reporta-se, a doutrina e à jurisprudência administrativa, transcrevendo excertos de obras atribuídas a tributaristas de escol e ementas de acórdãos atribuídos ao Conselho de Contribuintes, para contestar a imposição da multa de 150% (cento e cinquenta por cento) e suscitar ofensa ao princípio constitucional do não confisco;

.especificamente, quanto à qualificação, contrapõe que seria necessário a fiscalização ter comprovado e demonstrado que houve evidente intuito de fraude, definida nos arts. 71, 72 e 73 da

Lei nº 4.502, de 1964, sendo descabida a mera presunção com base em indícios;

.suscita a regra de interpretação mais favorável ao acusado (CTN, art. 112, inc. II);

.ressalta que a declaração com valores inexatos pode até ser considerada indício de sonegação. No entanto, indício apenas não seria prova bastante para qualificação da multa de ofício, sem a prova da ocorrência do disposto nos art. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964;

DO REGIME DE TRIBUTAÇÃO. LUCRO PRESUMIDO

.aduz que a manifestação da opção pelo regime de tributação se efetiva com o pagamento da 1ª parcela ou quota única do imposto devido, correspondente ao 1º primeiro período de apuração de cada ano-calendário (art. 26, § 1º, da Lei nº 9.430, de 1996; art. 516, § 4º, do RIR de 1999);

*.a fiscalização deveria se pautar pela utilização de critérios uniformes. Porém, assim não teria procedido, pois que em relação aos anos-calendário de 2007 e de 2008, teria considerado, para determinação da opção de tributação, o fato de a fiscalizada ter entregado DCTF, DAICON, etc, em que teria feito constar, por equívoco, segundo alega, opção pela sistemática do lucro real, **EMBORA NÃO TIVESSE RECOLHIDO IRPJ E CSLL**; (destaques como no original);*

.já, no ano-calendário de 2006, a fiscalizada teria apresentado DCTF, DAICON, etc., fazendo menção opção pelo lucro presumido. No entanto, a fiscalização não teria considerado tal opção sob o argumento de que, como ela teria recolhido o IRPJ e a CSLL, a opção não teria sido eficazmente exercida.

.suscita que esse critério seria diverso do informado no item anterior, adjetivando de lastimável o comportamento adotado pela fiscalização;

.seu ver, o critério da fiscalização deve ser único, sob pena de o fiscalizado ficar sujeito a critério de escolha aleatório, variando de caso a caso;

.reafirma que a empresa tem como regime de tributação o LUCRO PRESUMIDO, haja vista não existir qualquer hipótese de vedação ao regime;

.tal fato teria sido, oportunamente, declarado pelo contador da empresa, tal como poderia ser verificado no item, 10-a do Termo de Verificação Fiscal;

.ênfatiza que o regime de tributação, em face de tudo isso, deve ser o LUCRO PRESUMIDO, à conformidade com as provas e documentos constantes dos autos;

DO ARBITRAMENTO PROCEDIDO PELO FISCO

.discorda do arbitramento, precipuamente, porque ele somente seria cabível, a seu ver, na hipótese em que não se pudesse evidenciar a receita bruta tributável. Esta situação não ocorreria nas circunstâncias dos presentes autos;

.aduz que a receita bruta da empresa é conhecida, quer seja por meio da escrituração fiscal, quer seja por meios dos próprios documentos e que sempre apurou os tributos e contribuições com base na sistemática do lucro presumido;

.por isso mesmo, que comprova sua receita bruta operacional pelos meios legalmente previstos nas legislações, tanto estaduais, quanto federais;

.exemplifica que sua receita bruta é plenamente conhecida, com citação da "DAMEF — Declaração Anual do Movimento Econômico e Fiscal; "DAPI — Demonstrativo de Apuração e Informação do ICMS", "Apuração de ICMS e IPI"; e "Registro de Sidas";

.por esse motivo, a seu ver, não se pode falar em arbitramento, já que possui todos os livros fiscais em que escritura sua receita bruta, bem como todos os documentos fiscais;

.sustenta que dessa forma não existem diferenças relativas as declarações (lucro real x presumido) em favor do fisco. Então, sem fato gerador não há tributo;

.recorre à doutrina e jurisprudência administrativa, transcrevendo excerto de obra atribuída ao jurista Samuel Monteiro e de ementa de acórdão atribuído ao Conselho de Contribuintes para sustentar seu posicionamento de que o arbitramento seria o último recurso, cabível somente em situações em que haveria falhas insanáveis, o que não seria, pois, o caso;

.cita exemplo de falha insanável que seria a ausência de identificação da receita por motivo de força maior (incêndios, extravios, inundações, etc), que caracterizaria a receita bruta não conhecida;

.nesse caso, a seu ver, só restaria ao fisco lançar mão do arbitramento;

.faz referência ao "caput" e ao § 2º, do art. 24, da Lei nº 9.249, de 1995, que transcreve, para destacar que verificada a omissão de receitas, a autoridade tributária deve determinar o valor do imposto e do adicional a serem lançados dAcortio com o regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica no período-base a que corresponder a omissão;

.diz, ainda, que mesmo que se considerasse como omissão de receita, o que seria admitido apenas "ad argumentandum tantum", os cálculos e critérios adotados pela fiscalização estariam equivocados, porque em dessintonia com a lei, doutrina e jurisprudência;

.reporta-se ao "caput" e § 1º, do art. 57 da Lei nº 8.981, de 1995, que transcreve, que versa sobre a aplicabilidade à contribuição social das mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda, e sobre base de cálculo da contribuição social, para concluir que caberia à fiscalização exigir a contribuição social presumida e não a arbitrada;

.conclui que não pode prevalecer a obrigação tributária se inexistente o fato gerador, sem o que não haveria tributo (art. 113, § 1º do CTN);

PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

Reporta-se à norma emanada do § 1º do art. 145, da Constituição Federal de 1988, suscitando caráter confiscatório da exigência.

