



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15940.720109/2011-85
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1002-002.309 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Turma Extraordinária
Sessão de 3 de dezembro de 2021
Recorrente VICENTE CERMINARI FILHO
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2008

IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA E TRIBUTOS REFLEXOS (PESSOA FÍSICA EQUIPARADA À PESSOA JURÍDICA). AUSÊNCIA DE CAUSA JUSTIFICADORA DE LANÇAMENTO DE TRIBUTOS DEVIDOS POR ARBITRAMENTO.

Não se sustenta o lançamento tributário que apurou tributo por arbitramento quando ausentes os motivos para tal medida. A equiparação prevista no artigo 150 do antigo RIR (decreto 3000/999) não implica na transformação da pessoa física em pessoa jurídica mas apenas que o IRPF (imposto de renda de pessoa física) será apurado nos mesmos moldes de uma pessoa jurídica (daí o termo equiparação à pessoa jurídica). Portanto, inexistente à pessoa física a obrigação de autenticação de livros fiscais próprios de pessoa jurídicas em órgãos públicos de registro.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. LEI ESPECÍFICA. PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. INAPLICABILIDADE. SÚMULA CARF Nº 11.

Nos termos da Súmula CARF nº 11, não se aplica a prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal, regido por lei específica.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar suscitada, e, no mérito, em dar provimento ao recurso

(documento assinado digitalmente)
Ailton Neves da Silva- Presidente.

(documento assinado digitalmente)
Rafael Zedral- Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Ailton Neves da Silva (Presidente), Rafael Zedral e Fellipe Honório Rodrigues da Costa.

Relatório

Por bem descrever o ocorrido, valho-me do relatório elaborado por ocasião do julgamento em primeira instância, a seguir transcrito (os destaques são de nossa autoria):

Tratam os autos de lançamento de IRPJ – Imposto Sobre a Renda da Pessoa Jurídica, Contribuição ao PIS e Cofins, **decorrente de equiparação de pessoa física à pessoa jurídica**, tendo sido lançado o valor global de R\$ 30.244,44 (trinta mil, duzentos e quarenta e quatro reais e quarenta e quatro centavos), conforme Autuações e Relatório Fiscal de fls. 123/151.

Ainda nos termos do Relatório Fiscal, informa a fiscalização que:

i- Embora o contribuinte tivesse sido inicialmente fiscalizado com base em deduções efetuadas a título de Livro Caixa, constatou-se, no curso da análise documental efetuada no âmbito do MPF-f n.º 08.1.05.00-2011-00492-2, que **o titular da empresa** autuada remunerou motoristas por ele **informalmente** contratados, sendo que tais pagamentos estão escriturados **em seu Livro Caixa** (fls. 23 a 42), em conformidade com os recibos respectivos (fls. 77 a 114), **havendo, portanto, sua equiparação à pessoa jurídica**, nos termos do Parecer CST n.º 122/1974.

ii- Tanto o Livro Caixa apresentado pelo titular da fiscalizada quanto a amostra de comprovantes bancários (fls. 11 a 22) e de notas fiscais de aquisição de combustíveis, nas quais constam o contribuinte fiscalizado como prestador do serviço de transporte (fls. 43 a 74), demonstram que este **obteve receita bruta mensal nos valores exatos constantes da DIRPF 2009**, ano-calendário 2008, apresentada pelo seu titular (fl. 09).

iii- O **Livro Diário apresentado foi desconsiderado** pelos seguintes motivos, ensejando o arbitramento do lucro:

- O referido livro **foi escriturado em época anterior à constituição formal da pessoa jurídica** (10/12/2009);

- O Livro Diário apresentado possui termos de abertura e encerramento **sem registro comercial e sem referência alguma à pessoa jurídica**.

iv - O IRPJ foi apurado de forma trimestral considerando o percentual de 9,6% para determinação da base de cálculo, visto tratar-se de Lucro Arbitrado;

v- O contribuinte, por ter seu lucro apurado por arbitramento, está excluído da apuração não cumulativa da Contribuição ao PIS e da Cofins, estando sujeito ao regime cumulativo, instituído pelas Leis n.º 9.715 e 9.718, ambas de 1998.

DA IMPUGNAÇÃO

A atuada devidamente intimada, a fim de impugnar os autos de infração acima identificados, apresentou defesa administrativa (**e-fls. 157**) , alegando, em breve síntese, que:

- À época da ocorrência dos fatos geradores a **firma individual "Vicente Cerminari Filho ME" sequer existiria**, visto que referida firma teria começado a desempenhar suas atividades de transporte rodoviário de cargas em geral somente em 01 de dezembro de 2009, ou seja, ao final do ano posterior a que se refeririam os fatos geradores relativos aos tributos exigidos nos Autos de Infrações em tela.

