



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

**Processo n°** 16707.003963/2006-41  
**Recurso n°** 164.596 Voluntário  
**Acórdão n°** **1302-00.513 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 24 de fevereiro de 2011  
**Matéria** IRPJ - LUCRO ARBITRADO  
**Recorrente** ORGANIZAÇÃO FARMACÊUTICA IRMÃ DULCE LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

Ano-calendário: 2001, 2002, 2003, 2004

**MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL.**

O Mandado de Procedimento Fiscal representa mero instrumento de controle interno da Administração Tributária, e, em razão disso, eventuais irregularidades que se possa identificar na sua emissão ou prorrogação não podem dar causa a nulidade do feito fiscal.

**INCONSTITUCIONALIDADES.**

À autoridade administrativa cumpre, no exercício da atividade de lançamento, o fiel cumprimento da lei. Exorbita à competência das autoridades julgadoras a apreciação acerca de suposta inconstitucionalidade ou ilegalidade de ato integrante do ordenamento jurídico vigente a época da ocorrência dos fatos.

**JUROS SELIC.**

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia — SELIC para títulos federais.

**OMISSÃO DE RECEITAS. TRANSFERÊNCIAS DE MERCADORIAS.**

As denominadas presunções *hominis* podem, sob certas circunstâncias, servir de suporte para tributação, porém, neste caso, torna-se necessário que elas venham acompanhadas de elementos subsidiários que as tornem incontestáveis.

**MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO.**

A redução sistemática de receitas na transposição de valores escriturados para as declarações entregues, sem qualquer justificativa plausível, evidencia o

intuito de fraude. A apresentação de livros e documentos fiscais, durante a fiscalização, não implica a inexistência de dolo.

PARECERES COSIT Nº 15/2005 E 16/2005.

Os pareceres Cosit nº 15/2005 e 16/2005 não obstam que os lançamentos relativos às contribuições para o PIS, a Cofins e a CSLL sejam feitos com base nos mesmos elementos de prova que subsidiaram a apuração do IRPJ, observadas as peculiaridades relativas à base de cálculo, fato gerador e recolhimentos de cada uma dessas contribuições.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado.

(assinado digitalmente)

MARCOS RODRIGUES DE MELLO - Presidente.

(assinado digitalmente)

EDUARDO DE ANDRADE - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcos Rodrigues de Mello (presidente da turma), Irineu Bianchi (vice-presidente), Wilson Fernandes Guimarães, Lavinia Moraes de Almeida Nogueira Junqueira, Eduardo de Andrade e Daniel Salgueiro da Silva.

## **Relatório**

Por bem descrever os fatos ocorridos, adoto o relatório da DRJ/REC, relativamente aos fatos até aquele momento ocorridos.

### **I - DA EXCLUSÃO DO SIMPLES**

Segundo consta na Descrição dos fatos (fl. 09) a contribuinte acima identificada foi excluída do Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES, mediante Ato Declaratório Executivo nº 60, de 11 de agosto de 2005 (fls. 139/141), contido no Processo nº 16707.100323/2005-06 em razão da receita bruta acumulada em 2000 superar o limite estabelecido para sua permanência no Simples no ano-calendário seguinte.

### **II- DA AUTUAÇÃO.**

A exclusão decorreu da Representação Fiscal de fls. 139/140 emitida após procedimento de fiscalização, que culminou, além da exclusão da contribuinte do sistema simplificado, com a lavratura, em 20/09/2006, de autos de infração lavrados neste processo para exigência dos créditos tributários abaixo especificados, referentes aos fatos geradores de Janeiro a Dezembro dos anos de 2001 a 2004.

O autuante esclarece na Descrição dos fatos (fl. 11) que os lançamentos da Contribuição social sobre o Lucro líquido - CSLL, Programa de Integração Social - PIS e Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - COFINS foram feitos como reflexos do Imposto de Renda Pessoa Jurídica -IRPJ.

<i>Tributo</i>	<i>Fls. autos/Vol.</i>	<i>Valor Imposto/Contrib. (RS)</i>	<i>*Valor Juros de mora (RS)</i>	<i>Valor Multa (RS)</i>	<i>Valor Créd. Trib. (RS)</i>
IRPJ	05 a 13/Vol. I	246.957,35	135.637,18	370.435,99	753.030,52
CSLL	24a33/Vol. 1	151.008,66	84.001,58	226.512,95	461.523,19

<i>Tributo</i>	<i>Fls. autos/Vol.</i>	<i>Valor Imposto/Contrib. (RS)</i>	<i>* Valor Juros de mora (RS)</i>	<i>Valor Multa (RS)</i>	<i>Valor Cred. Trib. (RS)</i>
PIS	44 a 52/Vol. I	90.884,68	53.742,60	136.326,90	278.954,18
COFINS	62 a 70/Vol. I	419.468,64	238.813,50	629.202,83	1.287.484,97
<b>TOTAL</b>					<b>2.780.992,86</b>

\* Calculados até 31/08/2006.

O enquadramento legal de cada lançamento encontra-se devidamente indicado na folha de continuação de cada um dos autos de Infração e passa a fazer parte deste relatório como se aqui estivesse transcrito.

As infrações correspondem sucintamente a:

#### 1 - RECEITA OPERACIONAL OMITIDA - REVENDA DE MERCADORIAS

Apurou-se, ao longo dos meses dos aludidos anos-calendário, conforme demonstrativos de fls. 304/322, presunção de omissão de receitas a partir de divergências encontradas nos livros fiscais, entre valores registrados a título de entradas e valores registrados a título de saídas relativamente a operações de transferências entre matriz e filiais, caracterizando presunção de omissão de compras quando o valor total das transferências recebidas (entradas) supera o valor total das transferências remetidas (saídas) e presunção de omissão de vendas quando o valor

total das transferências remetidas (saídas) supera o valor total das transferências recebidas (entradas);

## 2 - RECEITAS OPERACIONAIS - REVENDA DE MERCADORIAS.

Arbitramento do lucro com base na receita decorrente da revenda de mercadorias constante nos livros de Registro de Apuração de ICMS (2001 e 2002) e de Registro de saídas (2003 e 2004), conforme cópias conferidas com os originais constantes dos anexos nº I a VI e planilhas de fls. 239/268.

