



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

**Processo nº** 10380.722614/2013-03  
**Recurso nº** Voluntário  
**Acórdão nº** 1402-001.880 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 26 de novembro de 2014  
**Matéria** IRPJ e OUTROS  
**Recorrente** AMÉRICA - CONSTRUÇÕES E SERVIÇOS DE ASSESSORIA LTDA. - ME  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2009, 2010

NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. CAPITULAÇÃO LEGAL. DESCRIÇÃO DOS FATOS. LOCAL DA LAVRATURA.

O auto de infração deverá conter, obrigatoriamente, entre outros requisitos formais, a capitulação legal e a descrição dos fatos. Somente a ausência total dessas formalidades é que implicará na invalidade do lançamento, por cerceamento do direito de defesa. Ademais, se o contribuinte revela conhecer plenamente as acusações que lhe foram imputadas, rebatendo-as, uma a uma, de forma meticulosa, mediante impugnação, abrangendo não só outras questões preliminares como também razões de mérito descabe a proposição de cerceamento do direito de defesa.

PERDA DE ESPONTANEIDADE. DECLARAÇÃO RETIFICADORA. INEFICÁCIA DE SEUS EFEITOS.

A ciência de intimação que determina o início de procedimento de fiscalização resulta em excluir a espontaneidade do sujeito passivo em relação ao tributo, mudança do regime de tributação, ao período-base e à matéria contemplada na ação fiscal, obstando o exercício da retificação de declarações por iniciativa do contribuinte, assim, tornando plenamente ineficaz para fins legais a transmissão extemporânea de declarações retificadoras promovidas nestas condições.

ARBITRAMENTO DO LUCRO. AUSÊNCIA DE ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL E FISCAL. FALTA DE APRESENTAÇÃO DOS LIVROS COMERCIAIS, FISCAIS E DOCUMENTAÇÃO FISCAL. EXISTÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL.

O arbitramento do lucro decorre de expressa previsão legal, segundo a qual a autoridade tributária impossibilitada de aferir a exatidão do lucro real deverá arbitrar o lucro. Assim, se a escrituração a que estiver obrigada a contribuinte

revelar evidências de fraudes ou contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para determinar o lucro real, bem como a não apresentação dos livros comerciais e fiscais e a respectiva documentação, o lucro deverá ser arbitrado pela autoridade tributária.

#### OPÇÃO. LUCRO PRESUMIDO. INOCORRÊNCIA.

A opção pelo lucro presumido deve ser manifestada com o pagamento da primeira ou única quota do imposto. Não tendo o sujeito passivo efetuado o pagamento espontâneo do imposto com base no lucro presumido, nem possuindo escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, cabível é o arbitramento do lucro para apuração do tributo correspondente.

#### MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO QUALIFICADA. PRESENÇA DOS PRINCÍPIOS DE OCULTAÇÃO E DE PRÁTICA REITERADA CONDENÁVEL. EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE. JUSTIFICATIVA PARA APLICAÇÃO DA MULTA.

O acervo probante do ato tributário ilícito, no mais das vezes exige, para a sua validade e sustentação, a busca de elementos outros que estão à margem do rotineiro material colocado à disposição do Fisco para o seu conhecimento, análise, convicção e conclusão. Se a par do exposto, adota-se uma prática reiterada de se ocultar a ocorrência do fato gerador, com subtração permanente de receitas nos registros dos livros fiscais e nos entes acessórios, tipificado está o evidente intuito de fraude.

#### MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO. CARÁTER DE CONFISCO. INOCORRÊNCIA.

A falta ou insuficiência de recolhimento do imposto dá causa ao lançamento de ofício, para exigi-lo com acréscimos e penalidades legais. A multa de lançamento de ofício é devida em face da infração às regras instituídas pelo Direito Fiscal e, por não constituir tributo, mas penalidade pecuniária prevista em lei é inaplicável o conceito de confisco previsto no inciso V, do art. 150 da Constituição Federal

#### MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO. RESPONSABILIDADE OBJETIVA.

A responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou responsável. O fato de não haver má-fé do contribuinte não descaracteriza o poder-dever de a administração lançar com multa de ofício as receitas ou os rendimentos omitidos na declaração de imposto de renda.

#### INCONSTITUCIONALIDADE.

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

#### LANÇAMENTOS DECORRENTES. CSLL. PIS. COFINS.

Tratando-se de tributação reflexa, o decidido com relação ao principal (IRPJ) constitui prejulgado às exigências fiscais decorrentes, no mesmo grau de jurisdição administrativa, em razão de terem suporte fático em comum. Assim, o decidido quanto à infração que, além de implicar o lançamento de Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ implica os lançamentos da contribuição para o Programa de Integração Social (PIS), da Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) e da

Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), também se aplica a estes outros lançamentos naquilo em que for cabível.

Preliminares de Nulidades Rejeitadas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares suscitadas pela Recorrente e, no mérito, negar provimento ao recurso, nos termos do voto do relator.

(Assinado digitalmente)

Leonardo de Andrade Couto - Presidente

(Assinado digitalmente)

Paulo Roberto Cortez - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Leonardo de Andrade Couto, Frederico Augusto Gomes de Alencar, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Moisés Giacomelli Nunes da Silva, Carlos Pelá e Paulo Roberto Cortez.

## Relatório

AMÉRICA CONSTRUÇÕES E SERVIÇOS DE ASSESSORIA LTDA. - ME, contribuinte inscrita no CNPJ/MF sob nº 08.849.527/000105, com domicílio fiscal na cidade de Fortaleza, Estado do Ceará, na Rua Pinto Madeira, nº 535, jurisdicionada a Delegacia da Receita Federal do Brasil em Fortaleza - CE, inconformada com a decisão de Primeira Instância de fls. 388/404 prolatada pela 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Juiz de Fora – MG, recorre, a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, pleiteando a sua reforma, nos termos da petição de fls. 412/420.

Contra a contribuinte, acima identificada, foram lavrados pela Delegacia da Receita Federal do Brasil em Fortaleza – CE, em 20/03/2013, os Autos de Infrações de Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ); da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL); da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS); e da Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) de (fls. 03/78), com ciência pessoal, em 26/03/2013 (fl. 346), exigindo-se o recolhimento do crédito tributário no valor total de R\$ 1.175.944,88, a título de tributos e contribuições, acrescidos de multa qualificada de 150 % e dos juros de mora, de no mínimo, de 1% ao mês, calculados sobre o valor do imposto e contribuições, referentes aos exercícios de 2009 e 2010, correspondentes aos anos-calendário de 2008 e 2009.

A exigência fiscal em exame teve origem em procedimentos de fiscalização externa referente aos exercícios de 2009 e 2010, onde a autoridade fiscal lançadora entendeu haver omissão de receitas na prestação de serviços na área da construção civil. Infração capitulada no art. 3º da Lei nº 9.249, de 1995 e art. 532 do RIR/1999.

O arbitramento do lucro que se faz, tendo em vista que o contribuinte notificado a apresentar os livros e documentos da sua escrituração, relativas aos anos de 2008 e 2009, não os apresentou, motivando, assim, o presente lançamento, por meio do arbitramento do seu lucro, tendo-se como referência as receitas constantes nos relatórios do Tribunal de Contas dos Municípios do Estado do Ceará e as Declarações do Imposto de Renda Retido na Fonte – DIRF dos tomadores dos serviços prestados pela fiscalizada (apuração de forma trimestral).

Os Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil responsáveis pela constituição do crédito tributário lançado esclarecem, ainda, através do próprio Auto de Infração, entre outros, os seguintes aspectos:

- que o arbitramento de lucro que se faz tendo por base as receitas de prestação de serviços na área da construção civil auferidas pela fiscalizada, durante os anos-calendário de 2008 e 2009, colhidas a partir das informações cedidas pelo Tribunal de Contas dos Municípios do Estado do Ceará TCM/ CE (Sistema de Informações Municipais SIM) e nas Declarações de Imposto de Renda Retido na Fonte DIRF, referentes aos tomadores dos serviços prestados pela fiscalizada;

- que, com efeito, a fiscalizada nos anos de 2008 e 2009, apresentou as Declarações de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ) na condição de INATIVA, ao passo que prestou serviços para diversas prefeituras municipais do Estado do Ceará, totalizando o montante de R\$ 2.980.524,96 no ano de 2008 e R\$ 4.154.100,75, no ano

de 2009, conforme consta do banco de dados do TCMCE (sistema SIM), bem como das DIRF apresentadas pelos tomadores desses serviços. De igual modo, também não apresentou DCTF para o ano de 2008 e na DCTF apresentada para o ano de 2009, nenhum débito foi informado referente aos tributos federais (IRPJ, CSLL, PIS e COFINS) da competência do mencionado ano;

- que, face do exposto, devidamente autorizada pelo Mandado de Procedimento Fiscal nº 03.1.01.002012012145), a ação fiscal foi deflagrada em 05/12/2012, mediante ciência pessoal do Termo de Início da Fiscalização ao seu representante legal, solicitando, dentre outros documentos, a apresentação dos livros da escrituração contábil e fiscal da empresa, relativas ao ano de 2008 e recibo de transmissão da escrituração contábil em meio digital para o SPED relativo ao ano de 2009;

- que a fiscalizada em resposta datada de 27/12/2012, solicitou dilação do prazo por 45 (quarenta e cinco) dias para atendimento ao citado termo. Por outro lado, na mesma resposta em que solicitara dilação de prazo, alegou que, por força de seu regime de tributação, não estava obrigada a entregar os livros contábeis de 2008 e o recibo de transmissão do SPED em 2009;

- que considerando que a empresa, em relação aos anos sob fiscalização não efetuou recolhimentos, no código 2089 Lucro Presumido, nem apresentou DCTF (2008) ou apresentou sem débitos (2009) e ainda declarou-se como inativa, estando, portanto obrigada ao regime do lucro real trimestral nesses anos, esta fiscalização emitiu novo termo, datado de 31/01/2013 e recebido em 08/02/2013, reintimando a fiscalizada a apresentar todos os documentos contidos no Termo de Início de Fiscalização, sob pena de arbitramento do lucro;

- que vencido o prazo dessa nova intimação em 05/03/2013, a fiscalizada não apresentou a documentação solicitada, nem tampouco apresentou qualquer manifestação até a presente data (20/03/2013);

