



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10865.723475/2020-11
ACÓRDÃO	1101-001.351 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	16 de julho de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	PROL STAFF LTDA.
RECORRIDA	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2016, 2017

NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

O atendimento aos preceitos estabelecidos no art. 142 do CTN, a presença dos requisitos do art. 10 do Decreto nº 70.235/1972 e a observância do contraditório e do amplo direito de defesa do contribuinte afastam a hipótese de nulidade do lançamento.

ESCRITURAÇÃO COMERCIAL E FISCAL IMPRESTÁVEL PARA IDENTIFICAR A MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA E DETERMINAR O LUCRO REAL. ARBITRAMENTO DO LUCRO. APLICABILIDADE.

Cabível o arbitramento do lucro quando a pessoa jurídica apresenta escrituração contábil e fiscal imprestável para identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária, e determinar o lucro real, sendo o arbitramento uma das formas de determinação do lucro, empregado na ausência de elementos concretos que permitam a apuração do lucro real ou presumido.

PIS E COFINS. LUCRO ARBITRADO, REGIME CUMULATIVO.

No caso de arbitramento do lucro, o PIS e a Cofins devem ser apurados pelo regime cumulativo, descabendo se falar em aproveitamento de créditos oriundos de despesas com aquisição de insumos, aproveitamento este restrito ao regime de apuração não cumulativo das contribuições

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto do Relator.

Sala de Sessões, em 16 de julho de 2024.

Assinado Digitalmente

Itamar Artur Magalhães Alves Ruga – Relator

Assinado Digitalmente

Efigênio de Freitas Júnior – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Itamar Artur Magalhaes Alves Ruga, Jeferson Teodorovicz, Edmilson Borges Gomes, Diljesse de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho, José Roberto Adelino da Silva (suplente convocado) e Efigenio de Freitas Junior (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra a Decisão da 2ª TURMA DA DRJ07 (Acórdão 107-003.077, e-fls. 209 e ss.) que julgou improcedente a impugnação apresentada pela autuada, mantendo os créditos tributários constituídos.

A lavratura dos Autos de Infração em questão teve origem na constatação da Autoridade Fiscal de omissão de receitas por parte da Recorrente, em procedimento de verificação do cumprimento de obrigações tributárias.

Conforme relatado pela Autoridade Fiscal (fls. 23/34), a Recorrente apresentou sua ECD e ECF sem os valores de receita bruta, impossibilitando a apuração e declaração do IRPJ na modalidade de Lucro Real.

Diante dessa situação, o Fisco entendeu por arbitrar o lucro da Recorrente, utilizando como base de cálculo a receita bruta auferida pela Recorrente, obtida a partir da soma dos dados da Escrituração Fiscal Digital – Contribuições (EFD-Contribuições) com as Declarações de Imposto de Renda Retido na Fonte (DIRF) de terceiros. Aos valores da receita bruta auferida, foram adicionados os ganhos líquidos em aplicações de renda fixa e variável, declarados por terceiros em DIRF.

Para o IRPJ, o lançamento foi enquadrado no art. 3º da Lei nº 9.249/1995 e nos arts. 536 e 537 do RIR/1999.

Em relação ao PIS e à COFINS, o Fisco entendeu que, em virtude do arbitramento do lucro, o regime de apuração aplicável seria o cumulativo, conforme disposto no art. 8º, II da Lei nº 10.637/2002 e art. 10, II da Lei nº 10.833/2003.

Do Procedimento Fiscal

O procedimento fiscal se iniciou com a análise, pela Autoridade Fiscal, das informações prestadas pela PROL STAFF LTDA. em suas obrigações acessórias, as quais foram obtidas diretamente dos sistemas da RFB. **Em nenhum momento houve intimação da empresa para apresentar documentos ou prestar esclarecimentos.**

A Autoridade Fiscal, então, verificou divergências entre os valores declarados pela PROL STAFF em suas EFD-Contribuições, DCTF, ECD e ECF. Percebeu que:

1. **Faturamento divergente:** O valor do faturamento (base de cálculo do PIS e da COFINS) declarado na EFD-Contribuições era **inferior** ao valor total das bases de cálculo de retenções na fonte informadas por terceiros em DIRF. Ou seja, a Receita Federal tinha informação de pagamentos recebidos pela empresa que não estavam registrados em sua EFD-Contribuições.
2. **Contribuições divergentes:** O valor das contribuições PIS e COFINS declarado na DCTF era **diferente** do valor apurado na EFD-Contribuições.
3. **Ausência de receitas na contabilidade:** A ECD e a ECF da empresa **não apresentavam registro de receitas**. A ECD possuía apenas um lançamento contábil de R\$1,00, e a ECF, um saldo "zero".

