



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

Processo nº 11516.005044/2009-89
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1103-00.623 – 1ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 1 de fevereiro de 2012
Matéria IRPJ, CSLL, PIS, COFINS
Recorrente ULTRAPISO INDÚSTRIA, COMÉRCIO, IMPORTAÇÃO EXPORTAÇÃO DE PISOS E REVESTIMENTOS LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006

Ementa:

PRELIMINARES DE NULIDADE – INTIMAÇÕES DE MPF

As intimações de MPF feitas eletronicamente, com ciência no endereço eletrônico do *site* da Receita Federal, mediante código de acesso fornecido, não ofende o art. 23, III e §§ 4º e 5º, do PAF, pois não trazem prejuízo ao contribuinte.

PRELIMINAR DE NULIDADE – MPF

Se os mesmos elementos de prova constituem infrações a outros tributos não contidos no MPF, eles se reputam incluídos nesse. Hipótese prevista em portaria da Receita Federal que se põe nos limites do dever regulamentar previsto no Decreto 3.724/01. Ilegalidade inexistente.

PRELIMINAR DE NULIDADE – NOTIFICAÇÃO DE LANÇAMENTO OU AUTO DE INFRAÇÃO

Inexistem diferenças substantivas entre notificação de lançamento e auto de infração. Ainda que fosse o caso de se usar o primeiro instrumento, mas assim não é, a hipótese não configuraria vício que fulminasse o ato de nulidade.

IRPJ, CSLL - ARBITRAMENTO DO LUCRO

Os lançamentos não se deram com base em omissão de receitas presumida por depósitos bancários de origem incomprovada. Os extratos bancários só serviram de ponto de partida para o aprofundamento da investigação fiscal, detectando-se a omissão de receitas pela diferença entre os valores recebidos pelos principais fornecedores e as receitas declaradas.

O que vitima o lançamento é o motivo equivocando, e não o mero erro na capitulação legal. Correto o arbitramento do lucro ao coeficiente de 9,6% e de 8%, diante da imprestabilidade da escrituração contábil.

PIS, COFINS

Tendo o mesmo suporte fático em dissídio, cabem as conclusões deduzidas sobre receitas omitidas para IRPJ.

PAGAMENTOS FEITOS SOB O SIMPLES – ABATIMENTO

Os valores pagos sob o regime simplificado devem ser abatidos das exigências de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS. O caso não é de compensação, mas de mero abatimento, que é de rigor.

DECADÊNCIA

Mantida a multa qualificada, inaplicável o art. 150, § 4º, do CTN, mas o prazo previsto em seu art. 173, I. Decadência não consumada.

MULTA QUALIFICADA – CONFISCO

A este órgão julgador é defesa a apreciação de constitucionalidade da lei, conforme Súmula nº 2 do CARF.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, DAR provimento parcial ao recurso para determinar a dedução dos valores pagos como IRPJ, CSLL, PIS e COFINS sob o regime do Simples nos anos-calendário de 2004 a 2006, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

(assinado digitalmente)

Aloysio José Percínio da Silva- Presidente.

(assinado digitalmente)

Marcos Takata - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Aloysio José Percínio da Silva, Mário Sérgio Fernandes Barroso, Marcos Shigueo Takata, José Sérgio Gomes e Eric Moraes de Castro e Silva.

Relatório

DO LANÇAMENTO

A pessoa jurídica em epígrafe foi submetida a procedimento fiscal do qual resultou sua exclusão de ofício do Simples Federal, retroativa, a partir de 1º/01/2004 (fl. 602), bem assim a exigência relativa aos anos-calendário 2004, 2005 e 2006, a título de IRPJ (fls. 615 a 623) no valor de R\$ 451.981,98; PIS (fls. 633 a 641) no valor de R\$ 141.760,01; COFINS (fls. 651 a 659) no valor de R\$ 654.277,63; e CSL (fls. 668 a 676) no valor de R\$ 235.539,97, ale de multa qualificada de 150% e juros de mora.

No Termo de Início a fiscalização requisitou, dentre outros documentos, os Livros Diários e Razão (ou Livro Caixa), e os extratos de contas bancárias movimentadas nos anos-calendário 2004 e 2005. Em resposta, disse que os livros de registros e outros documentos foram sinistrados num incêndio, conforme B.O. Que não foi realizada contabilidade, e apresentou Livros de Registro Fiscal, Entrada, Saída e Apuração de ICMS do período de 1º/01/2005 a 31/12/2005.

Novamente intimada a apresentar os Livros, após mais de cento e oitenta dias, a recorrente declarou que estava impossibilitada de cumprir, pois não foi realizada contabilidade.

Quanto à movimentação bancária dos anos de 2004 e 2005, a recorrente apresentou em 2/06/2008 extrato de conta mantidas na Caixa Econômica Federal, Unibanco, Cooperativa de Crédito e Banco Safra. Em 06/06/2008, apresentou extratos de contas mantidas no Banco do Brasil e Banco Santander. Em 19/06/2008 apresentou extratos de conta mantida no Bradesco.

Em 06/01/2009, a fiscalização informou a inclusão do ano-calendário de 2006 no procedimento fiscal e requisitou livros e documentos relativos a este período. Em resposta, a recorrente afirmou não haver Livro de Registro de Inventário.