DA INCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DOS TRIBUTOS. ILEGALIDADE

.diz que os tributos e contribuições objeto da exigência, rim como base de cálculo o faturamento ou as receitas auferidas pela pessoa jurídica, na forma da lei;

.no entanto a base de cálculo deles não poderia extravasar, sob o ângulo do faturamento, o valor do negócio, ou seja, a parcela recebida com a operação mercantil ou similar;

.o ICMS, no entanto, seria despesa do sujeito passivo e receita do Erário Estadual, razão pela qual seria antijurídico tentar englobá-lo na hipótese de incidência dos tributos e contribuições, objeto da presente exigência, posto que configuraria a tributação de riqueza que não pertence ao contribuinte;

.para arrimar sua tese, recorre à jurisprudência judicial, mediante a transcrição de excerto do voto do ministro Marco Aurélio do STF, em Recurso Extraordinário que menciona;

.conclui que é necessário expungir das base de cálculo das exigências do IRPJ e da CSLL a parcela relativa ao ICMS, pois embora ele seja faturado junto com a receita de vendas, é na verdade receita pertencente ao erário público estadual;

III - DOS PEDIDOS:

REQUER:

1. o recebimento da impugnação, porque tempestiva e cabível, em consonância com o Decreto nº 70.235, de 1972;

2. que sejam apreciadas, conhecidas e recebidas todas as arguições relevantes contidas nos fatos e fundamentos da peça impugnatória, decotando-se do auto de infração os valores em excesso, na forma das razões fáticas e legais deduzidas.

(...)

A 3ª Turma da DRJ/BHE julgou IMPROCEDENTE a impugnação e manteve os lançamentos do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica — IRPJ; da Contribuição para o Programa de Integração Social — PIS/Pasep; da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social — Cofins; e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido — CSLL, sujeitos à multa de ofício qualificada de 150% (cento e cinquenta por cento) e aos juros de mora, em acórdão com síntese na seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Data do fato gerador: 31/03/2006, 30/06/2006, 30/09/2006, 31/12/2006, 31/03/2007, 30/06/2007, 30/09/2007, 31/12/2007, 31/03/2008, 30/06/2008, 30/09/2008, 31/12/2008

ARBITRAMENTO DO LUCRO. RECEITA OPERACIONAL OMITIDA. VENDA DE PRODUTOS DE FABRICAÇÃO PRÓPRIA.

Na circunstância de a contribuinte, que deixou de cumprir os preceptivos legais para exercer a opção pela tributação pelo lucro presumido, ao ser intimada reiteradamente na forma regulamentar e com a concessão de prazo razoável, não lograr apresentar os elementos da escrituração, o imposto será determinado com base nos Critérios do lucro arbitrado.

GANHOS DE CAPITAL. VENDA DE ATIVO IMOBILIZADO.

Serão acrescidos à base de cálculo os ganhos de capital auferidos no período de apuração.

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Em se tratando de lançamento decorrente, mantida a tributação original, aplica-se a este o mesmo destino.

Impugnação Improcedente

Intimada da referida decisão em 18/12/2009 (Fls. 433), a Recorrente interpôs o presente recurso em 18/01/2010 (Fls. 435 a 453), sob os seguintes argumentos:

DO RECURSO CONTRA A QUALIFICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO

(...)

Como bem demonstrou a Impugnante, ora Recorrente, não houve, como presumido pelo fisco, atitude dolosa com o objetivo de encobrir o fato gerador do tributo devido à União.

Ocorreu, isto sim, por um lapso, falta de apuração do valor a pagar, o que, por si só, não configura infração prevista nos arts. 71/73 da Lei nº 4.502/64, passível de gerar agravamento da multa de mora.

DO REGIME DE TRIBUTAÇÃO. LUCRO PRESUMIDO

(...)

Ao contrário do acima exposto, para os Anos- Calendários de 2007 e 2008, relativos aos Exercícios de 2008 e 2009, respectivamente, o fisco considerou, para a determinação da opção de tributação, o fato de a impugnante ter entregado declarações (DCTF, DACON, etc.), nas quais constou, por equívoco, opção pela sistemática do lucro real, EMBORA NÃO TIVESSE RECOLHIDO IRPJ e CSLL.

(...)

Não obstante o anteriormente exposto, a empresa tem como regime de tributação o LUCRO PRESUMIDO, haja vista inexistir qualquer hipótese de vedação ao regime.

DO ARBITRAMENTO PROCEDIDO PELO FISCO

(...)

Assim, com base na DAMEF - Declaração Anual do Movimento Econômico e Fiscal, apuração de ICMS e IPI, ou mesmo com base nos DAPI's - Demonstrativos de Apurações e Informações do ICMS, e ainda, com base nos livros registros de saídas, é plenamente conhecida a receita bruta da autuada, pelo que, inequivocamente, não se pode falar em arbitramento.

DA INCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CALCULO DOS TRIBUTOS. ILEGALIDADE.

(...)

Se o ICMS é despesa do sujeito passivo e receita do Erário Estadual, é injurídico tentar englobá-lo na hipótese de incidência dos tributos e contribuições, objeto deste auto de infração, posto que configuraria a tributação de riqueza que não pertence ao contribuinte.

(...)

*Dessa forma, deve ser reformada a decisão, nos termos deste recurso e/ou das razões deduzidas na peça de impugnação, oportunamente interposta, por ser medida de direito e imperativo da mais lidima **JUSTIÇA**. É o que se **REQUER**.*

Os presentes autos subiram ao CARF em 21/01/2010 e foram sorteados a este relator em agosto de 2013.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Plínio Rodrigues Lima, Relator.

Trata-se de autos de infração de IRPJ e reflexos, decorrentes de arbitramento de lucro, no período de 01/01/2006 a 31/12/2008, cujo crédito tributário constituiu-se, inicialmente, da seguinte forma (Fls. 61):

CRÉDITO TRIBUTÁRIO APURADO:

Imposto de Renda Pessoa Jurídica R\$ 2.895.399,01

Contribuição Social s/Lucro Líquido R\$ 1.375.924,87

Programa de Integração Social R\$ 543.531,46

Contribuição p/Financiamento da S.Social R\$2.508.770,08

Conheço do presente recurso quanto ao requisito da tempestividade do art. 33, do Decreto nº 70.235, de 1972, a seguir transcrito, de acordo com o período transcorrido entre a intimação da decisão em primeira instância e a interposição deste, constante deste relatório.

Art. 33. Da decisão caberá recurso voluntário, total ou parcial, com efeito suspensivo, dentro dos trinta dias seguintes à ciência da decisão.

Passo à análise dos pontos levantados pela Recorrente e constantes deste relatório.

DO REGIME DE TRIBUTAÇÃO. LUCRO PRESUMIDO

(...)

O fisco, no desempenho da nobre missão que desempenha, deve utilizar critérios uniformes nos procedimentos de fiscalização, de modo a evidenciar coerência na aplicação das normas inerentes. Sobre esta questão, a ilustre autoridade julgadora de primeira instância, nada manifestou.

