



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

Processo n° 19515.005419/2009-22
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1201-002.467 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 18 de setembro de 2018
Matéria Omissão de receitas
Recorrente ALPHANTARES SERVIÇOS DE SEGURANÇA LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2005

OMISSÃO DE RECEITAS. CRÉDITOS EM CONTA BANCÁRIA DE ORIGEM INCOMPROVADA.

Caracterizam receitas omitidas os valores creditados em conta bancária em relação aos quais o titular, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos.

ARBITRAMENTO DO LUCRO.

O arbitramento de ofício de lucro é medida extrema que deve ser adotada quando restar inviabilizada a apuração da base de cálculo do tributo por intermédio do lucro real ou do lucro presumido (conforme o caso). É aplicável pela autoridade tributária conforme determinação legal.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

CSLL - Decorrendo a exigência da CSLL do mesmo fato que fundamentou o lançamento do IRPJ, deve ser adotada, a mesma decisão proferida para o imposto de renda em face da estreita relação de causa e efeito.

PIS e Cofins - As empresas prestadoras de serviços de vigilância patrimonial e de transporte de valores de que trata o art. 10 da Lei nº 7.102, de 1983, estão no regime cumulativo, ainda que tributadas pelo lucro real. Adotado pela autoridade fiscal o regime não-cumulativo ao qual não se sujeita a contribuinte, resta incabível a autuação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar parcial provimento ao recurso voluntário para reduzir o adicional do IRPJ do 3º e 4º trimestre de 2005, conforme demonstrado no tópico 2.3 do voto e cancelar as autuações do Programa de

Integração Social (PIS) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), tratadas no tópico 2.4 do voto. Vencidos os conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli, Rafael Gasparello Lima e Gisele Barra Bossa que votaram para afastar o IRPJ e CSLL por entenderem que deveria haver o arbitramento do lucro.

(assinado digitalmente)

Ester Marques Lins de Sousa - Presidente e Relatora

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Ester Marques Lins de Sousa, Eva Maria Los, Luis Fabiano Alves Penteado, José Carlos de Assis Guimarães, Luis Henrique Marotti Toselli, Rafael Gasparello Lima, Paulo Cezar Fernandes de Aguiar e Gisele Barra Bossa.

Relatório

Por economia processual e considerar pertinente adoto o relatório da decisão recorrida (fls.1891/1892) que a seguir transcrevo:

O processo trata de exigência de crédito tributário de IRPJ – imposto de renda pessoa jurídica (fls. 1.723) apurado segundo o regime de tributação pelo lucro real nos quatro trimestres do ano-calendário 2005, com multa de ofício de 75% prevista no art. 44, I, da Lei 9.430/1996.

A descrição dos fatos está detalhada no "Termo de Constatação" (TC, fls.1.618). No item "03. DAS INFRAÇÕES OBSERVADAS E SUAS FUNDAMENTAÇÕES LEGAIS" há indicação de 2 infrações, a saber:

i) omissão de receitas decorrente de depósitos bancários sem comprovação de origem com suporte na presunção do art. 42 da Lei 9.430/1996; e

ii) omissão de receitas – insuficiência de declaração/recolhimento, nos termos do art. 24 da Lei 9.249/1995.

Segundo a Autoridade Fiscal, a segunda infração "decorre de constatação, no caso em tela, baseada na escrituração contábil", não se confundindo, portanto, com a omissão presumida do item "i".

A exigência também abrange, como tributação reflexa, CSLL – contribuição social sobre o lucro líquido (fls. 1.746), PIS – programa de integração social (fls.1.732) e Cofins – contribuição para financiamento da seguridade social (fls. 1.740), todos com multa de ofício de 75%.

Consta do "Termo de RE-RATIFICAÇÃO" (TR, fls. 1.716) informação de substituição dos autos de infração de fls. 1.685/1.713 pelos acima referidos "de modo a corrigir a

periodicidade no cálculo das contribuições para o PIS e Cofins de trimestral para mensal".

Novo prazo de impugnação foi aberto em consequência da alteração promovida.

Cientificada do TR em 28/12/2009 (fls. 1.753), a contribuinte autuada apresentou impugnação no dia 22 do mês seguinte, subscrita por seu advogado (fls. 1.756).

Preliminarmente, suscitou a nulidade do lançamento em razão de (i) extinção do MPF antes da lavratura dos Autos de Infração, (ii) ocorrência de cerceamento de direito de defesa por ausência de motivação, (iii) inconstitucionalidade do art. 6º da LC 105/2001 e irregularidade na emissão da RMF em razão de ausência de embarço.

No mérito, alegou ter escriturado todas as notas fiscais (NF) no livro próprio de registro de notas fiscais de serviços.

Na sua interpretação, a prova da origem dos depósitos não deve se vincular a valores exatos, mas a valores aproximados, "na medida em que é comum em questões negociais" haver descontos, juros, etc.

