



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13116.721841/2014-11
Recurso Voluntário
Acórdão nº **1301-006.740 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 25 de janeiro de 2024
Recorrente J. CESAR DE OLIVEIRA & CIA LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2011, 2012

NULIDADE. REVISÃO DO LANÇAMENTO FEITO PELO CONTRIBUINTE. POSSIBILIDADE.

É dever da autoridade administrativa revisar o lançamento efetuado pelo contribuinte, inclusive modificando o regime de tributação do lucro presumido para o lucro arbitrado, quando presentes os pressupostos legais.

LUCRO ARBITRADO. REGIME DE COMPETÊNCIA.

O lucro arbitrado deve ser apurado pelo regime de competência, sendo indiferente o efetivo ingresso dos valores para a tributação.

LUCRO ARBITRADO. BASE DE CÁLCULO.

Da base de cálculo do IRPJ apurado pelo lucro arbitrado, quando conhecida a receita bruta, devem ser excluídas as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos e os impostos não cumulativos.

MULTA AGRAVADA. SÚMULA CARF Nº 96.

A falta de apresentação de livros e documentos da escrituração não justifica, por si só, o agravamento da multa de ofício, quando essa omissão motivou o arbitramento dos lucros. Aplicação da Súmula Carf nº 96. Impossibilidade de exigência da mesma multa em caso de não apresentação de extratos bancários. Ausência de prejuízo à atividade de fiscalização. Falta de preenchimento dos pressupostos legais do art. 44, § 2º, da Lei nº 9.430/96.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO SÓCIO-ADMINISTRADOR. AUSÊNCIA DE DEMONSTRAÇÃO DOS REQUISITOS.

A responsabilização tributária com base no art. 135, III, do CTN exige a prova de atos específicos além daqueles que são premissa da própria autuação relativa à falta de recolhimento do tributo.

PEDIDO DE PERÍCIA. DESNECESSIDADE. ÔNUS DE PROVA DO CONTRIBUINTE.

É incabível a prova pericial quando os quesitos apresentados são desnecessários ao julgamento do feito, uma vez que os elementos já estão nos autos, ou quando se tratar de fatos que constituem ônus de prova do próprio

contribuinte, que deve trazer os elementos necessários a demonstrar as suas alegações.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, (i) em rejeitar a preliminar de nulidade; e, (ii) quanto ao mérito, em dar parcial provimento ao recurso para (ii.1) excluir da receita bruta as devoluções de venda correspondentes às Notas Fiscais apresentadas pelos Recorrentes com o CFOP 1202 que sejam relativas às operações dos anos-calendário de 2011 e 2012 incluídas na receita bruta pela Fiscalização, (ii.2) cancelar o agravamento de multa e (ii.3) excluir a responsabilidade tributária do sócio-administrador Julio Cesar de Oliveira.

(documento assinado digitalmente)

Rafael Taranto Malheiros - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Eduardo Monteiro Cardoso - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Iagaro Jung Martins, Jose Eduardo Dornelas Souza, Marcio Avito Ribeiro Faria (suplente convocado(a)), Marcelo Jose Luz de Macedo, Eduardo Monteiro Cardoso, Rafael Taranto Malheiros (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Lizandro Rodrigues de Sousa, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Marcio Avito Ribeiro Faria.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário (fls. 1.384/1.433) interposto em face de acórdão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto (DRJ/RPO) que julgou parcialmente procedente a Impugnação apresentada, mantendo parte do crédito tributário cobrado.

Referido crédito tributário corresponde, em síntese, ao IRPJ e à CSLL dos anos-calendário de 2011 e 2012, cobrado após arbitramento do lucro feito pela Autoridade Fiscal com base na receita bruta de revenda das mercadorias (fls. 2/52). Houve a majoração da multa de ofício pelo não atendimento de intimações (art. 44, § 2º, da Lei nº 9.430/96) e a responsabilização solidária de JULIO CESAR DE OLIVEIRA, com fundamento no art. 135 do CTN, tendo em vista a infração à lei “com o intuito de impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal” (fls. 5).

Por bem sintetizar a controvérsia, adoto parte do relatório formulado pela DRJ no acórdão recorrido:

Trata o presente processo de autos de infração lavrados contra a contribuinte em referência por meio do qual se exigem IRPJ e CSLL no valor total de R\$ 1.303.480,99, incluídos a multa de ofício agravada (112,50%) e os juros de mora consolidados em 24/09/2014.

Da Acusação Fiscal

Os fatos que motivaram as autuações foram contextualizados no Termo de Verificação Fiscal de fls. 53/63, cujo teor é relatado a seguir.

Em nota introdutória, a Autoridade Fiscal informa que a contribuinte adota o nome fantasia “AGRIMAX” e tem como atividade principal cadastrada no CNPJ o Comércio Atacadista de Defensivos Agrícolas, Adubos, Fertilizantes e Corretivos de Solo, Código de Atividade Econômica Principal (CNAE 46.83-4-00).

Quanto ao regime de contabilização e tributação, informou, na DIPJ 2012, AC 2011, a opção pela escrituração e pela apuração de receitas pelo Regime de Caixa e a apuração da BC do IRPJ pelo critério do Lucro Presumido.