- que, assim sendo, em face dos fatos acima relatados, procedemos à aplicação do regime de arbitramento do lucro da empresa referente aos anos-calendário de 2008 e 2009, em face da ausência de escrituração completa e regular, necessária à apuração do lucro real na forma da legislação pertinente, e tendo em vista ainda o fato de que a empresa, em relação a esses anos, não era optante pelo regime de lucro presumido;

- que o arbitramento que ora se impõe, tem por base a receita bruta auferida pela fiscalizada nos períodos citados, cujos valores foram obtidos a partir das informações colhidas do Sistema de Informações Municipais (SIM) mantidas pelo Tribunal de Contas dos Municípios do Estado do Ceará (TCMCE), como também das Declarações do Imposto de Renda Retido na Fonte (DIRF), conforme indicado nos respectivos extratos, cujo detalhamento constam de planilhas em anexo, as quais, juntamente com os mencionados extratos, encontram-se adunados aos respectivos autos de infração, cabendo ressaltar que os valores de imposto de renda retido na fonte indicado nas DIRF citadas, foram devidamente deduzidos do IRPJ apurado na presente fiscalização;

- que cumpre registrar que a receita bruta levantada na presente fiscalização, enseja ainda a formalização de autos de infração da CSLL, PIS e COFINS, por decorrente dos mesmos elementos de prova, conforme previsto no disposto no art. 9º, § 1º do Decreto 70235/72;

- que qualifica-se a multa aplicada nos presentes lançamentos, na forma do artigo 957, inciso II, do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 3.000/99), motivada pela conduta comissiva da fiscalizada quanto à prática dos atos acima relatados, os quais deixaram caracterizar o intuito sonegatório perpetrado pela fiscalizada, conforme disposto no art. 71 da Lei 4502/64.

Em sua peça impugnatória de fls. 350/360, instruída pelos documentos de fls. 361/378, apresentada, tempestivamente, em 25/04/2013, a autuada se indis põe contra a exigência fiscal, solicitando que seja acolhida à impugnação para declarar a insubsistência do Auto de Infração, com base, em síntese, nos seguintes argumentos:

- que o representante da empresa conversou com o AFRFB, Sr Juarez da RFB Juarez Barbosa Porto - Matrícula 10357, informando que iria solicitar nova dilação de prazo, para entregar os documentos necessários para que eles verificassem a tributação da empresa pelo lucro presumido, e antes de enviar a solicitação a contribuinte foi surpreendida com o recebimento do auto de infração;

- que este auto de infração foi emitido em 21/03/2013 antes do prazo de encerramento do MPF (28/03/2013) e quando este mesmo MPF já havia sido prorrogado por mais de 120 dias para 26/07/2013;

- que o arbitramento do lucro nos período 03/2008, 06/2008, 09/2008, 12/2008, 03/2009, 06/2009, 09/2009 e 12/2009, tendo em vista que o contribuinte notificado a apresentar os livros e documentos de sua escrituração não os apresentou;

- que as atitudes dos ADRFB na ação fiscal e na aplicação do Auto de Infração, que maculam o lançamento do crédito tributário por inobservância dos princípios tributários da legalidade e da razoabilidade, tornado ao auto de infração nulo de pleno direito;

- que por este motivo rogamos seja decretado a nulidade do auto de infração por cerceamento ao direito de defesa e por conter elemento que maculam o lançamento tributários;

- que combatemos veementemente o Arbitramento aplicado pelos AFRFBs, uma vez que, a empresa não possuía contabilidade regular, estando autorizada pela legislação fiscal a apresentar contabilidade simplificada, os AFRFBs deveriam ter acatado o livro caixa em substituição aos livros Diário e Razão. Ou seja, o regime de tributação da empresa é o Lucro Presumido, pois a mesma não estava obrigada pela legislação Fiscal ao Lucro Real;

- que todas as receitas da empresas são conhecidas, pois as prestações de serviços foram executadas para contratantes do Setor Público e a empresa emitiu Notas Fiscais idôneas em todas as operações que praticou, inclusive com retenção na fonte dos tributos e contribuições administrados pela RFB;

- que da aplicação da multa agravada, não cabe a aplicação da multa agravada de 150%, pois a empresa não cometeu nenhuma fraude ou sonegação, o simples fato da empresa não ter recolhido os tributos não autoriza, concluir que foi com intenção de fraudar o fisco ou sonegação;

- que diante do exposto rogamos pela anulação da aplicação do arbitramento e da multa agravada de 150 %.

Após resumir os fatos constantes da autuação e as principais razões apresentadas pela impugnante, os membros da 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal do

Brasil de Julgamento em Juiz de Fora – MG, concluíram pela improcedência da impugnação e pela manutenção do crédito tributário lançado baseado, em síntese, nas seguintes considerações:

- que cumpre esclarecer à requerente que, conforme disposto no parágrafo 11 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, a manifestação de inconformidade apresentada obedece ao rito processual do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e enquadra-se no disposto no inciso III do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 Código Tributário Nacional, relativamente ao(s) débito(s) objeto da compensação, não sendo necessário requerimento para a suspensão de sua exigibilidade;

- que compulsando-se as peças dos autos verifica-se que, preliminarmente, a contribuinte alega, em sua defesa, questionamentos de nulidade por inobservância, segundo ela, dos princípios tributários da legalidade e da razoabilidade;

- que com relação ao suposto cerceamento ao direito de defesa alegado pela impugnante, este não prospera. É mister se frisar que o Interessado teve todas as oportunidades de juntar os documentos que entendesse pertinentes para desenvolver sua defesa. A alegação de abuso de poder e excesso de exação por não terem, os Auditores Fiscais, acatado o livro Caixa da empresa, não caracteriza o cerceio de defesa. Veja que, até o presente momento, o citado livro Caixa não foi apresentado;

- que, por mais que negue isso em sua impugnação, a interessada teve pleno conhecimento do ilícito tributário e pode exercer, sem qualquer restrição, seu direito de defesa, o que se constata, facilmente, pelo extenso arrazoado apresentado;

- que a possibilidade de ter havido cerceamento ao direito de defesa deve ser analisada *in concreto*, ou seja, se os atos e fatos ocorridos, efetivamente, prejudicaram o direito à ampla defesa do contribuinte, pois, não se vislumbra, no caso, qualquer limitação à possibilidade de defesa do autuado, desde que, efetivamente, ele teve acesso a todas as informações constantes dos autos e não houve qualquer restrição ao seu direito de contestar a exigência lançada ou qualquer empecilho relativo à produção de provas, como se percebe pelo teor e pela tempestividade de sua impugnação, que revela que houve pleno conhecimento dos termos da autuação e da infração imputada ao contribuinte;

- que por não haver nenhuma imperfeição que macule os autos de infração lavrados, não existindo qualquer ilegalidade no procedimento fiscal, nem qualquer dificuldade para que a contribuinte exercesse, como o exerceu, durante o curso normal do procedimento fiscal e no prazo legal de contestação da exigência, o seu direito de contraditório e ampla defesa;

- que não se vislumbra no presente caso qualquer das hipóteses de nulidades previstas no Decreto nº 70.235, de 06/03/1972, art. 59, incisos I e II, haja vista que o lançamento restou formalizado com todos os requisitos legais inerentes a tal atividade. Ou seja, foi devidamente fundamentado, tendo sido efetuado por autoridade competente; e, ainda, a ampla defesa e o contraditório foram plenamente garantidos ao contribuinte;

- que como a infração foi relatada de forma clara, precisa e inteligível, e encontrando-se nos autos todos os requisitos obrigatórios exigidos pelo art. 10 do Decreto nº 70.235/72 para a lavratura do Auto de Infração, além de não conter nenhuma das

irregularidades dispostas no art. 59, da aludida norma, indefiro a preliminar de nulidade, levantada pela defesa;

- que a defendente contesta o arbitramento, ressaltando que, além de não estar obrigada por Lei ao Lucro Real, escriturou o livro Caixa e emitiu regularmente as Notas Fiscais que sustentavam as suas prestações de serviços. Aduz ainda que não possuía contabilidade regular porque estava autorizada pela legislação fiscal a apresentar contabilidade simplificada, no caso, o livro Caixa, porquanto alega ter optado pelo Lucro Presumido;

- que consta relatado e devidamente evidenciado pela fiscalização que a empresa autuada apresentou, nos anos-calendário 2008 e 2009, Declaração Simplificada da Pessoa Jurídica – Inativa 2009 e 2010, ou seja, declaração de Inatividade, com a seguinte observação: “A Pessoa Jurídica acima identificada, por seu representante legal, declara que permaneceu, durante todo período de 01/01/2008 a 31/12/2008 [01/01/2009 a 31/12/2009] sem efetuar qualquer atividade operacional, não operacional, financeira ou patrimonial: SIM” (Declarações transmitidas, respectivamente, em 17/05/2011, às 15h09m52s, e em 08/11/2010, às 15h05m25s);

- que nos sistemas informatizados da RFB, como Declarações Ativas/Originais, DIPJs 2009 e 2010, respectivamente, entregues em 26/06/2009 (11:05:09) e 19/07/2013 (08:50:58), ambas com receita bruta declarada zerada, ou seja, ainda que se pudesse considerar tais declarações, nestas não foi informado qualquer débito apurado de IRPJ, CSLL, Cofins e Contribuição para o PIS/Pasep;

- que, no tocante à DCTF, consta que no ano de 2008 não foi apresentada a referida declaração e no ano de 2009 esta foi apresentada zerada, ou seja, não foi informado nenhum débito referente a tributos federais. Em consulta aos sistemas informatizados da RFB, verificou-se que, em 19/07/2013, foram transmitidas DCTFs retificadoras, 1º e 2º semestres/2008, onde consta apenas um débito declarado de IRRF, no valor de R\$ 0,10 (dez centavos);

- que em todas as citadas declarações não constou um débito sequer declarado a título de IRPJ – Lucro Presumido, só a informação de opção pela sistemática de apuração;

- que cabe aqui registrar que não tem efeitos legais a Declaração (DIPJ/DCTF) apresentada após o início do procedimento fiscal, pela perda da espontaneidade do fiscalizado devidamente intimado do início do procedimento fiscal, ou seja, com a ciência de intimação, que determina o início de procedimento de fiscalização, há a exclusão da espontaneidade do sujeito passivo em relação ao tributo, mudança do regime de tributação, ao período base e à matéria contemplada na ação fiscal, obstando o exercício da retificação de declarações por iniciativa do sujeito passivo, assim, tornando plenamente ineficaz para fins legais a transmissão extemporânea de DIPJ(s) /DCTF(s) retificadora(s) promovida(s) nesta(s) condição (ões);

