



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

Processo nº 11516.721516/2011-69
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1302-001.960 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 11 de agosto de 2016
Matéria Arbitramento de lucros
Recorrente SUPERMERCADO XANDE LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008

CSLL, PIS E COFINS. TRIBUTOS NÃO PREVISTOS NO MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL ORIGINAL. NULIDADE DO LANÇAMENTO. INOCORRÊNCIA.

O Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) é mero instrumento de controle administrativo da fiscalização e não tem o condão de outorgar e menos ainda de suprimir a competência legal do Auditor-Fiscal da Receita Federal para fiscalizar os tributos federais e realizar o lançamento quando devido. Assim, se o procedimento fiscal foi regularmente instaurado e os lançamentos foram realizados pela autoridade administrativa competente, nos termos do art. 142 do CTN, e, ainda, a recorrente pôde exercer com plenitude o seu direito de defesa, afasta-se quaisquer alegação de nulidade relacionada à emissão ou alteração do MPF.

ARBITRAMENTO DE LUCROS. AUSÊNCIA DE ESCRITURAÇÃO. CABIMENTO.

Não dispondo o contribuinte, ao final do período de apuração, dos elementos necessários para apurar o seu resultado pelo lucro real, por deixar de reconstituir a escrituração perdida em evento fortuito (enchente) e, conhecida a receita bruta, impõe-se a realização de auto-arbitramento. Sob tais premissas, revela-se correto o procedimento do Fisco que afasta a apuração pelo lucro real, informada na DIPJ pelo sujeito passivo, e promove o arbitramento do lucro para fins apuração do resultado tributável.

RECEITA BRUTA. EXCLUSÃO DO ICMS. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL.

Por expressa disposição legal, apenas os impostos não cumulativos cobrados destacadamente do comprador ou contratante dos quais o vendedor dos bens ou o prestador dos serviços seja mero depositário (substituto tributário)

devem ser excluídos da receita bruta, o que não é o caso do ICMS incidente na operação, que integra o preço.

PIS/COFINS. CONCEITO DE FATURAMENTO. ALARGAMENTO DA BASE DE CÁLCULO. INCONSTITUCIONALIDADE.

Declarada pelo Pleno do STF a inconstitucionalidade do § 1º do art. 3ª da Lei nº 9.718/1998, que determinou o alargamento da base de cálculo das contribuições ao PIS e Cofins, deve ser excluído do lançamento dessas contribuições as demais receitas que não se enquadram no conceito de faturamento anterior a EC 20/1998.

MULTA DE OFÍCIO. ALEGAÇÃO DE EFEITO CONFISCATÓRIO. NÃO CONHECIMENTO.

Alegações atinentes à constitucionalidade de dispositivos legais, com vistas a afastar sua aplicação, não podem ser conhecida pelos colegiado do CARF, nos termos do art. 62 do Ricarf e da Súmula CARF nº 2.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em REJEITAR a preliminar de nulidade e em DAR provimento PARCIAL ao recurso voluntário, nos termos do voto do relator.

(assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Presidente e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Alberto Pinto Souza Júnior, Ana de Barros Fernandes Wipprich, Marcelo Calheiros Soriano, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa, Rogério Aparecido Gil e Talita Pimenta Félix.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto em face do Acórdão nº 14-44.785, proferido pela 3ª Turma da DRJ-Ribeirão Preto, em 17/09/2013, que considerou a impugnação improcedente e manteve integralmente o crédito tributário, conforme espelhado na ementa abaixo

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008

ARBITRAMENTO DOS LUCROS. EXTRAVIO DE LIVROS E DOCUMENTOS.

A alegação de extravio dos livros e documentos, decorrente de enchente, não afasta a tributação com base em arbitramento do lucro, uma vez que nessa situação, quando não ocorre a tentativa de reconstituição da escrita por parte do contribuinte, esta é a forma que permite ao fisco aferir o montante tributável.

RECEITA BRUTA. EXCLUSÃO DO ICMS.

Na apuração da receita bruta, para fins de determinação do lucro tributável, não há previsão legal para exclusão do ICMS, salvo quando cobrado destacadamente do comprador ou contratante do qual o vendedor dos bens ou o prestador dos serviços seja mero depositário, na condição de substituto tributário.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2008

NULIDADE.

Não há que se cogitar de nulidade do lançamento quando observados os requisitos previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal.

MPF. INOCORRÊNCIA DE NULIDADE.