A autuante, no próprio termo de descrição dos fatos, esclarece que a contribuinte, em face da sua exclusão de ofício, a partir de 2001, estaria sujeita à tributação com base no lucro real trimestral, de acordo com o disposto no art. 1º da Lei nº 9.430/96, posto que não exerceu a opção pelo lucro presumido e nem pelo lucro real anual, devendo assim ter apresentado os livros contábeis obrigatórios, escriturados de acordo com esse regime de apuração. Ressalta que a contribuinte apresentou apenas os livros Diário e Razão referentes ao ano-calendário 2003 (fls. 117/118), porém, escriturados de acordo com o lucro real anual, sem que tenha exercido a opção por esta sistemática, como já foi citado acima.

Menciona o fato de que a contribuinte, em respostas aos termos, alegou possuir o direito de exercer a opção pelo lucro presumido e de ter requerido a compensação dos valores pagos pelo Simples, o que, no entendimento do autuante, só seria possível a compensação destes pagamentos, depois da lavratura do Auto de Infração, observando a legislação de restituição e compensação.

Registra que a multa de ofício foi qualificada (art. 44, II, da lei nº 9.430/96), em virtude do evidente intuito de fraude, em face de a contribuinte ter prestado declarações inexatas com o intuito de reduzir o montante dos créditos tributários do Simples a pagar, bem como evitar a sua exclusão da sistemática do Simples, pois ao longo dos anos de 2001 a 2004 apresentou declarações simplificadas (cópias às fls. 188/238) com valores bastante inferiores aos escriturados em seus livros fiscais, de uma forma que tais valores estivessem declarados sempre dentro do limite da receita bruta permitida.

No Termo de Encerramento de fls. 80/81/vol.I, o autuante esclarece que inicialmente a ação fiscal referia-se apenas ao ano-calendário de 2003, tendo sido selecionado para análise de suas operações com cartões de crédito e que, posteriormente ampliou-se o período a ser fiscalizado, mediante as emissões dos MPF-Complementares de fls. 02/03.

A contribuinte foi cientificada dos lançamentos por via postal, em 21/09/2006, conforme se denota pelo Aviso de recebimento-AR. de fl. 324 do Volume II.

O processo de nº 16707-003982/2006 referente à Representação fiscal para fins penais, em volume único, acompanha este processo.

### 111 - DA IMPUGNAÇÃO

Em 20/10/2006, dentro do prazo legal, a autuada, por meio de procurador devidamente nomeado e constituído mediante instrumento de Mandato de fls. 363, apresenta a peça impugnatória contra os autos de infração lavrados, que se encontram anexadas às fls. 328 a 362 do Volume II.

Na impugnação aos autos de infração, a contribuinte alega, sob os títulos e subtítulos a seguir destacados em síntese, sobre:

### 11 - DA NULIDADE

## II.1 - LANÇAMENTO INEFICAZ POR DECURSO DE PRAZO

- Destacando a legislação específica que trata sobre o MPF, fazendo uma digressão sobre os significados de artigo e parágrafo na estrutura de um texto legal, a contribuinte assevera que quando da conclusão da fiscalização de que trata o Mandado de Procedimento Fiscal nº 0420100/00680/2004 já havia decorrido mais de 120 dias da emissão do MPF originário, não podendo mais o fiscal que iniciara o procedimento fiscal continuar a executar os atos e termos processuais àquela inerentes, conforme dispõe o parágrafo único do art. 16 da Portaria SRF nº 3.007, de 26/11/2001, posto que se tornara incompetente para o exercício daquela fiscalização, pelo decurso do prazo estipulado no artigo 12, I, da citada norma administrativa. Destaca que o caput do art. 12 da Portaria 3.007/01 refere-se a 'prazo máximo' de validade;
- Os prazos máximos estipulados no art. 12 objetivam assegurar o princípio da impessoalidade no procedimento fiscal, a teor do art. 37 da Constituição Federal, evitando que, por motivo de foro íntimo, o Agente Fiscal se perpetue junto ao contribuinte, renovando excessivamente a ação fiscal;
- mesmo que se retruque que o art. 13 da citada portaria estabelece a prorrogação dos prazos fatais mencionando que 'podem ocorrer tantas vezes quanto necessárias', é de se destacar que as prorrogações dos prazos do artigo 12, objetivam prorrogar a ação fiscal de 30 em 30 dias, de 60 em 60 dias, porém dentro do intervalo de classe máximo permitido de 120 dias, posto que, do contrário, seria inócua e iníqua a vedação do parágrafo único do artigo 16 e a qualificação ou limitação temporal máxima de 120 dias não teria sentido. Não se prorroga o que é limite máximo. Assim, o prazo máximo de 120 dias não pode ser objeto de dilatação. Afirma que a interpretação oficial no site da Receita Federal, que transcreve, corrobora com a assertiva da impugnante;
- o parágrafo único do art. 16 daquele diploma administrativo constitui vedação peremptória, estabelece impedimento imperativo de o novo mandado ser executado pelo Fiscal responsável pela execução do MPF extinto. O que se prorroga é o Mandado, não a prerrogativa da mesma autoridade executora após o decurso dos 120 dias;
- a inobservância do disposto no art. 16 da mencionada portaria é vício insanável, a teor do inciso I do art. 59 do Decreto nº 70.235/72. Não é vício de forma, porém é vício de essência. No caso vertente, é ato nulo e, portanto, o ato não produz efeito nenhum. É lançamento ineficaz por decurso de prazo. Não sendo ato anulável, não cabe a aplicação do inciso II, do artigo 173 do CTN;
- há ainda a obrigatoriedade de a Autoridade Fiscal dar ciência ao contribuinte, não somente do MPF original, mas de todas as renovações e abrangências temporais da auditoria, consoante artigo 13, §2º da Portaria 3.007/01, o que não foi observado pela fiscalização;
- Sem a presença do MPF e do Demonstrativo de emissão e prorrogação, o processo carece de elemento essencial à sua legitimidade, a teor do disposto no art. 20 da Portaria nº 3.007/2001 (Transcreve o artigo). Conforme se verifica nos autos, os demonstrativos inerentes às prorrogações não foram cientificados ao contribuinte, o que tipifica infringência ao §2º, do artigo 13 do supra citado diploma administrativo. Sem que o sujeito passivo tenha tomado ciência das prorrogações, não há que se falar em prorrogação do MPF.

