



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

**Processo nº** 11040.720262/2011-03  
**Recurso nº** Voluntário  
**Acórdão nº** 1402-01.039 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 10 de maio de 2012  
**Matéria** AUTO DE INFRAÇÃO-IRPJ  
**Recorrente** MASCARENHAS & AVILA LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário: 2007

NULIDADE. AUTO DE INFRAÇÃO. Demonstrado que os Autos de Infração foram formalizados de acordo com os requisitos de validade previstos em lei não há que se falar em nulidade.

SIMPLES. RECEITA BRUTA. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE DE CARGAS. A receita bruta para apuração dos tributos do SIMPLES é o produto da venda de bens e serviços nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado nas operações em conta alheia, excluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos. Na prestação de serviços de transporte de cargas, quando os serviços são realizados por conta e exclusiva responsabilidade da transportadora, recebendo os valores dos fretes, inclusive aqueles efetuados por terceiros, a totalidade dos recebimentos decorrentes dessas operações integra a receita bruta para fins de determinação da base de cálculo do SIMPLES, não tendo amparo legal a exclusão dos valores repassados a terceiros pelos fretes subcontratados.

IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ. ARBITRAMENTO DO LUCRO. Cabe o arbitramento do lucro quando a pessoa jurídica, optante pelo lucro presumido, não apresentar a escrituração contábil nos termos da legislação comercial ou o livro Caixa contendo toda a movimentação financeira, inclusive a bancária.

LUCRO ARBITRADO. OMISSÃO DE RECEITA. As diferenças existentes entre as receitas registradas nos Livros Registros de Apuração do ICMS e as receitas informados na Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica, constitui omissão de receita passível de tributação.

MULTA QUALIFICADA E AGRAVADA. Correta a aplicação da multa no percentual de 225%, quando restar demonstrado que o Contribuinte, além de não atender as intimações elaboradas pela Fiscalização, agiu de forma dolosa, oferecendo à tributação parcela ínfima da receita auferida, ocultando o efetivo valor da obrigação tributária principal.

**Recurso Voluntário Negado.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencido o Conselheiro Moisés Giacomelli Nunes da Silva que dava provimento parcial para reduzir a multa ao percentual de 75%

*(assinado digitalmente)*

Leonardo de Andrade Couto - Presidente

*(assinado digitalmente)*

Antônio José Praga de Souza – Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antônio José Praga de Souza, Carlos Pelá, Frederico Augusto Gomes de Alencar, Moisés Giacomelli Nunes da Silva, Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira e Leonardo de Andrade Couto.

## Relatório

MASCARENHAS & AVILA LTDA recorre a este Conselho contra a decisão de primeira instância administrativa, que julgou procedente a exigência, pleiteando sua reforma, com fulcro no artigo 33 do Decreto nº 70.235 de 1972 (PAF).

Transcrevo e adoto o relatório da decisão recorrida:

### 1 – LANÇAMENTOS

Contra a pessoa jurídica acima identificada, foram lavrados os Autos de Infração do Imposto de Renda Pessoa Jurídica – SIMPLES - de fls. 11 a 17, do Programa de Integração Social – SIMPLES – de fls. 18 a 24, da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – SIMPLES - de fls. 25 a 31, da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – SIMPLES – de fls. 32 a 38, da Contribuição para a Seguridade Social – INSS SIMPLES – de fls. 39 a 45, do Imposto de Renda Pessoa Jurídica – Lucro Arbitrado - de fls. 51 a 57, do Programa de Integração Social de fls. 58 a 64, da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social de fls. 65 a 71, e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – Lucro Arbitrado - de fls. 72 a 77, totalizando um crédito tributário de R\$ 738.861,40, em razão da omissão de receita, apurado pelo confronto entre os valores das receitas registrados nos Livros Registros de Apuração do ICMS e os valores das receitas informados na Declaração Simplificada na Pessoa Jurídica – SIMPLES, período de 01/01/2007 a 30/06/2007, e na Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica, período de 01/07/2007 a 31/12/2007.

O Contribuinte atua no transporte rodoviário de cargas, tendo apresentado no primeiro semestre de 2007, declaração simplificada pelo Simples Federal, na condição de Empresa de

Pequeno Porte, e no segundo semestre do mesmo ano (01/07/2007 a 31/12/2007) declaração com base no lucro presumido.

As diferenças de receitas não declaradas estão demonstradas na planilha de fl. 85 e são as seguintes:

| Período           | Receita omitida – R\$ |
|-------------------|-----------------------|
| Janeiro/2007      | 82.564,34             |
| Fevereiro/2007    | 25.316,21             |
| Março/2007        | 97.444,08             |
| Abril/2007        | 203.776,61            |
| Maió/2007         | 141.827,62            |
| Junho/2007        | 146.827,62            |
| 3º trimestre/2007 | 985.470,97            |
| 4º trimestre/2007 | 784.831,77            |

Além da omissão de receita, no período de janeiro a junho de 2007, em relação ao SIMPLES, foram apuradas insuficiência no recolhimento de tributos, decorrente da alteração dos percentuais aplicáveis sobre a receita bruta acumulada por conta da adição da receita omitida à declarada.

Os valores exigidos de imposto de renda e de contribuições, na modalidade do SIMPLES, por omissão de receita, estão demonstrados nas planilhas de fls. 05 a 10.

Nos 3º e 4º trimestres, em razão da falta de escrituração no Livro Caixa da movimentação bancária, e também, não tendo apresentado a escrituração comercial e fiscal, a Fiscalização, com base no art. 530, inciso III, do RIR/1999, arbitrou o lucro, tomando por base a receita bruta, aplicando o percentual de 9,6%.

No caso da omissão da omissão de receita, a multa aplicada foi no percentual de 225%, prevista no art. 44, inciso I, e §§ 1º e 2º, da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488, de 2007, tendo em vista a intenção dolosa na conduta adotada pelo Contribuinte, e também, por ter deixado de atender intimações da Fiscalização.

No caso da insuficiência de recolhimento, a multa aplicada foi de 75%, prevista no inciso I, do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488, de 2007.

Consta nos autos (fl. 91), que foi feita a Representação Fiscal para Fins Penais, processo nº 11040.720263/2011-40.

