



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 19515.720942/2018-73  
**Recurso** De Ofício e Voluntário  
**Acórdão nº** 1302-007.072 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 09 de abril de 2024  
**Recorrentes** ALMEIDA & DALE GALERIA DE ARTE LTDA  
FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 2014, 2015, 2016

NULIDADE DO ACÓRDÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. APURAÇÃO DE BASE DE CÁLCULO. FALTA DE APRECIÇÃO DOS ARGUMENTOS DA CONTRIBUINTE. INOCORRÊNCIA.

Ao contrário do que afirmou a contribuinte, a Autoridade Julgadora de primeira instância analisou o argumento da Recorrente e indicou os dispositivos legais que fundamentaram a sua decisão.

NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. FALTA DE INDICAÇÃO DA IMPOSSIBILIDADE DE OPÇÃO PELO LUCRO PRESUMIDO. OUTRO MOTIVO PARA TRIBUTAÇÃO PELO LUCRO ARBITRADO. IMPRESTABILIDADE DA ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL.

O fundamento para o arbitramento no AC 2014 foi a imprestabilidade da escrituração contábil.

NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. TRIBUTAÇÃO POR DOIS REGIMES DE TRIBUTAÇÃO. LUCRO PRESUMIDO E ARBITRADO. CORRETA O PROCEDIMENTO. IMPRESTABILIDADE DA ESCRITA CONTÁBIL.

Conforme exaustivamente consignado no TVF e verificado nos autos, como se verá em detalhe na análise do mérito, a escrita contábil do contribuinte foi considerada imprestável para apuração do lucro pela Autoridade Fiscal, de modo que a lei determina a apuração do lucro pelo lucro arbitrado. A receita contabilizada pelo lucro presumido foi corretamente excluída da apuração pelo lucro arbitrado. Se tivessem sido incluídas, teriam que ser excluídas porque foram oferecidas à tributação, e assim haveria cobrança em duplicidade, e portanto, indevidamente, podendo ser objeto de questionamento pela contribuinte

**ARBITRAMENTO DO LUCRO. IMPRESTABILIDADE DA ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL.**

Os documentos e fatos narrados pela Autoridade Fiscal, não contestado pela contribuinte, comprovam a imprestabilidade de sua escrituração contábil, justificando o arbitramento do lucro.

**IRPJ/CSLL. APURAÇÃO COM BASE NO LUCRO REAL, PRESUMIDO OU ARBITRADO. DOIS REGIMES DE TRIBUTAÇÃO NO MESMO TRIMESTRE. IMPOSSIBILIDADE. NULIDADE DA AUTUAÇÃO.**

A apuração do IRPJ e da CSLL é realizada, com base no lucro real, presumido, ou arbitrado, por períodos de apuração trimestrais, encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário, inexistindo qualquer margem na legislação para a adoção, em relação a um mesmo período de apuração trimestral, de dois regimes de tributação. Este último procedimento macula de nulidade, por vício material, o lançamento de ofício.

**IRPJ/CSLL. APURAÇÃO COM BASE NO LUCRO ARBITRADO. CONSIDERAÇÃO DE TODAS AS RECEITAS AUFERIDAS NO PERÍODO. DEDUÇÃO DE EVENTUAIS PAGAMENTOS EFETUADOS NO REGIME ANTERIOR.**

Uma vez identificada a omissão de receitas, e sendo constatada a incidência em hipótese de adoção do Lucro Arbitrado, toda a apuração dos períodos de apuração incluídos no lançamento deve ser alterada para tal regime de tributação, mediante a consideração de todas as receitas (declaradas e omitidas) e dedução no lançamento de eventuais valores declarados e/ou pagos com base no regime anteriormente adotado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade da decisão de primeira instância e da autuação, quanto ao procedimento para apuração da base de cálculo do tributo. Acordam, ainda, os membros do colegiado, por voto de qualidade, em acolher a preliminar de nulidade, por vício material, do lançamento, devido à aplicação de dois regimes de tributação no mesmo período de apuração, vencidos os conselheiros Wilson Kazumi Nakayama (relator), Maria Angélica Echer Ferreira Feijó e Heldo Jorge dos Santos Pereira Júnior que votaram por rejeitar a referida preliminar. Os conselheiros Sávio Salomão de Almeida Nobrega e Marcelo Oliveira alteraram o voto anteriormente proferido quanto a esta matéria. Designado o Conselheiro Paulo Henrique Silva Figueiredo, para redigir o voto vencedor quanto às matérias em relação às quais o Relator foi vencido. Acordam os membros do colegiado por unanimidade de votos em não conhecer do recurso de ofício, nos termos do relatório e voto do Relator.

O conselheiro Fellipe Honório Rodrigues da Costa (convocado) não votou em relação às preliminares de nulidade da decisão de primeira instância e da autuação, quanto ao procedimento para apuração da base de cálculo do tributo, e de nulidade da decisão de primeira instância e da autuação quanto à submissão a dois regimes de tributação no mesmo período, pois as matérias já foram votadas pelo Conselheiro Heldo Jorge dos Santos Pereira Júnior, conforme art. 110, §5º, do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 2023.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo – Presidente e redator designado

(documento assinado digitalmente)

Wilson Kazumi Nakayama - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Wilson Kazumi Nakayama, Maria Angélica Echer Ferreira Feijó, Marcelo Oliveira, Savio Salomão de Almeida Nobrega, Heldo Jorge dos Santos Pereira Júnior, Fellipe Honorio Rodrigues da Costa (suplente convocado), Paulo Henrique Silva Figueiredo (Presidente).

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário em face do acórdão 02-93.277, de 29 de maio de 2019 da 3ª Turma da DRJ/BHE, que julgou parcialmente procedente a impugnação apresentada pelo sujeito passivo principal ALMEIDA & DALE GALERIA DE ARTE LTDA (“AD”) e pelos sujeitos passivos solidários ANA MARIA ELIAS DALE, CARLOS DALE JUNIOR e JOSE ANTONIO CERQUEIRA DE ALMEIDA contra Auto de Infração lavrado por auditores fiscais lotados na Delegacia Especial de Fiscalização da Receita Federal em São Paulo – DIFIS.

Foram lavrados auto de infração com exigência de IRPJ, CSLL, PIS, COFINS e IRRF relativos a fatos geradores dos anos-calendários de 2014, 2015 e 2016, com os valores discriminados na tabela abaixo, com juros e multa qualificada de 150%:

	IRPJ	CSLL	COFINS	PIS	IRRF
IMPOSTO/CONTRIBUIÇÃO	17.420.491,74	7.871.621,26	21.865.614,72	4.737.549,72	18.515.297,22
JUROS DE MORA	6.074.391,49	2.744.133,30	7.841.597,58	1.699.012,62	7.004.330,98
MULTA PROPORCIONAL	26.130.737,57	11.807.431,85	32.798.422,05	7.106.324,49	27.772.945,46
VALOR CRÉDITO TRIBUTÁRIO	49.625.620,80	22.423.186,41	62.505.634,35	13.542.886,83	53.292.573,66
<b>CRÉDITO TRIBUTÁRIO PROCESSO</b>				<b>RS 201.389.902,05</b>	

A autoridade fiscal considerou imprestável a escrituração contábil mantida pela AD, em decorrência dos fatos consignados no Termo de Verificação Fiscal, juntado às e-fls. 123 a 165, e arbitrou o lucro com base na movimentação financeira do sujeito passivo.