- Assim, seria impossível atribuir à firma atuada sujeição passiva acerca de tributos cujos fatos geradores tenham ocorrido antes mesmo da sua existência. De igual modo, não haveria como atribuir-lhe a condição de responsável tributário, isto porque a lei tributária não poderia eleger a seu bel prazer o responsável pelo pagamento do tributo, já que o terceiro que não fosse contribuinte do imposto, deveria obrigatoriamente estar vinculado ao fato gerador da obrigação tributária para que então pudesse ser eleito pela norma como responsável pelo pagamento do tributo.

- No caso em apreço, a fiscalização não teria logrado êxito em comprovar que o titular da firma atuada exercia suas atividades de modo que seus rendimentos fossem considerados como de pessoa jurídica. Apenas alegar que o titular da firma remunerou motoristas por ele contratados informalmente não bastaria para caracterizar como sendo rendimentos de pessoa jurídica, visto que as remunerações mencionadas pela fiscalização teriam sido efetuadas a pessoas que não mantinham vínculo empregatício com o titular da empresa atuada, os quais apenas o teriam auxiliado na execução do serviço de transportes de cargas, fato este que segundo as normas acima mencionadas não descaracterizaria que estes rendimentos tivessem sido recebidos como pessoa física.

- O arbitramento do lucro teria ocorrido ao arrepio das normas legais, visto que no caso em tela seria fácil precisar o lucro real do titular da firma impugnante. Destaca, ainda, que o lançamento por arbitramento deveria ser ancorado nos princípios da razoabilidade, da finalidade da lei, e da proporcionalidade, podendo ser utilizado somente nas hipóteses quando realmente fosse impossível a utilização da base de cálculo originária.

- De todo impróprio também teria sido a desconsideração por parte da fiscalização quanto às despesas, visto que a própria fiscalização teria observado que todas as despesas constantes do Livro Caixa e da Declaração de Ajuste Anual do IRPF do exercício de 2009 estariam registradas no Livro Diário.

- O referido Livro teria sido desconsiderado pela fiscalização somente pelo fato do contribuinte haver elaborado escrituração nos termos previstos para pessoa jurídica e pelo fato deste Livro Diário **não** possuir termos de abertura e encerramento sem registro comercial. No entanto, a fiscalização não teria apurado em nenhum momento qualquer tipo de irregularidade nos registros de despesas escrituradas no Livro Diário apresentado.

- Entende que, considerando que o lançamento na modalidade de arbitramento configuraria modalidade excepcionalíssima de lançamento, e considerando que no caso em tela teriam sido apresentados à fiscalização todos os comprovantes das despesas relativas aos serviços de transportes prestados ao longo do exercício de 2008, inarredável seria a conclusão de

que estes valores deveriam ser deduzidos do valor total da receita bruta para apuração correta da base de cálculo do tributo.

- Não seria possível a utilização do arbitramento do lucro no caso presente, uma vez que de posse do Livro Caixa e da amostra dos comprovantes bancários, que não teriam sido objeto de questionamentos por parte da fiscalização, teria a fiscalização totais meios de apurar o Lucro Real efetivamente obtido pelo titular da firma autuada. Cita julgados do CARF sobre o assunto

- A apuração das contribuições para o PIS e COFINS deveria neste caso ser realizada de forma não cumulativa, pois estando registradas toda a receita bruta mensal auferida e toda a despesa dedutível, não incidiria sobre a hipótese aqui discutida o mandamento contido no artigo 82, da Lei n.º 10.637/02, e nestes moldes todas as despesas operacionais tidas na execução dos serviços de transporte de cargas deveriam gerar créditos destas contribuições.

- Conforme assegurado no Decreto n.º 70.235/72, que regulamenta os processos administrativos fiscais no âmbito da União, pretende a Impugnante provar o alegado por todos os meios de prova moralmente legítimos, em especial pela documentação ora juntada, apresentação posterior de novos documentos, perícias, e todos os demais meios de prova que se evidenciarem como necessários para a comprovação da verdade real.

Em sessão de 27 de março de 2019 (e-fls. 183) a DRJ julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade do contribuinte, nos termos da ementa abaixo reproduzida:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008

EQUIPARAÇÃO DE PESSOA FÍSICA A PESSOA JURÍDICA.

