



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15578.000713/2009-52
Recurso Voluntário
Acórdão nº **3002-001.534 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Turma Extraordinária**
Sessão de 15 de outubro de 2020
Recorrente TRANSPORTADORA ZANONI LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/12/1988 a 01/04/1992

DECISÃO JUDICIAL. LIQUIDEZ E CERTEZA. DIREITO CREDITÓRIO. PROVA.

O reconhecimento do direito creditório pleiteado requer a prova de sua existência e montante, sem o que não pode ser restituído ou utilizado em compensação. Faltando ao conjunto probatório carreado aos autos pela interessada elemento que permita a verificação da existência de pagamento indevido ou a maior frente à legislação tributária, o direito creditório não pode ser admitido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar suscitada, e, no mérito, por maioria, em negar-lhe provimento, vencida a conselheira Sabrina Coutinho Barbosa, que lhe deu provimento e manifestou intenção de apresentar declaração de voto.

(documento assinado digitalmente)

Larissa Nunes Girard - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Mariel Orsi Gameiro - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Larissa Nunes Girard (Presidente), Carlos Alberto da Silva Esteves, Sabrina Coutinho Barbosa, e Mariel Orsi Gameiro.

Relatório

O presente processo administrativo trata dos pedidos de declarações de compensações (DCOMPs) nº 06305.71926.121104.1.3.57-4015, nº 22307.64370.301104.1.3.57-4562, nº 26678.19653.161204.1.3.57-9571, nº 38803.97491.140105.1.3.57-4500 e nº

19611.23281.140205.1.3.57-6570, transmitidas eletronicamente, com base em créditos decorrentes da Ação Judicial n.º 94.0000430-3, que garantiu o direito à compensação em razão da inconstitucionalidade dos Decretos-Lei n.º 2449 e 2445, e transitou em julgado em 11/03/2003.

Por bem descrever os fatos, transcreve-se o relatório constante da decisão da DRJ:

Relatório

Tratam os autos das Declarações de Compensação (DCOMP) de n.º 06305.71926.121104.1.3.57-4015, n.º 22307.64370.301104.1.3.57-4562, n.º 26678.19653.161204.1.3.57-9571, n.º 38803.97491.140105.1.3.57-4500 e n.º 19611.23281.140205.1.3.57-6570, transmitidas eletronicamente, com base em créditos decorrentes da Ação Judicial n.º 94.0000430-3.

A referida Ação visa à declaração da inexistência da relação jurídica entre a interessada e a União Federal, tendo por objeto a cobrança do PIS nos termos dos DLs 2.445/88 e 2.449/88, por serem inconstitucionais, bem como o direito à compensação com débitos da própria. Em 11/03/2008 foi certificado o trânsito em julgado da sentença favorável a interessada.

Analisadas as informações relacionadas ao citado pleito, foi emitido, em 09/11/2009, Despacho Decisório DRF/VIT/ES, às fls. 118/119, com base no Parecer SEORT/DRF/VIT N.º 2.513/2009 (fls. 114/118), de fls. 184/187, pela não homologação das compensações, fundamentado na inexistência de crédito, uma vez que o sujeito passivo não apresentou os Livros Contábeis, conforme abaixo transcrito:

“Para a homologação do direito creditório, faz-se necessária a análise da escrituração contábil com vista à apuração da base de cálculo do tributo devido, o que permite mensurar objetivamente o quantum recolhido a maior pelo sujeito passivo.

Desta forma, o sujeito passivo foi intimado em 22/06/09 a apresentar a documentação referente ao Processo 94.0000430-3, balancetes mensais e cópia do Razão, além dos DARF's referentes aos recolhimentos indevidos.

Em 20/07/09, o sujeito passivo apresentou os elementos solicitados, com exceção dos balancetes e cópia do Livro Razão. Por ser imprescindível a apresentação dos Livros para análise do pleito do sujeito passivo, o mesmo foi novamente intimado a apresentá-los em 29/09/09.

O sujeito passivo informou em 06/10/09, fl 106, que não possuía os Livros Diário e os balancetes mensais.(grifo nosso)

Em decorrência da não apresentação do Livro Razão e/ou Diário foi impossível a apuração da base de cálculo e tributos devidos, o que permitiria mensurar o quantum efetivamente recolhido a maior a título de Contribuição para o Pis efetuados pelo sujeito passivo, conforme DARF's às folhas 75 a 91.

Ainda na correspondência apresentada em 06/10/09, o sujeito passivo solicita que a apuração da base de cálculo das contribuições fosse efetuada com base na DIPJ - Declarações de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica apresentadas no período de 1988 a 1992. Apesar da existência destas

Declarações nos sistemas da SR F, as quais encontram-se homologadas tacitamente, este fato não vincula a autoridade fiscal, pois tais dados não foram efetivamente confirmados com a documentação fiscal do sujeito passivo.

No processo sobre compensação/restituição de tributo, o contribuinte é o autor e, como tal, possui o encargo probatório quanto ao fato constitutivo de seu direito. Para tanto, terá que manter e apresentar os livros contábeis e fiscais - devidamente acompanhado de documentos - que respaldem sua pretensão (Art. 264, RIR, abaixo transcrito). Se o sujeito passivo não apresentar tais provas, ficará em situação jurídica desfavorável no processo correspondente. Como o ponto de maior discussão em uma declaração de compensação é exatamente a existência ou não do crédito do contribuinte, não há como

o fisco analisar a homologação da referida declaração, sem a devida comprovação do direito creditório por meio de livros e documentos. [...]

