



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

Processo n° 19515.002492/2010-86
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° **1101-00.734 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 08 de maio de 2012
Matéria IRPJ e Reflexos - Omissão de Receitas
Recorrente SANDRA MARIA BRANCO MALAGO
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007

OMISSÃO DE RECEITAS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. FALTA DE APRESENTAÇÃO DE LIVROS E DOCUMENTOS FISCAIS. Em face da legislação em vigor, a não apresentação dos livros e documentos fiscais impossibilita ao Fisco a determinação do lucro real, e a imputação de omissão de receitas somente se sustenta sob as regras do lucro arbitrado.

COFINS. CONTRIBUIÇÃO AO PIS. APURAÇÃO EM SISTEMÁTICA NÃO-CUMULATIVA. INSUBSISTÊNCIA. Evidenciada a sujeição da pessoa jurídica ao lucro arbitrado, as exigências reflexas da COFINS e da Contribuição ao PIS formalizadas em sistemática não-cumulativa devem ser canceladas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em DAR PROVIMENTO ao recurso, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

(documento assinado digitalmente)

VALMAR FONSECA DE MENEZES - Presidente.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Relatora

Processo nº 19515.002492/2010-86
Acórdão n.º **1101-00.734**

S1-C1T1
Fl. 267

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Valmar Fonseca de Menezes (presidente da turma), Edeli Pereira Bessa, Benedicto Celso Benício Júnior, Carlos Eduardo de Almeida Guerreiro e João Carlos de Figueiredo Neto. Ausentes, justificadamente, os Conselheiros José Ricardo da Silva e Nara Cristina Takeda Taga.

CÓPIA

Relatório

SANDRA MARIA BLANCO MALAGO, já qualificada nos autos, recorre de decisão proferida pela 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de São Paulo-I que, por unanimidade de votos, julgou IMPROCEDENTE a impugnação interposta contra lançamento formalizado em 24/08/2010, exigindo crédito tributário no valor total de R\$ 101.505.313,64.

O procedimento fiscal teve início com a lavratura do termo de fls. 03/05, cientificado a Sandra Maria Blanco Malago, por via postal, em 07/07/2000, intimando-a a:

[...] apresentar, no prazo de 20 dias corridos, os elementos/esclarecimentos abaixo especificados da empresa ROCK STAR ENTERTAINMENT LTDA, CNPJ 04.853.097/0001-36:

Os documentos a serem apresentados se referem ao período de 2005 a 2007

1 - Livros Diário e Razão (Lucro Real)

2 - Livro Registro de Apuração do ISS

3 - Contrato Social e alterações

4 - DCTF

5 - Extrato de contas bancárias e de aplicações financeiras.

Alertou-se, naquela ocasião, que *outros elementos poderão ser solicitados no decorrer da ação fiscal, que o não atendimento no prazo ensejaria a aplicação da multa gravada conforme artigo 959 do RIR/99*, bem como *lançamento com as informações que se dispuser (art. 845 do RIR/99)*.

Na seqüência dos autos consta Termo de Verificação Fiscal que assim contextualiza as apurações da autoridade lançadora:

No exercício das funções inerentes ao cargo de Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil, na ação fiscal instaurada na empresa ROCK STAR ENTERTAINMENT LTDA - baixada, CNPJ 04.853.097/0001-36, em cumprimento à determinação do MPF Nº 08.1.90.00-2009-03922-7, constatamos a omissão de receita decorrente dos créditos efetuados em contas bancárias, no período de 2005 a 2007, sem comprovação da correspondente origem.

O início da auditoria deu-se após a lavratura do Termo de Início do Procedimento Fiscal de 26/08/2009, onde intimou-se a empresa a comprovar a origem dos valores creditados/depositados em suas contas correntes, bem como os documentos hábeis e idôneos, coincidentes em data e valor, que comprovassem a movimentação financeira, relativa ao período citado.

Também foi emitido o Termo de Início do Procedimento Fiscal de 30/06/2010 em nome de SANDRA MARIA BRANCO MALAGO, CPF 903.957.358-15, sócia gerente da empresa ROCK STAR ENTERTAINMENT LTDA.