Relativamente ao exercício 2013, AC 2012, registrou, na DIPJ 2013, que a BC do IRPJ seria apurada pelo critério do Lucro Presumido, que a escrituração contábil seria formalizada no Livro Caixa e que as receitas seriam apuradas pelo Regime de Competência.

DOS PROCEDIMENTOS DA FISCALIZAÇÃO E DAS AUTUAÇÕES

Em 24/02/2014, foi lavrado o Termo de Início da Ação Fiscal (fls. 71) por meio do qual foram requeridos documentos necessários aos trabalhos fiscais. Parte deles foi entregue pela contribuinte, a qual requereu o prazo de 30 dias para que pudesse apresentar os livros Diário e Razão dos anos 2011 e 2012 bem como a planilha de memória de apuração do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS.

A prorrogação pleiteada foi deferida, o que levou a contribuinte a apresentar as memórias de cálculo solicitadas.

No que tange à escrituração contábil, o sujeito passivo informou que sua apresentação estaria inviabilizada em virtude da perda dos registros no Sistema Siagri, cuja restauração ou recomposição seria impossível.

Tendo em vista que a contribuinte era tributada pelo Lucro Presumido, a Fiscalização intimou-a a apresentar os Livros Caixa referentes aos anos calendários 2011 e 2012, os quais não foram oferecidos pela empresa sob a mesma alegação de perda dos registros do Sistema Siagri. No entanto, informou que poderia apresentá-los no prazo de 120 dias, caso os documentos já entregues não fossem suficientes para a realização dos trabalhos fiscais.

Ato contínuo, foi lavrado o Termo de Ciência da Continuidade do Procedimento Fiscal (fls. 281) e, passados dois meses da última resposta fornecida pela contribuinte, a Fiscalização encaminhou Termo de Intimação nº 2 ao contribuinte, requerendo a apresentação dos livros caixa no prazo de 20 dias (fls. 285).

Na oportunidade, a fiscalizada foi intimada a também “apresentar os Extratos bancários de todas as contas-correntes, as aplicações financeiras e de cadernetas de poupança mantidas pela empresa junto a instituições financeiras no Brasil, relativos aos anos-calendários 2011 e 2012, em papel e em meio magnético”.

Em virtude do não atendimento ao segundo termo de intimação fiscal, foi entregue à fiscalizada o termo de reintimação fiscal de fls. 290, o qual não foi por ela atendido.

Por ter a contribuinte deixado de apresentar “os livros ou documentos da escrituração comercial e fiscal”, procedeu-se com o arbitramento dos lucros, consoante o disposto no inciso III do artigo 530 do Decreto nº 3.000/99 (Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99).

A Receita Bruta Conhecida foi “apurada com base nas Notas Fiscais Eletrônicas emitidas pelo sujeito passivo, obtidas a partir do Sistema Público de Escrituração Digital SPED – NF-e, bem como dos Livros de Apuração do ICMS apresentados pelo sujeito passivo”, conforme detalhado no item D do Termo de Verificação Fiscal, a fls. 59.

Em suma, foram levadas em consideração, na composição da receita bruta, as “Notas Fiscais de Saídas com código CFOP n.º 5102 - Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros, 5117 - Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros, originada de encomenda para entrega futura, 5120 - Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros entregue ao destinatário pelo vendedor remetente, em venda à ordem, 5922 - Lançamento efetuado a título de simples faturamento decorrente de venda para entrega futura e 6102 - Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros”.

O percentual para apuração do Lucro Arbitrado foi de 9,6%, “nos termos do art. 16 da c/c art. 27 da Lei n.º 9.430/96 (art. 41 da IN SRF n.º 93/97) e art. 532 do Decreto n.º 3.000/99 (Regulamento do imposto de Renda)”.

As notas fiscais de saída indicam que a contribuinte vende produtos e insumos agrícolas “(adubos ou fertilizantes classificados no Capítulo 31, defensivos agropecuários classificados na posição 38.08 da TIPI e suas matérias-primas, sementes e mudas destinadas à semeadura e plantio, etc), cujas alíquotas do PIS/PASEP e COFINS sobre a receita bruta na venda no mercado interno foram reduzidas a zero, nos termos do art. 1.º da Lei n.º 10.925/2004, independentemente da forma de apuração, cumulativa ou não-cumulativa do Pis/Pasep e Cofins, e, por consequência, da forma de tributação pelo imposto de renda (lucro real, lucro presumido ou lucro arbitrado)”.

Informa, ainda, a Fiscalização que os débitos de IRPJ e CSLL confessados em DCTF, devidamente recolhidos, foram levados em consideração no lançamento fiscal.

Ademais, a multa de ofício foi agravada uma vez que a contribuinte não apresentou os livros caixa e os extratos bancários requeridos, não obstante intimada e reintimada para tanto bem como expressamente advertida de que o não atendimento das solicitações fiscais implicaria a majoração da penalidade de 75% para 112,5%.

DA RESPONSABILIDADE DOS SÓCIOS ADMINISTRADORES

Sobre o tema, transcrevo o item H do Termo de Verificação Fiscal, o qual trata da responsabilidade solidária do sócio Julio Cesar de Oliveira:

As infrações tributárias cometidas decorreram de ações e omissões dolosas tendentes a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência dos fatos geradores da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais.

