



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

Processo nº 15540.000293/2010-75
Recurso nº De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 1101-000.894 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 08 de maio de 2013
Matéria IRPJ e Reflexos - Arbitramento
Recorrentes ARROWS PETRÓLEO DO BRASIL LTDA
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2005, 2006

OMISSÃO DE RECEITAS. NOTAS FISCAIS DE SAÍDA NÃO DECLARADAS. FALTA DE APRESENTAÇÃO DE LIVROS E DOCUMENTOS FISCAIS. Em face da legislação em vigor, a não apresentação dos livros e documentos fiscais impossibilita a determinação do lucro real pelo Fisco, e a imputação de omissão de receitas somente se sustenta sob as regras do lucro arbitrado.

COFINS. CONTRIBUIÇÃO AO PIS. APURAÇÃO EM SISTEMÁTICA NÃO-CUMULATIVA. INSUBSISTÊNCIA. Evidenciada a sujeição da pessoa jurídica ao lucro arbitrado, as exigências reflexas da COFINS e da Contribuição ao PIS formalizadas em sistemática não-cumulativa devem ser canceladas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em NEGAR PROVIMENTO ao recurso de ofício e DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

(documento assinado digitalmente)

VALMAR FONSECA DE MENEZES - Presidente.

(documento assinado digitalmente)

Processo nº 15540.000293/2010-75
Acórdão n.º **1101-000.894**

S1-C1T1
Fl. 3

EDELI PEREIRA BESSA - Relatora

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Valmar Fonseca de Menezes (presidente da turma), José Ricardo da Silva (vice-presidente), Edeli Pereira Bessa, Benedicto Celso Benício Júnior, José Sérgio Gomes e Gilberto Baptista.

Relatório

ARROWS PETRÓLEO DO BRASIL LTDA, já qualificada nos autos, recorre de decisão proferida pela 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento do Rio de Janeiro – I que, por unanimidade de votos, julgou PARCIALMENTE PROCEDENTE a impugnação interposta contra lançamento formalizado em 30/06/2010, exigindo crédito tributário no valor total de R\$ 460.373.172,23. Em razão de a exoneração do crédito tributário na referida decisão superar o limite fixado na Portaria MF nº 3/2008, o Presidente da Turma Julgadora submeteu a decisão a reexame necessário.

O *Termo de Constatação e Verificação Final* (fls. 09/20) descreve todos os atos praticados e respostas recebidas durante o procedimento fiscal, e conclui pela constatação de omissão de receitas, resultante da diferença encontrada no confronto entre as receitas brutas constantes das Declaração de Informações da Pessoa Jurídica - DIPJ apresentadas pela interessada para os anos-calendário de 2005 e 2006 com as notas de venda por ela emitidas, relacionadas nos respectivos Livros de Registro de Saídas, nos totais de R\$ 161.223.212,60 e 206.499.924,50, quando, nas DIPJ respectivas constam somente o montante de R\$ 5.454.382,97 para o ano-calendário de 2005 e zero para o ano-calendário de 2006.

A base tributável do IRPJ e da CSLL foi apurada na sistemática do lucro real, e o lançamento de IRPJ teve com enquadramento legal o art. 24 da lei nº 9.249/95 e os arts. 249, inciso II, 251 e parágrafo único, 278, 279, 280 e 288 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000/99 – RIR/99. As exigências de Contribuição ao PIS e de COFINS foram formalizadas na sistemática não-cumulativa.

O *Termo de Constatação e Verificação Final* descreveu as hipóteses de agravamento da multa previstas nos inciso I e II do art. 959 do RIR/99, na medida em que *o sujeito passivo em epígrafe, por diversas ocasiões, após regularmente intimado, reintimado, reiterado da reintimação, reiterado da reiteração da reintimação, não atendeu às solicitações da Autoridade Fiscal signatária, bem como por falta de apresentação dos arquivos magnéticos referentes à escrituração contábil dos Livros Diário, Razão, Registros de Entradas, Registros de Saídas, bem como relação das notas fiscais emitidas. Apontou, ainda, hipótese de qualificação da multa, na medida em que a omissão de expressiva e vultosa quantia de receita não oferecida à tributação, nos anos de 2005 e 2006, bem como no ano-calendário 2004 antes fiscalizado, demonstra a manifesta intenção dolosa do agente, caracterizando o tipo previsto no art. 71, I da Lei 4.502/64.*