Ao contrário do acima exposto, para os Anos- Calendários de 2007 e 2008, relativos aos Exercícios de 2008 e 2009, respectivamente, o fisco considerou, para a determinação da opção de tributação, o fato de a impugnante ter entregado declarações (DCTF, DACON, etc.), nas quais constou, por equívoco, opção pela sistemática do lucro real, EMBORA NÃO TIVESSE RECOLHIDO IRPJ e CSLL.

(...)

Não obstante o anteriormente exposto, a empresa tem como regime de tributação o LUCRO PRESUMIDO, haja vista inexistir qualquer hipótese de vedação ao regime

Entendo não assistir razão à Recorrente pelas razões da decisão em primeira instância, as quais passo a adotá-las neste voto, com o seguinte destaque:

b) alegação de que a fiscalização não teria levado em conta que a contribuinte tem como regime de tributação o lucro presumido;

Desde já, deve ser destacado que os valores tributáveis são incontroversos, já que a defendente não contesta os montantes das receitas e dos ganhos de capital apurados. O que ela contradita, isso sim, é a sistemática de apuração adotada pela fiscalização, que foi o lucro arbitrado, enquanto ela, impugnante, entende fazer jus A tributação com base no lucro presumido.

Ademais disso, ela não contesta também as circunstâncias acerca da falta de apresentação de declarações, nem da apresentação de declarações consignando valores zerados, em frontal descompasso com a escrituração fiscal que apontava auferimento de receitas nos períodos.

A defendente alega que adotou nos períodos autuados a sistemática de tributação pelo lucro presumido. No entanto, a opção por essa sistemática de tributação teria sido desconsiderada pela fiscalização, sob o crivo de critérios que reputa não uniformes. Ou seja, em relação aos anos-calendário de 2007 e de 2008, ainda que não tivessem ocorrido recolhimentos de IRPJ e de CSLL, a fiscalização teria entendido que a contribuinte fiscalizada sujeitou-se A tributação pelo lucro real pelo fato dela ter consignado, por equívoco segundo enfatiza, que adotou essa "opção" em DCTF e DACTON entregues à Receita Federal. Porém, em relação ao ano-calendário de 2006, justamente por ter recolhido o IRPJ e a CSLL (segundo sua alegação), ainda que tivesse apresentado DCTF, DACTON, etc. consignando que adotou a opção pelo lucro presumido, essa opção teria sido desconsiderada pela fiscalização por não ter sido eficazmente exercida.

Contrapondo ao exposto, além de objetar que a fiscalização deveria pautar-se pela utilização de critérios uniformes, e de que não há qualquer hipótese de vedação ao regime no seu caso, apega-se, fundamentalmente, ao enunciado de que "a manifestação da opção pelo regime de tributação se efetiva com o pagamento da 1ª parcela ou quota única do imposto devido, correspondente ao P primeiro período de apuração de cada ano-calendário (art. 26, § 1º, da Lei nº 9.430, de 1996; art. 516, § 4º, do RIR de 1999)".

Seu entendimento, ainda que oblíquo, é de que a opção pela tributação na sistemática de tributação pelo lucro presumido é

uma faculdade que, desde que não haja vedação expressa na legislação, o que não seria o seu caso, para ser exercida dependeria apenas do aspecto volitivo do contribuinte, sem se sujeitar A observância de pressupostos autorizativos.

*Inferre-se de sua verberação que ela quer mitigar as referências da fiscalização a quaisquer aspectos outros, pois que o fisco não poder-se-ia firmar sendo naquele de que a manifestação da opção pelo regime de tributação se efetiva com o pagamento da **1ª parcela** ou quota única do imposto devido, correspondente ao 1º primeiro período de apuração de cada ano--calendário, para efeito de desconsiderar a "opção" pelo lucro presumido que teria feito nos anos-calendário de 2006, 2007 e 2008.*

*A propósito, para desconstituir de vez a argumentação da defendente, a própria fiscalização mencionou, expressa e destacadamente, no item "8" do Termo de Verificação Fiscal, à fl. 72 dos autos, que "A opção pela apuração do imposto de renda com base no lucro Presumido é irretratável para o ano-calendário (ad 13, § 1º, da Lei 9.718, de 1998 e ad. 516, § 1º, do RIR de 1999; e essa opção será manifestada **com o pagamento da primeira ou única quota do imposto devido** correspondente ao primeiro período de apuração de cada ano-calendário, ad. 26, § 1º, da Lei nº 9.430, de 1996 e ad 516, § 40, do RIR de 1999. (destaque como no original)*

Sendo assim, toda essa argumentação, ainda que destituída de eficácia, mesmo porque meras alegações de equívoco no preenchimento de declarações, desacompanhadas de elementos de prova, não têm condição de surtir qualquer efeito, se dissipam e perdem substância ante a evidenciação incontestável de que a defendente também não faz prova de que tivesse atendido ao requisito formal e indispensável de ter promovido o pagamento da 1ª parcela do imposto devido, correspondente ao 1º período de apuração de cada ano-calendário, manifestando no DARF, mediante a aposição do código de arrecadação correspondente, a sua opção pela sistemática de tributação pelo lucro presumido.

Averbe-se que a regra é a tributação pelo lucro real. A adoção do lucro presumido é uma faculdade passível de ser exercida por aquelas pessoas jurídicas que por preencherem determinados pressupostos estão autorizadas a optar.

No caso da defendente, a fiscalização assevera que a contribuinte não efetuou a entrega da DIPJ relativa ao ano-calendário de 2006, exercício de 2007. Foi apresentado a DIPJ relativa ao ano-calendário de 2007, exercício de 2008, consignando opção pelo lucro Real Anual, com todos os valores zerados: A DIPJ do ano-calendário de 2008, exercício de 2009 tem prazo para entrega até 16/10/2009, conforme IN-SRFB nº 962 de 13/08/2009. No entanto, em relação a esse último ano-calendário (2008), "O Contribuinte apresentou DCTF relativa ao 2º semestre de 2008, informando a opção pelo lucro Real Trimestral".

Então, além disso, ela não teria manifestado eventual opção de forma eficaz, pois não teria efetivado o pagamento da primeira quota ou da quota única do imposto devido, correspondente ao primeiro período de apuração dos anos-calendário autuados.

A propósito, na Pergunta 003, do "Capítulo XIV — IRPJ — LUCRO PRESUMIDO", do "Manual de Perguntas e Respostas — IRPJ — 2007", editado pela Receita Federal, consta a seguinte orientação da Administração tributária:

"Como deve ser exercida, pela pessoa jurídica, a opção pela tributação com base no lucro presumido?"