Na maior parte, a movimentação financeira teria origem nas NF emitidas.

A autuação representaria flagrante bis in idem por tributar receitas já submetidas à tributação, representadas por NF confirmadas no Diário e ingressadas no seu caixa. A autuação teria fundamento no valor de R\$ 222.235,27.

Uma pequena parcela da movimentação financeira seria representada por depósitos de sócios que formavam o quadro societário da época dos fatos, atualmente composto por outras pessoas. Em razão disso e do sigilo fiscal, esteve impedida de apresentar os comprovantes de depósitos de ex-sócios. Tal movimentação deveria ter a origem reconhecida.

A Autoridade Fiscal deveria ter arbitrado o lucro por resultar em tributação menos gravosa, em observância do art. 112 do CTN.

Afirmou que a sua atividade pressupõe a apuração de PIS e Cofins pelo regime cumulativo da Lei 9.718/1998 conforme art. 8º, I, da Lei 10.637/2002 c/c art. 10, I, a Lei 10.833/2003.

Requeru a conversão do julgamento em diligência para solicitação aos bancos dos extratos bancários dos ex-sócios, realização de perícia para confronto minucioso dos valores e solicitação aos seus clientes dos livros Diário e movimentações bancárias para confirmação das suas alegações.

As folhas dos autos estão indicadas conforme a numeração atribuída pelo sistema "e-processo".

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento (4ª Turma/ DRJ/Recife/PE) julgou improcedente a impugnação em decisão proferida no Acórdão nº 11-56.495, de 22 de junho de 2017, assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2005

OMISSÃO DE RECEITAS. CRÉDITOS EM CONTA BANCÁRIA DE ORIGEM INCOMPROVADA. Caracterizam receitas omitidas os valores creditados em conta bancária em relação aos quais o titular, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos.

AFASTAMENTO DA FORMA DE TRIBUTAÇÃO ADOTADA NO AUTO DE INFRAÇÃO (LUCRO REAL) PELO JULGADOR ADMINISTRATIVO POR ENTENDER DEVIDO O ARBITRAMENTO.IMPOSSIBILIDADE.

A tomada de decisão quanto ao arbitramento de ofício cabe à autoridade fiscal lançadora quando presentes uma ou mais das situações descritas no art. 530 do RIR/99, estando sujeita a sua validação pelo colegiado de julgamento administrativo na hipótese de instauração de contencioso onde tal forma de tributação seja expressamente contestada. Aos julgadores administrativos compete apenas avaliar se os fatos jurídicos postos pela autoridade lançadora como justificadores do arbitramento se prestam para tanto. Por outro lado, não cabe ao colegiado administrativo se posicionar pelo arbitramento do lucro quando tal medida extrema não tenha sido adotada pela autoridade fiscal, de forma a afastar exigência de tributo calculado pela autoridade fiscal autuante a partir do lucro real ou lucro presumido, conforme o caso.

Assunto: Outros Tributos ou Contribuições.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2005

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

A decisão relativa ao auto de infração matriz deve ser igualmente aplicada no julgamento dos autos de infração decorrentes ou reflexos, uma vez que os lançamentos, matriz e reflexo, estão apoiados nos mesmos elementos de convicção.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2005

PRESTADORAS DE SERVIÇO DE SEGURANÇA. PJ TRIBUTADA PELO LUCRO REAL. REGIME NÃO CUMULATIVO.

As pessoas jurídicas prestadoras de serviço de segurança, tributadas pelo lucro real, estão sujeitas ao regime não

cumulativo para a determinação da base de cálculo da contribuição.

OMISSÃO DE RECEITAS. TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

Relativamente a esta matéria, a decisão relativa ao auto de infração matriz deve ser igualmente aplicada no julgamento dos autos de infração decorrentes ou reflexos, uma vez que os lançamentos, matriz e reflexo, estão apoiados nos mesmos elementos de convicção.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2005

PRESTADORAS DE SERVIÇO DE SEGURANÇA. PJ TRIBUTADA PELO LUCRO REAL. REGIME NÃO CUMULATIVO.

As pessoas jurídicas prestadoras de serviço de segurança, tributadas pelo lucro real, estão sujeitas ao regime não cumulativo para a determinação da base de cálculo da contribuição.

OMISSÃO DE RECEITAS. TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

Relativamente a esta matéria, a decisão relativa ao auto de infração matriz deve ser igualmente aplicada no julgamento dos autos de infração decorrentes ou reflexos, uma vez que os lançamentos, matriz e reflexo, estão apoiados nos mesmos elementos de convicção.

A contribuinte cientificada da mencionada decisão em 06/07/2017, conforme o Aviso de Recebimento (AR), e-fl.1.900, interpôs recurso voluntário, e-fls.1903/1943 ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais CARF, em 04/08/2017, conforme o Termo de solicitação de juntada, e-fls.1.902.