Discordando dos lançamentos, o Contribuinte, por intermédio de seu procurador, apresenta a impugnação de fls. 105 a 133, com os documentos de fls. 134 a 139, onde faz sua defesa.

## 2 – IMPUGNAÇÃO

### 2.1. Violação de princípios constitucionais

Foram violados os princípios da capacidade contributiva, do não-confisco, da razoabilidade, da propriedade privada e da livre iniciativa, eis que a incidência da contribuição previdenciária, calculadas sobre o valor bruto do frete, excede a matriz legal constitucional das contribuições sociais e demais tributos, não atendendo o disposto no art. 145, § 1º, da Constituição Federal.

## 2.2. Do arbitramento do lucro e da omissão de receita

- Na apuração do IRPJ, CSLL, PIS/Pasep e Cofins, mediante arbitramento do lucro, foram desconsiderados pela Fiscalização os critérios regulamentares, não havendo demonstração firme da omissão de receita, bem como da imprestabilidade da documentação contábil e fiscal. Os arts. 47 da Lei nº 9.981, de 1995 e 1º da Lei nº 9.430, de 1996, que trata das hipóteses de arbitramento devem ser analisados conjuntamente com os arts. 288 e 528 do RIR/1999. Assim, apesar do Livro Caixa não conter toda a movimentação financeira, a Fiscalização tinha condições de apurar a receita bruta por intermédio das Notas Fiscais, dos Conhecimentos de Transporte Rodoviário e dos depósitos bancários, fato esse que determina a improcedência do arbitramento. Sobre o assunto, cita ensinamentos de Edmar Oliveira Andrade Filho e acórdão do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF).

- O arbitramento do lucro gerou prejuízos na medida que o coeficiente foi alterado de 8% para 9,6%.

- Para quantificar a receita, a Fiscalização adotou os regimes de caixa e de competência, gerando dupla tributação, pois os valores reconhecidos no Livro Caixa em junho de 2007, decorrentes de CTIRC emitidos em outros meses, já compuseram a receita bruta.

- Os vícios não se restringiram a esse ponto, tendo em vista que a partir das Notas Fiscais e dos CTIRC, e das despesas incorridas, resta possível identificar a receita bruta e apurar o lucro real.

- O critério utilizado pela Fiscalização não pode ser o único a justificar o arbitramento do lucro. Deve estar amparado em prova robusta da imprestabilidade da escrituração fiscal para a apuração do lucro real e só deve ser aplicado quando esgotadas todas as possibilidades. No caso, as possibilidades de apuração pelo lucro real não foram esgotadas, eis que a Fiscalização apurou claramente a receita bruta mensal e trimestral, sendo possível ter apurado o lucro real, inclusive com a dedução dos custos com combustíveis e manutenção da frota, sob pena de nulidade.

- Foram utilizados critérios distintos de tributação (lucro arbitrado e SIMPLES), procedimento que não é aceito pelo CARF.

- Com base nos arts. 284 e 530 do RIR/1999, concluiu que um dos vícios que permite o arbitramento da receita é o indício de omissão de receita, mas que precisa ser comprovada pela autoridade administrativa. A prova indiciária em que se amparou a Fiscalização não prevalece, atingindo a certeza do lançamento, seja pela adoção de critérios distintos de apuração da receita, seja em virtude de equívocos na investigação dos fatos econômicos (agenciamento de fretes).

- A atividade desenvolvida é de agenciamento de fretes, razão pela qual o valor repassado a título de fretes deve ser excluído da receita bruta. Esse é o entendimento do Conselheiro do CARF Raimar da Silva Aguiar e de outros.

## 2.3. Da base de cálculo do PIS da COFINS

Ocorreu agravamento da carga tributária, eis que os custos com combustíveis e os pedágios podem ser aproveitados pelo sistema não-cumulativo de apuração do PIS e da COFINS.

## 2.4. Da aplicação da multa no percentual de 225%

- A multa no percentual de 225% deve ser excluída, eis que não desrespeitou nenhum comando legal, não existindo infração. Não existindo infração, não pode existir punição, que é o caso da multa aplicada. A multa deve ser afastada, eis que não procedeu de forma dolosa. Eventual desorganização nos registros contábeis e fiscais não autoriza a aplicação dessa multa. Somente deve ser aplicada nos casos de dolo, fraude ou simulação.

- Considerando que todos os elementos necessários para a lavratura do Auto de Infração foram extraídos dos próprios registros e inexistindo qualquer prática dolosa, simulatória ou sonegatória, a multa a ser aplicada, no máximo, é aquela atribuída às faltas meramente moratórias.

#### 2.5. Do descabimento da Representação Fiscal para Fins Penais

A representação fiscal não tem suporte normativo em que o mero inadimplemento das contribuições não configura a tipicidade do delito para fins de representação criminal ao Ministério Público. Não merece vingar, pois o fato considerado criminoso, na verdade, encontra-se desprovido dos elementares e caracteres necessários à plena configuração de qualquer tipo penal.

#### 2.6. Do pedido

Requer que seja recebida a impugnação para o fim de anular o Auto de Infração, e ainda, a comprovação dos fatos narrados mediante prova documental, e especialmente a realização de perícia técnica contábil, relativa aos lançamentos efetuados no livro caixa de junho de 2007 e o valor do custo dos pedágios e combustíveis, além dos recibos de pagamentos aos transportadores rodoviários autônomos com base no art. 16 do Decreto nº 70.235, de 1972

#### A decisão recorrida está assim ementada:

*NULIDADE. AUTO DE INFRAÇÃO. Demonstrado que os Autos de Infração foram formalizados de acordo com os requisitos de validade previstos em lei e que não ocorreu violação das disposições dos artigos 10 e 59 do Decreto n.º 70.235, de 1972, não há que se acatar o pedido de nulidade dos lançamentos formalizados por meio dos Autos de Infração.*

*REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIIS. O processo administrativo tributário tem como objetivo decidir, na órbita administrativa, se houve ou não a ocorrência de fato gerador do imposto e, caso este tenha ocorrido, verificar se o lançamento esteve de acordo com a legislação aplicável. Desse modo, as Delegacias da Receita Federal de Julgamento não têm competência para apreciar elementos constantes na impugnação relativos à Representação Fiscal para Fins Penais, já que nele não há matéria tributária envolvida, cabendo ao Ministério Público Federal, se for o caso, promover a ação penal.*

