



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10952.720167/2013-18
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1401-005.188 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 21 de janeiro de 2021
Recorrente LAMEIRAS & LAMEIRAS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2009

AUTOS DE INFRAÇÃO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Na espécie, não se vislumbra a ocorrência de cerceamento do direito de defesa e, desta forma, indefere-se o pedido de declaração de nulidade dos autos de infração.

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

Ano-calendário: 2009

OPÇÃO PELO LUCRO PRESUMIDO. PAGAMENTO. DEFINITIVIDADE.

A opção pelo Lucro Presumido ocorre com o primeiro pagamento do imposto e é definitiva em relação a todo o ano-calendário.

OPÇÃO PELO LUCRO PRESUMIDO. ERRO DE FATO NO PREENCHIMENTO DO DARF. NÃO COMPROVAÇÃO. RETIFICAÇÃO. VEDAÇÃO.

Na espécie, o contribuinte não logrou comprovar a ocorrência de erro de fato no preenchimento do DARF que redundou na opção pelo Lucro Presumido.

Ademais, a retificação do DARF com vistas à alteração da opção de tributação do Lucro Presumido para o Lucro Real durante o ano-calendário é vedada pela legislação de regência.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, afastar a preliminar de nulidade dos autos de infração e, no mérito, por negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Carlos André Soares Nogueira – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Claudio de Andrade Camerano, Daniel Ribeiro Silva, Carlos André Soares Nogueira, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Itamar Artur Magalhaes Alves Ruga, Leticia Domingues Costa Braga, André Severo Chaves, Luiz Augusto de Souza Goncalves (Presidente).

Relatório

Trata o presente feito de lançamento de ofício de Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas – IRPJ e tributos reflexos (CSLL, PIS e COFINS) relativos ao ano-calendário 2009.

A infração apurada pela autoridade fiscal foi a omissão de receitas em razão destas terem sido escrituradas mas não oferecidas à tributação (receita bruta na revenda de mercadorias escriturada e não declarada). A apuração de IRPJ e CSLL deu-se de acordo com as normas que regem o Lucro Presumido e as contribuições COFINS e PIS conforme o regime cumulativo.

A autoridade fiscal também impôs multa qualificada (150%) e lavrou representação fiscal para fins penais em razão de os fatos, em seu entendimento, configurarem a hipótese de sonegação e, em tese, crime contra a ordem tributária.

Em relação à configuração da infração, é oportuno salientar alguns pontos descritos pela fiscalização no *Relatório de Verificação Fiscal* acerca do procedimento adotado e da fundamentação da autuação. Tais pontos serão relevantes para a apreciação das matérias trazidas à cognição dos julgadores de segunda instância por força do recurso voluntário.

O primeiro ponto relevante trata da opção do contribuinte pelo Lucro Presumido. A autoridade fiscal registrou que o contribuinte não estava obrigado ao Lucro Real e que havia efetuado a opção pelo Lucro Presumido por meio do pagamento da primeira quota de IRPJ relativa ao 1º trimestre de 2009. A DIPJ, embora tivesse os valores de receita inteiramente zerados, também foi entregue com a opção pelo Lucro Presumido. Entretanto, contraditoriamente, o contribuinte entregou as DCTF com apuração de IRPJ e CSLL conforme as normas do Lucro Real trimestral.

O segundo ponto relevante é que o procedimento fiscal foi iniciado com a verificação da hipótese de omissão de receitas em decorrência da movimentação financeira incompatível com as receitas declaradas na DIPJ. Entretanto, no decorrer do procedimento, o contribuinte, no entendimento da autoridade fiscal, logrou demonstrar que aproximadamente

94% dos créditos nas contas bancárias corresponderiam às receitas escrituradas na contabilidade e suportadas por notas fiscais. Contudo, tais receitas não teriam sido oferecidas à tributação conforme o Lucro Presumido (IRPJ e CSLL) e o regime cumulativo das contribuições COFINS e PIS. Os montantes declarados em DCTF eram muito inferiores aos apurados de ofício pela fiscalização.

A autuação, então, resumiu-se à apuração das bases de cálculo dos tributos conforme as receitas escrituradas na contabilidade, seguindo as normas de regência do Lucro Presumido. Em relação aos tributos declarados em DCTF, a fiscalização considerou apenas o montante de IRPJ recolhido sob o código 2089 (IRPJ – lucro presumido).

Irresignado com o lançamento de ofício, o contribuinte apresentou impugnação. Peço licença para reproduzir a parte do relatório da autoridade julgadora de primeira instância em que resume as alegações lançadas pelo contribuinte:

Inconformada com as autuações, em 26/07/2013 a pessoa jurídica impugnou os lançamentos, fazendo-o com base nos argumentos a seguir sinteticamente abordados:

I – Revogação do art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, em razão de sua antinomia com o § 4º do art. 5º da Lei Complementar nº 105, de 2001

Propugnou a defendente a revogação do art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, tendo em vista a ação fiscal haver sido deflagrada em razão da expressiva movimentação financeira do contribuinte, seria suficiente para a decretação da insubsistência do lançamento, desde que observada a teoria dos “frutos da árvore venenosa”.

Tendo em mente o tratamento a ser dado pelas autoridades administrativas às informações recebidas das instituições financeiras, introduzido pelo § 4º do art. 5º da Lei Complementar nº 105, de 2001, “cumpre se saber se é possível a utilização do arbitramento da base de cálculo sob a presunção *juris tantum* de omissão de receita a que se refere o artigo 42 da Lei nº 9.430/96 baseada na soma dos extratos bancários”.

Prosseguindo, teceu considerações sobre a Lei de Introdução do Código Civil, mais precisamente no que toca aos dispositivos que tratam da revogação tácita, que ocorrerá quando houver “antinomia total ou parcial entre a lei nova e a lei existente, prevalecendo à nova regulamentação da matéria”.

Mencionou, também, que as “Várias tentativas anteriores de tributar a soma dos depósitos bancárias quedaram-se frustradas como provam decisões proferidas desde o extinto Tribunal Federal de Recursos”, mencionando, ainda, a edição do inc. VII do art. 9º do DecretoLei nº 2.471, de 1988, a determinar o cancelamento, dentre outras providências, do imposto de renda arbitrado com base exclusivamente em valores de extratos ou de comprovantes de depósitos bancários”, carreando, na esteira dessas considerações, manifestações doutrinárias e jurisprudenciais acerca da matéria levantada.

Com a publicação do art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, o novo regramento passou expressamente a considerar como omissão de receita ou de rendimento a mera existência de depósitos bancários com origem não justificada, pelo que tal dispositivo entraria em rota de colisão com o mandamento prescrito pelo art. 5º da Lei Complementar nº 105, de 2001. Nas palavras da própria litigante,

Como se vê do disposto no § 4º do artigo 5º da LC 105/2001, a autoridade administrativa só pode quebrar o sigilo bancário do contribuinte em virtude de vislumbrar a existência de "indícios de omissão de receitas, movimentação financeira expressiva, e não apresentação dos extratos bancários solicitados".

De outra banda, o citado § 4º do artigo 5º da LC 105/2001 determina que "a autoridade interessada poderá requisitar as informações e os documentos de que necessitar", de sorte a poder "realizar fiscalização ou auditoria para a adequada apuração dos fatos".

[...]

