



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
QUINTA CÂMARA**

Processo n° 16004.000134/2006-24
Recurso n° 154.503 De Ofício e Voluntário
Matéria IRPJ e OUTROS - EXS.: 2002 a 2004
Acórdão n° 105-16.887
Sessão de 05 de março de 2008
Recorrentes 5ª TURMA/DRJ-RIBEIRÃO PRETO/SP e
INDÚSTRIA DE ALUMÍNIOS EIRILAR LTDA.

**IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ -
EXERCÍCIO: 2002, 2003, 2004**

ARBITRAMENTO - ESCRITA IMPRESTÁVEL - Não obstante a omissão de receitas restar evidenciada, o arbitramento do lucro é medida extrema que somente deve ser utilizada como último recurso, após cabalmente demonstrada a imprestabilidade da escrita e a impossibilidade de seu refazimento.

PIS - COFINS - PRESUNÇÕES LEGAIS DE OMISSÃO DE RECEITAS - As presunções legais de omissões de receitas podem ser utilizadas para apurar receitas omitidas da base de cálculo das contribuições sociais.

INFRAÇÃO APURADA POR PRESUNÇÃO LEGAL - PRESENÇA DO EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - MULTA QUALIFICADA PROCEDENTE - Mesmo quando a apuração da infração se fizer por presunção legal, se as circunstâncias provadas no caso concreto e a conduta do contribuinte evidenciarem o intuito doloso de esquivar-se à tributação, correta a aplicação da multa qualificada de 150%.

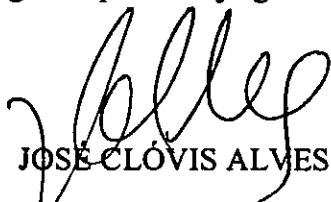
CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP - Data do fato gerador: 31/12/2002, 31/01/2003, 28/02/2003, 31/03/2003, 30/04/2003, 31/05/2003, 30/06/2003, 31/07/2003, 31/08/2003, 30/09/2003, 31/10/2003, 30/11/2003, 31/12/2003

NÃO CUMULATIVIDADE - IMPROCEDÊNCIA DO LANÇAMENTO - Afastado o arbitramento do lucro, improcede a exigência do PIS pela sistemática cumulativa, vez que o contribuinte estaria sujeito à apuração dessa contribuição segundo as regras da não cumulatividade.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos dos recursos de ofício e voluntário interpostos pela 5ª TURMA DA DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL DE

JULGAMENTO EM RIBEIRÃO PRETO/SP e INDÚSTRIA DE ALUMÍNIOS EIRILAR LTDA.

ACORDAM os Membros da quinta câmara do primeiro conselho de contribuintes: Recurso de ofício: Por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso. Recurso voluntário: Por unanimidade de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso para afastar a exigência do PIS em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de dezembro de 2002. Por maioria de votos, MANTER a multa qualificada, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Irineu Bianchi e José Carlos Passuello.



JOSE CLÓVIS ALVES

Presidente



WALDIR VEIGA ROCHA

Relator

Formalizado em: 18 ABR 2008.

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: WILSON FERNANDES GUIMARÃES, LEONARDO HENRIQUE MAGALHÃES DE OLIVEIRA, SELENE FERREIRA DE MORAES (Suplente Convocada) e ALEXANDRE ANTÔNIO ALKMIM TEIXEIRA. Ausente, justificadamente o Conselheiro MARCOS RODRIGUES DE MELLO.

Relatório

Contra INDÚSTRIA DE ALUMÍNIOS EIRILAR LTDA., já qualificada nestes autos, foram lavrados autos de infração exigindo-lhe Imposto de Renda (IRPJ, fl. 1209), Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL, fl. 1226), Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS, fl. 1242) e Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (Cofins, fl. 1259), acrescidos de juros de mora e multa de ofício de 75% e de 150%, totalizando o crédito tributário de R\$ 3.462.779,19 (fl. 03).