O fiscal autuante afirmou, ainda, que agiu de forma fraudulenta o Sr. Álvaro Alves Neto, *ao tentar impedir ou dificultar a presente ação fiscal, negando-se a fornecer a documentação solicitada, em mais de uma ocasião, sob o argumento de que a mesma encontrava-se em posse do Fisco Estadual, declaração esta falsa, conforme demonstrado no Termo de Constatação e Verificação Final.*

Referido Termo também consigna imputação de responsabilidade pessoal dos sócios Flavio Luiz Lemos (CPF nº 458.602.707-04) e Álvaro Alves Neto (CPF nº 003.080.937-12), por praticarem atos com infração de lei, incorrendo, desta forma, no disposto no art. 135 do CTN. Às fls. 198/199 e 202/203 constam Termos de Sujeição Passiva Solidária em nome

daqueles sócios, bem como foram feitas referências à sua responsabilidade no texto da intimação dos autos de infração. Às fls. 1100/1104 constam avisos de recebimento da correspondência encaminhada a referidos responsáveis, para ciência dos Termos de Sujeição Passiva Solidária.

Impugnando a exigência, Arrows Petróleo do Brasil requereu o recálculo dos valores lançados, apresentando justificativas para a falta de atendimento às intimações no curso do procedimento fiscal para afastar a multa de 150% aplicada, observando que não foram excluídas da base tributável as operações de transferência e que não foram consideradas as compras escrituradas em seus Livros de Entradas, bem como que não se levou em conta a substituição tributária atribuída às refinarias de petróleo, posteriormente substituída pela incidência monofásica, relativamente às exigências da Contribuição ao PIS e da COFINS (fls. 1071/1075).

A autoridade julgadora de 1ª instância converteu o julgamento em diligência (fl. 1106), solicitando à Fiscalização que informasse *qual seria o percentual aplicado à multa de ofício nos autos de infração*, já que o Termo de Constatação e Verificação Final descrevera hipóteses de aplicação da multa de 225%, mas todas as exigências foram lavradas *com multa de ofício no percentual de 150%, exceto para o valor de R\$ 25.130.031,74 (referente ao mês de dezembro de 2006) lavrada com multa de 112,50%*. Exigiu-se, ainda, *relação individualizada das saídas da interessada para “Transferência de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros, sujeita ao regime de substituição tributária” (código CFOP 6409) e “Remessa para armazenagem de combustível ou lubrificante (código CFOP 5663)” que teriam integrado o valor tributável*.

Em resposta, o fiscal autuante juntou o relatório de fls. 1109/1114, onde esclareceu que a divergência nas multas aplicadas decorreria de *erro no processamento da entrada de dados*, gerando “esboços” de autos de infração juntados às fls. 1115 a 1153, com a mesma base de cálculo e tributos que os anteriormente emitidos, mas com a aplicação da correta multa de ofício, no percentual de 225% em todos os meses dos anos-calendário autuados de 2005 e 2006. Identificou, ainda, saídas da interessada para “Transferência de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros, sujeita ao regime de substituição tributária” (código CFOP 6409) e “Remessa para armazenagem de combustível ou lubrificante (código CFOP 5663)” no ano-calendário de 2005, relacionando-as às fls. 1110/1114.

A empresa autuada e os responsáveis foram cientificados do referido relatório e do *novo esboço do Autos de Infração* em 30/12/2010 e 31/12/2010 (fls. 1157/1161). Arrows Petróleo do Brasil Ltda apresentou a petição de fls. 1163/1165, acompanhada dos documentos de fls. 1166/1245, afirmando ter recebido apenas relatório fiscal de 6 (seis) páginas assinado pelo fiscal autuante, mas também juntando cópia dos *esboços* de autos de infração e outros elementos. Aduziu que o relato que atendeu à diligência seria inócuo, confuso e que nada respondeu, bem como reafirmando ser falsa a tese de que não atendeu ao Fisco, o que gerou o agravamento da multa para 150% e posteriormente para 225%. Fez observações acerca dos valores que poderiam se sujeitar à incidência de IRPJ e CSLL, e reiterou os efeitos da substituição tributária/incidência monofásica relativamente às exigências de Contribuição ao PIS e COFINS.

A Turma julgadora cancelou as exigências de IRPJ e CSLL, mas manteve os lançamentos de Contribuição ao PIS e COFINS, com a aplicação de multa de ofício na forma dos autos de infração originalmente lavrados. Consignou-se que:

- Inexiste previsão legal para dedução de entradas de mercadorias da base tributável do IRPJ e da CSLL, mas também não há previsão de tributação da totalidade das receitas, de modo que na ausência de documentação hábil e idônea para apuração do lucro real, a base tributável deveria ter sido determinada mediante arbitramento dos lucros (art. 530, inciso III do RIR/99);
- *Os “esboços” de fls. 1115/1153 são nulos, pois não consta nos mesmos a assinatura do fiscal autuante, requisito fundamental para sua validade, por força do inciso VI, do art. 10º, do Decreto nº 70,235, de 06 de março de 1972, Processo Administrativo Fiscal-PAF;*
- *Considerando que as impugnações devem vir acompanhadas de toda a documentação necessária à comprovação das alegações nelas contidas, e diante da reiterada demonstração de improficuidade de se obter a documentação pertinente, hábil e idônea, que comprovaria as alegações da interessada e os detalhes das transcrições nos Livros Registro de Saídas nºs 05 e 06, não há como atestar serem alguns dos valores ali transcritos efetivamente de “Transferência de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros, sujeita ao regime de substituição tributária” (código CFOP 6409), “Remessa para armazenagem de combustível ou lubrificante (código CFOP 5663)” e “Retorno de Combustível ou lubrificante recebido para armazenagem” (código CFOP 5664), não havendo, assim, como afastar a glosa das mesmas, como almeja a interessada em sua impugnação. Argumentação semelhante prestou-se a afastar os questionamentos acerca da divergência no montante de saídas apurado pela Fiscalização em 2005;*
- *Como o contrato social da interessada não restringe suas atividades àquelas de distribuição de combustíveis cuja alíquota do PIS e Cofins seja zero, não é possível considerar que todas as atividades da empresa que respeitem seu contrato social estariam beneficiadas por tal alíquota reduzida.*
- *A multa qualificada de 150% aplicada na maior parte dos períodos autuados é pertinente, porque existentes expressivas receitas tributáveis em todos os meses daqueles anos-calendário autuados, conforme transcrito nos Livros Registro de Saídas nºs 05 e 06, constituindo tal procedimento em tentativa de ocultar informação, mediante declaração falsa, para eximir-se de pagamento de tributo, o que constitui fraude e sonegação, conforme prescrito nos arts. 71 e 72 da Lei nº 4.502/1964. Relativamente a dezembro/2006, a autoridade julgadora não detém competência para majoração do percentual aplicado de 112,5%;*
- *A multa majorada em 112,5% justifica-se porque simples e reiterados pedidos de prorrogação não representam atendimento de intimação para prestação de esclarecimentos, quão menos para apresentação de arquivos ou sistemas a qual estão obrigadas as Pessoas Jurídicas, mormente quando as poucas justificativas para tais omissões se comprovaram inverídicas.*

Em razão das dificuldades verificadas pela DRJ/Rio de Janeiro-I para informação do resultado de julgamento nos sistemas de controle da Receita Federal, os autos foram devolvidos à autoridade administrativa competente (fl. 1295), que concluiu pela necessidade de emissão de *autos de infração suplementares para exigência de multa no percentual de 225%*, em razão do que decidido pela Turma Julgadora (fl. 1297).

Regularizados os registros dos sistemas de controle da Receita Federal, e informado o resultado de julgamento, os autos seguiram para a autoridade lançadora (fl. 1299), sendo emitida ordem para lançamento *da multa suplementar no percentual de 225%* (fl. 1301), que resultou na lavratura de novos autos de infração apontando o mesmo principal antes exigido, mas agora com aplicação de multa de 225% em todos os períodos de apuração, totalizando R\$ 609.260.322,03 (fls. 1302/1352).

A autoridade lançadora fez constar na *descrição dos fatos e enquadramento legal* dos autos de infração que:

Tendo em vista haver sido verificada a ocorrência de erro em relação ao percentual levado em consideração no cálculo da multa de ofício do Auto de Infração primitivo, embora este esteja corretamente identificado, demonstrado e explicado no Termo de Constatação e Verificação Final, parte integrante do Auto de Infração, em seus itens 3 e 4, referente ao processo administrativo 15540.000293/2010-75, páginas 09 a 20, ou seja, tendo em vista haver sido verificada divergência entre ambos, lavra-se o presente Auto de Infração Suplementar, pelo qual, em consonância com o art. 18, §3º do PAF (Decreto 70.235/72), fica cancelado o Auto de Infração originário, substituído que foi pelo presente, no que tange aos percentuais utilizados para os cálculos da multa de ofício majorada/qualificada.

Às fls. 1353/1356 constam informações acerca da postagem das correspondências destinadas a cientificar a empresa autuada e os responsáveis tributários dos novos lançamentos, e à fl. 1357 consta Ofício dos Correios informando o que consignado nos correspondentes avisos de recebimento, e atestando que a ciência se verificou nos dias 27/12/2011 e 28/12/2011. Segue-se o despacho de fl. 1358 que anota a ausência dos documentos de recebimento das correspondências antes referidas, bem como atesta a inexistência de *qualquer manifestação de inconformidade por parte do sujeito passivo ou daqueles arrolados conjuntamente com este no pólo passivo, referente ao Auto de Infração Complementar lavrado.*

Promoveu-se, então, a ciência, à impugnante, da decisão de 1ª instância (Acórdão DRJ/RJ1 nº 12-37.217), efetivada em 05/11/2012. Em 05/12/2012, Arrows Petróleo do Brasil Ltda interpôs, tempestivamente, recurso voluntário (fls. 1368/1550), argumentando o que segue:

PRELIMINARMENTE

1 - No relatório de lançamento descrito no parágrafo 5º fls 1250 que diz. A multa majorada para o percentual de 150% (cento e cinquenta por cento) em face a constatação de ocorrência de atitude dolosa (grifei), consubstanciada na apresentação da DIRPJ, com valor diminuto em 2005/2006, quando foram por suposta interpretação do Auto consideradas vultuosas as receitas apuradas no Livro de Registro de Saídas da interessada; demonstrado cabalmente a intenção do sujeito passivo de fraudar a apuração do IRPJ, (grifei). Tal afirmação descabida foi objeto da impugnação oferecida a Delegacia de Julgamento, onde restou comprovado que, houve um erro crasso de avaliação do autuante, que considerou que toda saída constante do Registro de Saldas de Mercadorias (registrado na Fazenda Estadual), tratava-se, vendas razão porque lavrou o Auto de Infração sobre o referido valor ora, repetindo o erro aqui constatado teve origem no desconhecimento do Código Tributário Estadual pelo autuante que considerou saídas de mercadorias como venda uma vez que este Livro Registro de Saldas se destina junto com o Registro de Entradas de Mercadorias apurar o valor do débito do imposto com lançamento no Livro de Apuração do ICMS. Fica claro que ao

avaliar as saídas no Registro de Saídas, ele considerou as TRANSFERENCIA como fossem vendas, concluindo com grave erro a Tributação sobre as transferências adicionadas as vendas.(erro de fato)

É importante que se evite qualquer suspeita indevida é inexistente com acusações fraude, quando a conclusão do raciocínio do autuante foi baseada em desconhecimento pleno da materialidade legal.

Inaceitas as preliminares apresentadas oferecemos o mérito.

2 – ARBITRAMENTO

Conforme expressa o relatório conclusivo sobre o ditame legal que "Diz" E TAXATIVO em determinar que o Lucro Arbitrado quando contribuinte deixar "grifo nosso" de apresentar à Autoridade Tributária os livros e documentos de sua Escrituração Comercial e Fiscal (grifei).

O ponto fundamental aqui levantado tem sua origem na análise imperfeita do autuante dos livros fiscais "Registro de Saídas de Mercadorias, de Entradas e Apuração do ICMS", que foram entregues a autoridade por onde ele cometeu o erro gravíssimo de avaliação Transferências de Mercadorias como se fossem Vendas, e sobre esse valor tribudou a Recorrente.

Quanto a afirmação de ausência de provas sobre o erro crasso da Autuante de tributar transferências de mercadorias como se fossem vendas, "permissa máxima vênia" a prova do recurso é idêntica que resultou no erro cometido, ou seja, o Registro de Saídas. Não seria justo acatar um documento de origem fiscal devidamente registrado na Fazenda Estadual, como amparo na cobrança de tributos e o descartar como se não houvesse prova do alegado. Esta condução não deixa claro, que para tributar qualquer elemento serve para Autuante (Registro de Saídas). Enquanto no caso de Impugnação por uso do Livro "Registro de Saídas" como prova, este é considerado ausente. Os elementos utilizados são idênticos "Registro de Saídas" na realidade o Autuante não soube examinar a peça que estava em seu poder, concluindo de cobrar tributos sobre operação de Transferências de Mercadorias, que é sabido e notório, que não tem nenhum alcance Tributário.

Face o exposto, por erro na cobrança de Tributo sobre Transferência e também tributar "PIS e COFINS" que obedece o mesmo regime da substituição, o fornecedor cobra a contribuição antecipada ao revendedor e este fica imune por ser substituída por força de Lei.

Roga-se o cancelamento do Auto de Infração sobre os valores da Transferência de Mercadorias por medida de salutar.

Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA

Inicialmente cumpre afastar qualquer cogitação acerca do cancelamento oficioso da exigência inicial aqui em debate. Disse a autoridade lançadora, nos autos de infração suplementares de fls. 1302/1352, que estaria *cancelado o Auto de Infração originário, substituído que foi pelo presente, no que tange aos percentuais utilizados para os cálculos da multa de ofício majorada/qualificada*, afirmação que deve ser interpretada no sentido de que deveriam prevalecer os percentuais maiores de multa aplicados nesta segunda versão do lançamento, e não aqueles originalmente indicados. Logo, não pretendeu a autoridade lançadora desconstituir, por inteiro, a exigência anterior, até porque já impugnada e apreciada pela autoridade julgadora competente de primeira instância.

Diz o Decreto nº 7.574/2011, ao regulamentar o processo de determinação e exigência de créditos tributários da União:

Art.41. Quando, em exames posteriores, diligências ou perícias realizados no curso do processo, forem verificadas incorreções, omissões ou inexatidões, de que resultem agravamento da exigência inicial, inovação ou alteração da fundamentação legal da exigência, será efetuado lançamento complementar por meio da lavratura de auto de infração complementar ou de emissão de notificação de lançamento complementar, específicos em relação à matéria modificada (Decreto nº 70.235, de 1972, art. 18, § 3º, com a redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993, art. 1º).

§1º O lançamento complementar será formalizado nos casos:

I - em que seja aferível, a partir da descrição dos fatos e dos demais documentos produzidos na ação fiscal, que o autuante, no momento da formalização da exigência:

- a) apurou incorretamente a base de cálculo do crédito tributário; ou*
- b) não incluiu na determinação do crédito tributário matéria devidamente identificada; ou*

II - em que forem constatados fatos novos, subtraídos ao conhecimento da autoridade lançadora quando da ação fiscal e relacionados aos fatos geradores objeto da autuação, que impliquem agravamento da exigência inicial.

§2º O auto de infração ou a notificação de lançamento de que trata o caput terá o objetivo de:

I - complementar o lançamento original; ou

II - substituir, total ou parcialmente, o lançamento original nos casos em que a apuração do quantum devido, em face da legislação tributária aplicável, não puder ser efetuada sem a inclusão da matéria anteriormente lançada.

§3º Será concedido prazo de trinta dias, contados da data da ciência da intimação da exigência complementar, para a apresentação de impugnação apenas no concernente à matéria modificada.

§4º O auto de infração ou a notificação de lançamento de que trata o caput devem ser objeto do mesmo processo em que for tratado o auto de infração ou a notificação de lançamento complementados.

§5º O julgamento dos litígios instaurados no âmbito do processo referido no § 4º será objeto de um único acórdão.

Consoante relatado, a autoridade lançadora apresentou, desde a formalização da exigência inicial, os motivos para agravamento e qualificação da multa, mas ao elaborar os autos de infração originais, aplicou percentuais inferiores ao esperado, de 225%, constituindo crédito tributário inferior ao que seria devido. Trata-se, portanto, da hipótese mencionada no art. 41, §1º, inciso I, alínea “b”, do Decreto acima transcrito, na medida em que o autuante *não incluiu na determinação do crédito tributário matéria plenamente identificada.*

A correção deste erro deveria, em tese, ser providenciada mediante a lavratura de auto de infração complementar, na medida em que nele seria possível a determinação do *quantum devido* sem a inclusão da matéria anteriormente lançada. Contudo, tratando-se de aplicação de multa proporcional aos tributos exigidos, possivelmente os sistemas informatizados da Receita Federal não estavam preparados para produzir esta complementação, valendo-se a autoridade lançadora da técnica de reproduzir o mesmo lançamento com ajuste nos percentuais das multas aplicadas, mas afirmando a prevalência dos percentuais utilizados neste segundo lançamento. Portanto, os lançamentos de fls. 1302/1352 prestam-se, apenas, a complementar os lançamentos originários, no que tange à exigência de multa de ofício proporcional.

Concedido prazo aos autuados para impugnação da exigência complementar, não houve apresentação de impugnação, motivo pelo qual estes acréscimos não foram apreciados pela autoridade julgadora de 1ª instância, nem estão sujeitos a análise deste Colegiado. De fato, veja-se que, a teor do Decreto nº 70.235/72, ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais incumbe, apenas, a apreciação de recursos de ofício e voluntários de decisões de 1ª instância:

Art.25.O julgamento do processo de exigência de tributos ou contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal compete: (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001) (Vide Decreto nº 2.562, de 1998) (Vide Medida Provisória nº 232, de 2004)

I - em primeira instância, às Delegacias da Receita Federal de Julgamento, órgãos de deliberação interna e natureza colegiada da Secretaria da Receita Federal;

II – em segunda instância, ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, órgão colegiado, paritário, integrante da estrutura do Ministério da Fazenda, com atribuição de julgar recursos de ofício e voluntários de decisão de primeira instância, bem como recursos de natureza especial.(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

É certo que a alteração da exigência principal veiculada nos lançamentos originais poderá repercutir no referido lançamento complementar, mas esta repercussão deverá ser reconhecida pela autoridade administrativa competente, encarregada da cobrança do crédito tributário suplementar não submetido à discussão no contencioso administrativo especializado.

Passa-se, então, à análise dos recursos voluntário e de ofício, decorrentes da decisão de 1ª instância que teve em conta a exigência originalmente formalizada.

Embora de difícil compreensão, o recurso voluntário apresentado pela empresa autuada parece questionar a qualificação da penalidade, na medida em que a base tributável estaria contaminada por valores referentes a transferências de mercadorias, bem como defender que a prova destas transferências seria o Registro de Saídas de Mercadorias, mesma prova adotada pela Fiscalização. Ao final, apesar que pedir apenas *o cancelamento do Auto de Infração sobre os valores da Transferência de Mercadorias*, a recorrente menciona também a antecipação da incidência de Contribuição ao PIS e COFINS em razão do regime de substituição tributária ao qual estariam submetidos os produtos por ela comercializados.

Considerando que a decisão de 1ª instância já havia exonerado as exigências de IRPJ e CSLL, conclui-se que a empresa autuada manifesta discordância relativamente às exigências remanescentes de Contribuição ao PIS e COFINS, inclusive quanto à aplicação da multa qualificada.

Antes de apreciar estas matérias, porém, cumpre afirmar a correção da decisão de 1ª instância na parte sob reexame. O *Termo de Constatação e Verificação Final* enuncia que, desde o Termo de Início de Fiscalização e de Intimação, lavrado em 12/08/2008, foi exigida a apresentação, dentre outros, dos Livros Diário e Razão, de Apuração do Lucro Real e de Registro de Inventário. Após sucessivos pedidos de prorrogação, a fiscalizada alegou que os livros teriam sido apresentados à fiscalização estadual, afirmando o fiscal autuado que até 27/04/2009 *havia sido apresentadas pelo sujeito passivo tão somente a relação de fornecedores e cópia do contrato Social, não havendo sido constatada qualquer evidência formal de que o mesmo tivesse envidado esforços no sentido de atender à presente ação fiscal, no tocante à apresentação dos Livros Fiscais e Contábeis, objeto de reiteradas intimações, e indispensáveis ao exames tributários.*

Novas intimações foram lavradas para apresentação das notas fiscais emitidas em 2005 e 2006 e o Livro de Registro de Saídas, sendo apresentados, na seqüência, apenas os Livros de Registro de Saídas dos anos-calendário de 2005 e 2006, além dos Livros de Apuração do ICMS e Registro de Entradas pertinentes ao ano-calendário de 2005. Ao mencionar a lavratura de Termo de Guarda Fiscal, autoridade lançadora disse que os sócios da pessoa jurídica teriam sido constituídos em fiéis depositários, também, das notas fiscais relacionadas nos Livros de Registro de Entradas e Saídas de 2005 e 2006.

Outras intimações foram lavradas para obtenção de arquivos magnéticos de notas fiscais emitidas pela contribuinte. Foram formalizados Termos de Constatação Fiscal em 04/05/2010 e 07/05/2010 atestando que as intimações anteriores não haviam sido cumpridas, e expressamente consignando que *embora regularmente intimado em Termos anteriores, o mesmo não havia apresentado, os livros diário e razão relativos aos anos-calendário 2005 e 2006.* O fiscal autuante registrou a concessão de prazo para escrituração do livros, e a intimação para apresentação dos arquivos magnéticos de escrituração contábil, bem como a constatação, junto à Inspeção de Fiscalização Especializada – IFE de Petróleo e Combustível da Secretaria de Fazenda do Estado do Rio de Janeiro, de que em 11/06/2010 não havia qualquer fiscalização em curso contra a contribuinte, e que procedimento fiscal recente alcançara apenas operações do ano-calendário 2009. Por fim, reproduziu informações da fiscalizada de que a documentação da empresa encontrava-se a cargo de contador falecido recentemente, inexistindo qualquer outro registro de documentos entregues pela contribuinte.

Em tais condições, impõe-se o arbitramento dos lucros em razão do disposto no inciso III do art. 530 do RIR/99, consoante concluiu a Turma Julgadora de 1ª instância:

*Art.530. O imposto, devido trimestralmente, no decorrer do ano-calendário, **será determinado** com base nos critérios do lucro arbitrado, quando:*

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;

IV- o contribuinte optar indevidamente pela tributação com base no lucro presumido;

V- o comissário ou representante da pessoa jurídica estrangeira deixar de escriturar e apurar o lucro da sua atividade separadamente do lucro do comitente residente ou domiciliado no exterior (art. 398);

VI- o contribuinte não manter, em boa ordem e segundo as normas contábeis recomendadas, Livro Razão ou fichas utilizados para resumir e totalizar, por conta ou subconta, os lançamentos efetuados no Diário. (negrejou-se)

De fato, o IRPJ e a CSLL incidem sobre o lucro da empresa, e, desta forma, não se pode admitir a aplicação direta da alíquota sobre as receitas apuradas, sem a prévia determinação da base tributável, como aqui fez a autoridade lançadora, ao formalizar tais exigências na sistemática do lucro real anual.

O lucro, riqueza tributável pelo IRPJ e pela CSLL, pode ser determinado a partir dos registros contábeis ou de forma presumida. A primeira delas, considerando todas as operações do contribuinte, sofrerá os ajustes determinados em lei e resultará no lucro real e na base de cálculo da CSLL, sobre os quais incidirão os tributos mencionados.

Neste sentido, a lei exige que a escrituração do contribuinte abranja todas as suas operações e os resultados apurados em suas atividades no território nacional. Em caso de opção pelo lucro real, tal escrituração deve estar reproduzida nos Livros Diário e Razão, e ainda ser suportada pelas informações escrituradas nos livros fiscais especificados na legislação fiscal.

Logo, a tributação segundo a sistemática do lucro real não pode prescindir da escrituração contábil e fiscal.

Diante desses elementos, há que se reconhecer a perfeita subsunção dos fatos apurados pela fiscalização à hipótese legal de arbitramento da base de cálculo do tributo, definida no art. 148 do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966), *in verbis*:

*Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, **arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente***

obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial. (negrejou-se).

Conforme bem elucidado por Maria Rita Ferragut *in* Presunções no Direito Tributário, Dialética, São Paulo, 2001, p. 137/152, a palavra arbitramento foi utilizada neste contexto na acepção de base de cálculo substitutiva, ou seja, de substituição da base de cálculo originalmente prevista na legislação – correspondente à perspectiva dimensível do critério material da regra-matriz de incidência tributária construído a partir do texto constitucional – por uma outra, *subsidiária*, em virtude da **inexistência de documentos fiscais, ou da impossibilidade destes fornecerem critérios seguros para a mensuração do fato**. Nestes casos, a base de cálculo substitutiva visa possibilitar a prova indireta da riqueza manifestada no fato jurídico.

Decorre daí que caracterizada a falta de apresentação da escrituração comercial e fiscal, determina a Lei que a base de cálculo originalmente prevista na legislação (lucro real) seja substituída por uma outra legalmente prevista (lucro arbitrado) e, nas palavras da autora (p. 138/139):

Parece-nos inequívoca a existência de vinculação na função administrativa de constatar de forma direta ou indireta a ocorrência do fato jurídico tributário. Vinculado, também, é o dever de arbitrar, ao passo que discricionário é o procedimento administrativo que, com base em juízo próprio, elege como base de cálculo uma das grandezas possíveis previstas na Lei.

A questão da discricionariedade torna-se relevante quando nos deparamos com a ocorrência de fato jurídico descritor de evento típico provado de forma direta ou indireta, mas que não permite a identificação da grandeza daquilo que a Lei dispõe como sendo a base de cálculo, ensejando assim a aplicação do ato-norma de arbitramento. (negrejou-se).

Nestes termos, a impossibilidade de comprovação direta da base de cálculo originária é condição necessária e suficiente para a aplicação do arbitramento. Arbitrar a base de cálculo do tributo, nestes casos, é dever-poder da Administração Tributária, previsto no anteriormente transcrito art. 148 do CTN.

Portanto, em face da legislação em vigor, demonstrada a falta de apresentação da escrituração comercial e fiscal, a imputação de omissão de receitas somente se sustenta sob as regras do lucro arbitrado, mostrando-se correto o cancelamento das exigências, no que se refere ao IRPJ e à CSLL, por ter sido formulada segundo a sistemática do lucro real anual.

Melhor sorte não merecem as exigências de Contribuição ao PIS e da COFINS, porque adotada, nos lançamentos, a sistemática não-cumulativa, como evidenciam a aplicação das alíquotas de 1,65% e 7,60% para determinação do valor devido, bem como o enquadramento legal ali adotado. Em sentido contrário dispõem as Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, que limitam esta forma de apuração às pessoas jurídicas tributadas pelo imposto de renda com base no lucro real:

Lei nº 10.637, de 2002:

Art. 8º Permanecem sujeitas às normas da legislação da contribuição para o PIS/Pasep, vigentes anteriormente a esta Lei, não se lhes aplicando as disposições dos arts. 1º a 6º:

[...]

II – as pessoas jurídicas tributadas pelo imposto de renda com base no lucro presumido ou arbitrado;

[...]

Lei nº 10.833, de 2003:

Art. 10. Permanecem sujeitas às normas da legislação da COFINS, vigentes anteriormente a esta Lei, não se lhes aplicando as disposições dos arts. 1º a 8º:

[...]

II - as pessoas jurídicas tributadas pelo imposto de renda com base no lucro presumido ou arbitrado;

[...]

Evidenciada a sujeição da pessoa jurídica que praticou os fatos geradores à tributação na sistemática do lucro arbitrado, impróprias também se mostram as exigências de COFINS e de Contribuição ao PIS na sistemática não-cumulativa. Em consequência, desnecessário se mostra a apreciação dos demais argumentos da recorrente, relativamente às transferências que teriam sido caracterizadas como receitas omitidas e à existência de substituição tributária. Quanto à impossibilidade de aplicação da multa de 150%, cancelado o principal, também perecem as multas a ele proporcionais.

Diante do exposto, o presente voto é no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao recurso de ofício, e DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, cancelando integralmente os autos infração originalmente lavrados (fls. 04/53), atribuindo à autoridade administrativa competente para cobrança do crédito tributário as providências daí decorrentes em relação ao lançamento complementar não impugnado pelos autuados.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA – Relatora

Processo nº 15540.000293/2010-75
Acórdão n.º **1101-000.894**

S1-C1T1
Fl. 15

CÓPIA