Tendo o contribuinte dado baixa de seu CNPJ na Secretaria da Receita Federal do Brasil e arquivado o Distrato Social na Junta Comercial do Estado de São Paulo - JUCESP, o Auto de Infração e demais documentos, serão emitidos em nome da

sócia responsável, SANDRA MARIA BRANCO MALAGO. Foi emitido MPF em seu nome N° 08.1.90.00-2010-02145-0.

Após análise desses elementos recebidos, verificamos os fatos a seguir:

I.A) - PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITAS DECORRENTES DOS CRÉDITOS EFETUADOS EM CONTAS BANCARIAS, SEM COMPROVAÇÃO DA ORIGEM

DOS FATOS

1. Para o período de 2005 a 2007, o contribuinte apresentou os extratos bancários das seguintes instituições financeiras:

- Banco Bradesco S.A; e
- Banco Sudameris S.A.

2. Através do Termo de Início do Procedimento Fiscal de 26/08/2009, o contribuinte foi intimado a apresentar os documentos abaixo relacionados, todos relativos ao período de 2005 a 2007:

- 1) Livros Diário e Razão (Lucro Real);
 - 2) Livro Registro de Apuração do ISS;
 - 3) Contrato/Estatuto Social e suas alterações;
 - 4) DCTF;
 - 5) Extratos de contas bancárias e de aplicações financeiras.
3. Foram apresentados pelo contribuinte apenas os extratos bancários e cópia do Distrato Social e Breve Relato da Junta Comercial do Estado de São Paulo, onde consta que a Empresa Rock Star Entertainment Ltda, foi baixada.

4. Após análise do extratos bancários, encontramos os valores a seguir:

CRÉDITOS PARA COMPROVAR ORIGEM	
Mês	Total a Comprovar (R\$)
[...]	[...]
Total 2005	50.341.211,58

CRÉDITOS PARA COMPROVAR ORIGEM	
Mês	Total a Comprovar (R\$)
[...]	[...]
Total 2006	43.465.640,62

CRÉDITOS PARA COMPROVAR ORIGEM	
Mês	Total a Comprovar (R\$)
[...]	[...]
Total 2007	21.740.299,07

5. Em obediência ao determinado no § 3º, do artigo 287 do Decreto n. 3.000/99 - Regulamento do Imposto de Renda, na determinação das receitas omitidas discriminadas no item 4, os créditos foram analisados individualmente conforme planilhas detalhadas por banco, por conta de depósitos, anexadas ao presente termo e sintetizadas em demonstrativos mensais, não considerados os créditos decorrentes de operações de transferências de outras contas da própria pessoa jurídica.

6. As planilhas anexas a este termo de verificação apresentam mensalmente as demonstrações realizadas pelo Banco, de débito e crédito, apenas como demonstração, sem qualquer movimento de valores e que foram excluídos do montante dos créditos diversos. O quadro abaixo mostra um resumo mensal desses anexos, cujos valores foram excluídos dos valores creditados em conta corrente:

VALORES EXCLUÍDOS - ANEXOS	
Mês	Total a Excluir (R\$)
[...]	[...]
Total 2005	4.927.689,91

VALORES EXCLUÍDOS - ANEXOS	
Mês	Total a Excluir (R\$)
[...]	[...]
Total 2006	2.624.186,82

VALORES EXCLUÍDOS - ANEXOS	
Mês	Total a Excluir (R\$)
[...]	[...]
Total 2007	996.862,86

7. O artigo 42 da Lei nº 9.430 de 27/12/96 e artigos 287 e 849 do RIR/99 estabelece o seguinte:

"Art. 42. Caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

§ 1º O valor das receitas ou dos rendimentos omitido será considerado auferido ou recebido no mês do crédito efetuado pela instituição financeira.

§ 2º Os valores cuja origem houver sido comprovada, que não houverem sido computados na base de cálculo dos impostos e contribuições a que estiverem sujeitos, submeter-se-ão às normas de tributação específicas, previstas na legislação vigente à época em que auferidos ou recebidos."

