



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

Processo n° 10976.000475/2009-79
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1103-000.940 – 1ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 9 de outubro de 2013
Matéria IRPJ, CSLL, PIS, Cofins
Recorrente SUZANA CEREIAIS LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2005

ARBITRAMENTO DO LUCRO

Arbitramento do lucro no caso vertente é de rigor, com causas concorrentes para tanto: falta de escrituração do Lalur, falta de escrituração de 7.885 lançamentos bancários, ausência de comprovação do efetivo fornecimento das mercadorias pelas vendedoras à recorrente e saída deste de recursos financeiros, quanto às notais fiscais de entrada, ausência de demonstrativo de estoque e avaliação de mercadorias ou de Registro de Inventário.

ARBITRAMENTO DO LUCRO - JUÍZO DE COERÊNCIA

A adoção da receita bruta com base nos Livros de Saída e de Apuração do ICMS, e a não adoção dos valores do Livro de Entrada de ICMS para reconhecimento de custos não rompeu juízo de coerência ou mesma medida de valor, pois não se sabe se as mercadorias registradas no último livro é que saíram nos períodos de apuração, pois a recorrente não possui escrituração do Livro de Registro de Inventário, nem demonstrativo de estoque e avaliação de mercadorias.

PIS E COFINS - NULIDADE MATERIAL

Os lançamentos de PIS e de Cofins se deram em bases trimestrais. Não se trata de erro matemático, mas de erro jurídico. A recondução em bases mensais, conquanto aritmeticamente possível, juridicamente não a é, sob pena de refazimento dos lançamentos. Vício substancial que os inquina de nulidade.

MULTA QUALIFICADA

A conta de resultado “4.101.001- Venda de Mercadorias”, embora registrada em partidas mensais, conforme se vê do Razão, contempla os mesmos valores mensais constantes nos Livros de Saída e de Apuração do ICMS e utilizados como receita bruta para o arbitramento do lucro. Não se divisa aqui o dolo

específico, o elemento subjetivo do tipo, para fins de qualificação da multa. Não interfere, para tanto, a questão da solidariedade exposta pelo autuante, que só concorre para impedimento ou retardamento do conhecimento dos que podem vir a ser responsabilizados pelas obrigações tributárias concretizadas pela recorrente, mas não para conhecimento dessas obrigações tributárias. Não subsiste a aplicação da multa qualificada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, DAR provimento parcial ao recurso para excluir as exigências de PIS e Cofins e afastar a qualificação da multa de ofício, reduzindo-a para 75%, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

(assinado digitalmente)

Aloysio José Percínio da Silva- Presidente.

(assinado digitalmente)

Marcos Takata - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Marcos Shigueo Takata, Eduardo Martins Neiva Monteiro, André Mendes de Moura, Fábio Nieves Barreira, Hugo Correia Sotero e Aloysio José Percínio da Silva.

Relatório

DO LANÇAMENTO

Trata-se de autos de infração de IRPJ, CSL, PIS e Cofins, compreendendo fatos geradores do ano-calendário de 2005. Aproveita-se da síntese feita no relatório do acórdão de origem quanto aos autos de infração e o Termo de Verificação Fiscal que os integra:

Contra o contribuinte acima identificado foi lavrado o auto de infração de fls. 02/09 para exigência de Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ), multa de ofício de 150% e juros demora calculados até 31/08/2009, no montante de R\$7.843.613,42, abrangendo fatos geradores compreendidos no exercício de 2006.

Na descrição dos fatos, constam os seguintes registros:

Arbitramento do lucro que se faz, tendo em vista que a escrituração, mantida pelo contribuinte é imprestável para determinação do lucro real, em virtude de erros e falhas enumerados no Termo de Verificação Fiscal (TVF) em anexo.

Enquadramento legal: art. 530, inciso II do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 – RIR 1999

001 — Receitas Operacionais (Atividade não imobiliária) — Revenda de mercadorias: valor apurado conforme TVF em anexo.

Foram também lavrados os autos de infração abaixo especificados, cujos valores indicados representam o montante da contribuição lançada, multa de ofício de 150% e juros de mora calculados até 31/08/2009, abrangendo fatos geradores compreendidos no exercício de 2006:

- Contribuição Social s/ Lucro Líquido (CSLL) - R\$ 3.561.933,68,- : fls. 10/16;*
- Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (Cofins) - R\$ 9.894.260,40 - fls. 17/21;*
- Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) - R\$2.143.756,35 - fls. 22/27.*

No citado TVF, anexado às fls. 29/39, foram relatados os procedimentos fiscais pertinentes ao período de janeiro a dezembro de 2005, com destaque para as informações acerca da movimentação financeira do contribuinte, além dos dados da Declaração Integrada de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ) e das Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF).

Em seguida, discorreu a fiscalização a respeito da ciência do Termo de Início de Ação Fiscal, das intimações expedidas,

diligências realizadas, além das respostas e documentos apresentados pelo contribuinte.

A autoridade fiscal deu ênfase ainda a particularidades atinentes à movimentação financeira do contribuinte e sobre os fatos que motivaram o arbitramento do lucro. Nesse contexto, efetuou o lançamento do IRPJ e da CSLL calculados sobre o lucro arbitrado, determinado mediante a aplicação dos percentuais fixados em lei sobre a receita bruta conhecida, retirada dos livros fiscais avistados às fls. 649/1219 e consolidada trimestralmente no Demonstrativo de fl. 40; destacando ainda que o lançamento reflexo da Cofins e do PIS era mera consequência do arbitramento do lucro.