- que no presente caso também ficou impossibilitada a apuração do imposto com base no Lucro Real, haja vista a empresa, devidamente intimada, não ter apresentado escrituração na forma das leis comerciais e fiscais exigidas ao caso. Assim, não restou alternativa senão a tributação com base no Lucro arbitrado, na forma como prevista no art. 530, inciso III, do RIR/99;

- que o arbitramento do lucro é medida extrema e que só deve ser utilizado como último recurso, por ausência total de condições de se apurar o Lucro Real, conforme sedimentado entendimento da jurisprudência administrativa;

- que a apreciação das razões de arbitramento do lucro passam necessariamente pela análise: primeiro, se as circunstâncias do caso concreto se subsumem em alguma hipótese legal autorizativa do arbitramento; e, segundo, se não existiam outros meios possíveis de se apurar o Lucro Real;

- que no presente caso, o Fisco embasou o lançamento tendo-se como referência as receitas constantes nos relatórios do Tribunal de Contas dos Municípios do Estado do Ceará TCM/ CE e as Declarações do Imposto de Renda Retido na Fonte DIRF dos tomadores dos serviços prestados pela fiscalizada. Portanto, caso os dados neles constantes não sejam verdadeiros, cabe ao autuado demonstrar a sua imprestabilidade, e não simplesmente afirmar que há divergências entre as bases de cálculo utilizadas;

- que, nos autos, verifica-se que a impugnante não anexou à defesa nenhum documento hábil que comprovasse suas alegações. Velho brocardo já sentenciava "*Alegar e não comprovar é o mesmo que não alegar*";

- que as alegações desacompanhadas de documentos comprobatórios, quando esse for o meio pelo qual sejam provados os fatos alegados, não tem valor. O artigo 15 do Decreto n.º 70.235, de 1972, determina que a impugnação deve ser formalizada por escrito e ser instruída com os documentos em que se fundamentar;

- que dos lançamentos reflexos, ou seja, o art. 24, § 2º, da Lei nº 9.249/95, o valor da receita omitida é considerado também na determinação da base de cálculo para o lançamento das contribuições;

- que, segundo a regra de que o acessório segue o principal, as mesmas razões adotadas no exame do lançamento principal de IRPJ, servem também para os respectivos lançamentos reflexos, no caso de CSLL, PIS e Cofins;

- que a impugnante insurge-se contra a aplicação da multa no percentual de 150%, alegando, em síntese, que não caberia a aplicação da penalidade, pois a empresa não cometeu nenhuma fraude ou sonegação, o simples fato da empresa não ter recolhido os tributos não autoriza concluir que foi com intenção de fraudar o fisco ou sonegação. Aduz ainda que a exigência padece de razoabilidade, configurando confisco, vedado pela ordem constitucional;

- que concerne à alegação de que a multa de 150% é confiscatória, cumpre considerar que o princípio insculpido no art. 150, inciso IV, da Constituição Federal de 1988, relativo à vedação ao confisco, antes de mais nada, é dirigido ao legislador. Tal princípio orienta a elaboração legislativa, que deve observar a capacidade econômica do contribuinte (art. 145, § 1º da CF), bem como não pode dar ao tributo conotação de confisco;

- que o contencioso administrativo não é o foro próprio para examinar questões de tal natureza. Vale esclarecer que não cabe às autoridades administrativas se manifestarem sobre matéria do ponto de vista constitucional, excetuado os casos em que houver declaração de inconstitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal de lei, de tratado ou de ato normativo, situação em que é permitido às autoridades fiscais *a quo* afastar a sua

aplicação (art. 26-A do Decreto n.º 70.235/72, Decreto n.º 2.346, de 10 de outubro de 1997, e Parecer da PGFN/CRE n.º 948, de 2 de junho de 1998);

- que exposto, deve ser mantida a qualificação da multa nos termos do art. 44, inciso I e § 1º, da Lei n.º 9.430/96.

A presente decisão encontra-se consubstanciada nas seguintes ementas:

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

*Ano-calendário: 2008, 2009*

*ARBITRAMENTO DO LUCRO. PREVISÃO LEGAL. HIPÓTESE.*

*O arbitramento do lucro decorre de expressa previsão legal, consoante a qual a autoridade tributária, impossibilitada de aferir a exatidão do lucro real declarado em virtude da não apresentação pela pessoa jurídica, regularmente intimada, dos livros e documentos de sua escrituração comercial ou fiscal, fica legitimada a adotá-lo como meio de apuração da base de cálculo do IRPJ.*

*OPÇÃO. LUCRO PRESUMIDO. INOCORRÊNCIA.*

*A opção pelo lucro presumido deve ser manifestada com o pagamento da primeira ou única quota do imposto. Não tendo o sujeito passivo efetuado o pagamento espontâneo do imposto com base no lucro presumido, nem possuindo escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, cabível é o arbitramento do lucro para apuração do tributo correspondente.*

*PERDA DE ESPONTANEIDADE. DECLARAÇÃO RETIFICADORA. INEFICÁCIA DE SEUS EFEITOS.*

*A ciência de intimação que determina o início de procedimento de fiscalização resulta em excluir a espontaneidade do sujeito passivo em relação ao tributo, mudança do regime de tributação, ao período-base e à matéria contemplada na ação fiscal, obstando o exercício da retificação de declarações por iniciativa do contribuinte, assim, tornando plenamente ineficaz para fins legais a transmissão extemporânea de declarações retificadoras promovidas nestas condições.*

*LANÇAMENTOS REFLEXOS. CSLL. PIS. COFINS. DECORRÊNCIA.*

*Por força da legislação tributária, as razões adotadas no exame do lançamento principal, Imposto de Renda da Pessoa Jurídica IRPJ, quanto à mesma matéria fática e fundada nos mesmos elementos probatórios, servem também para a solução dos litígios decorrentes e a estes se aplicam, lançamentos reflexos da CSLL, da contribuição para o PIS e da Cofins.*

*MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO.*

*A multa de ofício no percentual de 75% deve ser duplicada quando verificada a ocorrência do disposto no art. 71 da Lei n.º 4.502, de 30 de novembro de 1964.*

*ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL*

*Ano-calendário: 2008, 2009*

*AUTO DE INFRAÇÃO. REQUISITOS ESSENCIAIS. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.*

*Observados os requisitos essenciais de validade, prescritos no art. 142 do CTN e no art. 10 do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, e não tendo se configurado qualquer das hipóteses de nulidade do art. 59 deste decreto, deve ser declarada a validade formal dos lançamentos em apreço.*

*CONSTITUCIONALIDADE. LEGALIDADE. COMPETÊNCIA.*

*Falece competência à autoridade julgadora para a apreciação de aspectos relacionados com a constitucionalidade ou legalidade de normas tributárias.*

*Impugnação Improcedente*

*Crédito Tributário Mantido*

Cientificada da decisão de Primeira Instância, em 24/10/2013, conforme Termo constante às fl. 410, e, com ela não se conformando, a contribuinte, interpôs, tempestivamente em (25/11/2013), o recurso voluntário de fls. 412/420, no qual demonstra irresignação contra a decisão supra, baseado, em síntese, nas mesmas razões expendidas na fase impugnatória, reforçado pelas seguintes considerações:

- que por motivo não justificado, não autorizado e repudiado pela empresa, o responsável pela contabilidade equivocadamente nos exercícios de 2008 e 2009. Além de enviar à RFB as DIPJs com omissão de informações, o contador transmitiu em seguida nos mesmos exercícios outra declaração de inatividade;

- que tendo em vista que o cerne da ação fiscal foi o erro cometido pela empresa no envio das Declarações do IRPJ como INATIVA. Entendemos que antes de qualquer procedimento de ofício os AFRFB deveriam ter intimado a Contribuinte a apresentar nova declaração concedendo um prazo de 10 dias, findo o qual não cumprida à exigência, se aplicaria as penalidade previstas na legislação;

- que os AFRFB sempre partem do princípio de que todo Contribuinte é sonegador e arbitrariamente, sem dá qualquer chances a correção de erros e equívocos, vão logo fazendo ameaças e aplicando penalidades ao arrepio da lei;

- que combatemos veementemente o arbitramento aplicado pelos AFRFBs, uma vez que, não existe amparo legal para obrigar que a Contribuinte fizesse opção pelo Lucro Real, até porque a prática e os costumes revelam que empresas com faturamento anual no Porte da Recorrente, nunca fazem opção pelo Lucro Real; a empresa não possuía contabilidade regular, estando autorizada pela legislação fiscal a apresentar contabilidade simplificada; os AFRFBs deveriam ter exigido o LIVRO CAIXA em substituição aos livros Diário e Razão; o

regime de tributação da empresa é o Lucro Presumido, pois a mesma não estava obrigada pela legislação Fiscal ao Lucro Real; todas as receitas da empresa são conhecidas, pois as prestações de serviços foram executadas para contratantes do Setor Público e a empresa emitiu Notas Fiscais idôneas em todas as operações que praticou, inclusive com retenção na fonte dos tributos e contribuições administrados pela RFB;

- que o arbitramento da base de calculo deve respeitar os princípios da finalidade da lei, razoabilidade, proporcionalidade e capacidade contributiva, razão pela qual não há discricionariedade total da escolha das bases de calculo alternativas, estando o agente publico sempre vinculado, pelo menos, aos princípios constitucionais informadores da função administrativa;

- que a aplicação do lucro arbitrário já seria a consequência para não atendimento às intimações fiscais, não sendo cabível a aplicação da multa majorada.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Paulo Roberto Cortez, Relator

O presente recurso voluntário reúne os pressupostos de admissibilidade previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal e deve, portanto, ser conhecido por esta Turma de Julgamento.

Trata o presente de Recurso Voluntário (fls. 412/420), interposto contra o acórdão proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Juiz de Fora - MG (fls. 388/404).

Conforme visto nos autos, trata-se de autos de infração do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ), da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e da Contribuição para o PIS, anexados às fls. 03/78.