Se assim é; ou seja, se o fisco pode requisitar os documentos que julgar necessários à apuração adequada dos fatos como manda a lei nova, o conseqüente será a tributação real e efetiva da omissão de rendimentos ou receitas encontrada e provada pelo fisco, não podendo mais a administração tributar os depósitos bancários com base na presunção do artigo 42 da Lei 9.430/96 que considera os depósitos bancários "a priori" como omissão de receita ou rendimento, cabendo ao contribuinte a prova em contrário.

Nesse ponto é que reside a verdadeira antinomia entre o artigo 42 da Lei 9.430/96 e o § 4º do artigo 5º da Lei Complementar 105/2001. Havendo a antinomia entre o dispositivo de lei anterior, mesmo deixando-se de levar em consideração o princípio da hierarquia das leis o que não é o caso, possível é constatar a revogação tácita do citado artigo 42 da Lei 9.430/96 pelo § 4º do artigo 5º da Lei Complementar 105/2001.

[...]

II – Da obrigatoriedade de fundamentação no processo administrativo

A defendente iniciou suas considerações comentando o art. 9º do Decreto nº 70.235, de 1972, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal (PAF), segundo o qual o lançamento deverá ser instruído com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à compreensão do ilícito.

Trata-se da delimitação do ônus da prova que, no momento da autuação, corresponde a um dever da Administração Tributária que deverá formular uma descrição detalhada da situação que deu ensejo à ocorrência do fato gerador, a ser acompanhada dos respectivos elementos comprobatórios do que foi afirmado na autuação. Assim, não basta ao sujeito ativo da relação jurídico-tributária descrever a ocorrência da hipótese de incidência abstratamente prevista na norma tributária, sendo seu encargo, também, provar a ocorrência no mundo fenomênico de tudo que foi afirmado no lançamento, através da apresentação da documentação suficiente para tanto.

Na sequência, passou a examinar os procedimentos adotados pelo fisco, para efeito de caracterização e tributação de receitas consideradas omitidas de pessoas jurídicas, em conformidade com os dispositivos da legislação vigente e em consonância com a jurisprudência administrativa, a exemplo do saldo credor de caixa, da falta de escrituração de pagamentos, do passivo fictício, dos suprimidos de caixa, da falta de emissão de documentos fiscais e dos depósitos bancários com origem não justificada.

Quanto a este último item, foi considerado o de maior relevância no auto de infração impugnado. Segundo a defesa,

[...] o agente fiscalizador menciona em seu relatório de verificação fiscal a farta documentação apresentada pelo sujeito passivo da obrigação, bem como planilhas eletrônicas que trazem a conciliação bancária, onde se comprova a origem dos recursos depositados nas contas correntes, e ficou comprovado que o agente passivo tem uma única atividade comercial sendo o comércio de cimento, não se cogitando a hipótese de movimentação sem lastro.

Constituem, também, presunção legal de omissão de receita, os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular pessoa jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante

documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nas respectivas operações.

Acórdão 107-03.874– 1º CC-MF/ 73 Câmara de 25-2-97

Configura-se omissão de receita a existência de depósitos bancários não escriturados quando não provada a sua origem. A mera alegação de que tais valores foram devolvidos ao cliente, sem prova efetiva da devolução, não tem o condão de afastar a exigência do crédito tributário.

Situação totalmente adversa a realidade da Requerente, uma vez que ficou comprovado que os depósitos tem como origem as vendas diárias.

[...]

III – Da Representação Fiscal para Fins Penais

Afirmou a impugnante que no início da fiscalização o autor do procedimento verificou que a DIPJ havia sido transmitida com valores divergentes da movimentação financeira e que também divergiam das informações prestadas ao fisco baiano.

Ao final, por ocasião da elaboração do Termo de Verificação Fiscal, assegurou que tais divergências não poderiam ser creditadas a simples erro contábil, ou de preenchimento de declaração.

Assim, qualificou a multa de ofício para o percentual de 150,00% (cento e cinquenta por cento) e elaborou a Representação Fiscal para Fins Penais. Segundo a interessada, contudo,

[...] tais circunstâncias na visão do ilustre auditor fiscal se deu pelo fato da Requerente ter enviado a DIPJ com os campos sem nenhum tipo de valor, como ele mesmo disse com valor zero, tal situação ocorre quando o prazo final de entrega de declaração se aproxima e o contador não teve tempo hábil para fazer e transmitir a declaração prática essa do conhecimento da Receita Federal e de todos que militam na área contábil, ou seja, envia a declaração zerada para não sofrer a multa por atraso, e posteriormente retifica-se tal declaração; que no caso em análise não foi retificada.

Fato este longe de poder ser enquadrado como crime de sonegação fiscal ou omissão de receita uma vez que o imposto de renda e contribuição social foi recolhido, e o agente fiscal poderia informar e intimar a Requerente e o contador a retificar a DIPJ, assim como fez na DCTF; que no seu preenchimento foi omitido os valores referentes ao PIS e COFINS, tais valores não foram declarados, porém recolhidos onde a orientação do agente fiscalizador foi de retificar até o limite do valor recolhido.

É inadmissível um ERRO GROSSEIRO como enviar uma DIPJ zerada, ser taxada como forma reiterada e inequívoca de impedir ou dificultar o conhecimento por parte da autoridade fazendária, caracterizando sonegação fiscal; manter na escrituração fiscal valores de receitas superiores aos informados na DIPJ.

Intenção deliberada em sonegar impostos se faz de forma bem diversa da exposta no auto de infração; em nosso entendimento tal circunstância acontece quando o auditor durante o procedimento fiscal verifica que a base de cálculo dos impostos recolhidos é divergente da encontrada na contabilidade do contribuinte; o que não ocorreu em função do auditor se limitar e centrar todo o procedimento fiscal à opção de tributação pelo lucro presumido, erroneamente demonstrado no DARE referente ao recolhimento da primeira cota do primeiro trimestre, mesmo com a DCTF e os demais recolhimentos apurados e realizados pelo lucro real conforme anexo doc. (01); e não se valeu de mais nenhum elemento de prova.

No Relatório de Verificação Fiscal o auditor fiscal fala em conduta lesiva do sujeito passivo mas não aponta a responsabilidade das partes envolvidas no processo; foi o sócio gerente que transmitiu a DIPJ? Foi o contador que transmitiu por ordem direta ou indireta da Requerente? O contador foi beneficiado com tal procedimento? Foram ouvidas testemunhas, ou colhidas declarações imputando a Requerente o dolo? Nenhum dos requisitos citados fazem parte do processo.

[...]Os crimes contra a ordem tributária ou práticas fraudulentas definidos nos arts.

1º e 2º da Lei nº 8.137/90 que visam reduzir, retardar ou suprimir a cobrança dos tributos possuem o seu tipo legal delimitado por esta legislação específica mas, somente estarão definitivamente constituídos por meio de procedimento administrativo no qual se deva garantir a aplicação dos princípios da legalidade e da ampla defesa, inclusive com a discussão sobre a regularidade da constituição deste crédito e com a garantia de duplo grau.

A punição desta conduta por meio de uma aplicação de pena privativa de liberdade somente poderá ocorrer se o contribuinte obteve o resultado de redução ou supressão do tributo por meio de condutas ilícitas, previstas expressamente na legislação pátria e se houve o dolo de produzir aquele resultado.

Ressaltamos que nem todos atos da fiscalização tributária que detectem a existência de créditos não declarados e não pagos irão, necessariamente, detectar a existência, por detrás destes créditos, de ilícitos tributários. O comportamento do sujeito passivo de recolher os valores tributados aos cofres públicos poderá ser classificado como ato lícito ou ilícito, conforme os meios utilizados e os fins almejados pelo contribuinte.