Considerando que o sujeito passivo não apresentou os Livros Contábeis os quais viabilizariam a devida apuração da base de cálculo e tributo devido, não é possível afirmar que os recolhimentos efetuados por meio dos DARF, fls 75 a 91, são superiores ao efetivamente devidos.” (grifo nosso)

Cientificada do referido Despacho Decisório em 18/11/2009 (fl. 130), bem como da cobrança dos débitos confessados em DCOMP, a interessada apresentou, em 17/12/2009, manifestação de inconformidade, às fls. 130/141, onde alega, em síntese, possuir direito sobre os valores pleiteados de Pis, compreendido entre os meses de 12/1988 a 04/1992, conforme razões apresentadas a seguir.

Esclarece que, a exceção dos balancetes mensais e do livro razão do período em tela, foram entregues todos os outros documentos pedidos, entre os quais aqueles relativos ao processo judicial que comprovavam o direito à compensação declarado em juízo, os DARF dos recolhimentos feitos a título de PIS, bem como a memória de cálculo elaborada para o encontro de contas.

Em face de não dispor dos documentos mencionados, observou que autoridade fiscal poderia apurar a base de cálculo utilizando os dados informados em DIPJ do período. Não obstante, as compensações não foram homologadas sob o argumento de que seria encargo probatório do contribuinte demonstrar os fatos constitutivos de seu direito creditório, mantendo e apresentando os balancetes e livro razão entre 1988 e 1992, na forma do art. 264 do RIR.

Entende ser descabida tal exigência, uma vez que só partir de 1992 passou-se a exigir o livro razão para as empresa sujeitas ao lucro real. No âmbito da legislação comercial, tanto o levantamento de balancetes mensais, quanto a obrigatoriedade do livro razão, não encontram amparo, sendo exigido unicamente o livro diário, nos termos do art. 10 do antigo Código Comercial (vigente até 2002) e do art. 1.180 do novo Código Civil (em vigor desde 2003).

Em vista da falta de amparo legal para a exigência e considerando ainda a completa omissão da autoridade fazendária em tentar, por outros meios legais, apurar os créditos utilizados pela manifestante, deve ser reconhecida a completa nulidade da ação fiscal e, por decorrência, ser cancelado o despacho de proferido.

Destacando que o valor efetivamente devido a título do PIS, excluída sistemática de apuração pelos Decretos-Leis 2.445/88 e 2.449/88, dependia única e exclusivamente do montante do IRPJ (PIS repique), que consta das DIPJ do período e não poderia mais ser objeto de revisão, uma vez que seu valor encontrava-se definitivamente homologado tacitamente (art. 150, § 4, CTN) e extinto pela decadência (art. 156, V, CTN), argúei, com base no o princípio da verdade material, que deve ser utilizado o valor do IRPJ conhecido para encontrar o valor do PIS devido.

Cita, ainda, o art. 3º do Decreto-Lei 2.052/1983, que no seu entendimento, introduz regra especial atinente ao cálculo do PIS para situação relatada nos autos (falta de manutenção de documentos supostamente obrigatórios) e prevalece em relação ao art. 264 do RIR, devendo a autoridade fiscal o auditor valer-se dela no procedimento fiscal, para apuração do credito pleiteado.

Por fim, destacando que a DCOMP n.º 06305.71926.121104.1.3.57-4015 foi entregue em 12/11/2004, e que foi notificada da não-homologação da compensação somente em 18/11/2009, solicita seja reconhecida a extinção definitiva, via compensação, dos débitos objeto da referida declaração.

É o Relatório.

A Quarta Turma da DRJ/BSB proferiu acórdão n.º 03-71.424, em 23 de junho de 2016 (e-fls.154/161), o qual recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário:1988,1989,1990,1991,1992

NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Incabível anular decisão sem que haja fatos ofensivos ao direito de ampla defesa, ao contraditório ou às normas que definem competência.

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE CRÉDITO.

A compensação de créditos tributários (débitos do contribuinte) só pode ser efetuada com crédito líquido e certo do sujeito passivo, sendo que a **compensação somente** pode ser autorizada nas condições e sob as garantias estipuladas em lei; no caso, o crédito pleiteado é inexistente.

DIREITO CREDITÓRIO. PROVA.

O reconhecimento do direito creditório pleiteado requer a prova de sua existência e montante, sem o que não pode ser restituído ou utilizado em compensação. Faltando ao conjunto probatório carreado aos autos pela interessada elemento que permita a verificação da existência de pagamento indevido ou a maior frente à legislação tributária, o direito creditório não pode ser admitido.

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. HOMOLOGAÇÃO TÁCITA. Decorrido o prazo legal de cinco anos entre a transmissão do PER/DCOMP e a ciência do despacho decisório desfavorável ao contribuinte, ocorre a homologação tácita da compensação declarada.

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte

Direito Creditório Não Reconhecido

A recorrente foi notificada em 24 de agosto de 2016 (e-fl. 176), e interpôs Recurso Voluntário em 19 de setembro de 2016 (e-fls. 177), alegando em síntese: nulidade da decisão de primeira instância por preterição ao direito de defesa; nulidade do ato administrativo ante a inexistência de previsão legal para elaborar e manter livros razão e balancetes mensais para o período apontado; e a possibilidade de apuração do indébito tributário compensado pela recorrente por outros meios.

É o relatório.

Voto

Conselheira Mariel Orsi Gameiro , Relatora.

