



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

**Processo n°** 10580.011245/2006-36  
**Recurso n°** 163.374 Voluntário  
**Acórdão n°** **1102-00.332 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 10 de novembro de 2010  
**Matéria** IRPJ E OUTRO  
**Recorrente** CLERALDO ANDRADE REZENDE DE SALVADOR  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ**  
 Ano-calendário: 2003

**PEDIDO DE DILIGÊNCIA.** Devem ser negadas as solicitações de diligência uma vez que desnecessárias à formação do juízo quanto à matéria litigada.

**TRIBUTAÇÃO PELO REGIME DO LUCRO REAL TRIMESTRAL. REGRA GERAL.** Em que pese a opção pelo contribuinte pela tributação do IRPJ pela sistemática do lucro real anual, não efetuou o recolhimento do imposto referente a janeiro do respectivo ano calendário, caindo assim na regra geral de tributação do IRPJ pela sistemática do lucro real, qual seja, apuração trimestral.

**ARBITRAMENTO DO LUCRO –** Será arbitrado o lucro da pessoa jurídica quando esta deixar de apresentar ao Fisco os Livros Contábeis e Fiscais necessários à apuração do imposto com base no lucro real ou presumido, devendo ser abatido deste o valor do imposto devidamente declarado.

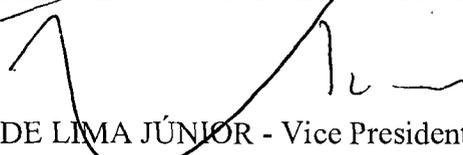
**OMISSÃO DE RECEITAS. CUSTOS E DESPESAS.** A falta de comprovação de custos e despesas com base em documentação hábil e idônea inviabiliza a conferência pelo fisco da sua existência, exatidão e necessidade, e autoriza a glosa da quantia deduzida do lucro operacional do período.

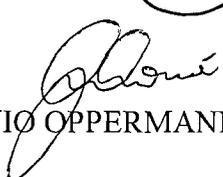
**MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.** Nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei n° 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis, será aplicada à multa de ofício de 150%.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, Pelo voto de qualidade NEGAR provimento ao recurso, vencidos o Conselheiro João Carlos de Lima Júnior (Relator) e Silvana Rescigno Guerra Barreto. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro João Otávio Oppermann Thomé, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

  
~~IVETE MALAQUIAS PESSOA MONTEIRO~~ - Presidente

  
JOÃO CARLOS DE LIMA JÚNIOR - Vice Presidente e Relator

  
JOÃO OTÁVIO OPPERMANN THOMÉ – Redator Designado

06 JUN 2011

Participaram da Sessão de julgamento, os Conselheiros: Ivete Malaquias Pessoa Monteiro (Presidente da Turma ), João Carlos de Lima Júnior (Vice Presidente), José Sergio Gomes (Relator), Silvana Rescigno Barreto, Manoel Mota Fonseca (Suplente Convocado) e Frederico de Moura Theophilo.

## Relatório

Trata-se de Auto de Infração que gerou crédito tributário de IRPJ e CSLL, relacionado à omissão de receitas relativas à venda de combustíveis, referentes aos três primeiros trimestres do ano-calendário de 2003, sendo IRPJ no valor de R\$ 330.106,98 e CSLL no valor de R\$ 125.318,50, atualizados até novembro de 2006, incluídos juros e multa qualificada.

Conforme o termo de verificação e conclusão fiscal de fls., 17/25, a fiscalização constatou que o contribuinte, no período supracitado, movimentou valores incompatíveis com a receita declarada na DIPJ 2004 e os informados na Declaração de Apuração Mensal do ICMS – DMA, relativos ao mesmo período, à Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia.

Intimado a apresentar toda a documentação contábil e fiscal necessária à apuração das bases de cálculo do IRPJ, o contribuinte apresentou a "Planilha de Controle de Faturamento ano 2003", na qual demonstra a receita oriunda da venda de combustíveis, sujeita à alíquota zero relativa as contribuições para o PIS e COFINS, vindo a disponibilizar o restante da documentação posteriormente.

Da análise dos livros contábeis e fiscais fornecidos, foram elaboradas três planilhas de Apuração da Receita Tributável. A primeira, teve como fonte o Livro de Registro de Apuração de ICMS da matriz e da filial, a segunda, os valores lançados nas contas "Vendas de Mercadorias a Prazo", "Vendas de Mercadorias à Vista", e "Receita Financeira — Ganhos Ativos", do livro Razão e a terceira os Livros de Movimentação de Combustíveis (LMC), da matriz e da filial.

Confrontando-se os valores registrados nos LMC com os lançados no livro Razão, constatou-se que os valores registrados nos LMC são maiores em relação ao livro Razão, referente aos meses de janeiro a agosto de 2003.

Em razão das diferenças apuradas, a fim de afastar qualquer equívoco, a fiscalização lavrou o termo de intimação fiscal nº 003 (fl. 335) e intimou o contribuinte em 11/12/2006 a justificar as diferenças entre os valores escriturados no LMC e os lançados no livro razão. Todavia em resposta a referida intimação, o contribuinte deixou de apresentar justificativa.