8. Diante dos fatos constatou-se a falta da comprovação de origem dos valores creditados/depositados nas contas bancárias no montante de **R\$ 106.998.411,68**, no período sob exame, presumindo-se omissão de receita, conforme resumo mensal dos créditos/depositos não comprovados no quadro a seguir, obtido a partir do quadro descrito no item 4, deduzindo-se os valores constantes no item 6:

CRÉDITOS SEM COMPROVAÇÃO DE ORIGEM	
Mês	Total a Comprovar (R\$)
[...]	[...]
Total 2005	45.413.521,67

CRÉDITOS SEM COMPROVAÇÃO DE ORIGEM	
Mês	Total a Comprovar (R\$)
[...]	[...]
Total 2006	40.841.453,80

CRÉDITOS SEM COMPROVAÇÃO DE ORIGEM	
Mês	Total a Comprovar (R\$)
[...]	[...]
Total 2007	20.743.436,21

I.B) - OMISSÃO DE RECEITAS DECORRENTES DOS CRÉDITOS EFETUADOS EM CONTAS BANCARIAS. CARACTERÍSTICOS DE OPERAÇÕES COMERCIAIS. SEM COMPROVAÇÃO DA ORIGEM

DOS FATOS

9. O contribuinte não apresentou os livros contábeis (Diário e Razão), assim como qualquer outro documento, exceto os extratos bancários, pelo fato da empresa ter sido baixada tanto em 2007, na Secretaria da Receita Federal do Brasil, assim como na Junta Comercial do Estado de São Paulo.

O quadro abaixo, obtido a partir dos quadros dos anexos e excluídos os valores que não foram creditados como depósitos, demonstra a omissão de receitas de movimentação financeira decorrentes de créditos efetuados em contas bancárias sem comprovação de origem:

MÊS	CRÉDITOS OPERAÇÕES DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS COMPROVAR ORIGEM (1)	VALORES EXCLUÍDOS (2)	DIPJ 2005	RECEITA OMITIDA (1-2-3)
[...]	[...]	[...]	[...]	[...]
Total 2005	50.341.211,58	4.927.689,91	-	45.408.521,67

MÊS	CRÉDITOS OPERAÇÕES DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS COMPROVAR ORIGEM (1)	VALORES EXCLUÍDOS (2)	DIPJ 2005	RECEITA OMITIDA (1-2-3)
[...]	[...]	[...]	[...]	[...]
Total 2006	43.465.640,62	2.624.186,82	-	40.841.453,80

MÊS	CRÉDITOS OPERAÇÕES DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS COMPROVAR ORIGEM (1)	VALORES EXCLUÍDOS (2)	DIPJ 2005	RECEITA OMITIDA (1-2-3)
[...]	[...]	[...]	[...]	[...]
Total 2007	21.740.299,07	996.862,86	-	20.743.436,21

10. Assim sendo, será constituído o crédito tributário decorrente dessa omissão de receita. Ao deixar de informar em sua DIPJ, ano-base 2005, 2006 e 2007, receitas provenientes de operações financeiras, conforme demonstrado acima.

II - DO VALOR TRIBUTÁVEL

11. O valor tributável é o decorrente das infrações descritas nos itens I.A e I.B precedentes, considerado:

[quadros idênticos aos anteriores, com exceção dos períodos de 2005, que totalizam receita omitida de R\$ 45.413.521,67]

12. Diante do exposto, foi constituído o respectivo crédito tributário relativo ao IRPJ e seus Reflexos, perfazendo o montante de R\$ 101.505.313,64, incluídos multa e juros.

III - DA BASE LEGAL**IRPJ**

Art. 24 da Lei nº 9.249/95; arts. 25 e 42 da Lei nº 9.430/96; arts. 287, 528 e 849 do Decreto n. 3.000 - RIR/99.

CSLL

Arts 2º e §§, da Lei nº 7.689/88; Art. 19 da Lei nº 9.249/95; Art. 24 da Lei nº 9.249/95; Art. 29 da Lei nº 9.430/96; Art. 6º da Medida Provisória nº 1.858/99 e suas reedições.

PIS

Arts. 1º e 3º da Lei Complementar nº 7/70; art. 24, § 2º, da Lei nº 9.249/95;

Arts. 2º, inciso I, 8º, inciso I, e 9º da Lei nº 9.715/98; Arts. 2º e 3º, da Lei nº 9.718/98; arts 2º, inciso I, alínea "a" e parágrafo único, 3º, 10, 22, 51 e 91 do Decreto nº 4.524/02.

COFINS

Arts. 1º da Lei Complementar nº 70/91; art. 24, § 2º, da Lei nº 9.249/95; Arts. 1º, 3º e 8º, da Lei nº 9.718/98, com as alterações da Medida Provisória nº 1.807/99 e suas reedições, com as alterações da Medida Provisória nº 1.858/99 e suas reedições; arts 2º, inciso II e parágrafo único, 3º, 10, 22, 51 e 91 do Decreto nº 4.524/02.

IV – ENCERRAMENTO

13. Encerramos a ação fiscal com a lavratura do presente auto de infração em que este termo é parte integrante. A ação fiscal restringiu-se somente ao período mencionado no preâmbulo, motivo pelo qual ressalvamos o direito da Fazenda Nacional de proceder a novas verificações, para o mesmo período, diante de fatos supervenientes. Fica válido o correspondente Mandado de Procedimento Fiscal para os demais procedimentos processuais.

O Termo de Verificação Fiscal é acompanhado de:

- *Planilha do Movimento Mensal dos Valores Debitados em Conta Corrente*, totalizando mensalmente os valores movimentados em *HSBC, Panamericano, Itaú, Bradesco, Sudameris, CEF, ABN-Real e Sofisa*;
- *Movimentação Bancária*, individualizando os depósitos bancários e identificando aqueles que não foram excluídos pela Fiscalização;
- Demonstrativo que compara totais mensais apurados na movimentação junto aos Bancos Bradesco e HSBC, sem identificação da natureza dos valores demonstrados;
- *Total Mov. Bancária – Crédito*, reunindo os totais mensais de depósitos créditos nas contas correntes mantidas nos Bancos Bradesco e Sudameris;
- Demonstrativo que soma totais mensais apurados em movimentação junto aos Bancos Bradesco e Sudameris sem identificação da natureza dos valores demonstrados;
- *Total Mov. Bancária*, reunindo os totais mensais de depósitos bancários verificados em *HSBC, Panamericano, Itaú, Bradesco, Sudameris, CEF, ABN-Real e Sofisa* e os totais dos valores não excluídos pela Fiscalização (em duplicidade);

- Demonstrativos que comparam totais mensais que resultam em uma diferença, cuja natureza não é identificada (em duplicidade).

Os autos de infração expressam a apuração de lucro real e base de cálculo da CSLL em apuração trimestral, mediante aplicação das alíquotas de 15% (e adicional) e 9%, respectivamente, sobre as receitas omitidas, bem como a apuração de Contribuição ao PIS e COFINS em sistemática não-cumulativa mensal, mediante aplicação das alíquotas de 1,65% e 7,6%, respectivamente, sobre as receitas omitidas. A multa aplicada foi de 75%.

Registre-se os autos de infração apresentam enquadramento legal distinto daquele indicado no Termo de Verificação Fiscal, qual seja:

- IRPJ: Art. 24 da Lei nº 9.249/95; Arts. 249, inciso II, 251 e parágrafo único, 278, 279, 280, e 288, do RIR/99;

- Contribuição ao PIS: Arts. 1º, 3º e 4º da Lei nº 10.637/02;

- COFINS: Arts. 1º, 3º e 5º da Lei nº 10.833/03;

- CSLL: Art. 2º e §§, da Lei nº 7.689/88; Art. 24 da Lei nº 9.249/95; Art. 1º da Lei nº 9.316/96 e art. 28 da Lei nº 9.430/96; Art. 37 da Lei nº 10.637/02.

Consta da decisão recorrida a seguinte síntese da impugnação:

Cientificado, em 24/08/2010, por via postal, conforme AR de fls. 125, o contribuinte apresentou em 22/09/2010, a impugnação de fls. 128/134, acompanhada dos documentos de fls. 135/173, com as alegações abaixo sintetizadas.

Teria ocorrido a decadência do direito de lançar, para o período de janeiro a julho de 2005, de acordo com o art. 150 do CTN.

O auto de infração seria nulo por erro de identificação do sujeito passivo, pois foi lavrado em nome da sócia Sandra Maria Branco Malago, e os supostos fatos geradores teriam ocorrido em nome da pessoa jurídica Rock Star Entertainment Ltda.

Não teria havido omissão de receitas por parte da empresa Rock Star Entertainment Ltda., e ainda que tivesse havido não poderia ter sido considerada como lucro real o total das receitas, mas sim deveria ter sido considerado o lucro arbitrado, pois o total das receitas não teria sido lucro.

Não poderia ter sido efetuado o lançamento sobre os extratos bancários, pois não teriam sido consideradas as transferências de valores entre contas bancárias da empresa, também não teriam sido considerados os empréstimos contraídos junto às instituições financeiras.

Tendo sido considerados diversos valores que não seriam créditos reais, necessário se faria uma revisão da base de cálculo, requerendo-se assim uma perícia para correção desses valores.

A tributação reflexa só poderia decorrer após o transito em julgado do processo principal ou matriz.

A Turma julgadora rejeitou estes argumentos aduzindo que:

- O prazo decadencial para formalização do lançamento seria regido pelo art. 173 do CTN, na medida em que não houve pagamento. Assim, não se verificaria a decadência relativamente às apurações de 2005, na medida em que o lançamento foi formalizado em 24/08/2010.
- Inexistiria nulidade pois *o trabalho fiscal está evidenciado pelas várias intimações feitas à contribuinte, ao longo do período em que esteve sob fiscalização, não se vislumbrando quaisquer atos ou omissões do autuante que tivessem obstaculizado sua produção de provas*. Demais disto, o lançamento atende ao art. 142 do CTN e art. 9º do Decreto nº 70.235, de 1972, bem como ao princípio da motivação do ato administrativo, presente no art. 2º da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999.
- Inexistiria, também, erro de identificação do sujeito passivo, pois a extinção por liquidação voluntária enseja a responsabilidade de terceiros prevista no art. 134, inciso VII, do CTN, especialmente porque a empresa extinta era uma sociedade limitada de pessoas. Acrescentou que a sócia atuada *consta nos sistemas de controle da RFB*.
- Rejeitou a alegação de que não poderiam ser tributados os depósitos bancários, pois a tributação recai sobre *a omissão de receitas representada pelos recursos, de origem não comprovada, que ingressaram na conta bancária do contribuinte*. Também se opôs à pretensão de que fossem segregados valores movimentados e procedido o arbitramento dos lucros, pois uma vez não comprovada a origem dos depósitos legais estabelece-se a presunção legal e a inversão do ônus da prova.

Cientificada da decisão de primeira instância em 31/05/2011 (fl. 238), a contribuinte interpôs recurso voluntário, tempestivamente, em 28/06/2011 (fls. 248/256), no qual reprisa os argumentos apresentados na impugnação.

Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA

A deficiente instrução dos autos dificulta a formação de convencimento acerca de alguns aspectos questionados pela interessada em sua defesa:

- Não é possível aferir se a autoridade lançadora, de fato, excluiu transferências bancárias entre contas de mesma titularidade, pois vários depósitos com históricos mencionando a existências de transferências foram considerados como de origem não comprovada, e **os extratos bancários não constam dos autos**, impedindo a verificação da existência de débitos de mesmo valor, na mesma data, em outra conta bancária mantida pela interessada;
- A autoridade lançadora afirma que a autuada seria sócia gerente da empresa ROCK STAR ENTERTAINMENT LTDA, mas **não junta o distrato social e não tece maiores considerações para fundamentar sua conclusão de que deveria ela figurar como sujeito passivo** da presente exigência;
- Atos societários provavelmente apresentados por ocasião da impugnação indicam que a autuada, juntamente com SONIA MARIZA BRANCO, teriam ingressado como sócias e gerentes da ROCK STAR ENTERTAINMENT LTDA em 15/12/2004, assim permanecendo nas alterações contratuais ocorridas em 08/03/2005, 18/07/2005, 22/09/2006 e 12/04/2007. Acompanha estes documentos **o distrato social de 12/02/2007, registrado em 09/08/2007**, na qual cada sócia recebe o valor equivalente a suas quotas sociais e declaram inexistir ativo ou passivo a exigir processo de liquidação, e atribuindo à autuada a guarda *de todos os livros e documentos da sociedade* dissolvida. De outro lado, **a autuação leva em conta depósitos bancários ocorridos até dezembro/2007**, ou seja, alcançando períodos posteriores à dissolução da sociedade;
- A autoridade lançadora indica que a ROCK STAR ENTERTAINMENT LTDA teria sido intimada a comprovar a origem dos valores creditados/depositados em suas contas correntes, mas **não junta prova desta intimação para aferir-se a sua eficácia quanto à inversão do ônus da prova em desfavor da autuada**.

Eventualmente outros elementos de prova poderiam existir, e a irregularidade limitar-se-ia à falta de sua juntada aos autos. Porém, desnecessário se faz perquirir da validade formal do lançamento, ou da regular identificação do sujeito passivo, pois é possível decidir a questão, no mérito, em favor da autuada, consoante autoriza o Decreto nº 70.235/72:

Art. 59. São nulos:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 15/05/2012 por EDELI PEREIRA BESSA, Assinado digitalmente em 15/05/2012

por EDELI PEREIRA BESSA, Assinado digitalmente em 03/10/2012 por VALMAR FONSECA DE MENEZES

Impresso em 19/08/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

[...]

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993)

De fato, não há dúvida que os livros contábeis e fiscais não foram apresentados à Fiscalização. A autoridade fiscal afirma que intimação dirigida à ROCK STAR ENTERTAINMENT LTDA não foi atendida e há, nos autos, prova de que a autuada, responsável pela escrituração daquela pessoa jurídica após sua dissolução, também foi intimada à apresentar os Livros Diário e Razão. O parágrafo nº 9 do Termo de Verificação Fiscal atesta que *o contribuinte não apresentou os livros contábeis (Diário e Razão).*

De outro lado, o IRPJ e a CSLL incidem sobre o lucro da empresa, e, desta forma, não se pode admitir a aplicação direta da alíquota sobre as receitas apuradas, sem a prévia determinação da base tributável, como aqui fez a autoridade lançadora, ao formalizar tais exigências na sistemática do lucro real trimestral.

O lucro, riqueza tributável pelo IRPJ e pela CSLL, pode ser determinado a partir dos registros contábeis ou de forma presumida. A primeira delas, considerando todas as operações do contribuinte, sofrerá os ajustes determinados em lei e resultará no lucro real e na base de cálculo da CSLL, sobre os quais incidirão os tributos mencionados.

Neste sentido, a lei exige que a escrituração do contribuinte abranja todas as suas operações e os resultados apurados em suas atividades no território nacional. Em caso de opção pelo lucro real, tal escrituração deve estar reproduzida nos Livros Diário e Razão, e ainda ser suportada pelas informações escrituradas nos livros fiscais especificados na legislação fiscal.

Logo, a tributação segundo a sistemática do lucro real não pode prescindir da escrituração contábil e fiscal.

Diante desses elementos, há que se reconhecer a perfeita subsunção dos fatos apurados pela fiscalização à hipótese legal de arbitramento da base de cálculo do tributo, definida no art. 148 do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966), *in verbis*:

Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial. (negrejou-se).

Conforme bem elucidado por Maria Rita Ferragut *in* Presunções no Direito Tributário, Dialética, São Paulo, 2001, p. 137/152, a palavra arbitramento foi utilizada neste contexto na acepção de base de cálculo substitutiva, ou seja, de substituição da base de cálculo

originalmente prevista na legislação – correspondente à perspectiva mensurável do critério material da regra-matriz de incidência tributária construído a partir do texto constitucional – por uma outra, *subsidiária*, em virtude da **inexistência de documentos fiscais, ou da impossibilidade destes fornecerem critérios seguros para a mensuração do fato**. Nestes casos, a base de cálculo substitutiva visa possibilitar a prova indireta da riqueza manifestada no fato jurídico.

