



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10882.720134/2014-20
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1201-003.411 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 11 de dezembro de 2019
Recorrente SAFRA COMERCIAL DE PAPEIS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2009

NULIDADE DE INTIMAÇÕES. INOCORRÊNCIA.

Nos termos da Súmula CARF n. 9, é válida a ciência da notificação por via postal realizada no domicílio fiscal eleito pelo contribuinte, confirmada com a assinatura do recebedor da correspondência, ainda que este não seja o representante legal do destinatário.

ARBITRAMENTO DO LUCRO. FALTA DE APRESENTAÇÃO DE LIVROS E DOCUMENTOS.

Constitui hipótese de arbitramento do lucro da pessoa jurídica a falta de apresentação à fiscalização do Livro Caixa e documentos contábeis.

OMISSÃO DE RECEITAS. DIVERGÊNCIA COM VALORES ESCRITURADOS NO LIVRO REGISTRO DE SAÍDAS. PROCEDÊNCIA.

A divergência a maior, em sucessivos meses do ano-calendário, entre o valor da receita de venda apurada no Livro Registro de Saída apresentado pelo próprio contribuinte e os valores declarados à Receita Federal, constitui fundamento válido para a caracterização de omissão de receitas, ainda mais quando o sujeito passivo não justifica ou comprova a origem das diferenças.

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

Ano-calendário: 2009

CSLL. PIS. COFINS. LANÇAMENTOS DECORRENTES.

Por se tratarem de exigências reflexas, realizadas com base nos mesmos fatos, a decisão de mérito prolatada quanto ao lançamento matriz, de IRPJ, aplica-se aos lançamentos reflexos de CSLL, PIS e COFINS.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2009

DOMICÍLIO ELEITO PELO CONTRIBUINTE E INFORMADO NA DIRPF. VALIDADE DE INTIMAÇÃO. PRECLUSÃO.

É válida a intimação postal dos responsáveis solidários pessoas físicas enviada ao endereço constante do cadastro CPF e informado na Declaração de Ajuste Anual do exercício a que se refere a emissão dos Autos de Infração. Assim, não havendo apresentação de impugnação após a intimação feita no domicílio eleito, correta a emissão de termo de preclusão e, conseqüentemente, do não conhecimento do recurso voluntário interposto.

ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. INCOMPETÊNCIA.

A apreciação de argumentos de inconstitucionalidade resta prejudicada na esfera administrativa, conforme Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. FRAUDE. SONEGAÇÃO. DOLO. NÃO PAGAMENTO DE TRIBUTO. “DCTF ZERADA”. NÃO CARACTERIZAÇÃO.

Uma vez ausente a figura do dolo, a multa qualificada deve ser afastada.

O não pagamento de tributo, a não apresentação de declaração ou a apresentação de declaração inexata, por si só, não revelam condutas dolosas. Tratam-se, na verdade, de situações típicas que ensejam a aplicação da multa de ofício de 75% (e não 150%), nos termos do artigo 44, I, da Lei nº 9.430/1996.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado: (i) por unanimidade, em não conhecer dos recursos voluntários dos responsáveis solidários Srs. Alfredo Safra Filho e Valdenísia Gonçalves Safra; e (ii) por maioria, dar parcial provimento ao recurso voluntário do contribuinte, para afastar a qualificação da multa de ofício, reduzindo-a de 150% para 75%. Vencidos os conselheiros Allan Marcel Warwar Teixeira e Lizandro Rodrigues de Sousa, que negavam provimento ao recurso voluntário. Vencida, ainda, a conselheira Bárbara Melo Carneiro, que dava provimento integral ao recurso voluntário e que manifestou intenção de declarar voto.

(documento assinado digitalmente)

Lizandro Rodrigues de Sousa - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Neudson Cavalcante Albuquerque, Luis Henrique Marotti Toselli, Allan Marcel Warwar Teixeira, Gisele Barra Bossa, Efigênio de Freitas Júnior, Alexandre Evaristo Pinto, Bárbara Melo Carneiro e Lizandro Rodrigues de Sousa (Presidente).

Relatório

Trata-se de processo administrativo decorrente de Autos de Infração (fls. 437/449) que exigem IRPJ e Reflexos (CSLL, PIS e COFINS), acrescidos de multa qualificada (150%) e juros Selic, referentes ao ano calendário de 2009, apurados mediante arbitramento do lucro.

Como resultado do procedimento fiscal, os sócios da empresa, Srs. Alfredo Safra Filho e Valdenisia Gonçalves França, foram qualificados como responsáveis solidários, conforme Termos de Sujeição Passiva de fls. 499/502.

De acordo com o TVF (fls. 437/449) e relato constante do Acórdão recorrido (fls. 558/577), verificou-se, em síntese, que:

1. O procedimento fiscal teve início em 14/03/2013, nos termos do inciso I, do art.7º, do Decreto 70.235/72, com a ciência pessoal do Termo de Início do Procedimento Fiscal (fls.02/03) dada a Alfredo Safra Filho, CPF 040.272.558-10, sócio-administrador da empresa.

1.1. Por meio do referido termo foram solicitados os livros contábeis e fiscais, bem como os arquivos digitais das escriturações contábil e fiscal. Também, foram solicitados os extratos de todas as contas bancárias do período sob fiscalização.

1.2. Atendendo a essa primeira intimação, em 12/04/2013, foram apresentados à fiscalização os livros fiscais (Registro de Saídas – fls.05/28 e Registro de Entradas – fls.29/42) e um primeiro CD-ROM contendo arquivos digitais fiscais (fls.04). Não foi apresentada nem a escrita contábil e nem os extratos bancários. Para a entrega do material, apresentou-se Alziro Genésio Zerbini, RG 3.588.073, CPF 523.385.098-20, sendo contador e representante legal da empresa.

1.3. Foi elaborada uma nova intimação em 15/04/2013 (fls.43/44), dessa vez por via postal, recebida pela contribuinte em 18/04/2013 (AR de fls.45), em que foram solicitados o recibo SVA (Sistema de Validação e Autenticação de Arquivos) do CD-ROM anteriormente entregue e novamente os livros e arquivos digitais contábeis, ou sua recomposição em caso de indisponibilidade, bem como os extratos bancários.

(...)

2. De posse do material enviado pela contribuinte, passou-se à análise da exatidão dos valores declarados à Fazenda Pública em confronto com os valores efetivamente apurados pela contribuinte, por meio de suas transações comerciais e escrituração fiscal.

2.1. Não houve a entrega da escrita contábil ou do Livro Caixa, embora seja obrigatória pela legislação, consoante o art.527, inciso I e parágrafo único, do RIR/99. Cabe ressaltar que, na DIPJ/2010, relativa ao ano-calendário 2009, a contribuinte informou realizar a escrituração com base no Livro Caixa, conforme item 13 da ficha 67B.

2.2. Importa registrar também que não houve a recomposição da escrituração contábil, apesar da oportunidade aberta para esse fim, no item 2 da intimação de 15/04/2013 (fls.43/44).

2.3. Assim, a contribuinte abdicou das vantagens da escrituração e manutenção de seus registros em boa guarda, tendo em vista que, nos termos do art. 923, do RIR/99, a escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis.

3. Desde o início, a análise fiscal concentrou-se nos livros e documentos fiscais da contribuinte, únicos meios para a validação das informações tributárias.

3.1. O livro Registro de saídas foi entregue incompleto, sem a autenticação da JUCESP, e com numeração iniciada no "Volume 02". Dadas essas inconformidades, teve sua validade questionada, nos termos do item 1 da intimação de 23/04/2013 (fls.48/49).

3.2. Por sua vez, os livros foram confirmados pela contribuinte em resposta do dia 02/05/2013 (fls.51).

3.3. Além desses livros impressos, os arquivos digitais recebidos em 17/06/2013, mediante conferência e autenticação pelo Sistema de Validação e Autenticação (SVA), e as notas fiscais entregues posteriormente, confirmaram os valores de Receita bruta de vendas da empresa.

3.4. Os arquivos digitais foram recebidos em quatro ocasiões diferentes (Documentos Diversos - Outros - Recibo SVA CD1 a CD4), sendo que as primeiras versões mostraram-se incompletas ou incorretas em relação ao padrão ADE COFIS 15/01 da IN SRF 86/01. O último conjunto de arquivos digitais (CD4), apresentado somente em 17/06/2013, mostrou-se hábil e confirmou os valores expressos nos livros fiscais.

3.5. Constatou-se uma falha de impressão no livro de saída no mês de fevereiro - ausência dos registros a partir do dia 13 - que foi suprida pelos respectivos registros dos arquivos digitais. A partir do recebimento do CD4, trabalhou-se com os arquivos digitais recebidos da contribuinte, sempre os cotejando com os valores disponíveis nos livros e documentos fiscais.

4. A contribuinte, tendo optado no ano calendário de 2009 pelo lucro presumido, descumpriu requisitos legais para que o lucro fosse calculado por tal regime de tributação.