Via de regra, a opção é manifestada com o pagamento da primeira quota ou quota única do imposto devido correspondente ao primeiro período de apuração, sendo considerada definitiva para todo o ano-calendário. " (grifamos)

A demonstração do cumprimento dessa formalidade legal é essencial. O art. 516, § 4º, do RIR de 1999, preleciona que a pessoa jurídica cuja receita bruta total, no ano calendário anterior, tenha sido igual ou inferior a quarenta e oito milhões de reais, poderá optar pelo regime de tributação com base no lucro presumido, sendo que referida opção será manifestada com o pagamento da primeira quota do imposto devido correspondente ao primeiro período de apuração de cada ano-calendário.

Consoante regramento emanado do art. 42, §§ 4º e 5º, da Instrução Normativa SRF nº 11, de 1996, o fato de a pessoa jurídica não ter efetuado o pagamento nos prazos legais ou ter pago com insuficiência o imposto devido, inclusive adicional, não impede o exercício da opção pelo regime de tributação com base no lucro presumido, submetendo-se, obviamente, aos acréscimos legais. No entanto, a espontaneidade da contribuinte foi afastada pelo início do procedimento fiscal, em 15 de maio de 2009, que é a data da ciência, por via postal, do Termo de Início de Fiscalização, ao passo que até essa data, não há nos autos qualquer evidência de que tenham sido efetuados pagamentos dessa natureza em relação a cada um dos anos calendário objeto da autuação.

A esse respeito, assim se manifestou a Administração Tributária no "Manual de Perguntas e Respostas — IRPJ", Pergunta nº 005, do Capítulo XIV— IRPJ — Lucro Presumido:

"005. Como deverá proceder para regularizar sua situação a pessoa jurídica que, embora preenchendo as condições exigidas para o lucro presumido, não tenha efetuado o respectivo pagamento da primeira quota ou quota única em tempo hábil, com vistas à opção? Nessa hipótese, estará ela impedida de adotar essa forma de tributação?"

Atendidos os requisitos elencados na Pergunta 007 deste capítulo, a pessoa jurídica poderá optar pelo lucro presumido, se ainda não tiver efetuado o pagamento do imposto com base

em outro tipo de tributação naquele ano-calendário e desde que faça o pagamento do imposto e respectivos acréscimos legais (multa e juros de mora) incidentes em razão do atraso no recolhimento do imposto.

NOTAS:

A pessoa jurídica não poderá optar f ora do prazo para o pagamento, caso tenha sido iniciado qualquer procedimento fiscal de ofício contra ela.

A opção pelo lucro presumido deverá ter sido informada em DCTF." (grifamos)

A propósito, por sua relevância cumpre transcrever excerto da cronologia elaborada por Ricardo Mariz de Oliveira, in "Guia IOB Imposto de Renda Pessoa Jurídica", que explicita:

"1. REGRA GERAL DE TRIBUTAÇÃO PELO LUCRO REAL - FUNDAMENTO LEGAL:

O Código Tributário Nacional - CTN, permite que a base de cálculo do imposto de renda seja um montante real, arbitrado ou presumido.

A regra geral original era de que as pessoas jurídicas deviam ser tributadas de acordo com o lucro real determinado anualmente a partir das demonstrações financeiras. Com a introdução do sistema de tributação mensal, não se modificou o princípio de que a tributação deve operar-se com base no lucro real, que é a regra geral a partir da qual são admitidas opções por recolhimentos estimados ou pelo lucro presumido.

A Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, manteve o sistema de tributação mensal, com opção para o lucro real anual, e manteve a regra geral de tributação pelo lucro real, sendo os regimes de lucro arbitrado e lucro presumido excepcionais.

A lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, para vigorar a partir dos períodos -base de 1997 em diante, alterou o sistema de apuração mensal para apuração trimestral, com a possibilidade de opção pelo lucro real anual. Ela também manteve os regimes de lucro real, arbitrado ou presumido.

(...)

2. EXCEÇÕES EM QUE A TRIBUTAÇÃO A" PELO LUCRO ARBITRADO OU PELO LUCRO PRESUMIDO - TRIBUTAÇÃO ESTIMADA:

Excepcionalmente, a base do imposto é o lucro arbitrado ou presumido. As exceções decorrem de duas razões fundamentais:

.ou a empresa não mantém escrita que se preste ao fim de apuração do lucro real, hipótese em que seu lucro tributável é arbitrado, havendo também outras situações similares em que o lucro arbitrado; nestes casos o arbitramento é compulsório;

.ou a empresa é de porte no qual não se justificam a manutenção de todos os controles contábeis necessários a apurar o lucro real, hipótese em que seu lucro tributável é presumido; nestes casos, o lucro presumido é uma opção do contribuinte.

Não se deve confundir lucro arbitrado ou lucro presumido com tributação por estimativa, autorizada pelos arts. 27 a 35 da Lei nº 8.981, de 1995, com base nos quais as pessoas jurídicas sujeitas ao lucro real anual pagam o imposto mensalmente durante o ano."

Em síntese, a regra geral é o lucro real. Se atendidos os pressupostos e não estando presentes hipóteses legais de vedação, o contribuinte pode optar pelo lucro presumido. Essa opção somente é eficaz e, conseqüentemente, oponível ao fisco, se efetuado o pagamento do tributo e da contribuição em relação

ao primeiro período de apuração. Não confirmado esse pagamento a regra geral prevalece e o contribuinte somente pode ser tributado pelo regime do lucro real ou do lucro arbitrado. Ao se manter na vala comum do lucro real, o contribuinte somente escapa do arbitramento se mantiver e apresentar à fiscalização, quando intimado, os elementos da escrituração comercial e fiscal.

Como visto, na situação fática dos presentes autos, além de a defendente não ter cumprido os pressupostos para eficácia de eventual exercício da opção pelo lucro presumido, ela muito menos nem sequer entregou declarações de rendimentos consignando a adoção dessa opção.

A fiscalização assevera na alínea "b", do subitem 7 do "Termo de Verificação Fiscal", que foi constatada "a falta de recolhimento do imposto de Renda da Pessoa Jurídica e da Contribuição Social sobre o lucro Líquido, nos anos de 2006, 2007 e 2008, ou seja, não houve a efetiva opção pelo Lucro Presumido para esses anos, como determinado pela legislação". Quanto a comprovação de eventuais pagamentos, que seria essencial, a defendente não faz qualquer alusão nas razões expendidas.

