



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

Processo n° 15540.720221/2017-14
Recurso n° De Ofício
Acórdão n° 1301-003.738 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de fevereiro de 2019
Matéria IRPJ - OMISSÃO DE RECEITAS
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado MAERSK FPSO BRASIL SERVIÇOS DE PRODUÇÃO MARÍTIMOS LTDA.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2013

AUTO DE INFRAÇÃO. APURAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. ERRO DE CRITÉRIO JURÍDICO. IMPOSSIBILIDADE DE CORREÇÃO.

O erro no critério jurídico adotado na apuração do crédito tributário é insuscetível de correção pelo órgão julgador.

IRPJ. LANÇAMENTO PELO LUCRO REAL. AUSÊNCIA DE LALUR. VALIDADE.

É válido o lançamento pelo lucro real se existir escrita contábil confiável, ainda que não seja apresentado o Livro de Apuração do Lucro Real - Lalur.

CSLL, PIS E COFINS. IDENTIDADE DE MATÉRIA FÁTICA. MESMA DECISÃO.

Quando o lançamento de IRPJ e os de CSLL, PIS e Cofins recaírem sobre a mesma base fática, há de ser dada a mesma decisão, ressalvados os aspectos específicos inerentes à legislação de cada tributo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso de ofício, e determinar o retorno do processo à DRJ para, exclusivamente, retomar o exame da segunda infração e da responsabilidade tributária dos administradores, nos termos do voto do relator.

(assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Presidente

Processo nº 15540.720221/2017-14
Acórdão n.º **1301-003.738**

S1-C3T1
Fl. 1.172

(assinado digitalmente)
Roberto Silva Junior - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Roberto Silva Junior, José Eduardo Dornelas Souza, Nelso Kichel, Giovana Pereira de Paiva Leite, Carlos Augusto Daniel Neto, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Bianca Felícia Rothschild e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso de ofício em face do Acórdão nº 07-41.496, da 6ª Turma da DRJ - Florianópolis, que deu provimento às impugnações dos atuados **MAERSK FPSO BRASIL SERVIÇOS DE PRODUÇÃO MARÍTIMOS LTDA., MARCUS VINICIUS TEIXEIRA COELHO, HANS DURKE BLOCH KJAER e HENRIK BRUUS RASMUSSEN**, todos qualificados nos autos. Dessa forma, dando provimento às impugnações, a decisão *a quo* excluiu a totalidade do crédito tributário fixado no montante de R\$ 50.503.776,07.

A Fiscalização havia constatado que, para o ano base 2013, a DIPJ fora apresentada por Maersk FPSO sem declarar qualquer valor, seja de receita ou de despesa, caracterizando o que se conhece pela expressão "*declaração zerada*". Nas DCTFs também não havia a informação quanto a débitos de IRPJ e de CSLL.

A Fiscalização, para levantar a situação fiscal da empresa, se valeu dos seguintes documentos: Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais - Dacon; notas fiscais eletrônicas de serviços emitidas no Município do Rio de Janeiro; Declaração de Imposto de Renda Retido na Fonte - DIRF apresentadas por Statoil Brasil Óleo e Gás Ltda. (CNPJ 04.028.583/0001-10) e Banco do Brasil S.A. (CNPJ 00.000.000/0001-91), informando valores pagos à Maersk FPSO; e a contabilidade digital no formato do Sistema Público de Escrituração Digital - SPED, apresentada pela própria contribuinte.

Com fulcro nesses documentos, a Fiscalização levantou as receitas extraídas das três fontes: notas fiscais de serviço, Dacon e DIRF, considerando, na comparação das três, a maior receita.

FONTES UTILIZADAS PELA FISCALIZAÇÃO PARA APURAR AS RECEITAS			
MÊS	NF ELET. PREST SERV	DACON	DIRF (STATOIL E B. BRASIL)
JAN	22.784.918,43	22.784.918,43	22.320.678,55
FEV	12.467.863,09	12.467.863,09	22.784.918,43
MAR	6.780.200,21	6.780.200,21	17,88
ABR	4.128.377,50	4.153.547,63	19.251.324,17
MAI	4.050.036,12	4.050.036,12	4.128.473,53
JUN	3.654.910,37	3.654.910,37	4.050.036,12
JUL	3.620.499,55	3.620.499,55	4.501.729,78
AGO	684.420,80	684.420,80	2.949.941,46
SET	68.137,43	68.137,43	684.420,80
OUT	10.083,79	3.617.317,73	68.137,43
NOV	0,00	0,00	0,00
DEZ	988.501,33	988.501,33	998.585,12
ANO	59.237.948,62	62.870.352,69	81.738.263,27

As receitas mensais assim apuradas foram postas lado a lado com aquelas constantes da escrita contábil. Desse confronto surgiram diferenças que, no entender da autoridade fiscal, evidenciavam omissão de receitas.