*SIMPLES. RECEITA BRUTA. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE DE CARGAS. A receita bruta para apuração dos tributos do SIMPLES é o produto da venda de bens e serviços nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado nas operações em conta alheia, excluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos.*

*Na prestação de serviços de transporte de cargas, quando os serviços são realizados por conta e exclusiva responsabilidade da transportadora, recebendo os valores dos fretes, inclusive aqueles efetuados por terceiros, a totalidade dos recebimentos decorrentes dessas operações integra a receita bruta para fins de determinação da base de cálculo do SIMPLES, não tendo amparo legal a exclusão dos valores repassados a terceiros pelos fretes subcontratados.*

*SIMPLES. OMISSÃO DE RECEITA . As diferenças existentes entre as receitas registradas nos Livros Registros de Apuração do ICMS e as receitas informados na Declaração Simplificada na Pessoa Jurídica - SIMPLES, constitui omissão de receita passível de tributação.*

*SIMPLES. INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO. É cabível a exigência das diferenças de imposto e contribuições recolhidas a menor, em decorrência da alteração dos percentuais aplicáveis sobre a receita bruta acumulada por conta da adição da receita omitida à declarada.*

*LUCRO ARBITRADO. RECEITA BRUTA. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE DE CARGAS. A receita bruta para apuração do imposto de renda e contribuições na sistemática do lucro arbitrado, é o produto da venda de bens e serviços nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado nas operações em conta alheia, excluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos.*

*Na prestação de serviços de transporte de cargas, quando os serviços são realizados por conta e exclusiva responsabilidade da transportadora, recebendo os valores dos fretes, inclusive aqueles efetuados por terceiros, a totalidade dos recebimentos decorrentes dessas operações integra a receita bruta para fins de determinação da base de cálculo do lucro arbitrado, não tendo amparo legal a exclusão dos valores repassados a terceiros pelos fretes subcontratados.*

*LUCRO ARBITRADO. OMISSÃO DE RECEITA. As diferenças existentes entre as receitas registradas nos Livros Registros de Apuração do ICMS e as receitas informados na Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica, constitui omissão de receita passível de tributação.*

*ARBITRAMENTO DO LUCRO. Cabe o arbitramento do lucro quando a pessoa jurídica, optante pelo lucro presumido, não apresentar a escrituração contábil nos termos da legislação comercial ou o livro Caixa contendo toda a movimentação financeira, inclusive a bancária.*

*LANÇAMENTOS DECORRENTES. PIS/PASEP. COFINS. CSLL. A solução dada ao litígio principal, relativo ao IRPJ, aplica-se, no que couber, aos lançamentos decorrentes, quando não houver fatos ou argumentos a ensejar decisão diversa.*

*BASE DE CÁLCULO. PIS/PASEP. COFINS. As contribuições para o PIS e para a COFINS devem ser calculadas com base na receita bruta, assim entendida a receita bruta da pessoa jurídica, sendo irrelevante o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas.*

*MULTA NO PERCENTUAL DE 225%. Justifica-se a aplicação da multa no percentual de 225% e a formalização de Representação Fiscal para Fins Penais, quando restar demonstrado que o Contribuinte, além de não atender as intimações elaboradas pela Fiscalização, agiu de forma dolosa, oferecendo à tributação parcela ínfima da receita auferida, ocultando o efetivo valor da obrigação tributária principal.*

*PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS. Os princípios constitucionais tributários são endereçados aos legisladores e devem ser observados na elaboração das leis tributárias, não comportando apreciação por parte das autoridades administrativas responsáveis pela aplicação destas, seja na constituição, seja no julgamento administrativo do crédito tributário.*

*Impugnação Improcedente*

Cientificada da aludida decisão, a contribuinte apresentou recurso voluntário, no qual contesta as conclusões do acórdão recorrido, repisa as alegações da peça impugnatória e, ao final, requer o provimento, nos seguintes termos:

#### V – DOS PEDIDOS

**DIANTE DO EXPOSTO**, requer seja recebido o presente **RECURSO VOLUNTÁRIO**, julgando procedentes os argumentos exarados para o fim de cancelar integralmente o suposto crédito tributário objeto do lançamento.

Ao cabo, em caráter sucessivo, caso não seja cancelado integralmente o auto de infração, o que efetivamente não se espera, seja reduzido o percentual relativo à multa.

Nestes termos,  
pede deferimento. 

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Antonio Jose Praga de Souza, Relator.

O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos legais e regimentais para sua admissibilidade, dele conheço.

Trata-se de auto de infração por omissão de receitas, haja vista que o contribuinte, que exerce a atividade de transporte de cargas, optante pelo Simples no 1º semestre de 2007, e pelo Lucro Presumido a partir de julho/2007 ofereceu a tributação apenas uma parte das receitas, conforme tabela abaixo reproduzida do Relatório de Auditoria Fiscal, à fl.82:

| Período 2007       | Receita Bruta PJS/DIPJ | Receita Bruta Livro ICMS |
|--------------------|------------------------|--------------------------|
| Jan/07             | R\$17.671,36           | R\$100.235,70            |
| Fev/07             | R\$4.110,61            | R\$29.426,82             |
| Mar/07             | R\$18.555,55           | R\$115.999,63            |
| Abr/07             | R\$39.604,57           | R\$243.381,18            |
| Mai/07             | R\$16.837,36           | R\$158.088,13            |
| Jun/07             | R\$19.049,79           | R\$165.877,41            |
| Jul/07             |                        | R\$350.710,88            |
| Ago/07             |                        | R\$416.762,82            |
| Set/07             |                        | R\$395.816,71            |
| 3º Trimestre Total | R\$177.819,44          | R\$1.163.290,41          |
| Out/07             |                        | R\$557.581,62            |
| Nov/07             |                        | R\$192.423,57            |
| Dez/07             |                        | R\$141.865,75            |
| 4º Trimestre Total | R\$107.039,17          | R\$891.870,94            |

Apesar de regularmente intimado e reitimado, o contribuinte não justificou à Fiscalização a expressiva redução das receitas tributas, bem como deixou de prestar outros esclarecimentos.