A Fiscalização entendeu que as receitas da AD não decorriam de atividade de comissão por intermediação na compra/venda de obras de arte, mas da comercialização por conta própria das obras de arte, auferindo o lucro pela diferença entre o preço pago pelos compradores e o preço pago aos vendedores (proprietários originais das obras de arte). A Fiscalização considerou que houve simulação de prestação de serviço pela AD, quando o que ocorria seria operação comercial de compra e venda de mercadoria.

Além da omissão de receita, que foi o fundamento para a exigência de IRPJ e seus reflexos na CSLL, PIS e COFINS, houve a lavratura de auto de infração com exigência de IRRF por pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado.

Foram arrolados como sujeitos passivos solidários as pessoas físicas de ANA MARIA ELIAS DALE, CARLOS DALE JUNIOR e JOSE ANTONIO CERQUEIRA DE ALMEIDA com fundamento no art. 124, I e 135, III, do Código Tributário Nacional.

A AD apresentou impugnação às e-fls. 2046 a 2090, com os seguintes argumentos, em síntese;

1) nulidade do auto de infração de IR-Fonte por reabertura de fiscalização de período já fiscalizado sem expressa autorização de autoridade;

2) nulidade do auto de infração por existência de vício material na apuração dos tributos, decorrente da utilização de metodologia estranha, não prevista em lei, na apuração das bases tributáveis, i.e, por não se ter utilizado o efetivo faturamento mensal, mas a média das operações do trimestre;

3) nulidade do auto de infração por utilização de duplo regime de tributação para os mesmos períodos de apuração: lucro presumido (para as receitas de vendas de mercadorias e serviços declarados) e lucro arbitrado para o valor apurado como “omissão de receitas”;

4) nulidade do auto de infração por inadequação do fundamento para a acusação fiscal de opção indevida pelo lucro presumido, ao menos relativamente ao ano-calendário 2014, pois não teria ocorrido a extrapolação do limite de receita no ano-calendário anterior (2013) de R\$ 78.000.000,00 prescrito pelo art. 14 do inciso I do artigo 14 da Lei nº 9.718/98;

5) nulidade do auto de infração, por desrespeito a opção do contribuinte pelo lucro presumido. Explica que tendo entendido que ocorrera omissão de receita, a Fiscalização deveria recompor as base de tributação, mas respeitando o regime de tributação adotado pelo contribuinte, o que não teria ocorrido, ao menos em relação ao ano-calendário de 2014;

6) nulidade do auto de infração por não terem sido apontados pela Autoridade Fiscal os “erros e falhas” da escrituração de forma clara e objetiva, impossibilitando o sujeito passivo de exercer plenamente o seu direito de defesa;

7) nulidade do auto de infração por inadequação do arbitramento realizado, tendo em vista que os fatos narrados no TVF determinariam a utilização de procedimentos específicos previstos na legislação tributária para os casos lá consignados de omissão de receita por constatação de saldo credor de caixa mencionada às fls. 164 do TVF e que constam na “Tabela nº 10”, também do TVF;

8) afirma ser indevida a inclusão de ingressos financeiros provenientes de contas bancárias dos sócios; argumenta que, abandonando a presunção legal do art. 282 do RIR de 1999, não pode o fisco qualificar estas entradas como receita da pessoa jurídica, devendo ser excluídos tais valores, caso mantida a autuação;

9) afirmou que foram incluídos na base de cálculo dos tributos ingressos que não podem ser qualificados como receitas, como empréstimos, estornos e devoluções, discriminados no ANEXO I e deveriam ser excluídos da base de cálculo apurada pelo fisco.

10) irresigna-se contra a caracterização de sua atividade imputada pela Fiscalização como de compra e venda e não de prestação de serviço, afirmando que atuou como comissária na aquisição de obras de arte para os compradores, agindo em seu próprio nome, seguindo as instruções para a aquisição das obras de arte especificadas pelos compradores, sendo a comissão recebida definida pela diferença entre o preço pago pelo comprador e o preço pago ao vendedor na intermediação do negócio;

11) afirma que as diligências realizadas pela Fiscalização junto a terceiros confirmariam que o sujeito passivo era “*mera intermediária na compra e venda das obras*”;

12) aduz que seria indevida a exigência do IRRF por “pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado” por não ter sido comprovado a efetividade do pagamento. E além

disso, a Fiscalização não teria se desincumbido de realizar diligências para identificar a origem e a natureza dos valores que tinha considerado como não tributados;

13) afirma que há valores relacionados pela Fiscalização em planilha designada como “Anexo 18B”, em que a **AD** justifica a causa e o beneficiário e apresenta os documentos comprobatórios no Anexo II da impugnação, devendo ser excluídos da base de cálculo do IR-Fonte;

14) aduz que a multa de ofício de 150%, por ter caráter de penalidade, seria inaplicável sobre a infração relativa ao IR-Fonte porque a exigência no artigo 61 da Lei nº 8.981/95, matriz legal do art. 674 do RIR/99, que é calculada mediante base de cálculo reajustada e a aplicação da alíquota de 35% sobre pagamentos a beneficiários não identificados ou sobre recursos entregues a terceiros quando não for comprovada a operação ou a sua causa, não tem cunho tributário;

Os sujeitos passivo solidários apresentaram impugnação juntados às e-fls.1962 a 1987 (ANA MARIA ELIAS DALE), e-fls. 1990 a 2016 (CARLOS DALE JUNIOR) e e-fls. 2018 a 2043 (JOSE ANTONIO CERQUEIRA DE ALMEIDA).

A impugnações dos sujeitos passivos solidários são idênticas e afirmam, em síntese o seguinte:

1) que a imputação de responsabilidade solidária foi aplicada com base em ilação frágil, sem qualquer sustentação fática ou jurídica, não trazendo a Fiscalização qualquer elemento de prova que pudesse dar lastro à autuação em face dos impugnantes;

2) que a Fiscalização não teria apresentado qualquer indício de dolo ou fraude nas informações prestadas pelo sujeito passivo principal ao Fisco, defendendo que a atividade da empresa era de intermediação na venda de obras de arte, havendo apenas uma divergência com o FISCO relativamente ao enquadramento jurídico dos fatos, nada havendo que autorizasse a imputação de responsabilidade tributária solidária, eis que não teria ocorrido dolo ou fraude no presente caso;

3) que seria nula a imputação de responsabilidade solidária por ausência de motivação, uma vez que os fundamentos legais elencados foram os art. 124, I e 135, III do CTN, que consideram como díspares, uma vez que seus pressupostos fáticos e consequências jurídicas são diametralmente diferentes;

4) que não seria aplicável o art. 135 do CTN para a imputação da responsabilidade solidária porque os impugnantes não agiram com excesso de poderes, infração à lei ou ao contrato social;

5) que não haveria nos autos relato de fatos praticados pelos impugnantes, diverso do fato gerador do tributo, tampouco qualquer prova concreta que o impugnante cometeu qualquer ato ilícito, diverso e independente do suposto ilícito cometido pelo sujeito passivo principal e à sua revelia, o que configuraria a ilegitimidade da imputação de responsabilidade;

6) que seria insuficiente para a imputação de responsabilidade tributária solidária com fundamento no art. 124, I do CTN apenas o interesse econômico comum no fato gerador do lançamento, não havendo no caso concreto qualquer indício de interesse jurídico comum;

As impugnações foram julgadas pela 3ª Turma da DRJ/BHE, tendo sido reduzida a exigência de tributos em face do acolhimento do argumento da empresa de que não teriam sido excluídas da movimentação financeira as transferências entre contas da própria empresa

referentes ao indicado pelo contribuinte no montante de R\$ 2.266.000,00. Por decorrência foram reajustadas as bases de apuração do IRPJ e CSLL dos 2º e 4º trimestres de 2015.