Quanto à movimentação bancária de 2006, a recorrente apresentou extratos de contas mantidas na Caixa Econômica Federal, Banco Santander, Bradesco, Banco do Brasil, Cooperativa de Crédito, Banco Safra, Unibanco e Banco Real-Sudameris.

Dando continuidade ao procedimento, a fiscalização se concentrou em informações contidas nas declarações anuais apresentadas pela recorrente, concernentes a compras efetuadas nos anos de 2004, 2005 e 2006. Comparando os valores de compras informados pela recorrente, com os valores de vendas a ela realizadas, informados em declarações apresentadas por pessoas jurídicas que lhe fornecem mercadorias para revenda, a fiscalização constatou a existência de uma significativa divergência.

Diante dessa constatação, a fiscalização realizou diligência junto aos maiores fornecedores da recorrente, devidamente amparada por MPF-D. Nessas diligências, além das informações referentes às operações de vendas realizadas à fiscalizada, aos fornecedores foi exigida a apresentação de dados relativos à liquidação financeira dessas vendas.

Com base nas declarações apresentadas pela fiscalizada aos fiscos federal e estadual, e nas informações prestadas pelos seus fornecedores, a fiscalização elaborou um quadro, onde há destaque da discrepância da receita declarada pela recorrente, quando comparada com os valores que os fornecedores informam terem efetivamente recebido a título de vendas para a fiscalizada. Com base nisso, a fiscalização conclui que se não restar comprava a origem dos recursos financeiros, fica caracterizada a omissão de receitas.

A recorrente foi intimada a esclarecer as divergências e a comprovar a origem dos recursos. Em resposta, alegou que os valores informados pelos fornecedores não conferem com os seus e que os reais valores são os declarados ao fisco federal. Afirmou que os recursos financeiros utilizado no pagamento aos fornecedores foram oriundos do faturamento da empresa e de empréstimos bancários.

Considerando que os livros Registro de Entradas escriturados pela recorrente nos anos de 2005 e 2006 apresentam valores muito superiores aos declarados ao fisco, e compatíveis com os informados pelos fornecedores, a fiscalização concluiu que as evidências se contrapõem às alegações da contribuinte.

Em suporte às suas conclusões, a fiscalização também faz referência a informações oriundas das declarações obrigatórias prestadas ao fisco federal pelas instituições financeiras e registradas nos Sistemas Informatizados da RFB. A partir dessas informações, foi elaborado o “Demonstrativo da Movimentação Financeira Bancária – CPMF” (fl. 686).

No Termo de Intimação Fiscal 04, a fiscalização informou à recorrente que a obtenção de receitas não submetidas à tributação e em montante superior ao limite estabelecido para enquadramento no Simples não permite a sua permanência no regime simplificado, o que ensejará sua exclusão de ofício. No mesmo termo, intimou a apresentar os balanços patrimoniais, demonstrações de resultados, Lalur, salientando que o não atendimento ensejaria ao arbitramento do lucro. Não houve resposta da recorrente.

A fiscalização formulou Representação para fins de exclusão da recorrente ao regime simplificado, pela falta de apresentação de livros de escrituração obrigatória e pela prática reiterada de infração à legislação tributária, que resultou no Ato Declaratório Executivo nº 92 de 7/10/2009 (fl. 602), com seus efeitos retroativos, a partir de 1º/01/2004. A partir da exclusão, a recorrente passou a se sujeitar às normas de tributação aplicáveis às demais pessoas jurídicas.

Considerando a falta de apresentação de assentos que possibilitassem a determinação dos resultados segundo as regras do Lucro Real, a fiscalização procedeu ao arbitramento do lucro da recorrente.

A receita total considerada no lançamento tributário pela fiscalização, em cada um dos anos-calendário abrangidos pelo lançamento, é constituída de três parcelas. A primeira delas corresponde à receita declarada ao fisco federal. A segunda parcela é a omissão materialmente comprovada pela diferença entre o que foi declarado ao fisco estadual, e o que foi declarado à RFB. Por fim, a terceira parcela corresponde à diferença entre os valores efetivamente pagos nas aquisições de mercadorias para revenda, e o montante de receitas brutas declaradas ao fisco, considerando-se em cada mês o maior valor da receita declarada ao fisco, federal ou estadual.

O arbitramento do lucro foi feito ao percentual de 9,6%, aplicável à atividade de revenda de mercadorias, de acordo com a legislação.

DA IMPUGNAÇÃO

Cientificada do lançamento e da exclusão do Simples em 23/10/2009, apresentou impugnação de fls. 697 a 709 em 24/11/2009, instruída com documentos juntados às fls. 710 a 716. Posteriormente, para fins de demonstrar os poderes de representação do sócio administrador, foram juntados os documentos de fls. 721 a 788 e 790 a 795. A seguir, os fundamentos sintetizados.

Alega a decadência dos autos de infração, por obediência ao art. 150 § 4º do CTN. Sendo o prazo decadencial de 5 anos do fato gerador, todos os supostos créditos tributários anteriores a outubro de 2004 estão decaídos e não podem ser exigidos. A recorrente declarou determinados valores ao fisco federa, recolhendo antecipadamente os tributos incidentes sobre os montantes declarados.