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende os requisitos de admissibilidade devendo, portanto, ser conhecido.

Além disso atende aos requisitos previstos no artigo 23-B, entendendo-se apto ao julgamento pelas Turmas Extraordinárias.

A controvérsia do presente processo administrativo reside, em suma, na existência de decisão judicial transitada em julgada, favorável à recorrente, quanto à inconstitucionalidade dos Decretos-Lei nº 2445 e 2449, e no cotejo que deveria ser feito entre o valor delimitado na ação judicial e nos pedidos de compensação efetuados pelo contribuinte.

Breve histórico - Contextualização

O contribuinte foi intimado duas vezes para apresentar, no primeiro momento, os seguintes documentos:

. Referente ao processo: 94.0000430-3: cópia da Petição Inicial; decisões proferidas; certidão de Objeto e Pé; demonstrativo com a memória de cálculo para apuração e compensação dos créditos (papel e meio magnético - excel); cópia do contrato social e da última alteração contratual em que houve mudança; balancetes Mensais, levantados antes do encerramento do exercício, referente ao período de apuração onde ocorreu o pagamento indevido do PIS/COFINS, objeto da Ação Judicial 94.0000430-3; cópia do Razão contendo as contas de receitas e despesas (mesmo período do item 3); e DARF's originais ou cópias autenticadas LEGÍVEIS referente ao recolhimentos indevidos objeto do Processo 94.0000430-3.

Os documentos foram apresentados e constam nas fls. 27 a 103.

No segundo momento, para apresentar: i) balancetes Mensais, levantados antes do encerramento do exercício, referente ao período de apuração onde ocorreu o pagamento indevido do PIS/COFINS, objeto da Ação Judicial 94.0000430-3; ii) cópia do Razão contendo as contas de receitas e despesas (mesmo período do item 1), exceto o ano 1992 cujo Livro Diário já foi apresentado;

O recorrente se manifesta alegando a impossibilidade de apresentar tais documentos, mas que na primeira oportunidade juntou extensa relação de documentos, inclusive a certidão de objeto e pé do processo – que comprovam a existência do direito ao crédito, os DARFs pagos e planilhas demonstrativas do crédito (indébito) apurado e outra com as compensações efetuadas.

Ainda assim, o despacho decisório indeferiu os pedidos de compensação.

Afirma o contribuinte, em sede de manifestação de inconformidade a inexistência de previsão legal para manutenção de balancetes mensais e livro razão, que a base de cálculo poderia ter sido apurada por outros meios (DIPJ), a possibilidade do arbitramento da base de cálculo para apuração e a decadência do direito de não homologar.

A decisão da DRJ afirma que, exceto para a DCOMP n.º 06305.71926.121104.1.3.57-4015 = para a qual foi reconhecida a homologação tácita por decurso do prazo, não foi comprovada a existência de direito creditório líquido e certo, e mantém o indeferimento para o restante dos pedidos de compensação.

O recorrente apresenta recurso voluntário, afirmando, em síntese: nulidade em razão de preterição ao direito de defesa, tendo em vista que a DRJ não se manifestou sobre o arbitramento; nulidade do ato administrativo em razão da inexistência de previsão legal para manutenção do livro razão e balancetes mensais; a possibilidade de apurar o crédito mediante outros documentos, e por fim, novamente, o arbitramento.

Ainda que de forma repetida, entendo necessário perfazer o caminho processual percorrido até aqui, por ambos – fisco e contribuinte, para que tratarmos dos pontos principais que permeiam a presente controvérsia.

Da nulidade

Não há que se falar em nulidade.

O recorrente afirma a nulidade, embasada pelo artigo 59, inciso II, do Decreto 70.235/1972, pela preterição de defesa, ocorrida em razão da decisão da DRJ não se manifestar sobre o argumento do arbitramento, apresentado em sede de manifestação de inconformidade, que poderia – deveras, alterar substancialmente o decorrer do processo administrativo.

Entendo que o tema, se expressamente – como requerido pelo contribuinte, foi tratado, ainda que de forma superficial, na fl. 160, quando aduz, especificamente sobre a presunção da existência do crédito, com império nas averiguações fiscais do Princípio da Verdade Material, que, no entender da fiscalização, não é aplicável em razão da falta de documentação comprobatória.

Ainda, entendo que a afirmação de que a base de cálculo do tributo deve ser comprovada mediante apresentação de forte conjunto probatório – mesmo que não seja esse o convencimento que será esposado no próximo item, também elide a pretensa argumentação sobre aplicabilidade de arbitramento para determinar a base de cálculo.

Mérito

Da existência de decisão judicial

A decisão de primeira instância, de forma totalmente equivocada, afirma que não houve comprovação da certeza e liquidez do crédito tributário.

Contudo, e conforme muito bem pontuado pelo recorrente em sua peça recursal, a certeza definitivamente é comprovada pelo trânsito em julgado da decisão judicial, que reconheceu o pagamento a maior efetuado – em razão da inconstitucionalidade dos Decretos-lei 2.445 e 2.449.

O que se discute no presente processo é a liquidez.

Ambos os requisitos são previstos no artigo 170, do Código Tributário Nacional, e embasam a obrigatoriedade do ônus probatório pelo contribuinte nos pedidos de compensação e ressarcimento junto à fiscalização.