Também foram reapurados o PIS e a COFINS devidos, retirando-se da base de cálculo dos tributos as transferências entre contas de mesma titularidade. Além disso, o PIS e a COFINS foram reapurados em bases mensais, em conformidade com a receita efetivamente apurada em cada mês, e não pela média mensal do trimestre como fora apurada pela Fiscalização.

A responsabilização solidária dos sócios foi mantida. A ementa do acórdão recorrido está transcrita abaixo:

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

Ano-calendário: 2014, 2015, 2016

**NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INEXISTÊNCIA.**

Não há que se falar em nulidade quando procedimento fiscalizatório foi efetuado dentro dos preceitos normativos atinentes à matéria, o sujeito passivo foi devidamente intimado para apresentação de documentos de seu interesse e defesa, e o lançamento foi fundamentado nas razões de fato e de direito apresentadas pelo Auditor Fiscal e apurado da forma como determina o artigo 142 do CTN.

**OMISSÃO DE RECEITA. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. ORIGEM. FALTA DE COMPROVAÇÃO. INVERSÃO DO ÔNUS DA PROVA.**

Caracterizam omissão de receita, por presunção legal, os valores creditados em conta de depósito mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, regularmente intimado, deixe de comprovar, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

**ARBITRAMENTO. RECEITA CONHECIDA.**

O imposto será determinado com base nos critérios do lucro arbitrado, quando a escrituração a que estiver obrigado o contribuinte contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária.

**MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.**

Nos casos em que restar comprovada a conduta dolosa do sujeito passivo visando a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária, da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, deve ser aplicada a multa de ofício qualificada.

**RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. INTERESSE COMUM E INFRAÇÃO A LEI.**

São solidariamente obrigadas pelo crédito tributário as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal, segundo prevê o art. 124, I, do CTN. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com infração a lei, os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, bem como seus mandatários.

**IDENTIDADE DE IMPUTAÇÃO. REFLEXOS.**

Decorrendo as exigências de CSLL, PIS e COFINS da mesma imputação que fundamentou o lançamento do IRPJ, deve ser adotada a mesma decisão, desde que não presentes arguições específicas e elementos de prova distintos.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Por ter dado parcial provimento à impugnação da **AD**, com a desoneração de R\$ 2.266.000,00 de principal mais os correspondentes juros moratórios e da multa de ofício de 150%, recorreu-se de ofício ao CARF.

Irresignados com o r. acórdão, a **AD** apresentou recurso voluntário (e-fls. 2398 a 2449). Também apresentaram recursos voluntários os responsáveis tributários solidários Ana Maria Elias Dale (e-fls. 2311 a 2337), Carlos Dale Júnior (e-fls. 2340 a 2366) e José Antonio Cerqueira de Almeida (e-fls. 2369-2395).

A **AD** arguiu, em síntese, o seguinte:

-nulidade da decisão de primeira instância porque, segundo ela, a autoridade julgadora de piso não teria respondido de forma clara, objetiva e fundamentada os questionamentos feitos pela impugnante, limitando-se a declarar que os procedimentos foram realizados em conformidade com a legislação, impedindo o conhecimento, por parte da Recorrente, dos fundamentos legais que permitiriam tal conclusão;

-ratifica seu argumento que a Autoridade Fiscal autuante teria utilizado metodologia não prevista em lei para apuração das bases tributáveis, na apuração das exigências relativas a acusação de omissão de receitas, e que não caberia à DRJ aperfeiçoar os lançamentos com o refazimento da base de cálculo para convalidação do lançamento;

-repisa o argumento de que o lançamento deveria ser anulado por ter a Autoridade Fiscal se utilizado de duplo regime de tributação para os mesmos períodos de apuração:

-ratifica que o lançamento deveria ser anulado porque a acusação fiscal de opção indevida pelo lucro presumido não teria indicado o fundamento legal impeditivo dessa opção dentre as 7 situações elencadas pelo artigo 14 da Lei nº 9.718/98;

-repete o argumento que a Fiscalização ao apurar os tributos devidos decorrente da suposta omissão de receitas não teria respeitado a opção da contribuinte pelo lucro presumido, ao menos em relação ao ano-calendário 2014;

-irresigna-se com o arbitramento lucro, alegando que a Fiscalização não teria demonstrado os “erros e falhas” da escrituração contábil;

-refirma que os fatos narrados no TVF determinariam a utilização de procedimentos específicos previstos na legislação tributária;

-ratifica ter sido indevida a inclusão de ingressos financeiros provenientes de contas bancárias dos sócios;

-reafirma que foram incluídos indevidamente na base de cálculo dos tributos ingressos que não são qualificados como receitas, como empréstimos, estornos e devoluções, discriminados no ANEXO I e deveriam ser excluídos da base de cálculo apurada pelo fisco

sustenta que a atividade que exerce é de operações de “consignação”, tanto “mercantil” como na modalidade de “contrato de comissão”, bem como a atividade de “intermediação”, fazendo a aproximação das partes vendedora e compradora, e não de compra e venda como pretendeu caracterizar a Fiscalização;

-reafirma que as diligências realizadas pela Fiscalização junto a terceiros confirmariam que a atividade do sujeito passivo era de serviços

-repete o argumento que os pagamentos não comprovados representariam parcela ínfima das saídas da Recorrente, e que não foi comprovado por falta de tempo hábil para juntar

os documentos comprobatórios e que seria indevida a exigência do IRRF por “pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado” por não ter sido comprovado a efetividade do pagamento;

-alega que os pagamentos que a Fiscalização considerou como sem causa ou a beneficiários não identificados foram devidamente comprovados;

-defende a impossibilidade de aplicação da multa de ofício qualificada sobre a exigência prevista no art. 61 da Lei n.º 8.981/1995, por esta não ter cunho tributário;

-defende que é indevida a aplicação da multa de 150% por não restar comprovada a conduta dolosa, tratando-se apenas de divergência quanto a requalificação jurídica dos fatos (serviços de comissionaria, transmudados pelo Fisco para venda e compra de mercadorias), ou na presunção legal (de “pagamento sem causa”). E destaca que a simples omissão de receita não seria fundamento para a qualificação da multa, com esteio na súmula CARF n.º 14;

-aduz que seu argumento contra a aplicação da multa qualificada sobre a exigência do IRRF não foi apreciada pela DRJ, cerceando-lhe o direito de defesa, mas entende que no mérito seus argumentos apresentados na impugnação lhes dariam razão;

-defende que os autos de infração de CSLL, PIS e COFINS também devem ser cancelados, considerados os mesmos argumentos apresentados em relação ao IRPJ;

Requeru ao final o reconhecimento de nulidade da decisão de primeira instância, com a determinação do retorno dos autos para novo julgamento, ou então que se reconheça a nulidade do lançamento.