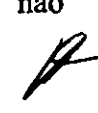
Confrontando-se os valores informados nas Declarações de Informações Econômico-Fiscais (DIPJ) da empresa Indústria de Alumínios Eirilar Ltda, relativamente aos anos-calendário de 2001, 2002 e 2003, a título de compras efetuadas junto aos fornecedores Companhia Brasileira de Alumínio (CNPJ 61.409.892/0001-73) e LA Termoplastic F.B.M. S/A (CNPJ 01.608.977/0001-59 e 01.608.977/0003-10) com os valores informados por esses fornecedores a título de vendas para a Indústria de Alumínios Eirilar Ltda, verificou-se uma grande discrepância entre os valores, conforme quadro de fl. 1196.

Diante disso, a fiscalização intimou as empresas Companhia Brasileira de Alumínio (CBA) e LA Termoplastic F.B.M. S/A (fls. 192 e 702) a informarem, em relação a cada nota fiscal de venda realizada para a Indústria de Alumínios Eirilar Ltda, o número da nota fiscal, data de emissão e saída, CFOP, valor total, valor dos produtos e/ou mercadorias e data do efetivo pagamento. Em atendimento, a Companhia Brasileira de Alumínio, doravante denominada CBA, apresentou a relação de fls. 202/214 e a LA Termoplastic F.B.M. S/A apresentou a relação de fls. 704/713 e, após análise das planilhas, a fiscalização constatou que os valores nelas constantes estavam de acordo com as informações prestadas pelos fornecedores nas DIPJ.

A seguir, iniciou-se, em 09/06/2005, fiscalização na Indústria de Alumínios Eirilar Ltda, por meio do Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) nº 08.1.07.00-2005-00472-4 e Termo de Início de Fiscalização (fls. 01 e 190), exigindo a apresentação, relativamente aos anos-calendário de 2001, 2002 e 2003, dos livros fiscais e contábeis e dos extratos bancários das contas correntes, poupança e aplicações financeiras.

Intimadas as empresas Companhia Brasileira de Alumínio e a LA Termoplastic F.B.M. S/A (fls. 216/220 e 715/717) a apresentarem cópia das notas fiscais listadas; cópia dos lançamentos contábeis nos livros Diário e Razão, referentes às operações efetuadas; comprovação da entrega das mercadorias e comprovação dos valores recebidos (cópia dos boletos bancários, ordens de pagamento, etc.), a CBA e a LA Termoplastic F.B.M. S/A apresentaram os documentos de fls. 227/700 e fls. 718/945, respectivamente.

Confrontando as notas fiscais relacionadas nas planilhas apresentadas pelos fornecedores com as notas fiscais escrituradas pela fiscalizada, no livro Razão, conta "Fornecedores", a fiscalização apurou que 146 notas fiscais emitidas pela CBA, no valor total de R\$ 9.657.611,92, foram pagas, mas não escrituradas, e 30 notas fiscais emitidas pela LA Termoplastic F.B.M. S/A, no total de R\$ 913.578,28, foram também pagas, mas não escrituradas.



Diante de tal constatação, a fiscalização intimou a Indústria de Alumínios Eirilar Ltda. (fls. 1126/1133) a justificar a falta de escrituração das notas fiscais relacionadas no demonstrativo anexo (fls. 1128/1133) e a comprovar a origem dos recursos utilizados para os pagamentos das compras.

Em resposta (fl. 1134), a empresa afirmou que *“por um lapso de nossa parte deixamos de escriturar as notas fiscais constantes no demonstrativo A”* e *“não temos condições de comprovar a origem dos pagamentos efetuados referentes às notas fiscais”*.

Intimada a apresentar, entre outros documentos, a receita bruta mensal totalizada por trimestre e os pagamentos efetuados a título de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, referentes ao período de janeiro de 2001 a dezembro de 2003, a contribuinte apresentou os documentos de fls. 1136/1184 e, posteriormente, os de fls. 1186/1187.

Ressaltou o autor do procedimento fiscal que *“nos trabalhos fiscais desenvolvidos junto às notas fiscais relacionadas no Demonstrativo A (fls. 1128/1133), não foi possível detectar sequer um pagamento efetuado pelo contribuinte em que tenha utilizado conta bancária regularmente escriturada pela empresa”* e concluiu que *“restou cabalmente comprovado que todos os pagamentos destas 176 notas fiscais o contribuinte utilizou recursos que foram movimentados à margem da escrituração contábil”* e acrescentou que *“na contabilidade do contribuinte não existe nenhum lançamento referente às aquisições feitas e aos pagamentos efetuados”*.