A propósito, a Administração Tributária manifestou entendimento no "Manual de Perguntas e Respostas — IRPJ", editado pela Receita Federal para o ano calendário de 2006, Exercício de 2007, Pergunta nº 037, do Capítulo XIV — IRPJ — Lucro Presumido" de que "se a pessoa jurídica optar indevidamente ou deixar de cumprir alguma das condições estabelecidas para opção pelo lucro presumido, inicialmente deverá ser verificada a possibilidade de apuração da base de cálculo do imposto de renda pelo lucro real, caso a empresa mantenha escrituração regular com base nas leis comerciais e fiscais. Na impossibilidade de adoção de tal procedimento, deverá ser arbitrado o lucro da pessoa jurídica no respectivo período de apuração".

Fato incontestado circunstanciado pela fiscalização no subitem 10 do "Termo de Verificação Fiscal", é de que "mesmo após várias informações do contribuinte sobre a inexistências das escriturações contábeis, indispensáveis para a tributação pelo lucro Real, o sujeito passivo foi cientificado da impossibilidade de tributação pelo Lucro Presumido e foi novamente intimado a apresentar a escrituração contábil completa, conforme Termo de Intimação nº 003, de 21/09/2009."

Em resposta a essa intimação específica, a própria contribuinte fiscalizada teria informado à fiscalização que "a empresa não possui livros diário, razão e balancetes para o ano de 2006, 2007 e 2008 por ter optado pela tributação com base no Lucro Presumido."

Por isso que a fiscalização concluiu e assinalou no subitem 11 do "Termo de Verificação Fiscal" que: "assim sendo, a única forma de apuração dos resultados tributáveis pelo imposto de

Renda da Pessoa Jurídica e pela Contribuição Social sobre o Lucro Líquido é o arbitramento do lucro, tendo em vista a falta de apresentação dos livros contábeis, inclusive o livro Razão, e a informação da falta da sua escrituração, nos termos dos Incisos I, III e VI do artigo 530 do RIR de 1999.

Nesse contexto, releva destacar que o arbitramento procedido não constitui penalidade, mas mera forma de tributação do lucro, dado que nas circunstâncias, a falta de apresentação dos elementos revelou descumprimento e inobservância das formalidades e requisitos da legislação comercial e fiscal.

Mesmo diante da insofismável falta de apresentação dos elementos, também não se pode olvidar que a peça impugnatória, além de desprovida de documentação comprobatória das alegações expendidas, também não se funda em argumentação substancial que tivesse o condão de elidir a essência do feito, quais sejam as razões do arbitramento do lucro efetuado e a constituição de ofício do crédito tributário e da qualificação da multa.

Diante disso, nos termos da fundamentação supra citada, ha que subsistir o arbitramento, diante da falta de atendimento dos pressupostos do lucro presumido e da impossibilidade de a fiscalização aferir a fidedignidade de eventual lucro real.

Destarte, ao contrário do argumentado pela Recorrente, o procedimento adotado pelo Fisco seguiu todas as exigências legais e regulamentares, como demonstram os fatos descritos no Termo de Verificação Fiscal e confirmados pelos esclarecedores fundamentos do acórdão recorrido.

Em face do exposto, nego provimento ao presente recurso contra a desconsideração da apuração da base de cálculo pelo lucro presumido no lançamento de ofício do IRPJ.

DO ARBITRAMENTO PROCEDIDO PELO FISCO

Segundo os argumentos recursais:

Também, não concorda a empresa/Recorrente com o arbitramento utilizado pela ilustre autoridade fiscalizadora, porquanto este é somente cabível em casos extremos, em que não se pode evidenciar a receita bruta tributável, situação esta ausente no caso dos autos.

(...)

Assim, com base na DAMEF - Declaração Anual do Movimento Econômico e Fiscal, apuração de ICMS e IPI, ou mesmo com base nos DAPI's - Demonstrativos de Apurações e Informações do ICMS, e ainda, com base nos livros registros de saídas, é plenamente conhecida a receita bruta da autuada, pelo que, inequivocamente, não se pode falar em arbitramento.

(...)

Não obstante o anteriormente exposto, ainda que se considerasse como omissão de receita, o que se admite tão-somente "ad argumentandum tantum", os cálculos e critérios adotados pela ilustre autoridade fiscalizadora estão equivocados, porquanto em total dessintonia, com a lei, a doutrina e a melhor jurisprudência de nossos tribunais pátrios, inclusive com a dominante no egrégio Conselho de Contribuintes (...).

Não assiste razão à Recorrente. Segundo os fundamentos do acórdão recorrido:

c) alegação de que o arbitramento procedido pela fiscalização seria descabido diante da circunstância de a receita bruta ser conhecida:

A defendente envereda por uma linha de discordância pontual de que o arbitramento do lucro somente seria cabível na hipótese em que não se pudesse evidenciar a receita bruta tributável, mas que a receita da empresa era conhecida por meio da escrituração fiscal. Arrimado nesse ponto, desenvolve alentada tese abarcando inclusive omissão de receitas, justificação do arbitramento somente diante da ocorrência de falhas insanáveis, e aplicabilidade à contribuição social das mesmas regras de apuração e de pagamento do imposto de renda.

Em relação a esse enfoque, ao que tudo indica parece incorrer em um equívoco conceitual a defendente, haja vista que a fiscalização citou, expressamente, no enquadramento legal da infração, o art. 532 do RIR de 1999, que preceitua que o lucro arbitrado das pessoas jurídicas, quando conhecida a receita bruta, será determinado mediante a aplicação dos percentuais fixados no art. 519, e seus parágrafos, acrescido de vinte por cento.

Ademais disso, é inequívoca a circunstanciação desenvolvida pela fiscalização no subitem 11 do "Termo de Verificação Fiscal", onde ficou patenteado que: "Como a receita é conhecida, com base nas vendas realizadas as quais foram registradas nos livros Registro de Saídas, de Apuração do IPI e de Apuração do ICMS, os lucros trimestrais tributáveis são os resultados da aplicação da alíquota de 9,6% incidente sobre as receitas de vendas de mercadorias e de serviços de transporte de cargas, acrescidos dos ganhos de capital, conforme artigos 532, 536 e 537 do RIR de 1999" (grifamos)

"12) A base de cálculo do IRPJ na forma do lucro arbitrado é a aplicação do percentual de 9,6% sobre as receitas de vendas de produtos e mercadorias, bem como as receitas de serviços de transporte de carga, conforme discriminado no ANEXO 1: "RECEITAS DE VENDAS DE PRODUTOS E SERVIÇOS DOS ANOS 2006 A 2008", acrescidos dos ganhos de capital nas vendas de bens do ativo imobilizado, conforme apurado no

ANEXO 2: "GANHOS DE CAPITAL NAS VENDAS DE ATIVO IMOBILIZADO NOS ANOS DE 2006 A 2008".