As pessoas físicas que explorem com habitualidade a atividade de transporte de carga, com a contratação de profissionais para dirigir os veículos, próprios ou locados, são consideradas empresas individuais, que se equiparam às pessoas jurídicas, sujeitando-se às regras de tributação aplicáveis às empresas em geral.

ARBITRAMENTO DO LUCRO. LIVROS COMERCIAIS. FORMALIDADES EXTRÍNSECAS

A escrituração só faz prova a favor do contribuinte se suportada por documentos hábeis, idôneos e contemporâneos aos fatos e registrada em livros revestidos das formalidades intrínsecas e extrínsecas impostas por lei. No âmbito da legislação tributária, a pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real deve manter escrituração com observância das leis comerciais e fiscais (Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, art. 7º), sob pena de ver seus resultados apurados, de ofício, pelo regime do Lucro Arbitrado

CAPACIDADE TRIBUTÁRIA. SUJEIÇÃO PASSIVA.

Segundo o disposto no art. 126 do CTN, a capacidade dos sujeitos não traz dúvidas no âmbito tributário, pois todas as pessoas jurídicas que pratiquem o

fato gerador do tributo são capazes para ser considerados sujeitos passivos da respectiva obrigação, independentemente de estarem formalmente constituídas.

IMPUGNAÇÃO. ALEGAÇÕES DESACOMPANHADAS DE PROVA.

A impugnação deve estar instruída com todos os documentos e provas que possam fundamentar as contestações de defesa. Alegações desacompanhadas de documentos comprobatórios não são suficientes para infirmar a procedência do lançamento questionado.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CONTRIBUIÇÃO AO PIS. COFINS.

A ocorrência de eventos que representam, ao mesmo tempo, fatos geradores de vários tributos implicam a obrigatoriedade de constituição dos respectivos créditos tributários. Versando sobre as mesmas ocorrências fáticas, aplica-se ao lançamento reflexo alusivo à Contribuição ao PIS e à COFINS o que restar decidido no lançamento do IRPJ.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Ciente da decisão de primeira instância em 10/04/2019 (e-fls. 199), o ora Recorrente apresenta Recurso Voluntário em 09/05/2019 (e-fls. 201), no qual expõe os fundamentos de fato e de direito a seguir sintetizados.

Inicialmente, aponta a demora no julgamento do seu recurso administrativo, que foi protocolado em 22/12/2011 mas julgado apenas no ano de 2019, afirmando que esta demora causa prejuízos aos contribuintes e descumprimento do prazo previsto no artigo 24 da Lei 11.457/2007.

Aponta também a prescrição intercorrente dos créditos lançados como uma decorrência pela demora em julgar seu recurso.

Quanto ao mérito, repisa o argumento que não exerceu atividade passível de equiparação à pessoa jurídica, que seria materializada (segundo o Fisco) pela contratação de terceiros na condução dos seus veículos de transporte, o que não teria sido provado, segundo alega.

Repete que o arbitramento de lucros é medida extrema e que deve ser aplicada quando impossível a apuração do tributo. Afirma que o mesmo livro caixa que foi considerado imprestável para a apuração pelo lucro presumido foi utilizado na tributação pelo Lucro Arbitrado, o que seria uma contradição.

Afirma que o único motivo para a desconsideração do livro caixa é pelo fato de não estar registrado no registro público de empresas mercantis e pergunta **“É obrigatório o registro o Livro Caixa da pessoa física no registro Público de empresa mercantil?”**.

Junta ementa de julgados deste CARF condizentes com a tese de que mesmo a falta de alguns livros não seria justificativa para o arbitramento de lucros.

Ao final, pede a revisão do Acórdão da DRJ no sentido de que seja deferido seu pleito.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rafael Zedral, Relator.

Admissibilidade

Inicialmente, reconheço a plena competência deste Colegiado para apreciação do Recurso Voluntário, na forma do art. 23-B da Portaria MF n.º 343/2015 (Regimento Interno do CARF), com redação dada pela Portaria MF n.º 329/2017.

Demais disso, observo que o recurso atende os outros requisitos de admissibilidade, portanto, dele conheço.

Da Preliminar de Prescrição Intercorrente

Com relação à pretensão de anular o lançamento por ter havido prescrição intercorrente, não há de se lograr êxito.

Em que pesem bem manejados argumentos da defesa, a questão da possibilidade de se aplicar prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal foi pacificada por este Conselho por meio da Súmula n.º 11, nos seguintes termos:

“Não se aplica a prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal.”