O lançamento encontra-se fundamentado no entendimento de que houve omissão de receitas na prestação de serviços na área da construção civil, cuja infração foi capitulada no art. 3º da Lei nº 9.249, de 1995 e art. 532 do RIR/1999. Sendo que o arbitramento do lucro foi realizado tendo em vista que a recorrente notificada a apresentar os livros e documentos da sua escrituração, relativas aos anos de 2008 e 2009, e não os apresentou, motivando, assim, o lançamento, por meio do arbitramento do seu lucro, tendo-se como referência as receitas constantes nos relatórios do Tribunal de Contas dos Municípios do Estado do Ceará e as Declarações do Imposto de Renda Retido na Fonte – DIRF dos tomadores dos serviços prestados pela fiscalizada (apuração de forma trimestral).

A decisão recorrida formou o seu convencimento pela improcedência da peça impugnatória baseado nos seguintes argumentos básicos:

- que o arbitramento do lucro decorre de expressa previsão legal, consoante a qual a autoridade tributária, impossibilitada de aferir a exatidão do lucro real declarado em virtude da não apresentação pela pessoa jurídica, regularmente intimada, dos livros e documentos de sua escrituração comercial ou fiscal, fica legitimada a adotá-lo como meio de apuração da base de cálculo do IRPJ;

- que a opção pelo lucro presumido deve ser manifestada com o pagamento da primeira ou única quota do imposto. Não tendo o sujeito passivo efetuado o pagamento espontâneo do imposto com base no lucro presumido, nem possuindo escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, cabível é o arbitramento do lucro para apuração do tributo correspondente;

- que a ciência de intimação que determina o início de procedimento de fiscalização resulta em excluir a espontaneidade do sujeito passivo em relação ao tributo, mudança do regime de tributação, ao período-base e à matéria contemplada na ação fiscal, obstando o exercício da retificação de declarações por iniciativa do contribuinte, assim,

tornando plenamente ineficaz para fins legais a transmissão extemporânea de declarações retificadoras promovidas nestas condições;

- que por força da legislação tributária, as razões adotadas no exame do lançamento principal, Imposto de Renda da Pessoa Jurídica IRPJ, quanto à mesma matéria fática e fundada nos mesmos elementos probatórios, servem também para a solução dos litígios decorrentes e a estes se aplicam, lançamentos reflexos da CSLL, da contribuição para o PIS e da Cofins;

- que a multa de ofício no percentual de 75% deve ser duplicada quando verificada a ocorrência do disposto no art. 71 da Lei n.º 4.502, de 30 de novembro de 1964;

- que observados os requisitos essenciais de validade, prescritos no art. 142 do CTN e no art. 10 do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, e não tendo se configurado qualquer das hipóteses de nulidade do art. 59 deste decreto, deve ser declarada a validade formal dos lançamentos em apreço;

- que falece competência à autoridade julgadora para a apreciação de aspectos relacionados com a constitucionalidade ou legalidade de normas tributárias.

Inconformada, em virtude de não ter logrando êxito na instância inicial, a contribuinte apresenta a sua peça recursal a este E. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais pleiteando a reforma da decisão prolatada na Primeira Instância onde, em sua defesa, ataca o que entende terem sido os fundamentos do lançamento apresentando preliminares de nulidade do lançamento, bem como apresenta razões de mérito.

## **1 – DAS PRELIMINARES DE NULIDADE DO LANÇAMENTO**

Quanto ao procedimento fiscal realizado pelos agentes do fisco, verifica-se que foi efetuado dentro da estrita legalidade, com total observância ao Decreto n.º 70.235, de 1972, que regula o Processo Administrativo Fiscal, não se vislumbrando, no caso sob análise, qualquer ato ou procedimento que tenha violado ou subvertido o princípio do devido processo legal.

Verifica-se, ainda, que os Autos de Infrações às fls. 03/78, identifica por nome e CNPJ a autuada, esclarece que foi lavrado na Delegacia da Receita Federal do Brasil em Fortaleza - CE, cuja ciência foi por AR e descreve as irregularidades praticadas e o seu enquadramento legal assinado pelos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil, cumprindo o disposto no art. 142 do Código Tributário Nacional - CTN, ou seja, o ato é próprio do agente administrativo investido no cargo de Auditor-Fiscal.

Não restam dúvidas de que o lançamento se deu em razão da constatação das irregularidades apontadas no Auto de Infração lavrado sem que a recorrente comprovasse efetivamente as suas alegações. Constam dos autos diversos chamados ao sujeito passivo para que esse apresentasse as justificativas acerca das irregularidades apontadas.

O enquadramento legal e a narrativa dos fatos envolvidos permitem à perfeita compreensão do procedimento fiscal adotado, da base tributável apurada e do cálculo do imposto resultante, permitindo a interessada o pleno exercício do seu direito de defesa.

Ora, o lançamento, como ato administrativo vinculado, celebra-se com estrita observância dos pressupostos estabelecidos pelo art. 142 do Código Tributário Nacional - CTN, cuja motivação deve estar apoiada estritamente na lei, sem a possibilidade de realização de um juízo de oportunidade e conveniência pela autoridade fiscal. O ato administrativo deve

estar consubstanciado por instrumentos capazes de demonstrar, com segurança e certeza, os legítimos fundamentos reveladores da ocorrência do fato jurídico tributário. Isso tudo foi observado quando da determinação do tributo devido, através dos Autos de Infrações lavrados. Assim, não há como pretender premissas de nulidade do auto de infração, nas formas propostas pelo recorrente, neste processo, já que o mesmo preenche todos os requisitos legais necessários.

Da análise dos autos, constata-se que a autuação é plenamente válida.

Faz-se necessário esclarecer, que a Secretaria da Receita Federal é um órgão apolítico, destinada a prestar serviços ao Estado, na condição de Instituição e não a um Governo específico dando conta de seus trabalhos à população em geral na forma prescrita na legislação. Neste diapasão, deve agir com imparcialidade e justiça, mas, também, com absoluto rigor, buscando e exigindo o cumprimento das normas por parte daqueles que faltam com seu dever de participação.

Ademais, o Processo Administrativo Fiscal - Decreto n.º 70.235, de 1972 manifesta-se da seguinte forma:

*Art. 59 - São nulos:*

*I - Os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;*

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

Como se verifica do dispositivo legal, não ocorreu, no caso do presente processo, a nulidade. O auto de infração foi lavrado e a decisão foi proferida por funcionários ocupantes de cargo no Ministério da Fazenda, que são as pessoas, legalmente, instituídas para lavrar e para decidir sobre o lançamento. Igualmente, todos os atos e termos foram lavrados por funcionários com competência para tal.

Ora, a autoridade lançadora cumpriu todos os preceitos estabelecidos na legislação em vigor e o lançamento foi efetuado com base em dados reais sobre a suplicante, conforme se constata nos autos, com perfeito embasamento legal e tipificação da infração cometida. Como se vê, não procede à situação conflitante alegada pela recorrente, ou seja, não se verificam, por isso, os pressupostos exigidos que permitam a declaração de nulidade do Auto de Infração.

Haveria possibilidade de se admitir a nulidade por falta de conteúdo ou objeto, quando o lançamento que, embora tenha sido efetuado com atenção aos requisitos de forma e às formalidades requeridas para a sua feitura, ainda assim, quer pela insuficiência na descrição dos fatos, quer pela contradição entre seus elementos, efetivamente não permitir ao sujeito passivo conhecer com nitidez a acusação que lhe é imputada, ou seja, não restou provada a materialização da hipótese de incidência e/ou o ilícito cometido. Entretanto, não é o caso em questão, pois a discussão se prende a interpretação de normas legais de regência sobre o assunto, bem como a matéria de prova.

É de se esclarecer, que os vícios formais são aqueles que não interferem no litígio propriamente dito, ou seja, correspondem a elementos cuja ausência não impede a compreensão dos fatos que baseiam as infrações imputadas. Circunscrevem-se a exigências legais para garantia da integridade do lançamento como ato de ofício, mas não pertencem ao

seu conteúdo material. Por outro lado, quando a descrição defeituosa dos fatos impede a compreensão dos mesmos, e, por consequência, das infrações correspondentes, tem-se o vício material. No presente caso, houve o perfeito conhecimento dos fatos descritos e das infrações imputadas.

Além disso, o art. 60 do Decreto n.º 70.235, de 1972, prevê que as irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no art. 59 do mesmo Decreto não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

No que diz respeito à espontaneidade da retificação das declarações (DIPJ e DCTF) da recorrente, impõe-se necessário verificar se, em verdade, houve ou não apresentação espontânea da mesma, bem como se existe alguma justificativa razoável para se processar as declarações em questão em outra data, senão aquela original prevista na legislação de regência.

Ora, com a devida vênia, o Processo Administrativo de determinação e exigência dos créditos tributários da União e o de consulta sobre a aplicação da legislação tributária federal é regido pelo Decreto n.º 70.235, de 1972, e alterações posteriores. O referido decreto tem status de lei, pois ele regula e não apenas regulamenta o processo de determinação e exigência de créditos tributários da União. Por isso, as alterações são processadas por dispositivo legal de igual natureza.

Diz o Decreto n.º 70.235, de 1972:

*Art. 7º O procedimento fiscal tem início com:*

*I – o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificando o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto;*

*II - a apreensão de mercadorias, documentos ou livros; (o destaque não é do original)*

*III – o começo de despacho aduaneiro de mercadoria importada.*

*§ 1º O início do procedimento exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independentemente de intimação, a dos demais envolvidos nas infrações verificadas.*

Conforme se infere do citado artigo, o início do procedimento fiscal é objetivo, isto é, atuação da autoridade administrativa tendente a verificar a relação jurídico-tributária sobre determinado fato para se apurar ou não infração à legislação tributária.

Tanto é verdadeira essa afirmativa, que o inciso I, quando diz “o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificando o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto”, a exclusão da espontaneidade do contribuinte está vinculada aos termos de intimações emitidos.

Ora, é cristalino nos autos que foi lavrado pela fiscalização da Secretaria da Receita Federal, em cumprimento ao Decreto n.º 70.235, de 1972, as intimações e a Notificação de Lançamento.

É o que basta para dar início ao procedimento fiscal e este ato exclui a espontaneidade do sujeito passivo e este somente se descaracteriza se ficar, por mais de sessenta dias, sem outro ato escrito de autoridade que lhe dê prosseguimento.

Assim, uma vez iniciado o procedimento fiscal, toda e qualquer alteração nas declarações do período sob fiscalização deve ser efetuada de ofício pelo Auditor Fiscal da Receita Federal responsável pelo procedimento, e, na apuração de eventuais infrações cometidas pelo fiscalizado, este dela pode participar, recebendo as intimações fiscais e fornecendo os esclarecimentos, informações e documentos que julgue necessários.