Portanto, a circunstância de a receita bruta ser conhecida foi observada pela fiscalização e, justamente esse aspecto é que ensejou a determinação da base de cálculo e a apuração do lucro tributável com base no artigo 532 do RIR de 1999 e não com base nos critérios do dispositivo legal do Regulamento que estipula que o lucro arbitrado, quando não conhecida a receita bruta, será determinado através de procedimento de ofício, mediante a utilização de uma das alternativas de cálculo que enumera, a saber o art. 535 do RIR de 1999.

Consigne-se, ainda, que em se tratando de "Receita bruta conhecida", desde que ocorrida qualquer das hipóteses de arbitramento previstas na legislação fiscal, pode a contribuinte efetuar o pagamento do imposto de renda correspondente com base nas regras do lucro arbitrado, porém, antes do início do procedimento fiscal.

Conforme o exposto, o Fisco seguiu para o caso o que determina o artigo 532 do RIR/99. Por conseguinte, quanto à base de cálculo do lucro arbitrado, não há reparos na decisão recorrida, a cujo recurso nego provimento.

DA INCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DOS TRIBUTOS. ILEGALIDADE.

(...)

Se o ICMS é despesa do sujeito passivo e receita do Erário Estadual, é injurídico tentar englobá-lo na hipótese de incidência dos tributos e contribuições, objeto deste auto de infração, posto que configuraria a tributação de riqueza que não pertence ao contribuinte.

(...)

Assim, ainda, para o cálculo dos tributos e contribuições exigidos neste auto de infração há necessidade de se expungir das bases de cálculos a parcela relativa ao ICMS, pois, embora faturado juntamente com a receita de vendas, trata-se de receita pertencente ao erário público estadual.

(...)

Não assiste razão à Recorrente. Segundo os fundamentos do acórdão recorrido:

(...)

e) alusão à que a base de cálculo dos tributos e das contribuições estaria majorada em face da inclusão do ICMS, que deveria ser excluído.

Quanto à alegação em comento, não se pode descurar que a fixação de alíquota e base de cálculo de tributos é matéria

reservada à lei ordinária conforme dispõe o art. 97, inciso IV, do Código Tributário Nacional. As legislações de regência do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social — Cofins, definiram claramente a base de cálculo desse imposto e dessa contribuição, estabelecendo expressamente a metodologia de sua determinação, sem jamais nem sequer cogitar da exclusão do ICMS da base de cálculo.

No caso de tributação por arbitramento de ofício não há como deduzir o ICMS para obtenção da receita bruta operacional, em face de que esse imposto estadual integra o preço de venda, e que o percentual para obtenção do lucro arbitrado se aplica sobre o valor total da venda (receita bruta), já que o lucro que se apura neste sistema é o arbitrado e não o real.

Deve-se ressaltar, pois, a legislação de regência da matéria, citada pela fiscalização no enquadramento legal da infração, transcrevendo os dispositivos:

RIR DE 1999:

"Base de cálculo quando conhecida a Receita Bruta:

Art. 532. O lucro arbitrado das pessoas jurídicas, observado o disposto no art. 394, § 11, quando conhecida a receita bruta, será determinado mediante a aplicação dos percentuais fixados no art. 519 e seus parágrafos, acrescido de vinte por cento (Lei nº 9.249, de 1995, art. 16, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 27, inc. I)

Art. 518. A base de cálculo do imposto e do adicional (541 e 542), em cada trimestre, será determinada mediante a aplicação do percentual de oito por cento sobre a receita bruta auferida no período de apuração, observado o que dispõe o § 7º do art. 240 e demais disposições deste Subtítulo (Lei nº 9.249, de 1995, art. 15, e Lei no 9.430, de 1996, arts. 1º e 25, e inciso I).

Base de Cálculo

Art. 519. Para efeitos do disposto no artigo anterior, considera-se receita bruta a definida no art. 224 e seu parágrafo único.

"Art. 224. A receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia (Lei nº 8.981, de 1995, art. 31).

Parágrafo único. Na receita bruta não se incluem as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos e os impostos não cumulativos cobrados destacadamente do comprador ou contratante dos quais o vendedor dos bens ou o prestador dos serviços seja mero depositário (Lei nº 8.981, de 1995, art. 31, parágrafo único).

*"TÍTULO III**BASE DE CÁLCULO**CAPÍTULO I**CONTRIBUIÇÕES INCIDENTES SOBRE O FATURAMENTO**Seção I**Faturamento e Receita Bruta*

Art. 10. As pessoas jurídicas de direito privado e as que lhes são equiparadas pela legislação do Imposto de Renda, observado o disposto no art. 9º, têm como base de cálculo do PIS/Pasep e da Cofins o valor do faturamento, que corresponde à receita bruta, assim entendida a totalidade das receitas auferidas, independentemente da atividade por elas exercidas e da classificação contábil adotada para a escrituração das receitas (Lei Complementar nº 70, de 1991, art. 12, Lei nº 9.701, de 1998, art. 12, Lei nº 9.715, de 1998, art. 22, Lei nº 9.716, de 26 de novembro de 1998, art. 52, e Lei nº 9.718, de 1998, arts. 22 e 39.

Art. 22. Para efeito de apuração da base de cálculo de que trata este capítulo, observado o disposto no art. 23, podem ser excluídos ou deduzidos da receita bruta, quando a tenham integrado, os valores (Lei nº 9.718, de 1998, art. 32):

I - das vendas canceladas;

II - dos descontos incondicionais concedidos;

III - do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI);

IV - do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), quando destacado em nota fiscal e cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário;

V - das reversões de provisões;

VI - das recuperações de créditos baixados como perdas, limitados aos valores efetivamente baixados, que não representem ingresso de novas receitas;

VII - dos resultados positivos da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e dos lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita, inclusive os derivados de empreendimento objeto de Sociedade em Conta de Participação (SCP); e

VIII - das receitas decorrentes das vendas de bens do ativo permanente.

§ 1º Não se aplica a exclusão prevista no inciso V na hipótese de provisão que tenha sido deduzida da base de cálculo quando de sua constituição.

§ 2º Na hipótese de o valor das vendas canceladas superar o valor da receita bruta do mês, o saldo poderá ser compensado nos meses subsequentes.

Em tempo, no que se refere As exclusões, o ICMS não integra a receita bruta apenas quando o vendedor dos bens ou prestador de serviços revestir-se da condição de substituto tributário. No discurso impugnativo, a defendente não produz nenhuma prova de que os produtos que comercializa estejam submetidos ao regime especial de tributação supracitado.