4.1. Conforme exposto anteriormente, não foram apresentados nem os livros contábeis e nem o Livro Caixa, condições necessárias para fazer jus à opção pelo regime de apuração do lucro presumido, conforme o art. 47 da Lei 8.981/95. Como consequência da falta de apresentação dos livros, o lucro foi arbitrado pela autoridade fiscal.

4.2. Em função do arbitramento, a base de cálculo do IRPJ e reflexos foi determinada mediante a utilização do percentual de 9,6% sobre a receita bruta apurada na venda dos produtos, conforme os arts. 518, 519 e 532 do RIR/99.

4.3. Caracterizada a omissão de receita, procedeu-se ao lançamento de ofício de todos os tributos federais cujas regras matrizes de incidência compreendem o mesmo conceito legal (CSLL, PIS, COFINS), dado o disposto no art. 24, §2º da Lei nº 9.249/95.

4.4. Quanto ao PIS e à COFINS, conforme determina a Lei 10.637/2002, artigo 8º, inciso II, e a Lei 10.833/2003, artigo 10, inciso II, as empresas com tributação do IRPJ apurado pelo lucro arbitrado estão sujeitas ao regime cumulativo, com alíquotas de 0,65% e 3,00%, respectivamente, aplicados sobre o total das receitas auferidas.

5. Das declarações apresentadas à Receita Federal, para o ano fiscalizado de 2009, as duas DCTFs semestrais foram entregues sem quaisquer informações (zeradas - fls.430/431 e 432/433), sendo que, após intimação de 27/08/2013, foram retificadas pela contribuinte, tendo sido incluídos os valores efetivamente recolhidos e até aquele momento não confessados.

5.1. Além disso, por intermédio de dados extraídos da DIPJ, constatou-se que a receita bruta trimestral declarada no ano-calendário de 2009 foi de R\$ 13.795.128,90, conforme tabela a seguir:

Receita bruta de 2009 declarada em DIPJ (R\$)

Trimestre de 2009	Receita Bruta em DIPJ
1º	2.165.309,99
2º	2.913.049,74
3º	3.917.868,04
4º	4.798.901,13
Total	13.795.128,90

5.2. Verificou-se também que as obrigações acessórias devidas ao fisco estadual contemplaram valores inferiores aos efetivamente apurados pela contribuinte.

5.3. As Guias de Informação e Apuração do ICMS (GIAs - fls.415/426) declaradas pela contribuinte apresentaram os totais mostrados a seguir, para o mesmo ano calendário de 2009. Observa-se que o primeiro trimestre apresenta o mesmo valor declarado em DIPJ, porém nos trimestres seguintes há um distanciamento dos valores:

Receita Bruta de 2009 declarada em GIAs (R\$)		
Mês	Receita Bruta em GIA	Receita Bruta Trimestral
Janeiro	692.101,80	
Fevereiro	717.643,60	
Março	755.564,57	2.165.309,97
Abril	806.117,79	
Maior	1.298.243,58	
Junho	1.306.346,28	3.410.707,65
Julho	1.804.153,32	
Agosto	1.848.878,09	
Setembro	1.753.320,70	5.406.352,11
Outubro	2.195.341,53	
Novembro	1.611.899,54	
Dezembro	1.883.601,03	5.690.842,10
Total	16.673.211,83	16.673.211,83

6. Atendendo a intimação inicial, foram apresentados o livro Registro de Entradas (1 volume) e o livro Registro de Saídas (6 volumes), contendo a escrita fiscal do ano calendário de 2009. Extratos de ambos livros foram anexados a este processo (fls.05/42), com destaque para as folhas de abertura e encerramento e os totais mensais, com as receitas discriminadas por Código Fiscal de Operações e Prestações (CFOP).

6.1. Na análise do livro Registro de Saídas, verificou-se a omissão de receitas de valor significativo, comparando as vendas efetivas (registradas no livro e nas notas fiscais) com os valores declarados em DIPJ e posteriormente confessados em DCTF.

6.2. A escrita fiscal, considerando os arquivos digitais entregues, indicou receitas no valor de R\$50.740.162,11, consideradas apenas as efetivas operações de venda (CFOPs 5102, 5108, 6102, 6108), excluídos os cancelamentos e simples remessas, consoante os arts.223 e 224 do RIR/99.

6.3. As distribuições mensal e trimestral das receitas de vendas se deram conforme a tabela a seguir, obtida a partir da planilha "consolidação de receita.xls", anexa às fls.514:

Receita Bruta apurada por meio dos arquivos digitais de Notas Fiscais (R\$)

Mês	Receita Bruta mensal	Receita Bruta Trimestral
Janeiro	3.807.091,22	
Fevereiro	3.288.661,90	
Março	4.317.198,46	11.412.951,58
Abril	4.030.221,23	
Maio	4.029.641,12	
Junho	4.113.440,64	12.173.302,99
Julho	4.594.734,96	
Agosto	4.392.948,55	
Setembro	4.532.140,54	13.519.824,05
Outubro	5.062.814,32	
Novembro	4.863.727,85	
Dezembro	3.707.541,32	13.634.083,49
Total	50.740.162,11	50.740.162,11

7. Além disso, foram apresentadas à fiscalização as notas fiscais solicitadas por amostragem, em papel. A empresa somente ficou obrigada a emissão de Nota fiscal eletrônica a partir de 01/07/2010, conforme informação constante no portal do Sintegra/ICMS do Estado de São Paulo.

7.1. Inicialmente foi solicitada uma amostragem de 320 (trezentas e vinte) Notas Fiscais de saída, relacionadas às fls.59/60, tendo como critério as maiores vendas e os maiores compradores da Safra Comercial, abrangendo o CFOP 5102, referente a venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros, e o CFOP 6102, referente à mesma operação, porém realizada com compradores localizados em outros Estados.

7.2. Devido à modalidade de armazenamento dos documentos pela contribuinte, encadernados sequencialmente em grupos de 500 Notas Fiscais, seria impraticável a apresentação de todas as notas originais, pois isso significaria a apresentação de dezenas de volumes encadernados.

7.3. Assim, permitiu-se que fossem encaminhadas cópias dessas notas fiscais, que foram analisadas e confirmaram em sua quase totalidade os registros do Livro de Saídas (e o registro digital contido no CD4).

7.4. Dado que algumas notas foram enviadas incorretamente (normalmente trocadas por números parecidos), e para que se averiguasse uma amostra de documentos originais, ainda que menor, foram solicitadas posteriormente as notas fiscais discriminadas às fls.382.

7.5. A análise dessa amostra confirmou novamente os valores escriturados no livro de Saídas, indicando que a escrituração fiscal das vendas foi registrada (no Registro de Saídas), conforme as operações comerciais a que a empresa estava sujeita (emissão da Nota Fiscal).

7.6. Conclui-se, portanto, que ocorreu a omissão das Receitas de vendas nas declarações feitas ao Fisco Federal, tanto em DIPJ quanto em DCTF.

7.7. Posteriormente se intimou a empresa a justificar a falta de alguns grupos de notas fiscais, que pareciam estar omissos, conforme detectado a partir da escrituração digital apresentada (intimação às fls.387/390). De acordo com resposta da contribuinte (fls.392), e confirmação a partir das notas já em poder da fiscalização, constatou-se que as numerações consideradas omissas, na verdade, representavam notas de entrada. Tratou-se, portanto, apenas de utilização da mesma sequência de notas para entrada e saída.

8. Depois de realizados os testes de auditoria na escrituração da contribuinte e nas amostras documentais levantadas a partir da escrituração, constatou-se que o montante da receita bruta auferida pela contribuinte no ano fiscalizado foi de R\$50.740.162,11.

8.1. Assim, considerando os valores declarados pela contribuinte em DIPJ (R\$ 13.795.128,90), concluiu-se que houve omissão de receitas oferecidas à tributação do IRPJ e tributos reflexos no montante de R\$36.945.033,21.

8.2. Não restam dúvidas sobre o valor apurado pela fiscalização, pois a própria contribuinte apresentou essa informação em resposta às intimações, tanto pelas notas fiscais, quanto pela escrituração fiscal correspondente. Configurou-se, portanto, a omissão das receitas oferecidas à tributação federal.

8.3. Como a contribuinte não recolheu aos cofres públicos a totalidade dos tributos a que estava sujeito, houve a formalização do lançamento tributário, conforme o art. 836 do RIR/99.

9. A qualificação da multa de ofício encontra sua base legal no §1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96, estando diretamente vinculada à constatação de que a conduta do sujeito passivo se subsume àquela prevista no art. 71 da Lei nº 4.502/64, a saber: sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais.