A Fiscalização entendeu que houve embaraço aos trabalhos fiscais e evidente intuito de fraude, lavrando a exigência com multa de 225%.

Sobreveio a impugnação e a Turma Julgadora de Primeira Instância rejeitou as manteve integralmente a exigencia.

No recurso voluntário o contribuinte limitou-se a repisar as alegações da peça impugnatória.

Uma vez que a contribuinte não trouxe no recurso voluntário novas provas e considerando que os fundamentos da decisão recorrida não merecem reparos, peço vênha para tanscreve-los e adotá-los com razões de decidir (*verbis*):

(...)

## 1 – DO PEDIDO DE NULIDADE DOS AUTOS DE INFRAÇÃO

Inicialmente, cabe esclarecer que os pressupostos legais para a validade do Auto de Infração são determinados pelo art. 10 do Decreto n.º 70.235, de 1972, que trata do Processo Administrativo Fiscal, a seguir transcrito:

*Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente:*

*I - a qualificação do autuado;*

*II - o local, a data e a hora da lavratura;*

*III - a descrição do fato;*

*IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;*

*V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de 30 (trinta) dias;*

*VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.*

O mesmo decreto dispõe sobre a nulidade no processo administrativo, nos seguintes termos:

*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.*

Analisando-se os autos, concluiu-se que as questões suscitadas pelo Contribuinte não determinam a nulidade pretendida, pois não ocorreu nenhuma das hipóteses de nulidade, previstas nos dispositivos legais supra transcrito.

Os Autos de Infração e demais termos lavrados pela Fiscalização, contemplam todos os requisitos obrigatórios previstos nos dispositivos legais supra transcritos e foram instruídos com os elementos indispensáveis à comprovação das irregularidades, não se vislumbrando nenhum vício de forma que ensejasse suas nulidades dentro das hipóteses previstas no art. 59 do mesmo decreto.

Não ocorreu cerceamento do direito de defesa, pois foi concedido o mais amplo direito à defesa e ao contraditório, tendo a oportunidade de apresentar, tanto na fase de instrução do processo e em resposta às intimações que recebeu, quanto na fase de impugnação, argumentos, alegações e documentos no sentido de tentar elidir as infrações apuradas pela Fiscalização, atendendo, assim, ao que dispõe o art. 5º, inciso LV, da Constituição Federal, de 1988, que assegura aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral, o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes

Nos Autos de Infração e no Relatório da Ação Fiscal, os quais foram recebidos pelo Contribuinte, estão descritas as infrações cometidas, bem como os dispositivos legais infringidos.

Conforme art. 60 do Decreto n.º 70.235, de 1972, se porventura houvessem irregularidades, incorreções e omissões diferentes daquelas referidas no art. 59 do mesmo decreto, e ainda, se resultassem em prejuízo para o sujeito passivo, mesmo assim os lançamentos não seriam nulos, pois poderiam ser sanados.

No caso, a questão a ser analisada é se realmente o Contribuinte cometeu as infrações descritas nos Autos de Infração e no Relatório da Ação Fiscal, que mesmo na ocorrência de serem consideradas improcedentes, não levam a nulidade dos Autos de Infração, mas sim, ao cancelamento dos valores lançados.

Diante do exposto, os Autos de Infração não são nulos, não merecendo acolhida as argumentações do Contribuinte.

## 2 – DO PEDIDO DE PERÍCIA

O Contribuinte requer a realização de perícia técnica contábil, relativa aos lançamentos efetuados no livro Caixa de junho de 2007 e do custo dos pedágios e combustíveis, além dos recibos de pagamentos aos transportadores rodoviários autônomos, para que sejam expurgados da receita bruta.

A respeito do pedido de perícia no curso de processo administrativo fiscal, dispõe o art. 16 do Decreto nº 70.235 de 06 de março de 1972:

*Art. 16 – A impugnação mencionará:*

*[...]*

*IV – As diligências ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito. (Redação dada pelo art. 1º da Lei nº 8.748, de 09/12/93).*

*§ 1º – Considerar-se-á não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do art. 16. (parágrafo introduzido pelo art. 1º da Lei nº 8.748, de 09/12/1993).*

Portanto, no caso de perícia, a lei determina que devem ser expostos os motivos que justifiquem a perícia, formulados os quesitos e nomeado o perito. Se não atender a todos esses requisitos, considera-se como não formulado o pedido de perícia.

No caso em tela, o Contribuinte não formulou os quesitos referentes aos exames desejados, nem nomeou o seu perito, não atendendo, portanto, os requisitos determinados no inciso IV do art. 16 do Decreto nº 70.235, de 1972.

Diante do exposto, considera-se como não formulado o pedido de perícia por deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do art. 16 do Decreto nº 70.235, de 1972.

## 3 – DOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS

O Contribuinte argumenta que foram violados diversos princípios constitucionais, entre os quais o da capacidade contributiva, do não-confisco, da razoabilidade, da propriedade privada e da livre iniciativa.

As questões que envolvem princípios constitucionais e inconstitucionalidade de leis não podem ser analisadas pelo julgador da esfera administrativa. Essa análise foge à alçada das autoridades administrativas, que não dispõem de competência para examinar hipóteses de violações às normas legitimamente inseridas no ordenamento jurídico nacional. As autoridades administrativas, enquanto responsáveis pela execução das determinações legais, devem sempre partir do pressuposto de que o legislador tenha editado leis compatíveis com a Constituição Federal.

Deve-se observar que as supostas ofensas aos princípios constitucionais levam a discussão para além das possibilidades de juízo desta autoridade. No âmbito do procedimento administrativo tributário, cabe, tão-somente, verificar se o ato praticado pelo agente do fisco está, ou não, conforme à lei, sem emitir juízo da legalidade ou constitucionalidade das normas jurídicas que embasam aquele ato.

Uma vez validamente editada a norma, é dever da autoridade fiscal aplicá-la sem perquirir acerca da justiça ou injustiça dos efeitos que gerou, cabendo lembrar que o lançamento é atividade plenamente vinculada à lei, não estando ao livre critério do agente lançar ou não lançar o crédito tributário ou escolher a oportunidade de lançá-lo.