A propósito, Ira Pergunta 017, do "Capítulo XV — IRPJ — LUCRO ARBITRADO", do "Manual de Perguntas e Respostas — IRPJ — 2007", editado pela Receita Federal, consta a seguinte orientação da Administração tributária:

"Qual o conceito de receita bruta para fins do lucro arbitrado?"

Compreende-se no conceito de receita bruta o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia.

Na receita bruta se inclui o ICMS e deverão ser excluídas as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos e os impostos não cumulativos cobrados destacadamente do comprador dos quais o vendedor ou prestador é mero depositário." (grifamos)

Em relação à jurisprudência judicial A que a defendente também recorreu para arrimar essa razão de discordância, cumpre tão-somente ratificar o entendimento anteriormente mencionado de que tratando-se de ementas de acórdãos de Tribunais Superiores, as decisões a que se referem têm efeito apenas inter-partes, de forma tal que é imprescindível que a defendente fizesse prova de que fosse parte das ações para que o decidido nos acórdãos, se fosse o caso, lhe aproveitasse.

Destarte, por restar demonstrado na decisão recorrida não haver autorização legal para não exclusão do ICMS da base de cálculo na apuração do IRPJ, nego provimento ao presente recurso.

DO RECURSO CONTRA A QUALIFICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO

(...)

Como bem demonstrou a Impugnante, ora Recorrente, não houve, como presumido pelo fisco, atitude dolosa com o objetivo de encobrir o fato gerador do tributo devido à União.

Ocorreu, isto sim, por um lapso, falta de apuração do valor a pagar, o que, por si só, não configura infração prevista nos arts. 71/73 da Lei nº 4.502/64, passível de gerar agravamento da multa de mora.

Prova disto é que a autuação fiscal foi lastreada em informações e documentos preenchidos e entregues pelo contribuinte que, por si só, certifica que não houve camuflagem dos dados relativos aos fatos geradores.

Em circunstancias como estas, onde se pode dizer que a apuração e/ou sua falta é, que foi feita de modo incongruente

com o que determina a norma, não se pode, por mera presunção, atribuir dolo ou má-fé ao ato do contribuinte.

É por todo sabido que dolo ou má fé não comporta presunção, exigindo, isto sim, prova cabal da intenção, no caso, de encobrir o fato gerador.

Ora, consabidamente, para sancionar atos comprovadamente dolosos, o percentual de 150% (cento e cinquenta por cento) que, é uma exceção, carece de comprovação dos pressupostos para tornar-se justa, legal e cabível.

(...)

A jurisprudência do CARF manifesta-se no sentido de que a falta de apresentação de livros e documentos da escrituração não justifica, por si só, a qualificação da multa de ofício, quando essa omissão motivou o arbitramento dos lucros. Nesse sentido, vide Acórdãos 9101-001.468, de 16/08/2012; 9101-000.766, de 13/12/2010; 101-97.110, de 04/02/2009; 107-07.922, de 27/01/2005; 1202-000.990, de 12/06/2013; 1301-001.202, de 07/05/2013; 1301-001.233, de 12/06/2013; 1302-000.993, de 03/10/2012; 1302-000.393, de 10/11/2010; 1401-000.788, de 09/05/2012; 1402-001.416, de 10/07/2; 103-23.005, de 26/04/2007; 107-08.642, de 26/7/2006; 101-95.544, de 24/05/2006; 101-94.147, de 19/3/2003.

Sobre a multa qualificada, leciona Paulo de Barros Carvalho (*in Curso de Direito Tributário*, 25. ed. – São Paulo: Saraiva, 2013, pp. 492 e 493):

É a espécie de multa que tem por conteúdo a agravação de penalidade em decorrência de dolo, fraude ou simulação na prática do ato jurídico tributário. É aplicada quando a Administração Pública demonstra, por elementos seguros de prova, no Auto de Infração, a existência da intenção do sujeito infrator de atuar com dolo, fraudar ou simular situação perante o Fisco. Para caracterizar a multa agravada, é necessário, outrossim, a existência de fato doloso, fraudulento ou simulado, devidamente provado, para se produzir a correta subsunção do fato infracional à norma autorizadora do agravamento da penalidade.

A constituição do crédito tributário sancionatório dá-se por ofício, sendo, portanto, também do tipo “multas de ofício”. Decorrem da prática de determinadas infrações, ações ou omissões do sujeito infrator contrárias à lei fiscal, deste modo, também chamadas multas punitivas ou por infração.

É geralmente aplicada no percentual de 150%, objetivando com isso intimidar a prática da infração e, por fim, evitar situações dessa gravidade nos casos concretos. Por exemplo, quando dissonantes as informações na DCTF e nos livros fiscais, entende-se por demonstrado na situação concreta o intuito de fraudar a Administração Pública, justificando-se a aplicação da multa agravada de 150%. Em termos de linguagem das provas, sendo as informações de valores na DCTF e DIPJ diversas das dos livros fiscais dá-se por caracterizada a disposição de ludibriar o Fisco, de simular uma situação, o que fundamenta a aplicação da multa agravada, neste caso, nos termos do inciso II do art. 44 da Lei n. 9.430/96.

O STJ só admite a qualificadora se o intuito de fraude restar devidamente comprovado, conforme destaca a seguinte ementa:

TRIBUTÁRIO. IRPJ. CSLL. OMISSÃO DE RECEITA. AUFERIÇÃO INDIRETA. MULTA DO ART. 44, II, DA LEI 9.430/96. NECESSIDADE DE MANIFESTO INTUITO DE FRAUDE. INOCORRÊNCIA. ART. 136 DO CTN C/C ART. 112 DO CTN. AUSÊNCIA DE MÁ-FÉ CONSIGNADA PELO TRIBUNAL A QUO. VIOLAÇÃO AO ARTIGO 535 DO CPC. INOCORRÊNCIA.

1. A responsabilidade do agente pelo descumprimento das obrigações tributárias principais ou acessórias, via de regra, é objetiva, na dicção do Código Tributário Nacional:

"Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato."