Com base nessas divergências, a Autoridade Fiscal concluiu, **sem qualquer intimação prévia à empresa**, que:

- A escrituração contábil da PROL STAFF era **imprestável** para identificar a real movimentação financeira e determinar o lucro real.
- As divergências indicavam **omissão de receitas** pela empresa.

Diante disso, a Autoridade Fiscal **desconsiderou a opção da empresa pelo Lucro Real e pelo regime não cumulativo do PIS e da COFINS**. Arbitrou o lucro da empresa com base nos valores informados nas DIRF de terceiros (considerando-os como receita bruta) e aplicou o regime cumulativo do PIS e da COFINS.

Em resumo, o lançamento foi feito com base em informações obtidas diretamente dos sistemas da RFB, sem qualquer intimação prévia da empresa para apresentar documentos ou prestar esclarecimentos. A Autoridade Fiscal presumiu a omissão de receitas a partir das divergências encontradas nas declarações, desconsiderando a opção da empresa pelo Lucro Real e pelo regime não cumulativo.

Transcrevo o relatório elaborado pelo julgador de primeira instância que resumiu bem os fatos até aquele momento.

Do Relatório da Decisão Recorrida (e-fls.**Do lançamento:**

O presente processo tem origem nos seguintes autos de infração, lavrados pela DRF/Limeira-SP e cientificados à interessada acima identificada em 21/07/2020, conforme Termo de Ciência por abertura de mensagem (fls. 154/155): de Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica-IRPJ, no valor de R\$ 26.549.063,18 (fls. 83/112); de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, no valor de R\$ 8.902.185,57 (fls. 113/134); de Contribuição para Financiamento da Seguridade Social-COFINS, no valor de R\$ 8.797.092,89 (fls. 135/143), e de Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS, no valor de R\$ 1.908.633,02 (fls. 144/151); todos acrescidos da multa de ofício, no percentual de 75%, e demais acréscimos moratórios conforme legislação vigente.

A autuação, conforme a descrição dos fatos dos autos de infração e o Relatório Fiscal de fls. 23/34, decorre de omissão de receitas, uma vez que a interessada apresentou suas Escrituração Contábil Digital-ECD e Escrituração Contábil Fiscal-ECF sem os valores de receita bruta existentes, assim estando impossibilitada de apurar/declarar o IRPJ na modalidade de Lucro Real.

Destarte, o imposto foi apurado através do Lucro Arbitrado, sendo a receita bruta obtida com base nos dados da Escrituração Fiscal Digital-EFD-Contribuições, somados às Declarações de Imposto de Renda na Fonte-DIRF de terceiros.

O lançamento teve como enquadramento legal para o IRPJ o art. 3º da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, e art. 537 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 – Regulamento do Imposto de Renda – RIR/1999

Foram acrescidos à base de cálculo do Lucro Arbitrado os valores de ganhos líquidos em aplicações de renda fixa ou variável.

O lançamento teve como enquadramento legal para o IRPJ o art. 3º da Lei nº 9.249/1995, e art. 536 do RIR/1999

Da impugnação:

Inconformada com o lançamento, a interessada apresentou, em 19/08/2020, a impugnação de fls. 162/177, onde descreve a autuação e alega, em síntese, que:

Apurou o IRPJ e a CSLL com base no Lucro Real e a Cofins e o PIS pelo regime não cumulativo, assim fazendo jus a compensação dos saldos negativos e aproveitamento de créditos oriundos das despesas com aquisição de insumos, que, juntamente com o prejuízo fiscal, não foram considerados pela Fiscalização na apuração da omissão de receitas.

A Fiscalização deveria ter recomposto a escrituração fiscal e sua omissão impõe nulidade insanável a autuação.

O arbitramento do lucro seria medida extrema, aplicável quando não possível apurar tributo por outro regime e não podendo ser usado como penalidade.

As hipóteses de arbitramento não seriam aplicáveis, uma vez que (i) manteve escrituração na forma da lei; (ii) elaborou demonstrações financeiras exigidas pela legislação; (iii) escriturou livros contábeis e fiscais; e (iv) sua escrituração não apresenta fraudes ou erros que a tornem imprestáveis para identificar a movimentação financeira ou determinar o lucro.

A divergência de valores de obrigações acessórias não autorizaria o arbitramento do lucro.