Os responsáveis solidários ANA MARIA ELIAS DALE, CARLOS DALE JUNIOR e JOSE ANTONIO CERQUEIRA DE ALMEIDA apresentaram recurso voluntário com argumentos idênticos, que foram, em síntese, os seguintes:

1)que a decisão recorrida, que manteve a responsabilização tributárias dos sócios, deveria ser anulada por não ter enfrentado os três argumentos de mérito apresentados pelos impugnantes que, segundo eles, seriam suficientes para afastar a responsabilidade tributária a eles imputada;

2)que seria nula a responsabilização tributária dos recorrentes, eis que a Fiscalização teria fundamentado a responsabilização tributária em tipos tributários díspares, cujos pressupostos fáticos e consequências jurídicas são diametralmente diferentes, o que seria equivalente a falta de motivação para a responsabilização;

3)que não haveria motivos para fundamentar a responsabilização dos recorrentes com base no art. 135, I do CTN porque não teriam agido com excesso de poder, infração à lei ou a estatuto;

4)que não seria aplicável o art. 124, I do CTN para fundamentar a responsabilização dos recorrentes pela inexistência de interesse jurídico comum no fato gerador;

Requerem ao final o reconhecimento da nulidade da decisão de piso por cerceamento do direito de defesa, ou caso mantida a decisão recorrida que seja reconhecida a ilegitimidade passiva dos recorrentes.

A acusação fiscal, a decisão da DRJ e os argumentos de defesa serão analisadas em detalhe no voto.

É o Relatório.

Fl. 9 do Acórdão n.º 1302-007.072 - 1ª Sejul/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 19515.720942/2018-73

## Voto Vencido

Conselheiro Wilson Kazumi Nakayama, Relator.

Os recursos apresentados pela **AD** e pelos sujeitos passivos solidários são tempestivos e apresentam os demais requisitos de admissibilidade, assim deles tomo conhecimento.

O sujeito passivo principal e os responsáveis solidários alegam, em sede preliminar, a nulidade da decisão de primeira instância e requerem que seja determinado o retorno do processo à primeira instância para novo julgamento.

Vejamos então, primeiramente, os argumentos de nulidade do sujeito passivo principal e na sequência os argumentos de nulidade dos responsáveis tributários solidários.

### **1. Argumentos de nulidade da decisão recorrida apresentados pelo sujeito passivo principal**

Alega **AD** a nulidade da decisão recorrida porque, segundo ela, a autoridade julgadora de primeira instância não teria respondido de forma clara, objetiva e fundamentada os questionamentos feitos pela impugnante, tendo se limitado a declarar que os procedimentos foram realizados em conformidade com a legislação, e com isso teria impedido o conhecimento, por parte Recorrente, dos fundamentos legais que levaram a autoridade *a quo* chegar àquela conclusão.

O sujeito passivo alega o seguinte:

i) que no item 2 da Impugnação, a Recorrente questionou a realização de procedimento de apuração de bases de cálculo dos tributos não autorizado na legislação tributária, ou seja, que para a apuração da base de cálculo dos tributos devidos a autoridade fiscal somou os valores creditados e não justificados por trimestre e dividiu-os por três para obter os valores supostamente omitidos por mês, resultando em valores iguais para todos os meses do trimestre considerado, procedendo de forma contrária ao que determina o art. 42 da Lei n.º 9.430/96.

Segundo a Recorrente, a autoridade julgadora de 1ª instância não teria indicado qual o fundamento legal que permitisse à autoridade fiscal ter adotado o procedimento.

ii) que a autoridade fiscal efetuou o lançamento apenas dos valores da suposta omissão de receitas apurada com base nos extratos bancários, mas a legislação tributária (art. 24 da Lei n.º 9.249/95 e art. 537 do Dec. n.º 3.000/99) determina que a autoridade fiscal deveria reconstituir a base de cálculo dos tributos adicionando os valores da omissão de receita apuradas para a determinação do valor do imposto e do adicional de acordo com a opção de regime de tributação indicado pelo contribuinte. Com o procedimento adotado pela autoridade fiscal, ao lançar somente os valores da suposta omissão de receitas, o sujeito passivo teria sido submetido a dois regimes de tributação no mesmo período considerado, o que seria contrário ao que determina a legislação tributária.

A Recorrente alega que a autoridade julgadora de primeira instância não analisou objetivamente a sua razão de defesa, não apresentando resposta objetiva que lhe possibilitasse apresentar contrarrazões.

iii) ratifica que o lançamento deveria ser anulado porque a acusação fiscal de opção indevida pelo lucro presumido não teria indicado o fundamento legal impeditivo dessa opção dentre as 7 situações elencadas pelo artigo 14 da Lei nº 9.718/98;

iv) que a autoridade julgadora de primeira instância demonstre exatamente onde assentou sua decisão sobre a existência da autorização expressa para o reexame do tributo no ano-calendário de 2014, eis que, segundo a Recorrente, não localizou nos autos o documento que confirma a informação prestada que consta nos itens 68 e 68.1 do acórdão (que a autorização para reexame estaria expressa na alteração de 29/11/2018 do TDPF).

Passo a analisar cada um dos argumentos da Recorrente:

i) quanto ao procedimento para apuração da base de cálculo do tributo:

A Recorrente alega que na apuração do tributo devido a Autoridade Fiscal teria consolidado os valores apurados por trimestre, e para a receita mensal teria apenas considerado a média, ou seja, teria dividido a receita do trimestre e considerado o mesmo valor nos três meses do trimestre, o que seria contrário ao que determina o art. 42 da Lei nº 9.430/96:

Esse procedimento, afrontou de forma irremediável e insanável o lançamento, distorcendo tanto o critério quantitativo como o critério temporal do fato gerador da obrigação, e sendo o lançamento um procedimento vinculado, não pode a autoridade julgadora de primeira instância deixar de reconhecer que tal procedimento foi realizado em desacordo com os preceitos legais citados

Então, a Recorrente questiona e requer que a autoridade julgadora de primeira instância responda de forma clara, sucinta, objetiva e fundamentada:

a) O procedimento realizado pela autoridade fiscal não provocou incorreção no elemento (base de cálculo) do critério quantitativo e no critério temporal do fato gerador ao considerá-los em momentos distintos do determinado na lei? Basta um simples sim ou não.

b) Este procedimento não contraria o disposto no art.42 da Lei nº 9.430/96? Caso insista em negar tal fato, que decline o fundamento legal que ampare o lançamento na forma como foi realizado pela autoridade fiscal.

Somente assim, com a clara indicação do fundamento legal que permita tal procedimento, poderá a Recorrente defender-se adequadamente, caso contrário, restará evidente a impossibilidade de defesa da parte.

A questão do arbitramento do lucro, regime de apuração do lucro considerada na autuação, é questão de mérito. Por ora, importa verificar se a DRJ teria analisado os argumentos da Recorrente quanto ao procedimento de apuração de bases de cálculo dos tributos adotada pela Fiscalização, e qual foi o fundamento para a DRJ afastar a alegação de nulidade

Conforme se verifica da leitura do voto, a autoridade julgadora considerou que a apuração do lucro com base no lucro arbitrado ocorre trimestralmente, nos termos dos arts. 220, 529, 530 do Decreto 3.000/99 (RIR/99), vigente à época. Confirma-se excerto do voto:

#### METODOLOGIA NÃO PREVISTA EM LEI PARA APURAÇÃO DAS BASES TRIBUTÁVEIS

69. A impugnante argumenta que os requisitos do art. 142 do CTN não foram observados, com a apuração da base de cálculo dos tributos de forma não prevista em lei, além da fundamentação inadequada para o arbitramento do lucro. Acrescenta que o duplo regime pela apuração parcial de lucro arbitrado não tem amparo na legislação vigente.

