



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

|                    |                                                                                 |
|--------------------|---------------------------------------------------------------------------------|
| <b>PROCESSO</b>    | <b>10970.720433/2013-94</b>                                                     |
| <b>ACÓRDÃO</b>     | 1004-000.361 – 1ª SEÇÃO/4ª TURMA EXTRAORDINÁRIA                                 |
| <b>SESSÃO DE</b>   | 6 de fevereiro de 2026                                                          |
| <b>RECURSO</b>     | VOLUNTÁRIO                                                                      |
| <b>RECORRENTE</b>  | BENEFICIADORA DE SEMENTES E CEREAIS SERRA NEGRA LTDA EM<br>RECUPERAÇÃO JUDICIAL |
| <b>INTERESSADO</b> | FAZENDA NACIONAL                                                                |

**Assunto: Processo Administrativo Fiscal**

Ano-calendário: 2009

PRELIMINAR DE NULIDADE. ALTERAÇÃO DO CRITÉRIO JURÍDICO DO LANÇAMENTO. FUNDAMENTOS TRAZIDOS EM RESPOSTA À ALEGAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. INOCORRÊNCIA.

A autoridade julgadora não modificou os fatos apurados pela fiscalização nem alterou retroativamente a interpretação jurídica aplicável a lançamentos anteriores. Exercício regular da competência revisora, que abrange a verificação da adequada qualificação jurídica dos fatos e a correção na aplicação da legislação tributária. Ausência de inovação fática ou jurídica, agravamento da exigência ou prejuízo ao contraditório e à ampla defesa. O sujeito passivo discutiu especificamente a questão do percentual de presunção em sua impugnação, exigindo que o órgão julgador apreciasse o cabimento da sua linha argumentativa e sobre ela exteriorizasse entendimento fundamentado.

**Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ**

Ano-calendário: 2009

OMISSÃO DE RECEITAS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS SEM COMPROVAÇÃO DE ORIGEM. PRESUNÇÃO LEGAL DO ARTIGO 287 DO RIR/99. LUCRO PRESUMIDO. PERCENTUAL DE PRESUNÇÃO DE LUCRO APLICÁVEL.

Beneficiamento de sementes e cereais. Atividade caracterizada como industrialização nos termos do artigo 4º, inciso II do Decreto 4.544/2002. Aplicação do Ato Declaratório Interpretativo RFB 26/2008. Percentual de 8% aplicável às atividades industriais.

**ATIVIDADES DIVERSIFICADAS. OCORRÊNCIA.**

No caso concreto, não é possível afirmar que a atividade de armazenagem integra a de beneficiamento se ambas as atividades estão descritas no objeto social do sujeito passivo, e não há apresentação da escrituração contábil, mas apenas entrega de DIPJ zerada, e o oferecimento, ao Fisco, *de notas fiscais de entradas e saídas correspondentes a simples remessas/retornos de produtos para armazenagem.*

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em: (i) por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar de nulidade suscitada; e (ii) no mérito, por maioria de votos, negar provimento ao Recurso Voluntário, vencido o Conselheiro Jandir José Dalle Lucca (relator) que votou por dar provimento ao recurso para determinar a aplicação do percentual de presunção de lucro de 8% sobre as receitas omitidas apuradas, mantidos os demais termos da autuação fiscal. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Edeli Pereira Bessa.

*Assinado Digitalmente*

**Jandir Jose Dalle Lucca** – Relator

*Assinado Digitalmente*

**Edeli Pereira Bessa** – Redatora designada

*Assinado Digitalmente*

**Fernando Brasil de Oliveira Pinto** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Jandir José Dalle Lucca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente).

**RELATÓRIO**

1.Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face do acórdão de fls. 244/249 que, por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação.

2. Para melhor compreensão sobre a matéria versada nos autos e por bem descrever os fatos, consulte-se o Relatório da r. decisão recorrida:

1. Trata-se de autuações relativas ao IRPJ, CSLL, Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social e Contribuição para o PIS/PASEP, lavradas em decorrência dos fatos descritos no Relatório de Fiscalização de folhas 33 a 35 deste processo (AC 2009).
2. A Autoridade Administrativa responsável pela lavratura descreve, em síntese, a ação fiscal e os atos da autuada nos seguintes termos:
  - a) *Em 22/06/2012 foram iniciados os trabalhos de auditoria fiscal, através da ciência do Termo de Início de Ação Fiscal, que concedeu o prazo de 20 (vinte) dias para apresentação da documentação necessária à averiguação das bases de cálculo do IRPJ e contribuições, no período determinado (DOC 05).*
  - b) *Em 11/07/2012 foi entregue a primeira resposta, com o início da apresentação dos documentos solicitados (DOC 06), dentre eles, os extratos de contas correntes bancárias mantidas junto às instituições financeiras: a) Banco Real/Santander — agência 0610 — conta 8.709.522-1 (DOC 08), b) Banco Bradesco S/A — agência 1892 — conta 0014401-0 (DOC 09), c) Banco HSBC S/A — agência 1077 — conta 1077-08448-36 (DOC*
  - c) *Após a análise dos extratos bancários, foram constatados diversos créditos nas contas correntes mantidas pela empresa, em montantes discrepantes da receita informada na Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica, como zerada nos quatro trimestres do ano.*
  - d) *Através do Termo de Intimação No. 001 (DOC 11), foi solicitada a comprovação, através de documentação hábil e idônea, da ORIGEM dos recursos creditados nessas contas correntes bancárias da empresa, mantidas junto aos Bancos Bradesco, Real/Santander e HSBC, conforme relação constante dos Anexos I e II do termo, com a indicação do objetivo de sua entrada; nessas contas correntes e respectiva classificação em tributáveis, isentos ou não-tributáveis.*
  - e) *Decorridos os prazos concedidos e todas as prorrogações solicitadas (DOC 12), não havendo resposta conclusiva, o Termo de Intimação No. 001 foi integralmente reiterado, em 21/10/2013. Novamente não houve apresentação das informações requeridas.*
  - f) *Destarte, foi elaborado o DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO DAS RECEITAS OMITIDAS (DOC 04), contendo a relação individualizada dos valores e datas dos recursos creditados em contas correntes bancárias mantidas pela empresa auditada, cuja origem não restou comprovada por documentação hábil e idônea, coincidente em datas e valores, caracterizando omissão de receitas à tributação.*
  - g) *No DOC 03 está o DEMONSTRATIVO CONSOLIDADO DE APURAÇÃO DE RECEITAS OMITIDAS, onde os recursos não comprovados estão resumidos e classificados por mês e trimestre. No DOC 13 está a Declaração de Informações Econômico-fiscais da Pessoa Jurídica — D1PJ, referente ao ano-calendário 2009, contendo a opção pela tributação através do regime de lucro presumido trimestral. Nos termos da cláusula II da 1ª alteração contratual da empresa (DOC 07), o objeto social da mesma é "o Beneficiamento e Armazenagem de Café, Sementes e Cereais em Geral." Nos termos do Art. 519 §10 inciso III letras 'a', 'b' e 'c' do Regulamento do Imposto de Renda — Decreto 3.000/99, para as atividades de prestação de serviços em geral, intermediação de negócios e administração, locação ou cessão de bens imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza, a alíquota do lucro presumido a ser aplicada é de 32%.*
  - h) *No DOC 14 está a relação das DCTF's apresentadas e no DOC 15 o demonstrativo de pagamentos realizados, correspondentes ao período fiscalizado de 2009 e de 2010, Extratos Bancários de 01/2009 a 12/2010, Livro Caixa de 2009 e de 2010.*
3. Devidamente cientificada, a empresa autuada apresentou impugnação (fls. 223 a 234) por meio da qual aduz, em síntese, que:

- a) *Conforme Contrato Social da autuada a atividade da mesma é Beneficiamento e Armazenagem de Café, Sementes e Cereais em Geral, como bem fez constar o Termo de Verificação Fiscal da lavra da autoridade autuante. Assim fácil é perceber que a referida autoridade incorreu em erro ao apurar a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido aplicando-se o coeficiente de 32% (trinta e dois por cento) quando o correto seria 8% (oito por cento). A operação de beneficiamento caracteriza-se como industrialização, conforme definido no art. 4º do Decreto nº 4.544, de 2002, observadas as disposições do art. 50 c/c o art. 7º do referido decreto, sendo aplicável o percentual de 8%, para fins de apuração da base de cálculo da CSLL com base no lucro presumido. É o que se depreende da leitura do Ato Declaratório Interpretativo nº 26/08 da RFB, de 25/04/2008 (...) [no mesmo sentido, menciona a SC 188/2009];*
- b) *Destarte, a Impugnante entende como incontroverso o débito cuja alíquota utilizada na apuração da CSLL seja de 8% (oito por cento), resultando no valor principal de R\$ 64.951,85 (sessenta e quatro mil, novecentos e quinta e um reais e oitenta e cinco centavos), mais cominações legais, conforme ANEXO II, totalizando um Valor Total a recolher de R\$ 119.237,78 (cento e dezenove mil, duzentos e trinta e sete reais e setenta e oito centavos), o qual será objeto de parcelamento no momento oportuno.*
- c) Quanto ao IRPJ, a defesa repisa a mesma argumentação oferecida em relação à CSLL para externar a seguinte conclusão:  
*Destarte, a Impugnante entende como incontroverso o débito cuja alíquota utilizada na apuração do IRPJ seja de 8% (oito por cento), resultando no valor principal de R\$ 120.337,44 (cento e vinte mil, trezentos e trinta e sete reais e quarenta e quatro centavos), mais cominações legais, conforme ANEXO II, totalizando um Valor Total a recolher de R\$ 218.168,61 (duzentos e dezoito mil, cento e sessenta e oito reais e sessenta e um centavos), o qual será objeto de parcelamento no momento oportuno.*
4. A defesa não apresentou argumentação relativa ao PIS/CONFINs.
5. Com base nos argumentos alinhados, pede a procedência de sua impugnação.

3.A 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Curitiba (PR) proferiu decisão assim ementada:

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ**

Ano-calendário: 2009

OMISSÃO DE RECEITAS. DEPÓSITOS E VALORES CREDITADOS EM CONTA BANCÁRIA. ORIGEM NÃO COMPROVADA. ÔNUS DA PROVA.

A Lei nº 9.430/96, em seu art. 42, estabeleceu a presunção legal de omissão de rendimentos que autoriza o lançamento do imposto correspondente sempre que o titular da conta bancária, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos creditados em sua conta de depósito ou de investimento.

PRESUNÇÃO DE LUCRO. PERCENTUAL. ATIVIDADE DIVERSIFICADA.

No caso de pessoa jurídica com atividades diversificadas tributadas com base no lucro presumido ou arbitrado, não sendo possível a identificação da atividade a que se refere a receita omitida, esta será adicionada àquela a que corresponder o percentual mais elevado.