Para que a compensação se aperfeiçoe, exige o artigo 170, do Código Tributário Nacional, **a certeza e liquidez do crédito** - a “certeza da existência” e a “determinação da quantia” dos créditos e débitos que se pretende compensar, de modo que, deve a análise da fiscalização face ao cumprimento desses dois requisitos pelo contribuinte, ser realizada com base nas provas apresentadas no processo administrativo fiscal.

Neste sentido, a “certeza da existência” dos créditos recíprocos é atestada pelo pagamento indevido, que constitui o débito do fisco, e pelo lançamento, apto a constituir o crédito tributário por meio da apuração da ocorrência do fato jurídico hipoteticamente previsto na norma de incidência tributária e do cálculo do montante devido a título de tributo.

Verifica-se no caso concreto a existência óvia da certeza, em razão da decisão judicial que garante ao contribuinte a restituição/compensação dos créditos recolhidos a maior quando do cumprimento dos Decretos-lei supracitados declarados inconstitucionais.

Contudo, não basta que se afirme só a certeza, é necessário que se afirme também a liquidez, especialmente para que a autoridade administrativa tenha o condão de realizar o encontro de contos – se aqueles créditos já foram utilizados em momento anterior, se o quantum requerido está em concordância com a escrituração fiscal do contribuinte, dentre outras verificações que só podem ser realizadas mediante **provas** apresentadas no bojo do processo administrativo fiscal.

Se o contribuinte não apresenta as provas que embasam a liquidez do crédito tributário pleiteado, e demonstra tão somente a existência de seu direito à compensação em relação ao recolhimento a maior, não há que se falar em descumprimento da decisão judicial, posto que é imprescindível determinar o *quantum* no procedimento administrativo.

No caso concreto não foram apresentadas provas para embasamento da liquidez do crédito pleiteado, descumprido, portanto, um dos requisitos necessários à respectiva garantia, conforme dispõe o artigo 170, do Código Tributário Nacional.

Ante o exposto, rejeito a preliminar de nulidade e no mérito nego provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Mariel Orsi Gameiro

Declaração de Voto

Em que pese o forte argumento despendido pela ilustre Relatora, peço *venia* para divergir.

A priori destaco que acompanhei a Relatora na rejeição da preliminar suscitada pela Recorrente em razão de não evidenciado a ocorrência de uma das hipóteses elencadas no artigo 59 do Decreto 70.235/1972; portanto, na presente declaração de voto abordarei, tão somente, as matérias trazidas pela Recorrente no mérito recursal.

Incontroverso o direito da Recorrente à devolução dos valores pagos de Pis/Pasep à luz dos Decretos-Lei n.º 2.445/98 e 2.449/98, porque reconhecido por meio da ação judicial n.º 940000430-3, fato corroborado pela própria Relatora ao declarar a existência da certeza ao direito buscado pela Recorrente, entretanto em suas razões de decidir mantém a decisão recorrida de não reconhecer ao crédito e, de conseguinte, não homologar as Dcomp n.ºs 26678.19653.161204.1.3.57-9571, 19611.23281.140205.1.3.57-6570, 22307.64370.301104.1.3.57-4562 e 38803.97491.140105.1.3.57-4500, **dada a falta de liquidez do crédito, porquanto ausentes provas contábeis para apuração do quantum devido.**

Ou seja, *in casu*, a Recorrente não obteve sucesso, porque não provado a liquidez do crédito indicado.

Pois bem, ao longo do expediente recursal a Recorrente atesta a falta de juntada dos livros contábeis para os períodos de 12/1988 a 04/1992, arguindo falta de previsão legal quanto à elaboração, manutenção e apresentação dos livros razão e balancetes para o citado período, replico trecho dos fundamentos (e-fl. 186), com destaques:

Assim, **pela legislação fiscal, a exigência de manutenção de balancetes mensais só é permitida quando o regime de apuração for o lucro real** e mesmo assim para datas e situações específicas, a saber:

- a) Ao **fim de cada período** de incidência do imposto, quando apura o lucro líquido a partir das demonstrações financeiras, onde o contribuinte tem o dever de transcrever balanço ou balancete no livro diário ou no LALUR (**art. 274, RIR**);
- b) Na opção pelo regime do **lucro real anual**, quando se pretender suspender ou reduzir o recolhimento do IRPJ estimado, hipótese que se faz necessário ao contribuinte demonstrar, através de balanços ou balancetes mensais, que o valor acumulado já pago

excede o valor do imposto, inclusive adicional, calculado com base no lucro real do período em curso (**art. 230, RIR**).

Nesse particular, pontue-se que **a situação descrita na alínea "a", supra, passou a ser exigência a partir de 01/01/1992, com o advento do art. 51 de Lei 8.383/1991, bem como que a situação contida na alínea "b", supra, passou a ser obrigatória a partir de 01/01/1995, com o início de vigência da Lei 8.981/1995.**

Relativamente ao livro razão, a legislação fiscal também o tornou obrigatório apenas a partir de 01/01/1992 e mesmo assim se o regime de apuração também for pelo lucro real, nos termos do art. 14 da Lei 8.218/91, com redação dada pelo art. 62 da Lei 8.383/91.

.....
Já no âmbito da legislação comercial, tanto o levantamento de balancetes mensais, quanto à obrigatoriedade do livro razão, não encontra ou encontrava amparo, sendo exigido unicamente o livro diário, nos termos do art. 11 do antigo Código Comercial (vigente até 2002) e do art. 1.180 do novo Código Civil (em vigor a partir de 2003).