9.1. No caso em tela, a contribuinte claramente buscou diminuir o montante do tributo pago, reduzindo a receita bruta oferecida à tributação, seja (i) pelo valor substancialmente inferior registrado na DIPJ, (ii) pela entrega da DCTF sem valores (zerada), e (iii) pela declaração mensal também subfaturada prestada ao fisco estadual, mediante GIA. Tudo isso deixa evidente tratar-se de ato reiterado e com claro intuito de mascarar a ocorrência dos fatos geradores dos respectivos fiscos.

9.2. A partir das evidências objetivas coletadas, restou comprovado que a contribuinte agiu de forma consciente para impedir o conhecimento do fato gerador pelo Fisco, desejando o resultado, ou ao menos assumindo o risco de produzi-lo.

9.3. O valor da receita bruta anual informada em DIPJ, da ordem de R\$13 milhões, é vultosamente inferior aos R\$50 milhões apurados no livro Registro de Saídas (27% da receita real). Não há como justificar tantas declarações, e posteriores desembolsos a menor no pagamento de tributos, por parte da contribuinte, como simples erros de escrituração, considerando divergências dessa magnitude.

(...)

10. O artigo 135 do CTN determina a responsabilização de mandatários, prepostos, empregados, diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado em razão de créditos tributários resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

10.1. No presente caso, foi lançada a multa qualificada, em função da caracterização da sonegação, na tentativa da contribuinte em impedir ou retardar o conhecimento pelo Fisco Federal das receitas auferidas em sua atividade operacional.

10.2. Assim, impõe-se a responsabilização dos sócios-administradores à época dos fatos geradores (2009). Em decorrência dos cargos que ocupavam, essas pessoas possuíam relevantes poderes administrativos (e decisórios) sobre atos praticados em nome da empresa, incluído o artifício doloso, demonstrado pelo procedimento fiscal, para redução dos tributos devidos mediante redução intencional da receita bruta oferecida à tributação.

10.3. Pelo exposto foram lavrados os Termos de Sujeição Passiva Solidária para os seguintes responsáveis: (i) Alfredo Safrá Filho, CPF 040.272.558-10, sócio-administrador (termo de fls.499/500 e AR de fls.509); e (ii) Valdenisia Gonçalves Safrá, CPF 029.424.668-12, sócia-administradora (termo de fls.501/502 e AR de fls.510).

A contribuinte principal apresentou impugnação (fls. 519/534), expondo, em resumo, que:

1. As primeiras intimações dirigidas à contribuinte foram feitas na pessoa de Alziro Genésio Zerbinati, que não é o representante legal da empresa, consoante demonstra a cópia do contrato social, e, na época, nem sequer era procurador, uma vez que o instrumento de procuração só veio aos autos do processo administrativo no dia 02/05/2013, conforme item 10 do auto de infração. Portanto, contesta-se a validade de tais intimações.
2. As intimações via postal também são irregulares, pois, aquelas datadas de 12 de abril, 15 de abril e 23 de abril, foram recebidas por pessoas estranhas ao quadro societário.
3. Requer-se a exclusão de Valdenisia Gonçalves Safra, pois, sendo esposa de Alfredo Safra Filho, compôs a sociedade somente para efeito de registro, não possuindo poderes de representação legal, além do que nem exerceu ou exerce a administração e a gerência da empresa, conforme comprovam as declarações do sócio-gerente e do contador da empresa, às fls.546/547.
4. A impugnante não se conforma com o arbitramento feito pelo Fisco de 9,6% sobre o valor da receita bruta apurada na venda de produtos, uma vez que, pelo movimento de compras e vendas no período, bem como pelas despesas operacionais e financeiras, a empresa teve um resultado bem inferior, o que será provado contabilmente, protestando, desde já, pela apresentação desta documentação.
5. A autuação não pode ser realizada por suposições e presunções, sob pena de confisco, vedado pela Constituição Federal. Além disso, encontrando-se a empresa em situação contábil regular, e existindo elementos concretos, deve ser apurado o lucro real.
6. Inexistiu dolo ou intuito de fraude, razão pela qual descabe a penalidade aplicada de 150%, tendo em vista que a fiscalização sempre teve acesso a toda contabilidade e documentos da impugnante e nunca houve qualquer omissão do fato gerador.
- 6.1. O Fisco somente encontrou uma simples diferença de valores, sendo que todas as situações contábeis estavam regularmente escrituradas, logo, a multa de 150% é indevida.
7. O percentual de 150% esbarra na proibição de confisco, prevista no art. 150, IV, da CF, além de ofender os princípios da individualização da pena e da isonomia.
8. A inclusão do ICMS na base de cálculo da COFINS e do PIS/PASEP é indevida e inconstitucional, já que ultrapassa os limites estabelecidos pela no art. 195, I, "b", da CF. O ICMS decorre da Lei Estadual do ente federativo no qual se deu a operação mercantil (art. 155, II, da CF), constituindo receita deste ente; assim, o COFINS e PIS/PASEP jamais poderá incidir sobre receita estadual.
- 8.1. Ademais, a inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS viola o princípio da capacidade tributária, previsto no artigo 145, §1º, da CF.

Os sujeitos passivos solidários não apresentaram impugnação, o que ensejou a emissão de termo de revelia, conforme despacho de fls.555.

Em Sessão de 29 de setembro de 2014, a DRJ julgou improcedente a impugnação do sujeito passivo principal, em decisão que restou assim ementada:

LUCRO PRESUMIDO. FALTA DE ESCRITURAÇÃO E DO LIVRO CAIXA. ARBITRAMENTO.

A pessoa jurídica optante pelo lucro presumido que não apresenta os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal nem o livro Caixa com toda a

movimentação financeira à autoridade fiscalizadora, deve ter o seu lucro calculado pelo método do arbitramento.

MULTA QUALIFICADA. PRÁTICA REITERADA.

A prática reiterada de deixar de escriturar valores expressivos de receita, também não declarados ao Fisco, afasta a ocorrência de simples erro de escrituração, e justifica a aplicação da multa qualificada de 150%.

INTIMAÇÃO POR VIA POSTAL. EFETIVAÇÃO DA CIÊNCIA.

A intimação encaminhada por via postal ao endereço eleito pelo contribuinte se satisfaz com a devolução do aviso de recebimento, devidamente recepcionado, pressupondo o conhecimento do mesmo, ao conteúdo daquela.

ALEGAÇÕES DE ILEGALIDADE E INCONSTITUCIONALIDADE.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL.

O exame de alegações de ilegalidade e inconstitucionalidade é de exclusiva competência do Poder Judiciário.

O contribuinte principal foi intimados dessa decisão em 28/10/2014 (fl. 611) e, em 26/11/2014, apresentou recurso voluntário (fls. 623/645), onde basicamente reitera as alegações de defesa.

Por sua vez, os responsáveis tributários ALFREDO SAFRA FILHO e VALDENISIA GONÇALVES SAFRA, comparecem pela primeira vez nos autos, apresentando suas razões e documentos às fls. 647/667 e às fls. 670/693, respectivamente, ambas protocolizadas também em 26/11/2014, em que pese o retorno negativo do AR em relação ao primeiro recorrente como “ausente” em 3 (três) tentativas de entrega (fls. 717/718 e 721/722) e do AR em referência à segunda recorrente, embora em um primeiro momento recepcionado (fls. 725), ato contínuo no mesmo dia foi devolvido negativamente ao remetente com o registro de “mudou-se” (fls. 715/716 e 728/729).

Em Sessão de 17 de outubro de 2018 esse E. Colegiado resolveu converter o julgamento dos recursos em diligência (cf. Resolução 1201-000.634 – fls. 734/748), nos seguintes termos:

Diante de todo o exposto, voto pela conversão em diligência para que a unidade local da RFB: (a) verifique e fundamente a regularidade da ciência a respeito da autuação fiscal/termos de sujeição passiva solidária dada aos responsáveis tributários ALFREDO SAFRA FILHO e VALDENISIA GONÇALVES SAFRA para os quais não se instaurou o contencioso, pela ausência de apresentação de impugnação; (b) ateste, ao tempo da lavratura dos instrumentos fiscais (24/01/2014) e do recebimento apostado nas notificações postais (30/01/2014) com registro histórico e telas de amparo, qual era o endereço cadastral vigente do domicílio fiscal informado à RFB.

O resultado da diligência foi reduzido a termo (Informação Fiscal de fls. 791/795), do qual os solidários se manifestaram às fls. 814/819.

É o relatório.

Fl. 10 do Acórdão n.º 1201-003.411 - 1ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10882.720134/2014-20

Voto

Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, Relator.

Do recurso do contribuinte

O recurso voluntário do contribuinte principal (Safra Comercial de Papeis Ltda.) é tempestivo e atende os demais pressupostos de admissibilidade, razão pela qual dele conheço e passo a apreciar.