Tendo em vista que o contribuinte optou pelo lucro real anual e deixou de cumprir as determinações necessárias para a validade da opção, quais sejam, o pagamento do IRPJ e da CSLL por estimativa e/ou a elaboração de balanço de redução ou suspensão, a fiscalização concluiu que o mesmo deve seguir a regra geral de tributação pelo lucro real trimestral.



Em razão disso, o contribuinte foi então intimado a apresentar os Demonstrativos de Resultado do Exercício (DRE) trimestrais, bem como a alterar o seu LALUR, o que ele atendeu plenamente.

Assim, a partir das planilhas citadas, e com base nos DRE trimestrais, elaborou-se a planilha "Apuração do IRPJ e da CSLL Trimestral AC 2003".

Primeiramente, apurou-se o resultado do exercício sem considerar a receita omitida, resultando em lucro líquido antes das adições e exclusões apenas no 1º trimestre. Em seguida, apurou-se o resultado trimestral, levando-se em conta a receita omitida nos meses de janeiro a agosto de 2003.

Esclareceu a fiscalização que, antes de ser acrescentada a receita omitida, já havia lucro líquido antes das adições e exclusões, no 1º trimestre, no valor de R\$ 36.413,26, sendo tal valor abatido do montante do lucro apurado levando em conta a omissão (R\$ 665.919,53), e considerado como escriturado e não declarado. A diferença, no valor de R\$ 629.506,27, foi tratada como omissão de receita. No caso da CSLL, o procedimento de apuração foi similar.

Com relação a estes fatos, aplicou-se multa qualificada de 150%, por entender que houve evidente intuito de sonegação fiscal do contribuinte, quando apresentou a DCTF e a DIPJ sem débitos dos tributos objeto desta fiscalização e zeradas, embora tenha auferido quantia de rendimentos decorrentes da venda de combustíveis, fato este que só veio ao conhecimento da autoridade fazendária durante a ação fiscal, impedindo assim o conhecimento da ocorrência dos fatos geradores do imposto e contribuições, culminando com a Representação Fiscal para Fins Penais.

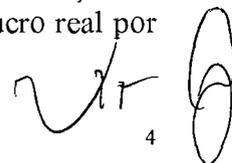
Diante do Auto de Infração e imposição de multa, o contribuinte apresentou sua impugnação nos seguintes termos:

Em preliminar alegou ter havido nulidade do Auto de Infração por não ter sido levada em conta a natureza da receita omitida (venda de combustíveis), em razão da empresa, durante a fiscalização, ter optado pelo regime do lucro real. Por este motivo alegou o contribuinte que a base de cálculo deveria ser obtida através da diferença entre as receitas e os custos correspondentes e que só não seriam opostos custos e despesas vinculados às receitas se estas já estivessem contabilizadas em cotejo com as receitas que geraram o resultado de R\$ 36.413,26, o que evidentemente não aconteceu.

Assim, afirmou o contribuinte que se deve confrontar o custo dos produtos vendidos com as receitas ditas omitidas e não apenas ser considerado a omissão das receitas.

Ainda em preliminar, expôs que mesmo se fosse aplicado o regime do Lucro Arbitrado, o IR seria apurado mediante a aplicação de uma alíquota menor. Por este motivo, requereu a aplicação da arbitrariedade no presente caso, pois com a aplicação deste, os valores seriam muito menores aos apurados pelo fiscal.

Nesse mesmo sentido, em razão de indícios de fraude, erros, identificação de movimentação financeira, o contribuinte afirmou que a validação da opção pelo lucro real por



4

parte da autoridade fiscal foi duvidosa, pois não recolheu qualquer tributo federal com relação ao exercício de 2003 e sendo assim deveria ter sido aplicado a tributação pelo lucro arbitrado.

No mérito, o contribuinte mencionou novamente a questão dos custos e despesas, como também a aplicação da autuação pela tributação que melhor retrata a situação real do revendedor de combustíveis (lucro presumido de 1,6% ou lucro arbitrado de 1,92%). Alegou que se fossem computados os custos totais das saídas apontadas no LMC, seriam apurados prejuízo contábil e fiscal.

Alegou também o contribuinte que a diferença encontrada entre os valores registrados no LMC e os constantes no Livro de Apuração do ICMS, coincidem com aqueles escriturados no livro Razão, a título de receitas da venda de combustíveis de forma que foi incluída equivocadamente pelo contador, no livro Razão, na rubrica "Receitas Financeiras".

Afirmou que tal diferença não seria efetivamente decorrente de receitas financeiras, mas sim da própria venda de combustíveis, porém, sem a emissão das respectivas notas fiscais (por falha dos frentistas) o que foi resolvido com a obrigatoriedade da emissão de emissão de cupom fiscal por procedimento eletrônico.