Nesse particular, discordo da Recorrente eis que, à época dos fatos, à Lei n.º 5.172/1966 que dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional já previa as regras envolvidas da **obrigatoriedade de escrituração contábil e conservação dos registros, bem como de sua apresentação**, vejamos:

Art. 195. Para os efeitos da legislação tributária, **não têm aplicação quaisquer disposições legais excludentes ou limitativas do direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais**, dos comerciantes industriais ou produtores, **ou da obrigação destes de exibí-los.**

Parágrafo único. Os livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal e os comprovantes dos lançamentos neles efetuados serão conservados até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram.

Imposição também encontrada no Decreto-Lei n.º 486/69¹ que trata especificamente sobre escrituração e livros mercantis. Como ainda, no Decreto-Lei n.º 1.598/77 que altera a Legislação do Imposto Sobre a Renda, em seus artigos 7º, 8º e 9º², ao exigir a

¹ Art 1º Todo comerciante é obrigado a seguir ordem uniforme de escrituração, mecanizada ou não, utilizando os livros e papéis adequados, cujo número e espécie ficam a seu critério.

Art 2º A escrituração será completa, em idioma e moeda corrente nacionais, em forma mercantil, com individualização e clareza, por ordem cronológica de dia, mês e ano, sem intervalos em branco, nem entrelinhas, borraduras, rasuras, emendas e transportes para as margens. (Vide Decreto n.º 64.567, de 1969)

Art 4º O comerciante é ainda obrigado a conservar em ordem, enquanto não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, a escrituração, correspondência e demais papéis relativos à atividade, ou que se refiram a atos ou operações que modifiquem ou possam vir a modificar sua situação patrimonial.

Art 5º Sem prejuízo de exigências especiais da lei, é obrigatório o uso de livro Diário, encadernado com folhas numeradas seguidamente, em que serão lançados, dia a dia, diretamente ou por reprodução, os atos ou operações da atividade mercantil, ou que modifiquem ou possam vir a modificar a situação patrimonial do comerciante.

² Art 7º - O lucro real será determinado com base na escrituração que o contribuinte deve manter, com observância das leis comerciais e fiscais.

Art 8º - O contribuinte deverá escriturar, além dos demais registros requeridos pelas leis comerciais e pela legislação tributária, os seguintes livros:

I - de apuração de lucro real, no qual:

a) serão lançados os ajustes do lucro líquido do exercício, de que tratam os §§ 2º e 3º do artigo 6º;

elaboração de escrituração pelo sujeito passivo para apuração do lucro real, inclusive, a preservação dos registros contábeis para posterior entrega e apreciação pela autoridade fiscal, se necessário.

Nessa toada, resta demonstrada a sujeição da Recorrente a escrituração contábil e o seu armazenamento em suas dependências.

Assim, a controvérsia cinge-se em torno da **falta dos documentos contábeis (livro razão e balancete) a possibilitar a apuração da base de cálculo e tributo devido** para, ao depois, a aferição da monta restituível em favor da Recorrente, sendo este o ponto específico que guarda a minha divergência já que, a meu ver, a base de cálculo para apuração do PIS-Repique e PIS-Dedução reside no lucro indicado na declaração do imposto sobre a renda pelo sujeito passivo e, por isso, desnecessário os documentos exigidos pela autoridade fiscal, de acordo com as regras previstas ao tempo.

No caso em tela, como afirmado longamente a Recorrente admite não mais possuir os documentos contábeis exigidos anteriormente, apenas os comprovantes de quitação do citado tributo e o livro diário de 1992 – todos já entregues -, bem como as declarações de imposto sobre a renda que constam nos arquivos da autoridade fiscal e, por isso, **requer a apuração do indébito por outros meios, dentre eles, o arbitramento do PIS/PASEP, invocando o art. 3º do Decreto-Lei nº 2.052/83 (e-fls. 193/194).**

A contribuição ao PIS/PASEP nasceu por meio da Lei Complementar nº 7/1970, cuja **base de cálculo decorre do faturamento constante no imposto sobre a renda**, sendo o fundo constituído de duas parcelas, a saber:

Art. 3º - O Fundo de Participação será constituído por duas parcelas:

- a) A primeira, mediante dedução do Imposto de Renda devido, na forma estabelecida no § 1º deste artigo, processando-se o seu recolhimento ao Fundo juntamente com o pagamento do Imposto de Renda;
- b) **A segunda, com recursos próprios da empresa, calculados com base no faturamento, como segue:** (Vide Lei Complementar nº 17, de 1973)

[omissis]

b) será transcrita a demonstração do lucro real (§ 1º);

c) serão mantidos os registros de controle de prejuízos a compensar em exercícios subsequentes (art. 64), de depreciação acelerada, de exaustão mineral com base na receita bruta, de exclusão por investimento das pessoas jurídicas que explorem atividades agrícolas ou pastoris e de outros valores que devam influenciar a determinação do lucro real de exercício futuro e não constem de escrituração comercial (§ 2º).

§ 1º - Completada a ocorrência de cada fato gerador do imposto, o contribuinte deverá elaborar demonstração do lucro real, que discriminará:

a) o lucro líquido do exercício do período-base de incidência;

b) os lançamentos de ajuste do lucro líquido (art. 6º §§ 2º e 3º), com a indicação, quando for o caso, dos registros correspondentes na escrituração comercial ou fiscal;

c) o lucro real.

§ 2º - Os registros contábeis que forem necessários para a observância de preceitos da lei tributária relativos à determinação do lucro real, quando não devam, por sua natureza exclusivamente fiscal, constar da escrituração comercial, ou forem diferentes dos lançamentos dessa escrituração, serão feitos no livro de que trata o item I deste artigo ou em livros auxiliares.