Inconstitucionalidade

De plano, cumpre observar que a análise de argumentos invocados pelo contribuinte, mas que implicam análise de constitucionalidade, tais como de violação aos princípios do não confisco, da capacidade contributiva e do o conceito constitucional de renda, é vedada no âmbito do CARF em face da Súmula nº 2: *O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.*

Nulidade das intimações

Da leitura do recurso voluntário, nota-se que a Recorrente reitera que teria havido a nulidade do lançamento em razão de equívocos nas intimações que se valeu a fiscalização.

Razão, porém, não lhe assiste.

Conforme bem obsevou a decisão de piso, *a única intimação cuja ciência foi dada pessoalmente a Alziro Genésio Zerbinati foi aquela lavrada em 12/11/2013, ocasião em que se encontrava vigente a procuração de fls.53, que atribuía poderes ao referido contribuinte pessoa física para representar a empresa fiscalizada perante a Receita Federal do Brasil. Logo, a intimação pessoal em questão se mostra perfeitamente regular.*

Quanto às intimações feitas pela via postal, todas elas foram corretamente enviadas ao domicílio eleito pelo próprio contribuinte, o que as torna válidas e eficazes nos termos da Sumula CARF n. 9.

Não vislumbro, portanto, nenhum vício de nulidade das intimações.

Arbitramento

Restou demonstrado que a contribuinte, tendo optado no ano calendário de 2009 pelo lucro presumido, descumpriu requisitos legais necessários à manutenção dessa sistemática de tributação.

Isso porque não foram apresentados, além dos livros contábeis, o Livro Caixa.

E a ausência desses livros realmente enseja a adoção do método de arbitramento do lucro, como prescrevem os artigos 45 e 47 da Lei 8.981/95, *in verbis*:

Art. 45. A pessoa jurídica habilitada à opção pelo regime de tributação com base no lucro presumido deverá manter:

I - escrituração contábil nos termos da legislação comercial;

(...)

III - em boa guarda e ordem, enquanto não decorrido o prazo decadencial e não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, todos os livros de escrituração obrigatórios por legislação fiscal específica, bem como os documentos e demais papéis que serviram de base para escrituração comercial e fiscal.

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.

(...)

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

(...)

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

E uma vez aplicável o método de arbitramento, o fisco se valeu da apuração da base de cálculo nos termos do artigo 532 do RIR/99, tendo em vista que restou conhecida a receita bruta a partir dos próprios arquivos digitais de notas fiscais emitidas pela empresa, fato este que, aliás, rechaça que a tributação em tela teria se baseado em meras suposições ou presunções não legais.

No exercício, então, de sua atividade plenamente vinculada, a autoridade fiscal responsável cumpriu seu dever de, após se certificar da ausência de apresentação do Livro Caixa e documentos contábeis solicitados, efetuar o lançamento com base no método excepcional do arbitramento.

Nesse sentido, entendo legítima a tributação pelo método de arbitramento na presente situação.

Omissão de Receitas

Conforme descrito no relatório fiscal que motivou as presentes cobranças, a fiscalização constatou que a Recorrente escriturou receitas de vendas superiores aquelas que foram declaradas aos fiscos estadual e federal.

Dessa forma, a parte do faturamento não declarada pela empresa corretamente foi caracterizada como omissão de receitas, nos termos do disposto no art. 24 e seu §2º da Lei nº 9.249/95:

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.

§ 2º O valor da receita omitida será considerado na determinação da base de cálculo para o lançamento da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, da Contribuição para o PIS/Pasep e das contribuições previdenciárias incidentes sobre a receita.

Por ocasião da defesa e do recurso voluntário, chama atenção o fato de que o contribuinte não traz nenhuma justificativa ou comentário sobre a origem das diferenças apuradas, limitando-se a questionar apenas o método de tributação que se valeu a autoridade fiscal, o qual, segundo penso, encontra-se bem fundamentado e não merece nenhum reparo.

Da base de cálculo – exclusão de ICMS

Sobre o pedido de exclusão do ICMS na base de cálculo das contribuições de PIS e COFINS, entendo que o pleito foi feito sem a devida liquidez, afinal não há nenhuma informação ou memória de cálculo de qual teria sido o ICMS recolhido e, mais ainda, qual teria sido seu efeitos para os lançamentos das aludidas contribuições.

Ademais, vale lembrar que o caso em questão diz respeito à omissão de receitas não declaradas ao fisco, hipótese esta que não contempla a dedução tal como foi formulada.

Multa qualificada

A qualificação da multa (de 75% para 150%), que foi mantida pela decisão recorrida, parte da premissa de que a omissão de receitas em questão (de R\$ 36.945.033,21, do total auferido de R\$ 50.740.162,11, ou seja 73%), somado ao fato de não declará-las integralmente em DIPJ e DCTF (estas haviam sido “zeradas”, mas retificadas durante a fiscalização) constitui prática reiterada de sonegação fiscal, ensejando, assim, a duplicação da penalidade.

Pois bem.

De acordo com o artigo 44, I e § 1º, da Lei nº 9.430/96 (*grifos nossos*):

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 nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

Verifica-se, assim, que nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata, a multa de ofício é a ordinária, de 75%. Caso, porém, a conduta do contribuinte seja passível de enquadramento nos artigos 71, 72 ou 73 da Lei nº 4.502/1964, abaixo transcritos, a multa em questão deve ser qualificada para 150%.

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;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art . 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art . 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.

Para que se possa cogitar a qualificação da multa (de 75% para 150%), nota-se que é imprescindível que a autoridade fiscal identifique e comprove a exata ação ou omissão dolosa, não somente no seu aspecto objetivo (não pagar tributo, não declarar receita ou apresentar declaração inexata), mas principalmente no seu aspecto subjetivo (vontade ou intenção de esconder ou mudar os fatos).

Essas situações, na verdade, normalmente são identificadas através de uso de meios inidôneos para acobertar fatos que dão origem ao crédito tributário ou pela prática de medidas que induzam a erro o trabalho da fiscalização.

Tratam-se dos ditos atos dolosos ou fraudulentos, que levam ao caminho do crime de sonegação ou evasão fiscal, tais como uso de “notas fiscais frias”, “notas fiscais de favor”, interposição fraudulenta de pessoas (“laranjas” ou “testas de ferro”), falsidade ideológica, declarações adulteradas, documentos falsos etc.

São essas as condutas referidas nos artigos art. 71 a 73 da Lei 4.502/64, dispositivos estes que conferem natureza penal à conduta e que demanda o cumprimento do ônus de provar o elemento doloso por parte de quem acusa.

Conforme esclarece a Conselheira Lívia De Carli Germano (relatora designada para redigir o voto vencedor no Acórdão CSRF nº 9101-002.189, em Sessão de 21 de janeiro de 2016):

Como ensina Brandão Machado, na noção de **dolo** se insere a idéia de contrariedade ao direito, ou seja, da prática de um **ilícito** (“Um caso de elusão de imposto de renda”. In: Direito Tributário Atual, vol. 9, São Paulo: Resenha Tributária, 1989, p. 2209). [...]

É que para que se possa falar em dolo, para além da intenção (elemento subjetivo), é necessário que o que se pretende seja ilícito (elemento objetivo), ou seja, é preciso que tal intenção seja direcionada à prática de ato ou omissão contrários ao direito.

Nesse passo, não basta a intenção de reduzir a tributação. É necessário, sim, que o contribuinte, ao buscar tal resultado, adote conduta que **afronte norma que proíba ou obrigue**, ou seja, **contrarie uma norma imperativa**, praticando assim um **ato típico**.

É neste sentido que os artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64 trazem as condutas típicas da sonegação, fraude e conluio, todas elas supondo a inequívoca constatação de dolo, elemento essencial do tipo.

No caso em questão, entretanto, não se verifica norma imperativa que tenha sido contrariada.

Em outro julgado da CSRF, a multa qualificada foi afastada justamente em razão da ausência de comprovação de dolo. Veja-se a ementa do julgado referido:

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. INAPLICABILIDADE. INOCORRÊNCIA DE FRAUDE. Nos lançamentos de ofício para constituição de diferenças de tributos devidos, não pagos ou não declarados, via de regra, é aplicada a multa proporcional de 75%, nos termos do art. 44, inciso I, da Lei 9.430/1996. A qualificação da multa para aplicação do percentual de 150%, depende não só da intenção do agente, como também da prova fiscal da ocorrência de fraude ou do evidente intuito desta caracterizada pela prática de ação ou omissão dolosa com esse fim. Na situação versada nos autos não restou cabalmente comprovado o dolo por parte do contribuinte para fins tributário, logo incabível a aplicação da multa qualificada. (Acórdão 9101-01.402. Sessão de 17 de julho de 2012).

Com efeito, o ilícito tributário pode compreender apenas um ou dois elementos: **(i) elemento objetivo**, que corresponde propriamente ao ilícito de não pagar ou postergar o tributo e, conseqüentemente, apresentar declaração inexata ou deixar de cumprir a respectiva obrigação acessória); e **(ii) elemento subjetivo**, isto é, o dolo específico de impedir o conhecimento do fato gerador ou, mais ainda, de tentar modificar os fatos.