No caso em análise não foi demonstrada a prática pela Requerente de irregularidades tributárias com o escopo de auferir vantagens ilícitas em prejuízo da arrecadação tributária, descabe a acusação de crime de sonegação fiscal.

[...]

Após transcrever os artigos 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 1990, assegurou a litigante que

Encontramos nestes dois artigos crimes dolosos de resultado, de dano ou crimes materiais, que são as condutas previstas no art. 1º, que requerem o resultado de supressão ou redução de tributos, e crimes dolosos formais, quando a mera conduta do contribuinte for idêntica ao disposto nos incisos I a V do art. 2º, e que, por si só, irá gerar a consumação do ilícito penal, independentemente de qual seja o resultado obtido pelo autor.

[...]

Quanto ao encaminhamento da Representação Fiscal para Fins Penais, transcreveu o art. 83 da Lei nº 9.430, de 1996, para logo em seguida destacar que

Diante da norma do art. 83, encontramos divergências nas decisões judiciais, mesmo da Corte mais elevada, sobre este assunto. Vejamos as decisões seguintes sobre o assunto:

[...]

Não é mais um simples auto de infração, resultante quase sempre de apressadas, conquanto tensas inspeções, o instrumento com potencialidade indiciária suficiente para instruir uma denúncia criminal.

[...]

Antes desta constituição definitiva, o ato de lançamento pode ser desconstituído, desaparecendo, conseqüentemente, o tipo penal.

A garantia prevista no art. 83 da lei nº 9430/96 ainda mais se justifica por se compatibilizar com os princípios de direito penal, uma vez que reafirma a presunção de inocência constante do inc. LVII do art. 5º da Constituição Federal. Referido dispositivo diz que ninguém será considerado culpado até o trânsito em julgado da sentença penal condenatória e, portanto, não se justifica o início da ação penal por iniciativa da própria fiscalização, se ao mesmo tempo esta se encontra revisando o seu lançamento.

A ausência de elementos suficientes para formar a sua convicção faria com que a decisão em lide penal, ficasse suspensa até o final da lide administrativa, decidindo pela existência ou não de crédito tributário e se houve ou não a prática de atos ilícitos pelo contribuinte.

[...]

IV – Retificação de erro em registros e declarações

Na dicção da interessada, ao tratar do erro no preenchimento dos documentos de arrecadação da primeira cota do imposto de renda e da contribuição social, assinalados com os correspondentes códigos de arrecadação do lucro presumido, considerou que tal fato recai sobre os pressupostos fáticos da causa da justificação do equívoco, com o nascimento de uma culpa imprópria, também denominada de importuna, que é a que ocorre quando não existiu dano à situação real do patrimônio.

Assim, a conduta da impugnante poderia ser resumida em um mero “erro contábil”, entendimento que se encontraria embasado em posicionamentos consagrados pela experiência pericial e por uma interpretação extensiva, estranha à definição da imputação direta e insana da culpabilidade.

Na sequência de seu arrazoadado, abordou os erros materiais e os erros formais, procurando distingui-los:

Na lógica da moderna teoria pura da contabilidade, a causa material de um erro contábil é aquilo de que o registro, a escrituração, é feito: "fato patrimonial", e que permanece imanente no patrimônio de uma célula social. Enquanto a causa formal, "motivo do erro", determina o modo preciso da sua existência, permitindo a sua retificação.

A retificação de erros aplica-se para todas as formas de negócios jurídicos e a atos jurídicos, sendo por consequência, igualmente aplicável às peças contábeis, podendo, assim, a escrituração contábil ser objeto de retificação a todo o tempo.

Pois, se não o for, as demonstrações contábeis ficam viciadas, putativas, por toda a eternidade, em decorrência do princípio da continuidade. Um erro em um determinado exercício social, não retificado, torna as demonstrações contábeis dos exercícios que se seguirem, putativas, logo, impróprias para os fins a que se destinam.

É lícito ao contador retificar erros materiais, suprir nulidades e esclarecer dúvidas existentes nas demonstrações contábeis e prestações de contas.

O erro é material e ocorre quando um contador escreva coisa diversa do que queria e deveria, tanto quanto ao teor de um balanço, ou quando a informação contabilística não coincidir com a verdade real que o contador tinha, ou deveria demonstrar.

[...]

Na figura do erro não existe a intenção da fraude. Tal afirmativa decorre da teoria da essência sobre a forma, teorema e seus princípios. Até porque, a correção do erro faz com que a situação patrimonial, econômica e financeira fique adequada à essência dos fatos e dos atos patrimoniais. A figura dos erros distingue-se dos atos dolosos por não ser intencional.

Se o erro exclui o dolo, consequentemente, afasta a própria tipicidade de um crime. Apesar disto, um erro leva a um resultado não desejável, "inverdade patrimonial", em relação às informações prestadas e contidas nos relatórios contábeis, motivo pelo qual devem ser corrigidas sempre que descobertas e a qualquer momento, para se reestabelecer a situação de verdade real de um patrimônio.

Os erros são relevantes quando as omissões ou equívocos são significativos e podem, individualmente ou coletivamente, influenciar as decisões econômicas dos utentes dos relatos. A relevância dos fatos depende do tamanho e da natureza da omissão ou do erro observado nas circunstâncias concretas.

4.1 Erro Material e a busca da verdade real

Com a entrada em vigor da Constituição de 1988, foi necessário analisar a lei do PAF à luz dos princípios processuais ali compreendidos. Dentre eles, está o da verdade material. Esse princípio diz que todos os meios devem ser utilizados para se comprovar a verdade dos fatos e não a verdade formal, ou seja, aquela presente nos autos. [...]

A regra contida no art. 16, § 4º do Decreto nº 70.235, de 1972, em princípio, limita a aplicação, no processo administrativo, do princípio da verdade material.

A despeito dessa norma restritiva, a atual tendência do CARF tem sido no sentido de atenuar, através de suas construções jurisprudenciais, o rigor da regra, visando assegurar que se alcance a principal finalidade que é garantir a legalidade da apuração do crédito tributário.

Portanto, não resta dúvida de que a adoção do princípio da verdade material no processo administrativo fiscal seja uma providência que resulta na melhor aplicação do Direito e da Justiça.

Sobre a relevância do PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL (REAL) no Processo Administrativo Fiscal (PAF), veja-se dois julgados recentes:

[...]

4.2 DO REGIME DE TRIBUTAÇÃO APLICÁVEL

*O regime tributário adotado pela Requerente em todo o calendário de 2009, foi o lucro real. Ao analisarmos o item 3.3 do relatório de verificação fiscal "o **REGIME DE TRIBUTAÇÃO APLICÁVEL**, temos a entrega espontânea da DCTF na modalidade do lucro real trimestral onde a requerente confessa débitos de tributos, sob os códigos 3373 e 6012 e como explícito no item 3.4 **DETERMINAÇÃO DA RECEITA OMITIDA**, " De fato, o contribuinte apresentou farta documentação fiscal e contábil que revela serem os depósitos bancários oriundos da receita de sua atividade mercantil, no caso, revenda, no varejo, de cimento adquirido de indústria ".*

Antes de adentrarmos nesse tema que tem uma grande relevância econômica e financeira para a Requerente se faz necessário a busca de uma resposta que não obtivemos numa visita a unidade da Receita Federal no município de Teixeira de Freitas-Ba, onde tivemos o privilégio de sermos atendidos pelo Sr. Auditor autuante do auto de infração o qual a requerente busca improcedência do mesmo, preclaros julgadores; é do conhecimento de todos que são obrigados a DCTF, que por meio dela

(DCTF) que o contribuinte confessa seus débitos federais; e que se houver divergências de código, valores e mesmo falta de recolhimento; no recebimento da DCTF a Receita Federal detecta o problema e intima o contribuinte para realizar e regularização.

