



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 13558.722090/2013-61  
**Recurso** De Ofício e Voluntário  
**Acórdão nº** 1201-004.898 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 15 de junho de 2021  
**Recorrentes** MARCELO PITHON BITTENCOURT  
FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2008

LUCRO PRESUMIDO. BASE DE CÁLCULO. PERCENTUAL DE PRESUNÇÃO.

A base de cálculo do lucro presumido, no caso de vendas de mercadorias, está sujeita ao percentual de presunção de 8% da receita de venda para o IRPJ e 12% para a CSLL.

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário: 2008

RECURSO DE OFÍCIO. LIMITE DE ALÇADA. DATA DO JULGAMENTO EM SEGUNDA INSTÂNCIA.

Súmula CARF nº 103: Para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância.

MULTA. INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI. ÂMBITO ADMINISTRATIVO. VEDAÇÃO.

No âmbito do processo administrativo fiscal é vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade”, nos termos do art. 26-A do Decreto 70.235, de 1972. O que está em consonância com a Súmula Carf nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

CSLL. TRIBUTAÇÃO REFLEXA

O valor apurado como omissão de receita deve ser considerado como base de cálculo para lançamento da CSLL por se tratar de exigências reflexas que têm por base os mesmos fatos e elementos de prova que ensejaram o lançamento do IRPJ.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do recurso de ofício e em negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Neudson Cavalcante Albuquerque – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Efigênio de Freitas Júnior – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Efigênio de Freitas Júnior, Jeferson Teodorovicz, Wilson Kazumi Nakayama, Fredy José Gomes de Albuquerque, Sérgio Magalhães Lima, José Roberto Adelino da Silva (Suplente convocado), Thiago Dayan da Luz Barros (suplente convocado) e Neudson Cavalcante Albuquerque (Presidente).

## Relatório

Trata-se de autos de infração de para cobrança de Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) e Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL) referentes ao ano-calendário 2008, no montante total de R\$3.180.503,34 incluídos principal, juros de mora e multa de ofício qualificada de 150% (e-fls. 02-30).

2. Em razão de o contribuinte manter conta corrente bancária à margem da contabilidade, deixar de registrar estoques de sua filial, cometer erros contábeis graves, a autoridade fiscal arbitrou o lucro e cobrou os valores não recolhidos de IRPJ e CSLL, esta como infração reflexa, nos quatro trimestres de 2008, com base na receita bruta declarada, conforme elencado no Relatório Fiscal (e-fls. 31).

3. Por entender ter havido evidente intuito de fraude aplicou ainda multa qualificada de 150%.

4. Em impugnação a Recorrente alegou, em síntese, a validade de sua escrita contábil e ausência de má fé.

5. A Turma julgadora de primeira instância julgou procedente em parte a impugnação para alterar a tributação da receita com base no lucro arbitrado para tributação com base no lucro presumido, em razão desta ter sido a opção do contribuinte quando estava espontâneo e afastou a multa qualificada, conforme ementa abaixo transcrita:

### **ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

Ano-calendário: 2008

**OMISSÃO DE RECEITAS. ARBITRAMENTO DO LUCRO. PROCEDIMENTO INCORRETO DA FISCALIZAÇÃO.**

Considerando toda a documentação apresentada pela contribuinte durante a ação fiscal, nenhuma das razões elencadas pela fiscalização justifica o arbitramento efetuado.

Verificada a omissão de receita, o valor do tributo deve ser determinado de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica no período de apuração a que corresponder a omissão (no caso, lucro presumido).

Exigência mantida em parte.

**MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. FALTA DE COMPROVAÇÃO DE CIRCUNSTÂNCIA AGRAVANTE.**

Não comprovada a circunstância agravante (que duplicaria o percentual da multa), mantém-se apenas o percentual básico da multa, por “falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata”.

CSLL. DECORRÊNCIA.

O decidido quanto ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica aplica-se, mutatis mutandis, à tributação decorrente dos mesmos fatos e elementos de prova.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

6. Houve interposição de recurso de ofício em razão de o crédito tributário exonerado (R\$ 1.016.379,62, relativo a tributos e multas de ofício) ultrapassar o limite de alçada previsto à época.

7. Cientificado da decisão de primeira instância em 26/08/2014, o contribuinte interpôs recurso voluntário em 24/09/2015 e aduz, em resumo, as alegações a seguir (e-fls. 2089 e seg.).

i) Sustenta a Recorrente que seu objeto social restringe-se à intermediação da compra e venda de cacau e somente a diferença entre o valor recebido para a compra do cacau e o valor pago pelo produto que representa a receita sujeita à apuração do lucro e, por conseguinte, de tributos;

ii) as notas fiscais e demais documentos carreados aos autos deixam claras as entradas e saídas de cacau, consubstanciando as operações de compra do produto no mercado e venda às grandes empresas produtoras de derivados do chocolate, as quais, por sua vez, antecipavam o pagamento (compra e venda futura);

iii) o lucro no exercício financeiro de 2008 alcançou a cifra de R\$ 1.123.025,59, constatação facilmente obtida com a detida análise dos seus livros fiscais e demais documentos contábeis apresentados ao longo do procedimento fiscal;

iv) cita a diferença entre receita e fluxo financeiro com base na doutrina de Hugo de Brito Machado e defende que o art. 43, I, do CTN, institui como base de cálculo do imposto de renda a própria renda - e não as receitas auferidas, muito menos seu fluxo financeiro;

v) embora entenda correta a apuração com lastro no lucro real, eis que não houvera até a instauração do procedimento fiscal recolhimento dos tributos, sustenta que a apuração do lucro presumido se deu com base em uma receita inexistente, e por isto mesmo implicou majoração absurda da própria base de cálculo dos impostos apurados;

vi) argumenta que a multa aplicada pelo acórdão recorrido, no montante de 75%, carece de sustentação jurídica, embora prevista em lei ofende os princípios constitucionais do não confisco e da livre iniciativa, portanto, deve ser reduzida para o percentual de 20%. Cita jurisprudência não vinculante do STF;

vii) por fim, com base nas argumentações supra, requer o provimento do recurso voluntário.

8. É o relatório.

Fl. 4 do Acórdão n.º 1201-004.898 - 1ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo n.º 13558.722090/2013-61

## Voto

Conselheiro Efigênio de Freitas Júnior – Relator, Relator.

9. O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade. Portanto, dele conheço. Quanto ao recurso de ofício, dele não conheço, em razão do limite de alçada.

### Recurso de ofício

10. À época da decisão de primeira instância, 19/08/2014, a Portaria MF nº 3, de 2008, estabelecia que a Delegacia da Receita Federal de Julgamento (DRJ) deveria recorrer de ofício sempre que a decisão exonerasse o sujeito passivo do pagamento do tributo e encargos de multa de **valor total** (lançamento principal e decorrentes) **superior a R\$ 1.000.000,00**.

11. Posteriormente, a Portaria MF nº 63, de 2017, alterou o limite de alçada para valor superior a R\$2.500.000,00.

Portaria MF, nº 63, de 09 de fevereiro de 2017

Art. 1º O Presidente de Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, **em valor total superior a R\$ 2.500.000,00** (dois milhões e quinhentos mil reais).

§ 1º O valor da exoneração deverá ser verificado por processo.

§ 2º Aplica-se o disposto no caput quando a decisão excluir sujeito passivo da lide, ainda que mantida a totalidade da exigência do crédito tributário.

Art. 2º Esta Portaria entra em vigor na data de sua publicação no Diário Oficial da União.

Art. 3º **Fica revogada a Portaria MF nº 3, de 3 de janeiro de 2008.** (Grifo nosso).

12. Nos termos da Súmula Carf nº 103, o valor do crédito exonerado deve ser analisado de acordo com o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância. Veja-se:

Súmula CARF nº 103: Para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada **vigente na data de sua apreciação em segunda instância.** (Grifo nosso)

13. Isso posto, em razão de o crédito exonerado deste feito (R\$1.016.379,62) não superar o limite de alçada (R\$2.500.000,00), não conheço do recurso de ofício.

### Recurso voluntário

14. A autoridade fiscal apurou omissão de receitas em razão de o contribuinte manter conta corrente bancária à margem da contabilidade, deixar de registrar estoques de sua filial, cometer erros contábeis graves, arbitrou o lucro e cobrou os valores não recolhidos de IRPJ e CSLL, esta como infração reflexa, nos quatro trimestres de 2008 com base na receita bruta declarada no Livro Registro de Apuração do ICMS.

15. A decisão de primeira instância alterou a forma de tributação da receita com base no lucro arbitrado para tributação com base no lucro presumido em razão desta ter sido a opção do contribuinte quando estava espontâneo, com efeito alterou o percentual de presunção do lucro de 9,6% para 8% (vendas) e reduziu a multa qualificada de 150% para 75%.

16. A Recorrente, por sua vez, concorda parcialmente com a decisão recorrida e questiona a base de cálculo utilizada que considerou a receita bruta auferida.

Em que pese, porém, **o restabelecimento parcial da justiça tributária, por meio da decisão ora recorrida, pecou a mesma no tocante à fixação da base de cálculo** que deveria ser utilizada na apuração dos impostos supostamente devidos, eis que levou em conta, equivocadamente, e por indução falaciosa decorrente dos argumentos do agente que lavrou o auto de infração na origem, o valor decorrente de toda movimentação financeira da recorrente, **tomando-o como correspondente monetário da receita bruta auferida pela empresa.**

17. Segundo a Recorrente, “*como as exações em questão foram apuradas a partir do lucro presumido, embora o correto seja a apuração com lastro no lucro real, eis que não houvera, até a instauração do procedimento fiscal, recolhimento dos tributos, o que aqui se pretende, pura e simplesmente, é deixar evidenciado que a apuração do lucro presumido se deu com base em uma receita inexistente, e por isto mesmo implicou majoração absurda da própria base de cálculo dos impostos apurados*”.

18. Como se vê, a Recorrente confirma a omissão de receita apurada e afirma que o que pretende evidenciar é que a “*apuración do lucro presumido se deu com base em uma receita inexistente*”.

19. Nesse sentido, alega que seu objeto social restringe-se à intermediação de compra e venda de cacau e somente a diferença entre o valor recebido para a compra do cacau e o valor pago pelo produto que representa a receita sujeita à apuração do lucro e, por conseguinte, de tributos.

20. Afirma ainda que:

A compra do produto se dá à ordem das empresas que o adquire em grandes quantidades, porquanto inexistente a possibilidade de venda direta pelos pequenos produtores, e com isto o objeto social da empresa do peticionário restringe-se, precisamente, à intermediação da compra e venda de cacau entre os grandes compradores do produto e os seus pequenos e médios produtores. (Grifo do original)

21. Ao afirmar que intermediava compra e venda de cacau e somente a diferença entre o valor recebido para a compra do cacau e o valor pago pelo produto, a Recorrente inova em seu recurso, vez que tal alegação não foi apresentada em impugnação, nem mesmo durante a fiscalização, o que já seria motivo suficiente para indeferimento do pleito ao amparo do art. 17 do Decreto n.º 70.235, de 1972, – que considera *não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.*

22. Entretanto, durante a fiscalização ao justificar a não tributação pelo Pis e Cofins a Recorrente informou à fiscalização de forma detalhada sua atividade, qual seja, comprar o produto a granel de cacau em amêndoas dos produtores rurais; separar e eliminar resíduos; promover a secagem e classificação para padronização do produto; armazenar em estoque para comercialização e posteriormente comercialização por meio de venda às empresas industriais de Ilhéus. Veja-se (e-fls. 68):

[...] a referida empresa se enquadra na Instrução Normativa SRF, nº 660, de 17 de Julho de 2006, em que diz em seu Art. 22, fica suspensa a exigibilidade da contribuição para PIS/PASEP e da contribuição para financiamento da seguridade social (COFINS), incidentes sobre a receita bruta **decorrente de vendas**:

I - de produtos **in natura** de origem vegetal, classificados na Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM) nos códigos:

a) 09.01, 10.01 a 10.08, exceto os códigos 1006.20 e 1006.30;

b) 12.01 e **18.01**;

II - de leite **in natura**;

**No caso, a empresa tem processo produtivo que se enquadra perfeitamente na hipótese legal supra, qual seja:**

**1- Compra o produto a granel de cacau em amêndoas, dos produtores rurais;**

**2- Procede à separação e eliminação de resíduos;**

**3- Promove à secagem e classificação para padronização do produto;**

**4- Armazena em estoque para comercialização;**

**5- Comercializa através da venda a empresas industriais de Ilhéus.**

**As notas fiscais de compra, como também as de venda, comprovam as atividades de comercialização, onde, também, se comprova o tipo de produto vendido, e, quanto ao processo produtivo, este é o padrão de todas as empresas que atuam neste ramo. (Grifo nosso)**

23. A corroborar o exposto acima, as notas fiscais de entrada (e-fls. 111-117) colacionadas aos autos pela Recorrente demonstram compra de “cacau em amêndoas” o que está em consonância com o processo produtivo de compra, preparação, armazenamento e posterior venda, conforme registrado no Livro de Apuração do ICMS. Vê-se, portanto, que a atividade não se trata de intermediação, como pretende fazer crer a Recorrente, mas sim de vendas de mercadorias.

24. Nestes termos, a base de cálculo do lucro presumido, no caso de vendas de mercadorias, está sujeita ao percentual de presunção de 8% da receita de venda para o IRPJ e 12% para a CSLL, conforme previsto nos arts. 25 da Lei 9.430, de 1996, e nos arts. 15, §§ 1º e 2º, e 20 da Lei nº 9.249, de 1995:

**Lei nº 9.430, de 1996**

Art. 25. O lucro presumido será o montante determinado pela soma das seguintes parcelas:

I - o valor resultante da aplicação dos percentuais de que trata o art. 15 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;

**Lei nº 9.249, de 1995**

Art. 15. A base de cálculo do imposto, em cada mês, será determinada mediante a aplicação do percentual de **oito por cento sobre a receita bruta auferida mensalmente**, observado o disposto nos arts. 30 a 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995.

§ 1º Nas seguintes atividades, o percentual de que trata este artigo será de:

[...]

III - trinta e dois por cento, para as atividades de:

b) **intermediação de negócios;**

[...]

§ 2º No caso de atividades diversificadas será aplicado o percentual correspondente a cada atividade.

Art. 20. **A base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido**, devida pelas pessoas jurídicas que efetuarem o pagamento mensal a que se referem os arts. 27 e 29 a 34 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, e pelas pessoas jurídicas desobrigadas de escrituração contábil, **corresponderá a doze por cento da receita bruta**, na forma definida na legislação vigente, auferida em cada mês do ano-calendário, **exceto para as pessoas jurídicas que exerçam as atividades a que se refere o inciso III do § 1º do art. 15**, cujo percentual corresponderá a trinta e dois por cento. (Grifo nosso)

25. Observe-se que a receita apurada está devidamente escriturada no Livro Registro de Apuração de ICMS do ano-calendário 2008 (e-fls. 1872 e 1957) que elenca as vendas de mercadorias apuradas no período.

26. Portanto sem razão a Recorrente em relação à matéria.

27. A Recorrente defende ainda que o art. 43, I, do CTN, institui como base de cálculo do imposto de renda a própria renda, e não as receitas auferidas, muito menos seu fluxo financeiro.

28. No caso em análise, a omissão de receita apurada pelo Fisco foi submetida ao percentual de presunção determinado pelo lucro presumido de acordo com a atividade que especifica. Apurado tal lucro tem-se o acréscimo patrimonial para fins de incidência do IR.

29. A receita, portanto, um dos elementos que agregam o patrimônio, é tributada isoladamente no caso das contribuições para o Pis e Cofins, por exemplo, e funciona como base para apuração do lucro presumido/arbitrado, o qual quantifica o acréscimo patrimonial a ser tributado pelo IRPJ e CSLL. Nesse sentido, também se manifesta o Ricardo Mariz<sup>1</sup>:

[...] a receita é apenas um dos fatores que afetam o patrimônio e, no âmbito tributário, ele pode ser isolado quando se trata de contribuições sociais sobre as receitas, para as quais interessa considerar apenas este fator, isoladamente dos demais, ao passo que ele e mais a totalidade (universalidade) dos outros fatores positivos e negativos que afetam o patrimônio são relevantes para os tributos que incidem sobre o acréscimo patrimonial, como são os impostos de renda e contribuição social sobre o lucro.

30. Portanto, sem razão a Recorrente ao alegar ofensa ao art. 43 do CTN.

31. Por fim, argumenta a Recorrente que a multa aplicada pelo acórdão recorrido, no montante de 75%, carece de sustentação jurídica, embora prevista em lei ofende os princípios

<sup>1</sup> OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Fundamentos do imposto de renda. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p.104.

constitucionais do não confisco e da livre iniciativa, portanto, deve ser reduzida para o percentual de 20%.

32. A própria Recorrente reconhece que a multa está prevista em lei. Na verdade o que se questiona é a ofensa a princípios constitucionais. Entretanto, “*no âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade*”, nos termos do art. 26-A do Decreto 70.235, de 1972.

33. Nessa mesma trilha caminha a Súmula Carf n.º 2:

**Súmula CARF n.º 2:** O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Acórdãos Precedentes: Acórdão n.º 101-94876, de 25/02/2005 Acórdão n.º 103-21568, de 18/03/2004 Acórdão n.º 105-14586, de 11/08/2004 Acórdão n.º 108-06035, de 14/03/2000 Acórdão n.º 102-46146, de 15/10/2003 Acórdão n.º 203-09298, de 05/11/2003 Acórdão n.º 201-77691, de 16/06/2004 Acórdão n.º 202-15674, de 06/07/2004 Acórdão n.º 201-78180, de 27/01/2005 Acórdão n.º 204-00115, de 17/05/2005

34. Assim, também não assiste razão à Recorrente.

### **CSLL – reflexo**

35. O valor apurado como omissão de receita deve ser considerado como base de cálculo para lançamento da CSLL em razão de se tratar de exigências reflexas que têm por base os mesmos fatos e elementos de prova que ensejaram o lançamento do IRPJ. Ademais, o art. 57 da Lei n.º 8.981, de 1995, estabelece aplicar-se a essa contribuição as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o IRPJ, veja-se:

Art. 57. Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro (Lei n.º 7.689, de 1988) **as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas**, inclusive no que se refere ao disposto no art. 38, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por esta Lei. (Redação dada pela Lei n.º 9.065, de 1995) (Grifo nosso)

36. Nesse sentido, o decidido quanto ao IRPJ aplica-se à CSLL.

### **Conclusão**

37. Ante o exposto, não conheço do recurso de ofício e nego provimento ao recurso voluntário.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)  
Efigênio de Freitas Júnior – Relator