Não se admite as declarações retificadoras apresentada após a ciência do início do procedimento de ofício, a não ser nas hipóteses em que a autoridade fiscal solicite por meio de intimação, não tendo as mesmas o condão de anular ou alterar o auto de infração lavrado e tampouco acarretam duplicidade de lançamento, visto que não produzem efeitos legais sem o aval da autoridade fiscal.

O fato das declarações retificadoras terem sido entregues pela recorrente não modifica a regra geral e nem o entendimento versado acima, tampouco atribui à ocorrência a devolução da espontaneidade, que teria o condão de afastar a aplicação de multa de ofício.

Enfim, cabe aqui registrar, mais uma vez, que não tem efeitos legais a Declaração (DIPJ/DCTF) apresentada após o início do procedimento fiscal, pela perda da espontaneidade do fiscalizado devidamente intimado do início do procedimento fiscal, ou seja, com a ciência de intimação, que determina o início de procedimento de fiscalização, há a exclusão da espontaneidade do sujeito passivo em relação ao tributo, mudança do regime de tributação, ao período-base e à matéria contemplada na ação fiscal, obstando o exercício da retificação de declarações por iniciativa do sujeito passivo, assim, tornando plenamente ineficaz para fins legais a transmissão extemporânea de DIPJ/DCTF retificadoras promovidas nestas condições.

Nesse sentido, inclusive, dispõe a súmula n.º 33 do CARF, a saber:

*A declaração entregue após o início do procedimento fiscal não produz quaisquer efeitos sobre o lançamento de ofício.*

## **2 – MÉRITO PROPRIAMENTE DITO - OPÇÃO PELO LUCRO PRESUMIDO - ARBITRAMENTO**

A recorrente contesta o arbitramento, ressaltando que, além de não estar obrigada por Lei ao Lucro Real, escriturou o livro Caixa e emitiu regularmente as Notas Fiscais que sustentavam as suas prestações de serviços. Aduz ainda que não possuía contabilidade regular porque estava autorizada pela legislação fiscal a apresentar contabilidade simplificada, no caso, o livro Caixa, porquanto alega ter optado pelo Lucro Presumido.

Inicialmente se faz necessário observar de que como consta do relatado e devidamente evidenciado pela fiscalização que a recorrente apresentou, nos anos-calendário 2008 e 2009, Declaração Simplificada da Pessoa Jurídica – Inativa 2009 e 2010, ou seja, declaração de Inatividade, com a seguinte observação: “A Pessoa Jurídica acima identificada, por seu representante legal, declara que permaneceu, durante todo período de 01/01/2008 a 31/12/2008 [01/01/2009 a 31/12/2009] sem efetuar qualquer atividade operacional, não operacional, financeira ou patrimonial: SIM” (Declarações transmitidas, respectivamente, em 17/05/2011, às 15h09m52s, e em 08/11/2010, às 15h05m25s).

Além disso, constam ainda nos sistemas informatizados da RFB, como Declarações Ativas/Originais, DIPJs 2009 e 2010, respectivamente, entregues em 26/06/2009

(11:05:09) e 19/07/2013 (08:50:58), ambas com receita bruta declarada zerada, ou seja, ainda que se pudesse considerar tais declarações, nestas não foi informado qualquer débito apurado de IRPJ, CSLL, Cofins e Contribuição para o PIS/Pasep.

No tocante à DCTF, consta que no ano de 2008 não foi apresentada a referida declaração e no ano de 2009 foi apresentada zerada, ou seja, não foi informado nenhum débito referente a tributos federais. Em consulta aos sistemas informatizados da RFB, verificou-se que, em 19/07/2013, foram transmitidas DCTFs retificadoras, 1º e 2º semestres/2008, onde consta apenas um débito declarado de IRRF, no valor de R\$ 0,10 (dez centavos).

Registre-se que em todas as citadas declarações não constou um débito sequer declarado a título de IRPJ – Lucro Presumido, só a informação de opção pela sistemática de apuração.

Da análise da legislação de regência verifica-se que, inicialmente, a Lei nº 9.430, de 1996 autorizou os contribuintes a alterarem sua opção de lucro presumido para lucro real, desde que o fizessem até a entrega da DIPJ, antes de iniciado procedimento fiscal, e mediante recolhimento das diferenças eventualmente verificadas com acréscimos moratórios:

*Art. 26. A opção pela tributação com base no lucro presumido será aplicada em relação a todo o período de atividade da empresa em cada ano-calendário.*

*§ 1º A opção de que trata este artigo será manifestada com o pagamento da primeira ou única quota do imposto devido correspondente ao primeiro período de apuração de cada ano-calendário.*

*§ 2º A pessoa jurídica que houver iniciado atividade a partir do segundo trimestre manifestará a opção de que trata este artigo com o pagamento da primeira ou única quota do imposto devido relativa ao período de apuração do início de atividade.*

*§ 3º A pessoa jurídica que houver pago o imposto com base no lucro presumido e que, em relação ao mesmo ano-calendário, alterar a opção, passando a ser tributada com base no lucro real, ficará sujeita ao pagamento de multa e juros moratórios sobre a diferença de imposto paga a menor.*

*§ 4º A mudança de opção a que se refere o parágrafo anterior somente será admitida quando formalizada até a entrega da correspondente declaração de rendimentos e antes de iniciado procedimento de ofício relativo a qualquer dos períodos de apuração do respectivo ano-calendário.*

Neste contexto, passou a ser prática comum o recolhimento mensal dos tributos incidentes sobre o lucro, mas com a indicação de códigos de arrecadação definidos para a sistemática de lucro presumido, postergando a opção definitiva para o final do ano-calendário, momento no qual, encerrada a escrituração contábil, seria possível definir qual forma de apuração traria maiores vantagens tributárias ao sujeito passivo. Ao promover recolhimentos mensais desta forma, o sujeito passivo estaria antecipando os valores devidos na sistemática do lucro presumido, e quitando tempestivamente os valores devidos a título de estimativas, de modo que nenhum acréscimo seria devido ao formalizar a opção definitiva ao final do ano-calendário.

Todavia, a Lei nº 9.718, de 1998, ao elevar o limite de receita bruta para opção pelo lucro presumido, definiu que tal opção seria definitiva para todo o ano-calendário:

*Art. 13. A pessoa jurídica, cuja receita bruta total, no ano-calendário anterior, tenha sido igual ou inferior a R\$ 24.000.000,00 (vinte e quatro milhões de reais), ou a R\$ 2.000.000,00 (dois milhões de reais) multiplicado pelo número de meses de atividade do ano-calendário anterior, quando inferior a doze meses, poderá optar pelo regime de tributação com base no lucro presumido.*

*§ 1º A opção pela tributação com base no lucro presumido será definitiva em relação a todo o ano-calendário.*

*§ 2º Relativamente aos limites estabelecidos neste artigo, a receita bruta auferida no ano anterior será considerada segundo o regime de competência ou de caixa, observado o critério adotado pela pessoa jurídica, caso tenha, naquele ano, optado pela tributação com base no lucro presumido.*

Desde então, não mais subsiste a faculdade expressa nos §§ 3º e 4º do art. 26 da Lei nº 9.430, de 1996, restando a matéria consolidada no Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 1999, nos seguintes termos:

*Art. 516. A pessoa jurídica cuja receita bruta total, no ano-calendário anterior, tenha sido igual ou inferior a vinte e quatro milhões de reais, ou a dois milhões de reais multiplicado pelo número de meses de atividade no ano-calendário anterior, quando inferior a doze meses, poderá optar pelo regime de tributação com base no lucro presumido (Lei nº 9.718, de 1998, art. 13).*

*§ 1º A opção pela tributação com base no lucro presumido será definitiva em relação ao todo ano-calendário (Lei nº 9.718, de 1998, art. 13, § 1º).*

*§ 2º Relativamente aos limites estabelecidos neste artigo, a receita bruta auferida no ano anterior será considerado segundo o regime de competência ou caixa, observado o critério adotado pela pessoa jurídica, caso tenha, naquele ano, optado pela tributação com base no lucro presumido (Lei nº 9.718, de 1998, art. 13, § 2º).*

*§ 3º A pessoa jurídica que não esteja obrigada à tributação pelo lucro real (art. 246), poderá optar pela tributação com base no lucro presumido.*

*§ 4º A opção de que trata este artigo será manifestada com o pagamento da primeira ou única quota do imposto devido correspondente ao primeiro período de apuração de cada ano-calendário (Lei nº 9.430, de 1996, art. 26, § 1º).*

*§ 5º O imposto com base no lucro presumido será determinado 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, observado o disposto neste Subtítulo (Lei nº 9.430, de 1996, arts. 1º e 25).*

Ora, como não foram declarados débitos de IRPJ Lucro Presumido, tanto nas DIPJs, quanto nas DCTFs, também não poderia ter ocorrido pagamentos, fato este também constatado pela fiscalização, e confirmado pela decisão recorrida, Ou seja, não foi cumprida a norma prevista da legislação de regência: *“A opção de que trata este artigo será manifestada com o pagamento da primeira ou única quota do imposto devido correspondente ao primeiro período de apuração de cada ano-calendário.”*

Como visto, a recorrente não exerceu a opção pelo Lucro Presumido na forma como prevista na legislação tributária. Uma vez não sendo exercida essa opção, passa-se a adotar a regra geral de apuração do imposto de renda com base Lucro Real.

Diante disso, nos termos da legislação em vigência, correto o entendimento da fiscalização ao considerar a contribuinte obrigada à apuração do IRPJ pela sistemática do Lucro Real. Nesse sentido, a contribuinte deveria ter escriturado e apresentado, quando intimada, os livros Diário, Razão, Lalur e etc., o que não fez.

Como no presente caso também ficou impossibilitada a apuração do imposto com base no Lucro Real, haja vista a recorrente, devidamente intimada, não ter apresentado escrituração na forma das leis comerciais e fiscais exigidas ao caso. Assim, não restou alternativa senão a tributação com base no Lucro arbitrado, na forma como prevista no art. 530, inciso III, do RIR/99.

Não há dúvidas de que a apreciação das razões de arbitramento do lucro passa, necessariamente, pela análise: primeiro, se as circunstâncias do caso concreto se subsumem em alguma hipótese legal de autorização do arbitramento; e, segundo, se não existiam outros meios possíveis de se apurar o Lucro Real.