*Como já mencionado a Requerente errou no preenchimento do DARF da primeira cota do imposto de renda usando o código 2089 ao invés de 3373, então senhores nós militantes dos programas da Receita Federal, habituados e seguir a legislação e as instruções normativas podemos concluir: **O DARF recolhido com o código 2089 e a DCTF apresentada confessa o débito no código 3373, de imediato imaginamos temos uma pendência para regularizar.***

Pois bem senhores, não temos; como o recolhimento foi de apenas uma das parcelas, ou seja, primeira cota, do primeiro trimestre e as demais foram recolhidas com o código correto, e a DCTF como lucro real trimestral, o sistema automaticamente alocou o pagamento do código 2089 para 3373, e a requerente não teve e nem tem pendência alguma de divergência entre DCTF e recolhimentos, motivo este que a Receita Federal nunca ter se manifestado com relação a tal fato, pois foi realizado automaticamente o auto acerto.

Essas informações foram extraídas na sede da Receita Federal, onde o Auditor devidamente credenciado por senha fez o acesso as informações da Requerente desde o início de suas atividades, informações essas de uso interno da Receita Federal, por isso não temos nessa oportunidade de fazer juntar aos autos tais documentos. O que esta em nosso alcance é juntar cópia da DARF código 2089, e as respectivas DCTF, juntamente com o relatório de pendências que demonstra e comprova e aludido junto a Receita Federal.

Caindo por terra o descrito no auto de infração que a tributação da Requerente teria que ser pelo lucro presumido; em caráter definitivo uma vez que nos dados da própria Receita Federal esta situação inexistente, sendo totalmente desnecessário levar em consideração o documento (DARF), com o código 2089, pois sua existência é apenas material não tendo nenhuma eficácia e totalmente sem efeito uma vez que a alocação foi realizada automaticamente para os devidos registros refletindo a verdade real junto a Receita Federal.

[...]

4.3 DO ARBITRAMENTO DA BASE DE CALCULO DO IRPJ, PIS E COFINS

O agente fiscalizador foi induzido ao erro na medida em que interpretou equivocadamente o disposto no Art. 845, do Decreto 3.000/99, analisaremos:

[...]

Como previsto no § 1º do art. 845 do Decreto 3.000/99, o agente fiscal só poderá impugnar os elementos de esclarecimentos e provas apresentados pelo agente passivo se o mesmo tiver elementos seguros e provas ou indícios de falsidade e ou inexistência do que foi apresentado; e não apenas de os considera-los insatisfatórios.

Para realizar o lançamento de ofício o agente fiscalizador tem que analisar todos os elementos que constam na contabilidade do contribuinte, bem como ter elementos de convicção para desconsiderar o que foi apresentado pela Requerente, ou seja, por que usar a base presumida uma vez que foi apresentada toda documentação contábil e fiscal pela Requerente?

A Requerente é optante pela tributação com base no lucro real, situação já estudada anteriormente não apenas com documentação comprobatória, mas também por constatação no próprio sistema interno da Receita Federal, apurou e pagou todos os tributos federais : IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, como consta nos DARFs de

*recolhimento conforme doc. (02) em anexo, nas DCTFs, não é devedor do fisco federal e nem Estadual. Pretender sobretaxar o que já foi recolhido é previsto em nossa legislação como **CONFISCO**:*

[...]

Falar em sonegação é totalmente descabido por diversos motivos dentre eles:

1) Não foi tipificado, e não se comprovou nenhum ato ilícito praticado pela Requerente.

2) A Requerente apurou e recolheu todos os impostos.

3) A documentação apresentada é idônea, documentos fiscais, livros contábeis etc.

4) A DIPJ, que foi apresentada zerada pode ser, e vai ser retificada antes do prazo de prescrição, desconfigurando totalmente o tido como prática reiterada de driblar o fisco federal.

5) Falar em omissão de receitas, quando as DCTFs foram entregues no prazo e com as devidas base da calculo, provando que nunca foi de interesse da Requerente omitir informação do fisco federal, é no mínimo insano; enviar duas declarações divergentes para o mesmo órgão fiscalizador.

6) Aplicação de multa qualificada; completamente desprovida de comprovação de sonegação fiscal, fraude, falsificação ou outro ato ilícito.

É o que se tem a relatar.

A impugnação foi julgada parcialmente procedente. O Acórdão nº 08-27.499 da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Fortaleza – DRJ/FOR, ora combatido, recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2009

ANTINOMIA ENTRE DUAS NORMAS. REVOGAÇÃO TÁCITA DE DISPOSITIVO LEGAL.

Não tendo o lançamento contraditado tomado por base o art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, que estaria tacitamente revogado, dada a sua propalada antinomia com o § 4º do art. 5º da Lei Complementar nº 105, de 2001, tem-se por prejudicado o argumento suscitado pela defesa.

ADEQUADA FUNDAMENTAÇÃO DO ATO ADMINISTRATIVO DO LANÇAMENTO. ÔNUS DA FISCALIZAÇÃO.

Comprovando-se que o lançamento se encontra suficientemente fundamentado, como observado na descrição dos fatos constante da autuação, complementada pelo que consta do Termo de Verificação Fiscal, há que se concluir que autoridade lançadora cumpriu o encargo de sua responsabilidade.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2009

REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIIS. MATÉRIA NÃO INSERIDA NA COMPETÊNCIA DO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO.

A Representação Fiscal para Fins Penais corresponde a matéria inserida em processo distinto daquele em que se discute o crédito tributário, a ser encaminhado ao Ministério Público Federal, titular da ação penal, somente depois de proferida a decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência do crédito tributário que lhe diz respeito.

MULTA QUALIFICADA. COMPROVAÇÃO DO DOLO.

A imposição da multa qualificada somente se mostra justificada quando houver nos autos elementos suficientes para a demonstração da existência de ação ou omissão dolosa do sujeito passivo, praticada com vistas a reduzir de modo fraudulento a carga tributária de sua responsabilidade.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2009

OPÇÃO PELO LUCRO PRESUMIDO. CARACTERIZAÇÃO.

A opção pela forma de tributação do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica manifesta-se com o pagamento da primeira cota ou da cota única do imposto devido, relativo ao primeiro período de apuração do ano-calendário, sendo definitiva para todo o período de apuração em curso.

DÉBITOS CONFESSADOS EM DCTF E NÃO CONSIDERADOS NO LANÇAMENTO.

Comprovando-se que o sujeito passivo apresentou diversas DCTFs em que confessou débitos que não foram considerados pela autoridade lançadora na autuação impugnada, o crédito tributário constituído deve ser retificado, de modo que tais valores sejam apropriados ao que foi apurado pelo ente tributante.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Em apertada síntese, a DRJ/FOR manteve os lançamentos de ofício no mérito, mas deu provimento à impugnação em dois pontos: (i) corrigiu as bases de cálculo dos tributos lançados ao descontar os valores declarados em DCTF e (ii) afastou a qualificação da multa de ofício, reduzindo-a de 150% para 75%.