Todo lançamento parte de um ilícito tributário (elemento objetivo). Contudo, somente o ilícito praticado em evidente intenção de “fraudar” o fisco apresentará o dolo (elemento subjetivo), esta sim a condição necessária e suficiente para a qualificação da multa.

Feitas essas considerações, filio-me a corrente segundo a qual o não pagamento de tributos incidentes sobre receitas escrituradas pelo contribuinte, mas não informadas corretamente nas declarações entregues ao fisco, não constitui prova de dolo, fraude ou sonegação.

Falta-lhe, a toda evidência, a comprovação do elemento subjetivo inerente à qualificação da multa: a intenção das partes de esconder o fato gerador do tributo ou de tentar modificar os fatos.

Não se pode juridicamente, contudo, colocar na mesma vala a ocorrência de um ilícito tributário – omissão de receitas escrituradas - com a figura jurídica do dolo.

As próprias Súmulas do CARF nº 14 e 25, a seguir transcritas, caminharam nesse mesmo sentido.

Súmula CARF nº 14: A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.

Súmula CARF nº 25: A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

Consolidou-se, assim, o entendimento de que a omissão de receitas, por si só, não é causa de multa qualificada.

Nessa situação particular, cumpre ainda destacar que não há nenhum registro ou indício de utilização de qualquer tipo de medida simulada ou fraudulenta por parte da Recorrente.

Pelo contrário, os valores considerados receitas omitidas foram registrados e entregues em arquivos digitais pela própria empresa em atendimento à auditoria fiscal e foi a partir daí que a fiscalização constatou o pagamento a menor dos tributos federais ora exigidos.

Merece atenção, ainda, o fato de que foi a conduta da Recorrente de não declarar (“zerar as DCTF”) e pagar menos tributos do que o devido o fato que acabou atraindo a fiscalização de suas atividades.

Ainda que a contribuinte, ao não pagar tributos que sabiam-se ser devidos, possa ter realizado uma conduta contrária a moral e a ética, a bem da verdade esta conduta não constitui crime de sonegação fiscal, fraude ou conluio, afinal ela própria deu “o caminho das pedras” para o lançamento de ofício desses tributos que não pagou.

E essa conduta de não pagar tributos ou não declará-los, conforme visto, possui tipificação legal própria no inciso I do artigo 44 da Lei nº 9.430, que novamente trago à baila:

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;**

Ora, o *não pagamento de tributos, falta de declaração e/ou a apresentação de declaração inexata* – que é exatamente o que ocorreu nesta situação particular - já são hipóteses tipificadas no Direito Tributário que ensejam a aplicação de multa de 75% em face de disposição legal expressa, prejudicando a qualificação.

Adotando esse racional, entendo aplicável a multa de ofício ordinária de 75%, e não a multa qualificada de 150%.

Da responsabilidade solidária

Antes de enfrentar o mérito da responsabilidade solidária, é imprescindível analisar questão prejudicial, qual seja, o acerto ou não do reconhecimento da preclusão da matéria em razão da não apresentação de impugnação pelos responsabilizados Srs. Alfredo Safra Filho e Valdenísia Gonçalves Safra.

Mais precisamente, o que deve ser analisado é se a intimação postal dos Autos de Infração a eles dirigidas é ou não válida. Caso seja considerada válida, houve a preclusão, devendo os recursos voluntários não serem conhecidos. Caso, porém, a intimação seja considerada inválida, necessário passar a análise do mérito da sujeição passiva por solidariedade.

Nesse ponto, não se pode perder de vista o que dispõe a Súmula Carf n. 09, a qual vincula o Colegiado e que ora reproduzo:

Súmula CARF nº 9: É válida a ciência da notificação por via postal realizada no domicílio fiscal eleito pelo contribuinte, confirmada com a assinatura do recebedor da correspondência, ainda que este não seja o representante legal do destinatário.

Nesse contexto, a autoridade diligenciante se manifestou favoravelmente à validade das intimações, sob a seguinte justificativa:

Constata-se primeiro que tal resolução não levantou dúvida quanto a **ciência ao contribuinte**. Portanto, a presente diligência versa somente sobre a regularidade das **ciências feitas aos responsáveis solidários**, srs. Alfredo e Valdenisia, sócios controladores do contribuinte. Ambas ciências foram feitas à época ao endereço **Rua Irma Carolina 50 apto 213B, Belenzinho-SP**, domicílio tributário do casal. Ambos agora reclamam que ali não residiam e apresentam um outro endereço, amparado em trecho de **DIRPF 2014**, a título de desconsideração daquelas ciências.

(...)

Ora, a declaração de ajuste anual do sr. Alfredo (**DIRPF 20143**), **supostamente a prova nova**, foi inserida na impugnação intempestiva apenas parcialmente, destacando a folha de **“Identificação do contribuinte”**. Na impugnação intempestiva da sra. Valdenisia ocorreu algo ainda pior: foi incluída a mesma folha da declaração do seu cônjuge, o sr. Alfredo, mas **sequer ela era sua dependente** nessa declaração. Portanto as alterações na **DIRPF 2014** do sr. Alfredo não se aplicam em hipótese alguma à sra. Valdenisia.

Mas o mais surpreendente, o que afasta esse documento como **prova nova**, é que a **folha de rosto dessa mesma declaração** indica que ela foi transmitida em **28 de abril de 2014**, quase **TRÊS MESES APÓS A CIÊNCIA EM QUESTÃO**. É o que se vê no excerto abaixo:

CPF do declarante: 040.272.558-10

ND: 08/09.884.407

Data/Hora Entrega: 28/04/2014 17:53:24

Meio de Entrega: RECEITANET

O sr. Alfredo forneceu seu domicílio tributário, ao tempo da fiscalização no contribuinte **Safra Papéis**, por meio da **DIRPF 2013**. A senhora Valdenisia, por sua vez, forneceu seu domicílio tributário pela **DIRPF 2009** Eram esses endereços que vigoravam ao tempo da ciência dos responsáveis solidários, ainda que eles digam que não possuíam mais residência ali. O fato é que, em **30 de janeiro de 2014**, data em que o resultado da Autuação fiscal foi recebido no endereço informado por Alfredo em sua **DIRPF 2013** e por Valdenisia em sua **DIRPF 2009**, **esse era o domicílio tributário de ambos**. E a correspondência foi regularmente assinada por pessoa que a recebeu nesse endereço, tendo sido os **Avisos de Recebimento (AR)** incorporados ao PAF como prova dessa

ciência juridicamente perfeita, ainda que essa pessoa não fosse representante legal dos sujeitos passivos, conforme **Súmula Vinculante CARF nº 9**

(...)

O extrato das transmissões das DIRPFs abaixo reproduzidas, tanto do sr. Alfredo9 quanto da sra Valdenisia10 deixam claro que os endereços apresentados em 2013 e 2009 continuaram até abril de 2014 e abril de 2015. Assim, os endereços válidos no momento da ciência da Autuação Fiscal eram aqueles das **DIRPFs 2013 e 2009**, respectivamente:

(...)

As telas acima confirmam que o endereço constante no cadastro de ambos sujeitos passivos **ao tempo da ciência do Auto de Infração** era o da **Rua Irma Carolina 50 apto 213B, Belenzinho-SP, transmitidos em 2009 e 2013**. Portanto, os históricos das DIRPF transmitidas pelos srs. Alfredo e Valdenisia mostram que até às **17:52hs de 28/4/2014** para o primeiro e até às **17:11hs de 27/4/2015** para a segunda, os endereços válidos eram aqueles, respectivamente, das **DIRPFs 2013 e 2009**.

Resumindo, ambas ciências foram absolutamente regulares e juridicamente perfeitas, não havendo nenhum reparo a ser feito, nem a título de abertura de novo prazo, nem sequer de considerar a acolhida desse documento como prova nova, pois de fato não o é.

O contribuinte, chamado a se manifestar dessa conclusão, não rebate as premissas e conclusões fiscais no detalhe, insistindo no argumento genérico de de que os sócios (solidários) não mais residiam no local.

Além disso, afirmam que o signatário das intimações postais (AR de fls. 509/510) sequer trabalhava no local, bem como que deveria a administração ao menos ter intimado os sócios no endereço da empresa. Nas suas palavras:

Ou seja, nada mais é que uma obrigação da Receita de informar o contribuinte e intimá-lo do que está acontecendo com ele, para que possa exercer o contraditório e ampla defesa administrativa.

Esta obrigação não foi cumprida, uma vez que as intimações foram endereçadas pela Receita via correio para o endereço de um apartamento, aonde as pessoas físicas de Sra. Valdenisia e Sr. Alfredo já não mais residiam há muito tempo.

Atentemos para a recebimento dos avisos de AR assinados por Ivone Soares (fls. 509 e 510) que não são os destinatários da correspondência, ou seja, os sujeitos passivos deste processo (logo, Ivone não é a pessoa destinatária e não poderia ter recebido os ARs), assim a intimação deixou de ser válida e muito menos eficaz. Não foi diligente o carteiro em devolver as correspondências ou evitar que pessoa estranha assinasse.

Os carteiros não são pessoas que primam pelo senso de jurídico, eles apenas fazem aquilo que costumam fazer cotidianamente entregam cartas. O que causa espanto aqui é que normalmente num prédio de apartamentos existe um **PORTEIRO, FIGURA MASCULINA** ou pelo menos um segurança **OUTRA FIGURA MASCULINA**. Quando vamos conferir a assinatura no AR vemos que se trata de uma pessoa do sexo feminino, talvez quem sabe, uma servente, auxiliar de limpeza que estava varrendo a frente do condomínio e o carteiro lhe entregou as intimações. Então veja bem, tivesse as intimações sido assinadas por uma figura masculina, ainda poderíamos dizer que seria o porteiro, poderia ser o segurança, mas não. O que esta pessoa do sexo feminino estava fazendo na portaria do prédio? ou seja, o mínimo o que se exige que na volta do recibo do AR é que se confiram as assinaturas que tenha o mínimo da plausibilidade num ato tão importante quanto esta intimação.

Então as intimações foram endereçadas para o endereço que não é o endereço dos sujeitos passivos e foi recebida por uma pessoa que **NÃO É** o porteiro, **NÃO É** o segurança do prédio, sabe-se Deus quem é.

Cabe destacar que todas as intimações encaminhadas a pessoa jurídica foram recebidas normalmente e respondidas. Porque o Sr. Agente Fiscal não encaminhou as intimações dos sujeitos passivos, sócios da empresa, para o endereço da pessoa jurídica??? O bom senso indicaria uma prudência nesta atitude.

Nesse contexto, entendo que a diligência comprovou que a Administração Pública intimou os solidários no endereço (domicílio tributário) vigente, ou melhor, constante do cadastro e das últimas declarações de IR entregues.

Já o contribuinte não questiona esse fato, apresentando argumentos com apoio ao princípio da ampla defesa, mas desconsiderando o teor da referida Súmula CARF n. 09, a qual, repita-se, vincula o CARF e foi observada e corretamente utilizada como fundamento para considerar válidas as referidas intimações.

Dessa forma, em razão da matéria encontrar-se sumulada, considero válidas as intimações postais de fls. 509/510, concordando que o tema da responsabilidade solidária está precluso.

Conclusão

Pelo exposto, **(i)** dou parcial provimento ao recurso voluntário do contribuinte, para afastar a qualificação da multa de ofício, reduzindo-a de 150% para 75%; e **(ii)** não conheço dos recursos voluntários dos responsáveis solidários Srs. Alfredo Safra Filho e Valdenísia Gonçalves Safra.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli

Declaração de Voto

A presente declaração de voto visa evidenciar os motivos pelos quais adoto entendimento diferente do que foi exposto no voto vencedor, especialmente no que diz respeito à possibilidade de aplicar a técnica do arbitramento do lucro por meio de receitas conhecidas,

quando o contribuinte é optante pelo Lucro Presumido. Para fundamentar o entendimento sobre a incompatibilidade, é importante contextualizar as técnicas de apuração do imposto sobre a renda.

O art. 43 do Código Tributário Nacional (CTN), ao definir o fato gerador do imposto sobre a renda, relaciona a sua materialidade à aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda e dos proventos de qualquer natureza, sendo a base de cálculo o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis (art. 44).

Em uma análise singela, o lucro real, por ter como ponto de partida o resultado contábil, é o que melhor representa a noção constitucional de renda (art. 153, III, da CR/88), razão pela qual pode ser utilizado por qualquer pessoa jurídica. O lucro presumido, por sua vez, é uma faculdade conferida por lei (art. 13 da Lei nº 9.718/98) aos contribuintes não obrigados à apuração pelo lucro real. Trata-se de técnica simplificada de apuração da base de incidência do imposto, que busca apurar a renda tributável mediante a aplicação, sobre a receita bruta, de percentuais pré-fixados de lucratividade, variáveis de acordo com a atividade exercida.

Já o lucro arbitrado é um método excepcional de apuração da base de cálculo do imposto sobre a renda, sendo necessária sua aplicação nas hipóteses taxativamente previstas em lei, que estipula as situações em que não é possível aferir, com segurança, a renda tributável auferida pelo contribuinte.

Assim, as hipóteses que autorizam o arbitramento do lucro estão dispostas no art. 47 da Lei nº 8.981/1995¹, sendo que as técnicas de apuração estão discriminadas no art. 16 da Lei nº 9.249/95², art. 27 da Lei nº 9.430/96³ e art. 51 da Lei nº 8.981/1995⁴, a serem utilizadas de

¹ Art. 47. O lucro da pessoa jurídica será arbitrado quando:

I - o contribuinte, obrigado à tributação com base no lucro real ou submetido ao regime de tributação de que trata o Decreto-Lei nº 2.397, de 1987, 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 fraude ou conter vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para:

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

b) determinar o lucro real.

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

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

V - o comissário ou representante da pessoa jurídica estrangeira deixar de cumprir o disposto no § 1º do art. 76 da Lei nº 3.470, de 28 de novembro de 1958;

VII - o contribuinte não manter, em boa ordem e segundo as normas contábeis recomendadas, livro Razão ou fichas utilizados para resumir e totalizar, por conta ou subconta, os lançamentos efetuados no Diário.

VIII - o contribuinte não escriturar ou deixar de apresentar à autoridade tributária os livros ou registros auxiliares de que trata o § 2º do art. 177 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e § 2º do art. 8º do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 1º Quando conhecida a receita bruta, o contribuinte poderá efetuar o pagamento do Imposto de Renda correspondente com base nas regras previstas nesta seção.

§ 2º Na hipótese do parágrafo anterior:

a) a apuração do Imposto de Renda com base no lucro arbitrado abrangerá todo o ano-calendário, assegurada a tributação com base no lucro real relativa aos meses não submetidos ao arbitramento, se a pessoa jurídica dispuser de escrituração exigida pela legislação comercial e fiscal que demonstre o lucro real dos períodos não abrangido por aquela modalidade de tributação, observado o disposto no § 5º do art. 37;

b) o imposto apurado com base no lucro real, na forma da alínea anterior, terá por vencimento o último dia útil do mês subsequente ao de encerramento do referido período.

² Art. 16. O lucro arbitrado das pessoas jurídicas será determinado mediante a aplicação, sobre a receita bruta, quando conhecida, dos percentuais fixados no art. 15, acrescidos de vinte por cento.

Parágrafo único. No caso das instituições a que se refere o inciso III do art. 36 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, o percentual para determinação do lucro arbitrado será de quarenta e cinco por cento.

³ Art. 27. O lucro arbitrado será o montante determinado pela soma das seguintes parcelas:

I - o valor resultante da aplicação dos percentuais de que trata o art. 16 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, sobre a receita bruta definida pela art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, auferida no período de apuração de que trata o art. 1o, deduzida das devoluções e vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos; e (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

II - os ganhos de capital, os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras, as demais receitas, os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pela inciso I do caput, com os respectivos valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e demais valores determinados nesta Lei, auferidos naquele mesmo período. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

§ 1º Na apuração do lucro arbitrado, quando não conhecida a receita bruta, os coeficientes de que tratam os incisos II, III e IV do art. 51 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, deverão ser multiplicados pela número de meses do período de apuração.

§ 2º Na hipótese de utilização das alternativas de cálculo previstas nos incisos V a VIII do art. 51 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, o lucro arbitrado será o valor resultante da soma dos valores apurados para cada mês do período de apuração.

§ 3º O ganho de capital nas alienações de investimentos, imobilizados e intangíveis corresponderá à diferença positiva entre o valor da alienação e o respectivo valor contábil. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

§ 4º Para fins do disposto no § 3o, poderão ser considerados no valor contábil, e na proporção deste, os respectivos valores decorrentes dos efeitos do ajuste a valor presente de que trata o inciso III do caput do art. 184 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

§ 5º Os ganhos decorrentes de avaliação de ativo ou passivo com base no valor justo não integrarão a base de cálculo do imposto, no momento em que forem apurados. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

§ 6º Para fins do disposto no inciso II do caput, os ganhos e perdas decorrentes de avaliação do ativo com base em valor justo não serão considerados como parte integrante do valor contábil. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

§ 7º O disposto no § 6º não se aplica aos ganhos que tenham sido anteriormente computados na base de cálculo do imposto. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

⁴ Art. 51. O lucro arbitrado das pessoas jurídicas, quando não conhecida a receita bruta, será determinado através de procedimento de ofício, mediante a utilização de uma das seguintes alternativas de cálculo:

I - 1,5 (um inteiro e cinco décimos) do lucro real referente ao último período em que pessoa jurídica manteve escrituração de acordo com as leis comerciais e fiscais, atualizado monetariamente;

II - 0,04 (quatro centésimos) da soma dos valores do ativo circulante, realizável a longo prazo e permanente, existentes no último balanço patrimonial conhecido, atualizado monetariamente;

III - 0,07 (sete centésimos) do valor do capital, inclusive a sua correção monetária contabilizada como reserva de capital, constante do último balanço patrimonial conhecido ou registrado nos atos de constituição ou alteração da sociedade, atualizado monetariamente;

IV - 0,05 (cinco centésimos) do valor do patrimônio líquido constante do último balanço patrimonial conhecido, atualizado monetariamente;

V - 0,4 (quatro décimos) do valor das compras de mercadorias efetuadas no mês;

VI - 0,4 (quatro décimos) da soma, em cada mês, dos valores da folha de pagamento dos empregados e das compras de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem;

VII - 0,8 (oito décimos) da soma dos valores devidos no mês a empregados;

VIII - 0,9 (nove décimos) do valor mensal do aluguel devido.

§ 1º As alternativas previstas nos incisos V, VI e VII, a critério da autoridade lançadora, poderão ter sua aplicação limitada, respectivamente, às atividades comerciais, industriais e de prestação de serviços e, no caso de empresas com atividade mista, ser adotados isoladamente em cada atividade.

§ 2º Para os efeitos da aplicação do disposto no inciso I, quando o lucro real for decorrente de período-base anual, o valor que servirá de base ao arbitramento será proporcional ao número de meses do período-base considerado.

§ 3º Para cálculo da atualização monetária a que se referem os incisos deste artigo, serão adotados os índices utilizados para fins de correção monetária das demonstrações financeiras, tomando-se como termo inicial a data do encerramento do período-base utilizado, e, como termo final, o mês a que se referir o arbitramento.

acordo com o contexto fático que enseja a utilização da sistemática do lucro arbitrado, conforme será esclarecido.

Da análise dos dispositivos que tratam do tema, verifica-se que a autorização para o arbitramento do lucro pela autoridade administrativa alcança os casos em que a contabilidade do contribuinte revelar indícios de fraude, for imprestável para a apuração da renda tributável, ou ainda nos casos em que o contribuinte deixar de apresentá-la.

Isso é, sendo o resultado contábil o ponto de partida da apuração da renda tributável, caso esse não seja evidenciado pelo contribuinte, há de se apurar a base de cálculo por meio de métodos alternativos e subsidiários definidos em lei. Conforme leciona Alberto Xavier, o arbitramento do lucro é um processo de adaptação progressiva à realidade:⁵

[...] num primeiro momento tenta aplicar-se a base de cálculo principal ou de primeiro grau – que é o lucro real, demonstrado face à escrituração do contribuinte; num segundo momento, demonstrada a impossibilidade da sua apuração pela escrituração do contribuinte, a lei determina a substituição da base de cálculo principal por uma base de cálculo subsidiária, ainda definida em lei e que é um percentual da receita bruta: num terceiro momento, demonstrada a impossibilidade de apuração da própria base de cálculo subsidiária – a receita bruta – a lei admite, ainda e também a título subsidiário, uma livre atividade administrativa instrutória baseada em métodos indiciários de caráter alternativo.

Destaca-se que essa situação advém da própria impossibilidade de mensurar os aspectos quantitativos anteriores a essa grandeza, ou seja, dos componentes da operação algébrica da qual resulta o “lucro” (real ou presumido), como a própria receita auferida pelo contribuinte, ou então as despesas que seriam dela deduzidas para se chegar ao resultado contábil e, ainda, os valores a serem excluídos e/ou adicionados a esse resultado para apuração do lucro real.

Assim, diante da impossibilidade de apuração da base de cálculo do imposto quando se está diante de uma das situações previstas no art. 47 da Lei nº 8.981/95, autoriza-se a autoridade administrativa a substituir a prova direta (valores escriturados nos livros fiscais) pela prova indiciária.

Feitos esses esclarecimentos, o arbitramento do lucro consiste em metodologia de apuração da renda tributável, de modo que a sua aplicação não subsiste, por óbvio, quando a Fiscalização consegue encontrar a renda tributável do contribuinte. Desse modo, o arbitramento do lucro não consiste em penalidade, ainda que a sua aplicação decorra da ausência ou da imprestabilidade da escrita contábil do sujeito passivo. Assim leciona Bulhões Pedreira (1979, p. 873):⁶

§ 4º Nas alternativas previstas nos incisos V e VI do caput, as compras serão consideradas pelos valores totais das operações, devendo ser incluídos os valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso III do art. 184 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976.

⁵ XAVIER, Alberto. Do lançamento, teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 129.

⁶ PEDREIRA, José Luiz Bulhões. Imposto sobre a renda: pessoas jurídicas. 2v. Rio de Janeiro: Justec, 1979, p. 873,

A determinação do lucro mediante arbitramento não é penalidade imposta pelo descumprimento das obrigações acessórias: é instrumento que a lei assegura à autoridade tributária para que, na falta das informações indispensáveis à determinação do lucro real ou presumido, possa fixar a base de cálculo do imposto.

A lei estabelece critérios a serem observados pela autoridade tributária na fixação do montante do lucro arbitrado, que devem ser aplicados com o objetivo de fixar a base de cálculo – tanto quanto possível – aproximadamente no mesmo montante que seria o lucro real ou presumido.

Nesse sentido, é cediço na doutrina e jurisprudência que o arbitramento é medida extrema e, por isso, somente deve ser utilizado para a apuração do resultado quando não for possível encontrar a renda auferida pela pessoa jurídica. Sobre esse assunto, destacam-se as lições de Coelho e Derzi (1997, p. 354),⁷ para quem o arbitramento é uma simples técnica de viabilizar o lançamento, aplicável quando a apuração da renda não for possível pelos meios usuais em face da inexistência ou imprestabilidade de documentos fiscais.

O objetivo é, portanto, sempre apurar o lucro tributável, tendo em mira o princípio da capacidade contributiva do sujeito passivo, sendo que em algumas situações excepcionais e taxativas é necessário adotar o arbitramento como técnica de quantificação da base de cálculo do imposto. Nesse sentido são as lições de Coelho e Derzi (1997, p. 354):⁸

O arbitramento é remédio que viabiliza o lançamento, em face da inexistência de documentos ou da imprestabilidade dos documentos e dados fornecidos pelo próprio contribuinte ou por terceiro legalmente obrigado a informar. **Não é critério alternativo de presunção de fatos jurídicos ou de base de cálculo**, que possa ser utilizado quando o contribuinte mantenha escrita (mesma falha, porém retificável) ou documentação e seja correto em suas informações. **Ao contrário. A Constituição Federal, no art. 145, §1º, obriga à tributação de acordo com a capacidade econômica do sujeito passivo, segundo o princípio da realidade.**

Nesse sentido, Ferragut (2005, p. 270)⁹ ressalta a necessidade de manutenção da base de cálculo originária, a não ser que a dimensão do critério material da regra-matriz não seja apurável em virtude da inexistência de documentos fiscais hábeis a mensurá-la. Dessa forma, o arbitramento é sempre uma medida excepcional:

[...] o arbitramento é dotado de caráter excepcional, e só deve ser exercido em casos extremos, já que a base de cálculo originária é a que deve ser utilizada por ser a prevista na regra-matriz de incidência tributária e por guardar, a princípio, relação direta com as riquezas constitucionalmente previstas.

Ratifica-se, desse modo, que se trata de técnica de apuração da base de cálculo do tributo sobre a renda, quando a autoridade administrativa não possui meios de auferi-la através da contabilidade do contribuinte.

⁷ COELHO, Sacha Calmon Navarro; DERZI, Misabel de Abreu Machado. Direito Tributário Aplicado. Estudos e Pareceres, 1997, p. 354.

⁸ Ob. cit., p. 354.

⁹ FERRAGUT, Maria Rita. Presunções no Direito Tributário. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 270.

Pois bem. Feitos esses esclarecimentos e fixadas as premissas acima, cabe destacar que as hipóteses que autorizam a aplicação do arbitramento como meio para quantificação da base de cálculo do imposto sobre a renda podem ser divididas em duas categorias, em razão da identificação da situação fática que permeia cada uma delas, quais sejam: (i) quando a receita bruta não é conhecida e (ii) quando a receita bruta é conhecida.

Na primeira situação, no caso de não ser possível aferir nem mesmo a receita da pessoa jurídica, ou seja, quando ela não for conhecida, aplicam-se um dos métodos singulares de arbitramento previstos no art. 51 da Lei nº 8.981/1995, como, por exemplo, o arbitramento do lucro com base no valor do patrimônio líquido, ou então da soma dos valores do ativo circulante, realizável a longo prazo e permanente, existentes no último balanço patrimonial conhecido, atualizado monetariamente.

Assim, nos casos em que a receita bruta é desconhecida, o lucro arbitrado será determinado por meio de procedimento de ofício com a utilização dos índices previstos no art. 51 da Lei nº 8.981/95 (como, por exemplo: 1,5 do lucro real referente ao último período de apuração; 0,7 sobre o valor do capital da sociedade; 0,5 do valor do patrimônio líquido do último balanço conhecido, etc.). Ressalte-se que essas são medidas mais extremas quando se diz do arbitramento do lucro, uma vez que ele será aferido tendo como base grandezas que não possuem relação com a receita bruta, eis que essa é desconhecida.

Por outro lado, quando a receita bruta for conhecida, mas não for possível identificar os outros elementos da equação matemática que permitam aferir a renda tributável (como as despesas dedutíveis e os valores a serem adicionados e/ou excluídos para se chegar ao lucro real), a legislação determina como técnica de arbitramento do lucro a aplicação dos percentuais estabelecidos para apuração do lucro presumido, acrescido de 20% (art. 16 da Lei nº 9.249/95).

Destaca-se que essa sistemática será adotada apenas nas hipóteses em que não for possível aferir o lucro real do sujeito passivo. Isto é, não se admite a sua aplicação quando o contribuinte fez a opção, anteriormente à data do lançamento, pela tributação com base no lucro presumido, desde que, por óbvio, não estivesse impedido de fazê-lo.

O referido texto, em uma leitura isolada, poderia instigar a conclusão no sentido de que essa hipótese de arbitramento, quando a receita bruta é conhecida, poderia ser aplicada indistintamente, tanto para os casos de contribuintes tributados com base no lucro real, quanto para aqueles que tivessem feito a opção pelo lucro presumido. Não é essa a interpretação que se extrai da norma, principalmente ao analisá-la conjuntamente os demais dispositivos que tratam do tema, bem como àqueles que definem o aspecto material do imposto sobre a renda, em uma interpretação sistêmica.

Explica-se: sendo o lucro presumido a opção adotada pelo contribuinte no período fiscalizado, bem como sendo conhecida a sua receita, não há necessidade de se recorrer ao método excepcional para quantificação da base de cálculo do imposto, uma vez que, se a receita bruta é conhecida, é possível apurar a base tributável. Ou seja: para cálculo do lucro presumido basta o conhecimento da receita bruta auferida pelo contribuinte e da atividade econômica que ele exerce. Dessa forma, sendo essas informações conhecidas, descabe a utilização de critérios de arbitramento para se chegar à renda tributável naquele caso.

Em outras palavras, se o arbitramento do lucro é medida excepcional em que se almeja viabilizar o lançamento, já que as informações prestadas pelo contribuinte não são suficientes, nas situações em que a autoridade administrativa possua as informações necessárias

e suficientes para o cálculo da base presumida, não há motivos que justificariam a opção por determinar a base de cálculo pelo método arbitrado. Da mesma forma, no caso de contribuinte tributado pelo lucro real, se a Fiscalização conseguir recompor a base tributável, carece de fundamento a utilização da técnica do arbitramento.

Nesse sentido ensinam-nos Coelho e Derzi (1997, p. 354)¹⁰, para quem o arbitramento **NÃO** é uma modalidade alternativa de lançamento e, desse modo, não pode ser utilizado quando o contribuinte mantenha a escrita contábil que contenha as informações necessárias para apuração do lucro tributável (real ou presumido), ainda que falha a escrituração, porém retificável.

A interpretação em sentido contrário evidenciaria a utilização da técnica de arbitramento como penalidade e não como técnica de lançamento para se obter a base tributável. Sendo assim, esse entendimento violaria a própria definição de tributo pelo art. 3º do CTN, qual seja, “prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, **que não constitua sanção de ato ilícito**, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

A norma que autoriza o arbitramento do lucro tem como premissa a impossibilidade de a autoridade administrativa apurar a renda tributável do contribuinte (lucro real ou presumido), em razão da ausência ou imprestabilidade da sua escrita contábil, conforme delineado anteriormente. Sendo possível a apuração da renda tributável por meio da reconstituição do lucro real ou do lucro presumido, desaparece a premissa que desencadearia a aplicação do método excepcional para quantificação da base de cálculo do imposto, eis que a realidade da base tributável se impõe.

Ademais, o descumprimento do dever de manter em ordem as obrigações acessórias pode desencadear a aplicação das multas isoladas, não constituindo, entretanto, fundamento autônomo para aplicação de método substitutivo de apuração da renda tributável. Nesse sentido, o próprio art. 611 do Decreto nº 9.580/18 dispõe expressamente que “o arbitramento do lucro não exclui a aplicação das penalidades cabíveis”. Trata-se de mera decorrência lógica dos dispositivos legais que regulamentam a matéria, já que o arbitramento do lucro não se confunde com a imposição de penalidade em razão do descumprimento de obrigações acessórias.

Ora, sendo conhecida a receita bruta, determina-se a renda tributável presumida e, conseqüentemente, o imposto sobre a renda devido à Administração Fazendária, para fins de lançamento. Assim, a majoração de 20% sobre uma base de cálculo constituída conforme a norma original do tributo, pelo simples fato de o contribuinte ter deixado de escriturar ou apresentar os livros e registros auxiliares, implicaria a exigência de IRPJ com base majorada como penalidade por descumprimento de um dever instrumental. Não se pode confundir arbitramento com arbitrariedade.¹¹

Dessa forma, conclui-se pela impossibilidade da aplicação da base arbitrada quando a receita bruta é conhecida nos casos de contribuinte optante pelo lucro presumido. A

¹⁰ Ob. cit., p. 354.

¹¹ MARTINS, Ives Gandra; MURGEL, Maria Inês Murgel. Base de Cálculo do Lucro Arbitrado para Apuração do IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro – A Forma Jurídica para calculá-la. Revista Dialética de Direito Tributário nº 193, P. 173- 187.

interpretação em sentido contrário implicaria subversão da lógica do arbitramento da base de cálculo do imposto de renda e do próprio conceito de tributo definido pelo art. 3º do CTN.

Não é demais lembrar que a interpretação do texto legal não deve se restringir à análise sintática dos dispositivos, já que para extração da norma é necessário compreender a relação entre elas bem como a intenção, os efeitos e os bens jurídicos a que elas fazem referência, conforme evidencia Ávila¹² (p. 189):

[...] a interpretação não pode ser feita por meio de mera identificação da função gramatical e lógica dos vocábulos ou da estrutura sintática das disposições legais. São necessárias conjecturas a respeito da relação entre as normas e as intenções, os efeitos, os fins e os bens jurídicos a que elas fazem referência.

Nesse sentido, Carvalho (2011, p. 196)¹³ evidencia a necessidade de conjugar os textos legais para que se extraia o sentido das normas:

[...] interpretar o direito é conhecê-lo, atribuindo valores aos símbolos, isto é, adjudicando-lhes significações e, por meio dessas, fazer referência aos objetos do mundo [...]. A interpretação pressupõe o trabalho penoso de enfrentar o percurso gerador de sentido, fazendo com que o texto possa dialogar com outros textos, no caminho da intertextualidade, onde se instala a conversação das mensagens com outras mensagens, passadas, presentes e futuras, numa trajetória sem fim, expressão da inesgotabilidade.

Dito isso, a partir de uma interpretação sistêmica, na qual se considera o conceito de renda previsto constitucionalmente e delineado pelo art. 43 do CTN, bem como o caráter não sancionador do tributo (art. 3º do CTN) e a função precípua do lucro arbitrado (art. 47 da Lei nº 8.981/95), sendo esse definido como técnica de apuração da base de cálculo, outra interpretação não há senão aquela que afasta a aplicação do arbitramento do lucro nos casos de pessoas jurídicas com apuração do IR pelo lucro presumido, quando conhecida a sua receita bruta.

Finalmente, ressalta-se que esse entendimento não significa a impossibilidade de aplicar a metodologia de arbitramento do lucro para se apurar a base de cálculo no caso de o contribuinte ser optante pelo lucro presumido. A questão que se coloca no presente voto é que para se arbitrar a base de cálculo de contribuinte que apure seus tributos pela metodologia presumida é necessário que a receita bruta seja desconhecida. Apenas assim afasta-se a metodologia primária e aplica-se a substitutiva.

Por todo o exposto, voto no sentido de dar provimento ao Recurso Voluntário, para cancelar o lançamento consubstanciado no Auto de Infração, já que incorreu em erro material com relação à técnica de lançamento elegida para apuração do crédito tributário ora exigido.

(documento assinado digitalmente)

Bárbara Melo Carneiro

¹² ÁVILA, Humberto. Função da Ciência do Direito Tributário: do Formalismo Epistemológico ao Estruturalismo Argumentativo. Revista do Direito Tributário Atual (29), 181-204.

¹³ CARVALHO. Paulo de Barros. Direito Tributário Linguagem e Método. 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 196.