Esclareceu o contribuinte que transferiu a propriedade de sua filial (Posto Corsário) para o Posto Marina de Combustíveis Ltda., em 22/09/2003 e que por um equívoco, o Termo de Abertura do LMC do contribuinte foi lavrado constando o período de 01/09/2003 a 30/09/2003, quando o correto seria de 01/09/2003 a 22/09/2003. Assim, a leitura do LMC do contribuinte foi feita de forma equivocada, pois a receita encontrada pela autoridade fiscal, para o mês de setembro, de R\$ 358.547,05, não existe. Como forma de prova, juntou, a título de amostragem, notas fiscais de aquisição do período as quais se referem ao contribuinte o que atestaria o grave erro cometido na elaboração do demonstrativo correspondente ao LMC.

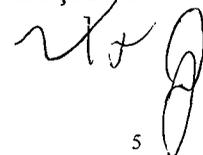
Requeru diligência e apresentou diversos quesitos.

No que tange à Representação Fiscal para fins penais, o contribuinte considerou arbitrária e precipitada, alegando que somente poderia ser instaurada após a constituição definitiva do crédito tributário, com a decisão final no procedimento administrativo, como tem decidido o Supremo Tribunal Federal.

Em julgamento, a DRJ/SDR afastou as alegações preliminares e no mérito considerou parcialmente procedente o Auto de Infração nos seguintes termos:

Em relação a preliminar de nulidade, sob a argumentação de que o valor da base de cálculo do IR deverá ser obtido através da diferença entre o montante das receitas e os custos a ela correspondentes como também a aplicação do regime de apuração pelo lucro real anual, a DRJ informou que a única hipótese prevista de nulidade dos atos processuais, refere-se ao caso em que a lavratura tenha sido feita por pessoa incompetente, o que não veio a ocorrer na situação presente, afastando-se assim a nulidade pleiteada.

No que diz respeito a solicitação de diligência formulada pelo contribuinte, a DRJ entendeu desnecessária, pois o processo contém todos os elementos para a formação da livre convicção do julgador, e por este motivo indeferiu o pedido.



No mérito, com relação ao pedido do contribuinte para que sejam abatidos, do montante das receitas omitidas, as despesas e os custos incorridos, a DRJ entendeu que referido pedido é completamente inapropriado, pois quando se apuram receitas não escrituradas, não há que se cogitar de custos e despesas correspondentes, os quais só poderão ser cotejados com as receitas dentro de um regime regular de apuração do resultado, através de escrituração feita com observância das normas legais.

Nesse mesmo sentido, a decisão afirma que a apuração de receitas omitidas não implica a existência de custos ou despesas igualmente não contabilizados. Desse modo, caberia ao contribuinte comprovar os referidos encargos, com suporte em documentação hábil e idônea, para poder pleitear as respectivas deduções. Contudo, não logrou fazê-lo limitando-se a argumentar que o montante dos custos poderia ser extraído do próprio Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC), do qual se valeu o Autuante para identificar receitas excedentes às escrituradas nos livros contábeis da Autuada.

Na mencionada decisão, a DRJ salientou que o mencionado livro, como se observa às fls. 165 a 200 e 203 a 315, não registra o custo das mercadorias vendidas (combustíveis), mas apenas informa as entradas diárias em volume de combustíveis, não sendo possível ao Agente Fiscal quantificar os possíveis custos.

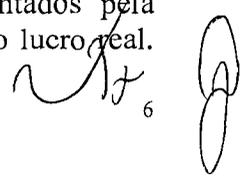
Acrescentou ainda, que a alegação do contribuinte, de que se o total dos custos estivesse escriturado acarretaria resultado negativo em todos os trimestres de 2003, é bastante questionável. É o que se concluiu quando se verificou os montantes contabilizados a título de custos, nas Demonstrações de Resultado do Exercício, elaboradas e fornecidas pela Contribuinte (fl. 316 a 319). Tais valores são bem significativos e perfeitamente compatíveis com o total das receitas, incluindo as omitidas.

No tocante a argumentação do contribuinte que a tributação poderia ter sido efetuada pelo regime do lucro presumido ou então do lucro arbitrado, a DRJ esclareceu que não há que se cogitar do regime do lucro presumido, pois esta somente seria possível por meio do pagamento da primeira ou única quota do imposto devido correspondente ao primeiro período de apuração do ano-calendário, como previsto no artigo 26, § 1º, da Lei nº 9.430, de 1996, e artigo 35, § 2º, da IN SRF nº 93, de 1997

Com relação ao lucro arbitrado, a DRJ afirma que chega a ser curiosa a estratégia do contribuinte de criticar sua própria escrita, com o objetivo de justificar uma pretensa tributação com base no regime do lucro arbitrado, em face dos erros contidos em sua contabilidade.

Na decisão de 1ª instância, afirma o relator que somente caberia a total desconsideração da escrita do contribuinte, caso se constatasse sua imprestabilidade. A despeito das irregularidades e omissões encontradas na contabilidade, tais equívocos não foram considerados de magnitude suficiente para justificar a adoção dessa medida extrema que é o arbitramento.

Sendo assim, tudo o que estava em ordem e contabilmente aceitável e confiável foi aproveitado no procedimento fiscal, bem como complementado por uma série de dados, informações e demonstrativos solicitados pelo Auditor-fiscal e apresentados pela Interessada. Esse conjunto de elementos foi suficiente para que se determinasse o lucro real.



