



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

Processo nº 19515.720305/2012-10
Recurso nº De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 1101-000.906 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 13 de junho de 2013
Matéria IRPJ e Reflexos - Omissão de Receitas
Recorrentes PINK ALIMENTOS DO BRASIL LTDA (Responsáveis tributários Evandro Garcia e Marcos Antonio Miranda Rios)
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2006, 2007

RECURSO VOLUNTÁRIO - PEREMPÇÃO.

Não se conhece de recurso voluntário apresentado pelo devedor principal após o decurso do prazo determinado no art. 33 do Decreto nº 70.235/72. Todavia, são apreciadas as idênticas razões expressas em recurso voluntário tempestivamente interposto por responsável solidário pelo crédito tributário.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2006, 2007

OMISSÃO DE RECEITAS. FALTA DE APRESENTAÇÃO DE LIVROS CONTÁBEIS. Em face da legislação em vigor, a não apresentação da escrituração contábil impossibilita a determinação do lucro real pelo Fisco, e a imputação de omissão de receitas somente se sustenta sob as regras do lucro arbitrado. REDUÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO AO VALOR DEVIDO NA SISTEMÁTICA DO LUCRO ARBITRADO. INOVAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. A adequação do valor exigido à sistemática de apuração do lucro arbitrado não é possível na fase de julgamento por depender da definição dos coeficientes de presunção do lucro e da indicação de outros fundamentos legais para a exigência.

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. REDUÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO AO VALOR DEVIDO NA SISTEMÁTICA CUMULATIVA. INOVAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. A adequação do valor exigido à sistemática cumulativa não é possível na fase de julgamento por depender da indicação de outros fundamentos legais para a exigência.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, em: 1) por unanimidade de votos, NÃO CONHECER do recurso voluntário interposto por Pink Alimentos do Brasil Ltda; 2) por unanimidade de votos, DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário interposto por Marcos Antônio Miranda Rios, votando pelas conclusões o Presidente Marcos Aurélio Pereira Valadão; e 3) por unanimidade de votos, NEGAR PROVIMENTO ao recurso de ofício, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

(documento assinado digitalmente)

MARCOS AURÉLIO PEREIRA VALADÃO - Presidente.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Relatora

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcos Aurélio Pereira Valadão (presidente da turma), José Ricardo da Silva (vice-presidente), Edeli Pereira Bessa, Benedicto Celso Benício Júnior, José Sérgio Gomes e Nara Cristina Takeda Taga.

Relatório

PINK ALIMENTOS DO BRASIL LTDA e o responsável tributário Marcos Antônio Miranda Rios, já qualificados nos autos, recorrem de decisão proferida pela 7ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de São Paulo-I que, por unanimidade de votos, julgou PARCIALMENTE PROCEDENTES as impugnações interpostas contra lançamento formalizado em 02/02/2012, exigindo crédito tributário no valor total de R\$ 123.398.976,08.

No Termo de Verificação Fiscal (fls. 366 a 369) está relatado que a contribuinte, depois de intimada e reintimada por meio de edital (dado ter sido improficua a tentativa de ciência por via postal), atendeu parcialmente às exigências fiscais. Consta da resposta de fls. 288/305, que além dos atos societários e das Guias de Informação e Apuração do ICMS nos períodos de 2006/2007, a contribuinte apenas apresentou os Livros de Apuração do ICMS e de Registro de Saídas de 2007 e 2008, deixando de apresentar aqueles referentes a 2006, bem como os livros contábeis e arquivos magnéticos de dados contábeis de 2006 a 2008. A intimada informara as contas nas quais manteve movimentação bancária em 2008, mas deixara de apresentar os extratos bancários das correspondentes movimentações, no período de 2006 a 2008, solicitando prorrogação de prazo para apresentação dos elementos restantes.

Seguiu-se, então, intimação para que a fiscalizada justificasse as diferenças encontradas entre os valores da receita declarada à Receita Federal do Brasil e aquela registrada no Livro de Apuração do ICMS, conforme planilha enviada em anexo, bem como que apresentasse Livro de Apuração de IPI ou informação de sua inexistência, e declaração devidamente assinada pelo representante legal, acompanhada de documentos hábeis e idôneos, que informassem o tipo de industrialização exercida, a identificação dos produtos, a classificação fiscal e a respectiva alíquota de IPI a que estava sujeito nos anos-calendário de 2006 e 2007.

Em sua resposta de fls. 308/360, a contribuinte aduziu que fora *alvo de uma ação da polícia federal denominada Operação Castelhana*, em novembro/2006, que resultou na apreensão de vários de seus documentos, e no seu encerramento de fato, inclusive devido a um “desentendimento” entre os sócios. Reportou-se a Termo de Embaraço à Fiscalização que não consta dos autos, decorrente de falta de apresentação de livros contábeis e de documentos relativos à movimentação financeira, afirmando que não houve negativa de apresentação dos documentos, mas sim impossibilidade. Anotou que em 22/02/2011 seu representante comparecera à unidade da Receita Federal para apresentar os Livros Registros de Saídas ainda não entregues, *bem como vasta documentação contábil de forma física, do período fiscalizado, o que foi devolvido pelo Auditor Fiscal*. Afirmou estar impossibilitada também de apresentar os arquivos contábeis em meio magnético em razão da apreensão de alguns de seus livros em razão do IPL nº 3.338/2006-SR/DPF/MG. Acrescentou que a Fiscalização poderia apurar o lucro contábil a partir dos elementos que lhe foram apresentados, que poderia se basear nas informações da Administração Fazendária de Minas Gerais, e que poderia ter solicitado à Justiça Federal a liberação dos livros faltantes.

Quanto às diferenças entre as receitas declaradas à Receita Federal e aquelas informadas nos Livros de Apuração de ICMS, disse que eram irrisórias (0,1%) e decorriam de ajustes efetuados após o preenchimento do livro. E, relativamente às operações de

industrialização, informou que não possuía livros de apuração de IPI e que realizara *serviço de beneficiamento mais empacotamento e mistura de ingredientes desidratados para obtenção do produto formulado, mais o serviço de empacotamento*, apresentando relação dos produtos e classificação fiscal.

A autoridade fiscal ainda tentou obter, sem êxito, a entrega de *alteração contratual posterior a 22/09/2003, registrada na Junta Comercial do Estado de Minas Gerais*. Diante deste contexto, apurou omissão de receitas mediante *cruzamento de dados contidos nas GIAS, valores declarados em DCTF, e DIPJ*. Aplicou multa no percentual de 150%, tendo em vista a reiterada prática da mesma infração, por parte do contribuinte em tela.

O demonstrativo de fl. 369 relaciona a base de cálculo informada em GIA de 01/2006 a 12/2007, destaca que foram incluídas *outras saídas* (pois a exclusão destes valores, em parte ou no todo, só seria possível com exame de todas as Notas Fiscais), e informa que não havia tributos declarados em DCTF e que a DIPJ foi *entregue com campos zerados para apuração do tributo*.

As exigências de IRPJ e CSLL foram calculadas trimestralmente, na sistemática do lucro real, e os lançamentos de Contribuição ao PIS e COFINS formalizados na sistemática não-cumulativa, mediante aplicação das alíquotas de 1,65% e 7,60%, respectivamente.

Às fls. 361 a 363 está juntado Termo de Sujeição Passiva Solidária lavrado em 24/02/2012 contra Marcos Antonio Miranda e Evandro Garcia, no qual a autoridade fiscal descreve não ter localizado a contribuinte em seu endereço, seguindo-se alegação que suas atividades *ocorriam exclusivamente em Belo Horizonte*, mas mantendo *cadastro inalterado nos arquivos informatizados* na Receita Federal. Reportando-se aos titulares do capital social da empresa, no valor de R\$ 22.900.000,00, disse estar *claro que a empresa não tem ativo próprio, uma vez que suas declarações de Imposto de Renda apresentadas nos últimos anos não tem receitas nem ativos, somente o capital registrado, sem qualquer atividade declarada*. E prosseguiu:

A empresa enquadrada nesta situação é representada pelos sócios responsáveis pelas empresas sócias pessoas jurídicas, e continuam a responder pelo crédito tributário, sendo responsáveis pela guarda dos livros obrigatórios da escrituração comercial/fiscal da empresa e pelos tributos devidos no período em que a empresa exerceu suas operações comerciais.

Citou o art. 210 do RIR/99, destacando a responsabilidade dos *administradores de bens de terceiros, pelo imposto devido por estes* (inciso I), bem como dos *diretores, gerentes ou representantes das pessoas jurídicas de direito privado* (inciso VI). Transcreveu, também, os arts. 121, 124 e 135 do CTN, concluindo pela responsabilidade solidária dos sócios antes mencionados pela exigência tributária formalizada nestes autos.

Até a apresentação da impugnação, não constava dos autos a data da ciência dos responsáveis tributários.

Impugnando a exigência, a autuada argüiu a decadência de parte do crédito tributário em razão do transcurso do prazo previsto no art. 150, §4º do CTN, contestou a ausência de arbitramento dos lucros e a desconsideração das entradas constantes de suas declarações, argumentou que a multa foi qualificada sem provas do intuito de dolo ou fraude,

além de ser confiscatória. Invocou a aplicação da Súmula nº 14 deste Conselho, e pediu a limitação dos juros de mora à taxa de 1% ao mês.

O responsável tributário Marcos Antonio Miranda Rios também apresentou impugnação postada em 29/03/2012, alegando não configurada a hipótese de responsabilização contida no art. 135 do CTN, e reiterando as alegações apresentadas pela autuada.

A Turma Julgadora acolheu parcialmente estes argumentos, reduzindo a exigência aos valores correspondentes ao arbitramento dos lucros (9,6% e 12% sobre as receitas omitidas, para fins de determinação do IRPJ e CSLL), bem como aplicando as alíquotas de 0,65% e 3% para determinação dos valores devidos a título de Contribuição ao PIS e COFINS. O voto condutor fez referência a julgados deste Conselho que adotaram esta mesma providência.

A aplicação de multa qualificada foi mantida, na medida em que a *contribuinte, durante dois anos seguidos e em todos os meses do ano, procurou impedir o conhecimento de suas receitas pelas autoridades tributárias federais, uma vez que, a despeito de tê-las informado ao Fisco Estadual, apresentou à Receita Federal as suas DIPJ's totalmente zeradas (fls. 17 a 79), e do mesmo modo procedeu em relação às DCTF's, nesse caso informando apenas valores de IRRF (fls. 80 a 103)*. Reportou-se a vários julgados deste Conselho que, em tais condições, não aplica a Súmula nº 14, bem como rejeitou a arguição de confisco, ante o disposto no art. 26-A do Decreto nº 70.235/72. Pela mesma razão afirmou a validade da utilização da taxa SELIC para cálculo dos juros de mora.

Acolheu parcialmente a arguição de decadência porque, embora a conduta dolosa da autuada remetesse a contagem para o art. 173, inciso I do CTN, o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado, relativamente às apurações do 1º ao 3º trimestre/2006, e às apurações de Contribuição ao PIS e COFINS de janeiro a novembro/2006, seria 01/01/2007, expirando-se em 31/12/2011, antes do lançamento formalizado em 09/02/2012.

Por fim, afirmou correta a imputação de responsabilidade tributária com base no art. 135, inciso III do CTN, dado que Marco Antonio Miranda Rios consta como único administrador da empresa autuada, e também porque *restou comprovada a prática de atos de infração de lei, especificamente a conduta dolosa de impedir ou retardar o conhecimento pelo Fisco da ocorrência do fato gerador*.

Na medida em que o crédito tributário exonerado superou o limite estabelecido na Portaria MF nº 3/2008, a decisão foi submetida a reexame necessário.

O acórdão acima relatado foi proferido em sessão de 31/05/2012. Devolvidos os autos à Unidade de origem, foram juntadas às fls. 990/994 informações referentes à ciência dos responsáveis solidários, que teriam ocorrido em 16/03/2012 (relativamente a Evandro Garcia, fl. 990) e em 28/02/2012 (relativamente a Marco Antonio Miranda Rios, fl. 993).

A intimação do resultado de julgamento foi dirigida ao domicílio tributário da pessoa jurídica e dos responsáveis Marco Antonio Miranda Rios e Evandro Garcia (fls. 1002/1037). As correspondências destinadas à pessoa jurídica e a Evandro Garcia foram devolvidas ao remetente (fls. 1038/1041), mas em 17/12/2012 procurador da pessoa jurídica compareceu à DERAT/SP e foi cientificado pessoalmente da decisão (fls. 1043/1052). Evandro

Garcia foi cientificado por meio de edital afixado em 19/12/2012 e desafixado em 04/01/2013 (fl. 1054) e Marco Antonio Miranda Rios foi cientificado por via postal em 18/12/2012.

Em 17/01/2013 a pessoa jurídica autuada e o responsável Marco Antonio Miranda Rios elaboraram e postaram os recursos voluntários de fls. 1056/1071 e 1073/1094, respectivamente. A defesa da pessoa jurídica mostra o mesmo conteúdo de mérito daquela interposta pelo responsável, e se distingue apenas pela ausência das preliminares de tempestividade e de ilegitimidade passiva por ele apresentadas.

Pink Alimentos do Brasil Ltda argui a nulidade do lançamento porque não utilizada a metodologia do arbitramento, e diz que o julgador de primeira instância *reformulou o lançamento*, procedimento de competência exclusiva da autoridade lançadora, na forma do art. 142 do CTN. Diz ser incontestável a necessidade de arbitramento dos lucros, ante a *impossibilidade de entrega de demais documentos contábeis, pelos motivos já expostos (apreensão)*.

Questiona, ainda, a aplicação de multa qualificada, porque decorrente de presunção de fraude, *sem nexos causal, sem elementos formais e documentais e sem provas da intenção do agente em fraudar o Erário Público*. Acrescenta que *cumpriu somente as obrigações acessórias (entregas de DCTF)*, mas *não tinha como apurar o valor a ser tributado por não possuir elementos contábeis e financeiros, devido à famigerada apreensão ocorrida em sua sede*, caracterizadora de força maior. Diz que o dolo deve ser provado pelos agentes fiscais, e observa que a multa agravada, e até mesmo a multa de 75%, configura *verdadeiro confisco por seu montante excessivo e despropositado*. Ademais, bastaria a Fiscalização *oficiar a Polícia Federal e requerer os documentos pertinentes*.

Diz que a acusação de *fraude fiscal* ou a sonegação deve ser embasada em fatos *capazes de gerar uma riqueza tributável que não foi tributada e que ficou à margem das declarações apresentadas ao fisco*. Ausente prova de *receita clandestina ou patrimônio oculto*, bem como de *vantagem às pessoas envolvidas*, a multa não pode ser aplicada apenas como indenização aos cofres públicos, pois cabe-lhe *punir o descumprimento das obrigações e dos deveres jurídicos*. Invoca a Súmula CARF nº 14 e reporta-se a julgados administrativos que afastam agravamento de penalidade fundado em presunção.

Ao final, diz ser regular e tempestivo o recurso voluntário, pede a declaração de nulidade do lançamento, e subsidiariamente a redução das multas aplicadas a 75%.

Marcos Antônio Miranda Rios reafirma estas razões de mérito, mas preliminarmente defende a tempestividade de seu recurso porque cientificado em 18/12/2012, bem como afirma sua ilegitimidade passiva, dado que o art. 135 do CTN somente cogita da responsabilidade pessoal do administrador *no caso específico de afronta à lei, ao contrato social ou ao estatuto, sendo que no art. 137 do CTN, há clara menção ao fato de ser excluída a responsabilidade nos casos em que ressalva, que é exatamente o caso em análise*.

Observa que o *simples não recolhimento de tributo, por si só, não caracteriza infração à lei, como quer deixar a entender a Recorrida*, sendo indispensável a *prática de atos com excesso de poderes, infração de lei ou de estatuto, o que no caso não ocorreu*, pois não foi demonstrado no trabalho fiscal. Invoca os arts. 109 e 110 do CTN para afirmar que *não pode o legislador tributário alterar conceitos e/ou institutos de direito privado, tampouco os aplicadores de direito tributário, como, no caso, o Instituto Nacional do Seguro Social*.

A acusação pretenderia implantar relação jurídica baseada no fato de o recorrente ser sócio quando do surgimento da obrigação tributária, para assim receber os tributos em questão *de quem quer que seja sem se ater aos ditames legais*. Afirmar que não agiu com excesso de mandato, infração à lei ou estatuto social, e que nestas condições o art. 137 do CTN exclui sua responsabilidade. Reporta-se a decisões do Superior Tribunal de Justiça neste sentido e complementa distinguindo o inadimplemento de uma *administração temerária e fraudulenta* da qual resulte a perda das *condições financeiras de recolher os tributos*.

Ao final, diz ser regular e tempestivo o recurso voluntário, pede o acolhimento da preliminar de ilegitimidade passiva e a declaração de nulidade do lançamento, bem como, subsidiariamente a redução das multas aplicadas a 75%.

O despacho de encaminhamento de fl. 1096 observa que a avaliação da tempestividade do recurso voluntário interposto pela pessoa jurídica cabe a este Conselho, bem como ressalta que houve interposição de recurso de ofício pela Delegacia de Julgamento.

Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA

O recurso voluntário apresentado por Pink Alimentos do Brasil Ltda não reúne os requisitos legais para ser admitido.

Consoante relatado, em 17/12/2012 o procurador da pessoa jurídica Pink Alimentos do Brasil Ltda foi cientificado pessoalmente da decisão proferida pela DRJ/São Paulo I. Todavia, seu recurso voluntário somente foi elaborado e apresentado em 17/01/2013.

O Decreto nº 70.235/72 estabelece que o prazo para recurso voluntário é de 30 dias, contados da ciência da decisão de 1ª instância (art. 33), devendo-se ter em conta que, a teor do seu art. 5º, parágrafo único, *os prazos só se iniciam ou vencem no dia de expediente normal no órgão em que corra o processo ou deva ser praticado o ato.*

Evidenciada a ciência em 17/12/2012 (segunda-feira), o prazo para recurso voluntário tem sua contagem iniciada em 18/12/2012 (terça-feira) e finda em 16/01/2013 (quarta-feira). Contudo, como visto, a peça de defesa foi elaborada e apresentada em 17/01/2013.

Dispõe o art. 35 do Decreto nº 70.235/72 que o recurso, mesmo perempto, será encaminhado ao órgão de segunda instância, que julgará a perempção.

É certo que a intimação dos sujeitos passivos indicados na autuação somente foi concluída em 18/12/2012, quando cientificado, por via postal, o responsável Marcos Antônio Miranda Rios. Contudo, não se cogita, aqui, da prorrogação do termo inicial da contagem previsto no art. 241, inciso III do Código de Processo Civil, na medida em que os arts. 14 e 33 do Decreto nº 70.235/72 estabelecem o prazo para apresentação de impugnação e recurso voluntário unicamente a partir da data em que feita a intimação.

Neste sentido, também, é a interpretação exteriorizada pela Secretaria da Receita Federal por meio da Portaria RFB nº 2284/2010:

Art. 3º Todos os autuados deverão ser cientificados do auto de infração, com abertura de prazo para que cada um deles apresente impugnação.

Parágrafo único. Na hipótese do caput, o prazo para impugnação é contado, para cada sujeito passivo, a partir da data em que tiver sido cientificado do lançamento.

Todavia, restando intempestivo o recurso voluntário, a ausência de tal requisito de admissibilidade impede que o litígio se instaure, o que torna o órgão julgador incompetente para apreciar o mérito das alegações veiculadas naquela petição.

O presente voto, portanto, é no sentido de NÃO CONHECER do recurso voluntário interposto por Pink Alimentos do Brasil Ltda em razão de sua intempestividade.

De outro lado, Marcos Antônio Miranda Rios somente foi cientificado da decisão de 1ª instância em 18/12/2012, de modo que seu recurso voluntário, também elaborado e apresentado em 17/01/2013, é tempestivo.

Preliminarmente, o recorrente afirma sua ilegitimidade passiva porque a infração aqui constatada, por configurar *simples não recolhimento de tributo* não ensejaria a aplicação do disposto no art. 135 do CTN. Desta forma, a preliminar argüida depende da apreciação do mérito da exigência, por ele questionado nos mesmos termos da devedora principal.

Como relatado, a autoridade fiscal, sem conseguir obter os livros contábeis da empresa autuada, apurou omissão de receitas mediante *cruzamento de dados contidos nas GLIAS, valores declarados em DCTF, e DIPJ* (cujos campos estavam zerados), e calculou o IRPJ e a CSLL trimestralmente na sistemática do lucro real, bem como a Contribuição ao PIS e a COFINS na sistemática não-cumulativa. Sobre os valores devidos aplicou *multa no percentual de 150%, tendo em vista a reiterada prática da mesma infração, por parte do contribuinte em tela*.

A Turma Julgadora, entendendo tratar-se de hipótese de arbitramento dos lucros, apenas reduziu a exigência aos valores correspondentes à aplicação dos coeficientes de 9,6% e 12% sobre as receitas omitidas, para fins de determinação do IRPJ e da CSLL, respectivamente, bem como recalculou os débitos de Contribuição ao PIS e COFINS mediante a aplicação das alíquotas de 0,65% e 3%, respectivamente.

Não há dúvida, diante do contexto presente nos autos, que os livros contábeis não foram apresentados pela empresa durante o procedimento fiscal. A contribuinte apresentou apenas atos societários, Guias de Informação e Apuração do ICMS, Livros de Apuração do ICMS e de Registro de Saídas de 2007 e 2008. Há notícia, inclusive, de lavratura de Termo de Embaraço à Fiscalização, que não foi juntado aos autos, no qual teria sido afirmada a falta de apresentação de livros contábeis e de documentos relativos à movimentação financeira do período fiscalizado, e em razão do qual a contribuinte alegou que *a esmagadora maioria de seus documentos físicos e informatizados foram apreendidos em ação da polícia federal denominada Operação Castelhana, em novembro/2006*. A contribuinte até teria tentado apresentar *vasta documentação contábil, de forma física*, mas que não teria sido aceita pelo auditor responsável. Na sequência, as intimações fiscais subsequentes buscaram, apenas, a entrega de *alteração contratual posterior a 22/09/2003, registrada na Junta Comercial do Estado de Minas Gerais*, e a autuação, em consequência, se fez com base nas receitas informadas ao Fisco Estadual.

A resposta de fl. 383 é taxativa: *Os livros diários e razão não foram apresentados devido à apreensão e impossibilidade de se apurar saldos e calcular a parte tributária*. As DIPJ referentes aos anos-calendário 2006 e 2007, juntadas às fls. 17/79, foram apresentadas apenas em 12/11/2009, na sistemática do lucro real trimestral, mas sem o preenchimento de quaisquer informações nas fichas de apuração do faturamento, do lucro e do patrimônio da pessoa jurídica. Tendo em conta as informações assim prestadas pela contribuinte, estas DIPJ foram entregues quando ela não mais dispunha de sua escrituração contábil para ali transcrever os registros pertinentes.

Esta Conselheira já se manifestou contrariamente à apuração, em tais circunstâncias, do IRPJ e da CSLL segundo as regras do lucro real, e da Contribuição ao PIS e da COFINS na sistemática não-cumulativa. Este entendimento, acolhido à unanimidade por

esta Turma de Julgamento em sua antiga composição, está refletido nos acórdãos nº 1101-000.734 e 1101-000894, assim ementados:

OMISSÃO DE RECEITAS. [...] FALTA DE APRESENTAÇÃO DE LIVROS E DOCUMENTOS FISCAIS. Em face da legislação em vigor, a não apresentação dos livros e documentos fiscais impossibilita a determinação do lucro real pelo Fisco, 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.

Isto porque o art. 530, inciso III, do RIR/99, estabelece que o imposto, devido trimestralmente, no decorrer do ano-calendário, será determinado com base nos critérios do lucro arbitrado, quando o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal.

De fato, 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.

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 dimensível 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.

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.

Em consequência, quanto às exigências de Contribuição ao PIS e da COFINS, cabe observar o que dispõem as Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, que limitam a apuração na sistemática não-cumulativa 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;

[...]

O voto condutor da decisão recorrida, porém, firmou entendimento diverso, afirmando possível a redução do crédito tributário devido. Para maior clareza, transcreve-se o excerto do voto no qual este aspecto é abordado:

Reconhecida a necessidade de se apurar o lucro arbitrado, e não tendo sido este o procedimento utilizado pela fiscalização, resta saber se o julgador deve cancelar inteiramente as exigências do IRPJ e da CSLL, ou se é possível reduzir a base de cálculo utilizada, para aquela decorrente da aplicação dos percentuais de arbitramento.

Creio que a segunda opção é a que se impõe.

O arbitramento do lucro, como é sabido, não constitui penalidade imposta ao contribuinte, mas tão somente uma forma de apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, a partir das receitas auferidas pelo sujeito passivo, quando conhecidas. Se pensarmos em termos da Regra Matriz de Incidência Tributária do IRPJ, o arbitramento apenas afeta o seu critério quantitativo, restando incólumes todos os outros.

Dessa forma, entendo ser possível ao julgador diminuir a base de cálculo do tributo e por consequência o crédito tributário lançado, quando constata uma incorreção no seu dimensionamento. Não há nesta hipótese imputação de nova infração, uma vez que são utilizadas as mesmas receitas consideradas como omitidas pela Fiscalização e não contraditadas pelo contribuinte.

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais já decidiu desta forma, senão vejamos:

Acórdão 1402-00.456 – sessão de 25.02.2011

CONTABILIDADE QUE NÃO REGISTRA A MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA. CIRCUNSTÂNCIA QUE NÃO CONFERE CREDIBILIDADE AOS REGISTROS CONTÁBEIS. CONTABILIDADE DESCLASSIFICADA. ARBITRADO O LUCRO.

Não se pode conferir credibilidade à contabilidade quando materialmente se verifica que ela não reflete a realidade das operações comerciais e bancárias realizadas pela empresa.

Não é regular a contabilidade que deixa de registrar a maior parte das transações realizadas pelo contribuinte, ainda que formalmente correta.

Nos casos em que a contabilidade da empresa não registrar a real movimentação financeira, com receita declarada em percentual muito aquém daquela apurada pela fiscalização, deverá a autoridade fiscal proceder o arbitramento do lucro, ainda que a pessoa jurídica seja tributada com base no lucro real.

O artigo 24, da Lei nº 9.249, de 1996, deve ser aplicado em conjunto com o artigo 47, da Lei nº 8.981, de 1995. O artigo 47, da Lei nº 8.981, de 1995, ao usar a expressão de que o lucro será arbitrado, nos casos que especifica, não confere faculdade à autoridade fiscal, mas sim comando impositivo quanto à forma de tributação.

O resultado do julgamento foi no sentido de:

(...) dar parcial provimento ao recurso, para reduzir a base de cálculo do IRPJ e da CSLL para o montante correspondente a 9,6% do total da receita caracterizada pela soma dos depósitos bancários (R\$ 9.027.296,60).

[...]

Também não se pode dizer que ao modificar desta forma a base de cálculo do IRPJ e da CSLL estaria este julgador cerceando a defesa do contribuinte, pois ele mesmo argumenta que deveria ter sido arbitrado o lucro.

Além disso, o percentual a ser aplicado à receita bruta conhecida neste caso é de 9,6%, conforme artigo 15, caput c/c artigo 16 da Lei nº 9.249/95, para o IRPJ, percentual este também admitido pelo impugnante. No caso da CSLL, o percentual a ser aplicado é de 12%, nos termos do artigo 20 da mesma lei.

Com relação ao PIS e à COFINS, cabe também efetuar ajustes, desta vez nas alíquotas aplicadas, já que o lançamento foi realizado considerando as alíquotas correspondentes ao regime da não cumulatividade, quando, no caso de arbitramento dos lucros, deveriam ter sido consideradas aquelas que correspondem ao regime cumulativo.

Isto porque, nos termos do artigo 8º da Lei nº 10.637/2002 e do artigo 10 da Lei nº 10.833/2003 (leis que trouxeram à luz o regime não cumulativo), as pessoas jurídicas que apuram o IRPJ pelo lucro arbitrado permanecem sujeitas à legislação então vigente (do regime cumulativo):

[...]

As alíquotas do regime cumulativo estão previstas no artigo 8º da Lei nº 9.715/98 (PIS) e no artigo 8º da Lei nº 9.718/98 (COFINS):

Lei nº 9.715/98

Art.8º A contribuição será calculada mediante a aplicação, conforme o caso, das seguintes alíquotas:

I-zero vírgula sessenta e cinco por cento sobre o faturamento;

Lei nº 9.718/98

Art.8º Fica elevada para três por cento a alíquota da COFINS.

Portanto, reduzo a base de cálculo do lançamento do IRPJ e da CSLL, aplicando os percentuais de arbitramento de 9,6% e 12%, respectivamente, bem como reduzo as alíquotas do PIS e da COFINS para os percentuais de 0,65% e 3%, respectivamente.

Esta Conselheira entende que não é possível promover, apenas, a redução do crédito tributário lançado em tais circunstâncias.

Isoladamente, a maior parte dos argumentos expostos no voto condutor da decisão recorrida e sob reexame são irrefutáveis: o arbitramento é apenas forma de apuração e não constitui penalidade; o arbitramento apenas afeta o critério quantitativo da regra matriz de incidência; constatada incorreção no dimensionamento da base de cálculo do tributo, o julgador pode diminuí-la; utilizadas as mesmas receitas consideradas omitidas não há imputação de nova infração.

Todavia, não há como afastar a hipótese de cerceamento do direito de defesa dos autuados. Embora os impugnantes tenham argumentado que o lucro deveria ter sido arbitrado, observa-se que para assim proceder a autoridade julgadora estipulou que o coeficiente de arbitramento para determinação da base de cálculo do IRPJ seria 9,6%,

apontando o enquadramento legal correspondente (artigo 15, caput c/c artigo 16 da Lei nº 9.249/95), e para a CSLL de 12%, *nos termos do artigo 20 da mesma lei*. De forma semelhante, ao estipular os novos valores devidos a título de Contribuição ao PIS e de COFINS, especificou o novo enquadramento legal da exigência: art. 8º das Leis nº 9.715/98 e 9.718/98.

Assim, não se trata de mera redução de base de cálculo (no caso do IRPJ e da CSLL) ou de adequação da alíquota (no caso da Contribuição do PIS e da COFINS). A autoridade julgadora de 1ª instância inovou a exigência ao também alterar o enquadramento legal que, como se vê nos autos de infração de fls. 370/413, é distinto do que restou assim afirmado.

Veja-se, aliás, que a exigência de IRPJ e de CSLL aponta como fundamento legal o art. 24 da Lei nº 9.249/95, o qual estabelece em seu *caput* que, *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*. E, para afirmar que a contribuinte submetia-se, nos períodos fiscalizados às regras do lucro arbitrado, a autoridade julgadora também teve de invocar, como fundamento da exigência remanescente, o art. 47 da Lei nº 8.981/95 (que fundamenta o art. 530 do RIR/99, antes citado), escolhendo, dentre as oito hipóteses ali enunciadas, aquelas contidas nos incisos III e VII do dispositivo legal.

Impossível afirmar, em tais circunstâncias, que a contribuinte não teria o direito de debater nas duas instâncias administrativas de julgamento o coeficiente adotado para arbitramento dos lucros e o enquadramento legal determinante das formas de apuração adotadas na decisão recorrida. Veja-se, aliás, que a adequação do crédito tributário exigido foi viável porque a contribuinte apresentou DIPJ com apuração trimestral do lucro real, coincidente com a periodicidade do lucro arbitrado. Em situação outra, na qual a opção original da contribuinte fosse o lucro real anual, sendo esta observada pela Fiscalização no lançamento, a adequação da forma de tributação ensejaria, inclusive, débitos com vencimentos anteriores àquele inicialmente estabelecido no lançamento.

Por sua vez, o paradigma invocado pela decisão recorrida e sob reexame afirmou, a partir do questionamento acerca da credibilidade de uma contabilidade que declararia receitas de apenas R\$ 981.503,60, contra depósitos bancários de origem não comprovada no valor de R\$ 9.027.296,60, que o art. 47, inciso II da Lei nº 8.981/95 determinaria o arbitramento do lucro porque a escrituração era *imprestável para identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária*, assim representando uma imposição e não mera faculdade. Reputando inquestionável a hipótese de arbitramento, o voto condutor propôs a redução da base tributável do IRPJ e da CSLL a 9,6% da receita apurada, sem debater a possibilidade de alteração da forma de apuração do lucro inicialmente adotada pela autoridade lançadora.

Diante destas circunstâncias, esta Conselheira mantém seu posicionamento anterior, no sentido de que não observada a forma de apuração imposta pela lei para apuração do lucro tributável, bem como para exigência da Contribuição ao PIS e da COFINS, a exigência deve ser considerada improcedente, devendo ser mantida a exoneração procedida pela autoridade julgadora de 1ª instância e exonerado o remanescente por ela mantido.

Esclareça-se que esta Conselheira concorda com a exoneração do crédito tributário promovida na decisão de 1ª instância, e apenas diverge de seu fundamento. Logo, a

conclusão da decisão de 1ª instância, neste ponto sob reexame, está correta, devendo ser negado provimento ao recurso de ofício.

Por tais razões, não subsistindo crédito tributário exigível, é desnecessário apreciar os demais argumentos do recorrente acerca da responsabilidade que lhe foi imputada.

Diante do exposto, o presente voto é no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao recurso de ofício e, relativamente aos recursos voluntários, NÃO CONHECER do recurso voluntário interposto por Pink Alimentos do Brasil Ltda e CONHECER do recurso voluntário interposto por Marcos Antônio Miranda Rios, para lhe DAR PROVIMENTO, exonerando integralmente a exigência aqui formalizada e, por consequência, afastando a responsabilidade pelo crédito tributário que lhe foi imputada.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA – Relatora

Processo nº 19515.720305/2012-10
Acórdão n.º **1101-000.906**

S1-C1T1
Fl. 17

CÓPIA