O art. 135, inciso III, do Código Tributário Nacional, prescreve que são pessoalmente responsáveis por infração à lei, os representantes de pessoas jurídicas de direito privado:

“Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

I - as pessoas referidas no artigo anterior;

II - os mandatários, prepostos e empregados;

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.”

Com base no Contrato Social às fls. 74 a 76, apresentado pelo sujeito passivo, bem como da consulta ao cadastro CNPJ da Receita Federal do Brasil, o sócio-administrador da empresa, deverá ser responsabilizado solidariamente, nos termos do art. 135 do CTN, inciso III:

- Julio Cesar de Oliveira, CPF n.º 916.610.801-20, natural de Viradouro/SP, nascido em data de 10/11/1980, filho de Luiz Antônio de Oliveira e Beatriz do Carmo Oliveira, título de eleitor n.º 00.409.136.110-90, com domicílio fiscal à Av. Dom Bosco, 1670, Centro, Silvânia/GO, CEP: 75.180-000, com poderes de administração da empresa, conforme Cláusula Oitava do Contrato Social à fl. 75, transcrito abaixo:

“A Administração da sociedade será exercida pelo sócio JÚLIO CÉSAR DE OLIVEIRA que administrará a sociedade em todos seus atos e obrigações, representando a Sociedade em juízo ou fora dele em todos os negócios condizentes com o objeto social, bem como perante aos órgãos públicos, podendo receber e dar quitação, nomear procuradores dentro dos poderes conferidos na procuração, autorizado o uso do nome empresarial, bem como praticar atos tais como: assinatura de cheques, ordens de pagamento, transferências, endossos, contratação de empréstimos, compras de qualquer natureza, aquisição, alienação de bens móveis e imóveis, contratação e demissão de pessoal e representará a sociedade ativa e passiva, judicial e extrajudicialmente. Todavia, é vedado aos sócios ou seus procuradores, sob qualquer pretexto ou modalidade, o uso da firma em operações ou negócios estranhos à atividade social, especialmente em avais, endossos, fianças ou cauções a favor de terceiros.”

Em face da referida autuação, foram apresentadas Impugnações pelo responsável solidário (fls. 504/531) e pela pessoa jurídica (534/550), que foram parcialmente providas pela DRJ (fls. 1.285/1.319), por meio de acórdão ementado da seguinte forma:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ
Ano-calendário: 2011, 2012

LANÇAMENTO. ERRO DE FATO. RETIFICAÇÃO.

Caso o impugnante comprove que houve erro no lançamento fiscal concernente aos fatos apurados, o órgão julgador irá levar em consideração estas provas e reformar o lançamento para torná-lo condizente com os elementos constantes dos autos, em atendimento aos princípios da verdade material, da razoabilidade, da proporcionalidade e da eficiência.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA SOLIDÁRIA DO SÓCIO ADMINISTRADOR.

Diante da existência de infrações que culminaram com o arbitramento do lucro da contribuinte, demonstrado está que o sócio da empresa, dolosa ou culposamente, agiu com excesso de poderes ou em desconformidade com a lei, o que o transforma em responsável solidário pelo pagamento do crédito tributário, nos termos do artigo 135, III, do Código Tributário Nacional.

LUCRO ARBITRADO. REGIME DE APURAÇÃO DA RECEITA.

Arbitra-se o lucro quando o sujeito passivo optante do lucro presumido deixa de apresentar a escrituração contábil e o livro caixa à Fiscalização. A tributação, no caso, se dá pelo regime de competência mesmo que, no lucro presumido, o contribuinte tinha optado pelo regime de caixa.

REGIME DE COMPETÊNCIA.

No regime de competência, para as operações de compra e venda de mercadorias, considera-se auferida a receita no momento em que ocorre a transferência da

propriedade caracterizada pela a tradição, a qual é realizada mediante a efetiva entrega do bem ou a colocação dele à disposição do comprador.

DEVOLUÇÃO DE VENDAS DE MERCADORIAS. VENDAS INADIMPLIDAS.

Os valores relacionados à devolução de vendas de mercadorias e às vendas inadimplidas não devem ser excluídos da receita bruta, nos termos dos artigos 279 e 280 do Decreto n.º 3.000, de 1999.

MULTA DE OFÍCIO AGRAVADA. LUCRO ARBITRADO.

A apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL pelo critério do lucro arbitrado não impede o agravamento da multa de ofício, principalmente se os fatos que ensejaram o arbitramento do lucro não são os mesmos que motivaram o agravamento da multa de ofício.

CONSTITUCIONALIDADE DE LEI.

Não compete ao julgador administrativo decidir acerca de arguição de inconstitucionalidade de lei.

PROVA PERICIAL.

Deve ser indeferido pelo julgador o pedido de produção de prova pericial que se revelar prescindível para a solução da lide administrativa.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

Em se tratando de exigência reflexa que tem por base os mesmos fatos que ensejaram o lançamento do imposto de renda, a decisão de mérito prolatada no principal constitui prejulgado na decisão dos lançamentos decorrentes.

Analisando o acórdão recorrido, verifica-se que o único ponto em que providas as Impugnações diz respeito à exclusão, da receita bruta, dos montantes relativos às Notas Fiscais com CFOP 5117, pois “tratam-se de notas fiscais de saída de mercadorias atreladas a notas fiscais de faturamento anteriormente emitidas” (fls. 1.311).

Inconformados, tanto o contribuinte quanto o responsável solidário recorreram, de forma conjunta (fls. 1.384/1.433). Nas suas razões recursais, alegaram, em síntese, o seguinte:

- (i) Preliminarmente, o lançamento seria nulo “por insegurança na apuração da base de cálculo dos tributos lançados por método de arbitramento em observância ao princípio da imutabilidade do lançamento”. Nesse sentido, alega o seguinte:

“(…) o julgador monocrático entendeu que deveria ocorrer a retificação do lançamento, diante de seu entendimento da possibilidade legal e jurídica, entretanto, não poderia considerar como ‘rendas’ todas as notas fiscais de faturamento, inclusive de operações de ‘Venda para Entrega Futura ou de Simples Faturamento’, estas, quando a empresa não possuía as mercadorias, além de considerar também como ‘renda’, as operações de entregas dos produtos, gerando duplicidade da base de cálculo (parcialmente este problema foi corrigido – mas não em sua integralidade), além de não serem deduzidas da base de cálculo, as devoluções de ‘vendas’, anteriormente tributadas, num demonstrado caso típico de ‘bis in idem’, vedado pela legislação pátria.” (fls. 1.404)

- (ii) O sócio Júlio Cesar de Oliveira deveria ser excluído do polo passivo da obrigação tributária, pois (a) atendeu a fiscalização disponibilizando todos

os documentos necessários, (b) o mero inadimplemento das obrigações principais ou acessórias não geraria a responsabilidade tributária prevista no art. 135 do CTN;

- (iii) Existiriam erros na apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, pois:
- a. Foi desconsiderado que a Recorrente teria optado, conforme DIPJs, pelo regime de tributação de acordo com o “Lucro Presumido – Regime de Caixa”, sendo ilegal o arbitramento;
 - b. Foi desprezada a totalidade da documentação, limitando-se a fiscalização a considerar como receita bruta o faturamento integral, e não a “receita efetivamente recebida ou as vendas de fato”;
 - c. A mudança da forma de apuração teria aumentado a renda tributável, além de alterar o critério de reconhecimento das receitas, passando de regime de caixa para regime de competência;
 - d. Teriam sido computadas “operações que não são vendas”, como a do CFOP 5922 – Lançamento efetuado a título de Simples Faturamento”, que não representam receitas tributáveis;
 - e. Ainda, deveriam ter sido deduzidas das receitas as “operações de devoluções de vendas”, relativas ao CFOP 1202 e as “vendas não recebidas – incobráveis”, vez que neste caso não houve lucro
- (iv) O agravamento da multa seria indevido, por ser “arbitrária e confiscatória”, pois a Recorrente teria apresentado à fiscalização “todos os elementos necessários à revisão dos lançamentos realizados pela empresa”;
- (v) Por fim, seria necessária a realização de prova pericial, tendo em vista “controvérsias quanto a composição das receitas integrantes das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL”.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Eduardo Monteiro Cardoso, Relator.

Os Recorrentes foram intimados do acórdão da DRJ em 12/05/2016 (fls. 1.329/1.330), tendo interposto seu Recurso Voluntário em 08/06/2016, por procurador habilitado. Assim, presentes os pressupostos formais, conheço o recurso.

I. Preliminarmente: ausência de nulidade do lançamento tributário

Como preliminar, os Recorrentes alegou que o lançamento realizado seria nulo, por violar o “princípio da imutabilidade do lançamento”, tendo em vista a “insegurança na apuração da base de cálculo” por meio de arbitramento.

Os arts. 149, V, e 150, *caput*, do CTN prescrevem que o lançamento deve ser efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa, sempre que se comprove “omissão ou inexatidão” por parte da pessoa jurídica no exercício da atividade relativa ao lançamento por homologação. Ou seja, a atividade do contribuinte não é imutável: caso presentes as hipóteses legais mencionadas, a Autoridade Fiscal tem o *dever* de realizar a sua revisão e efetuar o lançamento de ofício.

Além disso, prevalecendo a tese apresentada pelos Recorrentes, estaria inviabilizada a atividade fiscalizatória, uma vez que todos os atos de declaração e recolhimento do tributo feitos pelos contribuintes estariam imunes, por serem “imutáveis”.

A referência a tal “princípio” é feita comumente para tratar da situação em que é revisto um lançamento de ofício feito por autoridade administrativa, e não um lançamento por homologação do contribuinte. Neste caso, produzido o *ato administrativo* analisando a situação fática e jurídica envolvidas, há situações em que é vedada a sua revisão, como ocorre na hipótese do art. 146 do CTN. Veja-se entendimento da CSRF nesse sentido:

ARBITRAMENTO. AJUSTAMENTO DO LANÇAMENTO PELAS AUTORIDADES JULGADORAS. INCOMPETÊNCIA. ALTERAÇÃO DO CRITÉRIO DO LANÇAMENTO DE IRPJ. CTN, ART. 146. ERRO DE DIREITO. CTN, ART. 149, IV. DECRETO 70.235/1972. IMPOSSIBILIDADE. É defeso às autoridades julgadoras alterar o regime de apuração do IRPJ, de lucro real para lucro arbitrado por caracterizar ofensa ao artigo 146, do CTN e por lhe falta competência para tanto. O erro de direito não é passível de correção por julgadores administrativos, em observância ao artigo 149, IV, do Código Tributário Nacional. (Acórdão n.º 9101-006.189, Rel. Cons. Amelia Yamamoto, Sessão de 09/05/2022)

Porém, referida situação **não é a que se verifica neste caso**, uma vez que se trata de revisão da atividade do sujeito passivo, e não do lançamento de ofício feito pela Fiscalização.

Diante do exposto, não procede a alegação preliminar feita pela Recorrente.

II. Mérito

II.1. Composição da receita bruta adotada pela Fiscalização para a apuração do lucro arbitrado

Como mencionado, trata-se de exigência de IRPJ e de CSLL dos anos-calendário de 2011 e 2012, decorrentes de arbitramento do lucro tributável realizado pela fiscalização com base na receita bruta de revenda de mercadorias.

A respeito da própria adoção do arbitramento, a Autoridade Fiscal destacou que o contribuinte **não apresentou** seus livros ou documentos da escrituração comercial e fiscal. Sendo assim, agiu corretamente a Fiscalização ao arbitrar o lucro do contribuinte, nos termos do art. 530, III, do RIR/99, conforme já entendeu este Carf noutras oportunidades:

LUCRO ARBITRADO. NÃO APRESENTAÇÃO DOS LIVROS COMERCIAIS E FISCAIS. ARQUIVO MAGNÉTICO INSERVÍVEL. Apesar de devidamente intimado, a não apresentação pelo contribuinte dos livros e documentos de escrituração comercial e fiscal, bem como a apresentação de arquivo magnético em desacordo com a legislação regente, quando optante do lucro presumido, autoriza o arbitramento do lucro. (Acórdão n.º 1101-000.707, Rel. Cons. Nara Cristina Takeda Taga, Sessão de 10/04/2012)

Uma vez descumprida a obrigação de apresentação dos livros – fato este que não foi contestado pelo contribuinte –, está correto o arbitramento, razão pela qual não procedem as alegações do contribuinte de que (i) a opção pelo lucro presumido teria sido desconsiderada e (ii) a Fiscalização teria todos os elementos para apurar o lucro efetivo pela sistemática do lucro presumido.

Os Recorrentes alegam, ainda, que a apuração estaria equivocada, pois foram consideradas operações de saída que não representariam venda. Assim, deveriam ter sido excluídas da receita bruta tomada pela Fiscalização:

- (i) NFs com CFOP 5922 (“Lançamento efetuado a título de simples faturamento decorrente de venda para entrega futura”), pois não seriam receita tributável;
- (ii) NFs com CFOP 1202 (“Devolução de Venda de Mercadoria”), pois se trata de devolução de vendas, não incluídos na receita bruta;
- (iii) As vendas não recebidas, vez que não houve lucro efetivo, com acréscimo patrimonial.

No caso da tributação pelo lucro arbitrado, é fundamental destacar, inicialmente, que a apuração deve seguir o regime de competência. O regime de caixa, como se sabe, é *excepcional*, apenas sendo admitido em situações pontuais e se o contribuinte mantiver escrituração apta, nos termos das normas contábeis, a comprovar a efetiva data dos ingressos financeiros. Uma vez que nesta hipótese a falta dessa escrituração é a própria premissa do arbitramento, é correta a utilização do regime de competência, como feito pela Fiscalização. Nesse sentido:

REGIME DE CAIXA. O regime de caixa é excepcional ao regime de competência, apenas permitido em situações específicas e quando de acordo com as normas contábeis. Não havendo contabilidade hábil uma vez que efetuado o auto-arbitramento, necessário a utilização do regime de competência. (Acórdão n.º 1202, Rel. Cons. Karen Jureidini Dias, Sessão de 17/06/2009)

LUCRO ARBITRADO - REGIME DE COMPETÊNCIA - O lucro arbitrado será determinado pelo regime de competência, ou seja, independentemente do efetivo

recebimento. (Acórdão n.º 1401-000.142, Rel. Cons. Alexandre Antônio Alkmin Teixeira, Sessão de 11/12/2009)

Diante disso, está correta a consideração das operações referentes ao CFOP 5922 na apuração da receita bruta: o registro é feito a partir da concretização da operação de compra e venda, independentemente da saída efetiva do bem ter ocorrido no momento de emissão da nota fiscal.

Inclusive, vale destacar que a DRJ excluiu da apuração as notas fiscais com CFOP 5117 (“Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros, originada de encomenda para entrega futura”), a fim de excluir qualquer dupla tributação decorrente da inclusão, na receita bruta, da nota emitida no faturamento e daquela emitida na circulação. Veja-se (fls. 1.311) :

Considerando a posição adotada no presente voto de que a tributação ocorre no momento em que a nota fiscal de faturamento foi emitida e tendo por objetivo se evitar a dupla tributação, não é possível que as NF CFOP 5117 também componham a receita bruta da empresa. Este raciocínio é aplicável até mesmo para as notas fiscais de saída que estão atadas a notas fiscais de faturamento emitidas em 2010, pois em relação a elas, a tributação deveria ter ocorrido no ano-calendário 2010, o qual não foi objeto das autuações.