Art 9º - A determinação do lucro real pelo contribuinte está sujeita a verificação pela autoridade tributária, com base no exame de livros e documentos da sua escrituração, na escrituração de outros contribuintes, em informação ou esclarecimentos do contribuinte ou de terceiros, ou em qualquer outro elemento de prova.

4) no exercício de 1974 e subsequentes, 0,50%.

§ 1º - A dedução a que se refere a alínea a deste artigo será feita sem prejuízo do direito de utilização dos incentivos fiscais previstos na legislação em vigor e **calculada com base no valor do Imposto de Renda devido**, nas seguintes proporções:

c) no exercício de 1973 e subsequentes - 5%.

.....
Art. 6.º - A efetivação dos depósitos no Fundo correspondente à contribuição referida na alínea b do art. 3º será processada mensalmente a partir de 1º de julho de 1971.

Parágrafo único - A contribuição de julho será calculada com base no faturamento de janeiro; a de agosto, com base no faturamento de fevereiro; e assim sucessivamente.

Posteriormente, com a edição do **Decreto-Lei nº 2.052/83**, veio o pronunciamento, dentre outros, a **respeito da cobrança do PIS/PASEP calculado com base no imposto de renda devido**, no qual firma a previsão já contida na Lei Complementar nº 7/1970 em relação à base de cálculo para apuração do crédito. Calha que o citado Decreto-Lei via art. 3º tratou da modalidade de apuração para a exigência do referido tributo, **no que concerne a não conservação dos documentos contábeis pelo sujeito passivo**:

Art 3º - Os contribuintes que não conservarem, pelo prazo de dez anos a partir da data fixada para o recolhimento, os documentos comprobatórios dos pagamentos efetuados e da base de cálculo das contribuições, ficam sujeitos ao pagamento das parcelas devidas, **calculadas sobre a receita média mensal do ano anterior**, deflacionada com base nos índices de variação das Obrigações Reajustáveis do Tesouro Nacional, sem prejuízo dos acréscimos e demais cominações previstos neste Decreto-lei.

Interpretando os dispositivos percebe-se que assim como no cômputo dos valores de PIS-Repique e PIS-Dedução, **nos casos de inexistência/não entrega de documentos para aferição do PIS/PASEP, a base de cálculo se dará “sobre a receita média mensal do ano anterior”** apontada na declaração de rendimentos pelo sujeito passivo – lê-se declaração do imposto sobre a renda (IRPJ).

Estar-se, na verdade, diante de nítido **arbitramento ou aferição indireta** pela autoridade fiscal para apuração da contribuição ao PIS/PASEP a partir de elementos indiciários e, tal cenário, por sua vez, possibilita a liquidação do PIS/PASEP pela autoridade fiscal a partir da declaração de rendimentos e, dessa forma, resta **afastada a essencialidade dos documentos contábeis**.

Ratificando o afirmado, fora publicada a **IN SRF nº 32/1988** que assenta a forma de cálculo da base de cálculo do PIS-Dedução e PIS/Repique que decorrerá das informações prestadas pelo sujeito passivo em sua declaração de rendimentos, ou seja, na declaração de imposto sobre a renda:

1. A quitação da contribuição ao **PIS-Dedução/IR, quando a empresa tiver direito à restituição do imposto de renda, apurado na declaração de rendimentos**, será feita através de repasse da Secretaria da Receita Federal à Caixa Econômica Federal, por ocasião da devolução do imposto pago a maior, conforme disposto na Instrução Normativa do SRF nº 51, de 18 de junho de 1985.

2. As contribuições devidas ao PIS, **sob a forma de antecipações e duodécimos do imposto de renda** (antecipações das Contribuições ao PIS-Dedução/IR e PIS-Repique: Decretos-Leis nºs 1.967, de 23 de novembro de 1982, 2.031, de 9 de junho de 1983, e 2.354, de 24 de agosto de 1987), **bem como as devidas sob a forma de PIS-Faturamento e PIS-Repique, calculado com base nas quotas do imposto de renda**,

devem ser recolhidas nos seus respectivos prazos de vencimento, independentemente de o contribuinte ter ou não imposto de renda a ser restituído.

Por fim, de mesma importância, destaco o **Parecer Normativo SDT nº 12** de 13 de Junho de **1984** que esclarece a forma e prazo de quitação da contribuição ao PIS/PASEP a partir da leitura do Decreto-Lei nº 2.052/83, de caráter vinculante à Secretaria da Receita Federal do Brasil, replico o que nos importa ao caso:

Contribuições para o Programa de Integração Social (PIS) calculadas com base no imposto de renda devido. Valor em ORTN. Reconhecimento, em datas diferentes, do imposto, da contribuição para o PIS dele deduzida e da contribuição PIS-Repique.

1. Com a entrada em vigor do Decreto-Lei nº 2.052, de 03 de agosto de 1983, esta Coordenação tem sido solicitada, com frequência, a pronunciar-se acerca das formas e dos prazos de recolhimento das contribuições para o Programa de Integração Social (PIS) calculadas com base no imposto de renda devido. Trata-se, neste Parecer, de esclarecer as dúvidas suscitadas pelos contribuintes quanto ao assunto acima referido.