Aliás, tal instituto está previsto na Lei de Execução Fiscal (LEF, Lei Federal 6.830/1980), em seu artigo 40, tendo aplicação somente em âmbito judicial e para os créditos tributários já constituídos na via administrativa, não podendo subsistir a tese de aproveitar subsidiariamente sua aplicação ao processo administrativo fiscal.

Nesse sentido, não merecendo prosperar a tese levantada pelo Recorrente, nego provimento à preliminar de prescrição suscitada.

DO MÉRITO

Da equiparação da pessoa física à pessoa jurídica.

Ao contrário do que afirma a recorrente, a equiparação da atividade da pessoa física à pessoa jurídica para fins de tributação não foi motivada pela desconsideração do livro Caixa apresentado, mas sim pela constatação da Fiscalização de que foram prestados serviços de transporte à empresas com auxílio de outras pessoas contratadas.

Ou seja, constatado que a atividade realizada pela pessoa física é equiparada à uma atividade de pessoa jurídica, tributa-se os rendimentos da pessoa física como se fosse pessoa jurídica.

E analisando os autos vejo que não restam dúvidas de que a atividade realizada pelo senhor Vicente Ceminari Filho deve ser equiparada à de pessoa jurídica para fins de tributação, como demonstram os comprovantes de pagamento e as declarações das empresas, assim como o próprio livro caixa demonstra que a atividade é empresarial, atraindo a aplicação do artigo 150, § 1º, inciso II do então vigente Regulamento do Imposto de Renda:

CAPÍTULO II

EMPRESAS INDIVIDUAIS

Seção I

Caracterização

Art. 150. As empresas individuais, para os efeitos do imposto de renda, são equiparadas às pessoas jurídicas ([Decreto-Lei nº 1.706, de 23 de outubro de 1979, art. 2º](#)).

§ 1º São empresas individuais:

I - as firmas individuais ([Lei nº 4.506, de 1964, art. 41, § 1º, alínea "a"](#));

II - as pessoas físicas que, em nome individual, explorem, habitual e profissionalmente, qualquer atividade econômica de natureza civil ou comercial, com o fim especulativo de lucro, mediante venda a terceiros de bens ou serviços ([Lei nº 4.506, de 1964, art. 41, § 1º, alínea "b"](#));

III - as pessoas físicas que promoverem a incorporação de prédios em condomínio ou loteamento de terrenos, nos termos da Seção II deste Capítulo ([Decreto-Lei nº 1.381, de 23 de dezembro de 1974, arts. 1º e 3º, inciso III](#), e [Decreto-Lei nº 1.510, de 27 de dezembro de 1976, art. 10, inciso I](#)).

§ 2º O disposto no inciso II do parágrafo anterior não se aplica às pessoas físicas que, individualmente, exerçam as profissões ou explorem as atividades de:

I - médico, engenheiro, advogado, dentista, veterinário, professor, economista, contador, jornalista, pintor, escritor, escultor e de outras que lhes possam ser assemelhadas ([Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 6º, alínea "a"](#), e [Lei nº 4.480, de 14 de novembro de 1964, art. 3º](#));

II - profissões, ocupações e prestação de serviços não comerciais ([Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 6º, alínea "b"](#));

III - agentes, representantes e outras pessoas sem vínculo empregatício que, tomando parte em atos de comércio, não os pratiquem, todavia, por conta própria ([Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 6º, alínea "c"](#));

IV - serventuários da justiça, como tabeliães, notários, oficiais públicos e outros ([Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 6º, alínea "d"](#));

V - corretores, leiloeiros e despachantes, seus prepostos e adjuntos ([Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 6º, alínea "e"](#));

VI - exploração individual de contratos de empreitada unicamente de labor, qualquer que seja a natureza, quer se trate de trabalhos arquitetônicos, topográficos, terraplenagem, construções de alvenaria e outras congêneres, quer de serviços de utilidade pública, tanto de estudos como de construções ([Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 6º, alínea "f"](#));

VII - exploração de obras artísticas, didáticas, científicas, urbanísticas, projetos técnicos de construção, instalações ou equipamentos, salvo quando não explorados diretamente pelo autor ou criador do bem ou da obra ([Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 6º, alínea "g"](#))”.

DA APURAÇÃO PELO LUCRO ARBITRADO

O Termo de Verificação Fiscal que fundamentou a constituição do crédito tributário consta juntado a partir da e-fls. 123.

No último parágrafo da e-fls. 124, a autoridade lançadora passa discorrer sobre o Livro Diário apresentado pela recorrente. Afirma que este livro não possui registro de abertura e encerramento, fato este tratado como “*materialização da hipótese de arbitramento do lucro prevista no artigo 47, inciso I da lei 8981/1995*”. O referido artigo 47, inciso I possui a seguinte redação:

SEÇÃO V

Do Regime de Tributação com Base no Lucro Arbitrado

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;

E vejo que neste ponto há um equívoco na autuação fiscal.