Não foi comprovada a impossibilidade de confiar na escrituração ou sua imprestabilidade para apurar os tributos devidos, o que seria premissa para o arbitramento do lucro.

O arbitramento por desclassificação da escrita contábil exigiria a prévia intimação do contribuinte, de forma clara e objetiva, com prazo razoável para sua regularização, o que não ocorreu.

Se o fundamento para o arbitramento foi a existência de fraudes e erros em suas obrigações acessórias, como podem os mesmos documentos serem utilizados para o arbitramento?

A ausência de motivação levaria à restrição do direito de ampla defesa, do contraditório e do devido processo legal, uma vez que o contribuinte não teria conhecimento dos motivos que levaram a fiscalização ao arbitramento do seu lucro.

O arbitramento não seria modalidade de sanção, devendo ser considerados os pagamentos e compensações realizadas pelo contribuinte no período, bem como as retenções na fonte realizadas por terceiros.

Encerra pedindo o cancelamento dos autos de infração, requerendo a juntada posterior de documentos, caso necessários para comprovação, em garantia ao princípio da verdade material, e que as intimações e notificações sejam enviadas aos patronos da impugnante.

É o relatório.

Do Recurso Voluntário (e-fls. 234 e ss.)

Em essência, a recorrente reitera os argumentos da impugnação.

Sustenta a regularidade de sua escrituração fiscal, com a devida apuração e recolhimento do IRPJ e da CSLL com base no lucro real e do PIS e da COFINS pelo regime não cumulativo, tendo efetuado a compensação dos respectivos créditos, na forma da lei.

Aduz, que o arbitramento do lucro seria medida extrema, incabível na hipótese em análise, e que o Fisco, em vez de arbitrar o lucro, deveria ter procedido à recomposição de sua escrituração fiscal. Argumenta, nesse sentido, que a divergência nos valores das obrigações acessórias, por si só, não ensejaria o arbitramento do lucro.

Por fim, a Recorrente defende que a Autoridade Fiscal, antes de arbitrar o lucro, deveria tê-la intimado para prestar esclarecimentos e regularizar sua escrituração fiscal, sob pena de violação ao contraditório e à ampla defesa.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Itamar Artur Magalhães Alves Ruga**, Relator

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais pressupostos de admissibilidade, portanto dele conheço.

Em face dos argumentos trazidos pelo recurso, os quais já foram enfrentado no primeiro grau e receberam a adequada apreciação pelo julgador originário, adoto por proceder com a transcrição completa e a incorporação das razões decisórias acolhidas pelo Colegiado de base. Essas razões, deste modo, formam integralmente o fundamento deste voto.

Do Voto Condutor da Decisão Recorrida (e-fls.

Da Tempestividade:

Os autos de infração foram cientificados em 21/07/2020, tendo a interessada apresentado a peça impugnatória em 19/08/2020, sendo a mesma, portanto, tempestiva. E por reunir as demais condições de admissibilidade, dela conheço.

Das Preliminares:

Com relação à arguição de nulidade levantada na peça impugnatória, há que, preliminarmente, se observar que o lançamento atende integralmente aos preceitos de ordem pública expressos no art. 142 do Código Tributário Nacional e que o auto de infração foi lavrado por autoridade competente, apresentando, portanto, os requisitos do art. 10 do PAF. Nesse sentido, os autos contêm os enquadramentos legais das infrações atribuídas à interessada e o Termo de Verificação Fiscal-TVF apresenta uma descrição clara dos fatos, com detalhados demonstrativos, permitindo conhecer perfeitamente as infrações que foram levantadas.

Além disso, observa-se que a interessada recebeu cópias dos autos de infração, tendo impugnado livremente o lançamento, demonstrando entender a autuação, garantindo-se no presente processo, assim, de fato, o direito ao contraditório e à ampla defesa.

Face ao exposto, afasto qualquer preliminar de nulidade levantada na peça impugnatória.

No que pertine às ementas transcritas pela interessada, cumpre ressaltar que os Acórdãos proferidos pelo Egrégio Conselho de Contribuintes e seu sucessor, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda-CARF, embora possam ser utilizados como reforço a esta ou aquela tese, não se constituem, por si só, entre as normas complementares contidas no art. 100 do Código Tributário Nacional e, portanto, não vinculam as decisões desta instância julgadora, restringindo-se aos casos julgados e às partes inseridas no processo que resultou a decisão, consoante o disposto no Parecer Normativo Cosit nº 23, de 06 de setembro de 2013.

