



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

**Processo n°** 11080.724888/2012-95  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 1302-001.159 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 8 de agosto de 2013  
**Matéria** Normas Gerais de Direito Tributário  
**Recorrente** ANDREA DA CUNHA GUARISE  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Exercício: 2007, 2008, 2009

Ementa:

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. FALTA DE COMUNICAÇÃO EXPRESSA. VALIDADE APÓS PORTARIA RFB 3014/11.

É possível a prorrogação do MPF, por meios eletrônicos, após a vigência da Portaria RFB n. 3014/11.

SIMPLES NACIONAL. EXCLUSÃO. OPÇÃO PELO REGIME DE APURAÇÃO DO LUCRO. ARBITRAMENTO DO LUCRO. FALTA DE INTIMAÇÃO PRÉVIA. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

O contribuinte excluído do Simples Nacional deverá apurar o lucro por uma das formas previstas na legislação do Imposto de Renda, estando obrigado a manter escrituração de acordo com o regime de apuração escolhido. Se a escrituração apresentada não se presta a apuração do lucro real ou presumido, correto o arbitramento do lucro. A lei não determina a intimação prévia do sujeito passivo para que indique o regime de sua preferência, de modo que não há nenhum vício no procedimento, mormente se a fiscalização já havia constatado a imprestabilidade da escrituração apresentada, o que deu causa a exclusão do Simples Nacional.

APURAÇÃO DO LUCRO. MOVIMENTAÇÃO BANCÁRIA. FALTA DE ESCRITURAÇÃO. FALTA DE DETALHAMENTO NO LIVRO CAIXA. POSSIBILIDADE DE ARBITRAMENTO.

Só é cabível o arbitramento do lucro quando a escrituração apresentar vícios insanáveis, que a torne imprestável. A simples falta de contabilização das movimentações bancárias por si só, não fundamenta o arbitramento do lucro, sendo o arbitramento, a última alternativa para apuração do lucro da pessoa jurídica. No caso dos autos, além de não haver escrituração da movimentação

bancária, o livro caixa apresentava outros erros, razão pela qual procede o arbitramento.

#### PIS/PASEP. COFINS. EFEITOS DA EXCLUSÃO DO SIMPLES.

Uma vez excluída do regime do Simples, incidem as normas de tributação aplicáveis às demais pessoas jurídicas (art. 32, caput, Lei Complementar 123/06), inclusive as regras de suspensão tributária (art. 47 e 48 da lei 11.196/2005).

#### APLICAÇÃO DE MULTA QUALIFICADA (150%). ENTREGA DE DECLARAÇÃO ACESSÓRIA ZERADA.

É legal a aplicação da multa disposta no art. 44, inciso I, e § 1º, da Lei n. 9.430/1996, desde que seja comprovado o intuito de fraude, o que ocorre quando é entregue declaração zerada. Nos casos de entrega de declaração com informações parciais, é descabida a aplicação da multa qualificada em relação às informações declaradas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, : a) por maioria de votos, rejeitar a preliminar de nulidade, vencidos os conselheiros Marcio Rodrigo Frizzo (Relator) e Cristiane Silva Costa; b) por unanimidade, negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto proferidos pelo Relator. Designado redator o conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado para redigir o voto vencedor.

*(assinado digitalmente)*

Eduardo de Andrade – Presidente em exercício.

*(assinado digitalmente)*

Marcio Rodrigo Frizzo - Relator.

*(assinado digitalmente)*

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Eduardo de Andrade, Marcio Rodrigo Frizzo, Cristiane Silva Costa, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alberto Pinto Souza Junior, Guilherme Pollastri Gomes da Silva.

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário e recurso de ofício.

O recurso de ofício interposto em razão do provimento parcial da impugnação, no qual o colegiado decidiu, por unanimidade de votos, exonerar parcialmente a exigência das contribuições de PIS/COFINS, no montante de R\$ 595.861,81, que atualizados com juros e multas atinge a cifra de R\$ 1.725.135,02.

Com fulcro no art. 34, I, do Decreto 70.235, de 1972 e alterações, e Port. MF nº 3, de 2008, como a exoneração do crédito tributário é superior a R\$ 1.000.000,00 (PIS/Pasep e Cofins indevidos e multa de ofício de 150%), justifica-se o presente recurso de ofício.

O recurso voluntário foi interposto pela recorrente em razão da rejeição das preliminares de nulidade e da manutenção integral do crédito tributário relativos ao IRPJ e CSLL e da manutenção parcial das exigências do PIS no valor de R\$ 3.586,74 e Cofins, no valor de R\$ 16.554,14, acrescidos dos juros de mora e multa de ofício de 150%.

Na origem, tem-se um auto de infração, sobre os fatos geradores no período de Julho de 2007 à Junho de 2009, onde se imputa as seguintes exigências fiscais (fls. 6238 a 6306):

TRIBUTO	IMPOSTO	MULTA	JUROS DE MORA	TOTAL
IRPJ	R\$ 357.042,90	R\$ 535.564,37	R\$ 137.889,90	R\$ 1.030.497,17
CSLL	R\$ 182.269,31	R\$ 273.403,98	R\$ 70.208,52	R\$ 525.881,81
PIS	R\$ 109.699,09	R\$ 164.548,68	R\$ 164.548,68	R\$ 317.600,09
COFINS	R\$ 506.303,60	R\$ 759.455,46	R\$ 759.455,46	R\$ 1.465.846,67
<b>TOTAL</b>	<b>R\$ 1.155.314,90</b>	<b>R\$ 1.732.972,49</b>	<b>R\$ 1.732.972,49</b>	<b>R\$ 3.339.825,74</b>

Os motivos que ensejaram a constituição do crédito tributário estão dispostos no Relatório da Ação Fiscal de fls. 6307 a 6328.

A recorrente tomou ciência formalmente do MPF-F 10.1.01.00-2011-00692-3, em 16/05/2011, ocasião que foi intimada a apresentar documentos (fls. 13 e 14), sendo que outros foram exigidos no decorrer do procedimento fiscalizatório. Destaca-se que o referido MPF-F foi prorrogado eletronicamente para 29/12/2011, 27/04/2012 e 24/08/2012 (fls. 2 e 3).

No início das atividades, o AFRFB intimou a recorrente exigindo a apresentação dos seguintes documentos:

- (i) Contrato social e alterações contratuais;
- (ii) Livros caixa e razão, relativos ao ano calendário 2007, 2008 e 2009, e/ou outros livros contábeis que o contribuinte mantenha escrituração;
- (iii) Extrato bancário de todas as contas bancárias pertencentes a recorrente e/ou pessoas físicas vinculadas a operações da fiscalizada, do período de 2007, 2008 e 2009.

A recorrente solicitou prorrogação de prazo para entrega de alguns dos documentos solicitados. Transcorrido o prazo, foi atendida a intimação fiscal. Cabe destaque aos seguintes documentos apresentados:

- (i) Cópia de todas as notas fiscais de vendas efetuadas de 29/12/2006 à 10/06/2009 (fls. 343 à 2790);
- (ii) Planilhas de detalhamento de todas as vendas efetuadas, do período das notas fiscais apresentadas (fls. 81 à 91);
- (iii) Extrato bancário da conta pertencente a recorrente, do período de 29/12/2006 à 31/12/2009, (fls. 92 à 215 e 218 à 341);
- (iv) Livro Caixa, contemplando informações globais, (um lançamento de cada conta por mês). Mais especificamente, o livro apresentava apenas as seguintes contas: (i) valor mensal de compra e venda; (ii) pagamento de salário e pró-labore; (iii) pagamentos de INSS, “todos consolidados em um único lançamento mensal” (fl. 6312). É o que se depreende das fls. 23 à 34.

Compulsando os documentos entregues pela recorrente, o AFRFB destacou a ocorrência dos seguintes fatos:

- (i) O livro caixa da recorrente não apresentava registro das movimentações bancárias e de caixa em sua conta corrente (cc. 6518-8, ag. 367-0, do Banco do Brasil; cc. 12970-0, ag. 06289, do Banco do Brasil; cc. 00035550-4, ag. 0429, da Caixa Econômica Federal);
- (ii) Das receitas totais auferidas pela recorrente eram proveniente de vendas de restos/sobras/resíduos/aparas de papéis, destinados à empresa Astória Papéis e Celulose Irani, respectivamente (fl. 6311), seguintes percentuais:

	2007	2008	2009
<b>Total vendas NF</b>	9.179.357,28	8.357.098,09	3.357.731,10
<b>Celulose irani</b>	7.253.125,18	3.928.197,69	1.812.213,80
<b>Astória Papéis</b>	1.742.397,60	3.871.253,60	1.685.939,10
<b>Perc Astoria</b>	18,98	46,32	47,20
<b>perc C Irani</b>	79,02	47,00	50,74

- (iii) Nas declarações apuração do simples nacional – DASN (fls. 2928 a 2955), do período fiscalizado não foi informada nenhuma receita, ou seja, foi entregue zerada e conseqüentemente a recorrente não ofereceu tais receitas à tributação;

- (iv) A recorrente faz parte de um grupo econômico onde o Sr. Alexandre da Cunha Guarise, irmão da Sra. Adrea da Cunha Guarise, atuava como sócio da recorrente.

O AFRFB, após realizar diligências em face dos principais clientes (Astória papéis e Celulose Irani) e as empresas ALEXANDRE DA CUNHA GUARISE – ME e LUIZ

PARAGUASSÚ RODRIGUES - ME, bem como das demais informações que fizeram parte do processo fiscalizatório, deliberou que:

(i) A recorrente deveria ser excluída do Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte – SIMPLES- Nacional, com fundamentos no inciso VIII, do art. 29, da lei complementar 123/2006, surtindo efeitos a partir de 01/07/20007. A efetiva exclusão ocorreu em 10/05/2012, (fl. 2962), através do ato declaratório executivo DRF/POA nº 001;

(ii) Afirmou AFRFB (fl. 6430), que *“em razão da exclusão do simples nacional, no período de junho de 2007 a dezembro de 2009, apuramos os valores de IRPJ e de CSLL, com base no lucro arbitrado, conforme determina à letra “a” do inc. II do art. 530 do decreto nº 3000/1999 (RIR/99), transcrição abaixo, uma vez que escrituração contábil apresentada não satisfaz as condições para fins de apuração no lucro real ou lucro presumido. Foram também apurados os reflexos na contribuição para o PIS e para COFINS”*. Destaca-se que não houve intimação do contribuinte para optar pelo regime de tributação do lucro;

(iii) Sobre o crédito tributário constituído incidiram juros moratórios e multa qualificada de 150%, na forma do § 1º, do art. 44 da lei 9.430/1996;

(iv) Segundo o AFRFB, o Sr. Alexandre da Cunha Guarisse, CPF nº 448.933.88053, seria sujeito passivo responsável solidário, pelos créditos tributários nos termos do art. 124, I, do CTN, (fls. 6330 e 6331). Referida pessoa foi intimada para ter ciência do presente processo, mas não ofereceu qualquer impugnação ou recurso. Os motivos dessa responsabilidade solidária estão descritos no item 6 do relatório fiscal.

A recorrente impugnou os autos de infração tempestivamente por meio de seus advogados. As argumentações apresentadas estão bem sintetizadas no relatório da DRJ, razão pela qual adoto (fls. 6475,6466), alegando, em síntese, o seguinte (fls. 6447 a 6465):

(i) “[...] a diligente auditora procedeu à exclusão da Impugnante do [...] SIMPLES NACIONAL, o que fez com base na regra do artigo 29, VIII, da Lei Complementar 123/06, omissão de escrituração válida, mantendo assim a empresa no primeiro semestre de 2007, sob o regime especial de tributação, excluindo-a para os períodos posteriores objeto da investigação fiscal. Contudo, na representação fiscal de exclusão do regime especial, dentre as infrações relatadas, a primeira que destaca a diligente fiscal é a ocorrência de omissão de receita [...]”. (fl. 6449);

(ii) “Note-se que a multa aplicada ao contribuinte foi multa qualificada, de 150% conforme artigo 44 da Lei 9.430/96 com alteração que lhe emprestou o artigo 14 da Lei 11.488/07, indicando conduta fraudulenta, sonegação. Portanto, diante da fundamentação adotada pela fiscalização a hipótese não seria do artigo 29, inciso VIII e sim do inciso XII do mesmo artigo, decorrendo daí a imediata exclusão, id est estaria a Impugnante fora do Regime Especial desde janeiro de 2007, por força do parágrafo 1º do respectivo dispositivo legal. [...] todos os valores que serviram de base para a

lavratura do auto de infração, foram fornecidos e reconhecidos mediante comprovação documental do próprio contribuinte [...]. [...] coube somente à fiscalização aplicar sobre os valores informados alíquota incidente [...], aplicar multas que entendeu cabível”. (fl. 6450);

(iii) “[...] a impugnante foi intimada do início da ação fiscal em 16 de maio de 2011, após essa data não recebeu qualquer outra intimação”. (fl. 6451);

(iv) “Assim, por força das regras contidas nos artigos 12, I, da Portaria RFB 4.066/2007 e 11, I, da Portaria RFB 11.371/2007, o MPF originário deveria ser renovado após cento e vinte dias e, posteriormente, a cada sessenta dias, que deve ser informado ao sujeito passivo ex vi, respectivamente, da regra do artigo 13 e 12 das normas referidas. [...] expirou a validade do MPF-F originário em setembro de 2011. No entanto, deu-se continuidade ao procedimento fiscal sem renovação, ou quiçá esta tenha ocorrido sem qualquer comunicação ao sujeito passivo. Consectário, inválidos os atos praticados após 17 de setembro de 2011”. (fl. 6451).

A seu favor recorrente transcreve decisões judiciais sobre o tema, além do art. 196 do CTN e entendimentos doutrinários. A recorrente afirma ainda, que:

(i) “[...] excesso de lançamento por inclusão das contribuições ao PIS e COFINS em desatenção à suspensão prevista no artigo 48 da Lei n. 11.196/2005. [...] a base de cálculo dos tributos deu se exclusivamente sobre a venda de aparas de papel [...]. Aliás, essa é a atividade fim, finalidade social da impugnante, comércio de aparas e resíduos de papel. [...] Também restou conhecido no relatório fiscal que no período em exame estas vendas foram realizadas exclusivamente para as empresas Celulose Irani e Astória Papéis. Ambas optante pelo regime de tributação pelo lucro real. Consectário, incide nas espécie as regras esculpidas nos arts. 47 e 48 da Lei nº 11.196, de 2005, é impossível o lançamento das contribuições ao PIS/Pasep e Cofins”. (fls. 6455 e 6456);

(ii) “[...] não se diga que a impugnante não estaria enquadrada nos tipos legais invocados, porque optante pelo regime de tributação “Simples”. Foi a própria fiscalização tributária quem procedeu a desclassificação do regime, e assim o fazendo não poderia exigir a tributação pelo PIS e COFINS, pois efetivamente não se trata de empresa enquadrada no simples. [...] Por outro lado, a cobrança aqui impugnada, na medida em que perpetrada a exclusão do regime Simples, implica bis in idem, pois as contribuições serão recolhidas pela impugnante, quando não houve a faculdade de crédito para os adquirentes da mercadoria, optantes pelo regime da tributação do lucro real”. (fl. 6457).

Em apoio aos seus argumentos, a recorrente transcreve ementa de julgado do STF sobre o assunto. Quanto à exclusão do Simples a recorrente alega que:

(i) “[...] A impositiva necessidade de exclusão do Regime Especial do SIMPLES a partir de janeiro de 2007. Aplicabilidade da regra do artigo 29, inciso XII, da Lei Complementar 123/06. [...] um Contribuinte que adota absolutamente o mesmo procedimento nos primeiros seis meses do ano de

2007 e igualmente no segundo semestre desse mesmo ano, repetindo-o ipis literis nos anos de 2008 e 2009, não pode ter tratamento diverso para procedimento idêntico. Se a Impugnante é sonegadora no entendimento da fiscalização, para a cobrança de tributos, aplicação de multa e instauração de procedimento penal, a sua exclusão do SIMPLES, também deve seguir o mesmo fundamento. Nesta medida observada a regra do artigo 29, inciso XII, § 1º, da Lei Complementar 123/06, a exclusão do simples deve se dar desde janeiro de 2007 [...]”. (fl. 6458);

(ii) “[...] Não pode a diligente auditora fiscal usar de critérios diversos, um para impor sanção e criminalizar, e outro para proceder a exclusão de regime privilegiado, se assim o faz, desatende o princípio da legalidade, bem como da impessoalidade. Nessa medida deve ser declarada a nulidade do auto de lançamento e ato de exclusão quanto a este ponto em específico, para o fim de proceder a exclusão da Impugnante do Regime Especial do Simples a partir de inclusive, de janeiro de 2007, com recálculo dos valores lançados, mormente mediante a exclusão das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS, bem como readequação das multas aplicadas”. (fl. 6459).

Quanto ao arbitramento do lucro para fins de cálculo do Imposto de Renda e seus reflexos, a recorrente cita o art. 148 do CTN, doutrina e jurisprudência sobre o tema em destaque, para destacar que:

(i) “[...], Desnecessidade de arbitramento, aplicação in casu do artigo 516 do Regulamento do Imposto de Renda. [...] as informações prestadas pelo contribuinte, bem como a documentação fiscal ofertada, são irreparáveis, tanto que os cálculos realizados pela diligente auditora fiscal se basearam nas informações e documentos entregues por ocasião do início da fiscalização. [...] Com todo o respeito o que fez a fiscal foi simples cálculo aritmético, baseado nos extratos bancários, notas fiscais e livro caixa elaborado pela impugnante. [...] não se trata de hipótese de arbitramento, que somente se faz possível quando necessário à mingua de informação prestada pelo contribuinte [...] O arbitramento somente seria possível mediante a omissão e falsidade, quando a fiscalização não tem outro meio para apurar a base de cálculo do tributo. [...] vedado o arbitramento, o regime aplicável é aquele previsto no Art. 516, do regulamento do imposto de renda, o Lucro Presumido”. (fls. 6459 e 6464).

Conclui a recorrente, com os seguintes pedidos:

(i) “[...] os Autos de Infrações aqui Impugnados não merecem prosperar, devendo de pronto ser decretada sua nulidade ou invalidade, alternativamente, e por apego a argumentação, uma vez afastada a preliminar, impõe-se seu cancelamento para novo lançamento excluindo-se de todo o período as contribuições para o PIS e COFINS, e recalculando-se para todo o período janeiro de 2007 a junho de 2009, o imposto de renda de pessoa jurídica e a contribuição social sobre o Lucro Líquido, observado o Regime de apuração do Lucro Presumido, consoante regra do artigo 516 do RIR [...]” (fl. 6465).

Registre-se que as exigências fiscais relativas ao período de apuração de 01/01/2007 a 30/06/2007 (fls. 6192 à 6237), estão sendo discutidas no processo 11080726851/2012-00. Ou seja, existem dois processos distintos: (i) este, que discute o 2º semestre de 2007 em diante; (ii) o que discute o 1º semestre de 2007.

Diante dos fundamentos apresentados pela recorrente em sua impugnação, a 5ª Turma de Julgamento da DRJ/POA proferiu o acórdão nº 10-40.109 (fls. 6503 à 6521), com a seguinte ementa:

*ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL*

*Ano calendário: 2007, 2008, 2009*

*DECISÕES JUDICIAIS. EFEITOS. As decisões judiciais, com NULIDADE. MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. MPF. O mandado de procedimento fiscal consiste em mero instrumento interno de planejamento, controle das atividades e procedimentos da fiscalização, não implicando nulidade do lançamento as eventuais falhas na emissão e trâmite desse instrumento, especialmente quando sequer foram confirmadas as irregularidades apontadas pela impugnante.*

*NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. Possuindo o auto de infração todos os requisitos necessários à sua formalização, nos termos do art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972, e se não forem verificados os casos taxativos enumerados no art. 59 do mesmo decreto, o lançamento não é nulo.*

*LUCRO ARBITRADO. ESCRITURAÇÃO COM ERROS, VÍCIOS OU DEFICIÊNCIAS. O imposto deve ser determinado com base nos critérios do lucro arbitrado quando a escrituração a que estiver obrigado o contribuinte contém vícios, erros ou deficiências, incluindo se a falta de registro da efetiva movimentação financeira, inclusive a bancária, que a tornam imprestável para a apuração do lucro real ou presumido.*

*LANÇAMENTOS DECORRENTES. PIS/PASEP, COFINS E CSLL. A solução dada ao litígio principal, relativo ao IRPJ, aplica-se aos lançamentos decorrentes, quando não houver fatos ou argumentos novos a ensejar decisão diversa.*

*PIS/PASEP e COFINS. RECEITAS DE RESÍDUOS OU APARAS DE PAPEL. Desde 1º de março de 2006 está suspensa a incidência dessas contribuições sobre as receitas de vendas de resíduos ou aparas de papel para pessoa jurídica que apure o imposto de renda com base no lucro real.*

*Impugnação Procedente em Parte.*

*Crédito Tributário Mantido em Parte.*

A recorrente foi cientificada da decisão de primeira instância em 04/10/2012 (fl. 6540), tendo interposto recurso voluntário em 05/11/2012 (fls.6542 a 6558), em síntese reiterando os argumentos já trazidos na impugnação, acrescentando os seguintes fundamentos:

(i) “[...] Nos termos da doutra decisão aqui acatada, foi acolhido à alegação de excesso de lançamento por inclusão das contribuições de PIS e COFINS, em face da regra contida no art. 48 da lei 11.196/2005 [...]. [...] entretanto, restaram desacolhidas, e constituem objeto deste recurso [...] redução de multa, desnecessidade de arbitramento, informações prestadas pelo próprio contribuinte que foram utilizados no originário auto de lançamento. [...] nulidade ou invalidade do auto por desatendimento a Portarias RFB nºs 4.066, de 2007, e 11.371, de 2007 e o artigo 136, parágrafo único do código tributário nacional. (fl. 6547).

(ii) Alega ainda a recorrente que “[...] deve ser declarado nulo ou, no mínimo, inválido os atos praticados após 17 de setembro de 2011, eis que ao desabrigo de MPF-F válido”. (fl. 6551).

(iii) “[...] o que diz a lei, as prorrogações e alterações serão realizadas de forma eletrônica e cientificado o contribuinte [...]. [...] a prorrogação não equivale a cientificar o contribuinte, pois, este não está obrigado ter equipamento e tampouco, acessar o site da receita federal do brasil. Deve ser cientificado, comunicado formalmente”. (fl. 6552).

(iv) “[...] a documentação fiscal ofertada, são irreparáveis, tanto que os cálculos realizados se basearam nas informações e documentos entregues à fiscalização”. (fl. 6553).

(v) “[...] para o fim de reformar a decisão recorrida, decretada a nulidade ou invalidade do procedimento, alternativamente , recalculando-se para todo o período de janeiro 2007 à junho de 2009, o imposto de renda de pessoa jurídica e contribuição social sobre o lucro líquido, observado o regime de apuração do lucro presumido, como única forma de se fazer no caso concreto a almejada e costumeira justiça”. (fl. 6558).

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro Marcio Rodrigo Frizzo

O recurso voluntário e recurso de ofício apresentados são tempestivos e apresentam todos os requisitos de admissibilidade, então deles conheço.

Analizados os fatos que norteiam a lide, passo a julgá-las no presente ordem.

### 1. Dos procedimentos fiscais e o mandado de procedimento fiscal

A recorrente alega que são inválidos/nulos os atos praticados após 17 de setembro de 2011, haja vista não ter ciência formal das prorrogações. Contrapondo-se a este entendimento, a DRJ entendeu pela improcedência dos argumentos da recorrente, uma vez que o MPF é simples instrumento de controle da administração tributária.

Data vênia aos posicionamentos defendidos por ambos recorrentes, conclui-se que não pode ser objeto de nulidade os atos praticados pela AFRFB, porque, estes se deram posteriormente a edição e Portaria RFB nº 3.014, de 29 de junho de 2011, conforme se elucida a seguir.

É corrente majoritária neste Conselho o entendimento de que o MPF é apenas um instrumento de controle administrativo interno, de modo que os vícios eventualmente verificados não implicam nulidade do auto de infração, como se observa dos seguintes precedentes:

*Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ano-calendário: 2004, 2005, 2006, 2007, 2008 FALTA DE MPF ESPECÍFICO. NULIDADE. Constituindo-se o MPF - e, por extensão, o Termo de Início de Ação Fiscal nele fundamentado - em elemento de controle da administração tributária, disciplinado por ato administrativo, eventual irregularidade formal nele detectada não enseja a nulidade do auto de infração. (...) (CARF. Acórdão 1402-001.229. Sessão 6/11/2012).*

*(...) NULIDADE. MPF. É de ser rejeitada a nulidade do lançamento, por constituir o Mandado de Procedimento Fiscal elemento de controle da administração tributária, não influndo na legitimidade do lançamento tributário. (...) (CARF. Acórdão 1402-001.145. Sessão 08/08/2012).*

A esta corrente filia-se esta Turma, razão pela qual adoto o entendimento acima como razões de decidir, para reconhecer o MPF como elemento de controle interno da administração tributária, cujos vícios não maculam o auto de infração.

Feitas essas considerações, tem-se que a recorrente teve ciência do MPF-F n. 10.1.01.00-2011-00692-3, no dia 16/05/2011, com prazo de 120 (cento e vinte) dias para o seu cumprimento, ou seja, com prazo final de 12/09/2011.

Outrossim, o MPF-F foi prorrogado sucessivas vezes, vindo a validade de suas determinações a serem estendidas para 29/12/2011, 27/04/2012 e 24/08/2012. Não obstante, a regulamentação do mandado de procedimento fiscal era realizada pela Portaria RFB n. 11371/07 até a data de 31/07/2007, quando se exigia a cientificação pessoal do sujeito passivo quando do primeiro ato de ofício.

Ocorre que, desde 1º de agosto de 2007, a Portaria RFB n. 3014/11 disciplina que as alterações do MPF serão científicas ao contribuinte por meio eletrônico, nos termos do art. 9º e do art. 4º, observe-se:

*Art. 9º As alterações no MPF, decorrentes de prorrogação de prazo, inclusão, exclusão ou substituição de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil responsável pela execução ou supervisão, bem como as alterações relativas a tributos a serem examinados e a período de apuração, serão procedidas mediante registro eletrônico efetuado pela respectiva autoridade emitente, conforme modelo constante do respectivo Anexo a esta Portaria, cientificado o contribuinte nos termos do parágrafo único do art. 4º.*

*Art. 4º O MPF será emitido exclusivamente na forma eletrônica e assinado pela autoridade emitente, mediante a utilização de certificado digital válido, conforme modelos constantes dos Anexos de I a III desta Portaria.*

*Parágrafo único. A ciência do MPF pelo sujeito passivo dar-se-á no sítio da RFB na Internet, no endereço < <http://www.receita.fazenda.gov.br> >, com a utilização de código de acesso consignado no termo que formalizar o início do procedimento fiscal.*

Portanto, considerando que na presente situação o MPF foi expedido já sob a vigência da Portaria RFB n. 3014/11, não é possível declarar nulidade a autuação efetuada sobre a égide do MPF-F 10.1.01.00-2011-00692-3, pois as prorrogações ocorreram em consonância com a legislação aplicável.

## **2. Da necessidade de intimar o contribuinte excluído do regime do Simples Nacional para escolher a modalidade de apuração do lucro**

Segundo a legislação aplicável, ao ser excluído do SIMPLES, é facultado ao contribuinte fazer a opção pela forma de apuração, se pelo lucro real trimestral ou anual ou ainda se pelo lucro presumido, nos termos do art. 32, § 2º da LC 123/06:

*Art. 32. As microempresas ou as empresas de pequeno porte excluídas do Simples Nacional sujeitar-se-ão, a partir do período em que se processarem os efeitos da exclusão, às normas de tributação aplicáveis às demais pessoas jurídicas.[...]*

*§ 2o Para efeito do disposto no caput deste artigo, o sujeito passivo poderá optar pelo recolhimento do imposto de renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido na forma do lucro presumido, lucro real trimestral ou anual. (grifo não original)*

Entretanto, consoante se percebe do Relatório de Ação Fiscal (Simples, IRPJ e Reflexos) (fl. 6307 e ss.), o AFRFB entendeu pelo arbitramento do lucro da recorrente sem antes lhe facultar a opção imposta pelo artigo acima transcrito, observe-se (fl. 6313):

*Em razão da exclusão do SIMPLES NACIONAL, no período de junho de 2007 a dezembro de 2009, apuramos os valores de IRPJ e de CSLL com base no Lucro Arbitrado, conforme determina a letra “a” do inc. II do art. 530 do Decreto n. 3000/99 (RIR/99), transcrição abaixo, uma vez que a escrituração contábil apresentada não satisfaz as condições para fins de apuração do Lucro real ou Lucro Presumido.[...]*

A conduta, sob meu ponto de vista, está em descompasso com a legislação aplicável e, portanto, merece ser reformada, a fim de que se mantenha a integridade do sistema jurídico nacional. Aliás, trata-se de observância ao princípio constitucional do devido processo legal (art. 5º, LIV, da Constituição Federal).

Isto porque, nos termos do art. 32, §2º, da LC 123/06, o sujeito passivo que for excluído do regime do Simples Nacional possui o direito de optar pela forma de apuração do lucro. Vale dizer, uma vez que não mais goza dos benefícios do regime do Simples Nacional, e justamente por conta da alteração das regras de apuração do lucro, o legislador entendeu por bem conferir-lhe tal prerrogativa.

Trata-se, a meu ver, de um direito inafastável do contribuinte, sobre o qual o AFRFB não possui qualquer ingerência. Em termos técnicos, significa dizer que o contribuinte tem o direito subjetivo de ser ouvido quanto à forma de apuração que será adotada em decorrência de sua exclusão do regime simplificado.

Em sendo assim, convém recordar o tratamento dispensado aos direitos subjetivos dentro da doutrina jurídica, o que faço por meio das lições de Maria Helena Diniz:

*O direito subjetivo, para Goffredo Teles Jr., é a permissão dada por meio de norma jurídica, para fazer ou não fazer alguma coisa, para ter ou não ter algo, ou, ainda, a autorização para exigir, por meio de órgãos competentes do poder público ou por meio de processos legais, em caso de prejuízo causado por violação de norma, o cumprimento da norma infringida ou a reparação do mal sofrido. (...)*

*O direito subjetivo é subjetivo porque as permissões, com base na norma jurídica e em face dos demais membros da sociedade, são próprias das pessoas que as possuem, podendo ser ou não usadas por elas. (...) O direito subjetivo é sempre permissão que tem o ser humano de agir conforme o direito objetivo. (DINIZ, Maria Helena. Direito Civil Brasileiro: 1. Teoria Geral do Direito Civil. 1º VOL. 24ª Ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 12 a 13).*

Das lições da doutrina acima transcritas, se percebe que o efetivo exercício de um direito subjetivo compete única e exclusivamente ao seu titular. Ou seja, não é lícito que nenhuma outra pessoa opte por exercer (ou não) um direito subjetivo que não lhe cabe.

Transportando essas lições para ao Direito Público, vê-se que a lei outorgou aos contribuintes um direito subjetivo de escolher qual o regime de apuração do lucro quando se ocorrer o fato “exclusão do Simples Nacional”. Ou seja, trata-se de uma faculdade do contribuinte optar por um dos regimes.

Digo que é uma faculdade porque é possível que o contribuinte fique inerte e não escolha por quaisquer das formas possíveis. Neste caso, caberá ao AFRFB a determinação de qual será a forma de apuração do lucro. Contudo, ressalto, este procedimento deve ser rigorosamente obedecido.

Neste contexto, fazendo a conexão entre o conceito acima e as prerrogativas da Administração Pública, consoante preceitua o Direito Administrativo, entendo que o instituto do “direito subjetivo” a favor do contribuinte, imposto por uma norma legal imperativa e inafastável anula a discricionariedade dos agentes públicos, por conta do princípio da legalidade (art. 37, *caput*, Constituição Federal).

Nesse sentido se posiciona, inclusive, José dos Santos Carvalho Filho, que bem destaca diferença entre os atos vinculados e discricionários:

*(...) Há atividades administrativas cuja execução fica inteiramente definida na lei. Dispõe esta sobre todos os elementos do ato a ser praticado pelo agente. A este não é concedida qualquer liberdade quanto à atividade a ser desempenhada e, por isso, deve submeter-se por inteiro ao mandamento legal. O desempenho de tal tipo de atividade é feito através da prática dos atos vinculados, diversamente do que sucede no poder discricionário, permissivo da prática de atos discricionários. O que se distingue é a liberdade de ação. Ao praticar atos vinculados, o agente limita-se a reproduzir os elementos da lei que os compõem, sem qualquer avaliação sobre a conveniência e a oportunidade da conduta. O mesmo já não ocorre quando pratica atos discricionários, como visto anteriormente. (CARVALHO FILHO, José dos Santos. Manual de Direito Administrativo, 22 ed., rev., ampl. e atual. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009. p. 48)*

A conclusão que se retira é que o direito subjetivo do contribuinte, consoante dito acima, impõe ao AFRFB uma conduta obrigatória, que é tratada pela doutrina administrativa como um ato vinculado, cuja observância determina a validade ou invalidade de sua atuação.

Não bastasse o desrespeito a um direito subjetivo do contribuinte, expressamente previsto em lei e que, pelo mesmo fato, impõe uma conduta obrigatória e vinculada ao agente público, é de se observar que a consequência da conduta do AFRFB é o vício no critério quantitativo do lançamento tributário.

Melhor esclarecendo.

A correta determinação da base de cálculo é nada menos do que obrigação funcional do AFRFB, pois, nos termos do art. 142, CTN, o lançamento tributário envolve também o ato de “calcular o montante devido”.

Trata-se de conduta que determina o critério quantitativo da regra-matriz de incidência tributária, que se subdivide em base de cálculo e da alíquota incidente. Evidente, portanto, que a base de cálculo é um elemento de alta relevância no mister do AFRFB.

Esse tipo de vício é de tamanha gravidade que nem mesmo pode ser sanado pelas vias recursais administrativas. Seja o DRJ ou o CARF, nenhum desses agentes pode alterar os fundamentos do auto de infração, tendo em vista que apenas realizam o controle de legalidade, nos termos em que já se manifestou este Conselho:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS  
Período de apuração: 01/09/2001 a 31/05/2004 (...) ERRO NA  
APURAÇÃO DA BASE DE CALCULO DO MONTANTE  
AUTUADO. USO INDEVIDO DE AFERIÇÃO INDIRETA.  
VÍCIO MATERIAL. OCORRÊNCIA. O cálculo do montante  
devido constitui elemento material/intrínseco do lançamento, nos  
termos do art. 142 do CTN. A adoção de base de cálculo  
equivocada altera os elementos substanciais do lançamento,  
motivo pelo qual deve ser reconhecida sua nulidade, por vício  
material, EMBARGOS ACOLHIDOS. (CARF. Acórdão 2402-  
001.319. Rel. Cons. Ronaldo de Lima Macedo. 4ª Câm. 2ª Seção.  
Sessão em 21/10/2010)*

Na mesma trilha caminhou este Conselho em diversas outras ocasiões, consoante se percebe dos acórdãos n. 106-12150<sup>1</sup>, n. 103-19689<sup>2</sup> e n. 106-13212<sup>3</sup>. E mais, pretender modificar este elemento do lançamento (base de cálculo) implicaria em realizar um novo lançamento em novo lançamento (haja vista este ser um critério integrante da regra-matriz de incidência **tributária**), como já decidiu este Conselho:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS  
Período de apuração: 01/09/2001 a 31/05/2004 (...) ERRO NA  
APURAÇÃO DA BASE DE CALCULO DO MONTANTE  
AUTUADO. USO INDEVIDO DE AFERIÇÃO INDIRETA.  
VÍCIO MATERIAL. OCORRÊNCIA. O cálculo do montante  
devido constitui elemento material/intrínseco do lançamento, nos  
termos do art. 142 do CTN. A adoção de base de cálculo  
equivocada altera os elementos substanciais do lançamento,  
motivo pelo qual deve ser reconhecida sua nulidade, por vício*

<sup>1</sup> ERRO MATERIAL NA FORMALIZAÇÃO DO LANÇAMENTO - Comprovado, em grau de recurso, a existência de erro material na base cálculo do imposto lançado, cancela-se o auto de infração para que outro seja feito em boa e devida forma. Lançamento cancelado. (CARF. Acórdão 106-12150. Rel. Cons. Sueli Efigênia Mendes de Britto. 6ª Câm. 1º Conselho de Contribuintes. Sessão 21/08/2001)

<sup>2</sup> PIS/Decorrência - Improcedência do Lançamento – Ausência de Previsão Legal para a Autoridade Julgador Inovar o Lançamento - No âmbito da Delegacia de Julgamento descabe competência à Autoridade Julgadora para inovar o lançamento a fim de corrigir o dispositivo dado como violado. (CARF. Acórdão 103-19689. Rel. Cons. Victor Luís de Salles Freire. Turma Ordinária. 3ª Câm. 1º Conselho. Sessão 14/10/1998)

<sup>3</sup> CANCELAMENTO DE LANÇAMENTO – ERRO NA BASE DE CÁLCULO E ALÍQUOTA - Uma vez identificado erro evidente e essencial na base de cálculo e na alíquota do auto de infração, posto que adotada a alíquota de 100% sobrebase de cálculo, é de se cancelar o lançamento. Recurso provido. (CARF. Acórdão 106-13212. Rel. Cons. Orlando José Gonçalves Bueno. Turma Ordinária. 6ª Câm. 1º Conselho de Contribuintes. Sessão 27/02/2003)

*material, EMBARGOS ACOLHIDOS. (CARF. Acórdão 2402-001.319. Rel. Cons. Ronaldo de Lima Macedo. 4ª Câm. 2ª Seção. Sessão em 21/10/2010) (grifo não original)*

*NORMAS PROCESSUAIS. COMPETÊNCIA. Impossibilidade de o órgão julgador aperfeiçoar lançamento transbordando sua competência. Lançamento decorrente de auditoria interna na DCTF com irregularidades nos créditos vinculados, tendo sido comprovada existência de medida judicial que os suporte. Impossibilidade de se alargar sua existência para se prestar a lançamento destinado a prevenir decadência. Recurso provido. (CARF. Acórdão 201-78416. Rel. Cons. Maurício Taveira e Slva. Turma Ordinária. 1ª Câm. 2º Conselho. Sessão 18/05/2008). (grifo não original)*

No mesmo sentido estão os acórdãos n. 192-00015<sup>4</sup> e 102-47829<sup>5</sup>. Em resumo, é evidente que, uma vez excluída do SIMPLES Nacional, a recorrente tinha a opção de escolher entre o lucro presumido, o real trimestral ou anual, opção esta que foi ignorada pela AFRFB.

Por isso, é imprescindível que o contribuinte seja intimado para escolher qual o regime de apuração do lucro deverá ser aplicado pelo AFRFB. Após tal ato, o contribuinte pode agir de duas maneiras: (i) ficar inerte, quando então a escolha caberá ao AFRFB; (ii) optar por um dos regimes possíveis, quando então o AFRFB ficará obrigado a obedecer a opção.

No caso presente, é de se notar que a recorrente jamais se furtou às intimações do AFRFB, tendo inclusive requerido prazo para a entrega dos documentos exigidos. Ou seja, não é de se duvidar que, houvesse a oportunidade de escolha pela forma de tributação do lucro, a recorrente também iria diligenciar para que fosse possível a apuração pelo método que lhe parecesse mais adequado.

**Deveria a autoridade fiscal ter seguindo o devido processo legal, e intimado ao contribuinte para escolher o regime tributário, após efetuada esta escolha pelo contribuinte, intimado-o novamente para apresentar os documentos necessários e condizentes com o regime escolhido, e na omissão de qualquer destas manifestações ter escolhido e efetuado o arbitramento.**

Repisa-se: em nenhum momento o contribuinte se negou a fornecer qualquer documento que fora requerido, pelo contrário, em todas as intimações respondeu apresentando os documentos e escritos contábeis. Aliás, a recorrente respondeu duas intimações seguidas

<sup>4</sup> NULIDADE - VÍCIO MATERIAL - ERRO NA CONSTRUÇÃO DO LANÇAMENTO. Comprovado, em grau de recurso, a existência de erro material na base de cálculo do imposto lançado, resta nulo o Auto de Infração. Preliminar acolhida. (CARF. Ac. 192-00015. Rel. Cons. Sidney Ferro Barros. 2ª Turma Especial. 2ª Câm. 1º Conselho. Sessão 08/09/2008) (grifo não original)

<sup>5</sup> VÍCIO MATERIAL - Havendo alteração de qualquer elemento inerente ao fato gerador, à obrigação tributária, à matéria tributável, ao montante devido do imposto e ao sujeito passivo, se estará diante de um LANÇAMENTO AUTÔNOMO que não se confunde com o lançamento feito para corrigir vício formal, nos termos previstos no artigo 173, II, do CTN. (CARF. Acórdão 102-47829. 2ª Câm. 1º Conselho. Rel. Cons. José Raimundo Tosta Santos. Sessão 16/08/2006) (grifo não original)

para apresentar as notas fiscais e, simultaneamente, apresentou também os extratos de sua conta corrente, observe-se (fl. 6310-6311):

*Como o contribuinte apresentou as cópias das notas fiscais emitidas entre o dia 29/12/2006, nota fiscal n. 5476, e o dia 10/06/2009, nota fiscal n. 8100, esta fiscalização emitiu nova intimação em 17/08/2011, solicitando as notas fiscais omitidas no período de 10/05/2009 até 31/12/2009. Em resposta entregue em 24/06/2011, o contribuinte declarou que a Firma Individual Andréa Guarise realizou suas últimas vendas de mercadorias em junho de 2009, apresentando novamente os extratos ao banco do Brasil anteriormente apresentados, esclarecendo que a Firma Individual segue sem atividade.*

Todavia, pelo que consta no processo, percebe-se que o AFRFB claramente entendeu inviável conceder o direito da recorrente constante no art. 32, §2º da LC 123/06 em razão das circunstâncias fáticas do processo, observe-se (fl. 6313):

*Em razão da exclusão do SIMPLES NACIONAL, no período de junho de 2007 a dezembro de 2009, apuramos os valores de IRPJ e de CSLL com base no Lucro Arbitrado, conforme determina a letra “a” do inc. II do art. 530 do Decreto n. 3000/99 (RIR/99), transcrição abaixo, uma vez que a escrituração contábil apresentada não satisfaz as condições para fins de auração do Lucro real ou Lucro Presumido. Foram também apurados os reflexos na Contribuição para PIS e para a COFINS. As vendas efetuadas pelo contribuinte, conforme comprovam as notas fiscais emitidas, foram consideradas como base de receita omitida. Os percentuais aplicados sobre as omissões de receita apuradas estão de acordo com o art. 532 do Decreto n. 3000/99.*

Ainda que o raciocínio do AFRFB esteja adequado faticamente, fato é que o art. 32, §2º, da CL 123/06 não lhe confere esse arbítrio. Vale dizer, não há na lei uma determinação no sentido de que somente se dará a oportunidade de o contribuinte escolher pelo regime de apuração do lucro após a sua exclusão do Simples Nacional se houver a possibilidade de utilização dos métodos de apuração pelo lucro presumido ou real.

Esse comando inexistente! Razão pela qual reafirmo, peremptóriamente, que o AFRFB deve sempre intimar o contribuinte para fazer as escolhas que a lei lhe faculta, não lhe sendo devido, jamais, realizar juízos em nome do contribuinte, como parece ter sido o caso de que se trata.

O AFRFB distorceu a sistemática prevista na legislação de regência da apuração do Imposto de Renda sobre Pessoa Jurídica e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, pois, sem fundamento fático-jurídico, aplicou um procedimento mais gravoso ao contribuinte que havia feito a opção por apuração diversa. Desta forma, voto pela nulidade do lançamento com base no lucro arbitrado, diante do cerceamento de defesa do contribuinte.

### 3. Do Arbitramento do Lucro

Consoante esclarecido acima, a Recorrente não foi notificada para optar pelo regime de apuração de seu lucro. Todavia, o AFRFB optou pelo arbitramento. Inobstante essa nulidade, cumpre verificar se o arbitramento era possível ante aos fatos que se apresentavam perante o AFRFB.

Segundo o relatório fiscal, o arbitramento do lucro se deu com fundamento no art. 530, II, “a” do RIR/99. O AFRFB, de ofício, arbitrou o lucro da Recorrente em razão da exclusão do Simples Nacional e por entender que a escrituração não apresentava condições para apuração no lucro pelo método do lucro real ou presumido. O disposto no art. 530, II, “a” do RIR/99, possui a seguinte redação:

*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):*

*II - a escrituração a que estiver obrigado o contribuinte revelar evidentes indícios de fraudes ou contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para:*

*a) identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária. (grifo não original)*

Conforme se abstrai do acórdão da DRJ, os motivos que fundamentaram a manutenção do arbitramento do lucro da Recorrente foram assim descritos (fl. 6514):

*No livro caixa (movimento do caixa) que foi apresentado em 07/07/2011, após a concessão de prazo para escrituração (fls. 2234), constata se o seguinte:*

*a) não há registros da movimentação bancária efetivada, conforme extratos de fls. 92-215 e 218-341;*

*b) não há detalhamentos e identificação dos documentos comprobatórios dos valores pagos e recebidos; exemplos: “compras de mercadorias neste mês” e “vendas de mercadorias neste mês”;*

*c) os valores escriturados correspondem ao movimento mensal (total) das “contas” registradas.*

*As irregularidades acima descritas não permitem, como deseja defesa, a apuração do lucro pela forma presumida [...].*

Percebe-se que o art. 530, inc. II, do RIR/99 tem aplicação quando “a escrituração a que estiver obrigado o contribuinte revelar evidentes indícios de fraudes ou contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária”, hipótese em que haverá o arbitramento do lucro.

Ou seja, apenas nos casos em que houver fraudes, vícios, erros ou deficiências que impossibilitem a identificação da movimentação financeira ali disposta, o AFRFB poderá se valer do arbitramento de lucro como opção subsidiária.

Tenho defendido o entendimento de que a simples omissão de alguma conta corrente (simples omissão prevista no art. 42 da Lei n. 9.430/96), não tem o condão de tornar imprestável a escrita fiscal, ou bancária. Aliás, a própria redação do art. 42 da Lei n. 9.430/96 induz a esse raciocínio. Observe-se que a redação do dispositivo determina que somente será considerado omissão de receita se o contribuinte não justificar a origem do recurso:

*Art. 42. Caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações. (...).*

Importante esclarecer que existem três situações distintas: (i) receitas omitidas; (ii) forma de tributação e (iii) imprestabilidade da contabilidade. Cada uma dessas etapas não interfere na outra. A omissão de receita é uma presunção independente e absolutamente desconexa do regime de apuração do lucro e da higidez da contabilidade.

Deste modo, não se pode afirmar que a não contabilização de algumas contas correntes, supostamente omissão de receita, torne a contabilidade imprestável, até porque a lei sequer vincula essas duas situações.

Bem por isso o Conselho Administrativo Fiscal em diversos julgados concluiu pela existência de omissão de receita, em razão de movimentação bancária sem origem comprovada, mas nem por isso entendeu pelo arbitramento do lucro. É o que se nota do seguinte precedente:

*(...) IRPJ - LANÇAMENTO - ARBITRAMENTO DE LUCRO - Quando o montante da receita omitida pode ser identificada e quantificada, não cabe o arbitramento de lucro face ao disposto no artigo 47, inciso II, da Lei n. 8.891/95. (...) Conselho de Contribuintes. Acórdão 105-15756. Cons. José Carlos Passuelo. 5ª Câm. 1º Cons. Sessão 26/07/2006).*

*(...) IRPJ – ARBITRAMENTO DE LUCRO – FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE DEPÓSITOS E/OU CONTAS CORRENTES BANCÁRIAS - INAPLICABILIDADE – Reiterada e incontroversa é a jurisprudência administrativa no sentido de que o arbitramento do lucro, em razão das conseqüências tributáveis a que conduz, é medida excepcional, somente aplicável quando no exame de escrita a Fiscalização comprova que as falhas apontadas se constituem em fatos que, camuflando expressivos fatos tributáveis, indiscutivelmente, impedem a quantificação do resultado do exercício. A falta de escrituração de depósitos bancários ou mesmo de contas correntes bancárias não são suficientes para sustentar a desclassificação da escrituração contábil e o conseqüente arbitramento dos lucros. (...) (CARF. Acórdão 101-96.161. Cons. Paulo Roberto Cortez. Sessão 24/05/2007).*

(...) *ARBITRAMENTO DO LUCRO. MEDIDA EXTREMA. NÃO CONTABILIZAÇÃO PARCIAL DE MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA, INCLUSIVE BANCÁRIA. PRESTABILIDADE DOS LIVROS FISCAIS. O arbitramento do lucro é medida extrema que somente deve ser utilizada pela autoridade lançadora do tributo se comprovadamente inexistirem meios que viabilizem a apuração do lucro real. A simples constatação de contas correntes bancárias não contabilizadas não se constitui, por si só, em motivo bastante e suficiente à desclassificação da escrita e ao consequente arbitramento do lucro. (...) (CARF. Acórdão 1101-000.854. Cons. Benedicto Celso Benicio Junior. Sessão 06/03/2013).*

Só e somente nos casos em que a escrituração se mostre imprestável, que não permita a identificação da movimentação bancária, por conter erros, vícios, fraudes e deficiências, que é possível o arbitramento, hipótese que se demonstra o presente caso.

**Ocorre que, no caso em tela, todas as contas bancárias foram omitidas, não foi apenas omissão parcial, e somado ainda ao fato de existirem lançamentos globalizados. Não há detalhamentos de cada lançamento e nem documentos que subsidiem as informações. Assim, fica caracterizada a imprestabilidade da escrituração.**

A título de exemplo, note-se como o registro contábil da Recorrente, estava escriturado de forma globalizada no livro caixa, e sem qualquer referência sobre a movimentação bancária, conforme segue abaixo a movimentação dos meses 07 e 08 de 2007 (fl 25):

Data	Histórico	Nº Lancto	Contrapartida	Entradas	Saídas
20/07/2007	PGTO INSS REF MES 06/2007	161	303 INSS		2.218,47
				Total do dia:	2.218,47
07/2007	VENDA DE MERCADORIAS NESTE MES	7	408 VENDA DE MERCADORIAS	1.023.627,52	
	COMPRAS DE MERCADORIAS NESTE MES	62	470 COMPRAS DE MERCADORIAS		614.000,00
	PGTO SALARIOS CFE FOLHA DO MES 07/2007	89	298 SALÁRIOS E ORDENADOS		23.437,82
	PGTO PRO LABORE	88	332 PRÓ-LABORES		500,00
				Total do dia:	637.937,82
08/2007	PGTO INSS REF MES 07/2007	162	303 INSS		9.035,53
				Total do dia:	9.035,53
31/08/2007	VENDA DE MERCADORIAS NESTE MES	8	408 VENDA DE MERCADORIAS	1.061.529,79	
	PGTO SALARIOS CFE FOLHA DO MES 08/2007	90	298 SALÁRIOS E ORDENADOS		21.679,45
	COMPRAS DE MERCADORIAS NESTE MES	63	470 COMPRAS DE MERCADORIAS		637.000,00
	PGTO PRO LABORE	91	332 PRÓ-LABORES		500,00
				Total do dia:	659.179,45

Como se comprova pela passagem acima transcrita, tanto o lançamento de vendas de mercadorias como os lançamentos de compras das mercadorias não trazem qualquer referência sobre a forma de recebimento ou pagamento, de modo que se torna impossível analisar as movimentações financeiras da Recorrente.

Pelo fato de a escrituração da Recorrente não apresentar as condições suficientes para apuração do lucro pelo regime real ou presumido, conclui-se que sua escrituração apresenta vícios ou fraudes, erros ou deficiências que a torna imprestável, razão pela qual voto pela manutenção do arbitramento do Lucro da Recorrente.

#### 4. Do Recurso de Ofício - Da Exoneração do PIS/Pasep e COFINS

Acertadamente decidiu a DRJ ao exonerar a cobrança das contribuições do PIS/Pasep e COFINS sobre o valor da receita oriunda da vendas de aparas/restos/desperdícios de papéis à empresas tributadas pelo lucro real, uma vez que, havendo a exclusão do contribuinte do Simples, passa a incidir um novo regime jurídico.

Neste caso, passou a incidir os artigos 47 e 48 da Lei nº 11.196/06, que expressamente prevê a suspensão de PIS/Pasep e Cofins sobre a venda de desperdícios, resíduos e aparas de papel, quando a empresa adquirente for tributada pelo lucro real, observe-se:

*Lei nº 11.196, de 2005 (publicação: DOU de 22.11.2005)*

*Art. 47. Fica vedada a utilização do crédito de que tratam o inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e o inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, nas aquisições de desperdícios, resíduos ou aparas de plástico, de papel ou cartão, de vidro, de ferro ou aço, de cobre, de níquel, de alumínio, de chumbo, de zinco e de estanho, classificados respectivamente nas posições 39.15, 47.07, 70.01, 72.04, 74.04, 75.03, 76.02, 78.02, 79.02 e 80.02 da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – TIPI, e demais desperdícios e resíduos metálicos do Capítulo 81 da Tipi.*

*Art. 48. A incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins fica suspensa no caso de venda de desperdícios, resíduos ou aparas de que trata o art. 47 desta Lei, para pessoa jurídica que apure o imposto de renda com base no lucro real.*

*Parágrafo único. A suspensão de que trata o caput deste artigo não se aplica às vendas efetuadas por pessoa jurídica optante pelo Simples.*

*Art. 132. Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos: [...]*

*V - a partir do 1º (primeiro) dia do 4º (quarto) mês subsequente ao da publicação desta Lei, em relação ao disposto:[...]*

*c) nos arts. 47 e 48, 51, 56 a 59, 60 a 62, 64 e 65;*

Apesar de o parágrafo único, do art. 48, da lei 11.196/2005, dispor que não se aplica o benefício da suspensão à empresa enquadrada no Simples, esta vedação não alcança a recorrente. Repito que, ao ser excluída do regime jurídico do Simples Nacional, os tributos devidos passaram a observar outro regime jurídico, cujo início é 01/07/2007 (v. Ato Declaratório e Exclusão n. 1/2012 – fl. 2962), nos termos do art. 32, *caput*, da Lei Complementar n. 123/06<sup>6</sup>.

<sup>6</sup> LC 123/06. Art. 32. As microempresas ou as empresas de pequeno porte excluídas do Simples Nacional sujeitar-se-ão, a partir do período em que se processarem os efeitos da exclusão, às normas de tributação aplicáveis às demais pessoas jurídicas. (12)

Acertadamente, atuou a DRJ, ao dar provimento parcial e exonerar a cobrança de PIS/COFINS sobre as receitas comprovadamente destinadas às empresas tributadas pelo regime do lucro real, bem como manter a cobrança das referidas contribuições sobre as receitas que não foram comprovada a sua destinação a empresas tributadas pelo regime do lucro real, conforme se extrai do acórdão 1040.109, 5ª Turma da DRJ/POA:

*“[...] contribuintes apresentaram declarações (fls. 6467 e 6468) informando que nesses anos calendário adotaram o regime de tributação do lucro real, fato que está confirmado no sistema de registro da RFB (portal IRPJ). Assim, a incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins está suspensa sobre as vendas efetuadas a esses adquirentes. (fl. 6516).*

*“[...] No entanto, relativamente às vendas a outros clientes, abaixo relacionados, não há provas no processo que essas pessoas jurídicas atendam às disposições do art. 48 acima transcrito. Consequentemente, sobre essas receitas há incidência das contribuições. [...] Manter parcialmente as exigência do PIS/Pasep e Cofins, [...]. [...] Sobre os valores do imposto e das contribuições mantidas devem ser acrescidos os juros de mora e a multa de ofício de 150%”. (fls. 6517 a 6521).*

Relativamente à exigência dos créditos tributários de PIS COFINS, voto no sentido de manter o provimento parcial da DRJ, afastando exigência das contribuições sobre as receitas comprovadamente oriundas de vendas a empresas tributadas pelo regime do lucro real, bem como manter a cobrança das referidas contribuições sobre as receitas que não foram comprovadas a sua destinação a empresas tributadas pelo regime do lucro real, bem como seus acréscimos legais.

## **5. Da Aplicação da Multa de Ofício correspondente a 150% do Valor do Tributo**

Quanto a aplicação da multa qualificada de 150%, cabe esclarecer que no caso em tela a aplicação desta multa de ofício tem como base legal o artigo 44, inciso II, da Lei n. 9.430/1996 (com a redação anterior da alteração legislativa da Lei n. 11.488/2007), *in verbis*:

*Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição: [...]*

*II – cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido 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.*

Insta destacar que o disposto no art. 71 da Lei n. 4.502/1964 é causa ensejadora para a aplicação de multa de ofício qualificada em 150%, *in verbis*

*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.*

Com o advento da Lei n. 11.488/2007, a multa de ofício qualificada em 150% se manteve, nos termos do art. 44, inciso I, e § 1º, da Lei n. 9.430/1996:

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

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

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

Assim, a aplicação da multa de ofício qualificada em 150% é legal e deve ser mantida. No caso concreto, a recorrente apresentou a declarações zeradas de apuração do simples nacional – DASN (fls. 2928 a 2955) no período de julho 2007 a dezembro de 2009; entretanto, auferiu receita bruta conforme se comprova nas notas fiscais de vendas ofertados a fiscalização. (fls. 343 a 2790).

Ressalto que somente mantenho a multa majorada em virtude todas as declarações terem sido entregues em branco, ou zerada. Estivesses elas preenchidas, mesmo que parcialmente, entendo que seria o caso de afastamento da multa qualificada, por caracterizar simples omissão.

Porém neste caso, nos anos de 2007, 2008 e 2009, o Recorrente auferiu receita bruta, entretanto, apresentou as declarações que se obrigava zerada à administração pública federal, quando na verdade tinha operações comerciais a serem declaradas, ou seja, dolosamente omitiu renda, tendo evidente intuito de impedir o conhecimento da autoridade fiscal federal da ocorrência do fato gerador da incidência tributária (Simples Nacional ou PIS, COFINS, IRPJ e CSLL).

Portanto, trata-se de evidente caso de sonegação, pois a recorrente prestou falsa declaração à autoridade fiscal, visando dolosamente impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária, uma vez que declarações zeradas, mesmo tendo movimentação. Logo, constato a presença de elementos suficientes, para declarar cabível e legal a aplicação de multa de ofício qualificada em 150%.

## 6. CONCLUSÃO

Ante ao exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso de ofício, para manter a exoneração de parcela do crédito de PIS/Pasep e Cofins relativamente às receitas

Processo nº 11080.724888/2012-95  
Acórdão n.º **1302-001.159**

**S1-C3T2**  
Fl. 6.589

---

advindas de vendas de a empresas tributadas pelo lucro real. Em relação ao recurso voluntário, voto para negar provimento integral, nos termos do relatório e voto.

*(assinado digitalmente)*

Marcio Rodrigo Frizzo - Relator

## Voto Vencedor

### Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado – Relator designado

#### **1. Da Preliminar de nulidade da autuação por falta de intimação do sujeito passivo para manifestar sua opção por uma das formas de apuração.**

O relator reconheceu de ofício preliminar de nulidade do auto de infração, ao argumento de que a autoridade lançadora procedeu ao lançamento, com base em arbitramento do lucro, sem antes ter facultado à recorrente fazer a opção pela forma de apuração, se pelo lucro real trimestral ou anual ou ainda se pelo lucro presumido, nos termos do art. 32, § 2º da LC 123/06, *in verbis*:

*Art. 32. As microempresas ou as empresas de pequeno porte excluídas do Simples Nacional sujeitar-se-ão, a partir do período em que se processarem os efeitos da exclusão, às normas de tributação aplicáveis às demais pessoas jurídicas.*

[...]

*§ 2º Para efeito do disposto no caput deste artigo, o sujeito passivo poderá optar pelo recolhimento do imposto de renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido na forma do lucro presumido, lucro real trimestral ou anual. (grifo não original)*

#### **Sustenta o d. Relator que:**

*A conduta, sob meu ponto de vista, está em descompasso com a legislação aplicável e, portanto, merece ser reformada, a fim de que se mantenha a integridade do sistema jurídico nacional. Aliás, trata-se de observância ao princípio constitucional do devido processo legal (art. 5º, LIV, da Constituição Federal).*

*Isto porque, nos termos do art. 32, § 2º, da LC 123/06, o sujeito passivo que for excluído do regime do Simples Nacional possui o direito de optar pela forma de apuração do lucro. Vale dizer, uma vez que não mais goza dos benefícios do regime do Simples Nacional, e justamente por conta da alteração das regras de apuração do lucro, o legislador entendeu por bem conferir-lhe tal prerrogativa.*

*Trata-se, a meu ver, de um direito inafastável do contribuinte, sobre o qual o AFRFB não possui qualquer ingerência. Em termos técnicos, significa dizer que o contribuinte tem o direito subjetivo de ser ouvido quanto à forma de apuração que será adotada em decorrência de sua exclusão do regime simplificado.*

Com a devida vênia, entendo que, no caso concreto, não existe a nulidade apontada.

Entendo que o dispositivo da lei complementar, citado como base para o acolhimento da nulidade, deve ser interpretado sistematicamente com as demais normas que regulam não apenas o Simples Nacional, como as que regem a apuração do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas.

De plano, observo que o § 2º do art. 32 da LC. 123/06 não estabelece qualquer rito procedimental para o Fisco, no sentido de intimar o contribuinte, previamente ao lançamento, com vistas a que este manifeste a sua opção por um dos regimes de apuração do Imposto de Renda (Real ou Presumido), uma vez excluído do sistema.

O citado dispositivo está inserido na Seção IV da lei complementar, que trata das normas de exclusão do Simples Nacional que poderá ser feita a pedido do contribuinte ou de ofício pelo Fisco. A exclusão produzirá efeitos de formas diversas, a depender de sua motivação, conforme regula o art. 31 da lei complementar.

A opção por um dos regimes de apuração previstos na legislação do imposto de renda é consequência natural da exclusão do sistema simplificado.

Desta feita, uma vez excluído, o contribuinte passa a ser regido pelas normas do Imposto de Renda aplicáveis às pessoas jurídicas em geral e a elas deve obedecer, conforme a forma de apuração que escolher.

Assim, se optar pela apuração do imposto pelo Lucro Real deverá manter escrituração completa, com observância das leis comerciais e fiscais (art. 251 do Regulamento do Imposto de Renda – RIR/1999 – Decreto 3000/1999).

Caso a opção seja pelo Lucro Presumido, a escrituração comercial pode ser dispensada, desde que o contribuinte mantenha Livro Caixa, no qual deve estar escriturado toda a movimentação financeira, inclusive a bancária (art. 527 do RIR/1999).

Assim, a opção do contribuinte por qualquer das formas de apuração implica na observância da obrigação de escrituração completa ou, pelo menos, de Livro Caixa que contenha toda a movimentação financeira do sujeito passivo.

Ora, no caso em exame o contribuinte foi excluído de ofício exatamente em face de ter apresentado Livro Caixa sem escrituração de sua movimentação bancária, conforme determina o § 2º do art. 26 da LC. 123/2006, consoante descrito no Relatório de Atividade Fiscal (fls. 6309/6328) e do Ato Declaratório Executivo DRF/POÁ nº 001, de 10 de maio de 2012 (fls. 6191).

De acordo com o Relatório de Atividade Fiscal o contribuinte informou em resposta ao Termo de Início da Ação Fiscal, apresentada em 03/06/2011, que não havia escriturado os Livros Caixa, nem o Razão, dos anos 2007 a 2009, e solicitou prazo de vinte dias para apresentá-los. Em 27/06/2011, o contribuinte pediu nova prorrogação de prazo para apresentá-los. Finalmente os livros Caixa foram apresentados em 08/07/2011.

No entanto, os livros apresentados não atendiam aos requisitos legais, por estarem escrituradas as compras e vendas por valores consolidados em um único lançamento mensal e por não conterem a escrituração da movimentação das contas bancárias, o que determinou a exclusão da empresa do Simples Nacional.

Ou seja, o contribuinte não possuía escrituração hábil para optar por nenhum dos regimes de apuração previstos na legislação do Imposto de Renda (Lucro Real ou Presumido), não restando à fiscalização outra forma de apuração do resultado que não fosse o arbitramento do lucro, amparado no art. 530, inc. II, a do RIR/1999.

Além de não existir qualquer exigência legal nesse sentido, inócua seria a intimação do sujeito passivo para informar a sua opção pela forma de apuração do lucro, após a sua exclusão do Simples, para o período sob fiscalização, pois não atendia aos requisitos legais para a opção por qualquer um dos regimes previstos, dada a imprestabilidade da escrituração apresentada.

Deste modo, o arbitramento do lucro levado a efeito pelo Fisco é consequência natural do procedimento instaurado e atende aos requisitos legais.

Ante ao exposto, voto no sentido de afastar a preliminar de nulidade arguida de ofício pelo Relator.

Sala de Sessões, em 08 de agosto de 2013.

*(assinado digitalmente)*

Luiz Tadeu Matosinho Machado – Relator designado