Sendo o MPF expedido com a observância das normas administrativas, não há que se falar em nulidade do lançamento de ofício.

IMPUGNAÇÃO ÔNUS DA PROVA.

As alegações apresentadas na impugnação devem vir acompanhadas das provas documentais correspondentes, sob risco de impedir sua apreciação pelo julgador administrativo.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2008

MULTA DE OFÍCIO.

O lançamento decorrente de procedimento fiscal implica a exigência de multa de ofício, cujo percentual é fixado em lei.

INCONSTITUCIONALIDADE. ARGÜIÇÃO.

A autoridade administrativa é incompetente para apreciar argüição de inconstitucionalidade de lei.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2008

LUCRO ARBITRADO. REGIME CUMULATIVO.

As pessoas jurídicas tributadas pelo imposto de renda com base no lucro arbitrado sujeitam-se à apuração do PIS pelo regime cumulativo.

PIS. EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO.

Somente é dedutível da base de cálculo do PIS o ICMS, quando cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2008

COFINS. EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO.

Somente é dedutível da base de cálculo da Cofins o ICMS, quando cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário.

LUCRO ARBITRADO. REGIME CUMULATIVO.

As pessoas jurídicas tributadas pelo imposto de renda com base no lucro arbitrado sujeitam-se à apuração da Cofins pelo regime cumulativo.

A autuação fiscal consistiu no arbitramento dos lucros do ano-calendário 2008, nos termos do art. 530, inc. I do RIR/1999, tendo em vista que o contribuinte enquadrrou-se no regime de apuração do lucro real, conforme DIPJ/2009 apresentada, mas não dispunha de escrituração contábil e demais elementos de comprovação, uma vez que teria sofrido perda/destruição de praticamente toda a escrituração em evento climático (enchente) ocorrido ao final do ano de 2008.

Cientificada do acórdão recorrido em 07/10/2013, a recorrente interpôs o recurso voluntário em 06/11/2013, no qual repisa os argumentos expendidos em sua impugnação. Em síntese a recorrente alega:

a) a nulidade formal do lançamento, em face da ausência de Mandado de Procedimento Fiscal que autorizasse o lançamento da CSSL, do PIS e da Cofins;

b) a ausência de razoabilidade, de proporcionalidade e de motivação do arbitramento de lucros realizado pela autoridade fiscal que não pode ser utilizado como penalidade pelo Fisco;

c) a necessidade de busca da verdade material, uma vez que a perda das informações fiscais em decorrência da enchente não tirou do Fisco o produto que lhe é de direito, qual seja: o tributo, uma vez que a empresa vinha apresentando prejuízos consecutivos nos anos anteriores, fato que teria se repetido no ano de 2008, o que se evidencia pelas

declarações apresentadas nos anos-calendário anteriores e o alto grau de endividamento da empresa;

d) que deve ser excluído o ICMS da Receita Bruta Conhecida, eis que o conceito de receita recepcionado pelo STF não admite o ingresso de impostos, até porque essa receita não ingressa efetivamente no patrimônio jurídico da empresa;

e) que tem direito à dedução dos créditos do PIS e da Cofins apurados no regime da não cumulatividade, conforme informados na Dacon;

f) a inclusão indevida na base de cálculo do PIS e da Cofins, nos meses de novembro/2008 (R\$ 98.324,60) e dezembro/2008 (R\$ 103.655,19) a título de demais receitas, como faturamento, com base no § 3º da Lei nº 9.718/1998; dispositivo que foi declarado inconstitucional pelo STF;

g) que a penalidade aplicada (multa de 75%) é excessiva, pois afronta o princípio constitucional que veda o confisco.

Ao final requer a nulidade formal do lançamento das contribuições sociais, em especial do PIS e da Cofins, pela ausência de autorização expressa em Mandado de Procedimento Fiscal e, no mérito, o cancelamento do lançamento pela ausência de motivação para o arbitramento de lucros.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado

O recurso voluntário interposto é tempestivo e atende aos pressupostos legais e regimentais. Portanto, deve ser conhecido.

A recorrente alega em preliminar a nulidade formal do lançamento, em face da ausência de Mandado de Procedimento Fiscal que autorizasse o lançamento da CSLL, do PIS e da Cofins.

Inicialmente cumpre observar que a expedição de Mandado de Procedimento Fiscal, com vista a instauração de procedimentos fiscais pelas autoridades administrativas competentes, era regida, por ocasião da apuração ora sob exame, pela Portaria RFB. nº 11.371/2008, que em seu art. 8º estabelecia, *verbis*:

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.

No presente caso, o procedimento fiscal foi instaurado com vistas à apuração acerca da regularidade fiscal do sujeito passivo com relação ao IRPJ. No curso do procedimento fiscal, a autoridade fiscal responsável pelo procedimento constatou que a interessada descumpria as normas relativas à apuração do referido imposto com base no lucro real, que fora sua opção informada na DIPJ, uma vez que não possuía escrituração contábil e fiscal indispensável para apuração do lucro por aquele regime. Assim, a autoridade fiscal procedeu ao arbitramento do lucro do período sob fiscalização.

Ora, o arbitramento do lucro tem como consequência direta e imediata a modificação da base de cálculo da CSLL, que também fora apurada pelas regras do lucro real, e das contribuições sociais ao PIS e a Cofins, que também em conformidade com o regime de apuração do IRPJ pelo lucro real, foram apuradas pelo regime não cumulativo, não aplicável no caso do lucro arbitrado.

Desta feita, com base nos mesmo elementos de prova para a apuração do IRPJ, a autoridade fiscal apurou diferenças devidas das contribuições sociais (CSLL, PIS e Cofins), decorrentes da mudança do regime de apuração do IRPJ (pelo arbitramento), sendo dispensável a emissão de MPF para tais casos, nos termos do art. 8º da Portaria MF. nº 11.371/2008.

Destarte inexistente qualquer vício formal no lançamento, concernente a irregularidade na emissão de Mandado de Procedimento Fiscal.

Por outro ângulo, mesmo que existisse alguma irregularidade na emissão do Mandado de Procedimento Fiscal, insta observar que tal documento é mero instrumento de

controle administrativo da fiscalização e não tem o condão de outorgar e menos ainda de suprimir a competência legal do Auditor-Fiscal da Receita Federal, estabelecida no art. 6º da Lei nº 10.593, de 08 de dezembro de 2002, com a redação dada pela Lei nº 11.457/2007, para fiscalizar os tributos federais e realizar o lançamento quando devido.

Na condição de autoridade administrativa que detém a competência para realizar o lançamento tributário, o Auditor-Fiscal não possui discricionariedade para não realizá-lo ao se deparar, no curso de procedimento fiscal regularmente instaurado, com infrações, ainda que estas não estejam previstas no escopo original da fiscalização, devendo praticar o ato, sob pena de responsabilidade funcional, nos termos do art. 142 do CTN.

Normas administrativas que regem o procedimento fiscal não têm o condão de modificar a competência do auditor-fiscal da Receita Federal do Brasil, fixada em lei.

Nesse sentido a Portaria RFB nº 11.371/2007 “dispõe sobre o planejamento das atividades fiscais e estabelece normas para a execução de procedimentos fiscais relativos aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil” disciplinando administrativamente a execução dos procedimentos fiscais. É dentro desse contexto de normas de planejamento do trabalho da fiscalização que está inserido o MPF, cuja característica essencial é dar visibilidade ao sujeito passivo que o procedimento fiscal está sendo instaurado em nome da administração tributária, obedecendo ao princípio da impessoalidade.

Equivoca-se, portanto, o recorrente ao vislumbrar o MPF como instrumento necessário para conferir competência ao Auditor-Fiscal para agir no caso concreto. Ao detentor da função gerencial, responsável pela emissão do MPF, é dado apenas planejar a execução dos procedimentos fiscais.

Assim, sendo o Mandado de Procedimento Fiscal mero instrumento de controle administrativo da fiscalização não pode ensejar a nulidade do lançamento, especialmente no que diz respeito à competência do agente, no caso o Auditor-Fiscal da Receita Federal.

Pelo exposto, rejeito a alegação de nulidade.

No mérito, a recorrente alega a ausência de razoabilidade, de proporcionalidade e de motivação do arbitramento de lucros realizado pela autoridade fiscal que não pode ser utilizado como penalidade pelo Fisco. Sustenta ainda a necessidade de busca da verdade material, uma vez que a perda das informações fiscais em decorrência da enchente não tirou do Fisco o produto que lhe é de direito: o tributo. Alega que a empresa vinha apresentando prejuízos consecutivos nos anos anteriores, fato que teria se repetido no ano de 2008, o que seria evidenciado pelas declarações apresentadas nos anos-calendário anteriores e o alto grau de endividamento da empresa.

Não merecem acolhidas as alegações.

O arbitramento foi motivado pela falta de apresentação de escrituração contábil e fiscal hábil para que se verificasse a apuração do lucro real, conforme informado pela interessada na sua DIPJ. A recorrente tentou se esquivar da obrigação legal de manter a escrituração hábil para demonstrar o resultado que teria sido apurado pelas normas o lucro real, alegando que estaria impedida de apresentá-la por motivo de força maior, em face da enchentes que assolara o Estado de Santa Catarina, no ano de 2008, conforme documentos apresentados:

Certidão de Ocorrência do Corpo de Bombeiros Militar, ofício da Prefeitura Municipal de Balneário Camboriú/SC, registro realizado na Delegacia de Polícia de Balneário Camboriú/SC e publicações veiculadas em jornal.

A autoridade fiscal anotou no Termo de Verificação Fiscal que:

Consoante *suso* anotado, no ano em questão o contribuinte se enquadrava no regime de tributação do lucro real, apuração anual. Não obstante, no curso desse período de apuração, precisamente em novembro/2008, adveio evento que resultou na perda/destruição de praticamente toda a escrituração, inclusive dados mantidos eletronicamente. Em decorrência, *por ocasião do encerramento do período de apuração correspondente, ocorrido em 31/12/2008, o contribuinte não dispunha dos assentos necessários à mensuração da base de cálculo do IRPJ pelas normas do lucro real, tanto que não procedeu a apuração exigida*".

Destarte, sem entrar no mérito, por ser despicando, acerca de aspectos como: cumprimento de exigências inerentes ao evento fortuito registrado/invocado, consoante suscitado no âmbito da Intimação Fiscal nº 01; providências que deixaram de serem adotadas no sentido de reconstituir a escrita para possibilitar à apuração do lucro real no encerramento do período; ou ainda a pouca diligência dispensada à guarda dos assentos e/ou informações, a exemplo dos dados contábeis e fiscais processados eletronicamente; **o fato é que por ocasião do encerramento do período de apuração em questão, no cenário delineado, o contribuinte não reunia condições para a determinação do resultado fiscal pelas regras do lucro real, ante a absoluta falta de assentos e/ou informações.**

Ora, se o contribuinte não possuía, ao final do período de apuração, dos elementos para apurar o seu resultado pelo lucro real e não buscou a reconstituição dos documentos e da escrituração perdidas no evento fortuito (enchente), jamais poderia ter informado seus resultados na DIPJ, com base no lucro real.

Como bem observado pela autoridade lançadora, sendo conhecida a receita bruta, impunha-se no caso a realização do arbitramento do lucro pelo próprio sujeito passivo, nos termos do art. 531 do RIR/1999, ante a perda/extravio da escrituração contábil ao final do período de apuração.

Também não cabe acolher a alegação de que a empresa vinha apresentando prejuízos sucessivos ou que acumulava dívidas no período, como indício de que também no ano-calendário sob fiscalização não apresentaria resultados tributáveis (se fosse possível apurá-los). Inexiste previsão legal para aplicar tal presunção. As formas de apuração dos resultados estão previstas na legislação do imposto e a subsunção a qualquer um delas depende do atendimento aos seus requisitos.

Não há, também, que se falar em utilização do arbitramento como penalidade por parte da autoridade fiscal, pois ante a ausência dos elementos necessários para a apuração do lucro real, outra alternativa não restava àquela autoridade.

Assim, revela-se correto o arbitramento levado a efeito pela autoridade fiscal, para fins de apuração do resultado tributável do exercício objeto da auditoria.

Sobre a apuração, a recorrente alega que deve ser excluído o ICMS da Receita Bruta Conhecida, uma vez que o conceito de receita recepcionado pelo STF não

admitiria o ingresso de impostos, até porque essa receita não ingressa efetivamente no patrimônio jurídico da empresa.

O art. 532 do RIR/1999 estabelece que, conhecida a receita bruta, o lucro arbitrado será determinado mediante a aplicação dos percentuais fixados para a apuração do Lucro Presumido (art. 519), acrescido de vinte por cento. O referido artigo, por sua vez, remete ao conceito de receita bruta previsto no art. 224 e seu parágrafo único do RIR/1999, *verbis*:

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

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

De acordo com o dispositivo citado, apenas os impostos não cumulativos cobrados destacadamente do comprador ou contratante dos quais o vendedor dos bens ou o prestador dos serviços seja mero depositário (substituto tributário) devem ser excluídos da receita bruta, o que não é o caso do ICMS incidente na operação, que integra o seu preço.

Assim, rejeito a alegação.

Com relação à exigência do PIS e da Cofins a recorrente que pleiteia a dedução dos créditos do PIS e da Cofins apurados no regime da não cumulatividade, conforme informados na Dacon.

Tal pleito não pode ser acolhido, uma vez que, em face do arbitramento do lucro, o regime de apuração dessas contribuições deve ser o cumulativo estabelecido na Lei nº 9.718/1998, que não prevê o aproveitamento de créditos das operações anteriores. O aproveitamento de créditos só tem previsão legal no regime não cumulativo, do qual se excluem as empresas tributadas pelo lucro presumido e arbitrado, conforme definido pelo art. 8º da Lei nº 10.637, de 2002 e no art. 10 da Lei nº 10.833, de 2003.

A recorrente questiona, ainda, a inclusão indevida na base de cálculo do PIS e da Cofins, nos meses de novembro/2008 (R\$ 98.324,60) e dezembro/2008 (R\$ 103.655,19) a título de demais receitas, como faturamento, com base no § 3º da Lei nº 9.718/1998; dispositivo que foi declarado inconstitucional pelo STF.

Com efeito, verifica-se que a autoridade fiscal incluiu na base de cálculo do PIS e da Cofins, dos meses de novembro e dezembro de 2008, os valores de R\$ 98.324,60 e R\$ 103.655,19, informados como demais receitas na ficha 7-A e 17-A da DICON (fls. 400, 414, 428 e 442).

A questão suscitada pela recorrente foi discutida pelo Pleno do STF no âmbito do RE nº 527.602-3/SP, que confirmou entendimento do órgão ao julgar os RE's. nºs. 346.084, 358.273, 357.950 e 390.840 (sessão de 9.11/2005), no qual declarou a inconstitucionalidade do §1º do art. 3º da Lei nº 9.718/1998.

*A Corte entendeu que a noção de faturamento enunciada no art. 195, I, da Constituição do Brasil, na redação anterior à EC 20/98, não legitimava a incidência das contribuições sobre a totalidade das receitas auferidas pelas empresas contribuintes. Advertiu que a superveniente promulgação da emenda constitucional não teve a virtude de validar legislação ordinária anterior, que se mostrava originalmente inconstitucional.*¹

Nos termos do art. 62 do Regimento Interno do CARF, é vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade apreciar questão de constitucionalidade, exceto no caso de lei que já tenha sido declarada inconstitucional por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal (inc. I).

Observo ainda que o § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/1998 foi revogado, após a decisão do pleno do STF, pela Lei nº 11.941/2009.

Neste diapasão, entendo que deve ser observada a jurisprudência do STF que reconheceu a inconstitucionalidade do dispositivo que determinou o alargamento da base de cálculo das contribuições ao PIS e Cofins, para determinar a exclusão da base de cálculo dos meses de novembro e dezembro de 2008, das importâncias de R\$ 98.324,60 e R\$ 103.655,19, respectivamente, informadas como demais receitas nas DACON's apresentadas pela interessada, que serviram de base para o lançamento.

Por fim, a recorrente alega que a penalidade aplicada (multa de 75%) é excessiva, pois afronta o princípio constitucional que veda o confisco.

Tal alegação, por se referir a constitucionalidade de dispositivo legal, não pode ser conhecida por este colegiado, nos termos do art. 62 do Ricarf e da Súmula CARF nº 2.

Com relação às exigências da CSLL e aos demais aspectos relativos ao PIS e a Cofins, tratando-se de infrações apuradas em decorrência do arbitramento de lucros levado a efeito para a apuração do IRPJ, mantida aquela exigência, idêntica solução deve ser aplicada àquelas contribuições.

Em face de todo o exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso voluntário, para excluir da base de cálculo do PIS e da Cofins o valor de R\$ 98.324,60, relativo ao período de apuração de novembro/2008 e a importância de R\$ 103.655,19, do mês de dezembro/2008.

(assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Relator

¹ Voto do Senhor Ministro Eros Grau (Relator)

Processo nº 11516.721516/2011-69
Acórdão n.º **1302-001.960**

S1-C3T2
Fl. 970

CÓPIA