Igualmente, quando faz menção a atos emanados de Tribunais Judiciais que corroborariam sua tese, a reclamante apenas ilustra sua argumentação, pois a Administração Pública encontra-se cingida estritamente ao que a lei autoriza. O princípio da legalidade é a pedra de toque no desenvolvimento da atividade administrativa estatal. As decisões judiciais somente produzem efeito em relação às partes que figuram no processo judicial e, portanto, como os acórdão do Conselhos de Contribuintes e CARF, não podem servir como diretriz para o julgamento administrativo.

Do Mérito:

A impugnação deve vir acompanhada de todos os elementos hábeis e incontestáveis de prova, necessários à confirmação das alegações contidas no arrazoado, sob pena de que estas sejam refutadas.

No presente caso, a interessada em sua impugnação alegou que fazia jus a compensação de prejuízos fiscais, saldos negativos e aproveitamento de créditos oriundos das despesas com aquisição de insumos, porém, não juntou aos autos qualquer documento que comprovasse tais direitos e créditos, que também não constam de sua escrituração contábil e fiscal apresentada (Escrituração Contábil Digital-ECD e Escrituração Contábil Fiscal-ECF), nem dos autos.

O Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, Processo Administrativo Fiscal-PAF, no § 4º de seu art. 16, determina que a prova documental deve ser apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (1) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (2) refira-se a fato ou a direito superveniente; (3) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. Já o § 5º do mesmo art. 16 do PAF ainda prevê que a juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior.

Portanto, claro está que a interessada deveria ter juntado aos autos, no prazo de apresentação da impugnação, todos os documentos que comprovassem suas alegações de direito e, não tendo feito, só resta refutar a existência dos mesmos, cumprindo destacar que inexistente qualquer obrigatoriedade da Fiscalização em recompor, ou no caso "compor" a escrituração contábil e fiscal, ou mesmo de intimar o contribuinte para sua regularização, mormente quando este apresentou ao Fisco sua escrituração contábil e fiscal através das suas Escrituração Contábil Digital-ECD e Escrituração Contábil Fiscal-ECF, devendo ser nas mesmas que a Fiscalização deve se embasar para a autuação quando apuradas flagrantes irregularidades nas mesmas.

Quanto a isso, a interessada também protesta que manteve escrituração na forma da lei, elaborou demonstrações financeiras exigidas pela legislação; escriturou livros contábeis e fiscais; e sua escrituração não apresenta fraudes ou erros que a tornem imprestáveis para identificar a movimentação financeira ou determinar o lucro.

Não são verídicas as alegações da interessada. As Escrituração Contábil Digital-ECD e Escrituração Contábil Fiscal-ECF apresentadas contém, a do ano de 2016 apenas um único lançamento, no valor de R\$ 1,00, e a do ano de 2017 um lançamento sem valor, restando claro não refletir a realidade das receitas apuradas, patrimônio e até mesmo despesas e créditos que a interessada alega possuir, sendo absurda a alegação da interessada no sentido de que sua escrituração pudesse ser confiável para apuração dos tributos devidos.

Tal escrituração flagrantemente errônea e irregular se mostra - portanto - imprestável para identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária, e determinar o lucro real, não tendo sido feita na forma das leis comerciais e fiscais, demonstrando evidente intuito de omitir receitas, e ensejando o arbitramento do lucro, com base no art. 530, incisos I e II do RIR/1999, que tem como base legal as Leis nº 8.981, de 1995, art. 47, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º, *in verbis*:

Art. 530. O imposto, devido trimestralmente, no decorrer do ano-calendário, será determinado com base nos critérios do lucro arbitrado, quando ():

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;*

Por fim, o arbitramento não se deu com base nas escriturações contábeis e fiscais com irregularidades, mas sim na receita bruta conhecida da interessada e constante de sua Escrituração Fiscal Digital-EFD-Contribuições, somada às das Declarações de Imposto de Renda na Fonte-DIRF e de terceiros e ganhos líquidos em aplicações de renda fixa ou variável, tendo sido deduzidas do valor do tributo individualmente as retenções informadas nas DIRFs apresentadas por terceiros e os valores declarados em Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais-DCTF pelo contribuinte.

Face a todo o exposto, irretocável o lançamento e o arbitramento do lucro dos anos de 2016 e 2017.