2. Deveras, a constatação objetiva da infração tributária é matéria diversa da dosimetria da sanção. É que, na atividade de concreção, o magistrado há de pautar a sua conclusão iluminado pela regra de hermenêutica do artigo 112, do CTN, verbis:

"Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

I - à capitulação legal do fato;

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

III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

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

3. Doutrina de escol leciona que:

- "... o que o art. 136, em combinação com o item III do art. 112, deixa claro, é que para a matéria da autoria, imputabilidade ou punibilidade, somente é exigida a intenção ou dolo para os casos das infrações fiscais mais graves e para as quais o texto da lei tenha exigido esse requisito. Para as demais, isto é, não dolosas, é necessário e suficiente um dos três graus de culpa. De tudo isso decorre o princípio fundamental e universal, segundo o qual se não houver dolo nem culpa, não existe infração da legislação tributária." (Ruy Barbosa Nogueira, Curso de Direito Tributário, 14ª edição, Ed. Saraiva, 1995, p. 106/107)

- Embora o artigo diga que a responsabilidade por infrações independe da extensão dos efeitos do ato, não se deve perder de vista o que dispõe o art. 112 do CTN: "Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto: (...) II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;" (Leandro Paulsen, Direito Tributário, Ed. Livraria do Advogado, 2006, págs. 1.053/1.054)

4. Precedentes de ambas Turmas de Direito Público: AgRg no REsp 982.224/PR, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 06/05/2010, DJe 27/05/2010; REsp 777.732/MG, Rel. Ministra DENISE ARRUDA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 05/08/2008, DJe 20/08/2008; Resp 254.276/SP, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 15/03/2007, DJ 28/03/2007; REsp 743.839/RS, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 14/11/2006, DJ 30/11/2006; REsp 423.083/SP, Rel. Ministro JOÃO OTÁVIO DE NORONHA, SEGUNDA TURMA, julgado em 01/06/2006, DJ 02/08/2006; REsp 323.982/SP, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 17/06/2004, DJ 30/08/2004.

5. In casu, resta incontroversa nos autos a irregularidade na escrituração contábil da recorrida, uma vez que as operações financeiras (depósitos e pagamentos) ocorridas no ano de 1998, em conta corrente cadastrada em nome de funcionário da empresa autora, compunham a declaração de rendimentos à tributação realizada pela empresa no referido ano base, razão pela qual parte do faturamento decorrente da referida movimentação financeira não foi oferecida à tributação.

6. O Juízo singular aplicou multa de 150%, com base no art. 44, II, da Lei 9.430/96, com a redação vigente à época dos fatos, verbis:

"Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição: (Vide Lei nº 10.892, de 2004)

I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

*II - cento e cinquenta por cento, nos casos de **evidente intuito de fraude**, definido nos arts. 71, e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis."*

7. O Tribunal a quo entendeu pela ausência de má-fé a ensejar a redução da multa aplicada pelo Juízo singular, consoante dessume-se do seguinte excerto do voto condutor:

***fraude**, requisito indispensável à incidência da multa de 150%, na dicção do art. 44, II, da Lei 9.430/96, o que se coaduna com a ressalva do art. 136 do CTN: "Salvo disposição de lei em contrário (...)", consoante denota-se da seguinte passagem do decisum singular, litteris:*

"Com efeito, o proceder do autor não foi correto e a sua contabilidade não traduz efetivamente a sua movimentação. Entretanto, pelo que consta dos autos, este proceder ocorreu apenas no ano de 1998 em razão do problema de saúde do sócio E.G. E. E considerando o rígido controle da CIDASC (documentos constantes dos autos) é razoável entender-se que parte da movimentação da conta está inserida

no faturamento da empresa." (RECURSO ESPECIAL Nº 1.095.822 - SC (2008/0215803-6), DJE 22/02/2011, Relator Ministro Luiz Fux)

No caso, o Fisco enquadrando a conduta da Recorrente no art. 71, inciso I, da Lei nº 4.502, de 1964:

"Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;"

Por conseguinte, qualificou-se a multa de ofício nos seguintes termos da Lei nº 9.430, de 1996:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

(...)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei n. 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

Com efeito, segundo o constante do Termo de Verificação Fiscal:

A — O contribuinte efetuou vendas em todos os meses dos anos de 2006, 2007 e 2008 e as escriturou nos livros fiscais, sem a escrituração contábil, conforme informações da própria empresa e nada recolheu ou informou em DCTF de Imposto de Renda da pessoa Jurídica e de Contribuição Social sobre o lucro Líquido recolhendo apenas dois valores das Contribuições PIS e Co-fins (inferiores aos valores efetivamente devidos) para os 36 (trinta e seis) fatos geradores de cada contribuição ocorridos nesse período, ou seja, para cada uma dessas contribuições nada recolheu para os outros trinta e quatro meses, mesmo havendo valores devidos.

B — A empresa apresentou a Declaração de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica relativa ao ano-calendário 2007 totalmente zerada, encontrando-se omissa quanto à entrega da declaração referente ao ano-calendário 2006. Deixou também de apresentar várias DCTF — Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais, e vários DACTF — Demonstrativos de Apuração das Contribuições sociais.

C — Em ação fiscal anterior, já havia sido constatado que o contribuinte omitiu receitas em Declarações de informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica — DIPJ e não efetuou recolhimentos ou declaração em DCTF dos impostos e contribuições devidas corretamente, objetivando a lavratura de Autos de Infração, ou seja, o contribuinte é contumaz no procedimento de omitir receitas para não pagar e não confessar os débitos vinculados aos impostos e contribuições devidos.

D — O contribuinte apresentou DIPJ referente ao ano-calendário 2007 totalmente zerada, com opção pelo Lucro Real anual, com pagamento de imposto mensal por estimativa, e informou que não escriturou os livros contábeis, indispensáveis para essa forma de tributação."

(...)

Conclusões:

15) Por todo o exposto, e considerando que o contribuinte não prestou todas as informações obrigatórias à Receita Federal, prestando-os de forma inexata, inclusive declarando valores iguais a zero para as receitas de todo o ano-calendário 2007, omissões e ações que tendem a impedir ou retardar total ou parcialmente o conhecimento por parte da autoridade fazendária de suas operações, conciliado ao fato da contumaz falta de recolhimentos ou informações dos débitos em DCTF, dos impostos e contribuições devidos, durante todos esses anos de 2006, 2007 e 2008, mesmo após ação fiscal realizada em períodos anteriores com apuração das mesmas infrações, entendemos caracterizada a sonegação, nos termos do artigo 71, inciso I, da Lei 4.502/1964 (...).

Destarte, demonstrado nos autos o intuito de sonegação, como recomendam a doutrina e jurisprudência do CARF e do STJ, voto para negar provimento ao presente recurso contra a qualificação da multa de ofício.

Lançamentos Decorrentes:

Devem-se manter os lançamentos do PIS, da Cofins e da CSLL, em razão da decorrência da manutenção do lançamento do IRPJ.

Em face de todo o exposto, nego provimento ao presente recurso.

(documento assinado digitalmente)

Plínio

Rodrigues

Lima

Processo nº 10665.001518/2009-47
Acórdão nº **1202-001.143**

S1-C2T2
Fl. 29

CÓPIA