A recorrente segregou sua defesa nos seguintes tópicos, e, no essencial, repete as mesma alegações expendidas na impugnação, a saber:

Da inexistência de omissão de receitas;

Do erro na escolha da sistemática de apuração do IRPJ e da CSLL;

Do erro de apuração do IRPJ e da CSLL

PIS e COFINS;

Da nulidade do lançamento.

É o relatório.

Voto

Conselheira Ester Marques Lins de Sousa - Relatora

O recurso voluntário apresentado é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235/72. Dele conheço.

Conforme relatado, a recorrente segregou sua defesa topicamente, cujas matérias serão analisadas na ordem em que apresentada pela recorrente.

2.1 DA INEXISTÊNCIA DE OMISSÃO DE RECEITAS

A recorrente alega ser equívoco do fisco ao concluir que a autuada cometeu infrações referentes à omissão de receitas decorrente de depósitos bancários sem comprovação de origem, bem como omissão de receitas decorrente de receitas contabilizadas e não oferecidas à tributação. Portanto, *"considerando que a maior parte do crédito tributário exigido no Auto de Infração está relacionada com a presunção de omissão de receitas decorrente de créditos em conta bancária sem comprovação de origem, a defesa, se atem a este ponto."*

Discorda do fisco entender que a maior parte das movimentações financeiras não possuem comprovação da origem, pois, *os valores constantes nas contas bancárias aproximam-se muito dos valores das notas fiscais apontadas no livro de registro, sendo injusto desconsiderar tal fato.*

E continua:

Em que pese exista uma diferença entre o montante das receitas contabilizadas e os valores oferecidos à tributação, não se pode olvidar que os valores contabilizados a título de receitas se aproximam muito dos valores dos créditos em conta bancária supostamente sem origem.

Inclusive, é de se presumir que os valores contabilizados a título de receitas sejam objetos de movimentação bancária, seja por meio de depósitos ou cheques, de forma que não é nenhuma surpresa que o valor da receita contabilizada pela Recorrente seja tão próximo dos valores das movimentações bancárias fiscalizados.

...

Ocorre que a prova da origem das movimentações bancárias não deve estar vinculada a demonstração minuciosa como o fisco pretende, pois assim seria muito fácil desqualificar as receitas objeto de notas fiscais emitidas pelas empresas, tendo em vista que as movimentações financeiras muitas vezes não têm consonância "exata" com os documentos fiscais, na medida em que é comum, por questões negociais, (i) a concessão de descontos comerciais, (ii) redução de valores quando do recebimento à vista e/ou antecipados, (iii) a cobrança de juros em caso de pagamentos de longo prazo ou em casos de atrasos, (iv) diferenças de valores recebidos por ocasião de retenções de tributos nas fontes pagadoras, etc.

Portanto, é inaceitável a forma como o fisco presumiu a omissão de receitas, pois é um absurdo não considerar, dentre as movimentações financeiras, o total das notas fiscais emitidas pela Recorrente, eis que os valores das notas fiscais emitidas e os valores dos créditos em conta bancária considerados omissos são muito próximos.

Dessa forma, considerando que as notas fiscais contabilizadas correspondem com os créditos em conta bancária fiscalizados, e que a maior parte das receitas contabilizadas foram oferecidas à tributação, conclui-se que a autuação por omissão de receitas decorrente de movimentações bancárias revela flagrante "bis in idem", uma vez que os valores creditados nas contas bancárias já foram oferecidos à tributação.

Como se vê, a Recorrente no recurso voluntário apenas repete o que já dissera na impugnação, porém não há qualquer demonstração e/ou comprovação da inexistência dos depósitos ou exclusão/devolução de depósitos efetuados.

Com efeito, as justificativas trazidas pela defendente não devem prevalecer sobre a presunção de omissão de receita a partir dos depósitos bancários.

A Auditoria-Fiscal relata detalhadamente no Termo de Constatação Fiscal (fls.1.610), o procedimento de que resultou a autuação:

Conforme já exposto nos itens "02.15" e "02.17" anteriores foram apuradas omissões de receitas originárias tanto de créditos bancários de origem não comprovada como de créditos escriturados, porém não oferecidos à tributação.

É importante observar que as receitas registradas no livro de Registro de Notas Fiscais de Serviços Prestados, as quais devem ser oferecidas à tributação (base da segunda infração - item "02.17"), não se confundem, NEM parcialmente, com as receitas omitidas decorrentes de depósito bancário NAO comprovado (base da primeira infração - item "02.15"), uma vez que os créditos bancários cuja origem foi demonstrada foram separados (excluídos) das receitas que o contribuinte não logrou êxito em comprovar sua origem.

Desse modo, apuramos duas infrações distintas, a saber:

-i) omissão de receitas decorrentes de depósitos bancários não escriturados fundamentado no art. 42 da Lei no 9.430/1996;

-ii) insuficiência de declaração/recolhimento, fundamentado no art.240, da Lei no 9.249/95.