Conclui-se, assim, que não devem ser computadas na receita bruta apurada as notas fiscais CFOP 5117, o que resulta nas retificações das autuações, consoante tabela abaixo: (...)

Portanto, não há que se falar em irregularidade na inclusão das operações relativas ao CFOP 5922.

O mesmo fundamento há de ser aplicado para o caso das vendas que não teriam sido recebidas pelo contribuinte: a aquisição da disponibilidade jurídica ocorre no momento em que se dá a venda, por conta do regime de competência, independentemente da quitação posterior. Não há, vale destacar, documento comprovando que a venda em si foi anulada, mas tão somente a falta de ingresso financeiro, que só seria relevante caso adotado o regime de caixa.

No caso das operações referentes ao CFOP 1202 (“Devolução de Venda de Mercadoria”), os Recorrentes alegam que os valores correspondentes deveriam ser deduzidos da receita bruta, pois se tratam de vendas canceladas. Foi apresentada, em planilha (fls. 618/619), um montante de operações com devolução de vendas de R\$ 282.889,24 nos anos-calendário de 2011 e 2012.

Também foram apresentadas Notas Fiscais (fls. 620/762), relacionando os documentos de devolução com os de venda. Veja-se o exemplo da NF 2180 (fls. 620), emitida em função da devolução parcial da venda documentada por meio da NF 1968 (fls. 621), ambas de janeiro/2011:

DADOS DO PRODUTO / SERVIÇO

Cód. Item	Descrição do item	NCM/SH	CST	CFOP	UN	QTDE	V UNIT	V TOTAL
0013197	SUPPORT (GL 05/LT) TIOFANATO - METILICO	3808 92.99	040	1202	GL	164,0000	52,500000	8 610,00

Decl. que produtos estão devidamente acondicionados para suportar riscos normais de carregamento/descarregamento/transbordo/transporte cf reg vigor

CÁLCULO DO ISSQN

Inscrição Municipal	Valor total dos serviços	Base de cálculo do ISSQN	V
180430	0	0,00	

DADOS ADICIONAIS

Informações Complementares	Reservado ao Fisco
DEVOLUCAO DE VENDA referente a(s) nota(s) fiscal(is) 1968/2 (PARCIAL) de 08/01/2011 AS EMBALAGENS CONST. NESTA NF DEVERAO NO PRAZO DE 01 ANO APOS A COMPRA SER DEVOLVIDA NO EDN. FAZ. ST A RITA LOTE 01 - LOTEAMENTO DO ATERRO SANITARIO - ZONA RURAL - VIANOPOLIS/GO PED. ORIGEM 00000000 COND. PAGTO. 104-DEVOLUCAO DE VENDAS VENDEADOR JULIO CESAR DE OLIVEIRA USUARIO ANA	

Segundo o art. 16 da Lei nº 9.249/95, o lucro arbitrado é determinado pela aplicação, sobre a receita bruta, quando esta for conhecida, dos percentuais de presunção de receita, acrescidos de 20%. Já o art. 27 da Lei nº 9.430/96, na redação anterior à edição da Lei nº 12.973/14 – vigente à época dos fatos – prescreve a seguinte apuração para o lucro arbitrado:

Art. 27. O lucro arbitrado será o montante determinado pela soma das seguintes parcelas:

I - o valor resultante da aplicação dos percentuais de que trata o art. 16 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, sobre a receita bruta definida pela art. 31 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, auferida no período de apuração de que trata o art. 1º desta Lei;

II - os ganhos de capital, os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras, as demais receitas e os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pela inciso anterior e demais valores determinados nesta Lei, auferidos naquele mesmo período.

Portanto, a lei faz referência expressa à receita bruta definida pelo art. 31 da Lei nº 8.981/95, que estabelecia o seguinte antes da sua revogação pela Lei nº 12.973/14:

Art. 31. 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.

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.

Deste modo, entendo que os Recorrentes têm razão ao sustentar a dedução das vendas canceladas, já que a sua exclusão da receita bruta é expressamente determinada pela legislação, cenário que, inclusive, manteve-se com a edição da Lei nº 12.973/14. Veja-se a jurisprudência deste Carf nesse sentido:

ARBITRAMENTO. BASE DE CÁLCULO. RECEITA CONHECIDA. EXCLUSÃO DE NOTAS FISCAIS DE VENDA CANCELADAS. Conhecida a receita bruta, essa será a base de cálculo para o arbitramento do lucro. As vendas canceladas devem ser excluídas do montante da base de cálculo. (Acórdão nº 1302-003.153, Rel. Cons. Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa, Sessão de 16/10/2018)

Sendo assim, concluo pela procedência parcial das razões recursais, para que sejam descontadas da receita bruta as devoluções de venda correspondentes às Notas Fiscais apresentadas pelos Recorrentes (fls. 620/762), que sejam relativas às operações dos anos-calendário de 2011 e 2012 incluídas na receita bruta pela Fiscalização.