LANÇAMENTO REFLEXO. OMISSÃO DE RECEITAS - CSLL, PIS, Cofins.

O decidido em relação ao IRPJ aplica-se às exigências reflexas em virtude da relação de causa e efeitos entre eles existentes.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

4. Inconformada, a Recorrente interpôs Recurso Voluntário com base nos argumentos assim resumidos:

- **Preliminar de nulidade por alteração do critério jurídico do lançamento:**

Alega que a DRJ modificou completamente a fundamentação do auto de infração. Enquanto o auditor fiscal reconheceu expressamente que a atividade era beneficiamento (mas a enquadrou erroneamente como serviço), a DRJ passou a alegar ausência de prova da atividade de beneficiamento e existência de atividades diversificadas.

Argumenta que essa alteração viola o artigo 146 do CTN (vedação à mudança de critério jurídico) e o artigo 18, §3º do Decreto 70.235/72 (exigência de auto complementar com reabertura de prazo). A modificação configura ato de autoridade incompetente, prejudica a defesa e contorna a decadência, pois os fatos geradores são de 2009 e não haveria mais prazo para lançamento complementar.

- **Mérito:** Aduz que o beneficiamento está expressamente previsto como modalidade de industrialização no artigo 4º, inciso II do Regulamento do IPI. O Ato Declaratório Interpretativo RFB 26/2008 determina a aplicação desses critérios para fins de IRPJ e CSLL no lucro presumido. A própria DRJ reconheceu na decisão que o beneficiamento se sujeita ao percentual de 8%.

Explica que a atividade da Recorrente foi identificada pela fiscalização como beneficiamento de sementes e grãos, conforme consta no Termo de Verificação Fiscal e no contrato social. Esse fato nunca foi questionado durante a fiscalização, tornando-se incontroverso.

Alega que não há atividades diversificadas a justificar a aplicação do artigo 24, §1º da Lei 9.249/95. O armazenamento mencionado pela DRJ não configura serviço autônomo, mas etapa final do processo de beneficiamento, essencial para preservar a qualidade das sementes. A Agência Embrapa confirma que o armazenamento adequado é parte integrante do processo agroindustrial.

Defende que a coerência sistemática exige tratamento uniforme: a própria Receita Federal, na Solução de Consulta COSIT 34/2016, reconheceu que o beneficiamento deve ser tratado como industrialização mesmo quando constitui apenas parte do processo produtivo.

5. É o relatório.

**VOTO VENCIDO**

Conselheiro **Jandir José Dalle Lucca**, Relator.

6.O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos requisitos legais de admissibilidade, razão pela qual dele conheço.

7.Trata-se de autos de infração de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, do ano-calendário de 2009, lavrados em decorrência da omissão de receitas. No curso do procedimento fiscal, foram apuradas as seguintes inconsistências:

- Foram identificados créditos bancários em valores significativamente superiores às receitas declaradas na DIPJ, onde a empresa informou receita zerada nos quatro trimestres do ano. Foram analisadas contas correntes mantidas junto ao Banco Real/Santander (agência 0610, conta 8.709.522-1), Banco Bradesco (agência 1892, conta 0014401-0) e Banco HSBC (agência 1077, conta 1077-08448-36).
- A empresa foi regularmente intimada para comprovar a origem dos recursos creditados nessas contas correntes, mediante documentação hábil e idônea, indicando o objetivo da entrada dos recursos e a classificação como tributáveis, isentos ou não tributáveis. Mesmo após o decurso dos prazos concedidos, suas prorrogações e a reiteração integral do termo de intimação, não houve apresentação das informações requeridas.
- A fiscalização enquadrou a situação na hipótese descrita no artigo 287 do RIR/99, que caracteriza como omissão de receita os valores creditados em conta de depósito ou 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 nessas operações.
- Para a determinação da base de cálculo, considerando que a empresa optou pelo regime de lucro presumido trimestral e que seu objeto social consiste no beneficiamento e armazenagem de café, sementes e cereais em geral, a fiscalização aplicou a alíquota de 32% prevista no artigo 519, §1º, inciso III, letras “a”, “b” e “c” do RIR/99, aplicável às atividades de prestação de serviços em geral, intermediação de negócios e administração, locação ou cessão de bens.

**PRELIMINAR: NULIDADE POR ALTERAÇÃO DO CRITÉRIO JURÍDICO DO LANÇAMENTO**

8.A Recorrente sustenta que a decisão de primeira instância teria promovido indevida alteração do critério jurídico do lançamento, violando o artigo 146 do Código Tributário

Nacional e extrapolando os limites da competência decisória, o que configuraria vício insanável a ensejar a nulidade integral do auto de infração.

9.A preliminar não merece acolhimento.

10.O artigo 146 do Código Tributário Nacional estabelece que a modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento, somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

11.Como é cediço, tal dispositivo visa impedir que a Administração Tributária proceda a revisões de lançamentos já constituídos mediante simples mudança de interpretação da legislação aplicável, sem que tenha ocorrido qualquer alteração normativa ou descoberta de fato novo relevante. O objetivo da norma é preservar a segurança jurídica e proteger o contribuinte contra sucessivas investidas fiscais baseadas em diferentes interpretações jurídicas sobre os mesmos fatos.