A norma acima aplica-se ao 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 esclarece a Fiscalização porque a recorrente (pessoa física ou jurídica) estaria obrigada ao regime de Lucro Real ou do regime do decreto-lei 2397/1987. Analisando a lei [8.541/1992](#) e o referido [decreto-lei 2397/1987](#), não vislumbramos qualquer hipótese que obrigue a recorrente à tributação pelo Lucro Real. Logo, a fundamentação legal para enquadramento da recorrente ao lucro arbitrado não se adequa à realidade fática apreciada nos autos.

A Fiscalização desconsiderou o livro diário pela falta de registro. Ocorre que a pessoa física Vicente Ceminari Filho não estava obrigada à escrituração deste livro.

As pessoas físicas poderão fazer uso de registros em um Livro Caixa para dedução de despesas de atividades não assalariadas, nos termos do artigo 150 do decreto 3000/1999:

Seção II

Despesas Escrituradas no Livro Caixa

Art. 75. **O contribuinte que perceber rendimentos do trabalho não-assalariado**, inclusive os titulares dos serviços notariais e de registro, a que se refere o art. 236 da Constituição, e os leiloeiros, **poderão deduzir**, da receita decorrente do exercício da respectiva atividade ([Lei nº 8.134, de 1990, art. 6º](#), e [Lei nº 9.250, de 1995, art. 4º, inciso I](#)):

I - a remuneração paga a terceiros, desde que com vínculo empregatício, e os encargos trabalhistas e previdenciários;

II - os emolumentos pagos a terceiros;

III - **as despesas de custeio pagas, necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora.**

Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica ([Lei nº 8.134, de 1990, art. 6º, § 1º](#), e [Lei nº 9.250, de 1995, art. 34](#)):

I - a quotas de depreciação de instalações, máquinas e equipamentos, bem como a despesas de arrendamento;

II - a despesas com locomoção e transporte, salvo no caso de representante comercial autônomo;

III - em relação aos rendimentos a que se referem os [arts. 47](#) e [48](#).

Art. 76. As deduções de que trata o artigo anterior não poderão exceder à receita mensal da respectiva atividade, sendo permitido o cômputo do excesso de deduções nos meses seguintes até dezembro ([Lei nº 8.134, de 1990, art. 6º, § 3º](#)).

§ 1º O excesso de deduções, porventura existente no final do ano-calendário, não será transposto para o ano seguinte ([Lei nº 8.134, de 1990, art. 6º, § 3º](#)).

§ 2º **O contribuinte deverá comprovar a veracidade das receitas e das despesas, mediante documentação idônea, escrituradas em Livro Caixa, que serão mantidos em seu poder, à disposição da fiscalização, enquanto não ocorrer a prescrição ou decadência ([Lei nº 8.134, de 1990, art. 6º, § 2º](#)).**

§ 3º O Livro Caixa de que trata o parágrafo anterior independe de registro".

O parágrafo 3º deste artigo responde à pergunta¹ formulada pela recorrente :
“§ 3º O Livro Caixa de que trata o parágrafo anterior independe de registro”.

Portanto, em resumo, entendemos como correto o procedimento da Fiscalização em tributar os rendimentos das atividades de transporte realizadas pessoa física Vicente Ceminari Filho como se pessoa jurídica fosse. No entanto, o motivo para a apuração pelo lucro arbitrado não se sustenta, pois como pessoa física, não estava obrigada ao uso de livro diário ou razão, e o uso livro caixa é apenas uma faculdade que a lei lhe confere, se quiser abater as despesas legalmente permitidas dos rendimentos não assalariados. O livro caixa não depende de registro e a veracidade dos seus lançamentos se lastreia pelos documentos representativos das movimentações, como notas fiscais, contratos, etc.

Diante de todo o exposto, entendo que carece de fundamentação jurídica a opção realizada pela autoridade fiscal de tributar a recorrente pelo regime de lucro arbitrado, posto que a legislação referida (e-fls. 125) não se aplicam à realidade da recorrente, situação que macula definitivamente o auto de infração, devendo ser declarado nulo.

DISPOSITIVO

Diante do exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário, rejeitando a preliminar suscitada para, no mérito, em dar provimento ao recurso.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Rafael Zedral- Relator

¹ "É obrigatório o registro o Livro Caixa da pessoa física no registro Público de empresa mercantil?"