II.2. Aplicação de multa agravada

A Fiscalização aplicou multa de ofício agravada (112,50%) com base no art. 44, § 2º, da Lei nº 9.430/96. Veja-se a fundamentação adotada:

No curso do procedimento fiscal o contribuinte foi intimado e reintimado diversas vezes a apresentar os Livros Caixa dos anos-calendário 2011 e 2012, nos quais deveria estar escriturado toda a movimentação financeira, inclusive bancária (art. 45, parágrafo único, inciso I, Lei nº 8.981/95; IN SRF nº 104, de 1998), obrigatórios para a forma de tributação pelo Lucro Presumido com regime de caixa para apuração das receitas, conforme informado pelo sujeito passivo, e os extratos bancários de todas as contas-correntes, as aplicações financeiras e de cadernetas de poupança mantidas pela empresa junto a instituições financeiras no Brasil, relativos aos anos-calendários 2011 e 2012, no entanto, não os apresentou à fiscalização.

Considerando que o contribuinte não apresentou os documentos solicitados, será aplicado o agravamento da multa de ofício, conforme Art. 44, § 2º da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pela Lei nº 11.488/07 e art. 959 do Decreto nº 3.000/99 (Regulamento do Imposto de Renda). Assim, a multa de ofício a ser aplicada passará de 75% para 112,5%.

Assim, a Fiscalização adotou como base fática para a aplicação da multa agravada a falta de apresentação (i) dos Livros Caixa e (ii) dos extratos bancários de contas-corrente, aplicações financeiras e de cadernetas de poupança.

A Súmula Carf nº 96 prescreve que “a falta de apresentação de livros e documentos da escrituração não justifica, por si só, o agravamento da multa de ofício, quando essa omissão motivou o arbitramento dos lucros.” Neste caso, verifico que a falta de apresentação da escrituração contábil foi o motivo do arbitramento, razão pela qual não há que se falar na aplicação de multa.

No caso dos demais documentos, entendo que a conclusão é semelhante neste caso. Analisando o art. 44, § 2º, da Lei nº 9.430/96, as hipóteses de agravamento da multa consistem no não atendimento de intimação para (i) prestar esclarecimentos, (ii) apresentar arquivos digitais e sistemas da sua contabilidade (arts. 11 a 13 da Lei nº 8.218/91) e (iii) apresentar documentação técnica do art. 38 daquele mesmo diploma normativo.

Veja-se, assim, que a falta de apresentação de extratos e outros documentos bancários não é hipótese de agravamento. Os dois últimos incisos fazem referência a documentos específicos, enquanto o primeiro trata de esclarecimentos que são solicitados pela Fiscalização. A se interpretar o primeiro inciso de modo a abranger a solicitação de qualquer outro documento, as demais hipóteses seriam inúteis. Destaco precedente nesse sentido:

Pela descrição dos fatos, não houve intimação relativa aos documentos de que tratam os incisos II e III do §2º do artigo 44, o que, forçosamente, leva à conclusão de que a

hipótese de aplicação da multa agravada estaria no inciso I, ou seja, ausência de prestação de esclarecimentos.

Contudo, verifico que o agravamento foi realizado com base na ausência de parte da documentação solicitada, como livros, relatórios, contratos etc; documentos estes que não consistem em prestação de esclarecimentos. O único pedido de esclarecimentos descrito no Termo de Verificação Fiscal de e-fls. 720/728 se referiu aos “critérios aplicáveis na apuração do PLR contabilizado na conta "Outras"critérios”, e.fl 724 e que, aparentemente, foi respondido, uma vez que as respostas foram analisadas pela fiscalização, a qual concluiu que, “estando ausente o acordo específico, os pagamentos efetuados tiveram a conotação de mera liberalidade”. Assim, não há indicação no Termo de Verificação Fiscal que houve ausência de prestação de esclarecimentos. Ao final, a fiscalização concluiu: (...)

Concluo, assim, que a ausência de apresentação de documentação suficiente e conclusiva para se comprovar as despesas deduzidas não configura hipótese de aplicação da multa agravada, pois, além de não estarem expressamente previstas no §2º, conduziram, por si só, à glosa das despesas e ao lançamento de ofício. (Acórdão n.º 9303-012.813, Rel. Cons. Rodrigo da Costa Póssas, Sessão de 14/02/2022)

Ainda, realizado o arbitramento do lucro, entendo que a ausência dos extratos não impossibilitou a atividade fiscal, não havendo justificativa para o agravamento. Veja-se:

APLICAÇÃO DE MULTA AGRAVADA. INOCORRÊNCIA. MATÉRIA DE ORDEM PÚBLICA. A aplicação do agravamento da multa, nos termos do artigo 44, § 2º, da Lei 9.430/96, deve ocorrer apenas quando a falta de cumprimento das intimações pelo sujeito passivo impossibilite, total ou parcialmente, o trabalho fiscal, o que não restou configurado em concreto. (Acórdão n.º 1201-003.689, Rel. Cons. Gisele Barra Bossa, Sessão de 12/03/2020)

Portanto, entendo que é o caso de prover o Recurso Voluntário, para cancelar o agravamento realizado com base no art. 44, § 2º, da Lei n.º 9.430/96.