Decorre daí que caracterizada a falta de apresentação da escrituração comercial e fiscal, determina a Lei que a base de cálculo originalmente prevista na legislação (lucro real) seja substituída por uma outra legalmente prevista (lucro arbitrado) e, nas palavras da autora (p. 138/139):

Parece-nos inequívoca a existência de vinculação na função administrativa de constatar de forma direta ou indireta a ocorrência do fato jurídico tributário. Vinculado, também, é o dever de arbitrar, ao passo que discricionário é o procedimento administrativo que, com base em juízo próprio, elege como base de cálculo uma das grandezas possíveis previstas na Lei.

A questão da discricionariedade torna-se relevante quando nos deparamos com a ocorrência de fato jurídico descritor de evento típico provado de forma direta ou indireta, mas que não permite a identificação da grandeza daquilo que a Lei dispõe como sendo a base de cálculo, ensejando assim a aplicação do ato-norma de arbitramento. (negrejou-se).

Nestes termos, a impossibilidade de comprovação direta da base de cálculo originária é condição necessária e suficiente para a aplicação do arbitramento. Arbitrar a base de cálculo do tributo, nestes casos, é dever-poder da Administração Tributária, previsto no anteriormente transcrito art. 148 do CTN.

A referendar o entendimento acima esposado, as disposições da legislação infra-constitucional e infra-legal, ao disciplinar as hipóteses de cabimento do arbitramento da base de cálculo, assim dispõem, *in verbis*:

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

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 indícios de fraude ou conter vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para:

a) identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária; ou

b) determinar o lucro real.

III – o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal [...];

VII – o contribuinte não mantiver, em boa ordem e segundo as normas contábeis recomendadas, livro Razão ou fichas utilizados para resumir e totalizar, por conta ou subconta, os lançamentos efetuados no Diário”.(art. 47 da Lei n.º 8.981, de 20 de janeiro de 1995 – negritos acrescidos).

Portanto, em face da legislação em vigor, demonstrada a falta de apresentação da escrituração comercial e fiscal, a imputação de omissão de receitas somente se

sustenta sob as regras do lucro arbitrado, devendo ser cancelada a presente exigência, no que se refere ao IRPJ e à CSLL, por ter sido formulada segundo a sistemática do lucro real trimestral.

Melhor sorte não merecem as exigências de Contribuição ao PIS e da COFINS, porque aplicada, nos lançamentos, a sistemática não-cumulativa, como evidenciam a aplicação das alíquotas de 1,65% e 7,60% para determinação do valor devido, bem como o enquadramento legal ali adotado. Em sentido contrário dispõem as Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, que limitam esta forma de apuração às pessoas jurídicas tributadas pelo imposto de renda com base no lucro real:

Lei nº 10.637, de 2002:

Art. 8º Permanecem sujeitas às normas da legislação da contribuição para o PIS/Pasep, vigentes anteriormente a esta Lei, não se lhes aplicando as disposições dos arts. 1º a 6º:

[...]

II – as pessoas jurídicas tributadas pelo imposto de renda com base no lucro presumido ou arbitrado;

[...]

Lei nº 10.833, de 2003:

Art. 10. Permanecem sujeitas às normas da legislação da COFINS, vigentes anteriormente a esta Lei, não se lhes aplicando as disposições dos arts. 1º a 8º:

[...]

II - as pessoas jurídicas tributadas pelo imposto de renda com base no lucro presumido ou arbitrado;

[...]

Evidenciada a sujeição da pessoa jurídica que praticou os fatos geradores à tributação na sistemática do lucro arbitrado, impróprias também se mostram as exigências de COFINS e de Contribuição ao PIS na sistemática não-cumulativa.

Por estas razões, o presente voto é no sentido de DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, e cancelar os lançamentos aqui veiculados.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA – Relatora

Processo nº 19515.002492/2010-86
Acórdão n.º **1101-00.734**

S1-C1T1
Fl. 279

CÓPIA