APURAÇÃO DE RECEITAS NÃO ESCRITURADAS			
MÊS	RECEITA APURADA	RECEITA ESCRITURADA	RECEITA NÃO ESCRITURADA
JAN	22.784.918,43	20.961.815,70	1.823.102,73
FEV	22.784.918,43	10.882.309,32	11.902.609,11
MAR	6.780.200,21	6.263.303,65	516.896,56
ABR	19.251.324,17	3.483.156,33	15.768.167,84
MAI	4.128.473,53	3.510.642,97	617.830,56
JUN	4.050.036,12	4.108.821,65	0,00
JUL	4.501.729,78	3.156.047,74	1.345.682,04
AGO	2.949.941,46	712.639,83	2.237.301,63
SET	684.420,80	134.456,73	549.964,07
OUT	3.617.317,73	13.919,98	3.603.397,75
NOV	0,00	15.945,93	0,00
DEZ	998.585,12	9.482.375,66	0,00
ANO	92.531.865,78	62.725.435,49	38.364.952,29

As diferenças (coluna "receita não escriturada" do quadro acima) foram tomadas como omissão de receitas, sendo objeto do lançamento de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins.

Ao lado dessa infração, havia também a falta de registro do próprio resultado do período, tendo em vista que a DIPJ não continha dados de receitas e despesas, e na DCTF não havia declaração de débitos de IRPJ. Assim, a Fiscalização lançou crédito tributário de IRPJ a partir do resultado contábil apurado pela Maersk FPSO na escrita digital.

RESULTADO DO PERÍODO A SER TRIBUTADO					
TRIMESTRE	RECEITAS	PROVISÃO IRPJ CSLL	TRIBUTOS S/RECEITA	DESPESAS	LUCRO
1º	38.107.428,67	6.096.715,20	5.989.103,39	-25.262.844,22	12.952.196,26
2º	11.102.620,95	1.560.356,63	1.686.232,78	-5.789.640,80	5.187.104,00
3º	4.003.144,30	103.959,18	623.160,73	-2.054.852,95	1.429.089,80
4º	9.512.241,57	-714.792,59	142.298,37	-1.704.056,72	6.951.093,89
ANO	62.725.435,49	7.046.238,42	8.440.795,27	-34.811.394,69	26.519.483,95

O lançamento, nesse caso, restringiu-se ao IRPJ (a CSLL consta de outro processo), e embora tenha sido o resultado segregado por trimestre, o lançamento adotou a sistemática do lucro real anual, como havia sido indicado na DIPJ, a despeito não existir qualquer apuração.

Foram autuados a Maersk FPSO e os administradores, tendo em vista a dissolução irregular da empresa.

Não resignados, os autuados impugnaram o lançamento, apresentando idênticas alegações. Preliminarmente, arguiram a ilegitimidade passiva das pessoas físicas. negaram a dissolução irregular da empresa, afirmando ter havido simples mudança de endereço não comunicada à Receita Federal. Além disso, nenhum dos três era administrador da Maersk FPSO.

Não obstante constar do contrato social como administradores, Hans Durke Bloch Kjaer e Marcus Vinícius Teixeira Coelho nunca exerceram quaisquer poderes de gestão, razão pela qual, na prática, nunca foram administradores, o que afastaria a responsabilidade pela suposta dissolução irregular da empresa.

Em relação a Marcus Vinícius, verifica-se que, de 22/02/2010 a 02/05/2014, foi empregado da empresa Maersk Brasil Brasmar Ltda. (CNPJ nº 30.259.220/0002-86); e, em 02/05/2014, foi transferido para a Maersk Supply Service Apoio Marítimo Ltda. (CNPJ nº 09.098.215/-0001-61), onde permaneceu até 02/02/2017. Marcus Vinícius nunca foi empregado da impugnante, nem exerceu qualquer poder de gestão.