12.Todavia, tal vedação não se confunde com a análise e eventual correção, pela autoridade julgadora, de equívocos jurídicos cometidos pela autoridade lançadora na qualificação dos fatos apurados. A atividade de julgamento administrativo pressupõe necessariamente o exame da conformidade do lançamento efetuado com o ordenamento jurídico vigente, o que abrange a verificação da adequação entre os fatos descritos e a norma jurídica aplicada.

13.A autoridade julgadora, no exercício de sua função revisora, não está vinculada à qualificação jurídica atribuída pela autoridade lançadora aos fatos que motivaram a autuação. Cumpre-lhe verificar a correção da subsunção desses fatos à norma tributária, corrigindo eventuais equívocos na aplicação do direito. O que não se admite é que, após adotar determinado critério jurídico na interpretação da legislação tributária, seja alterado esse entendimento para aplicá-lo retroativamente a fatos geradores já ocorridos, atingindo o mesmo contribuinte que antes se beneficiara da interpretação anterior. A qualificação jurídica dos fatos, porém, está sujeita ao controle de legalidade inerente à função julgadora.

14.No presente caso, verifica-se que não houve qualquer alteração na descrição dos fatos apurados pela fiscalização. O núcleo factual da autuação permaneceu intacto em toda a tramitação do processo: a existência de depósitos bancários sem comprovação de origem, caracterizando omissão de receitas nos termos do artigo 287 do RIR/99. Da mesma forma, a qualificação da contribuinte como optante pelo regime de lucro presumido trimestral e o reconhecimento de que seu objeto social abrange atividades de beneficiamento e armazenagem de sementes e cereais são elementos constantes desde o Termo de Verificação Fiscal.

15.O que se discutiu em sede de impugnação e foi objeto de reanálise pela autoridade julgadora foi exclusivamente a questão jurídica relativa ao percentual de presunção de lucro aplicável à situação concreta. A autoridade lançadora havia aplicado o percentual de 32% por entender que o beneficiamento se enquadraria como prestação de serviços. A contribuinte,

em sua impugnação, argumentou que tal atividade caracteriza industrialização, sendo aplicável o percentual de 8%. A decisão recorrida reconheceu a correção do argumento da defesa quanto à natureza da atividade, mas entendeu que, diante da ausência de comprovação específica quanto ao enquadramento das receitas omitidas, seria aplicável o disposto no artigo 24, §1º, da Lei 9.249, de 1995.

16. Não se trata, portanto, de modificação do critério jurídico do lançamento na aceção do artigo 146 do CTN, mas sim de aplicação de dispositivo legal pertinente à situação específica das receitas omitidas quando não é possível sua identificação individualizada por atividade. A autoridade julgadora não alterou os fatos apurados nem modificou retroativamente a interpretação jurídica aplicável a lançamentos anteriores. Aplicou ao caso concreto a norma jurídica que entendeu adequada aos fatos efetivamente demonstrados nos autos.

17. Percebe-se, claramente, que a decisão recorrida somente incursionou no exame da viabilidade da aplicação do percentual de 8% na presunção do lucro mediante provocação da parte impugnante. E, ao assim proceder, se viu compelida a verificar as condições jurídicas para a sua incidência, o que incluía a análise da aplicação ao caso do disposto no parágrafo único do art. 537 do RIR/99.

18. A Recorrente alega ainda que a decisão de piso teria extrapolado os limites da competência decisória ao promover o que seria, em substância, um novo lançamento. Invoca o artigo 18, §3º, do Decreto 70.235, de 1972, que determina a lavratura de auto de infração complementar quando, em exames posteriores, diligências ou perícias realizados no curso do processo, forem verificadas incorreções, omissões ou inexatidões que resultem em agravamento da exigência inicial, inovação ou alteração da fundamentação legal.

19. O argumento não procede. O dispositivo invocado refere-se a situações em que a autoridade julgadora, ao determinar a realização de diligências ou perícias, constata fatos novos não apurados pela fiscalização que fundamentam exigência adicional ou modificam substancialmente a natureza da autuação. Nesses casos, impõe-se a lavratura de auto de infração complementar para que o contribuinte possa exercer plenamente seu direito de defesa em relação aos fatos novos.

20. A hipótese dos autos é manifestamente diversa. A decisão recorrida não constatou fatos novos nem promoveu qualquer agravamento da exigência inicial. O valor do crédito tributário mantido é exatamente o mesmo lançado originalmente. Não houve inovação fática nem alteração dos elementos objetivos da obrigação tributária. O que ocorreu foi a aplicação de fundamentação jurídica diversa daquela inicialmente empregada, mas com base nos mesmos fatos descritos no auto de infração.

21. A alegação de que teria havido prejuízo ao direito de defesa não se sustenta quando examinada à luz das garantias constitucionais do contraditório e da ampla defesa. A contribuinte teve oportunidade plena de manifestar-se sobre todos os aspectos relevantes da autuação. Em sua impugnação, discutiu especificamente a questão do percentual de presunção

aplicável, demonstrando que compreendeu perfeitamente os termos da exigência fiscal e pôde exercer amplamente seu direito de defesa.

22.O fato de a autoridade julgadora ter aplicado fundamento jurídico diverso daquele empregado pela fiscalização, para refutar argumento apresentado na própria impugnação, não configura surpresa processual nem cerceamento de defesa. Trata-se de decorrência natural da atividade jurisdicional administrativa, na qual o julgador deve examinar todos os aspectos de legalidade do ato impugnado. O contraditório assegura ao contribuinte o direito de manifestar-se sobre os fatos apurados e de apresentar suas razões quanto à aplicação do direito. Não garante, porém, que a autoridade julgadora esteja vinculada aos fundamentos jurídicos invocados pelas partes ou pela autoridade fiscal.