Inconformado com a decisão de piso, o contribuinte interpôs recurso voluntário. Na peça recursal, inicialmente, o contribuinte reiterou que não havia feito opção pelo Lucro presumido. O pagamento da primeira quota do IRPJ com o código de Lucro Presumido seria fruto de equívoco e poderia ser corrigido nos termos da IN SRF nº 672/2006. Ademais, possuiria todos os livros e demonstrativos contábeis necessários à apuração do Lucro Real.

Em seguida, argumentou que o lançamento de ofício decorreu de um pré-julgamento por parte da autoridade administrativa, que apenas teria se dedicado a verificar a movimentação financeira e teria sido surpreendida pela farta documentação comprobatória apresentada durante o procedimento fiscal. No entendimento do recorrente, a fiscalização teria deixado de buscar a verdade material em razão desse pré-julgamento.

Nesta esteira, o contribuinte defendeu que a fiscalização teria o dever de apurar as bases de cálculo dos tributos conforme a sua opção pelo Lucro Real, o que não teria sido feito em função do mencionado pré-julgamento.

Após essa primeira defesa do mérito, o contribuinte fez longa digressão teórica acerca do princípio da boa fé e da segurança jurídica para, ao final, asseverar que a má-fé havia sido afastada pela decisão *a quo* e que restava apreciar a matéria relativa à opção pelo Lucro Real trimestral.

No que tange à decisão de piso, o contribuinte destacou que os julgadores fundamentaram sua decisão na ausência de elementos (balancetes/balanços trimestrais, LALUR) que demonstrassem a condição do fiscalizado de apurar os tributos conforme o Lucro Real. Destaco excerto da peça recursal que resume as alegações do contribuinte:

A boa administração, em matéria tributária, deve aceitar que os sujeitos passivos possam exercer regularmente, o direito legítimo de alegar a segurança jurídica e pleitear a “correção”, em face desse entendimento, a administração Pública, que poderia sentir-se compelida em acatar as colocações devidamente respaldadas em documentação idôneas, como verificado no caso em análise; uma vez que a má-fé da **REQUERENTE** trazida no auto de infração foi completamente descaracterizada, só resta agora o tema mais controvertido, que é a matéria da opção da tributação da requerente; numa brilhante interpretação dada por unanimidade pelos ilustres julgadores do **ACORDÃO**, “se a documentação para comprovação de que, de fato, o contribuinte adotou a modalidade de tributar pelo lucro real no ano-calendário da autuação, ante a legislação apresentada é possível se afirmar se o lucro real a base de calculo do IRPJ, CSLL ”

E posteriormente “analisando a documentação inserida no processo, verifica-se a não apresentação dos livros Razão, Registro de Inventário e de Apuração do Lucro Real (Lalur)”, e continua; o que demonstra o não atendimento às condicionantes estabelecidas pela legislação e regência para a tributação pelo lucro real. E continua: Além do que, cabe destacar, a impugnante não demonstrou como houvera chegado às bases de calculo do lucro real trimestral relacionadas nas DCTF. E encerrou a narrativa assim “Em assim sendo, considerando-se não haver a interessada demonstrado preencher as condicionantes exigidas pelo lucro real (pela não apresentação obrigatória dos livros Razão, Registro de inventário e de Apuração do Lucro Real – LALUR), tampouco a forma de

apuração dos valores confessados em DCTF, deve ser descartada a tributação pelo lucro real”.

ÉGREGIO CONSELHO, ao analisarmos as assertivas trazidas no **ACORDÃO**, pelos ilustres julgadores, percebemos nitidamente que a afirmativa de que o pagamento da primeira cota do imposto devido referente ao primeiro trimestre de apuração na condição de apuração pelo lucro presumido é definitiva; se mostra contraditória, uma vez que na interpretação dos julgadores a **REQUERENTE**, tivesse juntado os documentos citados, teria comprovado sua opção pelo lucro real, desmistificando o fulcro do auto de infração, daí a necessidade de fazer lembrar a situação já descrita nessa peça, em que o autor, tinha uma linha de trabalho voltado para a movimentação bancária, desprezando a contabilidade e seus meios de prova, como consta na impugnação do dever de fazer prova constituída, bem como se valer de todos os instrumentos legais para provar o alegado no auto de infração, uma vez que cabe ao autor o ônus da prova; os documentos relacionados como não apresentados, não faziam parte do rol de documentos necessários para dar prosseguimento ao procedimento fiscal, tal fato é comprovado por meio das intimações realizadas pelo autor, onde em nenhuma delas reentimava a **REQUERENTE** a apresentação dos mesmos. Mas sempre condicionando a comprovação dos depósitos feitos em conta corrente da **REQUERENTE**, sob a condição, se o autor não se der por satisfeito o auto de infração será lavrado por omissão de receita, é e desnecessário falar para o **ÉGREGIO CONSELHO** do prejuízo financeiro e desgaste das partes se tal fato tivesse se concretizado.

Na sequência, apresentou as seguintes alegações:

- **Cerceamento do direito de defesa:** neste ponto, o contribuinte defendeu que a postura da fiscalização de manter o foco na movimentação financeira causou cerceamento do direito de defesa.

- **Da constituição do crédito tributário:** neste tópico, o contribuinte asseverou que *a constituição de um crédito tributário tem que estar constitucionalmente motivado e ter como fim precípuo prover o ordenamento de intensa efetividade e segurança jurídica e aos direitos fundamentais, diante da função tributária do Estado*. Na esteira desse raciocínio, aduziu que teria logrado demonstrar, com os documentos que constam dos autos a sua opção pelo Lucro Real e, desta forma, a anulação do auto de infração iria ao encontro da concretização dos princípios e das liberdades fundamentais.

- **Da capacidade contributiva:** neste ponto, o contribuinte argumentou que, no mercado em que atua, a opção pelo Lucro Real é necessária para a manutenção da atividade

econômica e a tributação pelo Lucro Presumido extrapolaria a sua capacidade contributiva, configurando confisco.

Ao final, o recorrente pediu a reforma da decisão de piso e a anulação do lançamento fiscal.

Era o que havia a relatar.

Voto

Conselheiro Carlos André Soares Nogueira, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade. Dele, portanto, tomo conhecimento.

Conforme relatado, trata-se de lançamento de IRPJ e tributos reflexos (CSLL, PIS e COFINS) em razão da apuração de omissão de receitas ocasionada pela constatação de receitas escrituradas na contabilidade e não oferecidas à tributação no ano-calendário 2009. A apuração foi feita pela fiscalização com base no Lucro Presumido (IRPJ e CSLL) e, por consequência, conforme o regime cumulativo (PIS e COFINS).

Em essência, a questão controversa posta para cognição dos julgadores de segunda instância é a opção do contribuinte pelo Lucro Presumido ou pelo Lucro Real.

A fiscalização efetuou o lançamento de ofício com base no Lucro Presumido. Segundo a autoridade fiscal, o contribuinte optou pelo Lucro Presumido ao realizar o pagamento da primeira quota do IRPJ trimestral com o código de receita 2089 (Lucro Presumido). Esta opção seria definitiva para todo o ano calendário.

Por sua vez, o contribuinte alegou que o recolhimento com código de Lucro Presumido teria sido fruto de um erro de fato e que a opção pelo Lucro Real estaria estampada nas DCTF apresentadas e nos demais recolhimentos, que foram feitos com o código 3373 – Lucro Real – balanço trimestral).