70. Pois bem, quanto às regras de apuração do lucro arbitrado, o RIR, de 1999, vigente à época dos fatos:

Decreto 3000, de 26 de março de 1999

#### Seção I

#### Apuração Trimestral do Imposto

Art. 220. O imposto será determinado com base no lucro real, presumido ou arbitrado, por períodos de apuração trimestrais, encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário (Lei nº 9.430, de 1996, art.1º).

[...]

#### SUBTÍTULO V

#### LUCRO ARBITRADO

#### CAPÍTULO I

#### HIPÓTESES DE ARBITRAMENTO

Art. 529. A tributação com base no lucro arbitrado obedecerá as disposições previstas neste Subtítulo.

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

I - o contribuinte, obrigado à tributação com base no lucro real, não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal;

II - a escrituração a que estiver obrigado o contribuinte revelar evidentes indícios de fraudes ou contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para:

- a) identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária; ou
- b) determinar o lucro real;

[...]

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.

#### CAPÍTULO II

#### BASE DE CÁLCULO

[...]

Base de Cálculo quando conhecida a Receita Bruta Art. 532. O lucro arbitrado das pessoas jurídicas, observado o disposto no art. 394, 11, quando conhecida a receita bruta, será determinado mediante a aplicação dos percentuais fixados no art. 519 e seus parágrafos, acrescidos de vinte por cento (Lei nº 9.249, de 1995, art. 16, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 27, inciso I).

70.1 O dispositivo legal acima transcrito, vigente à época dos fatos, determina a apuração do Lucro Arbitrado por períodos trimestrais, tal como apurado pelo fisco. Este procedimento está destinado à apuração do lucro, base de cálculo da apuração do IRPJ e da CSLL.

70.2 Quando conhecida a receita bruta, o lucro arbitrado é determinado mediante a aplicação de percentuais previstos em lei para a apuração do lucro presumido, acrescido de 20%. No caso vertente, nos termos do art. 530 do RIR, de 1999 (vigente à época dos fatos) o arbitramento do lucro é aplicado sobre toda a receita conhecida. Embora não tenha incluído as receitas contabilizadas na base de cálculo do lucro arbitrado, apurando os tributos lançados somente sobre a parte omitida, este procedimento beneficiou o contribuinte e não é causa de nulidade, nos termos do art. 59 do Decreto 70.235, de 1972.

70.3 Quanto ao PIS e COFINS, a alegação do contribuinte será apreciada no mérito, considerando que também não se enquadra nas hipóteses de nulidade prevista no art. 59 do Decreto 70.235, de 1972.

Constata-se, portanto, contrariamente ao afirmado pela Recorrente, que a autoridade julgadora de primeira instância analisou o argumento da Recorrente e indicou os dispositivos legais que fundamentaram a sua decisão.

A base de cálculo utilizada para o lançamento foram os extratos bancários, discriminados no Anexo 17B, conforme relatado no TVF à e-fls. 133:

Os detalhamentos dos valores considerados como **RECEITA MENSAL ARBITRADA A PARTIR DOS EXTRATOS BANCÁRIOS**, podem ser melhor visualizados junto ao **Anexo 17B\_Resp\_Receitas.xlsx deste TV F** (há uma aba para cada mês entre 01/2014 a 12/2016), com valores consolidados por trimestre (última aba do mesmo anexo, intitulada de “Omissão de RB”) e comparados com os valores reconhecidos pela empresa em ECD/ECF, onde encontramos escriturações trimestrais).

Para cálculo da **receita omitida mensal**, dividimos os valores de “DIF REVENDA”, presentes na aba “Omissão de RB” do Anexo 17B\_Resp\_Receitas.xlsx, que representam as receitas omitidas consolidadas por trimestre e as dividimos por três, atribuindo valores uniformes para cada mês dentro de um único trimestre.

Embora a Autoridade Fiscal tenha demonstrado em planilha a receita arbitrada mensal, somou-os por trimestre e dividiu por três, e atribuiu o valor médio apurado para cada mês do trimestre.

Nem precisava fazer isso, bastava apenas somar as receitas de cada mês do trimestre, uma vez que a apuração do IRPJ e da CSLL pelo Lucro Tributado é trimestral.

Como pode ser visto no Auto de Infração (Demonstrativo de Apuração do IRPJ), apesar de ter relacionado a receita média mensal, o valor considerado na apuração do IRPJ devido foi a receita do trimestre. O excerto abaixo do 1º trimestre de 2014, não deixa dúvida:

PROCESSO: 19515-720.942/2018-73

**DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO  
IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA JURÍDICA  
LUCRO ARBITRADO**

SUJEITO PASSIVO			
CNPJ	Período de Apuração do Tributo		
02.898.618/0001-46	01/01/2014 a 31/03/2014		
Nome Empresarial			
ALMEIDA & DALE GALERIA DE ARTE LTDA			
APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO SOBRE RECEITAS DA ATIVIDADE			
Multa	Valor Apurado	Coefficiente	Base de Cálculo
150,00%	57.142.888,50	9,60%	5.485.717,29
CÁLCULO DO IMPOSTO			
Multa	Base de Cálculo	Aliquota	Imposto Apurado
150,00%	5.485.717,29	15,00%	822.857,59
CÁLCULO DO IMPOSTO ADICIONAL			
(+) Lucro Arbitrado Declarado			0,00
(+) Valor Apurado			5.485.717,29
(-) Parcela Não Sujeita ao Adicional			60.000,00
(=) Base de Cálculo do Adicional			5.425.717,29
(x) Aliquota			10,00%
(=) Adicional Total			542.571,73
(-) Adicional devido conforme Base de Cálculo da DIPJ			0,00
(=) Imposto Adicional Devido			542.571,72

PARCELA DO LUCRO NÃO SUJEITA AO ADICIONAL	
(+) Parcela Não Sujeita ao Adicional Definida em Lei	60.000,00
(-) Parcela Não Sujeita ao Adicional Utilizada pelo Sujeito Passivo	0,00
(=) Parcela Não Sujeita ao Adicional Utilizada de Ofício	60.000,00

CÁLCULO DO IMPOSTO ADICIONAL POR PERCENTUAL DE MULTA					
Multa	Valor Apurado	Parcela não sujeita ao Adicional	Base de Cálculo	Aliquota do Adicional	Imposto Adicional Devido
150,00%	5.485.717,29	60.000,00	5.425.717,29	10,00%	542.571,72

IMPOSTO DEVIDO ANTES DAS DEDUÇÕES		
Multa	Descrição	Valor
150,00%	Imposto	822.857,59
150,00%	Imposto Adicional	542.571,72
<b>Subtotal</b>		<b>1.365.429,31</b>
<b>Total</b>		<b>1.365.429,31</b>

Porém, o problema da média da receita apurada teria reflexo na apuração do PIS e da COFINS com incidência cumulativa, tributos que tem apuração mensal, e que afetaria a apuração dos juros de mora.