Aduz que há ilegalidade dos autos de infração por inobservância dos limites impostos pelo MPF. O MPF inicialmente foi lavrado para que a recorrente fosse fiscalizada em relação as suas declarações e recolhimentos referentes ao Simples de 1/2004 a 12/2005, sendo posteriormente alterado para abranger o IRPJ, PIS e COFINS de 1/2004 a 12/2005. Houve uma segunda alteração do MPF para incluir o IRPJ do período de 1/2006 a 12/2006. Mas, como se verifica dos autos de infração lavrados contra a recorrente, foram notificados tributos não abrangidos pelo MPF, quais sejam, CSL de todo o período e PIS de 1/2006 a 12/2006. O procedimento fiscal deve ser cancelado, face a sua nulidade, ao menos em relação aos tributos não indicados no MPF.

Com relação à prorrogação do procedimento fiscal, alega ser ilegal por conta de ausência de intimação da recorrente. Supostamente as intimações foram feitas mediante registro eletrônico, sem o consentimento do sujeito passivo e sem prova do seu recebimento, sendo que essa modalidade exige que o sujeito passivo tenha anuído expressamente e, além disso, deve haver prova de que ele recebeu a intimação. E em momento algum a recorrente anuiu. Portanto, por ausência de intimação da recorrente e conseqüente ilegalidade das prorrogações, deve ser reconhecida a extrapolação do prazo para conclusão da fiscalização, cancelando-se os lançamentos e a nulidade do ato.

Afirma que o auto de infração é o meio incorreto para exigir tributos, que são a obrigação tributária principal. Aduz que, de acordo com o art. 10, IV, do Decreto 70.235/72, o auto de infração serve para impor penalidade decorrente de infração à obrigação acessória. Portanto, considera nulos os autos de infração lavrados contra a recorrente.

Com relação ao arbitramento do lucro, a recorrente diz ser inaplicável. Isso pois o auditor conseguiu determinar a base impositiva da exação tributária, o que afasta a possibilidade de adoção do arbitramento, utilizável somente quando não se pode determinar a base de cálculo dos tributos. Portanto, há nulidade do ato.

Alega que houve erros de cálculo que aumentaram a exação tributária. O fiscal reconhece que houve declaração de receitas tributáveis e os pagamentos foram efetuados e, portanto, esses pagamentos deveriam ter sido deduzidos dos valores notificados, havendo nulidade neste ponto.

O fiscal, mesmo estando de posse dos extratos bancários e tendo acesso aos contratos de empréstimo efetuados pela recorrente, considerou os créditos como se fossem receitas tributárias, o que não pode ser admitido, senão estar-se-ia recolhendo aos cofres públicos valores que não são tributos, causando-lhe um enriquecimento indevido às custas da recorrente. Requer prazo para juntada dos contratos bancários de empréstimo, caso a fiscalização não tenha.

Foi apurado que supostamente a recorrente teria omitido R\$ 735.995,42 de receita no 1º trimestre de 2005; sendo que no mesmo documento, o fiscal apurou receita omitida no 2º trimestre de 2005 no importe de R\$ 754.970,95. Na verdade, para o 1º trimestre de 2005, o fiscal utilizou erroneamente a suposta receita omitida no 2º trimestre de 2005, no importe de R\$ 754.970,95, quando o valor correto seria R\$ 735.995,42. Ou seja, houve apuração indevida sobre R\$ 18.975,53, devendo o ato ser cancelado.

A recorrente alega que houve erro na determinação dos pagamentos efetuados aos fornecedores em relação ao 3º e 4º trimestres de 2004 e 1º trimestre de 2006. Inclui um quadro com os valores que acredita serem corretos e diz que as informações foram obtidas no material fornecido pelo próprio fiscal. Diz que os erros decorrem do equívoco na soma dos supostos pagamentos à empresa Beaulieu, em relação ao 3º e 4º trimestres de 2004, e equívoco na soma dos supostos pagamentos à empresa Compomade, em relação ao 1º trimestre de 2006, sendo, portanto, nulo o lançamento.

Sobre a multa qualificada de 150%, alegando ser confiscatória, citando decisão do STF, devendo o lançamento tributário ser cancelado.

DA DECISÃO DA DRJ

E DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Em 10/12/2010, acordaram os membros da 3ª Turma de Julgamento da DRJ/Florianópolis, por unanimidade de votos, julgar procedente em parte a impugnação. Seguem os fundamentos, sintetizados.

Sobre o pedido de juntada dos contratos bancários de empréstimo, há que se observar o art. 16 do Decreto 70.235/72. A menos que sejam atendidos os requisitos, indefere-se o requerimento da recorrente.

A partir da alegação de decadência, embora a recorrente acerte ao afirmar que os tributos lançados estejam submetidos por homologação, não tem razão ao defender que o prazo decadencial seja o do art. 150, § 4º do CTN. Isso pois há a presença de elementos que inquestionavelmente denotam o dolo na conduta da recorrente, onde esta se encontra expressa no dispositivo legal. O dispositivo a ser aplicado neste caso é o do art. 173, I do CTN, sendo este entendimento cristalizado na doutrina e jurisprudência. Portanto, o lançamento poderia ter sido efetuado em até cinco anos contados a partir do primeiro dia do ano de 2005, ou seja, até o último dia do ano de 2009.

Em relação aos limites impostos pelo MPF, não estão eivados de ilegalidade os lançamentos relativos à CSL de todo o período, ao PIS e à COFINS do ano de 2006, por conta do disposto no art. 8º da Portaria RFB nº 11.371/2007, pois fundam-se nos mesmos elementos de prova que serviram de base para o lançamento do IRPJ.

Não se pode acolher a preliminar da ilegalidade em face da ausência de intimação das prorrogações do prazo de execução do procedimento fiscal, pois foram expedidas sucessivas prorrogações do MPF. De acordo com o art. 4º da Portaria RFB nº 11.371/2007, o MPF e suas prorrogações são emitidos exclusivamente em forma eletrônica. No presente caso, a autoridade forneceu o código de acesso, e assim, a recorrente pode acompanhar as posteriores prorrogações de prazo. Essa alegação não causa nulidade, pois não há necessidade nem de formalização da entrega do demonstrativo de prorrogação ao sujeito passivo por meio de termo de ciência.

Ainda em sede de preliminar, a alegação de que o auto de infração não é o instrumento adequado não é verdade. O art. 10 do Decreto 70.235/72 não veda a utilização do auto de infração para exigência do tributo. A diferença entre os instrumentos está na competência para expedi-los. O auto de infração é lavrado por servidor, e a notificação de lançamento é expedida pelo órgão. Mas ambos podem exigir tributo, multa de ofício isolada, ou tributo acompanhado de multa de ofício. Portanto, o lançamento fiscal não apresenta o vício apontado pela recorrente.

No mérito, quanto ao arbitramento do lucro, não assiste razão à recorrente. O ato fiscal não contém subjetivismo, o arbitramento foi aplicado exatamente conforme estabelece a hipótese legal, pois não foram apresentados os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o Livro Caixa. E o fato de a fiscalização ter conseguido determinar a base impositiva da exação tributária, não afasta o arbitramento, como consta no art. 16 da Lei 9.249/95, mas ao contrário, quando conhecida a receita bruta, esta é o ponto de partida para o arbitramento. Não acolhidas as alegações.

Sobre a utilização de pagamentos efetuados segundo as regras do Simples, de fato, a autoridade fiscal não considerou os valores pagos ou declarados por essa sistemática, havendo um equívoco ou esquecimento por parte da autuante; entretanto o processo é legítimo. A recorrente recolhia/declarava parte de suas obrigações tributárias pelo regime do Simples. E o regime utilizado no lançamento (Lucro Arbitrado) não coincide com o regime do Simples. Neste caso, os pagamentos efetuados têm natureza de indébito e, portanto, a fiscalização não poderia considerar os valores pagos/declarados pela recorrente, pois, se assim fizesse, estaria procedendo a uma compensação de créditos de natureza diferente dos débitos, não sendo uma mera dedução.

Claro é o direito de a recorrente utilizar o indébito para compensar débitos próprios, procedimento que, sem previsão normativa para a compensação pela autoridade fiscal e nem pela julgadora, sempre deverá ser direcionado à Delegacia da Receita Federal do Brasil com jurisdição sobre o domicílio fiscal da recorrente.

Em relação à incidência tributária sobre valores recebidos a título de empréstimos bancários, as alegações da recorrente não procedem, pois o lançamento fiscal não foi efetuado a partir dos valores que ingressaram nas suas diversas contas bancárias. Conforme relatado, a receita total considerada no lançamento é constituída de três parcelas. A primeira corresponde à receita declarada ao fisco federal. A segunda é a omissão materialmente comprovada pela diferença entre o que foi declarado ao fisco estadual, e o que foi declarado à RFB. A terceira corresponde à diferença entre os valores efetivamente pagos nas aquisições de mercadorias para revenda, e o montante de receitas brutas declaradas ao fisco, considerando-se em cada mês o maior valor da receita declarada ao fisco, federal ou estadual.

Sobre o erro na determinação da base imponible, assiste razão à recorrente. Cabe eliminar seu efeito, reduzindo a exigência, e não anulando todo o lançamento. No caso, a receita bruta do 1º trimestre de 2005 foi equivocadamente majorada em R\$ 18.975,53 (R\$ 754.970,95 – R\$ 735.995,42). O valor do IRPJ calculado a partir da receita em excesso (R\$ 18.975,53), e que deve ser excluído do lançamento corresponde a R\$ 455,41 [(R\$ 18.975,53 x 9,6%) x (15% + 10%)]. Assim, o valor mantido é de R\$ 451.526,57.

Na afirmação sobre erro na soma dos pagamentos para a empresa Beaulieu e para a empresa Compomade, não foram detectados os equívocos apontados, havendo a coincidência de valores. Foram confrontados os valores constantes no Termo de Verificação Fiscal com os relatórios fornecidos pelas duas empresas citadas.

Na alegação da multa qualificada, o único argumento trazido foi o de vedação constitucional da utilização do tributo com efeito de confisco. Essa multa teve como base o que dispunha à época dos fatos o inciso II do art. 44 da Lei 9.430/96. Entretanto, cabe somente ao Poder Judiciário a apreciação de qualquer discussão quanto aos aspectos de validade das normas jurídicas.

Quanto aos lançamentos de CSL, PIS e COFINS, em sendo reflexos das mesmas irregularidades apuradas no IRPJ, dá-se o mesmo tratamento dado ao lançamento principal.

Como houve erro no lançamento do 1º trimestre de 2005, onde a receita bruta foi equivocadamente majorada em R\$ 18.975,53, o valor da CSL a ser exonerado corresponde a R\$ 200,94 [(R\$ 18.975,53 x 12%) x 9%]. Com relação ao PIS e à COFINS, o referido equívoco repercutiu no mês de março de 2005, e o valor a ser excluído de PIS corresponde a R\$ 123,34 (R\$ 18.975,53 x 0,65%); e no caso da COFINS, deve ser excluído o valor de R\$ 569,27 (R\$ 18.975,53 x 3%).

Cientificada da decisão em 23/02/2011, apresentou recurso voluntário de fls. 820 a 835 em 24/03/2011, reiterando, basicamente, as alegações contidas na impugnação.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Marcos Takata

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade. Dele, pois, conheço.

Princípio com o exame das preliminares de nulidade.

A recorrente invoca nulidade dos lançamentos por conta de o MPF não abranger a CSL de todo o período autuado, e o PIS e a COFINS quanto a 1º/01/06 a 31/12/06. Consigna que portaria não pode se sobrepor a decreto, de modo que resulta flagrante a nulidade.

Rejeito essa preliminar de nulidade.

O Decreto 3.724/01 instituiu o MPF, como medida protetiva do contribuinte a salvaguardá-lo de álea de arbítrio no exercício fiscalizatório pela Administração fazendária, conferindo a tal exercício maior transparência ao exercício fiscalizatório. Estabeleceu uma auto-limitação ao exercício fiscalizatório.

O art. 2º, § 4º, do Decreto 3.724/01 previu a regulamentação pela Receita Federal quanto às informações que devem constar no MPF:

Art. 2º. Os procedimentos fiscais relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil serão executados, em nome desta, pelos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil e somente terão início por força de ordem específica denominada Mandado de Procedimento Fiscal (MPF), instituído mediante ato da Secretaria da Receita Federal do Brasil. (Redação dada pelo Decreto nº 6.104, de 30 de abril de 2007)

§ 1º. Nos casos de flagrante constatação de contrabando, descaminho ou qualquer outra prática de infração à legislação tributária, em que o retardamento do início do procedimento fiscal coloque em risco os interesses da Fazenda Nacional, pela possibilidade de subtração de prova, o Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil deverá iniciar imediatamente o procedimento fiscal e, no prazo de cinco dias, contado de sua data de início, será expedido MPF especial, do qual será dada ciência ao sujeito passivo. (Redação dada pelo Decreto nº 6.104, de 30 de abril de 2007)

§ 2º. Entende-se por procedimento de fiscalização a modalidade de procedimento fiscal a que se referem o art. 7º e seguintes do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972. (Redação dada pelo Decreto nº 6.104, de 30 de abril de 2007)

§ 3º. O MPF não será exigido nas hipóteses de procedimento de fiscalização: (Renumerado pelo Decreto nº 6.104, de 30 de abril de 2007)

I - realizado no curso do despacho aduaneiro;

II - interno, de revisão aduaneira;

III - de vigilância e repressão ao contrabando e descaminho, realizado em operação ostensiva;

IV - relativo ao tratamento automático das declarações (malhas fiscais).

§ 4º. O Secretário da Receita Federal do Brasil estabelecerá os modelos e as informações constantes do MPF, os prazos para sua execução, as autoridades fiscais competentes para sua expedição, bem como demais hipóteses de dispensa ou situações em que seja necessário o início do procedimento antes da expedição do MPF, nos casos em que haja risco aos interesses da Fazenda Nacional. (Redação dada pelo Decreto nº 6.104, de 30 de abril de 2007)

A Portaria RFB 11.371/07, que vigorava ao tempo dos lançamentos, previa em seu art. 8º:

Art. 8º. Na hipótese em que infrações apuradas, em relação a tributo ou contribuição contido no MPF-F ou no MPF-E, também configurarem, com base nos mesmos elementos de prova, infrações a normas de outros tributos ou contribuições, estes serão considerados incluídos no procedimento de fiscalização, independentemente de menção expressa.

A meu ver, a Portaria RFB 11.371/07, incluindo seu art. 8º, exerceu o dever regulamentar nos limites do previsto no art. 2º, § 4º, do Decreto 3.724/01. Ilegalidade inexistente a interditar os lançamentos de CSL, de PIS e de COFINS.

Argui a recorrente nulidade por força de as intimações referentes ao MPF terem sido feitas por registro eletrônico, sem consentimento dela e sem prova de seu recebimento. Isso violaria o art. 23, §§ 4º, I e 5º, do Decreto 70.235/72 com a redação da Lei 11.196/05:

Art. 23. Far-se-á a intimação:

I - pessoal, pelo autor do procedimento ou por agente do órgão preparador, na repartição ou fora dela, provada com a assinatura do sujeito passivo, seu mandatário ou preposto, ou, no caso de recusa, com declaração escrita de quem o intimar; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

II - por via postal, telegráfica ou por qualquer outro meio ou via, com prova de recebimento no domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

III - por meio eletrônico, com prova de recebimento, mediante: (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

a) envio ao domicílio tributário do sujeito passivo; ou (Incluída pela Lei nº 11.196, de 2005)

b) registro em meio magnético ou equivalente utilizado pelo sujeito passivo. (Incluída pela Lei nº 11.196, de 2005)

§ 2º. Considera-se feita a intimação:

(...)

III - se por meio eletrônico, 15 (quinze) dias contados da data registrada: (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

a) no comprovante de entrega no domicílio tributário do sujeito passivo; ou (Incluída pela Lei nº 11.196, de 2005)

b) no meio magnético ou equivalente utilizado pelo sujeito passivo; (Incluída pela Lei nº 11.196, de 2005)

(...)

§ 4º. Para fins de intimação, considera-se domicílio tributário do sujeito passivo: (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

I - o endereço postal por ele fornecido, para fins cadastrais, à administração tributária; e (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

II - o endereço eletrônico a ele atribuído pela administração tributária, desde que autorizado pelo sujeito passivo. (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

§ 5º. O endereço eletrônico de que trata este artigo somente será implementado com expresse consentimento do sujeito passivo, e a administração tributária informar-lhe-á as normas e condições de sua utilização e manutenção. (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

Entendo que se devem *distinguir* as intimações de atos administrativos que demandam ônus ao sujeito passivo ou de atos processuais-administrativos das intimações que não demandam tal ônus ou não possuam caráter processual.

As primeiras reclamam o expresse consentimento do sujeito passivo e devem ser feitas no endereço postal por ele fornecido à Administração fazendária. As últimas, a meu ver, não ensejam serem feitas a endereço postal fornecido pelo sujeito passivo nem seu consentimento, pois não lhe trazem prejuízo.

O art. 4º da Portaria RFB 11.371/07 previu:

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

Parágrafo único. A ciência pelo sujeito passivo do MPF, nos termos do art. 23 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, com redação dada pelo art. 67 da Lei nº 9.532, de 10 de novembro de 1997, dar-se-á por intermédio da Internet, no endereço eletrônico www.receita.fazenda.gov.br, com a utilização de código de acesso consignado no termo que formalizar o início do procedimento fiscal.

A intimação do MPF se põe entre as últimas intimações mencionadas: que não demandam ônus do sujeito passivo (a praticar algum ato) nem possuem caráter processual. São intimações que, feitas eletronicamente, no endereço do site da Receita Federal, não provocam nenhum *prejuízo* ao sujeito passivo.

Não diviso, pois, eiva de ilegalidade no comando do art. 4º da Portaria RFB 11.371/07.

Rejeito, outrossim, essa preliminar de nulidade.

Sobre a inadequação do meio utilizado, auto de infração ao invés de notificação de lançamento, também não prospera a alegação da recorrente.

A notificação de lançamento e o auto de infração não ostentam entre si diferenças substanciais. Ao teor do art. 142 do CTN, o lançamento se presta a formalizar tanto o tributo como a penalidade. Aliás, o CTN sequer prevê a forma ou “instrumento” jurídico do auto de infração, o que já indica a inexistência de diferenças substantivas entre a forma lançamento, regulamente notificado, e o auto de infração.

O art. 9º do Decreto 70.235/72 simplesmente prevê a possibilidade de a formalização do tributo ou da penalidade (quando for aplicável) ser feita por auto de infração ou notificação de lançamento:

*Art. 9º. A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão **formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento**, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)*

Se a notificação de lançamento se prestasse a formalizar somente o tributo, contrariando o CTN (art. 142), reservando-se o auto de infração à penalidade, a ordem posta no art. 9º em questão estaria equivocada: ele teria de referir às *notificações de lançamento seguida* de autos de infração, pois é dito que serão “distintos para cada imposto, contribuição *ou penalidade*”. Evidentemente, o art. 9º não quis se referir à notificação de lançamento e ao auto de infração, respectivamente, para formalização só do tributo, e do tributo e da penalidade (ou só desta), mas à prescrição de que, para a exigência de cada espécie de tributo, acompanhada ou não de penalidade, deve ser lavrado auto de infração ou notificação de lançamento distintos.

As determinações previstas nos arts. 10 e 11, do Decreto 70.235/72 são obrigatórias¹. Mas a descrição e imposição de penalidade, a que se refere o art. 10, é de rigor, *quando esta for cabível ao caso* – o que significa dizer, *quando aquela não for cabível, também é possível* a materialização do instrumento “auto de infração”.

Não havendo diferenças substantivas entre um e outro, ainda que fosse o caso de notificação de lançamento ao invés de auto de infração, mas assim não se apresenta, a hipótese não configuraria vício que fulminasse o ato de nulidade.

¹ O art. 10 prescreve sobre o auto de infração e o art. 11 sobre a notificação de lançamento.

Prossigo com o exame do mérito.

A recorrente versa sobre a nulidade do arbitramento, porquanto o autuante teria conseguido determinar a base imponible, o que vitimaria o procedimento do arbitramento, que é medida extrema. Também porque o autuante lançara apoio no art. 47, III, da Lei 8.981/95, para o arbitramento do lucro, e o preceito só se refere à falta de apresentação da escrituração contábil na hipótese de lucro presumido, o que não é o caso.

O autuante levantara *omissões de compras*, por cotejo com as DIPJ dos principais fornecedores da recorrente, e mediante diligência feita junto a tais fornecedores. Assim, apurara omissões de compras correspondentes às diferenças entre as compras declaradas ao fisco federal e estadual entre 2004 e 2006 e as informações de vendas à recorrente no período, apresentadas pelos principais fornecedores.

Além disso, o autuante procedera ao levantamento dos valores recebidos da recorrente pelos mesmos fornecedores, no mesmo período, conforme dados levantados na diligência efetuada junto a esses fornecedores. Com isso, apurara diferença entre esses *valores recebidos da recorrente por tais fornecedores* e os *valores de receitas declaradas ao fisco federal e estadual*, e que corresponderia a outra hipótese de omissão de receitas.

Apesar desses levantamentos, creio, como as receitas decorrentes de omissões de compras poderiam estar contidas na omissão de receitas levantada na forma descrita, ao se proceder ao arbitramento do lucro, o autuante considerou somente como omissão de receitas:

- a) A diferença entre os valores recebidos da recorrente pelos principais fornecedores e as receitas declaradas aos fiscos federal e estadual, adotando-se sempre o maior valor declarado (ao fisco federal ou ao estadual);
- b) A diferença entre as receitas declaradas ao fisco estadual e ao fisco federal.

E tais diferenças são bem significativas, sobretudo as de omissão de receitas vinculadas a pagamentos a fornecedores.

De se lembrar que a recorrente fora intimada e reintimada à apresentação de sua escrituração contábil. Fora aberto prazo para reconstituição de sua escrituração contábil, sob pena de arbitramento do lucro. E a recorrente não apresentara sua escrituração contábil, ou melhor, foi apresentado somente o Livro Diário com registros parciais dos fatos contábeis ocorridos em 2006.

De outra parte, não diviso erros dos valores declarados ao fisco estadual, considerados como receitas (extraídos dos Livros de Registro de Saídas de Mercadorias e compatíveis com as DIME – Declarações do ICMS e do Movimento Econômico). Se há erros, a recorrente não logrou comprová-los. E, sabidamente, o ônus aqui é da recorrente, porquanto se trata de confissões de valor por ela prestadas.

Diante desse quadro, tributação indevida haveria, vale dizer, tributação do que não corresponde a renda, se a exigência fiscal de IRPJ e de CSL *recaísse diretamente*

sobre as receita omitidas. Aí, sim, sem se considerar os custos e despesas presumidamente incorridos pela recorrente, estar-se-ia exigido tributo sobre o que não é lucro ou renda.

Não percebe a recorrente que, ao se proceder ao arbitramento do lucro, em face da inexistência e imprestabilidade da escrituração contábil, procedeu-se ao reconhecimento presumível de custos e despesas incorridos, ao se aplicarem os coeficientes legais para arbitramento do lucro. No caso vertente, de 9,6% para determinação do lucro arbitrado para fins de IRPJ (8% acrescidos de 20%), conforme os arts. 15, *caput* e 16, da Lei 9.248/95, e de 12% para o lucro arbitrado, para efeitos da CSL, nos termos do art. 20 da Lei 9.249/95 com a redação da Lei 10.684/03 e do art. 29, I, da Lei 9.430/96.

De outra parte, houve equívoco na capitulação legal para o arbitramento do lucro. O autuante lançou suporte no art. 47, III, da Lei 8.981/95, reproduzido no art. 530, III, do RIR/99. O correto seria o art. 47, I e II, da Lei 8.981/95, reproduzido no art. 530, I e II, do RIR/99:

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):*

I - *o contribuinte, obrigado à tributação com base no lucro real, não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal;*

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; ou

b) determinar o lucro real;

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;*

Já tive oportunidade de me manifestar por diversas ocasiões que o que vitima o lançamento é o motivo equivocados, e não o mero erro na capitulação legal.

Fundamental é o motivo do lançamento. Se este se revelar malsinado, carente de juridicidade ou descompassado ao suporte fático em jogo, aí o vício substancial que o vitima é fulminante, ainda que a capitulação legal se mostre adequada. Mas, se o erro é somente na capitulação legal, sem vício no motivo, não há eiva a vitimar o lançamento. E é este o caso dos autos. O motivo é claro e já dito: a falta de apresentação da escrituração contábil, inclusive diante de abertura de prazo para sua reconstituição.

Alega a recorrente que o autuante, de posse dos extratos bancários e tendo acesso aos empréstimos bancários, considerou os créditos como receitas, o que é inadmissível.

De todo infundada tal arguição.

Os lançamentos não se deram com base em omissão de receitas presumida por créditos bancários de origem incomprovada. Os extratos bancários só serviram como ponto de partida para o aprofundamento da investigação fiscal.

O que o autuante considerou como receitas omitidas foi a *diferença entre os valores recebidos da recorrente pelos principais fornecedores e as receitas declaradas aos fiscos federal e estadual* (a maior delas). Embora tenha levantado, não considerou como receitas omitidas a diferença entre vendas feitas pelos principais fornecedores à recorrente e as compras declaradas aos fisco federal e estadual. Isso, provavelmente pelas razões que já expus anteriormente.

E assim procedeu o autuante, por medida de cautela, em abono à certeza, pois poderia ser discutido se a segunda das diferenças estaria ou não contida na primeira delas, ainda que parcialmente.

E, contra tal diferença, a recorrente não controverteu, e muito menos trouxe aos autos elementos que a infirmasse.

A recorrente acentua que, na apuração das receitas omitidas no 1º trimestre de 2004, o autuante considerou o valor das receitas omitidas no 2º trimestre, resultando numa diferença a maior de R\$ 18.975,53. Contudo, a recorrente esqueceu-se de que tal diferença já fora acolhida pelo órgão julgador *a quo*, não tendo sido tal matéria devolvida a esta instância de julgamento. *I.e.*, o órgão julgador de origem já reconheceu o equívoco nos lançamentos de IRPJ, CSL, PIS e COFINS sobre a referida diferença.

Invoca a recorrente também que houve equívoco na soma dos pagamentos feitos à empresa Beaulieu, quanto aos 3º e 4º trimestres de 2004, e na soma dos pagamentos feitos à empresa Compomade, quanto ao 1º trimestre de 2006.

Compulsando os autos, não detectei a diferença alegada pela recorrente em relação aos pagamentos feitos à Beaulieu, que totalizam R\$ 41.798,09, como consta na tabela de fl. 692 do Termo de Verificação Fiscal (TVF). Possivelmente a recorrente não deteve atenção à segunda coluna de valores recebidos, da folha 314, que consigna a soma dos valores pagos à Beaulieu, e confundiu sua somatória com a posta no TVF.

Também não localizei diferença quanto aos pagamentos feitos à Compomade, que totalizam R\$ 98.078,45, conforme somatória dos pagamentos feitos constantes nas fls. 293 e 294, expurgados os valores pagos em 2007. Esse é o valor que figura igualmente na tabela da fl. 692 do TVF.

Sob o manto dessas considerações, nego provimento ao recurso quanto ao arbitramento do lucro. E, igualmente, nego recurso contra as exações de PIS e de COFINS.

A recorrente lança inconformismo quanto à desconsideração dos pagamentos efetuados no regime simplificado, na exigência fiscal.

Assiste razão à recorrente, nesse passo. Os valores pagos de 2004 a 2006 sob o regime do Simples federal impõem serem abatidos das exigências de IRPJ, CSL, PIS e COFINS relativos a tais anos-calendário. O caso não é de compensação, como deu a entender o órgão julgador *a quo*, mas de mero *abatimento*, que é de rigor, nos lançamentos efetuados.

Sobre essa questão, por conseguinte, dou provimento ao recurso, para que sejam abatidos os valores de IRPJ, CSL, PIS e COFINS pagos sob o regime simplificado, dos lançamentos desses tributos.

Levanta irresignação a recorrente quanto à multa qualificada sob argumento de ser confiscatória a multa no patamar de 150%.

Bem se sabe que a este órgão julgador é defesa a apreciação de constitucionalidade da lei, conforme a Súmula nº 2 do CARF, consolidada pela Portaria CARF 52/10:

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

Afastada a apreciação do teste de constitucionalidade do art. 44, II, da Lei 9.430/96, segundo sua dicção à época dos fatos, é de se ver que a omissão de receitas perpetrada pela recorrente, correspondente à diferença entre os valores pagos a seus fornecedores e as receitas declaradas seja ao fisco federal ou ao estadual, revela montantes significativos. Também não são desprezíveis as diferenças entre receitas declaradas ao fisco estadual e ao fisco federal.

Esses dados de fato associados à constatada reiteração por três anos-calendário são fortes elementos indicativos de dolo específico no comportamento da recorrente, a tipificar a incidência da multa qualificada.

De tal feito, nego provimento ao recurso sobre a questão da multa qualificada.

Por conseguinte, resulta prejudicada a arguição de decadência em relação às obrigações tributárias anteriores a outubro de 2004 (os lançamentos se aperfeiçoaram em outubro de 2009), por não ser aplicável o art. 150, § 4º, do CTN.

Sob essa ordem de considerações e juízo, dou provimento parcial para abater os valores pagos de 2004 a 2006 sob o regime simplificado, correspondentes a IRPJ, CSL, PIS e COFINS, das exigências desses tributos.

É o meu voto.

Sala das Sessões, em 1 de fevereiro de 2012

(assinado digitalmente)

Marcos Takata - Relator

Processo nº 11516.005044/2009-89
Acórdão n.º **1103-00.623**

S1-C1T3
Fl. 854

CÓPIA