Ressalte-se que, embora o contribuinte declare que não escriturou o Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR), a verdade é que o citado livro foi, sim, escriturado e apresentado à fiscalização, em atendimento à intimação, como faz prova os documentos de fls. 444 a 447.

No que diz respeito à alegação do contribuinte sobre a diferença encontrada entre os valores registrados no LMC e os constantes no Livro de Apuração do ICMS, de que esta foi incluída equivocadamente pelo contador, no livro Razão, na rubrica "Receitas Financeiras" a DRJ informou que tal argumentação não foi devidamente comprovada. O total das receitas escrituradas no livro Razão, incluindo as receitas financeiras tidas pelo contribuinte como fictícias, não confere com os valores constantes no LMC, não coincidindo também com os montantes apontados na Demonstração do Resultado do Exercício (fls. 316 a319).

Sobre o questionamento do contribuinte à quantia de R\$ 358.574,05, relativa ao valor das receitas auferidas no mês de setembro de 2003 pela filial da Autuada (Posto Corsário), a DRJ expôs que, do chamado "doc. 02", de fls. 479 a 481, juntado pelo contribuinte para comprovar a possível transferência de sua filial (Posto Corsário) para a empresa "Posto Marina", os referidos documentos não comprovam a alegada transferência da filial (Posto Corsário), do contribuinte para a empresa "Posto Marina". Ao contrário, revela que a filial foi aberta, em 15/10/2002, pelo "Posto Marina", que, posteriormente a transferiu para o contribuinte (provavelmente ainda em 2002, pois em 2003 já pertencia ao contribuinte), sendo por esta extinta no dia 25/09/2006.

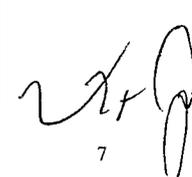
O valor das receitas provenientes da venda de combustíveis pela filial, em setembro de 2003 (R\$ 358.574,05) é o mesmo, tanto no Livro de Apuração do ICMS quanto no LMC, sendo, portanto, irrelevante a afirmação de que ele teria sido extraído do primeiro e não do segundo.

Sobre o lançamento efetuado, a DRJ observou erro na planilha, no que concerne ao 3º trimestre. O relator constatou que foi desprezada a diferença negativa apurada no mês de setembro, levando-se em conta, tão-somente, as diferenças positivas relativas aos meses de julho e agosto. Assim, em razão da tributação ser trimestral, a referida decisão afirmou que não se pode apurar omissões de receitas mensais, isoladamente, somando-se apenas os resultados mensais positivos e afastando os negativos, pois tal procedimento, sem dúvida, distorce o resultado trimestral, em prejuízo da Contribuinte.

Em razão disso, o valor de R\$ 171.203,31, a título de omissão de receitas, no 3º trimestre do ano-calendário de 2003, foi retificado para o valor de R\$ 140.657,12.

Sendo assim, a DRJ apresentou a tabela que reduziu os valores lançados conforme abaixo:

ESPÉCIE/PERÍODO-BASE	LANÇADO E IMPUGNADO	EXONERADO	MANTIDO
IRPJ/ 1º trim2003	160.479,87	0,00	160.479,87
IRPJ/ 2º trim2003	142.361,79	0,00	142.361,79
IRPJ/ 3º trim2003	27.265,32	7.636,54	19.628,78



---

CSLL/ 1º trim2003	59.932,75	0,00	59.932,75
CSLL/ 2º trim2003	53.410,24	0,00	53.410,24
CSLL/ 3º trim2003	11.975,51	2.749,15	9.226,36

Menciona ainda a DRJ que o prejuízo fiscal e a base de cálculo negativa da CSLL apurados no 4º trimestre poderão ser objeto de compensação nos exercícios subsequentes, nos termos e limites estabelecidos pela legislação vigente.

Com relação à multa de ofício, a DRJ esclareceu que a penalidade foi aplicada tendo em vista a ocultação de receitas do conhecimento do Fisco, na medida em que o contribuinte prestou informações inverídicas às autoridades fiscais, vindo a apresentar declarações fictícias (DIPJ e DCTF) com a intenção de burlar o Fisco e sonegar os tributos devidos.

Sob a argumentação do contribuinte em relação à Representação Fiscal para fins penais, a DRJ entendeu que o Autuante procedeu em perfeita sintonia com a legislação de regência, formalizando a representação fiscal para fins penais juntamente com a lavratura do Auto de Infração.

Inconformado com a decisão da DRJ/SDR, o contribuinte interpôs recurso voluntário, reiterando o alegado em sua impugnação.

É o relatório.



## Voto Vencido

Conselheiro JOÃO CARLOS DE LIMA JUNIOR,

Por preencher os requisitos de admissibilidade admito o recurso voluntário.

Não havendo questões preliminares, passo a examinar as questões de mérito na ordem como lançadas no Recurso Voluntário.

### DA OPOSIÇÃO DOS CUSTOS DOS PRODUTOS VENDIDOS

O recorrente alega que o valor das receitas de vendas de combustíveis somadas às receitas efetivamente contabilizadas na rubrica “Receitas Financeiras” coincidem com os montantes no livro LMC. Alega que tal diferença não seria efetivamente decorrente de receitas financeiras, mas sim da própria venda de combustíveis, ou seja, seria receita operacional e que já estava incluída na base de cálculo do IRPJ.