Visto isso, conclui-se que não lhe assiste razão alguma.

Primeiro, porque não há que se falar em preclusão no que diz respeito aos termos mediante os quais a recorrente foi intimada para apresentar os documentos comprobatórios de sua escrituração. Conforme já se expôs neste voto, a falta de continuidade do procedimento fiscal não produz nenhum outro efeito além de restituir a espontaneidade.

Em segundo lugar, ao contrário do que sugere a recorrente, não houve a apresentação de nenhum documento comprobatório de sua escrituração.

É sabido, que o Imposto de Renda calculado com base no lucro arbitrado constitui forma simplificada de apuração da base de cálculo do imposto e ocorre quando a Autoridade Fiscal verifica o não cumprimento às disposições vigentes quanto à manutenção da escrituração fiscal, e outras obrigações acessórias.

Justamente por ser aplicável quando do descumprimento de normas que rezam sobre a obrigatoriedade de guarda e manutenção da escrituração fiscal, é que se admite que o arbitramento do lucro possui natureza sancionatória. De fato, muito embora a Administração Fazendária, através de seus tribunais administrativos, possua diversas decisões no sentido de não constituir o arbitramento do lucro uma penalidade, e sim uma modalidade de determinação da base de cálculo do imposto, o que implica, por conseguinte, a necessária inclusão de imposição de multa pelo descumprimento das obrigações tributárias, simultaneamente ao arbitramento do lucro; preceitua também, em decisões outras, sobre a

natureza sancionatória do arbitramento - esta fulcrada na inobservância das regras da legislação comercial que exigem a escrituração de livros.

É de se ressaltar, que o sentido prático do arbitramento do lucro, bem como os seus efeitos sociais, é que conferem a essa forma de apuração do imposto um total alinhamento com os princípios constitucionais tributários.

O Imposto de Renda devido será exigido com base nos critérios do lucro arbitrado quando (Lei nº 8.981/95, art. 47 e Lei nº 9.430/96, art. 1º):

1 – O contribuinte, obrigado à tributação com base no lucro real, inclusive as sociedades civis de prestação de serviços relativos a profissões regulamentadas, não mantiver a escrituração na forma das leis comerciais e fiscais ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal;

2 - A escrituração a que estiver obrigado o contribuinte revelar evidentes indícios de fraude ou contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária, ou determinar o lucro real;

3 - O contribuinte, não obrigado à tributação com base no lucro real, deixar de apresentar à autoridade tributária livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o livro Caixa, nos quais deverá estar escriturada toda a movimentação financeira, inclusive bancária;

4 - O contribuinte optar indevidamente pela tributação com base no lucro presumido;

5 - O comissário ou representante da pessoa jurídica estrangeira não escriturar seus resultados separadamente dos do comitente no exterior, conforme o § 1º do art. 76, da Lei nº 3.470, de 28.11.58 ou inciso I do parágrafo único do artigo 398 do RIR/99;

6 - O contribuinte não apresentar os arquivos ou sistemas na forma e prazo previstos nos artigos 11 a 13 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, com as alterações introduzidas pelo art. 62 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991;

7 - 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 sub-conta, os lançamentos efetuados no Diário;

8 - O contribuinte não regularizar a escrituração do Diário ou livro Caixa, no prazo previsto na intimação, sem prejuízo da exigência da multa a que se refere o art. 89 da Lei nº 8.981, de 1995, agravada em cem por cento sobre o valor anteriormente aplicado;

9 - A pessoa jurídica extraviar ou perder os livros ou documentos da escrituração, salvo se feita comunicação no prazo de trinta dias do fato e for possível a reconstituição da escrituração.

Como visto, do disposto na legislação apontada, que constatada a ocorrência de uma das hipóteses acima elencadas, a autoridade fiscal tem o poder-dever de desclassificar a escrita contábil/fiscal apresentada pelo contribuinte, por ser imprestável para a apuração do lucro real. Assim, deverá o Fisco arbitrar o lucro da pessoa jurídica, sob pena de admitir a

incidência do IRPJ e da CSLL sobre montante que, sabidamente, não corresponde ao lucro da pessoa jurídica.

O Imposto de Renda calculado com base no lucro arbitrado constitui forma simplificada de apuração da base de cálculo do imposto e ocorre quando a Autoridade Fiscal verifica o não cumprimento às disposições vigentes quanto à manutenção da escrituração fiscal, e outras obrigações acessórias.

Justamente por ser aplicável quando do descumprimento de normas que reza sobre a obrigatoriedade de guarda e manutenção da escrituração fiscal, é que se admite que o arbitramento do lucro possui natureza sancionatória. De fato, muito embora a Administração Fazendária, através de seus tribunais administrativos, possua diversas decisões no sentido de não constituir o arbitramento do lucro uma penalidade, e sim uma modalidade de determinação da base de cálculo do imposto, o que implica, por conseguinte, a necessária inclusão de imposição de multa pelo descumprimento das obrigações tributárias, simultaneamente ao arbitramento do lucro; preceitua também, em decisões outras, sobre a natureza sancionatória do arbitramento - esta fulcrada na inobservância das regras da legislação comercial que exigem a escrituração de livros.

É de se observar, que o sentido prático do arbitramento do lucro, bem como os seus efeitos sociais, é que conferem a essa forma de apuração do imposto um total alinhamento com os princípios constitucionais tributários.

Destaque-se também que, contrariamente a qualquer imposição sancionatória, não se pode dizer que há o agravamento gradativo da porcentagem da receita bruta utilizada para fixar o lucro arbitrado, como penalidade aos contribuintes que reincidem no descumprimento do dever legal de apurar o lucro real. O arbitramento não é aplicado consoante a falta cometida pelo contribuinte e sua gravidade, mas sim em consonância com a natureza da atividade por ele explorada.

Assim, quando conhecida a receita bruta do contribuinte, o lucro arbitrado será o valor resultante da aplicação, sobre a receita bruta auferida trimestralmente, quando conhecida a receita bruta (Lei nº 9.249/95, art. 16, IN nº 11/96, art. 44 e Lei nº 9.4 Se a escrituração a que estiver obrigado o contribuinte contiver deficiências que a tornem imprestável para identificar a efetiva movimentação financeira ou determinar o lucro real, o arbitramento do lucro atuará como instrumento para limitar a exigência à uma dimensão razoável.

O arbitramento do lucro é, em verdade, uma necessidade. Evita problemas insolúveis para a fiscalização, tais como o oferecimento à tributação, pelo contribuinte, de lucro real impossível de se apurar na escrituração, ou que desmereça fé, do ponto de vista legal. Tal realidade revela, justamente, que as razões e as consequências geradas pela apuração do tributo através do arbitramento do lucro, é que lhe conferem validade constitucional.

E, justamente para tornar legítima a tributação é que o agente fiscal está obrigado a arbitrar o lucro quando da ocorrência dos fatos descritos em lei. Assim, os contínuos descasos do contribuinte em não atender às reiteradas intimações da fiscalização para a apresentação de livros ou documentos de escrituração, resultarão em obrigatório e irreversível arbitramento do lucro.

Isto porque situações como essas denotam a inexistência de escrituração, ou mesmo a recusa do contribuinte, por omissão deliberada, em exhibir os livros ou documentos de escrituração.

Em face do exposto, conclui-se que as circunstâncias do caso concreto se subsumem na hipótese legal autorizativa do arbitramento. Ainda que não houvesse divergência entre os valores de receita escriturados e os declarados, deveriam os lucros ser arbitrados de ofício, já que a empresa não apresentou, para nenhum dos períodos, a escrituração contábil, exigida pelo inciso III do art. 530 do RIR/99.

Restou claro nos autos que a autoridade fiscal embasou o lançamento tendo-se como referência as receitas constantes nos relatórios do Tribunal de Contas dos Municípios do Estado do Ceará TCM/ CE e as Declarações do Imposto de Renda Retido na Fonte DIRF dos tomadores dos serviços prestados pela fiscalizada. Portanto, caso os dados neles constantes não sejam verdadeiros, cabe a recorrente demonstrar a sua imprestabilidade, e não simplesmente afirmar que há divergências entre as bases de cálculo utilizadas.

Por fim, é de se observar que inexiste o arbitramento condicional. Portanto, ainda partindo-se da recusa da contribuinte em apresentar à autoridade fiscal sua escrituração fiscal, o ato administrativo de lançamento não pode ser modificado pela posterior apresentação dos documentos e livros cuja inexistência ou recusa de apresentação motivaram o arbitramento.

### 3 – DA APLICAÇÃO DA MULTA QUALIFICADA

A recorrente alega que não é cabível a multa de ofício qualificada de 150%, em face da ausência de dolo, fraude ou simulação, sendo abusiva. Ou seja, entende a recorrente de que a que não caberia a aplicação da penalidade, pois a empresa não cometeu nenhuma fraude ou sonegação, o simples fato da empresa não ter recolhido os tributos não autoriza concluir que foi com intenção de fraudar o fisco ou sonegação.