Face à omissão dos registros dos pagamentos a fiscalização concluiu que tais pagamentos foram efetuados com receita anteriormente omitida e, com fundamento no art. 40 da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, os valores constantes do “Demonstrativo A”, no total de R\$ 10.571.190,20, foram considerados como receita omitida.

Segundo a fiscalização, o montante dos custos correspondentes às compras não escrituradas também foi mantido à margem da escrituração contábil, não sendo possível para a fiscalização determinar o seu correto valor, para que seja considerado no cálculo do lucro real para fins do lançamento, além da contribuinte ter utilizado conta bancária mantida à margem dos registros para realizar os pagamentos das notas fiscais não escrituradas. Ainda no entender do Fisco, esses fatos seriam suficientes para justificar a imprestabilidade da escrituração contábil para a apuração do lucro real e conseqüentemente o procedimento correto seria o arbitramento do lucro, nos termos dos arts. 529 e 530, II, alíneas a e b, do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99), sendo utilizada como base de cálculo a receita bruta conhecida, nos termos do art. 532 do mesmo Regulamento, aí compreendida a receita escriturada e a receita omitida.

Sobre os tributos e contribuições apurados com base na receita escriturada foi aplicada a multa de 75% e àqueles apurados com base na receita omitida foi aplicada a multa qualificada de 150%, com fulcro no art. 44, II, da Lei nº 9.430, de 1996, por entender a autoridade fiscal que estaria caracterizado, na conduta da contribuinte, o evidente intuito de fraude.

Relativamente aos lançamentos reflexos (PIS e Cofins) a fiscalização adotou o regime cumulativo, diante do abandono da escrituração contábil e arbitramento do lucro.



Cientificada das exigências, e com elas inconformada, a contribuinte apresentou impugnação (fls. 1281/1302) aos lançamentos, na qual procurou demonstrar a improcedência do arbitramento do lucro, alegando ter optado pela tributação com base no lucro presumido no ano-calendário de 2001, fato que não teria sido notado pelo autor do feito, e que optou sim pelo lucro real apenas nos anos-calendário de 2002 e 2003.

Quanto ao ano em que optou pelo lucro presumido, o procedimento correto, por sua ótica, seria o previsto no art. 528 do RIR/99, observando que o percentual de 20% previsto no art. 519 que deve ser acrescido à alíquota no arbitramento incide tão-somente sobre a receita omitida e não sobre a totalidade delas como agiu o fisco no presente caso.

Alegou que o arbitramento no caso da empresa ter optado pelo lucro presumido só e cabível quando ela não possuir escrituração do livro Caixa, inclusive a movimentação bancária, e não possuir escrituração contábil, o que não seria o caso da impugnante que mantém as suas operações registradas nos livros fiscais e contábeis. Concluiu afirmando que caberia ao Fisco reconstituir o livro Caixa e sobre a eventual omissão de receita exigir os tributos devidos e não efetuar o arbitramento do lucro, mormente quando sequer existiram motivos para tal procedimento, uma vez que a sua escrituração não apresentaria vícios que autorizassem tal atitude.

Relativamente aos anos-calendário de 2002 e 2003, também o Fisco não teria agido com acerto ao proceder ao arbitramento, uma vez que a interessada não infringiu qualquer um dos dispositivos do art. 530 do RIR/99, pois a contabilidade existe e está respaldada nos seus livros obrigatórios e auxiliares, bem como na documentação que dá respaldo aos lançamentos, sendo tão consistente a contabilidade que o próprio Fisco nela se apoiou para dar sustentação à sua acusação de que houve notas não registradas na contabilidade.

Afirmou que o autor do feito, no Termo de Verificação, teria destacado que haveria de levar em conta o regime de tributação a que estivesse sujeita a pessoa jurídica, mas, no entanto, preferiu arbitrar o lucro utilizando-se da presunção de que a empresa teria utilizado conta bancária mantida à margem dos registros contábeis para realizar os pagamentos, quando tinha em mãos todas as ferramentas para dar consistência ao seu trabalho, identificando a conta que supriu o numerário para cobertura das operações. Pugnou pelo cancelamento dos autos de infração.

Pede que os lançamentos referentes ao PIS, COFINS e CSLL sejam revistos, de acordo com a legislação de regência aplicável a cada contribuição, em face da pleiteada descaracterização do lucro arbitrado para o lucro real ou presumido, de acordo com a opção da impugnante.

Contestou a multa qualificada de 150%, alegando não ter ocorrido qualquer das hipóteses ensejadoras de sua aplicação, e citou jurisprudência administrativa.

Contestou a taxa Selic, alegando ser ilegal a sua cobrança, e afirmou ainda que os juros de mora deveriam ficar limitados a 1% ao mês.

A 5ª Turma da DRJ em Ribeirão Preto /SP analisou a impugnação apresentada pela contribuinte e, por via do Acórdão nº 14-13.277, de 4 de agosto de 2006, (fls.1400/1413),



considerou improcedentes os lançamentos de IRPJ e CSLL e procedentes os lançamentos de PIS e COFINS, em decisão assim ementada:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ano-calendário: 2001, 2002, 2003

Ementa: OMISSÃO DE RECEITAS. COMPRAS DE MERCADORIAS NÃO REGISTRADAS. PAGAMENTOS EFETUADOS, MAS NÃO ESCRITURADOS. PRESUNÇÃO LEGAL.

Com o advento da Lei nº. 9.430 de 1996, a falta de escrituração dos pagamentos efetuados na compra de mercadorias, além da falta de registro destas aquisições na contabilidade, autoriza a presunção de omissão de receitas, não mais sendo necessário outros elementos de prova para configurar a movimentação de recursos fora da escrituração.

ARBITRAMENTO.

O arbitramento dos lucros é medida extrema e deve ser utilizada apenas quando fique comprovada a impossibilidade de determinar o imposto pelo lucro real. Torna-se imprescindível, sob pena de invalidez do lançamento prematuramente formalizado, que se produzam provas inequívocas de que o Fisco tenha empreendido todos os esforços a fim de fixar a base real do imposto. Se a auditoria fiscal não reúne elementos suficientes para caracterizar a ausência de escrituração ou sua completa imprestabilidade, torna-se indispensável a abertura formal de prazo razoável para regularização da escrita.

JUROS DE MORA.

É legítima a cobrança de juros de mora calculados com base na taxa Selic, nos termos da Lei 9.430 de 1996, pois não representa ofensa ao disposto no parágrafo 1º, do artigo 161, do CTN.

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICADA.

Aplicável a multa qualificada de 150% quando comprovada a ocorrência de omissão de receitas com evidente intuito de fraude.

Ciente da decisão de primeira instância em 11/09/2006, conforme Aviso de Recebimento à fl. 1424, a contribuinte apresentou recurso voluntário em 27/09/2006, conforme carimbo de recepção à folha 1425, com os argumentos a seguir sintetizados:

Insurge-se contra a exigência tributária de PIS e COFINS calcada apenas em presunção. No seu entendimento, caberia à fiscalização o ônus de provar a omissão de receitas.

Quanto à exigência do PIS do mês de dezembro de 2002 e todo o ano-calendário 2003, alega sua improcedência, em face de sua opção pelo Lucro Real nesses períodos, e da determinação legal da incidência daquela contribuição na modalidade não cumulativa. Ao contrário, ao proceder ao arbitramento do lucro, o Fisco exigiu o PIS na modalidade cumulativa, o que, por sua ótica, levaria ao cancelamento da exigência, porque incorretamente apurada.



Discorda da aplicação da penalidade qualificada de 150%, e sustenta que as presunções legais não justificariam a afirmação de que as infrações foram praticadas com fraude, a qual deve ser provada, e não presumida. Ainda sobre o tema, afirma que não houve descrição minuciosa dos motivos que levaram à exasperação da multa e que, mesmo que houvesse, tais motivos deveriam ser relevantes e deixar claro o "*evidente intuito de fraude*" a que se refere a lei. Menciona jurisprudência administrativa que entende aplicável, além da Súmula nº 14 deste Primeiro Conselho de Contribuintes.

Como a exoneração de crédito tributário superou o limite de alçada (R\$ 500.000,00), a Turma Julgadora também recorreu de ofício a este Colegiado. À época, esse procedimento era disciplinado pelo art. 34 do Decreto nº 70.235/1972, com as alterações introduzidas pela Lei nº 9.532/1997, e, ainda, pela Portaria MF nº 375/2001.

É o relatório.



Voto

Conselheiro WALDIR VEIGA ROCHA, Relator

RECURSO DE OFÍCIO

Quanto à admissibilidade do recurso de ofício, deve-se ressaltar a modificação introduzida pelo art. 1º da Portaria MF nº 3, de 03/01/2008, publicada no DOU de 07/01/2008, a seguir transcrito:

Art. 1º O Presidente de Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar o sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais).

No caso em tela, foram exonerados em primeira instância os créditos tributários referentes ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL). Ao somar os valores correspondentes a tributo e multa desses lançamentos, verifico que superam o limite de um milhão de reais, estabelecido pela norma em referência.

Portanto, mesmo com a alteração do limite de alçada, o recurso de ofício permanece cabível, e dele conheço.

Quanto ao mérito, verifico que os lançamentos se basearam na acusação de omissão de receitas, apurada mediante a comprovação de pagamentos efetuados com recursos estranhos à contabilidade, hipótese prevista no art. 40 da Lei nº 9.430/1996. A Turma Julgadora ressaltou que, em nenhum momento, a empresa autuada contestou que houvesse deixado de escriturar as notas fiscais constantes do demonstrativo elaborado pela fiscalização e respectivos pagamentos, e também não provou que os pagamentos houvessem sido efetuados com receita não omitida. Assim sendo, considerou provada a situação autorizadora da presunção legal de omissão de receita.

Porém, provada a omissão de receitas, a exigência tributária se fez mediante arbitramento do lucro, fulcrado no art. 530, inciso II, alíneas a e b, do Decreto nº 3.000/1999 (Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99), a seguir transcritos:

Art. 530 - O imposto, devido trimestralmente, no decorrer do ano-calendário, será determinado com base nos critérios do lucro arbitrado, quando (Lei nº 8.981, de 1995, art. 47, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º):

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;*

Aqui, a autoridade julgadora *a quo* entendeu incorreto o procedimento do fisco, posto que não teria restado cabalmente demonstrada a imprestabilidade da escrita, nem teria sido dada ao contribuinte a oportunidade de refazê-la.

No acórdão recorrido, à fl. 1407, consta o trecho a seguir transcrito, o qual bem esclarece sobre os motivos da exoneração levada a efeito pela Turma Julgadora:

É entendimento pacífico na jurisprudência administrativa e judicial que a desclassificação da escrita e o conseqüente arbitramento do lucro constitui medida extrema que só deve ser levada a efeito quando for impossível ou impraticável a determinação da base de cálculo do imposto pela regra escolhida pelo sujeito passivo (lucro real ou presumido). Pode-se dizer, inclusive, que também já é pacífico que não basta a autoridade fiscal demonstrar a imprestabilidade da escrita. Há que se provar também que o contribuinte foi intimado a regularizá-la e não o fez. Não são poucas as vezes que o arbitramento não é mantido porque somente uma oportunidade dessas foi dada ao contribuinte.

Torna-se imprescindível, sob pena de invalidez do lançamento prematuramente formalizado, que se produzam provas inequívocas de que o Fisco tenha empreendido todos os esforços a fim de fixar a base real do imposto. Se a auditoria fiscal não reúne elementos suficientes para caracterizar a ausência de escrituração ou sua completa imprestabilidade, torna-se indispensável a abertura formal de prazo razoável para regularização da escrita.

Portanto, a ação fiscal que culmine com o arbitramento do lucro deve ser procedida com a máxima cautela. Não basta ao auditor fiscal estar convencido da ocorrência de uma ou mais hipóteses de arbitramento previstas na legislação fiscal. Deve instruir o processo de forma que as outras autoridades que nele vierem a atuar também se convençam do fato.

[...]

No caso em exame o argumento da autoridade fiscal para o arbitramento foi a utilização de conta de conta bancária mantida à margem da contabilidade para pagamento das notas fiscais não escrituradas, bem assim a não escrituração dos custos correspondentes às compras não escrituradas e a impossibilidade de apuração desses custos para fins de apuração do lucro real.

Entendo, no entanto, que a não escrituração de parte das compras e dos correspondentes pagamentos não constituem falhas insanáveis que justificam a desclassificação da escrita contábil, com o conseqüente arbitramento do lucro tributável, pois, diga-se mais uma vez, o arbitramento é medida aplicável quando forem apuradas falhas



insanáveis que não permitam apurar-se o lucro real. Ademais, não ficou comprovada a existência de conta bancária à margem da contabilidade, tratando-se, como foi alegado, de uma presunção, que não justifica considerar imprestável a escrituração.

Também, a alegada impossibilidade de apuração dos custos das compras omitidas não justifica o arbitramento, pois a autuação ocorreu em razão de omissão de receitas, caracterizada por falta de registro das compras e dos pagamentos, e não por falta de tributação de lucro obtido em vendas efetuadas pela interessada. Neste caso, a base de cálculo deve ser os valores pagos pelas compras (custos de aquisição), pois considera-se que estes, em razão de terem sido omitidos na escrituração, sejam provenientes de receitas omitidas. Em outras palavras, presume-se que as compras, por não estarem registradas na contabilidade, tenham sido efetuadas com receitas mantidas também à margem da contabilidade. Sendo assim, os valores pagos pelas compras, omitidos na escrituração (omissão de compras), representa, por presunção legal, a própria omissão de receita que irá compor a base de cálculo do imposto de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica no período-base a que corresponder a omissão (Lei nº 9.249, de 1995, art. 24).

De fato, a autoridade fiscal não demonstrou em nenhum momento a imprestabilidade da escrita da contribuinte a ensejar o arbitramento do lucro. Enfim, os elementos trazidos aos autos pela fiscalização não são suficientes para caracterizar a ausência de escrituração ou sua completa imprestabilidade, nem permitem concluir que esta tenha esgotado os recursos a fim de manter a tributação dos lucros auferidos com base na opção da contribuinte, de modo que o procedimento adotado pelo Fisco não se coaduna com a necessária cautela a ser observada quando da apuração do imposto pelas regras do lucro arbitrado.

Não faço qualquer reparo ao raciocínio acima desenvolvido. Na mesma linha, acrescento o quadro abaixo, para demonstrar as receitas omitidas (sobre o que não resta qualquer dúvida) e sua relação percentual com as receitas declaradas:

Ano-Calendário	Receitas Omitidas	Receitas Declaradas	Relação Percentual
2001	2.760.974,19	11.379.617,69	24,3%
2002	3.758.611,47	15.906.228,26	23,6%
2003	4.051.604,54	15.909.413,90	25,5%
Total	10.571.190,20	43.195.259,85	24,5%

Não se trata, por certo, de valores desprezíveis. Ao contrário, os montantes omitidos são expressivos, e revelam regularidade ao longo dos três anos examinados, o que denota o intuito doloso, conforme se discutirá adiante, quando da análise do recurso voluntário. Mas para fins de desqualificação da escrita, não vejo claramente demonstrada sua imprestabilidade.

No ano-calendário 2001, em que o contribuinte optou pelo Lucro Presumido, bastaria aplicar o percentual correspondente à atividade da interessada sobre as receitas omitidas, e aí estaria o lucro tributável.



Nos dois anos seguintes, tendo o contribuinte optado pelo Lucro Real, a questão deve ser analisada com mais cautela. Pelo que consta dos autos, e à vista dos valores omitidos e de sua relação percentual com os totais declarados, não vislumbro desproporção tal que permita afirmar de plano que a escrita não se prestaria à apuração do Lucro Real, apenas adicionando-se ao lucro contábil as omissões apuradas. Mas, mesmo firmando seu convencimento sobre a imprestabilidade da escrita, caberia à fiscalização dar à então fiscalizada a oportunidade de refazê-la, em boa devida forma, incluindo as operações omitidas, mediante intimação formal com prazo razoável.

A menção da fiscalização à existência de conta bancária não escriturada não restou comprovada no processo. O Fisco supõe que assim tenha sido, possivelmente em face dos valores envolvidos e do que ocorre normalmente em termos de pagamentos de quantias elevadas, mas as investigações não foram aprofundadas nesse sentido.

Também o argumento de que seria impossível apurar os custos das compras não se sustenta, já que a acusação foi de omissão de receitas, quantificada em face dos pagamentos não escriturados, os quais foram minuciosamente apurados e comprovados.

Por todo o exposto, voto por negar provimento ao recurso de ofício.

RECURSO VOLUNTÁRIO

O recurso voluntário é tempestivo, e dele conheço.

Levando-se em consideração que foram mantidas em primeira instância apenas os lançamentos de PIS e COFINS, inclusive a multa qualificada de 150%, passo a analisar os argumentos trazidos pela recorrente.

Sua primeira inconformidade é contra a exigência tributária de PIS e COFINS calcada apenas em presunção. No seu entendimento, caberia à fiscalização o ônus de provar a omissão de receitas.

Não lhe assiste razão.

A acusação, como um todo, baseou-se na presunção legal de omissão de receitas pela falta da escrituração de pagamentos, estabelecida pelo art. 40 da Lei nº 9.430/1996, a seguir transcrito:

Art.40. A falta de escrituração de pagamentos efetuados pela pessoa jurídica, assim como a manutenção, no passivo, de obrigações cuja exigibilidade não seja comprovada, caracterizam, também, omissão de receita.

Devem ser ressaltados dois aspectos: inicialmente, trata-se de presunção legal (e não simples ou *hominis*, como pretende a recorrente). Assim, o Fisco fica desobrigado de provar diretamente a omissão, bastando-lhe provar o fato indiciário estabelecido em lei, qual seja, a falta de escrituração de pagamentos efetuados pela interessada. Essa prova é abundante no processo, tendo sido obtida mediante intimação de dois dos principais fornecedores da então fiscalizada, e consta de notas fiscais, comprovantes de pagamentos, cópias dos livros contábeis e fiscais dos fornecedores, entre outros documentos. A própria interessada, em resposta a



intimação específica, reconhece que não escriturou os pagamentos, alegando “*lapso*”. O fato indiciário foi, portanto, exaustivamente provado.

O segundo ponto a enfatizar é que se trata de presunção relativa, ou seja, a interessada tem a possibilidade de produzir prova em seu favor, atestando que, mesmo tendo ocorrido o fato indiciário, a omissão não teria ocorrido. No caso concreto, essa prova consistiria em demonstrar a origem (necessariamente já tributada) dos recursos utilizados para os pagamentos. Durante o procedimento fiscal, a interessada declarou não ter como comprovar essa origem, e nas oportunidades que teve de se pronunciar no processo (impugnação e recurso), silenciou.

Por oportuno, deve ser mencionado que o acórdão de primeira instância não levantou qualquer dúvida quanto às receitas omitidas. O motivo pelo qual os lançamentos de IRPJ e CSLL foram exonerados está ligado ao arbitramento do lucro, levado a efeito sem que se demonstrasse cabalmente a imprestabilidade da escrita e sem a abertura de prazo para sanar os vícios encontrados.

A presunção legal do art. 40 da Lei nº 9.430/1996 leva à constatação da omissão de receitas. Em consequência, são exigidos de ofício todos os tributos para os quais haja influência dessa omissão em suas bases de cálculo, a saber: IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, no presente processo. O arbitramento do lucro, vício que fulminou os lançamentos de IRPJ e CSLL, nada têm a ver com os lançamentos de PIS e COFINS, pelo que, sob este aspecto, devem ser integralmente preservados.

A seguir, quanto à exigência do PIS do mês de dezembro de 2002 e todo o ano-calendário 2003, alega a recorrente sua improcedência, em face de sua opção pelo Lucro Real nesses períodos, e da determinação legal da incidência daquela contribuição na modalidade não cumulativa. Ao contrário, ao proceder ao arbitramento do lucro, o Fisco exigiu o PIS na modalidade cumulativa, o que, por sua ótica, levaria ao cancelamento da exigência, porque incorretamente apurada.

De fato, a Lei nº 10.637/2002 introduziu significativas modificações na sistemática de apuração e recolhimento da contribuição para o PIS, com vigência a partir inclusive de dezembro de 2002. Para os contribuintes tributados com base no Lucro Real, situação da interessada, aquela contribuição passou a incidir na modalidade dita não cumulativa. Em sua DIPJ, cuja cópia se encontra nos autos, pode-se verificar que esse foi o procedimento da interessada.

Ao apurar receitas omitidas, o Fisco procedeu também ao lançamento, entre outros, do reflexo tributário na contribuição para o PIS. E, desde que o lucro foi arbitrado para o IRPJ, o lançamento do PIS foi feito na sistemática cumulativa, conforme prevê a lei. Ocorre que o arbitramento não se manteve, pelas razões já discutidas. Em assim sendo, vale a forma de apuração do lucro originalmente adotada pelo contribuinte, a saber, o Lucro Real, e demonstra-se insubsistente a exigência tributária do PIS na forma cumulativa.

Pelo exposto, quanto a este ponto, é de se reconhecer a procedência dos argumentos apresentados pela recorrente, afastando-se a exigência da contribuição para o PIS nos períodos de apuração de dezembro de 2002 a dezembro de 2003.



Finalmente, a recorrente discorda da aplicação da penalidade qualificada de 150% e sustenta que as presunções legais não justificariam a afirmação de que as infrações foram praticadas com fraude, a qual deve ser provada, e não presumida. Ainda sobre o tema, afirma que não houve descrição minuciosa dos motivos que levaram à exasperação da multa e que, mesmo que houvesse, tais motivos deveriam ser relevantes e deixar claro o “*evidente intuito de fraude*” a que se refere a lei.

Após o advento da Lei nº 11.488/2007, o dispositivo legal que dá guarida à aplicação da multa qualificada de 150% é o inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, combinado com o parágrafo primeiro do mesmo dispositivo, a seguir transcrito:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

[...]

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

À época dos fatos geradores, e também do lançamento, a redação do mencionado art. 44 era a que segue:

Art.44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I-de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

II-cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

Observe-se que, embora tenha havido renumeração de incisos e/ou parágrafos, as circunstâncias que autorizavam (e ainda hoje autorizam) a exacerbação da penalidade para 150% eram aquelas previstas nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/1964, a seguir transcritos:

Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;



II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.

O traço comum às condutas acima descritas é a presença do dolo, da intenção de eximir-se do pagamento do tributo. E essa intenção deve ser perquirida em cada caso concreto, deve ser extraída das circunstâncias trazidas e provadas nos autos, de forma que não reste dúvida quanto ao intuito delituoso, afastando-se a possibilidade de engano ou falha de interpretação.

No caso em tela, não é demais repetir, a acusação é de omissão de receitas, com base na presunção legal de pagamentos efetuados com recursos mantidos à margem da escrituração. De fato, como lembra a recorrente, a mera presunção, por si só, é insuficiente para o estabelecimento do dolo, o que, inclusive, já ficou assente na súmula nº 14 deste Primeiro Conselho de Contribuintes. Mas o que vai revelar, ou não, a presença do dolo são as demais circunstâncias presentes, que enumero a seguir:

- A falta de escrituração de compras e respectivos pagamentos, fato que autorizou a presunção de omissão de receitas, se estendeu pelos três anos objeto da fiscalização.
- O percentual das receitas omitidas, em relação com aquelas declaradas, se manteve aproximadamente constante ao longo dos três anos: respectivamente 24,3%, 23,6% e 25,5%.
- Nos três anos, trata-se de 146 notas fiscais emitidas pela CBA, no valor total de R\$ 9.657.611,92, e de 30 notas fiscais emitidas pela LA Termoplastic F.B.M. S/A, no total de R\$ 913.578,28.

Observe-se, ainda, que as mencionadas circunstâncias nada têm a ver com presunção, estando exaustivamente descritas e comprovadas nos autos. De fato, a conduta reiterada e sistemática da empresa, deixando de escriturar grande número de notas fiscais de compras ao longo de três anos, em montantes expressivos, não pode ser atribuída a “lapso”, como pretende a recorrente. Ao contrário, entendo plenamente caracterizado o dolo, a intenção de impedir o conhecimento por parte da autoridade tributária da ocorrência do fato gerador, na exata dicção do art. 71 da Lei nº 4.502/1964, anteriormente transcrito.

Desta forma, reputo correto o acórdão recorrido, o qual manteve a multa qualificada aplicada.



Em conclusão, voto por negar provimento ao recurso de ofício e pelo provimento parcial do recurso voluntário, para afastar a exigência da contribuição para o PIS nos períodos de apuração de dezembro de 2002 a dezembro de 2003.

Sala das Sessões, em 05 de março de 2008.


WALDIR VEIGA ROCHA