23.Este entendimento encontra amparo no princípio segundo o qual a autoridade julgadora conhece o direito e deve aplicá-lo corretamente, ainda que as partes o invoquem de forma equivocada ou incompleta (“da mihi factum, dabo tibi ius”). Embora tal princípio seja mais usualmente invocado no âmbito judicial, também se aplica ao processo administrativo tributário, pois decorre da própria essência da atividade jurisdicional, seja ela exercida por órgãos do Poder Judiciário ou por autoridades administrativas investidas de função julgadora.

24.A recorrente sustenta ainda que a modificação da fundamentação teria contornado a aplicação do prazo decadencial, permitindo a cobrança de tributos sobre fatos geradores de 2009 mediante decisão proferida em 2019. O argumento parte de premissa equivocada. O lançamento tributário foi regularmente efetuado dentro do prazo decadencial, com a lavratura do auto de infração em novembro de 2013 e sua notificação em dezembro do mesmo ano. A constituição do crédito tributário aperfeiçoou-se naquele momento, não havendo que se falar em novo lançamento ou em aplicação de prazo decadencial à atividade da autoridade julgadora.

25.Por fim, quanto à alegação de que a decisão recorrida teria sido proferida por autoridade incompetente, observa-se que o artigo 25 do Decreto 70.235, de 1972, com a redação dada pela Lei 8.748, de 1993, estabelece que o julgamento do processo de exigência de tributos ou contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal compete, em primeira instância, às Delegacias da Receita Federal de Julgamento, cuja competência abrange todos os aspectos de legalidade do lançamento tributário, não se limitando à confirmação ou cancelamento dos valores lançados. Inclui a verificação da adequada qualificação jurídica dos fatos apurados, a correção na aplicação da legislação tributária e a observância dos princípios constitucionais que regem a tributação. Trata-se de competência ampla de revisão, inerente à natureza jurisdicional da atividade de julgamento administrativo.

26.Registre-se que a questão aqui examinada não se confunde com as hipóteses em que a jurisprudência administrativa veda o aperfeiçoamento do lançamento pela autoridade julgadora. O que se proíbe é a inovação fática ou jurídica, isto é, a inclusão de fatos novos não apurados pela fiscalização, a alteração substancial da descrição dos fatos constantes do auto de

infração ou a aplicação de fundamentos legais totalmente novos. Também se veda o agravamento da exigência sem que tenha havido o contraditório prévio sobre os elementos que fundamentam tal agravamento. No presente caso, como já exposto, não houve qualquer inovação fática nem jurídica ou agravamento da exigência, mas apenas aplicação de fundamentação jurídica inerente à tese invocada na impugnação.

27. Embora se possa discutir, como se fará no exame do mérito, se tal fundamentação é a mais adequada ao caso concreto, não há dúvida de que sua aplicação pela autoridade julgadora não configura nulidade do lançamento nem extrapolação de competência. Trata-se de exercício regular da função jurisdicional administrativa, consistente na verificação da legalidade do ato de lançamento e na aplicação da norma jurídica considerada pertinente.

28. Por tais razões, rejeito a preliminar de nulidade suscitada pela Recorrente.

### **MÉRITO**

29. A questão central que se coloca é determinar se as receitas creditadas em contas bancárias da Recorrente, cuja origem não foi comprovada, devem ser tributadas mediante aplicação do percentual de 8%, próprio das atividades industriais, ou do percentual de 32%, aplicável às prestações de serviços em geral.

30. Como se sabe, o regime de tributação com base no lucro presumido caracteriza-se pela aplicação de percentuais diferenciados sobre a receita bruta, conforme a atividade desenvolvida pela pessoa jurídica. Tais percentuais foram estabelecidos pelo legislador com o objetivo de simplificar a apuração do imposto devido, presumindo-se que representam, de forma aproximada, a margem de lucro típica de cada setor econômico.

31. O artigo 15 da Lei 9.249, de 1995, estabelece os percentuais básicos de presunção de lucro para fins de apuração do Imposto de Renda: 8% para atividades comerciais, industriais, de transporte de cargas e de serviços hospitalares; 16% para serviços de transporte de passageiros e 32% para prestação de serviços em geral, intermediação de negócios, administração, locação ou cessão de bens imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza.

32. O critério distintivo fundamental reside, portanto, na natureza da atividade desenvolvida. As atividades industriais sujeitam-se ao percentual de 8%, enquanto as prestações de serviços em geral submetem-se ao percentual de 32%. A aplicação correta da norma pressupõe a adequada qualificação da atividade econômica exercida pelo contribuinte.

33. No caso dos autos, verifica-se que o objeto social da Recorrente compreende o beneficiamento e armazenagem de café, sementes e cereais em geral, conforme consta expressamente de seu contrato social. A controvérsia situa-se na qualificação jurídica de tais atividades, isto é, se estas constituem modalidade de industrialização ou de prestação de serviços.

34. A resposta encontra-se na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados, que define com precisão o conceito de industrialização e suas diversas modalidades. O artigo 4º

do Decreto 4.544, de 2002, que regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do IPI à época dos fatos, estabelece que caracteriza industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoamento para consumo.