Passou então a fiscalização a evidenciar aspectos no tocante à responsabilidade pelo crédito tributário, tendo salientado que a interposição fictícia de pessoas na figura dos sócios da pessoa jurídica, mediante contratos sociais e alterações inverídicas, com a complementar utilização de procurações de administração geral, efetivamente caracteriza o dolo de todas as pessoas físicas nomeadas nos autos, que devem responder pelos créditos constituídos, conforme mandamento contido no art. 135 do Código Tributário Nacional (CTN), incisos II e III, a que deu destaque no TVF.

Ao final, a autoridade fiscal registrou que, por via de consequência, caracterizados, em tese, os ilícitos penais tipificados nos arts. 71, inciso II, e 72 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, já revelado o evidente intuito de fraude, há que se aplicar a multa qualificada prevista no art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

*Os demais documentos que fundamentaram a exigência fiscal constam das 40/1813, enquanto os **Termos de Sujeição Passiva Solidária** foram juntados às fls. 1814/1820.*

*Cientificados do lançamento, conforme Avisos de Recebimento (AR) de fls. 1821/1822-v, os interessados apresentaram **impugnação** consoante o seguinte quadro:*

Contribuinte e responsáveis solidários	AR - Data da ciência	Data da apresentação da impugnação	Impugnação - Doc.
Suzana Cereais Ltda.	02/10/2009	03/11/2009	fls. 1823/1984
Euclimaria Ramos Jardim	02/10/2009	03/11/2009	fls. 1985/2014
Leonardo Rodrigues Macieira	01/10/2009	03/11/2009	fls. 2017/2048
Glimarães Correa dos Santos	01/10/2009	03/11/2009	fls. 2049/2076
Nelson Vieira Oliveira	01/10/2009	03/11/2009	fls. 2077/2105
Edinélio Ramos Jardim	05/10/2009	03/11/2009	fls. 2106/2134
Gabriel Macieira	01/10/2009	03/11/2009	fls. 2135/2164
Patrícia Flávia Macieira	01/10/2009	-	-

DA IMPUGNAÇÃO

Irresignada, a recorrente apresentou impugnação de fls. 2213 a 2253 (e-processo).

Primeiramente, a recorrente alega em sua defesa que o fisco federal não cuidou de buscar a verdade material dos fatos, vez que não comprovou as premissas que fundamentam a exigência fiscal impugnada.

Isso porque inexistente nos autos relatório que aponte onde estão as supostas incongruências indicadas pela fiscalização na documentação fornecida, o que dificulta o exercício da ampla defesa/contraditório da contribuinte.

Ademais, alega a recorrente que houve tributação desvinculada da limitação imposta pelo princípio da capacidade contributiva, já que não há prova da ocorrência do fato gerador do imposto de renda pessoa jurídica, e, por isso a autuação deve ser cancelada por inconstitucionalidade da exigência fiscal.

Abordou também que o lucro foi arbitrado exatamente com base no Livro de Apuração de ICMS, pelo que a conclusão é de que a fiscalização utilizou a escrita contábil apenas na parte em que lhe interessava, quando deveria ser utilizada para definição dos custos e despesas para apuração do lucro real, o que vitima a autuação.

Acrescentou, nesse particular, que a receita bruta é o elemento mais importante da contabilidade, aparecendo como a pedra angular de toda escrituração contábil, assim, qualquer escrita contábil que seja utilizada como fonte de apuração da receita bruta da empresa nunca poderia ser desprestigiada, sob pena de tornar o lançamento fiscal nulo.

Aduz, ademais, que essa é uma das conclusões apresentadas pelo perito, ao qual foi submetida à apreciação do procedimento fiscal, que apresentou laudo pericial utilizando apenas os dados documental-contábeis e analisando as bases da fiscalização efetivadas no auto em referência.

Salientou, ainda, que o argumento utilizado pela fiscalização para realizar o arbitramento do lucro, qual seja a ausência de nexos lógicos entre os lançamentos da conta “disponibilidades” em confronto com os lançamentos consignados na conta corrente, está equivocado.

Isso porque a receita bruta obtida no Livro de ICMS, utilizada como base de cálculo do lucro arbitrado pela fiscalização, é superior ao valor total dos créditos ocorridos nas contas correntes, de acordo com a conclusão do laudo pericial anexado à impugnação.

A recorrente pugna a ilegalidade do arbitramento do lucro no caso dos autos, pois se a fiscalização utilizou os livros contábeis do impugnante para conhecer a receita bruta, não há razão para apontar que a escrita composta exatamente pelos mesmos livros utilizados para autuação deva ser desconsiderada.

Sendo assim, a escrita contábil-fiscal da recorrente é regular para apuração de IRPJ pelo lucro real.

Proclama a recorrente que as despesas e custos anotados nos livros fiscais devem ser considerados, sobretudo o CMV (custo de mercadoria vendida), o que afasta o arbitramento do lucro.

Alega, ademais, que não foi provada a camuflagem de fatos tributáveis.

Entende descabida a suposição de omissão de receitas, já que o confronto entre a movimentação financeira e a receita bruta apontada pela fiscalização, indica que o aporte de créditos em conta corrente se deu em volume menor ao da receita bruta conhecida.

Quanto à movimentação financeira, a recorrente questiona a atuação do fisco, que apesar de utilizar dados constantes de extratos bancários para o procedimento de arbitramento, fundamentou a atuação na suposta ausência de comprovação da origem de receitas creditadas nas contas bancárias do contribuinte.

Outrossim, alega o descumprimento do dever de prova por parte da fiscalização, que deixou de demonstrar que os créditos em conta corrente apurados importariam em omissão de receitas tributáveis, e, por isso, a exigência fiscal merece ser cancelada.

Entende, ainda, que a incidência sobre a receita bruta as alíquotas de 3% para apuração da Cofins e de 0,65% para apuração do PIS está equivocada, já que várias das notas fiscais de entrada das mercadorias apresentadas à fiscalização trazem a anotação “PIS/COFINS RECOLHIDO NA FONTE – LEI 10.147/2000”. Quer dizer, incluir essas notas fiscais na base de cálculo das referidas contribuições implica em bitributação.