A DRJ reconheceu o equívoco e reapurou os tributos, considerando a receita mensal, e tomou o cuidado de manter o valor apurado pela Autoridade Fiscal quando a receita mensal reapurada foi maior do que a média atribuída pela Fiscalização. Confira-se:

117. Quanto ao PIS e a COFINS, foi efetuado recálculo, considerando a receita apurada pelo fisco - "ANEXO 17-B\_tif 10\_Resp\_Receitas"- excluídas as receitas constantes dos itens 96 e 104.1.1.

118. Equivocadamente as autoridades fiscais, para determinar a base de cálculo mensal da contribuição para o PIS e da Cofins, dividiram em três o montante que haviam apurado de omissão de receita a cada trimestre dos anos-calendários abrangidos pelo lançamento, atribuindo aos três meses de cada trimestre um valor de omissão de receita uniforme. Entretanto, de acordo com a legislação aplicável a essas contribuições, deve-se apurar sua base de cálculo mensal em conformidade com a receita efetivamente apurada em cada mês, a não ser que essa receita não fosse conhecida pelo fisco e houvesse necessidade de a arbitrar.

119. No presente caso, não houve tal necessidade, visto que a receita omitida foi apurada com base nos créditos em conta bancária cuja origem não foi comprovada, deduzida a receita que já havia sido contabilizada pelo contribuinte. As receitas correspondentes a cada mês podem ser obtidas precisamente dos demonstrativos constantes dos autos, pois correspondem aos valores dos créditos em conta bancária cuja origem não foi comprovada.

Além disso, o ajuste se faz necessário porque a atribuição da receita mensal deve-se fazer de acordo com os dados efetivamente apurados para que o contribuinte não seja prejudicado no caso dos acréscimos moratórios. Nos casos em que a autoridade fiscal atribuiu a determinado mês receita inferior à que seria corretamente apurada com base nos créditos em conta, foi mantido valor apurado pelo lançamento de ofício, devida, ressaltando-se ao fisco o direito de posteriormente efetuar lançamento complementar, se entender cabível.

E, de fato, constata-se que a DRJ procedeu conforme afirmado, eis que **reduziu** a COFINS/PIS apurada quando a base mensal por ela verificada era menor que a base mensal considerada pela Autoridade Fiscal e **manteve** a COFINS/PIS apurada quando a base por ela verificada era maior que o considerado pela Autoridade Fiscal. Confira-se:

## 121.1

## APURAÇÃO DA COFINS

COFINS	BC AI	RECEITA CONHECIDA	BC utilizada DRJ	COFINS LANÇADA	COFINS MANTIDA	COFINS EXONERADA	
2014	JAN	R\$ 19.047.629,50	R\$ 13.336.501,00	R\$ 13.336.501,00	R\$ 571.428,89	R\$ 400.095,03	R\$ 171.333,86
	FEV	R\$ 19.047.629,50	R\$ 24.261.307,75	R\$ 19.047.629,50	R\$ 571.428,89	R\$ 571.428,89	R\$ 0,00
	MAR	R\$ 19.047.629,50	R\$ 21.550.079,85	R\$ 19.047.629,50	R\$ 571.428,89	R\$ 571.428,89	R\$ 0,00
	ABR	R\$ 53.485.640,00	R\$ 32.232.098,66	R\$ 32.232.098,66	R\$ 1.604.569,20	R\$ 966.962,96	R\$ 637.606,24

Verifica-se, portanto, que a DRJ tratou de reduzir a base tributável do PIS e da COFINS por erro em sua quantificação, porque a Autoridade Tributária, por equívoco, considerou os valores médios mensais que tinha apurado para o trimestre no caso de IRPJ e CSLL.

E como a Autoridade Julgadora constatou que foi lançado um valor maior que o realmente devido, tratou de reduzir ao valor correto, uma vez que o lançamento tributário foi considerado válido pelos seus fundamentos, devendo produzir os efeitos que lhe são próprios.

Por não se tratar de aperfeiçoamento do lançamento, não se trata de vício material apta a provocar o cancelamento do Auto de Infração.

Portanto, rejeito a nulidade arguida.

ii)quanto a submissão a dois regimes de tributação no mesmo período

Alega a Recorrente que para apuração do tributo devido deveria ser reconstituída a base de cálculo, com a adição dos supostos valores de receita omitidos para a determinação do valor do imposto e da parcela adicional, nos termos do art. 24 da Lei nº 9.249/95, matriz legal do art. 537 do RIR/99, o que não teria sido realizado pela Autoridade Fiscal.

Segundo a Recorrente, a Autoridade Fiscal adotou um procedimento contrário à legislação tributária, eis que teria admitido dois regimes de tributação para um mesmo período de apuração: lucro presumido para as receitas declaradas pela contribuinte e lucro arbitrado para as supostas receita omitidas:

**1.1.2.** A Recorrente também questionou (item 5 da Impugnação) que a autoridade fiscal efetuou o lançamento **apenas** dos valores da suposta omissão de receitas apurada com base nos extratos bancários, conforme podem ser comprovados nos autos.

A legislação tributária (art. 24 da Lei nº 9.249/95 e art. 537 do Dec. nº 3.000/99) determina que a autoridade fiscal deverá reconstituir a base de cálculo dos tributos **adicionando** os valores da omissão de receita apuradas para a determinação do valor do imposto e do adicional.

O art. 24 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, regulamentado pelo art. 537 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR/99) dispõem:

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

Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999

“Art. 537. Verificada omissão de receita, o montante omitido será computado para determinação da base de cálculo do imposto devido e do adicional, se for o caso, no período de apuração correspondente, observado o disposto no art. 532” (Lei nº 9.249, de 1995, art. 24).

Agora, a Recorrente questiona novamente:

a) A autoridade fiscal não efetuou o lançamento contrariando o disposto no art. 24 da Lei n.º 9.249/95, regulamentado pelo art. 537 do Decreto n.º 3.000/99? Somente um sim ou não é suficiente.

b) Caso insista em não reconhecer que o lançamento foi realizado contrariando o disposto na legislação citada, então, que a autoridade julgadora de primeira instância decline os fundamentos legais que permitam à autoridade fiscal lançar, **isoladamente**, apenas o valor das supostas omissões de receita apuradas.

Somente se declinar os fundamentos legais que permitam tal procedimento dissonante, poderá a Recorrente defender-se adequadamente, também sobre esse ponto omissivo pela autoridade julgadora de primeira instância.

**1.1.3** Evidenciando que a realização do procedimento de lançamento de forma não vinculada, e portanto ilegal, traz consequências irremediáveis na validade do ato administrativo praticado, temos que, ao lançar somente os valores da suposta omissão de receitas, a autoridade administrativa submeteu a Recorrente a dois regimes de tributação nos mesmos períodos considerados, o que novamente contraria a legislação tributária a seguir colacionada (item 5 da Impugnação).

Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996

“Art. 1º A partir do ano-calendário de 1997, o imposto de renda das pessoas jurídicas será determinado com base no lucro real, presumido, ou arbitrado, por períodos de apuração trimestrais, encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário, observada a legislação vigente, com as alterações desta Lei.”

Decreto n.º 3.000, de 26 de março de 1999

“Art. 220. O imposto será determinado com base no lucro real, presumido ou arbitrado, por períodos de apuração trimestrais, encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário.” (Lei n.º 9.430, de 1996, art. 1º).