35.O inciso II do referido dispositivo especifica que constitui industrialização a operação que importe em modificar, aperfeiçoar ou, de qualquer forma, alterar o funcionamento, a utilização, o acabamento ou a aparência do produto, definindo expressamente tal modalidade como beneficiamento.

36.A relevância da legislação do IPI para a definição dos percentuais de presunção de lucro no regime de tributação do Imposto de Renda não decorre de mera analogia ou interpretação extensiva. Trata-se de aplicação direta determinada pela própria Secretaria da Receita Federal do Brasil por meio do Ato Declaratório Interpretativo RFB 26, publicado em 25 de abril de 2008.

37.Referido ato normativo estabelece expressamente em seu artigo 1º que, *“Para fins de apuração das bases de cálculo do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), consideram-se industrialização as operações definidas no artigo 4º do Decreto nº 4.544, de 26 de dezembro de 2002, observadas as disposições do art. 5º c/c o art. 7º do referido decreto”*.

38.Trata-se de interpretação oficial emanada do órgão administrativo competente, dotada de caráter vinculante para toda a Administração Tributária. A Secretaria da Receita Federal, no exercício de sua competência normativa, entendeu por bem adotar os conceitos e definições constantes da legislação do IPI para determinar o que se deve entender por industrialização para fins de aplicação dos percentuais de presunção de lucro.

39.A decisão recorrida reconheceu expressamente a exatidão desse entendimento ao afirmar que é correta a afirmação da defesa no sentido de que a atividade de beneficiamento estava, na forma do ADI 26, de 2008, e do artigo 4º, inciso II, do Decreto 4.544, de 2002, sujeita à alíquota de presunção de lucro de 8%.

40.Não obstante tal reconhecimento, a instância julgadora de origem entendeu por aplicar o disposto no artigo 24, §1º, da Lei 9.249, de 1995, segundo o qual, no caso de pessoa jurídica com atividades diversificadas tributadas com base no lucro presumido ou arbitrado, não sendo possível a identificação da atividade a que se refere a receita omitida, esta será adicionada àquela a que corresponder o percentual mais elevado.

41.A aplicação de tal dispositivo pressupõe a verificação cumulativa de dois requisitos essenciais: primeiro, que a pessoa jurídica exerça efetivamente atividades diversificadas, isto é, atividades de natureza distinta sujeitas a diferentes percentuais de presunção de lucro; segundo, que não seja possível identificar, dentre tais atividades, aquela a que se refere a receita omitida. Ocorre que, no presente caso, nenhum dos dois requisitos se verifica de forma adequada a justificar a aplicação do percentual mais elevado.

42.Quanto ao primeiro requisito, observa-se que o objeto social da Recorrente compreende o beneficiamento e armazenagem de sementes e cereais. Tais atividades não configuram atividades diversificadas na acepção da norma, pois ambas integram o mesmo processo produtivo agroindustrial, estando funcionalmente vinculadas. O beneficiamento de sementes compreende um conjunto de operações que visam aprimorar as características físicas, fisiológicas e sanitárias do produto, preparando-o para a comercialização e o plantio. Tais operações incluem a pré-limpeza, a secagem, o descascamento, a classificação por tamanho e peso, o tratamento fitossanitário e outros procedimentos técnicos que modificam a apresentação e aperfeiçoam as qualidades do produto para seu destino final.

43.O armazenamento de sementes beneficiadas não constitui atividade autônoma ou independente do processo de beneficiamento. Ao contrário, representa etapa essencial e indissociável da atividade industrial desenvolvida. As sementes, após submetidas aos processos de beneficiamento, devem necessariamente ser armazenadas em condições adequadas de temperatura, umidade e ventilação para preservação de sua qualidade fisiológica e viabilidade germinativa. É intuitivo reconhecer que o armazenamento adequado constitui fase final do processo de beneficiamento, sendo determinante para a manutenção da qualidade do produto industrializado. As condições de armazenamento influem diretamente sobre a taxa de respiração das sementes, o desenvolvimento de micro-organismos, a incidência de pragas e, conseqüentemente, sobre o poder germinativo e o vigor do material genético.

44.Nesse contexto, o armazenamento não se caracteriza como prestação de serviços autônoma, mas como complemento necessário da atividade industrial. Trata-se de operação inerente ao ciclo produtivo, sem a qual o beneficiamento não alcançaria sua finalidade econômica. As sementes beneficiadas que não forem adequadamente armazenadas perderão as qualidades adquiridas no processo industrial, comprometendo todo o investimento realizado na sua preparação.

45.Esta compreensão encontra respaldo na própria lógica do processo agroindustrial. O beneficiamento de sementes não se esgota com as operações mecânicas de limpeza e classificação. Para que o produto final alcance os padrões de qualidade exigidos pelo mercado e pela legislação específica do setor, é imprescindível que seja adequadamente armazenado até o momento de sua comercialização e utilização. O armazenamento integra, portanto, o próprio conceito de beneficiamento enquanto processo que visa aperfeiçoar o produto para consumo.

46.*In casu*, não há tal independência econômica entre beneficiamento e armazenagem. Ambas as atividades se referem ao mesmo produto e integram o mesmo processo produtivo. Não consta dos autos que a Recorrente ofereça serviços de armazenagem a terceiros como atividade autônoma, mas sim que armazena os produtos que ela própria beneficia, como etapa necessária do processo industrial.

47.A interpretação que considera o armazenamento como atividade diversa do beneficiamento conduziria a resultado manifestamente inadequado. Toda indústria que armazena seus produtos antes da comercialização passaria a ser considerada como exercendo atividades diversificadas, sujeitando-se à aplicação do percentual mais elevado sempre que houvesse omissão de receitas. Tal entendimento desvirtuaria completamente a *ratio legis* do artigo 24, §1º, da Lei 9.249, de 1995, transformando-o de exceção aplicável a situações específicas em regra geral aplicável à maioria das empresas industriais.

48.Anote-se ainda que a própria Secretaria da Receita Federal, em manifestações sobre o tema, reconheceu que o beneficiamento de produtos agrícolas deve ser tratado como industrialização mesmo quando constitui apenas parte do processo produtivo ou fase preparatória para outras operações. A Solução de Consulta COSIT nº 34, de 2016, ao examinar questão relacionada ao enquadramento de agroindústrias para fins previdenciários, afirmou expressamente que se *“Industrialização, para fins de enquadramento do produtor rural pessoa jurídica como agroindústria, é a atividade de beneficiamento, quando constituir parte da atividade econômica principal ou fase do processo produtivo, e concorrer, nessa condição, em regime de conexão funcional, para a consecução do objeto da sociedade”*.

49.Embora tal manifestação se refira especificamente à legislação previdenciária, revela o entendimento da Administração Tributária quanto à natureza do beneficiamento e sua integração ao processo produtivo agroindustrial. A coerência sistemática do ordenamento jurídico recomenda que conceitos dessa natureza sejam interpretados de forma uniforme nos diversos ramos do direito tributário, evitando-se contradições axiológicas que comprometam a segurança jurídica e a racionalidade do sistema.

50.Quanto ao segundo requisito, verifica-se igualmente sua inocorrência. A impossibilidade de identificação da atividade a que se refere a receita omitida pressupõe que a pessoa jurídica exerça efetivamente diversas atividades de natureza distinta e que não existam elementos nos autos que permitam vincular as receitas não comprovadas a uma ou outra dessas atividades.

51.No caso *sub examine*, a própria fiscalização reconheceu desde o início que a atividade desenvolvida pela recorrente é o beneficiamento de sementes e cereais. O Termo de Verificação Fiscal consignou expressamente que o objeto social da empresa compreende o beneficiamento e armazenagem de café, sementes e cereais em geral. Não há qualquer indicação nos autos de que a Recorrente desenvolva outras atividades econômicas além daquelas previstas em seu objeto social.

52.A circunstância de a contribuinte não ter comprovado a origem específica dos depósitos bancários não autoriza presumir que tais recursos provenham de atividades diversas daquelas que efetivamente desenvolve. A presunção legal de omissão de receitas estabelecida pelo artigo 287 do RIR/99 recai sobre valores creditados em conta bancária cuja origem não seja comprovada, mas não transforma a natureza da atividade econômica do contribuinte nem

autoriza concluir que este passou a exercer atividades diferentes daquelas registradas em seus atos constitutivos e efetivamente desenvolvidas.

53.A lógica do sistema presuntivo é justamente esta: diante da impossibilidade de apurar com precisão o lucro efetivamente auferido ou a origem específica de determinados recursos, aplica-se presunção legal baseada em critérios objetivos. No caso do lucro presumido, presume-se que a margem de lucro corresponde aos percentuais legalmente estabelecidos para cada atividade. No caso da omissão de receitas apurada mediante análise bancária, presume-se que os depósitos não comprovados representam receitas auferidas pelo contribuinte.

54.Tais presunções, contudo, não autorizam ignorar a realidade da atividade econômica efetivamente desenvolvida. Quando há omissão de receitas por parte de contribuinte que desenvolve atividade industrial, presume-se que tais receitas provêm dessa atividade industrial, aplicando-se o percentual correspondente. Somente quando o contribuinte desenvolve várias atividades de natureza distinta e não é possível determinar a origem das receitas é que se aplica o percentual mais elevado, como forma de evitar que o contribuinte se beneficie da própria desídia ao omitir informações.

55.Compulsando-se os autos, não se verifica qualquer elemento que sugira a existência de atividades diversas além do beneficiamento e armazenagem de sementes e cereais. A Recorrente tem como objeto social exclusivamente essas atividades. Confira-se a cláusula II do Contrato Social (fls. 53/57):

**II - OBJETIVO - O objetivo da sociedade será o Beneficiamento e Armazenagem de Café, Sementes e Cereais em Geral.**

56.Não há indicação de que preste serviços de outra natureza ou desenvolva atividades comerciais distintas. Os depósitos bancários não comprovados referem-se, segundo toda probabilidade razoável, à própria atividade agroindustrial desenvolvida.

57.A aplicação do percentual de 32% nessas circunstâncias implicaria tratar como prestação de serviços atividade que sabidamente constitui industrialização, apenas porque a contribuinte não comprovou a origem específica de cada depósito. Tal interpretação conduziria a resultado manifestamente desproporcional e violador do princípio da capacidade contributiva, transformando a norma do artigo 24, §1º, da Lei 9.249, de 1995, em instrumento de penalização da omissão de receitas mediante aplicação de percentual incompatível com a atividade real.

58.Ademais, a interpretação defendida pela decisão recorrida conduziria a situação de flagrante incoerência sistemática. Se a própria Administração Tributária reconhece que o beneficiamento caracteriza industrialização e que está sujeito ao percentual de 8%, não seria lógico nem razoável aplicar percentual superior apenas porque houve omissão de receitas, mantendo-se incontroverso que a contribuinte não desenvolve qualquer outra atividade.

59.Ressalte-se que a Recorrente reconheceu expressamente a ocorrência da omissão de receitas em sua impugnação. Não se insurge contra a presunção legal estabelecida

pelo artigo 287 do RIR/99. Sua pretensão limita-se à aplicação do percentual adequado à sua atividade econômica real, o que não configura tentativa de beneficiar-se da própria torpeza, mas sim exercício legítimo do direito de defesa e aplicação correta da legislação tributária.

60. Consequentemente, as receitas omitidas apuradas pela fiscalização devem ser tributadas mediante aplicação do percentual de presunção de lucro de 8%, correspondente à atividade de beneficiamento de sementes e cereais efetivamente desenvolvida pela Recorrente, afastando-se a aplicação do percentual de 32% determinada pela decisão recorrida.

### **CONCLUSÃO**

61. Pelo exposto e por tudo mais que dos autos consta, rejeito a preliminar de nulidade suscitada e, no mérito, dou provimento ao Recurso Voluntário para o fim de determinar a aplicação do percentual de presunção de lucro de 8% sobre as receitas omitidas apuradas, mantidos os demais termos da autuação fiscal.

*Assinado Digitalmente*

**Jandir José Dalle Lucca**

### **VOTO VENCEDOR**

Conselheira Edeli Pereira Bessa, redatora designada

O I. Relator restou vencido em seu entendimento favorável à pretensão da Contribuinte de ver aplicado o coeficiente de 8% sobre as receitas omitidas apuradas. A maioria do Colegiado compreendeu que deveria ser negado provimento ao recurso voluntário.

A autoridade julgadora de 1ª instância reconheceu que a atividade de beneficiamento de sementes não caracterizaria prestação de serviços, afirmando ser *correta a afirmação da defesa no sentido de que a atividade de beneficiamento estava, na forma do ADI 26/2008 e do art. 4º, inc. II, do Decreto 4.544/2002, sujeita à alíquota de presunção de lucro de 8%*. A Contribuinte, porém, contesta o apontamento lá consignado no sentido de que também seriam prestados serviços de armazenagem, e assevera que *o próprio i. Auditor Fiscal já havia firmado no TVF que a atividade da Recorrente era de beneficiamento de sementes e grãos*. O I. Relator, por sua vez, apesar de afastar a arguição de inovação da fundamentação da acusação fiscal na decisão de 1ª instância, compreende que, estando o objeto social da Contribuinte expresso em seu contrato social, e também referindo armazenagem de café, sementes e cereais em geral, caberia aqui definir se há exercício de atividades diversificadas, e concluiu que *o armazenamento de sementes beneficiadas não constitui atividade autônoma ou independente do processo de beneficiamento*.

Neste contexto, releva notar que a acusação fiscal é no sentido de que a atividade de “Beneficiamento e Armazenagem de Café, Sementes e Cereais em Geral” se enquadra não só na letra “a” do inciso III, §1º, art. 519 do RIR/99, que refere *atividades de prestação de serviços em geral*, como também nas alíneas “b” e “c” do mesmo inciso que referem *intermediação de negócios e administração, locação ou cessão de bens imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza*. Assim, impõe-se concluir que se a autoridade lançadora tivesse vislumbrado a atividade, apenas, de beneficiamento de café, sementes e cereais em geral, bastaria o seu enquadramento na alínea “a” do dispositivo citado para caracterizá-la como prestação de serviços. A citação das demais alíneas tem clara correspondência com a atividade de armazenagem, o que justificaria a prática de atividade diversificada com coeficiente maior que o da atividade de industrialização, enquadrada no coeficiente básico de 8%.

Releva notar, ainda, que a Contribuinte entregou DIPJ zerada, nada apresentou para comprovar a origem dos depósitos bancários movimentados no período e, ainda, informou à autoridade lançadora, conforme e-fl. 50, que:

- a) não dispõe de livros fiscais e contábeis;
- b) dispõe apenas de **notas fiscais de entradas e saídas correspondentes a simples remessas/retornos de produtos para armazenagem**;
- c) [...] (*destacou-se*)

Assim, também sob a ótica das notas fiscais referidas há indícios de prestação de serviços de armazenagem, razão pela qual deve prevalecer o que assim consignado na decisão de 1ª instância.

Desta feita, considerando que a autuada também atua com serviços de armazenagem e à míngua de qualquer comprovação das alegações da defesa, além de restar evidente que a contribuinte não se desincumbiu do ônus da impugnação especificada, constata-se que a sua situação concreta aplica-se o disposto no art. 24, §1º, da Lei 9.249/95, *in verbis*:

*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.*

*§ 1º No caso de pessoa jurídica com atividades diversificadas tributadas com base no lucro presumido ou arbitrado, não sendo possível a identificação da atividade a que se refere a receita omitida, esta será adicionada àquela a que corresponder o percentual mais elevado.*

13. Portanto, na forma do comando legal citado no parágrafo anterior e diante do que foi abordado neste voto, correta a Autoridade lançadora ao aplicar a alíquota de 32% de presunção de lucro.

Em consequência, deve ser NEGADO PROVIMENTO ao recurso voluntário.

ACÓRDÃO 1004-000.361 – 1ª SEÇÃO/4ª TURMA EXTRAORDINÁRIA

PROCESSO 10970.720433/2013-94

*Assinado Digitalmente*

**Edeli Pereira Bessa**

DOCUMENTO VALIDADO