Entretanto, a argumentação trazida pelo recorrente não foi devidamente comprovada nos autos. O total das receitas escrituradas no livro Razão, incluindo as receitas financeiras, não confere com os valores constantes no LMC, não coincidindo também com os montantes apontados na Demonstração do Resultado do Exercício (fls. 316 a319).

Ademais, o recorrente não traz nenhum documento nos autos que comprove que o referido valor não se trata de aplicação financeira.

Afirma o recorrente, que o ente fiscalizador abandonou os custos das mercadorias vendidas e apenas se aproveitou dos valores com vendas de combustíveis parcialmente contabilizados como Receita Operacionais do LMC. Alega, em síntese, que é fácil a verificação dos lançamentos contábeis e que os custos das mercadorias que estão sendo objeto de omissão de receita estão lançados na conta contábil de Receitas Financeiras e no custo de mercadorias vendidas, como constata as Demonstrações de Resultado de Exercício, juntando aos autos este último (doc. 01) como também a cópia do LMC (doc. 04).

Todavia, para que este E. Conselho pudesse apreciar as alegações da Recorrente no que tange ao abatimento da base de cálculo do IRPJ dos valores correspondentes aos custos e despesas, caberia ao contribuinte comprovar as suas alegações, através de provas. Competia-lhe comprovar assim qual é o valor das despesas e dos custos efetivamente desconsiderados pela fiscalização, bem como sua relação direta com as receitas omitidas, que não foram descontadas da base de cálculo do IRPJ para fins de apuração do lucro tributável.

Nesse passo, imperioso se faz esclarecer que a Recorrente se limitou apenas a juntar o livro de movimentação de combustível (LMC) como prova dos seus custos, sem sequer demonstrar qual o valor correspondente. Ocorre que apenas a juntada desse documento já analisado pela fiscalização, sem qualquer comprovação de que esse também espelha o custo das mercadorias vendidas não se traduz em prova hábil capaz de diminuir o valor da base de cálculo do IRPJ considerada pela fiscalização na apuração do crédito tributário.

Nesse sentido, sob a alegação do recorrente de que é fácil a verificação dos lançamentos contábeis no LMC, reafirmo a decisão de 1ª instância.

*“o mencionado livro, como se observa às fls. 165 a 200 e 203 a 315, não registra o custo das mercadorias vendidas (combustíveis), mas apenas informa as entradas diárias em volume de combustíveis, não sendo possível ao Agente Fiscal quantificar os possíveis custos”.*

Nesse ponto, seguem alguns julgados desde E. Conselho:

*“IRPJ — GLOSAS DE DESPESAS — FALTA DE COMPROVAÇÃO OU JUSTIFICAÇÃO — A simples apresentação de notas fiscais não basta para amparar custos ou despesas operacionais na determinação do lucro real. Necessária a comprovação do pagamento ou justificação dos serviços prestados, sem o que não poderão ser deduzidos na determinação da base de cálculo do imposto de renda” (1ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, Processo nº 13855.000181/2006-69, Acórdão nº 101-96.269, Recurso nº 154.299, Sessão em 09 de Agosto de 2007, Relator Valmir Sandri).*

*“CUSTOS E DESPESAS — COMPROVAÇÃO — A escrituração do contribuinte não faz prova dos fatos nela registrados, quando não comprovados por documentos hábeis. Procedente a glosa das despesas que influenciaram na apuração do lucro real e carentes de provas documentais” (3ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, Processo nº 13805.012351/1996-10, Acórdão nº 103-22.944, Recurso nº 145.914, Sessão em 29 de Março de 2007, Relator Márcio Machado Caldeira).*

*“CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS — A falta de comprovação de custos e despesas com base em documentação hábil e idônea inviabiliza a conferência pelo fisco da sua existência, exatidão e necessidade, e autoriza a glosa da quantia deduzida do lucro operacional do período” (7ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, Processo nº 13707.003341/2002-00, Acórdão nº 107-09.240, Recurso nº 134.797, Sessão em 05 de Dezembro de 2007, Relator Carlos Alberto Gonçalves Nunes).*

Por este motivo, indefiro o pedido para que sejam abatidos, do montante das receitas omitidas, as despesas e os custos, pois estes não restaram comprovados pelo Recorrente.

#### DO REGIME DE TRIBUTAÇÃO PELO LUCRO REAL E DO ARBITRAMENTO

Conforme DIPJ do ano-calendário de 2003, fls. 380/440, a recorrente fez a opção pela tributação do IRPJ pela sistemática do lucro real anual. Ocorre que a Recorrente

não efetuou o recolhimento de nenhuma das estimativas, nem apresentou os respectivos balancetes de suspensão.

Alega o recorrente que até a presente data, não foi consolidada a sua opção pela sistemática de tributação pelo lucro real, o que invalidaria a Autuação. Nesse sentido, alega que a opção da tributação do IRPJ pela sistemática do lucro real anual somente se confirma com o pagamento da estimativa feita em janeiro do respectivo ano calendário, quando então se torna irretroatável.