Registre-se que, conforme consta dos autos, a autoridade fiscal e julgadora informaram, sobre o assunto, o seguinte:

*Qualifica-se a multa aplicada nos presentes lançamentos, na forma do artigo 957, inciso II, do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 3.000/99), motivada pela conduta comissiva da fiscalizada quanto à prática dos atos acima relatados, os quais deixaram caracterizar o intuito sonegatório perpetrado pela fiscalizada, conforme disposto no art. 71 da Lei 4502/64.*

*A empresa autuada apresentou, nos anos-calendário 2008 e 2009, Declaração Simplificada da Pessoa Jurídica – Inativa 2009/2010, ou seja, declaração de Inatividade, com a seguinte observação: “A Pessoa Jurídica acima identificada, por seu representante legal, declara que permaneceu, durante todo período de 01/01/2008 a 31/12/2008 [01/01/2009 a 31/12/2009] sem efetuar qualquer atividade operacional, não operacional, financeira ou patrimonial: SIM” (Declarações transmitidas, respectivamente, em 17/05/2011, às 15h09m52s, e em 08/11/2010, às 15h05m25s.*

*Além disso, constam ainda nos sistemas informatizados da RFB, como Declarações Ativas/Originais, DIPJs 2008/2009, respectivamente, entregues em 26/06/2009 (11:05:09) e 19/07/2013 (08:50:58), ambas com receita bruta declarada zerada, ou seja, ainda que se pudesse considerar tais*

*declarações, nestas não foi informado qualquer débito de IRPJ, CSLL, Cofins e Contribuição para o PIS/Pasep.*

*No tocante à **DCTF**, consta que no ano de 2008 não foi apresentada a referida declaração e no ano de 2009 esta foi apresentada **zerada**, ou seja, não foi informado nenhum débito referente a tributos federais. Em consulta aos sistemas informatizados da RFB, verificou-se que, em 19/07/2013, foram transmitidas DCTFs retificadoras, 1º e 2º semestres/2008, onde consta apenas um débito declarado de IRRF, no valor de R\$ 0,10 (dez centavos).*

Como já se manifestou a decisão recorrida, além de ter declarado ao fisco estar inativa nos anos fiscalizados, ainda que se fosse possível considerar as declarações retificadoras apresentadas (DIPJs e DCTFs), nestas não foram informados/declarados quaisquer débitos referentes aos tributos aqui lançados (foram apresentadas com valores zerados). Para piorar a situação, não consta dos sistemas informatizados da RFB, até a presente data, qualquer pagamento de débito referente ao período fiscalizado. Tal conduta, por si só, revela o intuito doloso de ocultar o conhecimento do verdadeiro montante do fato gerador da obrigação tributária principal e afasta qualquer hipótese de erro. O impedimento ou o retardo, total ou parcial, do conhecimento da ocorrência do fato gerador, de sua natureza ou de suas circunstâncias materiais por parte da autoridade fazendária constituem-se nos elementos objetivos da sonegação. Em outras palavras, a sonegação existe desde então. Eventual colaboração da contribuinte com o procedimento fiscal não anularia os efeitos da sonegação e não afastaria a duplicação da multa prevista no § 1º do art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996; apenas evitaria o agravamento da multa estabelecida no § 2º do mesmo artigo.

Só posso concordar com este pensamento, já que, no meu entendimento, para que ocorra a incidência da hipótese prevista no art. 44, inciso I, § 1º, da Lei nº 9.430, de 1996, é necessário que esteja perfeitamente caracterizado o evidente intuito de fraude.

Em decorrência desses fatos, foi aplicada a multa qualificada de 150%, de acordo com o art. 44, inciso I e § 1º, da Lei nº 9.430, de 1996.

Como se vê nos autos, a ora recorrente foi autuada sob a acusação de ação dolosa e fraudulenta caracterizada pela utilização de expedientes, cujo objetivo único era o não pagamento dos tributos e contribuições e que no entender da autoridade lançadora caracteriza evidente intuito de fraude nos termos do Regulamento do Imposto de Renda.

Como se vê o artigo 957, do RIR/99, que representa a matriz da multa qualificada, reporta-se aos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, que prevêem o intuito de se reduzir, impedir ou retardar, total ou parcialmente, o pagamento de uma obrigação tributária ou simplesmente ocultá-la.

Resta, pois, para o deslinde da controvérsia, saber se o ato praticado pela recorrente configurara ou não a fraude fiscal, tal como se encontra conceituada no artigo 72 da Lei nº 4.502, de 1964, verbis:

*Art. 72 - Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido ou a evitar ou diferir o seu pagamento.*

Entendo que para aplicação da multa qualificada deve existir o elemento fundamental de caracterização que é o evidente intuito de fraude e este está devidamente demonstrado nos autos, através da utilização de expedientes inidôneos. Existe nos autos a prova material da evidente intenção de sonegar e/ou fraudar o imposto, tais como: omissões de informações financeiras; falta na escrituração contábil da conta Banco; falta de escrituração da conta do ativo imobilizado e as vendas não passavam pelas contas de resultado, reduzindo o montante da receita declarada. Condições reforçadas pela constatação de que houve fraude na composição do quadro social das empresas, bem como a interposição de pessoas para dissimular as condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Já ficou decidido por este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, que a multa qualificada somente será passível de aplicação quando se revelar o evidente intuito de fraudar o fisco, devendo ainda, neste caso, ser minuciosamente justificada e comprovada nos autos. Decisão, por si só suficiente para uma análise preâmbular da matéria sob exame. Não será necessário à referência de decisão deste Conselho Administrativo na medida em que é princípio geral de direito universalmente conhecido de que multas e os agravamentos de penas pecuniárias ou pessoais devem estar lisamente comprovadas.

Trata-se de aplicar uma sanção e neste caso o direito faz com cautelas para evitar abusos e arbitrariedades, já que o evidente intuito de fraude não pode ser presumido. Tirando toda a subjetividade dos argumentos apontados, resta apenas de concreto a falta de recolhimento do imposto de renda.

Da análise dos documentos constantes dos autos e das suposições da autoridade administrativa se pode dizer que houve o “evidente intuito de fraude” que a lei exige para a aplicação da penalidade qualificada.

Há, pois, neste processo o elemento subjetivo do dolo, em que o agente age com vontade de fraudar - reduzir o montante do imposto devido, pela inserção de elementos que sabe serem inexatos. Como se vê nos autos, a recorrente foi autuada sob a acusação de várias irregularidades, tais como: omissões de informações financeiras; falta na escrituração contábil da conta Banco; falta de escrituração da conta do ativo imobilizado e as vendas não passavam pelas contas de resultado; fraude na composição do quadro social das empresas; interposição de pessoas para dissimular as condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Sendo que até o momento a suplicante não apresentou qualquer documento que lhe fosse favorável no sentido de descaracterizar a infração ou atenuar a imputação que lhe é dirigida de ação dolosa e fraudulenta. Não trouxe aos autos documentos que comprovassem a efetiva emissão de documentário fiscal idônea para lastrear as vendas realizadas. Não apresentou documentos e informações lastreadas em documentação emitida por terceiros e que fossem convincentes para comprovar os fatos ocorridos. Limitou-se na sua defesa a meras alegações, muitas vezes não condizentes com as provas dos autos.

Assim, entendo que neste processo, está aplicada corretamente a multa qualificada de 150%, do art. 44, inciso I, § 1º da Lei nº 9.430, de 1996, que prevê sua aplicação nos casos de evidente intuito de fraude.

Quando a lei se reporta à evidente intuito de fraude é óbvio que a palavra intuito não está em lugar de pensamento, pois ninguém conseguirá penetrar no pensamento de

seu semelhante. A palavra intuito, pelo contrário, supõe a intenção manifestada exteriormente, já que pelas ações se pode chegar ao pensamento de alguém. Há certas ações que, por si só, já denotam ter o seu autor pretendido proceder desta ou daquela forma para alcançar tal ou qual finalidade. Intuito é, pois, sinônimo de intenção, isto é, aquilo que se deseja aquilo que se tem em vista, ao agir.

O evidente intuito de fraude floresce nos casos típicos de adulteração de comprovantes, adulteração de notas fiscais, conta bancária fictícia, falsidade ideológica, notas calçadas, notas frias, notas paralelas, notas fiscais fornecidas a título gracioso, etc.

Não basta que atividade seja ilícita para se aplicar à multa qualificada, deve haver o evidente intuito de fraude, já que a tributação independe da denominação das receitas e dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda, e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando, para incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título.

É cristalino, que nos casos de realização das hipóteses de fato de conluio, fraude e sonegação, uma vez comprovadas estas, e por decorrência da natureza característica dessas figuras, o legislador tributário entendeu presente o intuito de fraude.

O acervo probante do ato tributário ilícito, no mais das vezes exige, para a sua validade e sustentação, a busca de elementos outros que estão à margem do rotineiro material colocado à disposição do Fisco para o seu conhecimento, análise, convicção e conclusão. Se a par do exposto, adota-se uma prática reiterada de se ocultar a ocorrência do fato gerador, com subtração permanente de receitas nos registros dos livros fiscais e nos entes acessórios, tipificado está o evidente intuito de fraude.

Há no caso a prova material suficiente da evidente intenção de sonegar e/ou fraudar o imposto. Há, pois, neste processo o elemento subjetivo do dolo, em que o agente age com vontade de fraudar - reduzir o montante do imposto devido, pela inserção de elementos que sabe serem inexatos.

#### **4 – DO CONFISCO. QUER EM RELAÇÃO AO IMPOSTO. QUER EM RELAÇÃO ÀS MULTAS APLICADAS. INCONSTITUCIONALIDADE**

Da mesma forma, não cabe razão a recorrente no que tange a alegação de ilegalidade e ofensa a princípios constitucionais (confisco, ilegalidade e inconstitucionalidade), o exame das mesmas escapa à competência da autoridade administrativa julgadora.

Há que se destacar que à autoridade fiscal cabe verificar o fiel cumprimento da legislação em vigor, independentemente de questões de discordância, pelos contribuintes, acerca de alegadas ilegalidades/inconstitucionalidades, sendo a atividade de lançamento vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional, como previsto no art. 142, parágrafo único, do Código Tributário Nacional.

Não há dúvidas de que se entende como procedimento fiscal à ação fiscal para apuração de infrações e que se concretize com a lavratura do ato cabível, assim considerado o termo de início de fiscalização, termo de apreensão, auto de infração, notificação, representação fiscal ou qualquer ato escrito dos agentes do fisco, no exercício de suas funções inerentes ao cargo. Tais atos excluirão a espontaneidade se o contribuinte deles tomar conhecimento pela intimação.

Os atos que formalizam o início do procedimento fiscal encontram-se elencados no artigo 7º do Decreto nº 70.235, de 1972. Em sintonia com o disposto no artigo 138, parágrafo único do Código Tributário Nacional, esses atos têm o condão de excluir a espontaneidade do sujeito passivo e de todos os demais envolvidos nas infrações que vierem a ser verificadas.

Em outras palavras, deflagrada a ação fiscal, qualquer providência do sujeito passivo, ou de terceiros relacionados com o ato, no sentido de repararem a falta cometida não exclui suas responsabilidades, sujeitando-os às penalidades próprias dos procedimentos de ofício. Além disso, o ato inaugural obsta qualquer retificação, por iniciativa do contribuinte e torna ineficaz consulta formulada sobre a matéria alcançada pela fiscalização.