- o art. 7º, §1º da portaria em questão, prevê que o período abrangido pela fiscalização conste do Mandado;
- o Mandado não é ato interno do fisco federal. Foi criado com o objetivo de dar segurança bilateral: ao fisco, para evitar que pessoas inescrupulosas se passem por Agente fiscal e em defesa do contribuinte, no mesmo sentido, de modo que o sujeito passivo ao acessar no site da Receita Federal o código do procedimento fiscal, verifique se aquela pessoa está autorizada a fiscalizar aquele tributo, em qual período e qual a natureza do procedimento, a teor do art. 7º da Portaria nº 3.007/2001. Portanto, é ato bilateral, na relação fisco/contribuinte.
- Assim, o Auto de Infração em lide está nulo porque lavrado por autoridade incompetente, por decurso de prazo par o Mandado de Procedimento Fiscal originário para o Imposto de Renda Pessoa Jurídica -IRPJ;
- qualquer outro entendimento, obrigará o litigante a ingressar no Poder judiciário com Ação Direta de Controle da Omissão.

#### 11.2 - DA MULTA CONFISCATÓRIA DE 150%

- Ressalta a vedação de tributação com fins confiscatório, segundo reza o art. 150, IV, da Constituição Federal, alegando como limite a capacidade contributiva do contribuinte. Transcreve ensinamento de Sacha Calmon Navarro Coelho, bem como ementas de acórdãos do STF e também da Justiça Federal, Seção Judiciária em Rio grande do Norte e arremata afirmando que "conhecer do posicionamento remansoso do Poder judiciário não significa julgar inconstitucionalidade, porém, imprimir economia processual à atividade administrativa judicante, evitando que o contribuinte tenha que demandar em juízo um direito líquido e certo.";

#### 11.3 - DA ILEGALIDADE DA SELIC

- Em um extenso arrazoado a contribuinte contesta a utilização da taxa SELIC como juros moratórios devido. Afirma que a taxa SELIC é calculada diariamente pelo Banco Central - BACEN, a partir das negociações dos títulos públicos e das variações de seus valores no mercado, se revestindo da característica de juro remuneratório e não moratório, e, como tal, sua aplicação como encargo tributário da União, malfez o disposto no § 1º, do artigo 161, do Código Tributário Nacional e o §3º, do artigo 192, da Constituição Federal. Transcreve ementas de Acórdãos do STF. Afirma, ainda, tratar-se de quebra de hierarquia das leis, posto que a lei ordinária nº 9.065/95 não poderia ter alterado o Código Tributário Nacional, aprovado pela Lei nº 5.172/66, porem com status de lei complementar, a teor da Emenda Constitucional nº 01/69.

#### 11.4 - DOS EFEITOS DA EXCLUSÃO DO REGIME SIMPLES

- Destaca que a Lei nº 9.317/96 sofreu diversas alterações, entre elas, a que trata do efeito da exclusão, que passou, segundo alteração introduzida pelo art. 196 do RIR/99, a ser a partir do mês seguinte àquele em que se proceder à exclusão.
- Afirma que o RIR/99 contrariou a redação da norma original do art. 15 da Lei nº 9.317/96, tendo o D.O.U. feito circular, na data da publicação do RIR/99, a redação de que trata o inciso II, do art. 196, incluindo a EPP nos efeitos de exclusão a partir do mês subsequente àquele em que se proceder à exclusão, ainda que de ofício, em virtude da constatação excludente prevista nos incisos II... do art. 192, e que, quando uma norma ulterior altera outra anteriormente vigente, mesmo que não a revogue explicitamente, a revogação possui eficácia plena, a teor do artigo 2º, §1º, da Lei de Introdução ao Código Civil, Decreto-lei nº 4.657, de 04/09/1942;

- Ressalta que o art. 22, §6º da Instrução Normativa SRF nº 34, de 30/03/2001 também determina a exclusão a partir do mês subsequente ao da ciência do Ato Declaratório expedido pela Secretaria da Receita Federal,

#### 11.5 - DA IRRETROATIVIDADE DOS EFEITOS DA EXCLUSÃO

- A lei não pode retroagir para prejudicar. O Código Tributário Nacional elege em seu art. 112 o princípio da *benigna amplianda* e, por sua vez, o art. 106 do Código Tributário Nacional prevê a aplicação da lei em fato pretérito, mas em benefício do contribuinte, em consonância, pois, com a Constituição Federal.

#### 11.6 - REGIME DE TRIBUTAÇÃO - DIREITO DE OPÇÃO

- O atuante arbitrou o lucro com base nos livros Registro de Entradas, Registro de saídas e Registro de Apuração do ICMS, que foram entregues pela contribuinte. Também foi entregue o livro Caixa, porém, não recepcionado pelo fiscal que alegou já estar procedendo aos cálculos da autuação; Alega que os livros fiscais não constituem elemento suficiente para arrimar o arbitramento do lucro, o que invalida o arbitramento do lucro que constitui medida extrema, necessitando de aprofundamento da ação fiscal e, para respaldar sua assertiva, transcreve jurisprudência retirada da Resenha tributária;

- transcreve o §3º do art. 516, do RIR/96, que assegura à pessoa jurídica que não esteja obrigada à tributação pelo lucro real a opção pela tributação com base no lucro presumido;

- afirma que o direito de opção, mesmo após o início da fiscalização está exarado no Parecer Normativo CST nº 40/81, cujo item que se reporta ao art. 676 do RIR/80 (correspondente ao art. 841 do RIR/99) transcreve.