Segundo o parágrafo único do artigo 3º da Lei nº 9.430/96, a opção pela forma de pagamento por estimativa do regime do lucro real anual será manifestada com o pagamento do imposto correspondente ao mês de janeiro ou de início de atividade. O artigo 3º determina ainda, que a opção do pagamento do imposto pelo regime do lucro real trimestral ou anual, será irretroatável para todo o ano-calendário.

Assim, a fiscalização foi obrigada a afastar a regra excepcional da tributação pela sistemática do lucro real anual e autuar a Recorrente com base na regra geral, qual seja, a sistemática do lucro real trimestral, nos termos dos artigos 1º, 2º e 3º “caput” e parágrafo único da Lei nº 9.430/96, a seguir transcritos:

*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.  
(...)*

*Art. 2º A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada, mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais de que trata o art. 15. da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30 a 32, 34 e 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995.  
(...)*

*Art. 3º A adoção da forma de pagamento do imposto prevista no art. 1º, pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime do lucro real, ou a opção pela forma do art. 2º será irretroatável para todo o ano-calendário.*

*Parágrafo único. A opção pela forma estabelecida no art. 2º será manifestada com o pagamento do imposto correspondente ao mês de janeiro ou de início de atividade. (grifamos)*

Ou seja, conforme se constata da interpretação do texto acima a lei dispõe que cabe ao contribuinte optar por uma das sistemáticas de tributação do IRPJ, quais sejam, o lucro real, o lucro presumido ou o lucro arbitrado.

No presente caso a Recorrente fez a opção pela sistemática de apuração pelo lucro real anual, todavia para que essa opção fosse validada a lei impõe uma condição, qual seja, o pagamento do imposto referente ao mês de janeiro do respectivo ano calendário ou de início de atividade da empresa.

No presente caso, em que pese a Recorrente tenha feito a opção pela tributação do IRPJ pela sistemática do lucro real anual, não efetuou o recolhimento do imposto referente a janeiro do respectivo ano calendário, caindo assim na regra geral de tributação do IRPJ pela sistemática do lucro real, qual seja, apuração trimestral.

Regra geral que, no meu entender foi corretamente aplicado pela fiscalização.

Todavia, a Recorrente se insurgiu em face da sistemática aplicada pela fiscalização, requerendo que lhe fosse aplicada a sistemática de apuração do IRPJ pelo arbitramento. Afirma que se fosse aplicado o regime do Lucro Arbitrado, o IR seria apurado mediante a aplicação de uma alíquota menor e os valores devidos a título de IRPJ e reflexos seriam muito menores aos apurados pelo fiscal.

No mais expôs sobre o fato da rentabilidade das empresas de combustível, citando novamente a questão do abatimento dos custos e despesas, como também a aplicação da autuação pela tributação que melhor retrata a situação real do revendedor de combustíveis (lucro presumido de 1,6% ou lucro arbitrado de 1,92%).

Como sabemos, para que seja aplicado arbitramento do lucro, o contribuinte precisa praticar diversos atos, como a não apresentação de documentação necessária para execução da auditoria fiscal, a exemplo de livros contábeis, livros fiscais, talonários de notas fiscais.

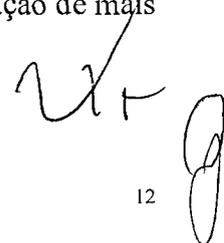
Portanto, quando da não apresentação da documentação, o ente fiscalizador poderá eleger o arbitramento como último recurso legal disponível para a apuração do Imposto de Renda Pessoa Jurídica e da Contribuição sobre o Lucro Líquido.

Conforme consta nos autos, não foi isso o que ocorreu. Podemos constatar claramente que o recorrente apresentou toda a documentação necessária para a apuração do lucro real trimestral e por este motivo, não poderia ter sido aplicado a ele o arbitramento do lucro que é medida extrema no direito tributário.

Portanto, pelos motivos acima expostos, mantenho a decisão no sentido de manutenção do recorrente ao regime de tributação pelo lucro real trimestral.

#### DAS RECEITAS FINANCEIRAS

Apesar do referido tema já ter sido decidido acima, o recorrente menciona novamente que as receitas indevidamente contabilizadas como Financeiras se tratavam de Receitas operacionais de vendas. Cita no presente recurso a juntada do balanço levantado em 31/12/2003 que comprova a inexistência de fundos que pudessem justificar a apuração de mais de R\$ 2.000.000,00 (dois milhões) de Receitas Financeiras Contabilizadas.



Todavia, tal informação não procede, pois não consta no referido recurso a juntada do balanço patrimonial, motivo pelo qual deixo de analisar o referido tema.

Outrossim, como já cediço, não consta nos autos provas ou indícios alegados pelo recorrente passíveis de análise por parte do julgador.

#### DO EQUÍVOCO MATERIAL DO AUTUANTE QUANTO AO MÊS DE SETEMBRO

Alega o recorrente que transferiu a propriedade de sua filial (Posto Corsário) para o Posto Marina de Combustíveis Ltda., em 22/09/2003, e que por um equívoco, o Termo de Abertura do LMC do contribuinte foi lavrado constando o período de 01/09/2003 a 30/09/2003, quando o correto seria de 01/09/2003 a 19/09/2003.

Mantenho a decisão de 1ª instância no sentido de que os documentos apresentados pelo recorrente para comprovar a possível transferência de sua filial (Posto Corsário) para a empresa "Posto Marina", não comprovam a alegada transferência.

#### DA MULTA APLICADA

Insurge-se o Recorrente contra a multa qualificada que lhe foi aplicada pelo Fisco no percentual de 150% com base no artigo 44, inciso II da Lei nº 9.430, de 1996, caracterizada pelas informações inverídicas prestadas às autoridades fiscais, devido à apresentação de declarações fictícias (DIPJ e DCTF).

Analisando o presente caso, é possível constatar que mesmo com as divergências entre os valores lançados no livro razão com os registrados no LMC (Livro de Movimentação de Combustível), que não é um livro contábil, só foi possível à apuração do crédito tributário pela fiscalização, por nele constarem as informações pertinentes.

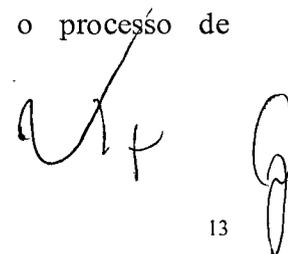
Ainda assim, inexistente nos autos comprovação de que o Recorrente agiu dolosamente alterando ou ocultando informações com o intuito de impedir ou retardar o conhecimento do Fisco em relação à ocorrência dos fatos geradores.

No mesmo sentido, o recorrente foi intimado a apresentar os Demonstrativos de Resultado do Exercício (DRE) trimestrais, bem como alterar o seu LALUR, o que ele atendeu plenamente.

Desta forma, esse Relator tem o entendimento que a aplicação da multa quando as informações foram obtidas na própria contabilidade da recorrente não deve ser qualificada, eis que o contribuinte não teve a intenção de retardar a fiscalização, razão pela qual afasto a multa qualificada de 150%.

#### DA REPRESENTAÇÃO PENAL

Não compete a este Conselho se manifestar sobre o processo de representação fiscal para fins penais.



---

*“Súmula CARF nº 28: O CARF não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais”.*

*DA DILIGÊNCIA*

Finalmente, o recorrente postula a diligência para comprovar tudo que foi afirmado neste recurso.

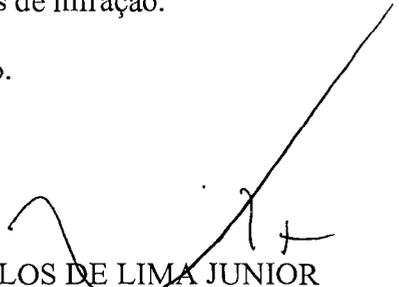
Todavia, a diligência deve ser determinada ou deferida pelo julgador quando os elementos contidos nos autos não forem suficientes para sua formação de convicção.

Assim, quanto ao pedido de diligência formulado pela contribuinte, entendo desnecessário tal procedimento, tendo em vista que já se encontram nos autos provas suficientes para formar o convencimento dos julgadores acerca da omissão de receitas cometida pela Recorrente.

Dessa forma, a diligência deve ser indeferida, uma vez que desnecessária à formação do juízo quanto à matéria litigada.

Diante do exposto, voto no sentido dar parcial provimento ao recurso voluntário, a fim de desqualificar a multa aplicada de 150% (cento e cinquenta por cento) para 75% (setenta e cinco por cento), mantendo-se, no mais, a exigência do crédito tributário constituído por meio dos autos de infração.

É como voto.

  
JOÃO CARLOS DE LIMA JUNIOR

## Voto Vencedor

Conselheiro João Otávio Oppermann Thomé, Redator designado.

Colhidos os votos no julgamento do recurso, a Turma decidiu, pelo voto de qualidade, negar provimento ao recurso, contrariando o entendimento do i. Relator, que defendia que a multa aplicada deveria ser reduzida ao patamar de 75% (setenta e cinco por cento), ante a inexistência do intuito de fraude. Assim, o presente voto cinge-se apenas a esta circunstância.

O artigo 44 da Lei nº 9.430/96, à época dos fatos, previa que a ausência de declaração ou a prestação de declaração inexata seriam punidas com a aplicação da multa pecuniária de 75%, ressalvada, porém, a hipótese de evidente intuito de fraude, caso em que a multa aplicada deveria ser de 150%.

O evidente intuito de fraude, por sua vez, possui um amplo conceito onde se inserem as condutas dolosas tipificadas como sonegação, fraude ou conluio, conforme previsto nos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/64.

Para a constatação da ocorrência de dolo, tanto em sua acepção penal, quanto aqui, como elemento subjetivo do tipo qualificado tributário, diz a mais balizada doutrina que é necessário verificar se havia, por parte do agente, a *consciência* (conhecimento do agente das circunstâncias caracterizadoras do ilícito) e a *vontade* para a prática da conduta (positiva ou omissiva) contrária ao ordenamento. Em outras palavras, é preciso demonstrar que o agente *previu e quis* o resultado ilícito.