Entretanto, antes de apreciar as questões de mérito, é preciso dar atenção à alegação preliminar de nulidade esgrimida pelo contribuinte na peça recursal.

Cerceamento do direito de defesa.

Neste tópico, o contribuinte fez uma digressão acerca do Estado Democrático de Direito, da relevância da atuação da Administração em observância da boa-fé e da segurança

jurídica. No entanto, o que apontou como possível causa do cerceamento do direito de defesa foi tão somente o “foco” da fiscalização na movimentação financeira. Tal “foco” teria ocasionado um prejuízo na apreciação dos fatos contábeis e da documentação.

Tenho que a tese do contribuinte não deva prosperar.

De fato, a hipótese de nulidade do auto de infração por cerceamento do direito de defesa é prevista no artigo 59 do Decreto nº 70.235/72, *verbis*:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou **com preterição do direito de defesa**.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (grifei).

Todavia, considerando que o procedimento fiscal encontra-se na fase inquisitória do processo administrativo fiscal, penso que o alcance dessa norma, no que diz respeito à validade do auto de infração, limita-se à apreciação do ato administrativo de lançamento.

Grosso modo, o ato administrativo do lançamento deve ser veiculado por meio de auto de infração ou notificação de lançamento que contenha, além dos elementos essenciais para a configuração do fato jurídico tributário, a clara descrição das razões de fato e de direito que são essenciais para a correta compreensão das infrações apuradas, dos tributos lançados e das multas impostas.

No caso em tela, tais elementos essenciais encontram-se adequadamente descritos nos autos de infração e no Relatório de Verificação Fiscal. Aliás, não se trata de matéria complexa. Como descrito anteriormente, trata-se de lançamento de IRPJ e tributos reflexos em razão das receitas terem sido escrituradas na contabilidade e não oferecidas – no entendimento da fiscalização – à tributação.

A infração foi claramente delineada. A fundamentação e os elementos de prova que levaram à convicção da autoridade fiscal estão estampados nos autos.

Assim, penso que o exercício do amplo direito de defesa foi garantido e não vislumbro qualquer violação neste aspecto.

Parece-me que a indignação do recorrente reside na questão de mérito, ou seja, na defesa de que sua alegada opção pelo Lucro Real deveria ter sido observada pela autoridade administrativa durante o procedimento fiscal. Mas, essa questão de mérito será abordada em seguida.

É importante dizer, *en passant*, que o fato de a fiscalização haver inquirido a respeito da movimentação financeira é absolutamente irrelevante para a alegação de cerceamento de direito de defesa ora sob análise. Afinal na fase inquisitória, a fiscalização atua para levantar informações e elementos de prova para verificar a correta apuração e oferecimento à tributação dos tributos devidos. O contraditório é garantido a partir da inauguração da fase contenciosa, com a apresentação de impugnação aos lançamentos.

Quanto ao procedimento, é oportuno salientar que restou incontroverso nos autos que o contribuinte apresentou a DIPJ com todas as receitas zeradas. Tal declaração é evidentemente falsa, uma vez que o contribuinte esteve em atividade e auferiu receitas ao longo de todo o ano de 2009, conforme comprovado pela própria contabilidade.

Ora, nesse contexto, qualquer movimentação financeira relevante seria, por consequência, incompatível com as receitas declaradas à Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB. Vale destacar que a Declaração de Informações Econômico Fiscais – DIPJ, embora não se revista do caráter de confissão de dívida, é uma obrigação acessória por meio da qual os sujeitos passivos devem prestar informações (verídicas) de interesse da Administração Tributária acerca da apuração das bases de cálculo dos tributos, como receitas, custos, despesas.

Portanto, diante do insofismável indício de incompatibilidade entre a movimentação financeira e a (falta de) receita declarada, parece-me bastante razoável que a fiscalização tenha inquirido acerca da origem dos recursos creditados nas contas bancárias do contribuinte. Como é cediço, os depósitos bancários sem comprovação da origem dos respectivos recursos configuram hipótese de presunção legal de omissão de receitas.

Assim, neste ponto, voto por afastar a alegação de nulidade do auto de infração em razão de cerceamento do direito de defesa.

Mérito.

Ao tratar do mérito, apreciarei, também, as alegações apresentadas nos tópicos *Da constituição do crédito tributário* e *Da capacidade contributiva*, que, a meu juízo, abordam de formas diversas a questão central de mérito, ou seja, a opção pelo Lucro Presumido ou pelo Lucro Real.

A autoridade fiscal fundamentou no *Relatório de Verificação Fiscal* sua convicção acerca da opção do contribuinte pelo Lucro Presumido na seguinte forma:

3.3 O REGIME DE TRIBUTAÇÃO APLICÁVEL

A análise dos dados econômico-fiscais disponíveis nos sistemas informatizados da Receita Federal, em conjunto com os demais elementos apresentados pelo sujeito passivo ao longo deste procedimento fiscal, permite, frente ao disposto nos arts. 246 e 516 do Regulamento do Imposto de Renda - RIR (Decreto 3.000/99), a conclusão da não obrigatoriedade da tributação pelo lucro real no ano-calendário sob análise.

Por outro lado, o sujeito passivo efetuou recolhimento da primeira cota do imposto de renda (1ª trimestre), em 30/04/2009, sob o código de arrecadação 2089, evidenciando a opção pela tributação presumida, prevista nos §§ 1º e 4º do art. 516 do mesmo Regulamento):

.....

*§ 1º A opção pela tributação com base no lucro presumido será **definitiva em relação a todo o ano-calendário** (Lei nº 9.718, de 1998, art. 13, § 1º).*

.....

*§ 4º A opção de que trata este artigo será **manifestada com o pagamento da primeira ou única quota do imposto devido correspondente ao primeiro período de apuração de cada ano-calendário** (Lei nº 9.430, de 1996, art. 26, § 1º).*

No que diz respeito à entrega espontânea da Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF -, o sujeito passivo confessou débitos dos tributos IRPJ e CSLL, mas na modalidade do lucro real trimestral, sob os códigos de recolhimento 3373 e 6012, respectivamente.

A obrigação da Declaração de Informações Econômico-fiscais da Pessoa Jurídica – DIPJ -, foi realizada pelo sujeito passivo anteriormente ao início do procedimento fiscal, sob a modalidade do lucro presumido, mas com todos os campos preenchidos com o valor zero. (grifos do original)

Como se verifica, a fiscalização sequer questionou o contribuinte acerca de sua opção de regime de tributação por entender que tal opção fora feita com o pagamento da primeira quota do tributo e que esta opção era definitiva, não havendo possibilidade de alterá-la durante o ano-calendário 2009.

Cabe ressaltar que, anteriormente, a norma legal possibilitava a alteração da opção pelo Lucro Presumido. Reproduzo o texto normativo do artigo 26 da Lei nº 9.430/96:

Art.26.A opção pela tributação com base no lucro presumido será aplicada em relação a todo o período de atividade da empresa em cada ano-calendário.

§1º A opção de que trata este artigo será manifestada com o pagamento da primeira ou única quota do imposto devido correspondente ao primeiro período de apuração de cada ano-calendário.

§2º A pessoa jurídica que houver iniciado atividade a partir do segundo trimestre manifestará a opção de que trata este artigo com o pagamento da primeira ou única quota do imposto devido relativa ao período de apuração do início de atividade.

§3º A pessoa jurídica que houver pago o imposto com base no lucro presumido e que, em relação ao mesmo ano-calendário, alterar a opção, passando a ser tributada com base no lucro real, ficará sujeita ao pagamento de multa e juros moratórios sobre a diferença de imposto paga a menor.

§4º A mudança de opção a que se refere o parágrafo anterior somente será admitida quando formalizada até a entrega da correspondente declaração de rendimentos e antes de iniciado procedimento de ofício relativo a qualquer dos períodos de apuração do respectivo ano-calendário.

Entretanto, com a edição da Lei nº 9.718/98, tal possibilidade foi revogada pelo em razão do disposto no artigo 13, *verbis*:

Art. 13. A pessoa jurídica cuja receita bruta total, no ano-calendário anterior, tenha sido igual ou inferior a R\$ 48.000.000,00 (quarenta e oito milhões de reais), ou a R\$ 4.000.000,00 (quatro milhões de reais) multiplicado pelo número de meses de atividade do ano-calendário anterior, quando inferior a 12 (doze) meses, poderá optar pelo regime de tributação com base no lucro presumido.

§1º A opção pela tributação com base no lucro presumido será definitiva em relação a todo o ano-calendário.

§2º Relativamente aos limites estabelecidos neste artigo, a receita bruta auferida no ano anterior será considerada segundo o regime de competência ou de caixa, observado o critério adotado pela pessoa jurídica, caso tenha, naquele ano, optado pela tributação com base no lucro presumido.

Sobre essa matéria, vale trazer a lume a lição de Hiromi Higuchi (HIGUCHI, Hiromi. *Imposto de Renda das empresas: interpretação e prática: atualizado até 10/01/2015*. 40ª ed. São Paulo: IR Publicações, 2015. p 58):

O § 1º DO ART. 13 DA Lei nº 9.718/98 dispõe que a opção pela tributação com base no lucro presumido será definitiva em relação a todo o ano-calendário. Com isso, está revogada a faculdade prevista no art. 26, § 3º, da Lei nº 9.430/96 para mudar a opção de lucro presumido para lucro real trimestral ou anual, no curso do ano-calendário ou por ocasião da entrega da declaração de informações.

Assim, de acordo com a norma legal em vigor naquele momento, o pagamento da quota de IRPJ relativa ao 1º trimestre de 2009 tinha o condão de determinar a opção pelo Lucro Presumido de forma definitiva para o ano-calendário.

Por seu turno, o contribuinte alegou que o pagamento do IRPJ com o código 2089 (Lucro Presumido) seria fruto de erro de fato e poderia ser corrigido conforme o disposto na Instrução Normativa SRF nº 672/2006.

Acerca do erro de fato, tratarei na sequência.

Mas, quanto à retificação do DAREF para corrigir o código de receita e alterar a opção de Lucro Presumido para Lucro Real, o artigo 11, V, da IN SRF nº 672/2006, mencionada pelo contribuinte na peça recursal, veda de forma expressa tal possibilidade:

Art. 11. Serão indeferidos os pedidos de retificação que versem sobre:

[...]

V - alteração de código de receita que corresponda à mudança no regime de tributação do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, quando contrariar o disposto na legislação específica;

[...] – grifei.

Novamente recorro aos ensinamentos de Hiromi Higuchi (*Ibid.* p. 59):

A legislação em vigor não permite mudar a forma de tributação de lucro presumido para lucro real ou desta para aquela forma. A opção exercida no primeiro pagamento do imposto de renda ou da CSLL em cada período de apuração é definitiva. Inúmeras empresas procuram fazer o REDAREF, isto é, retificação do código de pagamento de tributo para viabilizar a mudança da forma de tributação.

A IN nº 672, de 30-08-06, que disciplinou a retificação de erros no preenchimento de DAREF, dispõe em seu art. 11 que serão indeferidos os pedidos de retificação que versem sobre alteração de código de receita que corresponda à mudança no regime de tributação do IRPJ, quando contrariar o disposto na legislação específica.

Ademais, quanto à alegação de erro de fato, penso que também não deva ser acolhida.

Impende destacar que a norma legal veiculada pelo artigo 13, § 1º, da Lei nº 9.718/98, acima transcrito, atribui ao pagamento do imposto uma consequência jurídica relevante: implica a opção por determinado regime de apuração do IRPJ e CSLL e, de forma indireta, tem consequência também no regime de apuração das contribuições PIS e COFINS.

Nesse contexto, a alegação de erro de fato deve estar suportado por elementos de prova robustos e consistentes. No caso, o contribuinte trouxe, basicamente, três elementos: (i) as DCTF nas quais ele declara débitos de IRPJ e CSLL conforme as normas do Lucro Real trimestral; (ii) os demais recolhimentos de IRPJ e CSLL que também seriam de acordo com o regime do Lucro Real; (iii) a escrituração contábil com balanços/balancetes trimestrais.

Contudo, penso que tais elementos de prova demonstrem a ocorrência de fatos diversos da narrativa apresentada pelo contribuinte. Explico.

O recolhimento do IRPJ relativo ao 1º trimestre de 2009 ocorreu em 30/04/2009. Foi efetuado com o código de receita 2089, que indica a opção pelo Lucro Presumido.

Essa conduta é consistente com os recolhimentos de PIS e COFINS do mesmo período. Conforme consta da decisão de piso, o contribuinte declarou, nos meses 01 a 03/2009, PIS com o código de receita 8109 (PIS – Faturamento) e COFINS com o código 2172 (COFINS – regime cumulativo). Reproduzo as tabelas apresentadas pela autoridade julgadora de piso:

Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins:

01-01/2009	2172	25/02/2009	835,52		0,00	
01-02/2009	2172	25/03/2009	1.095,07		0,00	
01-03/2009	2172	24/04/2009	2.986,62		0,00	
01-04/2009	5856	25/05/2009	1.723,62		0,00	
01-05/2009	5856	25/06/2009	1.374,71		0,00	
01-06/2009	5856	24/07/2009	1.698,05		0,00	
01-07/2009	5856	25/08/2009	2.453,06		0,00	
01-08/2009	5856	25/09/2009	1.456,93		0,00	
01-09/2009	5856	23/10/2009	973,58		0,00	
01-10/2009	5856	25/11/2009	1.882,93		0,00	
01-11/2009	5856	24/12/2009	1.427,40		0,00	
01-12/2009	5856	25/01/2010	1.828,83		0,00	

Contribuição para o PIS/Pasep:

01-01/2009	8109	25/02/2009	181,39		0,00	
01-02/2009	8109	25/03/2009	237,74		0,00	
01-03/2009	8109	24/04/2009	648,41		0,00	
01-04/2009	6912	25/05/2009	374,20		0,00	
01-05/2009	6912	25/06/2009	298,45		0,00	
01-06/2009	6912	24/07/2009	368,65		0,00	
01-07/2009	6912	25/08/2009	532,57		0,00	
01-08/2009	6912	25/09/2009	316,30		0,00	
01-09/2009	6912	23/10/2009	211,40		0,00	
01-10/2009	6912	25/11/2009	408,80		0,00	
01-11/2009	6912	24/12/2009	408,80		98,90	
01-12/2009	6912	25/01/2010	397,05		0,00	

Ou seja, no primeiro trimestre de 2009 o contribuinte recolheu o IRPJ como Lucro Presumido e as contribuições pelo regime cumulativo. Tais recolhimentos mostram claramente que a opção do contribuinte no primeiro trimestre de 2009 era a tributação pelo Lucro Presumido e pelo regime cumulativo das contribuições.

O recolhimento das contribuições conforme o regime cumulativo não passou despercebido pelo julgador de piso, conforme se verifica na seguinte passagem do voto condutor do acórdão:

Quanto à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social Cofins e à Contribuição para o PIS/Pasep, nos primeiros meses do ano a empresa indicou os códigos 2172 e 8109, que correspondem às apurações na modalidade cumulativa das especificadas contribuições sociais. Posteriormente, passou a registrar os códigos 5856 e 6912, que dizem respeito às apurações não cumulativas da Cofins e do PIS.

A opção pelo Lucro Real e pelo regime não cumulativo das contribuições parece ter vindo somente após o primeiro trimestre de 2009, quando não era mais possível fazê-lo. Veja-se que os recolhimentos de IRPJ com o código 3373 começaram somente em 30/07/2009. Reproduzo a tela do sistema Sinal que consta do acórdão de piso:

PERIODO DISP: 01/01/93 A 14/10/13			PERIODO PESQ: 01/04/09 A 14/10/13			
CD.RECEITA: 3373 - IRPJ - NAO OBR LUC REAL-BAL TRIM						
04.107.036/0001-20 LAMEIRAS & LAMEIRAS LTDA - ME						
DT.ARREC	BCO/AGEN	DT.VENC.	PROC/REF/VRBA/PERC	REC.	VALOR	SIT
30/07/2009	104/1131	31072009		3373	9.466,56	ALT
28/08/2009	104/1131	31072009		3373	311,04	ALT
				3252	26,68	
				2807	3,11	
				TOT	340,83	
30/10/2009	009/0001	30102009		3373	10.064,40	ORI
29/01/2010	104/1131	29012010		3373	10.905,17	ORI

Da mesma forma a DCTF relativa ao primeiro trimestre de 2009 foi apresentada somente em 22/09/2009, conforme atesta o extrato juntado aos autos:

MINISTÉRIO DA FAZENDA
SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL
CNPJ: 04.107.036

662013282364325120317
DECLARAÇÃO DE DÉBITOS E CRÉDITOS
TRIBUTÁRIOS FEDERAIS
INFORMAÇÃO PROTEGIDA POR SIGILO FISCAL

Consulta Declaração - DCTF							
CNPJ	Período	Data Recepção	Período Inicial	Período Final	Situação	Tipo/Status	Nº Declaração
04.107.036/0001-20	1º Semestre/2009	22/09/2009	01/01/2009	30/06/2009	Normal	Original/Ativa	1002.009.2009.2060056827
04.107.036/0001-20	2º Semestre/2009	17/02/2010	01/07/2009	31/12/2009	Normal	Original/Ativa	1002.009.2010.2030218855

Portanto, os elementos de prova trazidos aos autos, a meu sentir, demonstram que o contribuinte pretendeu mudar de opção durante o ano-calendário o que é, conforme visto acima, vedado pela legislação de regência.

Aliás, a entrega da DIPJ com opção pelo Lucro Presumido reforça a conclusão acerca da forma de tributação.

Não há como se admitir que todos os pagamentos de IRPJ, PIS e COFINS relativos ao primeiro trimestre de 2009, bem como a entrega da DIPJ com a opção pelo Lucro Presumido tenham sido fruto de erro de fato. Como dito, os elementos de prova trazidos aos autos demonstram, a meu juízo, que o contribuinte pretendeu alterar indevidamente sua opção no decorrer do ano-calendário, o que é vedado.

Na decisão de piso, os julgadores deram relevância à ausência de escrituração fiscal (LALUR) e dos balanços trimestrais que pudessem demonstrar que de fato o contribuinte houvesse apurado Lucro Real trimestral conforme alegado.

Dialogando com a decisão a quo, o contribuinte apresentou os balanços trimestrais como mais um elemento de prova de que sua opção sempre foi pelo Lucro Real.

Penso que essa questão seja acessória. O fato de uma sociedade empresária possuir a escrituração contábil em dia somente significa que está em consonância com a determinação do artigo 1.179 do Código Civil:

Art. 1.179. O empresário e a sociedade empresária são obrigados a seguir um sistema de contabilidade, mecanizado ou não, com base na escrituração uniforme de seus livros, em correspondência com a documentação respectiva, e a levantar anualmente o balanço patrimonial e o de resultado econômico.

§ 1º - Salvo o disposto no art. 1.180, o número e a espécie de livros ficam a critério dos interessados.

§ 2º - É dispensado das exigências deste artigo o pequeno empresário a que se refere o art. 970.

O fato de dispor da escrituração contábil não significa que o contribuinte tenha feito, ou não, a opção pelo Lucro Real trimestral.

Entretanto, na linha do que foi levantado pela DRJ/FOR, é de se registrar que o único balanço transcrito no Livro Diário foi aquele levantado em 31/12/2009. Portanto, apesar de especificamente intimado durante o procedimento fiscal (itens 7 e 8 do Termo de Início do Procedimento Fiscal), o contribuinte não apresentou à fiscalização qualquer balanço trimestral que indicasse a apuração de Lucro Real trimestral.

É de se afastar, também, a alegação de que a tributação pelo Lucro Presumido não esteja de acordo com a capacidade contributiva ou que viole a vedação constitucional ao confisco, como passo a expor.

Inicialmente, cabe mencionar que o legislador apontou o auferimento de receitas como indicador de capacidade contributiva objetiva.

A presunção que subjaz à norma do Lucro Presumido é de ocorrência de lucro diante do auferimento das receitas. A ficção jurídica é o estabelecimento de percentuais fixos de lucro (1,6%, 8%, 16%, 32% a depender da atividade desempenhada). Contra essa ficção, não cabe a prova de que o lucro seja inferior ao estabelecido pela lei.

Ademais, a regra geral de tributação do IRPJ e da CSLL é o Lucro Real e a tributação pelo Lucro Presumido é facultativa. A opção é do contribuinte. A lei exige apenas que dela não se recue durante o ano-calendário.

Assim, a capacidade contributiva subjetiva é preservada pela adequação dos percentuais de presunção à atividade desempenhada e pelo exercício facultativo, pois a opção tenderá a ser sempre aquela mais vantajosa economicamente para o sujeito passivo.

Vale, também, ressaltar que o julgador administrativo também não poderia deixar de aplicar a norma legal em razão de alegações relativas à inconstitucionalidade da norma, conforme teor da Súmula CARF nº 02:

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

Por fim, é mister salientar que não há nos autos qualquer elemento que demonstre que o procedimento fiscal e o ato administrativo de lançamento estejam em desacordo com o Estado Democrático de Direito e, em especial, os direitos fundamentais consagrados na Carta Magna. A autoridade fiscal atuou conforme as normas materiais e processuais de regência, conforme já tive oportunidade de abordar anteriormente. De forma específica, cabe repetir que os autos de infração, bem como a instrução processual, trouxeram todos os elementos de fato e de direito para que se pudesse compreender claramente a infração apurada, o tributo lançado, a multa imposta. Destarte, garantiu-se o pleno exercício do direito de defesa.

Novamente, o que me parece é que tais alegações trazem no fundo a inconformidade do contribuinte com a questão de mérito do lançamento, que está aqui sendo devidamente apreciada.

Em razão de todos os argumentos expostos, voto, no mérito, por negar provimento ao recurso voluntário.

Conclusão.

Voto por afastar a preliminar de nulidade dos autos de infração e, no mérito, por negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Carlos André Soares Nogueira