3.1 - A determinação da Lei Complementar nº 07/70, no sentido de que a parcela de contribuição para o PIS denominada PIS-Repique tenha valor idêntico ao da contribuição deduzida de renda implica que essa igualdade deve se verificar a qualquer tempo, na unidade de medida adotada. Assim, se, por determinação legal, a contribuição deduzida do imposto passa a ter o seu valor medido e expresso em número de ORTN, o mesmo critério deve ser observado em relação à contribuição PIS-Repique, caso contrário resultará infringido o mandamento legal de perfeita igualdade entre as duas parcelas.

5.1 - Das normas listadas constata-se que o imposto de renda deve ser pago em parcelas de antecipação, duodécimos ou quotas, podendo, a critério do contribuinte, ser antecipado o recolhimento de qualquer parcela ou da totalidade do imposto. Como o pagamento das contribuições para o PIS calculadas com base no referido imposto segue critérios iguais, o contribuinte poderá optar por recolhê-las sob qualquer das formas citadas. Daí, inexistindo obrigatoriedade de pagamento simultâneo imposto e das contribuições em referência, admite-se que a pessoa jurídica possa optar pelo recolhimento de uma obrigação (o imposto, por exemplo), antecipadamente e da outra (o PIS) nos vencimentos de cada parcela. Em qualquer desses recolhimentos, a conversão em cruzeiros do valor em ORTN da obrigação será feita com base na ORTN do mês em que se efetivar o pagamento.

6. Ressalte-se, finalmente, que as instituições financeiras, sociedades seguradoras e outras empresas que não realizam operações de vendas de mercadorias poderão adotar a desvinculação de data de pagamento inclusive entre a contribuição para o PIS deduzida do imposto de renda e a contribuição PIS-Repique, uma vez que a igualdade entre ambas, a que se refere a Lei Complementar nº 07/70, a partir da vigência do Decreto-Lei nº 1.067/82, deve ser verificada pelos seus valores expressos em número de ORTN.

Evidente, se não óbvio, que o PIS-Repique tem valor igual ao do PIS-Dedução que, por sua vez, **são calculados com base no imposto sobre a renda devido.**

No que envolve a renda declarada e a admissibilidade de arbitramento nos casos de descumprimento da obrigação acessória pelo sujeito passível, leciona Leandro Pausen³:

O IRPJ é apurado sobre o lucro arbitrado em caráter excepcional, quando a pessoa jurídica tributada com base no lucro real não cumprir corretamente as respectivas obrigações acessórias (manter escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, elaborar e apresentar as demonstrações exigidas...), houver fraude ou vícios

³ Pausen, Leandro. Curso de direito tributário completo. 11 ed, SP. Saraiva Educação, 2020. Kindle, posição 8403.

comprometedores da idoneidade da apuração realizada, tiver ocorrido opção indevida pelo lucro presumido, enfim, quando não for possível apurar adequadamente o imposto com base no lucro real ou presumido. Não seria o descumprimento das obrigações acessórias ou mesmo o ardid do contribuinte que o dispensaria do ônus tributário. Como fazer, e.g., quando não há outra forma de se apurar sequer a receita da pessoa jurídica, pro ausência ou vícios graves na sua contabilidade? Para contornar tais situações, a legislação autoriza o cálculo do imposto sobre o lucro arbitrado. O art. 51 da Lei nº 8.981/95 estabelece critérios para o arbitramento do lucro.

Veja como bem apontado pelo ilustre doutrinador, a autoridade fiscal está autorizada pela lei a aferir o faturamento da pessoa jurídica mediante apuração do lucro arbitrado, por exemplo, se o sujeito passivo deixa de cumprir a sua obrigação acessória, cujos parâmetros estão arrolados no artigo 51, da Lei 8.981/95, *in verbis*:

Art. 51. O lucro arbitrado das pessoas jurídicas, quando não conhecida a receita bruta, será determinado através de procedimento de ofício, mediante a utilização de uma das seguintes alternativas de cálculo:

I - 1,5 (um inteiro e cinco décimos) do lucro real referente ao último período em que pessoa jurídica manteve escrituração de acordo com as leis comerciais e fiscais, atualizado monetariamente;

II - 0,04 (quatro centésimos) da soma dos valores do ativo circulante, realizável a longo prazo e permanente, existentes no último balanço patrimonial conhecido, atualizado monetariamente;

III - 0,07 (sete centésimos) do valor do capital, inclusive a sua correção monetária contabilizada como reserva de capital, constante do último balanço patrimonial conhecido ou registrado nos atos de constituição ou alteração da sociedade, atualizado monetariamente;

IV - 0,05 (cinco centésimos) do valor do patrimônio líquido constante do último balanço patrimonial conhecido, atualizado monetariamente;

V - 0,4 (quatro décimos) do valor das compras de mercadorias efetuadas no mês;

VI - 0,4 (quatro décimos) da soma, em cada mês, dos valores da folha de pagamento dos empregados e das compras de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem;

VII - 0,8 (oito décimos) da soma dos valores devidos no mês a empregados;

VIII - 0,9 (nove décimos) do valor mensal do aluguel devido.

§ 1º As alternativas previstas nos incisos V, VI e VII, a critério da autoridade lançadora, poderão ter sua aplicação limitada, respectivamente, às atividades comerciais, industriais e de prestação de serviços e, no caso de empresas com atividade mista, ser adotados isoladamente em cada atividade.

§ 2º Para os efeitos da aplicação do disposto no inciso I, quando o lucro real for decorrente de período-base anual, o valor que servirá de base ao arbitramento será proporcional ao número de meses do período-base considerado.