No que se refere a Hans Durke Bloch Kjaer, verifica-se no item IV, página 2, da 9ª alteração do contrato social da impugnante que este foi eleito administrador. Contudo sua nomeação foi condicionada à "*autorização de concomitância*" pelo Ministério do Trabalho e Emprego, que nunca chegou a ser emitida. Portanto, formalmente Hans Durke Bloch Kjaer nunca se tornou administrador, razão pela qual não pode ser incluído como corresponsável pelo crédito tributário.

Portanto, nenhum dos três impugnantes pode ser mantido no polo passivo das autuações. De resto, o mero descumprimento de obrigações tributárias não é bastante para incluir o administrador no polo passivo da relação jurídica.

No mérito, alegaram a improcedência do lançamento quanto à omissão de receitas, apontando erros cometidos pela Fiscalização, que teria se baseado na conta errada da escrituração contábil digital transmitida pela Maersk. Assim, ao invés de considerar a subconta em que se escriturou a receita operacional bruta de prestação de serviços, a Fiscalização selecionou a conta totalizadora, que contém todas as receitas auferidas (operacional e não operacional), já excluídos os tributos incidentes sobre a receita.

Além disso, a autoridade fiscal não levou em consideração que, nos Dacons referentes aos meses de abril e outubro de 2013, foram declaradas receitas não operacionais; em abril de 2013, foram declaradas receitas financeiras; e em outubro de 2013, a impugnante declarou receitas decorrentes de venda de ativo imobilizado, que jamais constariam em qualquer nota fiscal de prestação de serviço.

Por fim, a Fiscalização ignorou que a Statoil, ao transmitir as DIRFs, considerou a data do pagamento dos valores, ao passo que a impugnante, na contabilidade, considerou as datas de emissão das notas fiscais, tendo em conta o regime de competência.

Quanto ao lucro operacional escriturado e não declarado, os impugnantes esclarecem que a apuração do IRPJ no ano base 2013 se fez na sistemática do lucro real anual, mediante recolhimentos por estimativa mensal, opção comunicada à Receita Federal por meio da DIPJ.

Ao final do ano de 2013, Maersk apurou lucro contábil de R\$ 26.519.483,95, mesmo valor utilizado pela Fiscalização. Contudo, o referido valor não pode ser considerado como lucro real (lucro tributável), na medida em que não foram considerados os ajustes, por adição e exclusão, e tampouco as compensações de prejuízos fiscais.

Só depois das adições, exclusões e compensações é que se teria a base de cálculo correta do IRPJ no ano base 2013, que seria R\$ 15.863.508,98. Porém, levando em

conta as retenções de Imposto de Renda na fonte e as estimativas compensadas no período, ter-se-ia um valor devido de R\$ 210.978,63.

Portanto, com esses fundamentos, pediram o provimento do recurso e, subsidiariamente, a determinação de diligência. Para tanto, foram formulados quesitos a serem respondidos pelo perito.

A DRF - FNS deu integral provimento aos recursos, em acórdão cuja ementa foi assim redigida:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2013

OMISSÃO NO REGISTRO DE RECEITAS. APURAÇÃO EQUIVOCADA. LANÇAMENTO FISCAL IMPROCEDENTE.

Cotejando a escrituração contábil da Contribuinte com o Dacon, com as notas fiscais de serviço e com as DIRF apresentadas pelas fontes pagadoras, a Autoridade Fiscal concluiu que a Contribuinte teria omitido o registro de receitas. No entanto, uma vez que restou comprovado que os valores escriturados como receitas não divergem do valor das notas fiscais de serviços, dos montantes informados em Dacon, e nem mesmo das informações contidas nas DIRF, revela-se improcedente a conclusão da Autoridade Fiscal de que teria havido omissão no registro de receitas.

LUCRO ESCRITURADO MAS NÃO DECLARADO. BASE DE CÁLCULO INCORRETA. LANÇAMENTO FISCAL IMPROCEDENTE.

Na hipótese em que a Autoridade Fiscal utiliza como base de cálculo do IRPJ, no regime de lucro real, o valor do lucro líquido contábil antes do IRPJ e da CSLL, o lançamento fiscal não pode prosperar em razão de ter sido adotada uma base de cálculo absolutamente incompatível com a legislação tributária.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2013

LANÇAMENTOS DECORRENTES. CSLL. PIS/PASEP. COFINS.

Tratando-se da mesma matéria fática e não havendo questões de direito específicas a serem apreciadas, estende-se aos lançamentos decorrentes (CSLL, PIS/PASEP e COFINS) a decisão proferida em relação ao lançamento principal (IRPJ).

Impugnação Procedente

Crédito Tributário Exonerado

É o relatório.

Voto

Conselheiro Roberto Silva Junior - Relator

Admissibilidade

O Acórdão nº 07-41.496 deu provimento à impugnações dos autuados, excluindo crédito tributário de R\$ 50.503.776,07, valor que ultrapassa o limite da Portaria MF nº 63/2017, que é de R\$ 2.500.000,00. Portanto, o reexame da decisão da DRJ se impõe como obrigatório.

Omissão de receitas

O lançamento colheu duas infrações, sendo a primeira delas a omissão de receitas evidenciada pelo confronto de valores extraídos de notas fiscais, Dacon e Dirf com os valores retirados da contabilidade. Os impugnantes sustentam que a Fiscalização se equivocou ao tomar valores da Dirf, sem atentar para o fato de que algumas retenções ali informadas se referiam a receitas que competiam a outros períodos. O Dacon, por sua vez, continha em determinados meses receitas não operacionais. E, por último, a conta de receitas, considerada no levantamento fiscal ao analisar a escrita contábil, registrava valores líquidos dos tributos sobre eles incidentes. Esses erros teriam sido determinantes na apuração da pretensa omissão.

A DRJ acolheu os argumentos dos impugnantes. Para tanto, adotou os seguintes fundamentos:

Restou claro, também, que a Autoridade Fiscal não observou o regime de competência, o que acabou maculando todo o procedimento referente à infração ora sob exame (omissão de receitas). Ao comparar, mês a mês, informações de períodos diferentes (NF: competência x DIRF: caixa), sempre apropriando o maior dos valores como se fosse a receita efetivamente auferida pela Contribuinte, a Autoridade Fiscal desenhou um cenário absolutamente irreal. (fl. 1.135)

(...)

Desse modo, pode-se concluir que a Autoridade Fiscal identificou de maneira equivocada as receitas escrituradas pela Contribuinte, quase sempre em montante inferior ao que efetivamente foi registrado, haja vista que, para esse fim, considerou valores que eram líquidos da dedução dos tributos sobre o faturamento.

Portanto, considerando tudo o que foi exposto acima, no presente caso, não há divergência entre os valores escriturados, as notas emitidas e os montantes informados em Dacon. Nota-se, inclusive, que o total registrado na conta 4.1.01 corresponde ao total das notas fiscais emitidas (R\$ 59.237.948,62).

Confirma-se, portanto, a alegação da Impugnante de que a Autoridade Fiscal se equivocou tanto na determinação das receitas efetivamente auferidas pela Contribuinte (para mais), quanto na identificação da receita escriturada (para menos), de modo que é forçoso concluir que a omissão de receitas apontada pela Autoridade Fiscal inexistente. (fl. 1136)

A argumentação, sem dúvida, é consistente. A DIRF é um instrumento de difícil manejo na apuração de receitas omitidas, exatamente por existir um descompasso entre o reconhecimento da receita, segundo o regime de competência, e a retenção do imposto pela fonte pagadora a ser feita pelo regime de caixa. Além disso, a comparação dos valores das notas fiscais (receita bruta) com a receita líquida (excluídos os tributos incidentes sobre o faturamento: ISS, PIS e Cofins) faz despontar uma diferença cuja origem não pode ser atribuída exclusivamente à omissão de receitas.

Sem dúvida é equivocado o critério empregado pela Fiscalização para apurar a irregularidade fiscal, critério esse que nem DRJ, nem CARF podem alterar, sob pena de realizar novo lançamento, extrapolando a competência do órgão julgador.

Portanto é insubsistente o crédito tributário na parte que toca à omissão de receitas, devendo ser excluída a exigência de IRPJ, relativa a tal infração, e as exigências de CSLL, PIS e Cofins integralmente.

Assim, a decisão da DRJ, nesse ponto, não merece reparo.

Resultado não declarado

Para compreender a segunda infração, é preciso lembrar que a DIPJ não trazia nem receita, nem despesa, e muito menos o resultado do período. E nas DCTFs não havia confissão de débitos de IRPJ. Porém, a contabilidade digital existia, a Fiscalização teve acesso a ela, e assim pode chegar ao resultado contábil, que foi utilizado para lançar o tributo.

As razões dos impugnantes foram acolhidas pela DRJ, nos seguintes termos:

Analisando a forma pela qual a Autoridade Fiscal determinou a base de cálculo do IRPJ, há que se declarar, desde logo, que o lançamento fiscal também não pode prosperar neste ponto específico. Sem entrar no mérito referente aos valores devidos a título de estimativas mensais que a Contribuinte já teria declarado em DComp (e todos os efeitos decorrentes desse fato), o lançamento fiscal não pode prosperar porque foi adotada uma base de cálculo absolutamente incompatível com a legislação tributária, conforme assinalou a Impugnante.

(...)

Como se nota, a legislação tributária é muito clara. Considerando que no lançamento fiscal foi preservado o regime de tributação da Contribuinte (Lucro Real anual), o lucro líquido antes do IRPJ e da CSLL não poderia ter sido adotado como base de cálculo. A base de cálculo do IRPJ é o lucro real, e não o lucro líquido contábil antes do IRPJ e da CSLL.

E ainda que a Autoridade Fiscal tenha feito referência aos termos "adições" e "exclusões", ali não se tratava de apuração do lucro real, mas sim de mera identificação do lucro líquido contábil que deveria servir de ponto de partida para a apuração do lucro real.

Neste momento, alguém poderia pensar que não caberia à Autoridade Fiscal apurar o lucro real de um contribuinte que não atendeu às suas intimações, como no presente caso. No entanto, é exatamente para situações como essa que existe o arbitramento do lucro. Se a Autoridade Fiscal não dispunha de todas as informações para apurar o lucro real da Contribuinte (como eu acredito que poderia ser o caso), restava-lhe arbitrar o lucro (RIR, art. 530, inciso III), e jamais

adotar como base de cálculo no regime de lucro real, pura e simplesmente, o valor do lucro líquido contábil antes do IRPJ e da CSLL.

Por essa razão, também em relação à segunda infração, o lançamento fiscal é impropriedade.

Por fim, é preciso ressaltar que foi acolhido o argumento da Impugnante referente ao equívoco cometido pela Autoridade Fiscal na adoção do lucro líquido contábil como base de cálculo do IRPJ, e só. Essa é a razão de decidir. (fls. 1.138 a 1.140)

Questão semelhante já foi examinada pelo CARF, que entendeu ser válido o lançamento do IRPJ com base no lucro real, mesmo não tendo sido apresentado o LALUR, se a Fiscalização teve acesso à escrita contábil do contribuinte. Confira-se:

SUSPENSÃO DA ISENÇÃO/IMUNIDADE. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. LUCRO REAL TRIMESTRAL.

Se a auditoria fiscal encontra contabilidade confiável e suficiente a apurar os resultados tributáveis com base nas regras do Lucro Real, não se justifica o arbitramento, ainda que se trate de entidade de assistência social que tenha tido suspenso o gozo do benefício da isenção/imunidade, e não escriture o LALUR. (Acórdão nº 9101-002.894, 1ª Turma da CSRF, Rel. Adriana Gomes Rêgo)

IRPJ. LUCRO REAL. LUCRO ARBITRADO.

O fato de o contribuinte não ter apresentado o LALUR não impediu o fisco de, com base na sua escritura fiscal, auferir o lucro real do período. Tendo sido tanto a base de cálculo do IRPJ quanto a da CSLL apuradas em respaldo na documentação exigida pela legislação. O fato de o contribuinte não apresentar o LALUR não se enquadra na hipótese prevista no inciso I da regra de arbitramento do lucro prevista no art. 47 da Lei n. 8.981/95, quando o contribuinte possui escritura contábil capazes de demonstrar seu lucro real do período. (Acórdão nº 1401-001.681, 1ª Turma Ordinária, da 4ª Câmara, da 1ª Seção de Julgamento do CARF, Rel. Aurora Tomazini de Carvalho)

No caso concreto, convém lembrar, que a própria impugnante admitiu de forma expressa ter feito a opção pelo lucro real anual, com recolhimento de estimativa.

Portanto, afastado o fundamento da decisão *a quo*, os autos devem retornar à DRJ para prosseguir o julgamento, examinando, se for o caso, a validade e a eficácia das compensações que a impugnante alega ter feito, bem como a legitimidade passiva dos administradores arrolados no lançamento como responsáveis solidários pelo crédito tributário.

Conclusão

Pelo exposto, voto por conhecer do recurso de ofício, para no mérito dar-lhe parcial provimento, determinando o retorno do processo à DRJ para retomar o exame, exclusivamente, da segunda infração e da responsabilidade tributária dos administradores.

(assinado digitalmente)
Roberto Silva Junior