Lançamentos de CSLL, PIS e Cofins:

Com relação aos lançamentos de Programa de Integração Social – PIS, Contribuição Social sobre o Lucro Líquido-CSLL e Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – COFINS, por não apresentarem fato novo que suscite conclusão diversa, devem os mesmos acompanhar o decidido quanto ao lançamento de Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica-IRPJ, por terem suporte fático comum

Cumpra destacar que, por força do inciso II, do art. 8º da Lei nº 10.637/2002 para o PIS e do inciso II do art. 10 da Lei nº 10.833/2003 para o Cofins, no caso de apuração pelo regime de Lucro Arbitrado, as contribuições para o PIS e a Cofins devem ser apuradas pelo regime cumulativo, descabendo se falar assim em aproveitamento de créditos oriundos de despesas com aquisição de insumos, como requer a interessada, aproveitamento este restrito ao regime de apuração não cumulativo das contribuições.

Considerações Finais:

Com relação ao pedido final da interessada para que as intimações e notificações sejam encaminhadas aos seus patronos, destaco que o Processo Administrativo Fiscal-PAF determina em seu art. 23 que a intimação dos atos administrativos deve ser feita ao sujeito passivo e, quando postal, dirigida ao domicílio fiscal por ele eleito, sendo inviável o pleito de que as intimações sejam dirigidas aos seus procuradores.

Tal matéria, inclusive, é objeto da súmula vinculante CARF nº 110, *in verbis*:

Súmula CARF nº 110

No processo administrativo fiscal, é incabível a intimação dirigida ao endereço de advogado do sujeito passivo. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Conclusão:

Face a todo o exposto, voto por afastar as preliminares, NEGAR PROVIMENTO À IMPUGNAÇÃO e MANTER OS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS de Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica-IRPJ, no valor de R\$ 26.549.063,18; de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, no valor de R\$ 8.902.185,57; de Contribuição para Financiamento da Seguridade Social-COFINS, no valor de R\$ 8.797.092,89, e de Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS, no valor de R\$ 1.908.633,02; todos acrescidos da multa de ofício, no percentual de 75%, e demais acréscimos moratórios conforme legislação vigente.

É o meu voto.

JOÃO NELSON RABELO DE MIRANDA

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil - Matrícula SIPE nº 56.876

Assinado digitalmente

Das Considerações Finais**Do procedimento fiscal**

A Recorrente alega que apurou e recolheu o IRPJ e a CSLL com base no lucro real e o PIS e a COFINS pelo regime não cumulativo, compensando os saldos negativos e deduzindo os créditos admitidos na legislação. Contudo, a entrega da ECD com valores irrisórios, em flagrante descompasso com a movimentação financeira da empresa, demonstra a inidoneidade da escrituração contábil para a apuração do lucro real.

Cito o Acórdão nº 9101-003.136 como exemplo, o qual corrobora a tese da imprestabilidade da escrituração contábil quando há omissão de receitas em montante expressivo. No caso em análise, a ECD apresenta valores pífios, incompatíveis com a realidade financeira da empresa, evidenciando a sua inidoneidade para refletir a efetiva movimentação financeira e determinar o lucro real.

No mesmo sentido, o Acórdão nº 1401-001.773 (referenciando também os Acórdãos 1201-000.621 e 1401-001.737), reforça a jurisprudência deste Conselho no sentido de que a escrituração contábil que não reflete a totalidade das receitas da empresa é imprestável para a apuração do lucro real, justificando o MONDELEZ arbitramento.

Dessa forma, a alegação da Recorrente de que teria apurado e recolhido os tributos corretamente, com base em uma escrituração contábil manifestamente imprestável, não merece prosperar.

A Recorrente argumenta ainda que o arbitramento do lucro é medida extrema, incabível no presente caso, e que o Fisco, em vez de arbitrar o lucro, deveria ter recomposto a sua escrita fiscal.

No entanto, o arbitramento do lucro é medida legítima quando a escrituração contábil não reflete a realidade financeira da empresa, conforme demonstrado nos precedentes retrocitados.

A Recorrente defende também o direito de aproveitar os créditos de PIS e COFINS, argumentando que a aquisição de insumos é essencial para a sua atividade.

Em que pese a relevância do tema, considerando a imprestabilidade da escrituração contábil para determinar o lucro real, o arbitramento do lucro, nesse caso específico, impõe a aplicação do regime cumulativo do PIS e da COFINS, nos termos do art. 8º, II, da Lei nº 10.637/2002 e do art. 10, II, da Lei nº 10.833/2003.

Reconheço que o STJ, no REsp nº 1.221.170/PR, adotou uma interpretação mais ampla do conceito de insumo para fins de creditamento. Contudo, tal entendimento não se aplica ao caso em tela, tendo em vista a aplicação do regime cumulativo, decorrente do arbitramento do lucro.

Conclusão

Desta forma, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Itamar Artur Magalhães Alves Ruga