#### 11.7 - DA NÃO RECEPÇÃO DO LIVRO CAIXA PARA EFEITO DE OPÇÃO PELO LUCRO PRESUMIDO

- Alerta que a exclusão do Simples foi devidamente e à tempo contraditada por manifestação de inconformidade que se encontra ainda sub judice (sic);

- Seguiram-se diversos termos de intimação exigindo livro de Registro de inventário; Livro diário; Livro Razão; Livro LALUR. E, afirmando e confirmando sua determinação em proceder ao arbitramento do lucro, negativa forte e insistente à concessiva de opção ao contribuinte, pelo regime do lucro presumido, o fiscal arremata declarando que o não atendimento ensejaria o arbitramento conforme o art. 530 do RIR/99.

- isto significa dizer que a não apresentação dos livros comerciais exigidos exclusivamente para a apuração do lucro real, ensejaria o arbitramento do lucro. Negativa peremptória à possível, legal e justa opção pelo regime do lucro presumido, em lançamento de ofício;

- a contribuinte, por ser leiga na especialidade direito tributário, desconhecendo poder optar por tributação mais benigna do lucro presumido, foi induzida a responder literalmente àquela intimação. Mas, quando se lembrou de apresentar o livro caixa, não solicitado na intimação, não teve recepção por parte da fiscalização, eis que o arbítrio do arbitramento já estava em andamento;

- Para ilustrar que o livro caixa atende à apuração pelo lucro presumido, transcreve o teor do caput, e parágrafo único, do artigo 45, da lei nº 8.981/1995,

ressaltando que a regra contida na legislação do imposto de renda de que a escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentação hábil;

- se a contribuinte tinha procedido aos recolhimentos dos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal pelo SIMPLES, não poderia ter optado pelos regimes de tributação do lucro presumido ou real. Se não o fez o caminho a ser seguido seria o exarado no Parecer Normativo CST nº 40/81, que é norma complementar do Direito tributário, a teor do art. 100, incisos II e III, do Código Tributário Nacional;

- o procedimento fiscal em questão atenta contra a norma da *benigna amplianda*, do art. 112 do Código Tributário Nacional, segundo o qual interpreta-se de forma mais favorável ao contribuinte, no caso de dúvida, a legislação tributária;

### 11.8 - IMPROCEDÊNCIA DAS TRIBUTAÇÕES REFLEXAS - SOLUÇÕES DE DIVERGÊNCIA - COSIT

- O fiscal atuante afirma que as tributações de Programa de Integração Social -PIS, Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - COFINS e Contribuição social sobre o Lucro líquido - CSLL são reflexivas ou decorrentes do auto de infração de imposto de Renda Pessoa Jurídica - Imposto de Renda Pessoa Jurídica -IRPJ (transcreve a afirmativa do fiscal);

- porém, em 11 de março de 2005, a Coordenação-Geral de Tributação da Secretaria da Receita Federal expediu dois Pareceres (Soluções) de Divergência, para a DRJ/RJO II de nº 15 e 16, que se referem às impropriedades dos reflexos de Programa de Integração Social - PIS e Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - COFINS, quando o regime de tributação no Imposto de Renda Pessoa Jurídica -IRPJ foi o lucro arbitrado. Por analogia - artigo 108,I, do Código Tributário Nacional- também, impropriedade a Contribuição social sobre o Lucro líquido - CSLL;

- se o julgamento for pela manutenção das tributações reflexas - são decorrentes pelo fato de comporem um mesmo processo fiscal - neste caso, o Sr. Julgador deverá proceder de acordo com o disposto no art. 48, da lei nº 9.430/96 (transcreve o artigo), representando ao seu superior hierárquico, porque provocado um conflito de divergência,

### III. QUESTÃO DE MÉRITO

#### III. 1 - DO INEXISTENTE DOLO À SONEGAÇÃO FISCAL

- após induzir a contribuinte sistematicamente ao erro, a fiscalização olvidando o disposto no parágrafo único do artigo 142 do Código Tributário Nacional -atividade plenamente vinculada, tenta aplicar a pecha de sonegação, a um simples erro de transposição das escriturações fiscal e comercial, para a declaração de rendimentos, sem prova convincente da existência de ação dolosa;

- engana-se a fiscalização quando imputa à contribuinte a intenção de reduzir o montante dos créditos tributários do SIMPLES, posto que no caso sequer houve omissão no registro de receitas, conforme se demonstrará pela jurisprudência interativa que se transcreve; a receita não declarada e nem escriturada capitula-se como receita omitida e o efeito passa a ser doloso e não culposo; a receita escriturada e não declarada constitui inexistência da declaração de rendimentos (transcreve ementa de Acórdão do 1o CC neste sentido);

- a falta de entrega de declaração de rendimentos ou DCTF também não configura dolo (Transcreve ementa de Acórdão do 1o CC neste sentido);

- até mesmo o suprimento de numerário de origem incomprovada inibe a tipificação do dolo (Transcreve ementa de Acórdão do 1º CC neste sentido);
- as jurisprudências transcritas provam e comprovam que a falta de apresentação de declaração de rendimentos ou DCTF ou as apresentações das mesmas de forma incorreta não tipificam ação dolosa por parte da administração da pessoa jurídica litigante. São ilícitos culposos, jamais dolosos;
- o art. 44 da lei nº 9.430/96, ao recepcionar, no inciso II, o disposto nos artigos 71,72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, restringiu a aplicação da multa de 150% ao evidente intuito de fraude. A Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964 possuía uma conotação mais ampla: "ação ou omissão dolosa...", é diferente de evidente intuito de fraude (transcreve definição do vocábulo "intuito" extraído de Plácido e Silva);
- o princípio segundo o qual se pode tipificar o dolo é quando não há a mínima possibilidade de o contribuinte ter praticado a infração por engano, por erro não intencional. A expedição de uma nota calçada, por exemplo, é o exemplo clássico de ação dolosa;
- havendo dúvida de que a infração tenha ocorrido por engano, por descuido do contribuinte, deve-se aplicar o disposto no artigo 112 do Código Tributário Nacional. É o *in dubio pro réu* no direito pátrio;
- a prova de não houve tipificação ao ilícito em questão é a redação do art. 23, VIII, da IN Secretaria da Receita Federal nº 34, de 30/03/2001, que fala sobre a exclusão de ofício do SIMPLES no caso de crime contra a ordem tributária, com decisão definitiva; Assim, se o fiscal tipificou crime contra a ordem tributária, capitulado no art. 44, II, da Lei nº 9.430/96, via artigo 71 da lei nº 4.502/64, só poderia ter lavrado o Auto de Infração após o trânsito em julgado, conforma aduz o inciso VIII, do art. 23 da IN Secretaria da Receita Federal nº 34/2001.

### 111.2 - ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO

Após transcrever ensinamentos doutrinários sobre a sanção penal aplicada pessoalmente sobre o agente em caso de dolo, mencionando o art. 137 do Código Tributário Nacional, a contribuinte afirma:

- se configurada fosse a subsunção dolosa, como entendeu o fiscal, estaria nula a autuação por erro na identificação do sujeito passivo. A autuação deveria ser dirigida ao representante que praticou o dolo contra a pessoa jurídica, jamais a esta;
- deve ter havido troca de valores de contribuintes outros, por engano, porque as escriturações do livro caixa e fiscal era feita em escritório de contabilidade, daí decorrendo o erro de natureza culposa, devendo, pois, ser aplicado o disposto no art. 112 do Código Tributário Nacional;
- provar a intenção do agente é tarefa do fiscal. Não se trata, in casu, de presunção legal ou juris tantum, em que a origem da prova é invertida do fisco à pessoa do contribuinte.

### III.3 - DOS PAGAMENTOS NÃO APROVEITADOS NA AUTUAÇÃO

A atuada discorda do entendimento dado pelo fiscal de que somente poderá compensar os valores pagos pelo SIMPLES após a lavratura do Auto de Infração. Destaca entendimento divergente dado pelo Conselho de Contribuinte, cuja ementa

transcreve. Alega que a própria Secretaria da Receita Federal através da IN Secretaria da Receita Federal nº 21/97, em seu art. 23, §4º, c/c o art. 1º, VIII, da IN Secretaria da Receita Federal nº 73/97, autoriza a compensação de DARF/SIMPLES.

#### III.4- DAS TRIBUTAÇÕES DAS TRANSFERÊNCIAS POR PRESUNÇÃO

Sob este título a contribuinte alega que:

- alguns valores incorretamente lançados a título de transferências foram tributados pela fiscalização como sendo receitas omitidas, por presunção;
- tal não procede porque, não se tratando de presunção legal, não pode o fisco inverter o ônus da prova. Cabe à fiscalização provar que tais transferências tipificam-se como receitas omitidas. Deve ser aplicado o disposto *in dubio pro réu* contido no art. 112 do Código Tributário Nacional.
- não é possível esclarecer todas as transferências feitas, tendo em vista a substituição do contador da contestante e, no presente caso, não pode a requestante apresentar prova negativa de impossível consecução.

#### DO PEDIDO

Requer a decretação de nulidade da autuação em epígrafe.

A 1ª Turma da DRJ/REC, em sessão de julgamento, decidiu, por unanimidade, considerar o lançamento procedente em parte, para:

- a) Excluir da base de cálculo de DEZ/2003 o valor de R\$ 2.637,65;
- b) Aproveitar os pagamentos efetuados com base na sistemática simplificada de impostos e contribuições nos mesmos períodos de apuração, conforme demonstrativos I a V, desenvolvidos no voto;
- c) Reduzir a multa qualificada para o percentual de 75% com relação aos valores declarados na Declaração Simplificada;
- d) Manter a multa de 150% com relação aos valores apurados no procedimento de fiscalização;
- e) Manter os juros de mora pela taxa SELIC.

Irresignado, o recorrente interpôs Recurso Voluntário a este Conselho, repisando a argumentação já procedida quando da impugnação, alegando, em síntese, que:

1. O lançamento é ineficaz por decurso de prazo de 120 dias para validade do MPF;

2. As multas de 75% (reduzida no acórdão da DRJ sobre os valores declarados) e de 150% são confiscatórias e inconstitucionais, por ferirem o inciso IV do art. 150 da Constituição da República;

3. A taxa Selic malferiu o §3º do art. 192 da Constituição. É também ilegal, porque a lei nº 9.065/05 viola o art. 161, §1º do CTN, que possui hierarquia de Lei complementar.

4. O ato administrativo de exclusão não é devidamente motivado, porque utiliza regra que foi revogada (inciso IV do art. 15 da Lei nº 9.317/96) pelo art. 196 do RIR/99;

5. Afirma que a lei não pode retroagir para prejudicar, no direito pátrio, referindo-se à exclusão retroativa do Simples;

6. É direito de todo aquele não obrigado à apuração com base no lucro real optar pelo critério de apuração do lucro presumido. A fiscalização não recebeu o livro Caixa que foi-lhe apresentado. Invoca o Parecer Normativo CST nº 40/81.

7. A escrita fiscal não é elemento suficiente para justificar o arbitramento do lucro;

8. Com relação ao ano-calendário de 2003, assevera que apresentou os livros Diário e Razão e os balancetes de verificação, de acordo com a sistemática de apuração do lucro real anual. Assim, o auto de infração é nulo de pleno direito, no que tange ao referido ano;

9. Questiona a imposição reflexa quanto as contribuições ao PIS e à Cofins. Menciona os Pareceres COSIT nº 15/2005 e 16/2005, que afastam tal reflexividade;

10. A aplicação da multa qualificada não subsiste, vez que não foi provado o dolo. O fato de não prestar a DCTF ou a Declaração de Rendimentos não se constitui em fato bastante para aplicação da multa de 150%, devendo haver intenção dolosa. E ainda que subsistisse a intenção dolosa, haveria erro na identificação do sujeito passivo, porque o dolo impõe que a intenção seja reportada ao representante da pessoa jurídica.

11. A decisão recorrida reconheceu e efetuou a compensação dos valores pagos mas fez incidir multa e juros moratórios sobre os valores liquidados por efeito da compensação, contrariando jurisprudência do Conselho de Contribuintes;

12. O lançamento das transferências entre matriz e filial foi feito por presunção, devendo a fiscalização apurar diretamente a omissão de receitas;

13. O fisco não poderia ter lavrado a Representação Fiscal para Fins Penais antes do julgamento final do processo administrativo, sendo sem validade tal representação, pois lavrada sem causa ou sem motivação.

Requer, por fim, a nulidade do auto de infração, pelos motivos alegados, especialmente pelo não reconhecimento ao direito de opção pelo critério de apuração com base no lucro presumido.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro EDUARDO DE ANDRADE, Relator.

O recurso é tempestivo, e portanto, dele conheço.

O procedimento fiscal foi iniciado com base em Mandado de Procedimento Fiscal de Fiscalização (MPF-F) expedido nos termos da Portaria SRF nº 3.007/2001, para apurar o IRPJ no ano-calendário de 2003. Posteriormente, o procedimento foi ampliado por meio de MPF-C (Mandado de Procedimento Fiscal Complementar) relativo ao mesmo MPF-F, para incluir os períodos de 2001 a 2004, e as contribuições ao PIS à Cofins e a CSLL. Consta deles a ciência do contribuinte. Os tributos lançados no presente processo administrativo foram IRPJ, CSLL, PIS e Cofins relativamente aos períodos de apuração encerrados de 01/01/2001 a 31/12/2004. Verifico, assim, que estavam cobertos pelos MPF abertos e cuja ciência deles se deu.

O fato do procedimento fiscal amparado por MPF-F não ser encerrado no período de 120 dias não dá causa a sua nulidade. De acordo com o art. 13 da referida portaria, o MPF pode ser prorrogado tantas vezes quantas forem necessárias, observado o prazo, para cada uma das prorrogações, de 60 (sessenta) dias, no caso de fiscalização, e o dever da Administração de efetuar o registro eletrônico do ato na internet, garantindo, assim, sua publicidade. Não poderia ser diferente, posto que, do contrário, a norma estaria estimulando o sujeito passivo a não colaborar com o trabalho de fiscalização o que é um completo *nonsense*.

Assim, rechaço a alegação de nulidade por decurso do prazo.

A alíquota de 75%, reduzida pela DRJ para os tributos que foram declarados, está prevista no art. 44, I, da Lei nº 9.430/96, e se aplica aos casos de falta de pagamento ou recolhimento, verificados no presente caso.

Já a alíquota de 150%, aplicada aos demais lançamentos, por ter concluído a autoridade fiscal pelo evidente intuito de fraude, também possuía, à época, supedâneo legal na Lei nº 9.430/96, no inciso II do art. 44.

De acordo com a Súmula CARF nº 02, abaixo reproduzida (de adoção obrigatória por todos os membros do CARF, nos termos do art. 72 do Regimento Interno do CARF), os colegiados deste órgão não são competentes para se manifestar acerca de inconstitucionalidade de lei tributária, tarefa esta constitucionalmente reservada ao Poder Judiciário.

*Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.*

*Súmulas 2 do 1º e 2º CC*

Desta forma, rejeito a preliminar de ofensa ao princípio do não-confisco.

Aos débitos relativos aos tributos administrados pela Receita Federal é correta a aplicação da taxa de juros Selic, relativamente ao período de inadimplência, nos termos da Súmula CARF nº 04, abaixo transcrita (de adoção obrigatória por todos os membros do CARF, nos termos do art. 72 do Regimento Interno do CARF).

*Súmula CARFnº 4: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.*

*Súmulas 4 do 1º e 3º CC e 3 do 2º CC*

Além disso, sua aplicação não viola o disposto no §1º do art.161 do CTN, o qual estabelece o percentual de 1%, *se a lei não dispuser de modo diverso*. Isto porque, o §3º do art. 61 da Lei nº 9.430/96 dispõe de modo diverso, determinando a aplicação da taxa Selic.

Desta forma, rejeito a preliminar que ataca a aplicação da taxa de juros Selic.

Relativamente às alegações de que foi indevidamente excluído do Simples, porque o art. 196 do RIR/99 revogou o inciso II do art. 15 da Lei nº 9.317/96, e de que a exclusão se deu de forma retroativa, cumpre dizer que não são questões pertinentes a este processo, posto que a discussão sobre exclusão do Simples dispõe de foro específico, no âmbito do próprio contencioso da exclusão, não cabendo aqui alegar fatos que foram ou serão discutidos em outros processos, os quais devem seguir seu próprio curso de conhecimento e julgamento. No caso específico da exclusão do recorrente do regime simplificado, a questão vem sendo discutida no âmbito do processo administrativo nº 16707.100323/2005-06.

Assim, rejeito tal preliminar.

Relativamente ao direito de optar pelo critério de apuração com base no lucro presumido, observo que o §2º do art. 26 da Lei nº 9.430/96 prescreve que a declaração de vontade do contribuinte deve-se manifestar de forma determinada, pelo pagamento da primeira ou única quota de imposto devida, relativa ao primeiro período de apuração. Trata-se de uma opção, é bem verdade, que, contudo, precisa ser manifestada na forma prescrita, para que dela surtam os efeitos desejados.

Após a comunicação de sua exclusão do regime simplificado, o recorrente, sujeito às normas do regime geral, deveria ter adotado as cautelas para se readequar aos efeitos da exclusão. Não o fez. Assim, iniciado o procedimento de ofício, nenhuma outra alternativa restou à autoridade fiscal a não ser apurar o lucro com base no arbitramento efetuado sobre os elementos que dispunha. Tal procedimento encontra respaldo legal no art. 47 da Lei nº 8.981/95, vez que não foram apresentados os livros comerciais (Diário e Razão) que possibilitariam a apuração do resultado com base no lucro real.

Em relação ao ano-calendário de 2003, relativo ao qual houve apresentação dos livros comerciais conforme apuração ao critério do lucro real anual, resta asseverar que a modalidade de apuração por período anual também está sujeita à opção, a qual, segundo o parágrafo único do art. 3º da Lei nº 9.430/96, deve ser feita também por forma determinada, através do pagamento do imposto correspondente ao mês de janeiro ou do início de atividade,

ou pela apresentação dos balancetes de redução encartados no livro diário, de acordo com a declaração de rendimentos prestada.

Em não ocorrendo tais hipóteses, resta tão só o arbitramento do lucro à autoridade encarregada de verificar a regularidade da pessoa jurídica, tal qual se verificou no caso vertente.

Incabível, também, invocar o Parecer Normativo CST nº 40/81 - editado para orientar a aplicação do RIR/80, num período em que o período de apuração era anual e a opção se dava com a prestação da declaração de rendimentos – para sustentar o direito ulterior à opção, após o início de procedimento de ofício, com base em solicitação ao Auditor-fiscal.

Quanto à utilização da escrita fiscal como meio de conhecimento da receita bruta, não vejo óbices, porquanto se inexistentes os elementos que o contribuinte deveria possuir, quais sejam, os livros comerciais, a autoridade fiscal deve lançar mão dos elementos que tiver para aferi-la. Neste caso, os livros fiscais, escriturados pelo próprio contribuinte, cuja precisão não foi atacada, são admissíveis como elementos de prova. E, conhecida a receita bruta, é correta a determinação do lucro arbitrado, com base no art. 532 do RIR/99.

Neste sentido, não acolho as razões alegadas.

Os pareceres Cosit nº 15/2005 (abaixo transcrito) e 16/2005 (de redação similar) atestam que as contribuições para o PIS e COFINS, no caso de lucro arbitrado, não são reflexas do IRPJ.

*O lançamento do IRPJ com base em lucro arbitrado não enseja por si só o lançamento da contribuição para o PIS, afastando-se a relação de decorrência entre essa contribuição e o referido imposto. Conflito de competência. Solução. Tratando-se de lançamento de contribuição para o PIS que não decorra do lançamento do IRPJ, cabe à DRJ/RJO II, observada sua jurisdição territorial, julgar o litígio instaurado em processo de exigência dessa contribuição.*

De fato, como se atesta no parecer, não o são. Tanto assim é que as bases de cálculo são distintas, embora a base de cálculo do PIS e da Cofins se escorp na receita bruta conhecida em caso de arbitramento. Além disso, o fato gerador das contribuições ao PIS e à Cofins é mensal, ao contrário do fato gerador do IRPJ, no caso de arbitramento, que é trimestral. E por fim, é possível que a apuração das contribuições esteja correta, embora a apuração do IRPJ, não. Tais nuances, contudo, não passaram desapercibidas pela autoridade fiscal no arbitramento feito.

Releva dizer, no entanto, que os lançamentos de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins são extraídos dos mesmos elementos de prova, uma vez que no arbitramento do lucro, em geral, a escrita inexistente ou se mostra incapaz de refletir a realidade das operações. E no caso de tais elementos de prova derivarem de omissão de receita, há permissão legal para estender as receitas omitidas descobertas na apuração do IRPJ às bases de cálculo da CSLL, PIS e Cofins no §2º do art. 24 da Lei nº 9249/95.

*Art. 24. Verificada a omissão de receita, a autoridade tributária determinará o valor do imposto e do adicional a serem lançados de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica no período-base a que corresponder a omissão.*

*§ 2º O valor da receita omitida será considerado na determinação da base de cálculo para o lançamento da contribuição social sobre o lucro líquido, da contribuição para a seguridade social - COFINS e da contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP.*

Contudo, no presente caso, embora tenham supedâneo nos mesmos elementos de prova (e por isso, pertencentes ao mesmo processo, no termos da Portaria SRF nº 6.129/2005), os autos de infração relativos a tais contribuições são autônomos, e os pareceres 15/2005 e 16/2005 não obstam o lançamento das contribuições baseados nos mesmos elementos de prova, com aproveitamento das receitas omitidas apuradas na auditoria de IRPJ, limitando-se a negar que a apuração de tais contribuições sejam simples e meramente feita de forma reflexa, sem que se considere suas peculiaridades em termos de bases de cálculo, períodos de apuração do fato gerador, e recolhimentos específicos feitos.

A aplicação da multa qualificada (150%) é fundamentada, segundo a autoridade fiscal, no fato de o contribuinte, por sucessivos exercícios (2001 a 2004) ter prestado declarações de rendimentos contendo valores bem inferiores àqueles constantes de sua escrituração fiscal, de modo a satisfazer, em todos os exercícios, o limite superior para permanência no regime do Simples, bem como possibilitar pagamentos inferiores aos efetivamente devidos.

Sabendo-se que na sistemática do lançamento por homologação a declaração de rendimentos é o elemento de que dispõe a Administração Tributária para estimar os fatos geradores praticados pelo sujeito passivo, o fato de prestá-las em desacordo com a realidade fática, com a supressão de fatos geradores, é conduta que tende a impedir seu conhecimento sobre a ocorrência de tais fatos geradores ocorridos, porém omitidos, satisfazendo a condição para aplicação da multa qualificada.

Neste sentido, entendo correta a aplicação da multa no percentual de 150%.

Sobre o dolo da sonegação, cumpre asseverar que no Direito Tributário é admissível o dolo de pessoa jurídica, assim entendido aquele que não necessita ser exaustivamente perscrutado, até chegar-se à pessoa física que concorreu para a realização dos atos que externaram a vontade de praticar a fraude, satisfazendo-se a Lei com a demonstração exterior de que a pessoa jurídica agiu dolosamente. Tanto que os art. 71 a 73 da Lei nº 4.502/64 se destinam essencialmente às pessoas jurídicas, uma vez que essa lei foi editada para regular o antigo Imposto sobre o Consumo.

Assim, não é cabível a transferência da responsabilidade pelo dolo ao responsável legal da empresa, nem mesmo perscrutar-se qual a pessoa física sobre a qual deva recair o dolo, que é da pessoa jurídica.

Quanto à presunção *hominis* feita para aferir omissão de receita resultante das divergências entre as transferências entre matriz e filial, vejo que nos Termos de Constatação e Intimação Fiscal, de 12/08/2004, de 25/07/2006, e de 29/08/2006, a autoridade fiscal já fazia menção ao fato, e intimava o recorrente para esclarecer a divergência. Este, todavia, não aproveitou as oportunidades, nem neste momento, nem mesmo durante o contencioso administrativo, para infirmar a presunção levantada pelo Auditor-fiscal, limitando-se a questionar a adoção do método de colher a prova.

Cabe ressaltar que a presunção baseia-se em fato relevante, pois é de se supor que o valor das transferências entre matriz e filial seja coincidente, ou seja, aquilo que saia de um estabelecimento com destino a outro efetivamente dê entrada neste outro, a menos que um fato estranho (que deve ser comprovado) aconteça. A única resposta a tal fato reside na alegação do recorrente de que trocou o profissional responsável pela escrituração.

Tal alegação, contudo, não pode ser aceita, pois não infirma a presunção apontada. Todavia, deve ser ressaltado que a autoridade não fez acompanhar sua presunção de elementos adicionais que convergissem no mesmo sentido, baseando sua opinião, ao que tudo indica, unicamente nas divergências entre os livros que apontam a movimentação de mercadorias.

Situação idêntica foi verificada nos autos do processo administrativo nº 16707.003360/2005-69, que apurou ilícito tributários praticados no ano-calendário de 2000 pelo mesmo contribuinte, cujo julgamento realizado pela 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF rejeitou, por unanimidade, o crédito baseado na presunção *hominis* relativa às divergências entre transferências da matriz para filiais.

O voto condutor, da lavra do ilustre Conselheiro Wilson Fernandes Guimarães, fundamenta o não acolhimento da pretensão vazada nos seguintes argumentos: a) ausência de documento capaz de indicar a metodologia adotada pela autoridade fiscal para indicar omissão de receita; b) inexistência nos autos de identificação do diploma legal que serviu de suporte às conclusões da autoridade fiscal; c) é correto afirmar-se que a presunção de omissão de receitas, assim, não teve amparo em norma jurídica, baseando-se tão somente na divergência entre os valores relativos às entregas e às saídas nas transferências de mercadorias entre matriz e as filiais da recorrente; d) o mero indício (existente nos autos) de que aquisições e vendas podem não ter sido contabilizadas pela recorrente no período auditado não constitui elemento suficiente para que se promova o lançamento tributário; e) a presunção legal que se aproxima da apuração promovida pela autoridade autuante é prevista no §3º do art. 41 da Lei nº 9.430/96 e assinala que os critérios de apuração da receita omitida devam ter por base levantamento quantitativo, e não dos valores consignados na escrituração contábil ou fiscal da empresa; f) tratando-se de presunção não autorizada em Lei, seria necessário o aporte de elementos complementares capazes de confirmar a imputada omissão.

No caso vertente, a base legal utilizada pela autoridade fiscal compôs-se dos arts. 532 (que trata do acréscimo de 20% aos percentuais arbitrados, em relação àqueles relativos ao lucro presumido) e 537 (que trata do dever de adicionar à base de cálculo a receita omitida) do RIR/99, não havendo, portanto, diferenças qualitativas entre este e o caso anteriormente julgado.

Entendo ser esta uma situação especial, posto que a mesma matéria já foi julgada, em relação ao mesmo contribuinte, com votação unânime, a qual, diga-se, não foi objeto do Recurso Especial que a Procuradoria da Fazenda Nacional interpôs e que se encontra pendente de julgamento pela CSRF neste momento.

Neste sentido, acredito que pelas similitudes em relação ao caso já julgado descabe aprofundar-se no mérito da questão, em benefício da segurança jurídica que deve efluir das decisões deste colegiado.

Desta forma, acolho os argumentos expendidos pela recorrente no sentido de reduzir o montante do crédito pela exclusão das parcelas relativas a este tópico.

A Representação Fiscal para Fins Penais (RFFP) é lavrada sempre que a autoridade fiscal entenda estar diante de um crime praticado em tese. Tal prerrogativa não se sujeita a reforma pelo contencioso administrativo, que se limita a discussão do crédito tributário, até porque qualquer manifestação impeditiva do seguimento da RFFP ao Ministério Público Federal implicaria violação da competência privativa daquele órgão, nos termos do inciso VI do art. 6º da Lei Complementar nº 75/93, sendo somente possível o retardo no encaminhamento, até final solução do litígio no âmbito administrativo, porquanto prescrito no art. 83 da Lei nº 9.430/96. A matéria, contudo, pode ser objeto de discussão no âmbito criminal, o qual tem competência para apreciar a matéria.

O assunto já foi sumulado por este Conselho (Súmula CARF nº 28 - de adoção obrigatória por todos os membros do CARF, nos termos do art. 72 do Regimento Interno do CARF).

*Súmula CARF nº 28: O CARF não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais.*

O acórdão de primeira instância admitiu a compensação dos valores pagos sob o regime do Simples. Não houve recurso de ofício quanto a esta matéria. O contribuinte, todavia, recorreu da decisão por entender não devidos multa e juros sobre as diferenças não pagas. O art. 44 da Lei nº 9.430/96 dispõe ser devida multa de 75% sobre os tributos não pagos ou pagos a menor, e o §3º do art. 61 da mesma lei, prescreve a cobrança de juros moratórios sobre o débito pago a destempo. Desta forma, mantenho a compensação, na forma em que efetuada pela decisão da DRJ.

Assim, voto para dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, de forma a excluir do crédito mantido pela DRJ as parcelas relativas às receitas apuradas pelas divergências entre transferência de mercadorias entre matriz e filiais.

Sala das Sessões, 24 de fevereiro de 2011.

(assinado digitalmente)

EDUARDO DE ANDRADE - Relator