Os órgãos administrativos de julgamento estão obrigados a cumprir os atos normativos expedidos pelos órgãos superiores, conforme determina o inciso V do art. 7º da Portaria MF nº 341, de 12/07/2011, que assim dispõe:

*Art. 7º São deveres do julgador:*

*[...]*

*V - observar o disposto no inciso III do art. 116 da Lei nº 8.112, de 1990, bem como o entendimento da RFB expresso em atos normativos.*

O princípio da legalidade, assentado no art. 37, *caput*, da Constituição Federal de 1988, e o previsto no parág. único do art. 142 do Código Tributário Nacional, vinculam a atividade do lançamento à lei, sob pena de responsabilidade funcional.

É inócuo, então, suscitar tais alegações na esfera administrativa, pois não se pode, sob pena de responsabilidade funcional, desrespeitar as normas motivadoras do lançamento, cuja validade está sendo questionada, em observância ao art. 142, parágrafo único, do Código Tributário Nacional (CTN).

Quanto à alegação de que os valores exigidos estão acima da sua capacidade financeira não compete apreciação, uma vez que a capacidade contributiva é princípio dirigido ao legislador de forma a orientar a feitura da lei. Uma vez positivada a norma, é dever da autoridade fiscal aplicá-la.

Em relação ao confisco, esclareça-se, ainda, que a vedação à utilização de tributo com efeito de confisco, preceituada pelo art. 150, IV, da Constituição da República Federativa do Brasil, impede que o padrão de tributação seja insuportável ao contribuinte e é dirigida ao Poder Legislativo, que deve tomar em consideração tal preceito, quando da feitura das leis.

No caso concreto, dado que a administração tributária apenas exerceu o poder/dever de tributar, conferido pela Constituição Federal e institucionalizado pela legislação infraconstitucional de regência da matéria, rechaça-se suposta mácula.

Sobre a matéria, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), já pacificou esse entendimento por meio da Súmula nº 2, cujo teor é o seguinte:

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

Pelas razões acima expostas, não há como acatar as ponderações feitas pelo Contribuinte, devendo ser afastado da análise dessa autoridade administrativa quaisquer argumentações que versem sobre inconstitucionalidade ou ilegalidade de atos legais e de ofensa a princípios constitucionais.

#### 4 – DA OMISSÃO DE RECEITA

A omissão de receita foi apurada pelo confronto entre os valores das receitas registrados nos Livros Registros de Apuração do ICMS e os valores das receitas informados na Declaração Simplificada na Pessoa Jurídica – SIMPLES, período de 01/01/2007 a 30/06/2007, e na Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (lucro presumido), período de 01/07/2007 a 31/12/2007.

A alegação do Contribuinte de que não há uma demonstração firme da omissão de receita é totalmente improcedente.

Está comprovado nos autos, por provas diretas e não por indícios ou presunções, que a receita oferecida à tributação foi inferior a registrada nos Livros Registro de Apuração do ICMS. Portanto, o lançamento está baseada em provas documentais consistentes, as quais demonstram efetivamente a ocorrência de omissão de receitas. Os valores escriturados nos Livros Registro de Apuração de ICMS presume-se verdadeiros, cabendo ao Contribuinte provar o contrário por intermédio de documentos adequados. Caso os dados neles constantes não sejam verdadeiros, cabe ao Contribuinte demonstrar a sua imprestabilidade, e não simplesmente afirmar que não está devidamente demonstrada a omissão de receita.

A Fiscalização agiu considerando fidedignas, como não poderia deixar de ser, as importâncias registradas nos livros fiscais preenchidos pelo próprio contribuinte, que indicam divergências que não foram esclarecidas, nem durante a ação fiscal, nem na impugnação. No caso, o Contribuinte foi intimado, por duas vezes, a esclarecer as referidas diferenças (fls. 93 a 95 e 97, porém nada respondeu, limitando-se a solicitar prazo maior para atender os esclarecimentos solicitados pela Fiscalização. Em momento algum preocupou-se em negar a sua ocorrência ou justificar o porquê da discordância entre os valores constantes dos livros fiscais supracitados.

Outro argumento da defesa é que a atividade desenvolvida é de agenciamento de fretes, razão pela qual os valores repassados a título de fretes devem ser excluídos da receita bruta. Além disso, afirma que a Fiscalização tinha condições de apurar o lucro real.

A regra normal de tributação é aquela na forma do lucro real, em que as pessoas jurídicas apuram seus resultados a partir das demonstrações financeiras, com base em escrituração regular. Sendo, pois, o lucro real a regra geral para a tributação das pessoas jurídicas, então, por consequência, o lucro arbitrado, o lucro presumido e o SIMPLES, configura-se uma opção oferecida quando satisfeitas determinadas condições.

E, não se encontra na legislação de regência, a permissão para que, nas sistemáticas do SIMPLES, lucro arbitrado e presumido, possa ser deduzido da receita bruta, os valores repassados a terceiros a título de fretes.

Tanto no SIMPLES, como no lucro arbitrado e no lucro presumido, a apuração do imposto de renda é baseada na receita bruta auferida. No caso do SIMPLES, o conceito de receita bruta é aquele previsto no § 2º do art. 2º da Lei nº 9.317, de 1996; no caso do lucro arbitrado e no presumido, no art. 224 do RIR/1999, que assim dispõem:

*§ 2º Para os fins do disposto neste artigo, considera-se receita bruta o produto da venda de bens e serviços nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado nas operações em conta alheia, não incluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos.*

*Art. 224. A receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia (Lei nº 8.981, de 1995, art. 31).*

*Parágrafo único. Na receita bruta não se incluem as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos e os impostos não cumulativos cobrados destacadamente do comprador ou contratante dos quais o vendedor dos bens ou o prestador dos serviços seja mero depositário (Lei nº 8.981, de 1995, art. 31, parágrafo único).*

Verifica-se que o Contribuinte é uma prestadora de serviços de transporte de cargas e, nesta condição, efetua o transporte de cargas contratados em veículos de sua propriedade e de terceiros. No caso de contratar terceiros para efetuar os fretes (caminhoneiros autônomos), assume a obrigação de transportar os produtos, recebendo pelos fretes, cujo valor é repassado parcialmente para os caminhoneiros autônomos.

Portanto, seu trabalho não é de simples agenciamento de fretes, recebendo comissões, mas sim, de prestação de serviços de transportes de cargas. Assim, se os serviços de transportes são realizados em nome do Contribuinte, por sua conta e risco, a receita bruta corresponde ao produto da venda dos referidos serviços.