Alinhada à legislação trazida ao meu voto, entendo plausível o cômputo dos valores devidos de PIS-Repique e PIS-Dedução a partir da declaração do imposto sobre a renda, comprovantes de recolhimento da contribuição e livro razão de 1992, como buscado pela Recorrente, que se dará via **arbitramento ou aferição indireta** da base tributável, permissivo elencado, inclusive, na lei que altera a legislação tributária federal (Lei nº 8.981/1995):

Art. 47. O lucro da pessoa jurídica será arbitrado quando:

I - o contribuinte, obrigado à tributação com base no lucro real ou submetido ao regime de tributação de que trata o Decreto-Lei nº 2.397, de 1987, não mantiver

escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal;

É o que ocorre no caso em tela, uma vez que a Recorrente confirma a indisponibilidade dos documentos contábeis.

Não bastasse, quanto ao tema este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais já esposou entendimento a respeito da possibilidade de **se arbitrar o faturamento** auferido pelo sujeito passivo **a partir das informações prestadas na declaração do imposto de renda, nos casos em que o mesmo não disponibiliza os documentos contábeis (livro razão e livro diário)**. Cito as ementas dos acórdãos 122.144, 141.932 e 124.295, respectivamente:

Processo n.º: 10580.013915/99-41

Recurso n.º: 122.144

Matéria: IRPJ e OUTROS — Anos 1995 e 1996

Recorrente: ESCOLAS ALFRED NOBEL LTDA.

Recorrida: DRJ - SALVADOR/BA

Sessão de: 13 de setembro de 2000

Acórdão n.º: 108-06.223

IRPJ — OMISSÃO DE RECEITAS — Demonstrado que o valor da receita declarado é inferior ao auferido pela pessoa jurídica na prestação de serviços, evidencia-se a omissão de receitas.

IRPJ — ARBITRAMENTO DO LUCRO — A não apresentação dos livros Diário e Razão justifica o arbitramento do lucro da pessoa jurídica que apresenta declaração com base no lucro real.

IRRF — OMISSÃO DE RECEITAS - A tributação prevista no artigo 44 da Lei n.º 8.541/92 tem natureza de penalidade, aplicando-se retroativamente o artigo 36 da Lei n.º 9.249/95, que o revogou. Em consequência, tratando-se de ato não definitivamente julgado, o lucro apurado no ano de 1995, referente às receitas não declaradas, sujeita-se à incidência na fonte pela alíquota de 15%.

PIS — LANÇAMENTO DECORRENTE — Incabível o lançamento de ofício da contribuição para o PIS sobre a mesma receita bruta que serviu de base ao arbitramento do lucro, já declarada pela própria pessoa jurídica.

PIS/REPIQUE - COFINS — CSL — LANÇAMENTOS DECORRENTES - Tratando-se da mesma matéria fática e não havendo questões de direito específicas a serem apreciadas, aplica-se aos lançamentos decorrentes a decisão proferida no principal.

Preliminar rejeitada.

Recurso parcialmente provido.

Processo n.º. :10073.000207/00-49

Recurso n.º. :141.932

Matéria: IRPJ e OUTROS — EX.: 1997

Recorrente : REOL CONSTRUTORA LTDA.

Recorrida:4º TURMA/DRJ-RIO DE JANEIRO/RJ I

Sessão de :10 DE AGOSTO DE 2005

Acórdão n.º. :108-08.429

IRPJ — ARBITRAMENTO — ESCRITURAÇÃO DEFICIENTE — Tendo o Fisco intimado o contribuinte a regularizar deficiências constatadas em sua escrita contábil sem, no entanto, ser atendido, está perfeitamente justificado o arbitramento dos lucros do mesmo.

LANÇAMENTOS CONEXOS — CSL — PIS/REPIQUE — O decidido no lançamento principal se estende, por urna relação direta de causa e efeito, aos lançamentos decorrentes.

Recurso negado.

Processo n.º 10670.000281/97-40

Recurso n.º 124.295 Voluntário

Matéria IRPJ E OUTROS - Ex.: 1992

Acórdão n.º 108-09.700

Sessão de 15 de agosto de 2008

Recorrente SOCIEDADE EDUCACIONAL IRMÃOS MUNIZ LTDA

Recorrida DRJ - JUIZ DE FORA/MG

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 1992

IRPJ - LUCRO ARBITRADO - A constatação de deficiências na escrituração contábil da pessoa jurídica, manifestada pela inexistência de livros auxiliares que possam suportar os lançamentos resumidos em partidas mensais no livro Diário, a falta de registro de movimentação bancária, bem como a ocorrência de vícios e erros insanáveis na escrita comercial, a torna imprestável para determinação do lucro líquido do exercício e, por consequência, inviabilizo a apuração do Lucro Real, restando como única forma de tributação o arbitramento do lucro tributável.

PIS REPIQUE - CSL - LANÇAMENTOS DECORRENTES - LUCRO ARBITRADO - A confirmação da exigência no julgamento do IRPJ faz coisa julgada no lançamento decorrente, no mesmo grau de jurisdição, ante a íntima relação de causa e efeito entre eles existente.

Recurso Voluntário Negado.

À vista disso, reconheço a possibilidade de a autoridade fiscal arbitrar a base de cálculo do imposto sobre a renda auferido pela Recorrente para, assim, apurar os valores de PIS-Repique e PIS-Dedução.

(Assinado Digitalmente)

Sabrina Coutinho Barbosa