Ressalte-se, com efeito, que o emprego da alternativa “ou” na redação dada pelo legislador ao artigo 138, do Código Tributário Nacional, denota que não apenas a medida de fiscalização tem o condão de constituir-se em marco inicial da ação fiscal, mas, também, consoante reza o mencionado dispositivo legal, “qualquer procedimento administrativo” relacionado com a infração é fato deflagrador do processo administrativo tributário e da conseqüente exclusão de espontaneidade do sujeito passivo pelo prazo de 60 dias, prorrogável sucessivamente com qualquer outro ato escrito que indique o prosseguimento dos trabalhos, na forma do parágrafo 2º, do art. 7º, do Dec. nº 70.235, de 1972.

O entendimento, aqui esposado, é doutrina consagrada, conforme ensina o mestre FABIO FANUCCHI em “Prática de Direito Tributário”, pág. 220:

*O processo contencioso administrativo terá início por uma das seguintes formas:*

*1. pedido de esclarecimentos sobre situação jurídico-tributária do sujeito passivo, através de intimação a esse;*

*2. representação ou denúncia de agente fiscal ou terceiro, a respeito de circunstâncias capazes de conduzir o sujeito passivo à assunção de responsabilidades tributárias;*

*3 - autodenúncia do sujeito passivo sobre sua situação irregular perante a legislação tributária;*

*4. inconformismo expressamente manifestado pelo sujeito passivo, insurgindo-se ele contra lançamento efetuado.*

*[...]*

*A representação e a denúncia produzirão os mesmos efeitos da intimação para esclarecimentos, sendo peças iniciais do processo que irá se estender até a solução final, através de uma decisão que as julguem procedentes ou improcedentes, com os efeitos naturais que possam produzir tais conclusões.*

No mesmo sentido, transcrevo comentário de A.A. CONTREIRAS DE CARVALHO em “Processo Administrativo Tributário”, 2ª Edição, págs. 88/89 e 90, tratando de Atos e Termos Processuais:

*Mas é dos atos processuais que cogitamos, nestes comentários. São atos processuais os que se realizam conforme as regras do*

*processo, visando dar existência à relação jurídico-processual. Também participa dessa natureza o que se pratica à parte, mas em razão de outro processo, do qual depende. No processo administrativo tributário, integram essa categoria, entre outros: a) o auto de infração; b) a representação; c) a intimação e d) a notificação*

*[...]*

*Mas, retornando a nossa referência aos atos processuais, é de assinalar que, se o auto de infração é peça que deve ser lavrada, privativamente, por agentes fiscais, em fiscalização externa, já no que concerne às faltas apuradas em serviço interno da Repartição fiscal, a peça que as documenta é a representação. Note-se que esta, como aquele, é peça básica do processo fiscal*

*[...]*

Portanto, o Auto de Infração deverá conter, entre outros requisitos formais, a penalidade aplicável, a sua ausência implicará na invalidade do lançamento. A falta ou insuficiência de recolhimento do imposto dá causa a lançamento de ofício, para exigí-lo com acréscimos e penalidades legais.

É de se esclarecer, que a infração fiscal independe da boa fé do contribuinte, entretanto, a penalidade deve ser aplicada, sempre, levando-se em conta a ausência de má-fé, de dolo, e antecedentes do contribuinte. A multa que excede o montante do próprio crédito tributário, somente pode ser admitida se, em processo regular, nos casos de minuciosa comprovação, em contraditório pleno e amplo, nos termos do artigo 5º, inciso LV, da Constituição Federal, restar provado um prejuízo para fazenda Pública, decorrente de ato praticado pelo contribuinte.

Por outro lado, a vedação de confisco estabelecida na Constituição Federal de 1988, é dirigida ao legislador. Tal princípio orienta a feitura da lei, que deve observar a capacidade contributiva e não pode dar ao tributo a conotação de confisco. Não observado esse princípio, a lei deixa de integrar o mundo jurídico por inconstitucional. Além disso, é de se ressaltar, mais uma vez, que a multa de ofício é devida em face da infração às regras instituídas pelo Direito Fiscal e, por não constituir tributo, mas penalidade pecuniária prevista em lei é inaplicável o conceito de confisco previsto no inciso V, do art. 150 da Constituição Federal, não cabendo às autoridades administrativas estendê-lo.

Assim, as multas são devidas, no lançamento de ofício, em face da infração às regras instituídas pela legislação fiscal não declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, cuja matéria não constitui tributo, e sim de penalidade pecuniária prevista em lei, sendo inaplicável o conceito de confisco previsto no art. 150, IV da CF., não conflitando com o estatuído no art. 5º, XXII da CF., que se refere à garantia do direito de propriedade. Desta forma, o percentual de multa aplicado está de acordo com a legislação de regência.

Ora, os mecanismos de controle de legalidade / constitucionalidade regulados pela própria Constituição Federal passam, necessariamente, pelo Poder Judiciário que detém, com exclusividade, tal prerrogativa. É inócuo, portanto, suscitar tais alegações na esfera administrativa.

De qualquer forma, há que se esclarecer que o imposto de renda é um tributo calculado sobre a renda tributável auferida. Ou seja, é calculado levando-se em consideração aos rendimentos ou receitas tributáveis auferidas e em razão do valor é enquadrada dentro de

uma alíquota, não estando o seu valor limitado à capacidade contributiva do sujeito passivo da obrigação tributária.

Ademais, os princípios constitucionais têm como destinatário o legislador na elaboração da norma, como é o caso, por exemplo, do princípio da Vedação ao Confisco, que orienta a feitura da lei, a qual deve observar a capacidade contributiva e não pode dar ao tributo a conotação de confisco, cabendo à autoridade fiscal apenas executar as leis.

Assim sendo, não vejo como se poderia acolher o argumento de inconstitucionalidade ou ilegalidade formal.

É entendimento, neste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, que à discussão sobre a inconstitucionalidade de normas legais é inócua, já que os órgãos administrativos judicantes estão impedidos de declarar a inconstitucionalidade de lei ou regulamento, face à inexistência de previsão constitucional.

No sistema jurídico brasileiro, somente o Poder Judiciário pode declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo do Poder Público, através do chamado controle incidental e do controle pela Ação Direta de Inconstitucionalidade.

No caso de lei sancionada pelo Presidente da República é que dito controle seria mesmo incabível, por ilógico, pois se o Chefe Supremo da Administração Federal já fizera o controle preventivo da constitucionalidade e da conveniência, para poder promulgar a lei, não seria razoável que subordinados na escala hierárquica administrativa, considerasse inconstitucional lei ou dispositivo legal que aquele houvesse considerado constitucional.

Exercendo a jurisdição no limite de sua competência, o julgador administrativo não pode nunca ferir o princípio de ampla defesa, já que esta só pode ser apreciada no foro próprio.

Se verdade fosse, que o Poder Executivo deva deixar aplicar lei que entenda inconstitucional, maior insegurança teriam os cidadãos, por ficarem à mercê do alvedrio do Executivo.

O poder Executivo haverá de cumprir o que emana da lei, ainda que materialmente possa ela ser inconstitucional. A sanção da lei pelo Chefe do Poder Executivo afasta - sob o ponto de vista formal - a possibilidade da arguição de inconstitucionalidade, no seu âmbito interno. Se assim entendesse, o chefe de Governo vetá-la-ia, nos termos do artigo 66, § 1º da Constituição. Rejeitado o veto, ao teor do § 4º do mesmo artigo constitucional, promulgue-a ou não o Presidente da República, a lei haverá de ser executada na sua inteireza, não podendo ficar exposta ao capricho ou à conveniência do Poder Executivo. Faculta-se-lhe, tão-somente, a propositura da ação própria perante o órgão jurisdicional e, enquanto pendente a decisão, continuará o Poder Executivo a lhe dar execução. Imagine-se se assim não fosse, facultando-se ao Poder Executivo, através de seus diversos departamentos, desconhecer a norma legislativa ou simplesmente negar-lhe executoriedade por entendê-la, unilateralmente, inconstitucional.

A evolução do direito, como quer o suplicante, não deve pôr em risco toda uma construção sistêmica baseada na independência e na harmonia dos Poderes, e em cujos princípios repousa o estado democrático.

Não se deve a pretexto de negar validade a uma lei pretensamente inconstitucional, praticar-se inconstitucionalidade ainda maior consubstanciada no exercício de competência de que este Colegiado não dispõe, pois que deferida a outro Poder.

Ademais, matéria já pacificada no âmbito administrativo, razão pela qual o Presidente do então Primeiro Conselho de Contribuintes, objetivando a condensação da jurisprudência predominante neste Conselho, conforme o que prescreve o art. 30 do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes (RICC), aprovado pela Portaria MF nº 55, de 16 de março de 1998, providenciou a edição e aprovação de diversas súmulas, que foram publicadas no DOU, Seção I, dos dias 26, 27 e 28 de junho de 2006, vigorando para as decisões proferidas a partir de 28 de julho de 2006.

Atualmente esta súmula foi convertida para o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, pela Portaria CARF nº 106, de 2009 (publicadas no DOU de 22/12/2009), assim redigida: “O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária (Súmula CARF nº 2)”.

## **5 – DO LANÇAMENTO DECORRENTE. CSLL. PIS. COFINS**

Do relato se infere que as exigências da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL); da Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS); e da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS), decorrem do lançamento levado a efeito na área do Imposto de Renda Pessoa Jurídica e, especificamente, em razão das irregularidades apuradas pela autoridade fiscal lançadora e mantida de forma integral pela decisão recorrida.

Em observância ao princípio da decorrência e pela certeza da relação de causa e efeito existente entre o suporte fático em ambos os processos, o julgamento daquele apelo principal, ou seja, Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ), deve, a princípio, se refletir no presente julgado, eis que o fato econômico que causou a tributação por decorrência é o mesmo e já está consagrado na jurisprudência administrativa que a tributação decorrente/reflexa deve ter o mesmo tratamento dispensado ao processo principal em virtude da íntima correlação de causa e efeito. Considerando que, no presente caso, a autuada não conseguiu elidir a irregularidade apurada, deve-se manter o exigido no processo decorrente, que é a espécie do processo sob exame, uma vez que ambas as exigências que a formalizada no processo principal quer a dele originada (lançamento decorrente) repousam sobre o mesmo suporte fático.

Diante do conteúdo dos autos e pela associação de entendimento sobre todas as considerações expostas no exame da matéria, voto no sentido de rejeitar as preliminares de nulidades suscitadas pela Recorrente e, no mérito, negar provimento ao recurso.

(Assinado digitalmente)

Paulo Roberto Cortez

Processo nº 10380.722614/2013-03  
Acórdão n.º **1402-001.880**

**S1-C4T2**  
Fl. 17

---

CÓPIA