O Contribuinte optou pelo SIMPLES no período de 01/01/2007 a 30/06/2007, e teve o seu lucro arbitrado no período de 01/07/2007 a 31/12/2007. Portanto, correto o procedimento da Fiscalização em considerar como base de cálculo os valores totais dos fretes, não cabendo, por falta de previsão legal, excluir aqueles transferidos para terceiros pelos fretes subcontratados. Esses valores, se comprovados, somente poderiam ser deduzidos como custos ou despesas, caso fosse adotada a forma de tributação pelo lucro real, que não é o caso do Contribuinte.

E, também, não podia ser adotado o regime de tributação pelo lucro real, pois o Contribuinte, além de ter optado no 2º semestre de 2007 pela sistemática do lucro presumido, não mantinha a escrituração com observâncias das leis comerciais e fiscais, necessária para adotar a referida sistemática.

Também não há nenhum impedimento do procedimento da Fiscalização em tributar a omissão de receita nas sistemáticas do SIMPLES e do lucro arbitrado dentro do mesmo ano-calendário. No 1º semestre, a sistemática de tributação foi pelo SIMPLES pelo fato de que o Contribuinte fez essa opção e a Fiscalização não detectou nenhum impedimento para que fosse feita a tributação da receita omitida nesse sistema de tributação. Já, no 2º semestre, não tendo o Contribuinte obedecido os requisitos legais para a opção pelo lucro presumido, e não tendo condições de apurar o lucro real, a Fiscalização corretamente utilizou a sistemática de tributação pelo lucro arbitrado.

Em relação ao argumento de que ocorreu dupla tributação em razão de que a Fiscalização utilizou, para a apuração da receita, os regimes de caixa e de competência, no mês de junho, gerando dupla tributação, constata-se que o Contribuinte não trouxe as autos nenhuma prova que pudesse comprovar tal alegação. Alegações desacompanhadas de documentos comprobatórios, quando esse for o meio pelo qual sejam provados os fatos alegados, não tem valor probante. O artigo 15 do Decreto nº 70.235, de 1972, determina que a impugnação deve ser formalizada por escrito e ser instruída com os documentos em que se fundamentar. No caso, cabia ao Contribuinte demonstrar quais os valores que foram tributados em duplicidade. Porém, nada demonstrou, razão pela qual os valores da omissão de receita não devem ser alterados.

Diante do exposto, a omissão de receita deve ser mantida integralmente, não prosperando as alegações feitas pelo Contribuinte.

## 5 - INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO. SIMPLES

Em razão da mudança de faixas de receita bruta acumulada provocadas pelo acréscimo na receita bruta declarada da receita omitida, em alguns períodos, os valores declarados pelo Contribuinte no SIMPLES sofreram mudanças nos percentuais, gerando insuficiência de recolhimentos, sendo exigidas de ofício.

Apesar de não constar na impugnação contestação expressa quanto à essa infração, é de se considerá-la implicitamente impugnada, uma vez que a exigência é consequência da infração referente à omissão de receita, e caso esta fosse considerada improcedente, aquela também o seria.

Entretanto, como a decisão foi pela manutenção da omissão de receita, a exigência de ofício das insuficiências de recolhimento deve ser mantida.

## 6 – ARBITRAMENTO DO LUCRO

Nos 3º e 4º trimestres do ano-calendário de 2007, em razão da falta de escrituração no Livro Caixa da movimentação bancária, e também, não tendo apresentado a escrituração comercial e fiscal, a Fiscalização, com base no art. 530, inciso III, do RIR/1999 arbitrou o lucro, tomando por base a receita bruta, aplicando o percentual de 9,6% sobre a receita bruta apurada.

Os argumentos trazidos pelo Contribuinte não prosperam para afastar o arbitramento do lucro nesses dois trimestres.

Como já dito antes, a regra normal de tributação é aquela na forma do lucro real, em que as pessoas jurídicas apuram seus resultados a partir das demonstrações financeiras, com base em escrituração regular. Sendo, pois, o lucro real a regra geral para a tributação das empresas, então, por consequência, o lucro presumido e o lucro arbitrado configuram-se em exceções à regra geral.

No caso da pessoa jurídica sujeita à tributação pelo lucro real, não há dúvidas que deve manter escrituração com observâncias das leis comerciais e fiscais, devendo abranger todas as operações do contribuinte (art. 251 e parágrafo único do RIR/1999).

A pessoa jurídica optante pela tributação com base no lucro presumido, se não mantém escrituração nos termos da legislação comercial e fiscal, deve manter obrigatoriamente o Livro Caixa, no qual deve escriturar toda a movimentação financeira, inclusive bancária. Essa obrigatoriedade está prevista no art. 527, inciso I, e § único, do RIR/1999, que assim dispõe:

*Art. 527. A pessoa jurídica habilitada à opção pelo regime de tributação com base no lucro presumido deverá manter (Lei nº 8.981, de 1995, art. 45):*

*I - escrituração contábil nos termos da legislação comercial;*

*II - Livro Registro de Inventário, no qual deverão constar registrados os estoques existentes no término do ano-calendário;*

*III - em boa guarda e ordem, enquanto não decorrido o prazo decadencial e não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, todos os livros de*

*escrituração obrigatórios por legislação fiscal específica, bem como os documentos e demais papéis que serviram de base para escrituração comercial e fiscal.*

***Parágrafo único. O disposto no inciso I deste artigo não se aplica à pessoa jurídica que, no decorrer do ano-calendário, mantiver Livro Caixa, no qual deverá estar escriturado toda a movimentação financeira, inclusive bancária (Lei nº 8.981, de 1995, art. 45, parágrafo único). Grifei.***

Por isso, quando solicitado pelo Fisco, o Contribuinte deve exhibir os documentos e os respectivos livros comerciais e fiscais ou o Livro Caixa contendo toda a movimentação financeira, inclusive a bancária, em boa ordem, escriturados e em dia.

O arbitramento do lucro constitui uma forma de apuração da base de cálculo do imposto de renda, quando não se possa, por meio de outro critério, determinar corretamente o valor do lucro a ser tributado.

Não restam dúvidas de que tal forma de tributação, por se caracterizar como uma medida extrema, não pode ser considerada como regra, mas, tão-somente, como uma exceção a ser aplicada quando ocorrer desobediência insanável para a apuração do lucro real ou lucro presumido, bem como se a pessoa jurídica descumprir obrigações acessórias.

A autorização legal para o arbitramento do lucro, quando o Contribuinte é optante pelo lucro presumido, no caso da não apresentação do Livro Caixa devidamente escriturado, é prevista no art. 530, inciso III, do RIR/1999, a seguir é transcrito:

*Art. 530. O imposto, devido trimestralmente, no decorrer do ano-calendário, será determinado com base nos critérios do lucro arbitrado, quando (Lei nº 8.981, de 1995, art. 47, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º):*

*[...]*

*III - o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o Livro Caixa, na hipótese do parágrafo único do art. 527;*

*[...]*

Analisando-se os autos concluiu-se que o procedimento da Fiscalização em arbitrar o lucro está correto.

O Contribuinte, sendo optante pelo lucro presumido, deveria ter apresentado a escrituração contábil nos termos da legislação comercial, ou o Livro Caixa, no qual deveria estar escriturado toda a movimentação financeira, inclusive bancária. Porém, devidamente intimada, não apresentou o Livro Caixa escriturado de acordo com o disposto no parágrafo único do art. 527 do RIR/199, não restando à Fiscalização outra alternativa senão de arbitrar o lucro.

O arbitramento do lucro foi devidamente apurado com base na receita bruta, aplicando-se o percentual correto, tudo de acordo com a legislação tributária.

Diante do exposto, o arbitramento do lucro deve ser mantido.

## **7 – MULTA NO PERCENTUAL DE 225%**

Entende o Contribuinte que a multa deve ser afastada, eis que não existe infração, nem prática dolosa, simulatório ou sonegação.

**No caso dos autos, foram aplicadas as seguintes multas:**

1 – 75% sobre as insuficiências nos recolhimentos do imposto de renda e das contribuições sociais, prevista no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488, de 2007.

2 – 225% sobre o imposto de renda e contribuições apuradas com base na omissão de receita, prevista no art. 44, inciso I, e parágrafos 1º e 2º, da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488, de 2007, tendo em vista a intenção dolosa do Contribuinte de impedir ou retardar o conhecimento da ocorrência do fato gerador (multa qualificada) e pelo não atendimentos das intimações para prestar esclarecimento (multa agravada).

Para melhor entendimento, transcreve-se, a seguir, o art. 44 da Lei nº 9.430 de 1996, com a redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007:

*Art. 14. O art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passa a vigorar com a seguinte redação, transformando-se as alíneas a, b e c do § 2º nos incisos I, II e III:*

*“Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:*

*I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;*

*II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:*

*a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;*

*b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.*

*§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.*

*[...]*

*§ 2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para:*

*I - prestar esclarecimentos;*

*[...]*

Como visto, nos termos do § 1º do artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996, só é admitida a aplicação da multa no percentual de 150%, nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, que assim dispõem:

*Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:*

*I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;*

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

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

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

Como está expresso, a multa de 150% de que trata o parágrafo 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996 (redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488, de 2007), tem aplicação sempre que em ação fiscal constata-se a ocorrência de sonegação, fraude ou conluio.

Vê-se que, para enquadrar determinado ilícito fiscal nos dispositivos dessa lei, há necessidade que esteja caracterizado o dolo. O dolo, que se relaciona com a consciência e a vontade de agir, é elemento de todos os tipos penais de que trata a Lei nº 4.502, de 1964, ou seja, a vontade de praticar a conduta, para a subsequente obtenção do resultado. Deve ficar demonstrada que a conduta praticada teve o intuito consciente voltado a suprimir ou reduzir o pagamento do tributo ou contribuições devidos.

No presente caso, o Contribuinte declarou a menor expressivos valores de receita durante o período de 01/01/2007 a 31/12/2007 e não escriturou no Livro Caixa a sua movimentação bancária, no período de 01/07/2007 a 31/12/2007. Esses procedimentos configuram, sem dúvida, a intenção dolosa na sua conduta com o propósito de impedir ou retardar, o conhecimento por parte da autoridade fazendária, da ocorrência do fato gerador, enquadrando-se na hipótese prevista nos art. 71 (sonegação) da Lei nº 4.502, de 1964. Esse "animus", vontade de querer o resultado, ou assumir o risco de produzi-lo, ficou evidenciado e demonstrado nos autos, não podendo ser considerados meros erros de ordem material, posto que não se tratam de atos isolados, mas reiteradamente praticados pelo Contribuinte em todos os meses do ano-calendário de 2007.

Não é razoável supor que a contribuinte tenha, inadvertidamente, se equivocado em não oferecer à tributação a totalidade das receitas auferidas em todos os meses do ano-calendário de 2007. A enorme discrepância entre o que ofereceu à tributação nas suas declarações e o que estava escriturado nos Livros de Registro e Apuração do ICMS, demonstra a absoluta impossibilidade do mero equívoco, do simples erro material de pequena monta. No caso, a receita oferecida à tributação foi de apenas 15,70%.

Portanto, existiu a vontade de praticar uma ação dolosa

Em relação ao aumento no percentual de 150% para 225% (art. 44, § 2º Lei nº 9.430 de 1996, com a redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007), entende-se que deve ser mantido, eis que o Contribuinte deixou de atender as intimações elaboradas pela Fiscalização, deixando de prestar os esclarecimentos solicitados no Termo de Início do Procedimento Fiscal de fls. 93 a 95 e no Termo de Reintimação Fiscal nº 0001 de fl. 97.

Diante do exposto, a multa aplicada no percentual de 225% deve ser mantida, não podendo ser afastada ou reclassificada para a de natureza moratória.

## 8 – LANÇAMENTOS DECORRENTES

Os lançamentos do Programa de Integração Social – SIMPLES – de fls. 18 a 24, da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – SIMPLES - de fls. 25 a 31, da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – SIMPLES – de fls. 32 a 38, da Contribuição para a Seguridade Social – INSS SIMPLES – de fls. 39 a 45, do Programa de

Integração Social de fls. 58 a 64, da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social de fls. 65 a 71, e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – Lucro Arbitrado - de fls. 72 a 77, foram lavrados em decorrência da omissão de receita apurada.