Salienta, outrossim, que o laudo pericial anexado à impugnação demonstra várias situações em que houve incidência equivocada das contribuições sobre operações em que as mercadorias já tinham sofrido a incidência monofásica do tributo, ou eram alcançadas pela incidência de alíquota zero, ou isenção.

Para a multa, sustenta que sua aplicação viola o princípio do não-confisco e não observa a capacidade contributiva da recorrente, devendo, então, ser decotada dos autos de infração.

Ainda, alega a excessiva onerosidade da multa bem como sua desproporcionalidade.

Quanto à multa qualificada, combate sua aplicação, haja vista a ausência de dolo específico. Ressaltou, também, a inexistência de circunstância qualificadora a caracterizar sonegação.

Sobre a impossibilidade de aplicação da taxa Selic, tece considerações acerca da ilegalidade de sua exigência, pleiteando a aplicação, tão somente, dos juros previstos no CTN.

Por fim, requer sejam julgados improcedentes os lançamentos consubstanciados nos autos de infração, ou, sucessivamente, a retirada ou minoração das multas.

Acerca das impugnações apresentadas pelas pessoas físicas arroladas no termo de sujeição passiva solidária, transcreve-se a síntese feita no relatório do acórdão da 2ª Turma da DRJ-BH (fl. 2594 do e-processo):

As pessoas físicas arroladas como responsáveis solidários apresentaram impugnação contrária ao procedimento fiscal, consoante foi identificado no quadro resumo acima.

Os impugnantes teceram considerações específicas pertinentes a peculiaridades de cada um dos envolvidos, além de tratarem sobre aspectos legais da imputação da responsabilidade, tendo desenvolvido seus arrazoados nos seguintes tópicos:

- *Da tempestividade.*
- *Da responsabilidade tributária imputada ao impugnante no relatório fiscal.*
- *Dos fatos verdadeiros.*
- *Foram abordados ainda aspectos gerais atinentes aos seguintes assuntos em destaque:*
 - *Da nulidade por descumprimento ao art. 10 do Decreto 70.235, de 1972 - Responsabilização genérica sem declinar os atos ilícitos e ofensa aos princípios do contraditório, ampla defesa e motivação - Ofensa ao princípio da legalidade (tipicidade)*
 - *Ausência de busca da verdade material para lavratura do auto de infração - Inobservância ao dever constitucional de investigação prova da realização do suporte fático tributário.*
 - *Da não configuração do art. 135, II e III do CTN.*

No pedido final, postularam os impugnantes que fosse recebida e julgada procedente a respectiva impugnação, a fim de que fosse cancelada a exigência fiscal e retirados os impugnantes do rol de coobrigados do crédito tributário consubstanciado no PAF em comento, pelo acolhimento das razões que comprovam a sua ilegitimidade passiva.

Protestaram, ainda, pela realização de quaisquer tipos de prova e pela juntada de novos documentos capazes de elidir o feito fiscal.

DA DECISÃO DA DRJ

Em 7 de dezembro de 2009, acordaram os membros da 2ª Turma de Julgamento da DRJ de Belo Horizonte, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares arguidas para, no mérito, julgar improcedente as impugnações mantendo o crédito tributário exigido, conforme o entendimento a seguir sintetizado.

Primeiramente, entende a 2ª Turma da DRJ-BH que a alegação de nulidade não se sustenta, vez que a fiscalização seguiu estritamente os requisitos legais previstos no art. 10 do Decreto nº 70.235 de 1972 para a formalização do lançamento e à constituição das provas.

Quanto à sujeição passiva solidária, fundamenta, em síntese:

Desta forma, diferentemente das alegações dos impugnantes, em razão das disposições do art. 135, incisos II e III do CTN, e diante das evidências expostas no trabalho fiscal, a caracterização da responsabilidade solidária pelo crédito tributário relativamente às pessoas físicas arroladas no TVF e

nos respectivos Termos de Sujeição Passiva Solidária encontra sólido amparo legal.

Observa que se evidenciara do trabalho fiscal, por provas diretas e indiretas, e cuja contraprova resultara frustrada pela negação geral, a interposição de pessoas que coonestaram com Gabriel Macieira, verdadeiro dono e proprietário do grupo econômico Suzana Cereias Ltda., JM Cereais Ltda. e G.A.M. Participações Ltda. – ME, com intuito de frustrar o conhecimento do fato gerador e de simular a transferência de responsabilidade tributária.

Em face do supratranscrito, confirma como sujeitos passivos solidários, relativamente ao crédito tributário exigido da empresa Suzana Cereais Ltda., as pessoas físicas qualificadas como tais no TVF e nos respectivos Termos de Sujeição Passiva Solidária, a saber: Euclimaria Ramos Jardim, Leonardo Rodrigues Macieira, Glimarães Correa dos Santos, Nelson Vieira Oliveira, Edinélio Ramos Jardim, Gabriel Macieira e Patrícia Flávia Macieira.

Isso tudo conduziu à manutenção também da multa qualificada.

Com relação ao arbitramento do lucro, considera as informações disponíveis no Livro Registro de Apuração do ICMS aptos para obter os valores da receita bruta conhecido, cabendo se manterem as exigências de IRPJ e de CSL com base no lucro arbitrado.

No que tange ao lançamento de PIS e da Cofins, considera indispensável trabalho completo a fim de afastar a incidência das referidas contribuições sobre toda a receita bruta obtida dos Livros de Saída e de Apuração do ICMS. Ademais, o Dacon da recorrente não informa receitas isentas, não alcançadas pela tributação, com suspensão ou alíquota zero de PIS e de Cofins. Mantém, assim, as exigências desses tributos.

Dessa forma, decidiu-se por se manterem integralmente as exigências do IRPJ, da CSL, da Cofins e do PIS consubstanciadas nos autos de infração de fls. 2/27, acrescidas de multa de ofício de 150% e dos juros de mora.

DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Inconformada com a decisão, a recorrente apresentou recurso voluntário de fls. 2633 a 2678 (e-processo), em 17/2/2010, reiterando o alegado em sede de impugnação.

Com intuito de demonstrar as situações em que houve a incidência das contribuições sobre operações em que as mercadorias já tinham sofrido, ou a incidência do tributo monofasicamente, ou a incidência de alíquota zero, ou isenção, acresceu laudo pericial contábil de análise de auto de infração acompanhado dos seguintes anexos:

Anexo I: Levantamento entradas de mercadorias – produtos monofásicos e alíquota zero;

Anexo II: Valores revisão lançamento fiscal – exclusão produtos sujeitos a alíquota zero e regime monofásico PIS/Cofins;

Anexo III: Cópias de notas fiscais de entrada relativa a mercadorias sujeitas à alíquota zero e o regime monofásico.

Com relação à utilização da receita bruta como base de cálculo para PIS e Cofins, aduziu o abaixo transcrito (fl. 2667, e-processo):

(...) Nesse sentido, considerando que grande parte dos produtos comercializados pela Recorrente estão enquadrados nos casos acima indicados (aliquota zero ou isenção), não há que se admitir, como pretendeu fazer a fiscalização, que seja utilizada a Receita bruta de Vendas como base de cálculo indiscriminada para apuração de PIS e Cofins. Grande parte das operações desenvolvidas que resultaram em faturamento componente da receita bruta não estão sujeitas à incidência das referidas contribuições eis que já tributadas em regime monofásico ou alcançadas pela incidência de aliquota zero ou isenção.

(...) É que por uma simples leitura das notas fiscais de entrada das mercadorias, que certamente estavam na posse da Fiscalização, é possível identificar que várias delas trazem a anotação “PIS/COFINS RECOLHIDO NA FONTE — LEI 10.147/2000”, pelo que não poderiam ser incluídas na base de cálculo das referidas contribuições, sob pena de incorrer em bitributação, amplamente combatida na égide do atual Estado Democrático de Direito.

Ao final, requereu o provimento do recurso com a decretação da improcedência dos lançamentos, a exoneração da recorrente dos gravames do litígio, e, alternativamente, a retirada das multas ou suas reduções.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Marcos Shiguelo Takata

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade (fls. 2625, 2629 e 2633 numeração do e-processo). Dele, pois, conheço.

De início, registro que não houve interposição de recurso por parte das pessoas às quais foram imputadas a responsabilização solidária.

Houve expedição de RMF (requisição de movimentação financeira) aos bancos, para obtenção dos extratos bancários da recorrente. Porém, os lançamentos de IRPJ, de CSL, de PIS e de Cofins não se fundaram na presunção legal de omissão de receitas do art. 42 da Lei 9.430/96 (depósitos ou créditos bancários de origem incomprovada).

O levantamento de receitas se deu com base nos Livros de Entrada e de Saída de ICMS e de Apuração do ICMS. As exigências de IRPJ e CSL se fundaram imediatamente na apuração de lucro arbitrado, com base em receitas conhecidas.

Apesar de não se estar diante de receitas omitidas pela presunção legal, *juris tantum*, do art. 42 da Lei 9.430/96, impõe-se verificar se o arbitramento do lucro se deu com base na movimentação bancária obtida mediante RMF.

A falta de escrituração contábil da movimentação financeira, no caso, a ausência de contabilização dos 7.885 lançamentos bancários - correspondentes às 5 contas correntes de depósito à vista mantidas junto a 3 bancos - por si já permitiria o arbitramento do lucro, conforme aduz o autuante.

Porém, não foi só a ausência de escrituração contábil da movimentação bancária que deu causa ao arbitramento do lucro, segundo o autuante, que relaciona, na literalidade, como fatores para o arbitramento do lucro, além do supradescrito:

- a) A falta de escrituração do Lalur;
- b) A ausência de escrituração do livro de Registro de Inventário e, alternativamente, da apresentação de demonstrativo de levantamento e avaliação de estoques de mercadorias;
- c) A não apresentação dos livros fiscais da filial; a falta de escrituração de Livro Auxiliar ao Diário, nomeadamente para a abertura analítica dos registros “sintéticos” na conta “Venda de Mercadorias” feitos no Diário;
- d) A autenticação do Diário somente após ciência do Termo de Início de Ação Fiscal.

Para se extrair o juízo de que o arbitramento do lucro teve efetivamente causa na falta de escrituração da movimentação bancária, e não nos demais fatores descritos, ou se

estes concorreram de fato para se arbitrar o lucro, será necessário o exame da própria questão do arbitramento do lucro.

Grande parte da defesa da recorrente se apoia na insubsistência do arbitramento do lucro.

A bem ver, as preliminares de nulidade acusadas pela recorrente acabam por desembocar no cabimento ou não da apuração do lucro arbitrado e no critério usado para tanto.

A questão do arbitramento do lucro é *continente de mérito*, cujo conteúdo é o critério eleito e seu exercício.

Caso não haja lugar para apuração do lucro arbitrado os lançamentos (IRPJ e CSL) padecem por vício substancial. O mesmo se diga se falecer juridicidade ao critério eleito para o arbitramento do lucro.

Segundo a recorrente, se o arbitramento do lucro se deu por ausência de nexo lógico entre os lançamentos na conta “Disponibilidades” e os lançamentos bancários, então aquele resulta derruído, pois se constatou que a receita bruta registrada no Livro de Apuração do ICMS, que foi utilizado pelo autuante para quantificação das receitas omitidas, é bem superior ao total dos créditos bancários.

E a apuração do lucro arbitrado com base no Livro de Apuração do ICMS significa o uso da escrita contábil da recorrente somente na parte que interessava ao fisco. Ainda, que a escrita contábil utilizada como fonte de apuração da receita bruta jamais pode ser desprestigiada.

Sem razão. A primeira alegação só reforça a imprestabilidade da escrituração contábil da recorrente. As demais, idem. Confunde livro fiscal com livro contábil (escrituração contábil).

Vejo que a conta do Razão “4.101.001 – Venda de Mercadorias” figura na fl. 380. Os registros que nele constam são mensais. Os valores a crédito registrados nessa conta de resultado são iguais aos dos levantados dos Livros de Saída e de Apuração do ICMS e consignados no Demonstrativo de Apuração da Receita Bruta e Lucro Arbitrado que integra do Termo de Verificação Fiscal (TVF).

Nesse passo, ecoam as perguntas.

Então, apesar da falta de registros auxiliares do Razão (em que pese o autuante ter falado em registros auxiliares do Diário), a *escrituração contábil seria prestável*? Afinal, se o valor de receita bruta mensalmente levantado com base no Livro de Apuração do ICMS, e utilizado, é *coincidente* com os registros mensais constantes na conta “4.101.001 – Venda de Mercadorias” do Razão, *não caberia reconhecer a prestabilidade da escrita contábil*? O contrário não seria usar dois pesos e duas medidas?

Num primeiro lance, a resposta a essas perguntas tende a ser positiva.

Análise atenta conduz à resposta negativa.

O fato de os valores utilizados dos Livros de Saída e de Apuração do ICMS serem iguais às partidas mensais registradas na conta “4.101.001 – Venda de Mercadorias” do Razão não significa, *per se*, que as contas de resultado de custos e despesas estejam igualmente corretas, bem como as demais contas patrimoniais. A referência a correção de registro das contas patrimoniais (com reflexos ou contrapartidas em contas de resultado) é porque, ainda que possa ter havido receitas omitidas por incorreção no registro das contas patrimoniais, isso não foi constatado pelo fisco.

Ou seja, essa identidade de valores mensais (os registros constantes são de um por mês) das receitas de “4.101.001 - Venda de Mercadorias” não é bastante a acusar ou ao menos indiciar fortemente que a escrituração contábil da recorrente seja prestável.

A diversa conclusão se poderia chegar se houvesse registros auxiliares da conta “4.101.001 – Venda de Mercadorias” do Razão, com a indicação do registro analítico das receitas de vendas. Nesta hipótese, caberia a investigação quanto às contas de resultado de custos e despesas. Se não houvesse tal investigação, seria de despropósito total desprezar-se a escrituração contábil.

Ainda em tal hipótese, havendo a referida investigação sobre as contas de custos e despesas, se o resultado fosse sua incomprovação, *i.e.*, a glosa “em bloco” de grupo de contas de despesas e/ou de custos, o arbitramento seria de rigor.

Sucedem que glosar despesas “em bloco” ou de valores substanciais (e de custos) é pretender tributar o que renda não é. Isso vitimaria o lançamento por vício substancial. Diante de tal quadro, impor-se-ia o arbitramento do lucro, pois seria reconhecer que a escrituração contábil é imprestável.

Aqui se coloca outro ponto. O arbitramento do lucro não é penalidade. No caso vertente, como a atividade principal da recorrente é de revenda de mercadorias, o coeficiente de arbitramento do lucro aplicável é de 9,6% (8% acrescidos de 20%) das receitas conhecidas, para fins de IRPJ, e de 12% das receitas conhecidas, para a base de cálculo da CSL.

A propósito disso, observo o seguinte. A recorrente apresentou as notas fiscais de entrada de 2005, uma vez intimada a tanto. Na sequência, foi instada a comprovar o efetivo fornecimento das mercadorias pelas vendedoras e a saída dos recursos financeiros da recorrente. Diante disso, a recorrente não apresentou tal comprovação, e sequer prestou esclarecimentos a respeito. Simplesmente o prazo decorreu *in albis*. A intimação para a referida comprovação não se deu quanto a todas as notas fiscais, mas em relação aos mais significativos fornecedores selecionados pelo autuante.

Também *não se cuida*, a bem ver, de *adoção de dois pesos e duas medidas*. O autuante baseou-se na conciliação dos valores dos Livros de Entrada e de Saída com os do Livro de Apuração do ICMS, adotando os valores constantes nos Livros de Saída e de Apuração do ICMS. Isso, ainda que os valores mensais de saída sejam coincidentes com cada registro mensal na referida conta de resultado.

Por outro lado, a adoção dos valores dos Livros de Saída e de Apuração do ICMS, para apuração das receitas, *não implica que devessem se ter adotado, pela mesma medida de juízo ou valor* (juízo de coerência), os valores do Livro de Entrada de ICMS, para reconhecimento dos custos.

Sucedem que *não se sabe* se as entradas de mercadorias registradas no Livro de Entrada de ICMS foram *essas* as que “saíram”, ou seja, as que foram vendidas. E o problema que é a Recorrente, sobre não possuir a escrituração do Livro de Registro de Inventário, não tinha ou não apresentou *demonstrativo de estoque e avaliação* (critério Peps, Ueps, custo médio) *das mercadorias*.

Isso tudo, para não falar da ausência de escrituração contábil dos 7.885 lançamentos bancários. E o fato de o valor total dos créditos bancários ser significativamente inferior ao total da receita bruta levantada com base nos Livros de Saída e de Apuração do ICMS, não significa ou não tem o condão de reconhecer a higidez da escrituração contábil, ou de haver bons indícios de que a escrituração contábil é ainda prestável. Aliás, não se sabe se parte dos créditos bancários são representativos de receitas diversas às de venda de mercadorias ou não lançadas na partida mensal da conta “4.101.001 - Venda de Mercadorias” e nos Livros de Saída e de Apuração do ICMS. Ressalte-se que, com a última frase, *não se está a se afirmar ou mesmo “desconfiar” disso*. Trata-se somente de uma *consideração complementar*, quanto a ausência da escrituração contábil dos lançamentos bancários ser forte representativa da imprestabilidade da referida escrituração. Tão só isso.

Não é demais observar que a adoção dos valores dos Livros de Saída e de Apuração do ICMS não significa utilização de prova emprestada. Os valores registrados nos referidos livros são “confissão de dívida”, ou melhor, registro de dívidas e de valores feito pela recorrente.

Enfim, não vejo eiva de nulidade (vício substancial) para se ter procedido ao arbitramento do lucro para exigência de IRPJ e de CSL.

Retomo, nesse passo, a questão: a causa para o arbitramento do lucro foi a ausência da escrituração contábil da movimentação bancária, ou efetivamente outras havia para se apurar o lucro arbitrado?

Além da falta de escrituração contábil da movimentação bancária, noto que o Lalur só possui escrituração relativa ao três primeiros meses de 2005 e na Parte A, com ínfimos valores de lucro líquido, assim como a Parte B com registro e baixa (compensação) de prejuízo fiscal de R\$ 172,00.

Apesar de a recorrente ter apresentado as notas fiscais de entrada de 2005, instada a comprovar o efetivo fornecimento das mercadorias pelas vendedoras e a saída dos recursos financeiros da recorrente, esta não a fez. A intimação para a referida comprovação não se deu quanto a todas as notas fiscais, mas em relação aos mais significativos fornecedores selecionados pelo autuante.

Ainda, a recorrente não apresentara *demonstrativo de estoque e avaliação de mercadorias* (sobre não possuir o Livro de Registro de Inventário).

Isso é o bastante, a meu ver, para concluir que o arbitramento teve *efetivas causas concorrentes*. Ou seja, o arbitramento não se baseou simplesmente na movimentação bancária não escriturada contabilmente.

Não é o caso, portanto, para sobrestamento do feito.

Por toda essa ordem de considerações, nego provimento ao recurso sobre a questão da ilegalidade ou injuridicidade de se proceder ao arbitramento do lucro.

Prossigo com o exame da aplicação do critério do arbitramento, qual seja, com base nas receitas conhecidas, extraídas dos Livros de Saída e de Apuração do ICMS.

Para tanto, o autuante alega ter utilizado também o Livro de Entrada de ICMS – certamente para conciliação com o de Apuração do ICMS, juntamente com o de Saída.

Analisando o Demonstrativo de Apuração de Receita Bruta e Lucro Arbitrado que integra o TVF, constato o seguinte.

a) Para janeiro, o valor de receita bruta encontra-se em consonância com o indicado na coluna de valores contábeis no Livro de Apuração do ICMS – fl. 1143 – e com os da coluna de valores contábeis indicados Livro de Saída de Mercadorias – fls. 802 e 803 – e o valor de entrada no primeiro livro guarda correspondência com os valores de entrada no Livro de Entrada de Mercadorias – fls. 649 a 656;

b) Para fevereiro, o valor de receita bruta encontra-se em consonância com o indicado na coluna de valores contábeis no Livro de Apuração do ICMS – fl. 1145 – e com os da coluna de valores contábeis indicados Livro de Saída de Mercadorias – fls. 804 a 828 – e o valor de entrada no primeiro livro guarda correspondência com os valores de entrada no Livro de Entrada de Mercadorias – fls. 657 a 663;

c) Para março, o valor de receita bruta encontra-se em consonância com o indicado na coluna de valores contábeis no Livro de Apuração do ICMS – fl. 1147 – e com os da coluna de valores contábeis indicados Livro de Saída de Mercadorias – fls. 829 a 853 – e o valor de entrada no primeiro livro guarda correspondência com os valores de entrada no Livro de Entrada de Mercadorias – fls. 664 a 674;

d) Para abril, o valor de receita bruta encontra-se em consonância com o indicado na coluna de valores contábeis no Livro de Apuração do ICMS – fl. 1149 – e com os da coluna de valores contábeis indicados Livro de Saída de Mercadorias – fls. 854 a 878 – e o valor de entrada no primeiro livro guarda correspondência com os valores de entrada no Livro de Entrada de Mercadorias – fls. 675 a 682;

e) Para maio, o valor de receita bruta encontra-se em consonância com o indicado na coluna de valores contábeis no Livro de Apuração do ICMS – fl. 1203 – e com os da coluna de valores contábeis indicados Livro de Saída de Mercadorias – fls. 879 a 908 – e o valor de entrada no primeiro livro guarda correspondência com os valores de entrada no Livro de Entrada de Mercadorias – fls. 683 a 695;

f) Para junho, o valor de receita bruta encontra-se em consonância com o indicado na coluna de valores contábeis no Livro de Apuração do ICMS – fl. 1205 – e com os da coluna de valores contábeis indicados Livro de Saída de Mercadorias – fls. 909 a 941 – e o valor de entrada no primeiro livro guarda correspondência com os valores de entrada no Livro de Entrada de Mercadorias – fls. 697 a 705;

g) Para julho, o valor de receita bruta encontra-se em consonância com o indicado na coluna de valores contábeis no Livro de Apuração do ICMS – fl. 1207 – e com os da coluna de valores contábeis indicados Livro de Saída de Mercadorias – fls. 942 a 980 – e o

valor de entrada no primeiro livro guarda correspondência com os valores de entrada no Livro de Entrada de Mercadorias – fls. 706 a 715;

h) Para agosto, o valor de receita bruta encontra-se em consonância com o indicado na coluna de valores contábeis no Livro de Apuração do ICMS – fl. 1209 – e com os da coluna de valores contábeis indicados Livro de Saída de Mercadorias – fls. 981 a 1026 – e o valor de entrada no primeiro livro guarda correspondência com os valores de entrada no Livro de Entrada de Mercadorias – fls. 707 a 731;

i) Para setembro, o valor de receita bruta encontra-se em consonância com o indicado na coluna de valores contábeis no Livro de Apuração do ICMS – fl. 1211 – e com os da coluna de valores contábeis indicados Livro de Saída de Mercadorias – fls. 1027 a 1068 – e o valor de entrada no primeiro livro guarda correspondência com os valores de entrada no Livro de Entrada de Mercadorias – fls. 733 a 743;

j) Para outubro, o valor de receita bruta encontra-se em consonância com o indicado na coluna de valores contábeis no Livro de Apuração do ICMS – fl. 1213 – e com os da coluna de valores contábeis indicados Livro de Saída de Mercadorias – fls. 1069 a 1100 – e o valor de entrada no primeiro livro guarda correspondência com os valores de entrada no Livro de Entrada de Mercadorias – fls. 745 a 754;

k) Para novembro, o valor de receita bruta encontra-se em consonância com o indicado na coluna de valores contábeis no Livro de Apuração do ICMS – fl. 1215 – e com os da coluna de valores contábeis indicados Livro de Saída de Mercadorias – fls. 1101 a 1143 – e o valor de entrada no primeiro livro guarda correspondência com os valores de entrada no Livro de Entrada de Mercadorias – fls. 755 a 769;

l) Para dezembro, o valor de receita bruta encontra-se em consonância com o indicado na coluna de valores contábeis no Livro de Apuração do ICMS – fl. 1217 – e com os da coluna de valores contábeis indicados Livro de Saída de Mercadorias – fls. 1144 a 1190 – e o valor de entrada no primeiro livro guarda correspondência com os valores de entrada no Livro de Entrada de Mercadorias – fls. 770 a 785.

Não vejo, pois, erro nem vício na aplicação do critério de arbitramento com base na receita conhecida.

Os coeficientes de arbitramento foram corretamente aplicados para determinação dos lucros arbitrados (que têm sua apuração trimestral) para o IRPJ e para a CSL, respectivamente de 9,6% e de 12% - fls. 6 e 14.

Por conseguinte, nego provimento ao recurso sobre a questão do arbitramento do lucro, para fins de IRPJ e de CSL.

Passo à apreciação da questão de PIS e de Cofins.

Alega a recorrente que boa parte das mercadorias por ela comercializadas estão sujeitas ao regime monofásico e à alíquota zero de PIS e de Cofins.

Sucede que a recorrente atua no comércio de produtos alimentícios em geral, em que as receitas sobre a venda de tais produtos em grande parte se subordina ao regime monofásico e à incidência de alíquota zero de PIS e de Cofins.

Para tanto, a recorrente acosta aos autos laudo com levantamento das notas fiscais de entrada da recorrente, com apuração dos valores e percentuais conforme tabelas abaixo transcritas.

Fato Gerador	Entradas Mercadorias Alíquota Zero e regime Monofásico PIS/Cofins
Jan - 05	1.647.222,23
Fev - 05	3.449.238,70
Mar - 05	1.305.575,93
1º Trim./05	6.402.036,86
Abr - 05	1.719.068,22
Mai - 05	3.701.203,29
Jun - 05	2.532.730,44
2º Trim./05	7.953.001,95
Jul - 05	3.819.234,83
Ago - 05	5.663.413,56
Set - 05	5.391.203,31
3º Trim./05	14.873.851,70
Out - 05	867.416,04
Nov - 05	4.049.365,29
Dez - 05	1.858.310,25
4º Trim./05	6.775.091,58

Fato Gerador	Entradas Mercadorias Alíquota Zero e regime Monofásico PIS/Cofins	Entradas Mercadorias conforme Livro de apuração de ICMS	Proporção entradas alíquotas zero/monofásico sobre TOTAL ENTRADAS
Jan - 05	1.647.222,23	5.573.888,44	29,55%
Fev - 05	3.449.238,70	7.330.979,10	47,05%
Mar - 05	1.305.575,93	9.282.966,24	14,06%
1º Trim./05	6.402.036,86	22.187.833,78	28,85%
Abr - 05	1.719.068,22	7.576.244,15	22,69%
Mai - 05	3.701.203,29	12.380.905,02	29,89%
Jun - 05	2.532.730,44	9.098.116,85	27,84%
2º Trim./05	7.953.001,95	29.055.266,02	27,37%
Jul - 05	3.819.234,83	12.490.743,57	30,58%
Ago - 05	5.663.413,56	13.928.688,59	40,66%
Set - 05	5.391.203,31	9.909.412,43	54,40%
3º Trim./05	14.873.851,70	36.328.844,59	40,94%
Out - 05	867.416,04	2.127.397,10	40,77%
Nov - 05	4.049.365,29	9.852.403,67	41,10%
Dez - 05	1.858.310,25	8.669.725,58	21,43%
4º Trim./05	6.775.091,58	20.649.526,35	32,81%

Referido laudo se encontra com planilhas de detalhamento dos valores e percentuais indicados nas tabelas acima. Também se encontram carreados aos autos cópias das notas fiscais de entrada relativas a mercadorias sujeitas à alíquota zero e regime monofásico, e que se encontram nos dois volumes anexos.

Na fase impugnatória, a recorrente carrearla laudo incompleto sobre a questão, com base em amostragem de notas fiscais de entrada. O órgão julgador *a quo* não lhe conferiu valor probante, seja pela incompletude, seja porque no Dacon da recorrente a linha 13 destinada a receitas isentas, não alcançadas pela incidência da contribuição, com suspensão ou com alíquota zero das fichas 7 (PIS) e 13 (Cofins) se encontram zeradas.

Nesse passo, discordo do quanto deduzido pelo acórdão de origem.

Compulsando o volumes anexos, vê-se que as notas fiscais destinadas à recorrente são de vendas de produtos que não se sujeitam à exigência de PIS e de Cofins na sua

venda pela recorrente. Ou seja, cuida-se de materialidades submetidas ao regime monofásico e à alíquota zero de PIS e de Cofins.

O autuante simplesmente considerou toda a receita bruta obtida dos Livros de Saída e de Apuração do ICMS para sobre ela exigir o PIS e a Cofins.

Diante desse quadro, e no estágio em que se encontra o feito, não vejo como não acolher os dados constantes no laudo juntando aos autos.

Significa dizer, é por *demais razoável*, e no *limite da praticabilidade conciliada com a legalidade aplicável*, a aplicação do *percentual* dos produtos sujeitos à incidência monofásica e da alíquota zero de PIS e de Cofins em relação ao total de entradas (conforme as cópias das notas fiscais carreadas aos autos) *sobre a receita bruta* da recorrente, para *excluir* dessa o *resultado* dessa aplicação percentual. *I.e.*, aplicar-se o percentual constante na segunda tabela acima colacionada sobre a receita bruta mensal da recorrente, para excluir seu resultado da base de cálculo de PIS e de Cofins.

Como disse, é o limite da praticabilidade conciliada com a legalidade aplicável.

Porém, verifico ainda o seguinte.

Tanto o lançamento de PIS como o de Cofins se deram em bases trimestrais. É o que se constata das fls. 19 a 21, 24 a 26.

O dislate aqui é *juridicamente incontornável*. Não se trata de erro matemático, mas de *erro jurídico*. A recondução em bases mensais, *conquanto aritmeticamente possível, juridicamente não a é*, sob pena de refazimento dos autos de infração.

Em suma, trata-se de eiva que inquina os lançamentos por vício substancial.

Por tal ordem de razão, dou provimento ao recurso sobre a questão de PIS e de Cofins.

Prossigo com o exame da questão a multa qualificada.

As razões para se proceder ao arbitramento do lucro as deduzi alhures. A *conta de resultado* “4.101.001- *Venda de Mercadorias*”, embora registrada em partidas mensais, conforme se vê do Razão, contempla os *mesmos valores mensais constantes nos Livros de Saída e de Apuração do ICMS e utilizados* como receita bruta para o arbitramento do lucro.

Sobre a ausência de escrituração contábil dos 7.885 lançamentos bancários, e quanto ao fato de o total dos créditos bancários ser *inferior* à receita bruta de venda de mercadorias escriturada contabilmente e registrada nos Livros de Saída e de Apuração do ICMS, também fiz a consideração no momento próprio, ressaltando o *sentido* da ponderação feita.

Em que pese ser cabível o arbitramento do lucro, diante do quanto deduzido acima e, antes, na questão do arbitramento do lucro, não diviso aqui o dolo específico, o elemento subjetivo do tipo, para fins de qualificação da multa.

Não consigo extrair, no quadro posto e analisado, juízo de convicção quanto a presença do referido elemento subjetivo do tipo para as *condutas materializadoras* dos *suportes fáticos tributários*.

Não interfere, para tanto, vale dizer, para a consecução dos fatos imponíveis em dissídio, a questão da solidariedade exposta pelo autuante no TVF.

A solidariedade, tal como posta e apurada pelo autuante (fls. 35 a 39), em nada denuncia retardamento ou impedimento do conhecimento dos fatos geradores, e, pois, das obrigações tributárias. Só concorre para impedimento ou retardamento do conhecimento dos que podem vir a ser responsabilizados pelas obrigações tributárias concretizadas pela recorrente (contribuinte), mas não para o conhecimento dessas obrigações tributárias.

Questão de responsabilização solidária não tem de ver necessariamente com questão do elemento subjetivo do tipo, o dolo específico, no caso, para acobertar os fatos geradores de tributos federais e, pois, as obrigações tributárias federais da contribuinte, e nada há nos autos que acuse isso, conforme a descrição e valoração feita pelo autuante nas fls. 35 a 39. Acórdão em que se valoraram outros fatos, nos limites de tal lide, em que se discute o ICMS (de outra empresa do grupo), não autoriza juízo sobre dolo específico para o caso em discussão – para acobertamento dos fatos geradores de tributos federais da recorrente conforme exposto.

Em tais termos, dou provimento ao recurso sobre a questão da multa qualificada.

Quanto à suposta agressão aos princípios da capacidade contributiva e da vedação ao confisco perpetradas com a aplicação das multas, descabida sua apreciação, em face da Súmula CARF nº 2:

Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

A irresignação da recorrente quanto à taxa Selic para juros de mora é matéria sumulada pelo CARF:

Súmula CARF nº 4: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

Sob essa ordem de considerações e juízo, dou provimento parcial ao recurso para afastar as exigências de PIS e de Cofins e reduzir a multa qualificada para a multa proporcional (75%).

É o meu voto.

Sala das Sessões, em 9 de outubro de 2013

(assinado digitalmente)

Marcos Takata - Relator

Processo nº 10976.000475/2009-79
Acórdão n.º **1103-000.940**

S1-C1T3
Fl. 2.803

CÓPIA