Por outro lado, é certo que o elemento subjetivo *dolo* não há de ser extraído da mente do seu autor, mas sim das circunstâncias que envolvem os fatos a serem analisados.

Ora, a circunstância de o contribuinte apresentar Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica – DIPJ/2004 informando à Fazenda Nacional bases de cálculo de IRPJ e de CSLL iguais a zero, assim como valores devidos destes tributos, também iguais a zero, como se nada houvesse auferido no ano calendário de 2003, quando, de outra banda, declara para o Fisco Estadual receitas de venda de mercadorias nos valores de R\$ 7.547.031,44 para a matriz, e de R\$ 2.547.031,44 para a filial, em consonância com os valores constantes de sua escrituração, não pode ser tomada como simples erro material. Antes ao contrário, revela que o contribuinte tinha pleno conhecimento de qual era sua receita, e que, de forma deliberada, decidiu furta-se ao cumprimento de suas obrigações para com o Fisco Federal, valendo-se do artifício enganoso de tentar fazê-lo crer que se encontrava regular, ao apresentar declarações zeradas. Saliente-se ainda que também na DCTF não constavam quaisquer débitos de IRPJ e CSLL declarados, e no sistema que registra os pagamentos efetuados (SINAL 05) também não constavam quaisquer recolhimentos destes tributos.

Não há como se admitir mero equívoco. Ao assim agir, o contribuinte intencionalmente visou a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte

da autoridade fazendária federal, da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais, prática esta definida como sonegação à luz da legislação antes citada, o que atrai para as infrações apuradas a aplicação do percentual de 150%.

De se ressaltar também a relevância dos valores envolvidos nas omissões praticadas, ou seja, a grande diferença entre a receita auferida e os valores declarados (zero).

Concluindo, não compartilho do entendimento esposado pelo i. Relator, de que o fato de o fisco valer-se, para a apuração da infração, de livros mantidos pelo próprio contribuinte (no caso, o livro Razão, o Livro de Movimentação de Combustíveis, livros fiscais do ICMS), seria suficiente para descaracterizar a imputação do intuito doloso de sonegação.

Antes, quando muito, tal circunstância reforça o fato de que a recorrente tinha pleno conhecimento de que a sua receita não era aquela que ela havia originalmente declarado à RFB.

Aliás, a jurisprudência da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais também tem-se posicionado, mais recentemente, em sentido oposto à tese defendida pelo i. relator, e no mesmo sentido do presente voto. A título ilustrativo, alinho os seguintes precedentes:

**Acórdão CSRF/01-05.739, relator Marcos Vinícius Neder de Lima:**

“QUALIFICAÇÃO DE MULTA — INTUITO DOLOSO — PRÁTICA REITERADA DE ENTREGA DE DECLARAÇÃO À FAZENDA FEDERAL COM VALORES INFERIORES AOS ESCRITURADOS NOS LIVROS - A reiteração da entrega de declaração em valor significativamente inferior ao constante em seus livros fiscais por longo período caracteriza o intuito doloso e autoriza a qualificação da multa.”

**Acórdão 101-96.908, relator Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho:**

“MULTA QUALIFICADA DE 150% — CONDUTA FRAUDULENTA - A prática reiterada da contribuinte, por sucessivos exercícios, em omitir receitas, mediante declaração falsa de inatividade, e em declarar de maneira significativamente reduzida a receita auferida, caracterizam sua intenção fraudulenta e, por conseguinte, justificam a aplicação da multa qualificada de 150%.”

**Acórdão 101-96.703, relatora Sandra Maria Faroni:**

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. É aplicável a multa de ofício qualificada de 150 %, naqueles casos em que restar constatado o evidente intuito de fraude. A conduta ilícita reiterada ao longo do tempo, descaracteriza o caráter fortuito do procedimento, evidenciando o intuito doloso tendente à fraude.

**Acórdão CSRF 9101-00.140, relator Antonio Carlos Guidoni Filho:**

“MULTA AGRAVADA – CONDUTA REITERADA. Nos termos da jurisprudência majoritária da CSRF, e das Câmaras da Primeira Seção do CARF, a prática reiterada de infrações à legislação tributária denota a intenção dolosa do contribuinte de fraudar a aplicação da legislação tributária e lesar o Fisco.”

16

**Acórdão CSRF/01-05.810, relator José Clóvis Alves:**

“MULTA QUALIFICADA — CONDUTA CONTINUADA — A escrituração e a declaração sistemática de receita menor que a real, provada nos autos, demonstra a intenção, de impedir ou retardar, parcialmente o conhecimento da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal por parte da autoridade fazendária e enquadra-se perfeitamente na norma hipotética contida do artigo 71 da Lei 4.502/64, justificando a aplicação da multa qualificada.”

Assim, demonstrado no caso concreto a conduta dolosa do contribuinte tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária, da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais, é de ser mantida a multa aplicada no percentual de 150%, pelo que deve ser negado provimento ao recurso voluntário.

É como voto.

  
João Otávio Oppermann Thomé – Redator designado