Observe-se que na primeira infração a omissão de receita é presumida por disposição legal.

No segundo caso, a omissão de receita decorre de constatação, no caso em tela, baseada na escrituração contábil, não se

confundindo, portanto, com a presunção de omissão de trata o item "i".

Importa ressaltar que a infração descrita no item "ii", encontra-se demonstrada no "Anexo 11 - Diferença entre a receita registrada contabilmente e a receita oferecida a tributação", fls.1.667, e, "Anexo 12 - Demonstrativo de Apuração do Lucro REAL: ano-calendário 2005", fls.1.668, não havendo clara discordância da recorrente.

Sobre a omissão de receitas decorrentes de depósitos bancários não escriturados, a Lei 9.430/96 (art.42 e §§) disciplina o tratamento tributário conferido à movimentação bancária dos contribuintes de imposto de renda, *verbis*:

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.

§ 3º Para efeito de determinação da receita omitida, os créditos serão analisados individualizadamente, observado que não serão considerados:

I - os decorrentes de transferências de outras contas da própria pessoa física ou jurídica;

...

Com efeito, caracterizam-se como omissão de receita ou de rendimento, por presunção legal - *juris tantum* - 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. Cabe ao contribuinte desfazer a presunção legal com documentação própria e individualizada que justifique os ingressos ocorridos em suas contas correntes de modo a garantir que os créditos/depósitos bancários não constituem fato gerador do tributo devido, haja vista que pela mencionada presunção, a sua existência (créditos/depósitos bancários), desacompanhada da prova da operação que lhe deu origem, espelha omissão de receitas, justificando-se sua tributação a esse título.

O dispositivo legal, inverteu o ônus da prova ao atribuir ao contribuinte o ônus de provar que valores creditados não se referem a receitas omitidas. A presunção criada a favor do fisco não afasta a tese de que, em princípio, depósitos bancários não representam, por si só, disponibilidade econômica de rendimentos. Faz mister, porém, esclarecimento com provas por parte do contribuinte e, na espécie, a Recorrente desperdiçou a oportunidade a ele concedida para tanto, por meio do Termo de Intimação nº 5, cientificado à fiscalizada em 05/11/2008, conforme o Termo de Verificação Fiscal, e-fls.1604/1610.

Trata-se, portanto, de presunção legal, onde a lei determina que, ocorrida a situação fática (créditos em conta de depósito sem comprovação de origem), pode-se presumir, até prova em contrário (esta a cargo do contribuinte), a ocorrência do fato a ser provado (omissão de receita).

É preciso salientar que a Lei nº 9.430/96, ao contrário do procedimento aventado pela interessada/Recorrente, permite à autoridade fiscal perquirir junto ao contribuinte qual a origem daqueles depósitos ou investimentos existentes em suas contas bancárias sendo que a ausência da comprovação de sua origem faz presumir tratar-se de omissão de receitas próprias da atividade da pessoa jurídica.

As receitas omitidas apuradas com fundamento na presunção legal instituída pelo artigo 42 da Lei nº 9.430/96, baseada nos depósitos bancários com recursos de origem não comprovada, são considerados, por presunção, como receita bruta da pessoa jurídica não oferecida à tributação mas não significa que as receitas escrituradas comprovam (por presunção) a origem daqueles depósitos ou investimentos existentes em suas contas bancárias.

É o que se depreende das súmulas CARF:

Súmula CARF N° 26

A presunção estabelecida no art. 42 da Lei nº 9.430/96 dispensa o Fisco de comprovar o consumo da renda representada pelos depósitos bancários sem origem comprovada

Súmula CARF N° 30

Na tributação da omissão de rendimentos ou receitas caracterizada por depósitos bancários com origem não comprovada os depósitos de um mês não servem para comprovar a origem de depósitos havidos em meses subseqüentes.

Assim, correta a autuação na medida em que, intimado o contribuinte a comprovar a origem dos recursos utilizados em relação aos valores creditados nas contas bancárias discriminadas no Termo de Verificação Fiscal e, na ausência de tal comprovação foram os mesmos valores tributados como receita omitida, em consonância com o artigo 42 da Lei nº 9.430/96.

2.2 DO ERRO NA ESCOLHA DA SISTEMÁTICA DE APURAÇÃO DO IRPJ E DA CSLL

A recorrente na impugnação argúi que a Autoridade Fiscal deveria ter arbitrado o lucro por resultar em tributação menos gravosa, em observância do art. 112 do CTN; já em sede recursal argúi que a Autoridade Fiscal deveria ter arbitrado o lucro, pois, *não mantendo os registros fiscais e contábeis nos moldes que orientam a legislação brasileira, recai nas hipóteses de arbitramento estabelecidos pelo art. 530 do RIR/99.*

De acordo com o Auto de Infração a autoridade fiscal fundamentou a exigência na omissão de receitas e, para fins de apuração, adotou o lucro real como base de cálculo do IRPJ, tal como informado pelo contribuinte em sua DIPJ/2006 (fls.1603):

Conforme consta da DIPJ-2006 (ano-calendário 2005) entregue em 12/11/2007 (ND 1418295) o contribuinte fiscalizado optou

pelo regime de tributação com base no LUCRO REAL apurado TRIMESTRALMENTE.

É de se notar que na referida DIPJ o interessado não informou receita alguma no ano de 2005.

Consoante o art. 219 do RIR/99 a base de cálculo do IRPJ é o lucro real, presumido ou arbitrado, sendo esta última opção em decorrência de determinação legal, a teor do art.530 do RIR/99 :

Art. 219. A base de cálculo do imposto, determinada segundo a lei vigente na data de ocorrência do fato gerador, é o lucro real (Subtítulo III), presumido (Subtítulo IV) ou arbitrado (Subtítulo V), correspondente ao período de apuração (Lei nº 5.172, de 1966, arts. 44, 104 e 144, Lei nº 8.981, de 1995, art. 26, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º)."

...

Art.530.O imposto, devido trimestralmente, no decorrer do ano-calendário, s

erá determinado com base nos critérios do lucro arbitrado, quando (Lei nº 8.981, de 1995, art. 47, eLei 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;

III-o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o Livro Caixa, na hipótese do parágrafo único doart. 527;

IV-o contribuinte optar indevidamente pela tributação com base no lucro presumido;

V-o comissário ou representante da pessoa jurídica estrangeira deixar de escriturar e apurar o lucro da sua atividade separadamente do lucro do comitente residente ou domiciliado no exterior (art. 398);

VI-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.

Como visto, o art. 530 do RIR/99 enumera as hipóteses determinantes ao arbitramento do lucro, que é uma forma de apuração da base de cálculo do imposto de renda utilizada pela autoridade tributária ou pelo contribuinte. É aplicável pela autoridade tributária,

conforme determinação legal, quando a pessoa jurídica deixar de cumprir as obrigações acessórias relativas à determinação do lucro real ou presumido, conforme o caso.

Apesar de o contribuinte não haver apresentado o Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR), não há falar em arbitramento do lucro, pois, não consta dos autos que o contribuinte tenha deixado de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou, a autoridade fiscal tenha considerado que a escrituração do contribuinte tenha sido considerada imprestável *para: a) identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária; ou b) determinar o lucro real.*

Não se pode olvidar que conforme dito acima a autuação decorre de duas infrações distintas, a saber:

-i) omissão de receitas decorrentes de depósitos bancários não escriturados fundamentado no art. 42 da Lei no 9.430/1996;

-ii) insuficiência de declaração/recolhimento, fundamentado no art.240 , da Lei no 9.249/95.

No segundo caso, a omissão de receita decorre de constatação, no caso em tela, baseada na escrituração contábil, não se confundindo, portanto, com a presunção de omissão de trata o item "i".

De sorte que, em relação a infração descrita no item "ii", demonstrada no "Anexo 11", fls.1.667, e, "Anexo 12", fls.1.668, apenas a "Diferença entre a receita registrada contabilmente e a receita oferecida a tributação", e o Lucro Real - ano-calendário 2005, relativo a tal diferença, foi objeto de autuação, e, como dito, baseada na escrituração contábil.

A título de exemplo temos:

1º Trimestre - Receita escriturada/tributada - **R\$ 1.502.129,57**; Lucro Real - **R\$ 18.446 14**;

2º Trimestre - Receita escriturada/tributada - **R\$ 1.189.093.17**; Prejuízo - **(387.989.37)**

Sendo que tal prejuízo fiscal de R\$ 387.989.37 foi totalmente compensado na apuração do IRPJ devido relativo ao referido 2º trimestre/2005, conforme o demonstrativo do Auto de infração (fls.1.703).

Sobre o arbitramento do lucro, como prefere a recorrente, vale a pena transcrever excertos do voto vencedor do acórdão recorrido, cujos fundamentos também adoto como razão de decidir conforme faculta o art.50, § 1º, da Lei nº 9.784/99:

2. O arbitramento de ofício de lucro é medida extrema que deve ser adotada quando restar inviabilizada a apuração da base de cálculo do tributo por intermédio do lucro real ou do lucro presumido (conforme o caso).

...

6. Não resta dúvida de que é pressuposto do arbitramento uma adequada motivação por parte da autoridade fiscal, devidamente embasada em documentos hábeis para tanto. Contrario sensu, quando o arbitramento não é realizado, a autoridade fiscal não

está obrigada, por óbvio, a apresentar as razões (fatos jurídicos e documentos) que a conduziram a acatar a forma de tributação utilizada pelo contribuinte (no caso presente o lucro real). Nesta hipótese, por conseguinte, ao adotar o entendimento exposto no voto do ilustre relator, o julgador administrativo pode ser induzido a erro, pois a apreciação não estará apoiada nos fatos visualizados pela autoridade fiscal para o não arbitramento mas não apontados nos autos.

7. Ante estas considerações, divirjo do voto do ilustre relator, entendendo devido manter a apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL na forma como feita pela autoridade fiscal.

2.3. DO ERRO APURAÇÃO DO IRPJ E DA CSLL

No Termo de Constatação (fl.1611) consta o Demonstrativo de Apuração do Lucro REAL e da Base de Cálculo da CSLL, também reproduzido no Anexo-12 do mencionado termo.

A recorrente alega que a apuração feita pelo fisco federal para obter o valor do crédito de IRPJ e CSLL exigido não respeita as determinações legais, uma vez que não utilizou corretamente o lucro real como base de cálculo dos referidos tributos, notadamente pelo fato de não ter computado em seus cálculos os ajustes pelas adições, exclusões ou compensações determinadas pela legislação.

A recorrente alega ainda que, no caso concreto, ao observar os cálculos constantes no Auto de Infração e apresentados no presente tópico, verifica-se que o fisco federal aplicou as alíquotas de 15% (quinze por cento), 10% (dez por cento) e 9% (nove por cento) direto sobre o total das receitas omitidas, e não sobre o que - fosse o caso - seria considerado o correto lucro real, desrespeitando, conseqüentemente, todas as determinações legais que determinam sejam considerados os ajustes.

É certo que a teor do art.247 do RIR/99, *Lucro real é o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas por este Decreto (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º).*

Apesar de tal assertiva, a recorrente não determina ou comprova quaisquer valores a título de "*ajustes*", *exclusões ou compensações* que teria direito para alterar o Lucro Real e a Base de Cálculo da CSLL apurados na ação fiscal.

Argúi a recorrente que, a fiscalização não considerou na sua "apuração" dos dois últimos trimestres o adicional de alíquota de 10% (dez por cento) somente sobre o montante que, em tese, ultrapassou os R\$ 60.000,00 (sessenta mil reais) trimestrais, mas considerou tal percentual sobre a totalidade das supostas receitas omitidas.

De fato, compulsando-se os autos, constata-se às fls.1704/1705, "DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO Imposto de Renda Pessoa Jurídica Lucro Real", do Auto de Infração do IRPJ, nos dois últimos trimestres (3º e 4º do ano calendário de 2005), tanto a alíquota de 15% (quinze por cento) quanto o adicional de alíquota de 10% (dez por cento) sobre a mesma base tributável; sem que para fins de cálculo do adicional (10%) fosse aplicado o percentual sobre o montante que ultrapassou os R\$ 60.000,00 (sessenta mil reais) trimestrais.

Assim, em relação ao 3º e 4º trimestre de 2005 deve ser alterada a base tributável para a aplicação do adicional de 10%, sobre o montante que ultrapassou os R\$

60.000,00 (sessenta mil reais) trimestrais, e por consequência alterado o IRPJ adicional, de modo que resta alterado o total do IRPJ devido dos referidos trimestres, a saber:

3º trimestre (fls.1704) - (01/07/2005 a 30/09/2005)

Base tributável: $R\$ 2.184.390,14 \times 15\% = 327.658,52$ (IRPJ apurado); $R\$ 2.184.390,14 (-) 60.000,00 = R\$ 2.124.390,14 \times 10\% = 212.439,01$ (IRPJ adicional).

Total devido de IRPJ = R\$ 540.097,53, e não o valor de R\$ 546.097,53 como apurado no Auto de Infração. (fl.1704).

4º trimestre (fls.1704) - (01/10/2005 a 31/12/2005)

Base tributável: $R\$ 2.114.495,34 \times 15\% = 317.174,30$ (IRPJ apurado); $R\$ 2.114.495,34 (-) 60.000,00 = R\$ 2.054.495,34 \times 10\% = 205.449,53$ (IRPJ adicional).

Total devido de IRPJ = R\$ 522.623,83, e não o valor de R\$ 528.623,83 como apurado no Auto de Infração. (fl.1704).

2.4. DO ERRO DE APURAÇÃO DO PIS E COFINS

A recorrente alega que, a fiscalização lavrou o Auto de Infração relativo às supostas receitas no período de janeiro a dezembro de 2005, apurando, para fins de quantificação, com base na sistemática da não-cumulatividade, fundamentando as cobranças nos arts. 1º, 3º e 5º da Lei nº 10.833/03, no que tange a COFINS, e arts. 1º, 3º e 4º da Lei nº 10.637/02, no que tange ao PIS. E, para fins de apuração do PIS e da COFINS, aplicou sobre os supostos montantes de receita omitidos as respectivas alíquotas de 1,65% e 7,6%.

Entende a recorrente que, o recolhimento das referidas contribuições deveria suceder-se pela sistemática da cumulatividade, cujas as alíquotas incidentes sobre a receita bruta de bens e serviços seriam de 3% para a COFINS e 0,65% para o PIS.

Afirma que, conforme se depreende do seu contrato social, a Recorrente é empresa particular que se dedica à atividade de segurança e vigilância de estabelecimentos financeiros.

O entendimento da decisão recorrida de que as pessoas jurídicas prestadoras de serviço de segurança, tributadas pelo lucro real, estão sujeitas ao regime não cumulativo para a determinação da base de cálculo do PIS e da Cofins, está consubstanciada na sua ementa, *verbis*:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2005

PRESTADORAS DE SERVIÇO DE SEGURANÇA. PJ TRIBUTADA PELO LUCRO REAL. REGIME NÃO CUMULATIVO.

As pessoas jurídicas prestadoras de serviço de segurança, tributadas pelo lucro real, estão sujeitas ao regime não

cumulativo para a determinação da base de cálculo da contribuição.

OMISSÃO DE RECEITAS. TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

Relativamente a esta matéria, a decisão relativa ao auto de infração matriz deve ser igualmente aplicada no julgamento dos autos de infração decorrentes ou reflexos, uma vez que os lançamentos, matriz e reflexo, estão apoiados nos mesmos elementos de convicção.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2005

PRESTADORAS DE SERVIÇO DE SEGURANÇA. PJ TRIBUTADA PELO LUCRO REAL. REGIME NÃO CUMULATIVO.

As pessoas jurídicas prestadoras de serviço de segurança, tributadas pelo lucro real, estão sujeitas ao regime não cumulativo para a determinação da base de cálculo da contribuição.

OMISSÃO DE RECEITAS. TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

Relativamente a esta matéria, a decisão relativa ao auto de infração matriz deve ser igualmente aplicada no julgamento dos autos de infração decorrentes ou reflexos, uma vez que os lançamentos, matriz e reflexo, estão apoiados nos mesmos elementos de convicção.

Ao deslinde da questão adota-se como esclarecido pela Receita Federal a Solução de Consulta nº 345 - Cosit , de 26 de junho de 2017, cuja ementa por si se explica, *verbis*:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE VIGILÂNCIA PATRIMONIAL E TRANSPORTE DE VALORES.

A pessoa jurídica prestadora de serviços de vigilância patrimonial e de transporte de valores de que trata o art. 10 da Lei nº 7.102, de 1983, está sujeita ao regime cumulativo para apuração e recolhimento da Cofins.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 2003, art. 10, inciso I; Lei nº 10.637, de 2002, art. 8º, inciso I; e Lei nº 7.102, de 1983.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE VIGILÂNCIA PATRIMONIAL E TRANSPORTE DE VALORES.

A pessoa jurídica prestadora de serviços de vigilância patrimonial e de transporte de valores de que trata o art. 10 da Lei nº 7.102, de 1983, está sujeita ao regime cumulativo para apuração e recolhimento da Contribuição para o PIS/Pasep.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 2003, art. 10, inciso I, e art. 15, inciso V; Lei nº 10.637, de 2002, art. 8º, inciso I; Lei nº 7.102, de 1983.

Sobre a atividade da autuada, observa-se no Termo de Constatação (fls.1602) a seguinte informação não contestada pela autoridade fiscal:

02.02. Da Atividade da Empresa

Consta de seu cadastro o código CNAE 74.60-8/02 (em vigor no ano de 2005) o qual corresponde à atividade relacionada a atividades de vigilância e segurança privada.

Para melhor esclarecer vale a pena transcrever os seguintes excertos da Solução de Consulta em apreço:

11. Consequentemente, se a pessoa jurídica realizar alguma das atividades referidas na Lei nº 7.102, de 1983, com alterações, estará excluída do regime não cumulativo e terá todas as suas receitas sujeitas à cumulatividade da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep.

12. Transcrevem-se os arts. 10 e 14 da Lei nº 7.102, de 1983, com alterações:

“Art. 10. São considerados como segurança privada as atividades desenvolvidas em prestação de serviços com a finalidade de: (Redação dada pela Lei nº 8.863, de 1994)

I - proceder à vigilância patrimonial das instituições financeiras e de outros estabelecimentos, públicos ou privados, bem como a segurança de pessoas físicas;

II - realizar o transporte de valores ou garantir o transporte de qualquer outro tipo de carga.

§ 1º Os serviços de vigilância e de transporte de valores poderão ser executados por uma mesma empresa. (Renumerado do parágrafo único pela Lei nº 8.863, de 1994)

§ 2º As empresas especializadas em prestação de serviços de segurança, vigilância e transporte de valores, constituídas sob a forma de empresas privadas, além das hipóteses previstas nos incisos do caput deste artigo, poderão se prestar ao exercício das atividades de segurança privada a pessoas; a estabelecimentos comerciais, industriais, de prestação de serviços e residências; a entidades sem fins lucrativos; e órgãos e empresas públicas. (Incluído pela Lei nº 8.863, de 1994)

§ 3º Serão regidas por esta lei, pelos regulamentos dela decorrentes e pelas disposições da legislação civil, comercial, trabalhista, previdenciária e penal, as empresas definidas no parágrafo anterior. (Incluído pela Lei nº 8.863, de 1994) § 4º As empresas que tenham objeto econômico diverso da vigilância ostensiva e do transporte de valores, que utilizem pessoal de quadro funcional próprio, para execução dessas atividades,

ficam obrigadas ao cumprimento do disposto nesta lei e demais legislações pertinentes. (Incluído pela Lei nº 8.863, de 1994)

[...]

Conclusão

14. Em face do exposto, conclui-se que:

- *a pessoa jurídica que realizar ao menos uma das atividades referidas na Lei nº 7.102, de 1983, com alterações, estará excluída do regime não cumulativo e terá todas as suas receitas sujeitas a cumulatividade da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep, submetendo-se às alíquotas de 3% (três por cento) e 0,65% (sessenta e cinco centésimos por cento), respectivamente;*
- *considera-se serviço de segurança, conforme o art. 10, II, da Lei nº 7.102, de 1983, com alterações, o monitoramento à distância de veículos de carga.*

Nessa esteira, tem razão a recorrente, pois, conforme explicitado na predita Solução de Consulta, as empresas prestadoras de serviços de vigilância patrimonial e de transporte de valores de que trata o art. 10 da Lei nº 7.102, de 1983, estão no regime cumulativo, ainda que tributadas pelo lucro real. É o caso.

Sobre o Auto de Infração o artigo 10 do Decreto nº 70.235/72, assim dispõe:

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente:

...

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

...

Com efeito, embora o Auto de Infração contenha a correta descrição dos fatos (omissão de receitas), restam maculados os lançamentos efetuados de PIS e Cofins, visto que adotado pela autoridade fiscal o regime não-cumulativo ao qual não se sujeita a contribuinte autuada, pois, como bem explicitado na Solução de Consulta (Cosit), no caso que se aplica à autuada "*estará excluída do regime não cumulativo e terá todas as suas receitas sujeitas a cumulatividade da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep, submetendo-se às alíquotas de 3% (três por cento) e 0,65% (sessenta e cinco centésimos por cento), respectivamente*".

É certo que a base de cálculo (receitas omitidas mensais), no presente caso, em nada alteraria, seja pelo regime cumulativo ou não-cumulativo, o que modifica de fato são apenas as alíquotas, na medida em que nos autos não se verificou valores para ajustar a base cálculo. Todavia, não cabe a autoridade julgadora alterar os fundamentos da autuação para aperfeiçoar o lançamento tributário.

Enfim, as empresas prestadoras de serviços de vigilância patrimonial e de transporte de valores de que trata o art. 10 da Lei nº 7.102, de 1983, estão no regime

cumulativo, ainda que tributadas pelo lucro real. Adotado pela autoridade fiscal o regime não-cumulativo ao qual não se sujeita a contribuinte, resta incabível a autuação.

Portanto, os autos de infração de PIS e Cofins, devem ser cancelados uma vez que a determinação das exigências é incompatível com a disposição legal dita infringida. É dizer a exigência do PIS e da Cofins não está em consonância com a legislação capitulada como descrito nos autos de infração.

2.5. DA NULIDADE DO LANÇAMENTO

Nesse tópico, a recorrente apenas reforça o que alegara nos tópicos 2.3 e 2.4 acima, para dizer que os autos de infração são eivados de erros e vícios com relação à capitulação e apuração dos tributos apurados.

Em síntese, conclui que: *tais erros não se resumem à indicação da disposição legal infringida, que é passível de compreensão do Auto em conjunto dos demais elementos que o compõem. Muito mais, trata-se de erro que o torna incompreensível, especialmente em relação à apuração dos tributos lançados, vez que é impossível de distinguir as bases de cálculo utilizadas pela autoridade fiscal quando utilizadas as determinações legais.*

Verifica-se que as questões já foram manifestadas nos citados tópicos (**2.3. DO ERRO APURAÇÃO DO IRPJ E DA CSLL e 2.4. DO ERRO DE APURAÇÃO DO PIS E COFINS**), analisadas e decididas acima, não havendo razão para novamente se discorrer sobre tais matérias, no que se torna desnecessário e repetitivo.

Diante do exposto, voto no sentido de dar parcial provimento ao recurso voluntário para reduzir o adicional do IRPJ do 3º e 4º trimestre de 2005, conforme demonstrado no tópico 2.3 e cancelar as autuações do Programa de Integração Social (PIS) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), tratadas no tópico 2.4.

(assinado digitalmente)

Ester Marques Lins de Sousa.