II.3. Responsabilidade tributária do sócio-administrador

A Fiscalização atribuiu responsabilidade tributária ao sócio-administrador JULIO CESAR DE OLIVEIRA, a partir da seguinte fundamentação (fls. 62):

As infrações tributárias cometidas decorreram de ações e omissões dolosas tendentes a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência dos fatos geradores da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais.

O art. 135, inciso III, do Código Tributário Nacional, prescreve que são pessoalmente responsáveis por infração à lei, os representantes de pessoas jurídicas de direito privado: (...)

Ao analisar a fundamentação, fica claro que a ação fiscal considerou como elementos aptos a caracterizar a responsabilidade tributária os mesmos que geraram o arbitramento: falta de apresentação da escrituração contábil e documentação fiscal. Não houve o acréscimo de qualquer conduta específica do sócio-administrador de infração à lei além daquela que deu origem à própria infração.

Contudo, para aplicação do art. 135 do CTN não basta a indicação da circunstância que levou à falta de recolhimento do tributo e à constatação da infração. É necessária a comprovação de ato específicos dos administradores que comprovem os ilícitos praticados. Nesse sentido, o E. STJ firmou a seguinte tese vinculante no REsp 1.101.728/SP (Rel. Min. Teori Zavascki, DJ 11/03/2009):

A simples falta de pagamento do tributo não configura, por si só, nem em tese, circunstância que acarreta a responsabilidade subsidiária do sócio, prevista no art. 135 do CTN. É indispensável, para tanto, que tenha agido com excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto da empresa.

De igual forma, a Súmula nº 430 do STJ prescreve que “o inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente”.

Portanto, para a aplicação do art. 135, III, do CTN é fundamental avaliar se há prova dos atos ilícitos que transbordem a falta de recolhimento do tributo, conforme já entendeu esta Turma:

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 135 DO CTN. FALTA DE RECOLHIMENTO DE TRIBUTO. IMPOSSIBILIDADE. NECESSIDADE DE INDICAÇÃO OBJETIVA DAS IRREGULARIDADES PRATICADAS A interpretação sistemática do CTN faz com que a mera falta de recolhimento de tributos se subsuma ao art. 134 do CTN, enquanto o art. 135 do CTN abarque as hipóteses de infração a leis diversas daquelas que instituem obrigações tributárias principais. A Autoridade Fiscal deve indicar de forma objetiva as irregularidades supostamente praticadas, comprovar os atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto e demonstrar o nexo causal entre as irregularidades e a obrigação tributária delas decorrente. (Acórdão nº 1301-006.253, Rel. Cons. Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic, Sessão de 13/12/2022)

RESPONSABILIDADE. NÃO APLICAÇÃO. Para que haja a responsabilização nos termos dos artigos 124 e 135 do CTN é necessário que o auto de infração descreva especificamente a conduta que revele a hipótese descrita em tais dispositivos legais. (Acórdão nº 1401-001.790, Rel. Cons. Livia de Carli Germano, Sessão de 15/02/2017)

Contudo, uma vez que ausente essa demonstração pelo Termo de Verificação Fiscal – que tratou a responsabilização como uma consequência praticamente automática do arbitramento –, entendo que é o caso de excluir a responsabilidade tributária do sócio-administrador.

III. Pedido de perícia

Os Recorrentes requereram prova pericial, apresentando quesitos pontuais (fls. 1.412/1.413). Contudo, as questões levantadas dizem respeito ou a elementos já esclarecidos nos autos ou a fatos cujo ônus de prova é do contribuinte. Nestes casos, não cabe prova pericial, conforme entende este Carf:

PEDIDO DE PERÍCIA. Não cabe o deferimento de pedido de perícia para a produção de prova que caberia ao sujeito passivo produzir, porquanto possui, ou deveria possuir, todos os documentos e informações para comprovar as alegações recursais. (Acórdão nº 2301-008.889, Rel. Cons. João Maurício Vital, Sessão de 09/03/2021)

PEDIDO DE PERÍCIA. AUSÊNCIA DE PROVA A SER PERICIADA. INDEFERIMENTO POR SER PRESCINDÍVEL. Se nos autos há todos os elementos probatórios necessários e suficientes à formação da convicção do julgador quanto às questões de fato objeto da lide, indefere-se, por prescindível, o pedido de perícia formulado para analisar provas que não foram carreadas aos autos pela recorrente. (Acórdão n.º 3302-005.272, Rel. Cons. Jose Fernandes do Nascimento, Sessão de 28/02/2018)

Portanto, mantenho o acórdão da DRJ que concluiu pela desnecessidade da prova pericial.

IV. Dispositivo

Diante do exposto, voto por dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, para (i) excluir da receita bruta as devoluções de venda correspondentes às Notas Fiscais apresentadas pelos Recorrentes com o CFOP 1202 (fls. 620/762), que sejam relativas às operações dos anos-calendário de 2011 e 2012 incluídas na receita bruta pela Fiscalização, (ii) cancelar o agravamento de multa realizado e (iii) excluir a responsabilidade tributária do sócio-administrador JULIO CESAR DE OLIVEIRA.

(documento assinado digitalmente)

Eduardo Monteiro Cardoso