Assim, como a omissão de receita foi mantida (item 4 desse voto) e não tendo fatos ou argumentos novos a ensejar conclusão diversa, é de se manter essas exigências, ante a íntima relação e causa e efeito.

Há disposição legal expressa de que a receita omitida seja incluída na base de cálculo do SIMPLES, da CSLL, PIS e COFINS, conforme art. 18 da Lei nº 9.317, de 1996 (SIMPLES) e § 2º do art. 24 da Lei nº 9.249, de 1995.

Art. 18 da Lei nº 9.317, de 1996:

*Art. 18. Aplicam-se à microempresa e à empresa de pequeno porte todas as presunções de omissão de receita existentes nas legislações de regência dos impostos e contribuições de que trata esta Lei, desde que apuráveis com base nos livros e documentos a que estiverem obrigadas aquelas pessoas jurídicas.*

Art. 24, § 2º, da Lei nº 9.249, de 1995:

*Art. 24. Verificada a omissão de receita, a autoridade tributária determinará o valor do imposto e do adicional a serem lançados de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica no período-base a que corresponder a omissão.*

(...)

*§ 2º. O valor da receita omitida será considerado na determinação da base de cálculo para o lançamento da contribuição social sobre o lucro líquido, da contribuição para a seguridade social - COFINS e da contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP.*

Cabe esclarecer que com a edição da Lei nº 9.718, de 1998, arts. 2º e 3º, a base de cálculo do PIS/PASEP e da COFINS passou a ser a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevante o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas. Existem exclusões, porém não aquelas pleiteadas pelo Contribuinte (repasses para terceiros e pedágios).

Em relação ao argumento que ocorreu um agravamento na carga tributária, em razão de que os custos com combustíveis e os pedágios não podem ser aproveitados pelo sistema não-cumulativo, cabe esclarecer que pela sistemática de apuração dos tributos pelo SIMPLES ou pelo lucro arbitrado, não é permitido esse procedimento.

Diante do exposto, os lançamentos decorrentes devem ser mantidos integralmente.

## 9 – DA JURISPRUDÊNCIA CITADA

Quanto à jurisprudência administrativa citada pelo Contribuinte, cabe esclarecer que a mesma não vincula o julgador administrativo, constituindo tão somente elemento adicional na formação do convencimento, não podendo ser estendida administrativamente. A autoridade administrativa não pode ir além do que a lei lhe determina que seja exigido, como também não pode conceder benefícios que ultrapassem o legalmente previsto.

Quanto à jurisprudência judicial, esclareça-se que não sendo parte nos litígios objetos das sentenças citadas, não pode o Contribuinte usufruir dos efeitos nelas contidas.

## 10 – DA REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIS

No que se refere à Representação Fiscal para Fins Penais ou ação penal, é de ser registrado que as Delegacias da Receita Federal de Julgamento, como órgãos de jurisdição administrativa, têm a função de examinar a coerência dos procedimentos fiscais com as normas legais vigentes, não lhes sendo facultado pronunciar-se a propósito de cancelamento ou suspensão de ação penal, lhes falecendo competência, também, para se manifestar acerca da validade ou não de instauração do processo de Representação Fiscal para Fins Penais.

Relativamente às alegações do contribuinte quanto a esta matéria, cabe trazer citar o disposto na Portaria SRF nº 326, de 2005, cujo arts. 1º e 8º, assim preceituam:

*Art. 1º Os Auditores-Fiscais da Receita Federal deverão formalizar representação fiscal para fins penais, perante o Delegado ou Inspetor da Receita Federal responsável pelo controle do processo administrativo-fiscal, sempre que no curso de ação fiscal identificarem situações que, em tese, configurem crime definido no art. 1º ou 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, ou no art. 334 do Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 - Código Penal.*

[...]

*Art. 8º O servidor que descumprir o dever de formular representação, nos termos estabelecidos nesta Portaria, fica sujeito às sanções disciplinares previstas na Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990, sem prejuízo do disposto na legislação criminal.*

Vê-se, portanto, que a legislação prevê que os Auditores Fiscais formalizem processo contendo Representação Fiscal para Fins Penais sempre que no curso da ação fiscal identificarem situações que, em tese, configurem crime definido no art. 1º ou 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, ou no art. 334 do Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 - Código Penal.

É importante salientar, ademais, que o Auditor Fiscal tem o dever de ofício de formalizar a representação fiscal para fins penais, sob pena de sofrer as sanções.

Os desdobramentos que o processo de representação virá a ter no âmbito do Poder Judiciário fogem inteiramente da esfera da competência regimental da Secretaria da Receita Federal, pois a competência para promover a ação penal, quando for o caso, é do Ministério Público Federal.

Com relação ao cabimento ou não da representação de que se trata, cabe destacar que os processos de representação fiscal para fins penais seguem rito próprio (Portaria SRF nº 326, de 2005), não acompanhando o rito previsto no Decreto nº 70.235, de 1972, que rege o Processo Administrativo Fiscal. Logo, este órgão colegiado não tem competência para examinar a argumentação exposta em sede de impugnação ao lançamento do crédito tributário. No momento próprio, se for o caso, poderá o Contribuinte oferecer suas razões de defesa perante o Ministério Público Federal, a quem competirá propor a ação penal, se entender cabível.

Desse modo, não se deve tomar conhecimento, em sede de impugnação, das alegações acerca do cabimento ou não da representação fiscal para fins penais.

### **Conclusão**

Pois bem, (i) diante das provas patentes e incontestes da prática de omissão de receitas pelo contribuinte, apurada em seus próprios livros fiscais, (ii) da flagrante tentativa de ocultar o conhecimento do Fisco dos valores efetivamente auferidos, mediante declarações eivadas de idoneidade (DSPJ, DIPJ e DCTF), (iii) bem como ter deixado de prestar os esclarecimentos e informações, e documentação solicitados durante a auditoria, limitando-se a pedir prorrogação e não cumprir os prazos, concluo que o procedimento fiscal não merece reforma, sendo que o não atendimento às intimação potencializou o evidente intuito de fraude.

Pelo exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso.

*(assinado digitalmente)*  
Antônio José Praga de Souza