Portanto, um regime de tributação, apenas, para cada período de apuração.

A autoridade fiscal, ao não reconstituir as bases de cálculo, como determina a legislação, manteve as **receitas declaradas** pela Contribuinte na tributação pelo regime do **lucro presumido** e a parte das supostas **receitas omitidas** na tributação pelo regime do **lucro arbitrado** de ofício.

A Recorrente então questiona novamente:

a) A legislação não determina que o contribuinte somente pode estar submetido a um regime de tributação em cada período considerado? Basta um sim ou não.

b) Ao submeter a Recorrente a dois regimes de tributação distintos, a autoridade fiscal não contrariou o disposto na legislação tributária citada? Basta um sim ou não.

Caso insista em negar a violação dos dispositivos legais, deverá a autoridade julgadora de primeira instância declarar a fundamentação legal que permita à autoridade fiscal submeter o contribuinte a dois regimes de tributação distintos no mesmo período considerado. Basta apenas citar os fundamentos legais permissivos para que a Recorrente possa exercer adequadamente o seu direito de defesa, pois temos absoluta certeza que a autoridade julgadora não declinará os dispositivos legais que fundamentam as suas conclusões, simplesmente porque eles não existem, já que a legislação dispõe expressamente no sentido contrário à tentativa da autoridade julgadora em não responder objetivamente ao questionamento. Vejamos o que disse ao final do item 70.2 do acórdão:

“Embora não tenha incluído as receitas contabilizadas na base de cálculo do lucro arbitrado, apurando os tributos lançados somente sobre a parte omitida, este procedimento beneficiou o contribuinte e não é causa de nulidade, nos termos do art. 59 do Decreto 70.235, de 1972”, grifo do original.

Não é isso que a Recorrente questionou, mas sim o fato de ser o procedimento adotado pela autoridade lançadora contrário ao disposto na legislação tributária, portanto, como poderia estar tal procedimento em conformidade com o disposto no art. 142 do CTN que dispõe que o lançamento é um procedimento vinculado?, isto demonstra a total discrepância entre os argumentos desenvolvidos pela autoridade julgadora e as suas conclusões.

Tais fatos viciam irremediavelmente o julgado, ao impedirem a Recorrente de entender como o raciocínio articulado conduz de forma lógica, racional e congruente à conclusão adotada.

Não assiste razão à Recorrente.

Conforme exaustivamente consignado no TVF e verificado nos autos, como se verá em detalhe na análise do mérito, a escrita contábil do contribuinte foi considerada imprestável para apuração do lucro pela Autoridade Fiscal, de modo que a lei determina a apuração do lucro pelo lucro arbitrado.

A Recorrente reproduz apenas parte da fundamentação da DRJ (no trecho que afirma que a Autoridade Fiscal não incluiu na apuração do lucro arbitrado as receitas contabilizadas) e defende que isso seria causa de nulidade, confira-se:

#### METODOLOGIA NÃO PREVISTA EM LEI PARA APURAÇÃO DAS BASES TRIBUTÁVEIS

69. A impugnante argumenta que os requisitos do art. 142 do CTN não foram observados, com a apuração da base de cálculo dos tributos de forma não prevista em lei, além da fundamentação inadequada para o arbitramento do lucro. Acrescenta que o duplo regime pela apuração parcial de lucro arbitrado não tem amparo na legislação vigente.

70. Pois bem, quanto às regras de apuração do lucro arbitrado, o RIR, de 1999, vigente à época dos fatos:

Decreto 3000, de 26 de março de 1999

Seção I

Apuração Trimestral do Imposto

Art. 220. O imposto será determinado com base no lucro real, presumido ou arbitrado, por períodos de apuração trimestrais, encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário

(Lei nº 9.430, de 1996, art.1º).

[...]

#### SUBTÍTULO V

#### LUCRO ARBITRADO

#### CAPÍTULO I

#### HIPÓTESES DE ARBITRAMENTO

Art. 529. A tributação com base no lucro arbitrado obedecerá as disposições previstas neste Subtítulo. Art 530. O imposto, devido trimestralmente, no decorrer do ano – calendário, será determinado com base nos critérios do lucro arbitrado, quando (Lei nº 8.981, de 1995, art. 47, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º):

I - o contribuinte, obrigado à tributação com base no lucro real, não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal;

II - a escrituração a que estiver obrigado o contribuinte revelar evidentes indícios de fraudes ou contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para:

- a) identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária; ou
- b) determinar o lucro real;

[...]

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.

## CAPÍTULO II

### BASE DE CÁLCULO

[...]

Base de Cálculo quando conhecida a Receita Bruta

Art. 532. O lucro arbitrado das pessoas jurídicas, observado o disposto no art. 394, 11, quando conhecida a receita bruta, será determinado mediante a aplicação dos percentuais fixados no art. 519 e seus parágrafos, acrescidos de vinte por cento (Lei nº 9.249, de 1995, art. 16, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 27, inciso I).

70.1 O dispositivo legal acima transcrito, vigente à época dos fatos, determina a apuração do Lucro Arbitrado por períodos trimestrais, tal como apurado pelo fisco. Este procedimento está destinado à apuração do lucro, base de cálculo da apuração do IRPJ e da CSLL.

70.2 Quando conhecida a receita bruta, o lucro arbitrado é determinado mediante a aplicação de percentuais previstos em lei para a apuração do lucro presumido, acrescido de 20%. No caso vertente, nos termos do art. 530 do RIR, de 1999 (vigente à época dos fatos) o arbitramento do lucro é aplicado sobre toda a receita conhecida. Embora não tenha incluído as receitas contabilizadas na base de cálculo do lucro arbitrado, apurando os tributos lançados somente sobre a parte omitida, este procedimento beneficiou o contribuinte e não é causa de nulidade, nos termos do art. 59 do Decreto 70.235, de 1972.

Concordo com a DRJ.

Como a Recorrente optou pelo Lucro Presumido, as receitas declaradas não foram incluídas na apuração pelo Lucro Arbitrado. Se tivessem sido incluídas, teriam que ser excluídas porque foram oferecidas à tributação, e assim haveria cobrança em duplicidade, e portanto, indevidamente, podendo ser objeto de questionamento pela contribuinte.

Além disso, como afirmado pela DRJ, o procedimento adotado pela Autoridade Fiscal beneficiou a Recorrente, pois se a receita declarada tivesse sido incluída na apuração pelo Lucro Arbitrado teria sofrido um acréscimo indevido de 20%.

Portanto, rejeito a arguição de nulidade por suposta existência de duplo regime de tributação.

Por ter sido vencido quanto a nulidade do Auto de Infração, fica prejudicada a análise das demais matérias arguidas no recurso voluntário, e passo a análise do recurso de ofício.

### **Do recurso de ofício**

O recurso de ofício foi encaminhado pelo presidente da 3ª Turma da DRJ/BHE, por conta das seguintes exonerações:

- redução do IRPJ de R\$ 17.420.491,74 para R\$ 17.365.032,78;
- redução da CSLL de R\$ 7.871.621,26 para R\$ 7.846.664,74; conforme
- redução da COFINS de R\$ 21.865.614,72 para R\$ 20.035.541,24,

- redução do PIS de R\$ 4.737.549,72 para R\$ 4.341.033,93.

A exonerações superavam o limite estabelecido na Portaria MF nº 63, de 9 de fevereiro de 2017.

Contudo, na data do presente julgamento está em vigor a Portaria ME nº 2, de 18 de janeiro de 2023, que estabeleceu como valor de limite de alçada para fins de recurso de ofício pelas delegacias de julgamento da Receita Federal do Brasil (DRJ) o montante de R\$15.000.000,00 (quinze milhões e meio de reais).

O montante exonerado (R\$ 2.307.004,75) é menor que o limite de alçada, e que para fins de conhecimento de recurso de ofício, nos termos da Súmula CARF nº 103,1 aplica-se o limite de alçada vigente na data da apreciação em segunda instância, o recurso de ofício não deve ser conhecido.

### **Conclusão**

Por todo o acima exposto, não conheço do Recurso de Ofício, conheço dos recursos voluntários do sujeito passivo principal e dos responsáveis solidários, rejeito a arguição de nulidade da decisão de 1ª instância e rejeito a nulidade do Auto de Infração por ter se utilizado de dois regimes de tributação para apuração do imposto no mesmo período de apuração.

É como voto,

(documento assinado digitalmente)

Wilson Kazumi Nakayama

### **Voto Vencedor**

Conselheiro Paulo Henrique Silva Figueiredo, redator designado

O nobre relator foi acompanhado pelo Colegiado quanto à preliminar de nulidade da decisão de primeira instância e da autuação, quanto ao procedimento para apuração da base de cálculo do tributo; bem como quanto ao não conhecimento do recurso de ofício.

Não obstante, foi vencido, por voto de qualidade, quanto à preliminar de nulidade, por vício material, do lançamento, devido à aplicação de dois regimes de tributação no mesmo período de apuração.

Este conselheiro foi, portanto, designado como redator do voto vencedor em relação à matéria na qual o relator ficou vencido, de modo que passo a expor os fundamentos que prevaleceram.

O Lançamento tratado no presente processo, conforme relatado, foi realizado com base no Lucro Arbitrado para os 2º a 4 trimestres de 2014 e anos-calendários de 2015 e 2016.

Conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal de fls. 123/166, na autuação, foi adotado o seguinte critério:

Os detalhamentos dos valores considerados como **RECEITA MENSAL ARBITRADA A PARTIR DOS EXTRATOS BANCÁRIOS**, podem ser melhor visualizados junto ao **Anexo 17B Resp Receitas.xlsx deste TVF** (há uma aba para cada mês entre 01/2014 a 12/2016), com valores consolidados por trimestre (última aba

do mesmo anexo, intitulada de “Omissão de RB”) e comparados com os valores reconhecidos pela empresa em ECD/ECF, onde encontramos escriturações trimestrais).

Para cálculo da **receita omitida mensal**, dividimos os valores de “DIF REVENDA”, presentes na aba “Omissão de RB” do Anexo 17B\_Resp\_Receitas.xlsx, que representam as receitas omitidas consolidadas por trimestre e as dividimos por três, atribuindo valores uniformes para cada mês dentro de um único trimestre.

Além disso, a autoridade fiscal realizou o lançamento, pelo Lucro Arbitrado, unicamente com base na receita considerada omitida. Ou seja, todas as receitas que foram, regularmente, declaradas pela autuada se mantiveram sujeitas à apuração com base no Lucro Presumido.

Em relação ao primeiro equívoco cometido pela autoridade fiscal, procede a posição externada pelo Relator e o procedimento já adotado pelos julgadores de primeira instância, que adequaram as bases de cálculo mensais da Cofins e da Contribuição ao PIS aos montantes mensais de omissão de receita identificados no lançamento, tendo o cuidado de manter a base de cálculo adotada, quando a omissão constatada era superior àquela formalizada nos Autos de Infração.

O equívoco cometido no lançamento não implica a nulidade da autuação. Trata-se de vício completamente sanável, conforme procedimento adotado pelos julgadores *a quo*, que, absolutamente, não consiste em refazimento ou agravamento do lançamento, ou ainda, alteração de critério jurídico. Trata-se de mera correção da base de cálculo, conforme sói ocorrer em processos administrativos que tratam de lançamento de ofício.

Já quanto ao segundo equívoco cometido pela autoridade fiscal, a adoção da apuração com base no Lucro Arbitrado exclusivamente em relação às receitas consideradas omitidas, não se pode concordar com a decisão de piso e com o relator. Segue excerto do voto, que explicita os posicionamentos adotados:

70.2 Quando conhecida a receita bruta, o lucro arbitrado é determinado mediante a aplicação de percentuais previstos em lei para a apuração do lucro presumido, acrescido de 20%. No caso vertente, nos termos do art. 530 do RIR, de 1999 (vigente à época dos fatos) o arbitramento do lucro é aplicado sobre toda a receita conhecida. Embora não tenha incluído as receitas contabilizadas na base de cálculo do lucro arbitrado, apurando os tributos lançados somente sobre a parte omitida, este procedimento beneficiou o contribuinte e não é causa de nulidade, nos termos do art. 59 do Decreto 70.235, de 1972.

Concordo com a DRJ.

Como a Recorrente optou pelo Lucro Presumido, as receitas declaradas não foram incluídas na apuração pelo Lucro Arbitrado. Se tivessem sido incluídas, teriam que ser excluídas porque foram oferecidas à tributação, e assim haveria cobrança em duplicidade, e portanto, indevidamente, podendo ser objeto de questionamento pela contribuinte.

Além disso, como afirmado pela DRJ, o procedimento adotado pela Autoridade Fiscal beneficiou a Recorrente, pois se a receita declarada tivesse sido incluída na apuração pelo Lucro Arbitrado teria sofrido um acréscimo indevido de 20%.

Com a devida vênia, não se pode referendar tal posicionamento.

Em conformidade com o disposto no art. 1º da Lei nº 9.430, de 1996, a apuração do IRPJ e da CSLL é realizada, “com base no lucro real, presumido, ou arbitrado, por períodos de apuração trimestrais, encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário”.

Não há qualquer margem na legislação para a adoção, em relação a um mesmo período de apuração trimestral, de dois regimes de tributação.

Neste sentido, uma vez identificada a omissão de receitas, e tendo constado a incidência da Recorrente em hipótese de adoção do Lucro Arbitrado, conforme art. 530 do RIR/99, a autoridade fiscal deveria ter alterado toda a apuração dos períodos de apuração incluídos no lançamento para tal regime de tributação, mediante a consideração de todas as receitas (declaradas e omitidas) e dedução no lançamento de eventuais valores declarados e/ou pagos.

O mero fato de que a conduta adotada pela autoridade fiscal resultou em benefício à Recorrente não afasta a nulidade do lançamento, na medida em que há vício material insanável na conduta prevista no art. 142 do Código Tributário Nacional (“determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido”).

Assim, divergindo do conselheiro relator e em linha com a posição vencedora no julgamento, voto pelo acolhimento da preliminar em questão, com a anulação, por vício material dos lançamentos relativos ao IRPJ, CSLL, Cofins e Contribuição ao PIS, para o qual deveria ter sido adotada a tributação com base no Lucro Arbitrado (ou com ela compatível, no caso das contribuições), sobre todas as receitas auferidas nos períodos de apuração.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo