



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

**Processo n°** 10830.008723/2008-01  
**Recurso n°** De Ofício e Voluntário  
**Acórdão n°** **1101-000.949 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 12 de setembro de 2013  
**Matéria** IRPJ e Reflexos - Arbitramento  
**Recorrentes** COMPET INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA  
FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2003, 2004, 2005, 2006, 2007, 2008

DECADÊNCIA. MATÉRIA DECIDIDA NO RITO DOS RECURSOS REPETITIVOS. OBSERVÂNCIA. OBRIGATORIEDADE. As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-C do Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF. APLICAÇÃO DO ART. 150 DO CTN. NECESSIDADE DE CONDUTA A SER HOMOLOGADA. O fato de o tributo sujeitar-se a lançamento por homologação não é suficiente para, em caso de ausência de dolo, fraude ou simulação, tomar-se o encerramento do período de apuração como termo inicial da contagem do prazo decadencial. CONDUTA A SER HOMOLOGADA. Além do pagamento antecipado e da declaração prévia do débito, sujeita-se à homologação em 5 (cinco) anos contados da ocorrência do fato gerador, a informação prestada, pelo sujeito passivo, de que não apurou base tributável no período. Contudo, as informações prestadas em DIPJ não se prestam à homologação quando o sujeito passivo, intimado, deixa de apresentar a escrituração que suporta a apuração ali declarada e sujeita-se ao arbitramento dos lucros.

ARBITRAMENTO. FALTA DE APRESENTAÇÃO DO LIVRO RAZÃO. No âmbito tributário, o livro Razão é de escrituração obrigatória pelas pessoas jurídicas optantes pelo lucro real, e a falta de sua apresentação é suficiente para justificar o arbitramento dos lucros. RECEITA BRUTA NÃO CONHECIDA. Nos períodos em que não conhecida a receita bruta, o arbitramento dos lucros pode tomar por referência quaisquer das outras hipóteses previstas na lei. AUSÊNCIA DE ATIVIDADE OPERACIONAL. ÔNUS DA PROVA. A pessoa jurídica que interrompe suas atividades e não promove regular liquidação, bem como deixa de apresentar declaração de inatividade, sujeita-se ao arbitramento dos lucros enquanto tais circunstâncias perdurarem, salvo se provar sua inatividade no período autuado.

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO. Afasta-se a qualificação da penalidade quando a acusação fiscal, e as provas que a suportam, não permitem afirmar o intuito de fraude na forma dos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/64. AGRAVAMENTO. Reconhecido nos autos que o procedimento fiscal foi deflagrado por representação de outra Unidade da Receita Federal, na qual estariam retidos os livros e documentos exigidos nas intimações não atendidas pelo sujeito passivo, resta injustificada o agravamento da penalidade, mormente se a única justificativa suplementar apresentada pelo Fisco foi a falta de apresentação do Livro Razão, que ensejou o arbitramento dos lucros. EFEITO CONFISCATÓRIO. OFENSA A PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS. O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária (Súmula CARF nº 2).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado: 1) por unanimidade de votos, em REJEITAR a arguição de decadência; 2) por unanimidade de votos, em NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário e DAR PROVIMENTO ao recurso de ofício relativamente às exigências principais; 3) por unanimidade de votos, em DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário e NEGAR PROVIMENTO ao recurso de ofício relativamente à qualificação da penalidade; 4) por maioria de votos, em DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário e NEGAR PROVIMENTO ao recurso de ofício relativamente ao agravamento da penalidade, divergindo o Presidente Marcos Aurélio Pereira Valadão; e 5) por unanimidade de votos, em NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário e DAR PROVIMENTO ao recurso de ofício relativamente à multa de ofício de 75%, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

*(documento assinado digitalmente)*

MARCOS AURÉLIO PEREIRA VALADÃO - Presidente.

*(documento assinado digitalmente)*

EDELI PEREIRA BESSA - Relatora

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcos Aurélio Pereira Valadão (presidente da turma), José Ricardo da Silva (vice-presidente), Edeli Pereira Bessa, Benedicto Celso Benício Júnior, Mônica Sionara Schpallir Calijuri e Marcelo de Assis Guerra.

## Relatório

COMPET INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA, já qualificada nos autos, recorre de decisão proferida pela 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Campinas/SP que, por unanimidade de votos, julgou PARCIALMENTE PROCEDENTE a impugnação interposta contra lançamento formalizado em 17/09/2008, exigindo crédito tributário no valor total de R\$ 54.335.675,94.

Consta da decisão recorrida o seguinte relato:

*Trata-se dos autos de infração relativos ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica-IRPJ, à Contribuição Social sobre o Lucro – CSLL, e às Contribuições para o Programa de Integração Social – PIS e para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS, cientificados à contribuinte em 17 de setembro de 2008, por meio do AR-Aviso de Recebimento de fl. 392, no valor total de R\$ 54.335.675,94, devido às irregularidades assim descritas no auto de infração do IRPJ, fls. 03/23:*

“Razão do arbitramento nos períodos (...).Arbitramento do lucro que se faz tendo em vista que o contribuinte não manteve em boa ordem e segundo as normas contábeis recomendadas, Livro Razão ou fichas utilizadas para resumir e totalizar, por conta ou sub-conta, os lançamentos efetuados no diário.

Enquadramento Legal: A partir de 01/04/1999. Art. 530, inciso VI, do RIR/99.

001 – Receitas Operacionais (Atividade Não Imobiliária) Revenda de Mercadorias Valor apurado conforme Termo de Verificação Fiscal anexo.

*[Demonstrativo com fatos geradores trimestrais, de 30/06/2003 a 31/12/2007, valor tributável e multa no percentual de 225%]*

Enquadramento Legal: Art. 532, do RIR/99

002 – Receita Bruta não Conhecida. Arbitramento com base no valor do Ativo Valor arbitrado e soma dos valores do ativo circulante, realizável a longo prazo e permanente, existente no início do período-base, conforme Termo de Verificação Fiscal anexo.

*[Demonstrativo com fatos geradores trimestrais, de 31/03/2007 a 30/06/2008, valor tributável e multa no percentual de 225%].*

Enquadramento legal: Art. 535, inciso II, do RIR/99.”

2. A autoridade fiscal elaborou o “Termo de Verificação e Constatação Fiscal”, fls. 75/86, que se transcreve:

“6. A ação fiscal teve como motivação representação da ALF/VIRACOPOS, cópia anexa, que levantou suspeição sobre as atividades da empresa ora fiscalizada.

7. Na tentativa de dar ciência pessoal do Termo de Início de Fiscalização, encontramos, no endereço mencionado, um condomínio industrial, onde fomos informados, na portaria, que a citada empresa ocupava apenas uma pequena sala, contígua ao restaurante do condomínio e que apenas um funcionário desta trabalhava no local, sendo que naquele momento este se encontrava ausente do condomínio.

8. Foi então enviado o citado Termo de Início de Fiscalização pelos correios e a ação fiscal teve início em 18/12/2007, com ciência por via postal do MPF e do Termo de Início de Fiscalização. Nessa ocasião foi solicitada ao contribuinte a apresentação, no prazo de 20 (vinte) dias, dos livros fiscais e contábeis, referentes aos 5 últimos anos, do contrato social e dos demonstrativos de apuração do PIS e da COFINS.

9. Sem atendimento, em 31/01/2008, a “fiscalizada” foi re-intimada a apresentar os elementos já solicitados no Termo de Início de Fiscalização.

10. Novamente sem atendimento, em 24/04/2008 a fiscalizada foi novamente re-intimada a apresentar os mesmos elementos.

11. Em 14-05-2008, a fiscalizada apresenta resposta, por seu procurador, alegando que não poderia atender a intimação, pois os livros e documentos solicitados encontravam-se retidos pela fiscalização da ALF/VIRACOPOS, em função do MPF 0817700-2007-00564-1, em curso naquela unidade.

12. Cumpre esclarecer que os livros e documentos retidos pela ALF/VIRACOPOS são referentes às atividades do período de 2003 a 2006 e a fiscalizada silenciou-se totalmente em relação aos períodos posteriores.

13. Conforme Relatório Preliminar elaborado pela ALF/VIRACOPOS, datado de 01/04/2008, item 11, (cópia anexa), verificamos que dentre os livros e documentos apreendidos, estavam os de registro de entradas e saídas de mercadorias, apuração do IPI e diários não encadernados e sem registro no órgão competente, não se encontrando os livros razão da fiscalizada, dentre esses.

14. Em 04-06-2008 foram solicitados à fiscalização da ALF/VIRACOPOS, os livros fiscais e contábeis apreendidos e demais documentos de interesse desta fiscalização.

15. A solicitação foi atendida em 11-08-2008, quando a ALF/VIRACOPOS deixou claro que os livros razão não foram objeto de apresentação e retenção por aquela unidade.

16. Os livros “Diário Geral” referentes aos anos-calendário 2003 a 2006, apreendidos, estavam sem encadernação e sem os registros exigidos pela legislação de regência.

17. Foram também apresentados os livros de apuração do IPI e registros de saída de mercadorias e registro de entradas de mercadorias, referentes ao período 2.003 a 2.006.

18. Em 04-07-2008, considerando que os livros razão não constavam do rol de livros e documentos apreendidos, a fiscalizada foi intimada, no prazo de 10 dias, a apresentar tais livros, sob pena de arbitramento do lucro.

19. Passado o prazo estipulado, a fiscalizada não apresentou os livros razão e nem sequer se manifestou sobre o fato.

20. Nesta última tentativa de obter tais livros, comparecemos pessoalmente no endereço da fiscalizada, no dia 20 de agosto de 2008, onde, na portaria do condomínio, fomos informados pelo Sr. Márcio Júnior, responsável pela portaria, que a empresa não mais estava utilizando a sala alugada naquele condomínio há um bom tempo, não sabendo informar o paradeiro dos responsáveis pela empresa (relatório anexo).

#### **DAS IRREGULARIDADES ENCONTRADAS**

21. Analisando as DIPJ apresentadas, encontramos inconsistências entre os valores informados, pelo próprio contribuinte, nas DIPJ referentes aos anos-

calendário 2.003 e 2.006, onde o PIS e a COFINS apuradas não foram declarados nas DCTF apresentadas e tampouco recolhidos; em muitos meses as fichas de apuração do PIS e da COFINS estavam em branco nas DIPJ, sendo que nestes mesmos meses a fiscalizada teve comprovadamente receitas brutas em volume significativo.

22. Para os anos-calendário 2006 e 2007, o contribuinte estava omissos com relação à entrega das DIPJ.

23. Conforme acima, a fiscalizada foi intimada e re-intimada por diversas vezes a apresentar seus livros fiscais contábeis, em especial os livros razão, sem que esta atendesse a fiscalização ou sequer se manifestasse a respeito ou mesmo solicitasse prazo adicional para atendimento.

24. Pelo exposto e à vista da falta de apresentação de livros e documentos essenciais para que se pudesse verificar a regularidade fiscal da fiscalizada, só restou o caminho do arbitramento do lucro.

#### **DO ARBITRAMENTO DO LUCRO**

25. O artigo 258 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto 3.000 de 26/03/1999 – RIR/99, determina que as empresas tributadas com base no Lucro Real devem escriturar o livro diário, que será encadernado e registrado na Junta Comercial.

26. Tendo em vista que, regularmente intimada, a fiscalizada não apresentou os livros Razão e que os livros diário apresentados não atendiam as condições impostas pela lei, conforme acima e ainda não apresentou os livros e documentos referentes aos anos-calendário 2007 e 2008, entendemos que esta não atendeu aos requisitos mínimos para a apuração pelo Lucro Real, ficando, portanto, a fiscalizada enquadrada nos incisos I, III e VI, do art. 530, do RIR/99, a saber:

(...)

#### **LUCRO ARBITRADO COM BASE NA RECEITA CONHECIDA**

27. Conforme visto acima, foram apreendidos, dentre outros, os livros fiscais Registro de Saídas e Apuração do IPI.

28. Com suporte nos valores escriturados pelo próprio contribuinte, nos livros de registro de saídas e de entradas, apuramos o total das vendas mensais e deduzimos o valor das devoluções e do IPI, na forma do artigo 279 do RIR/99, para a apuração da receita conhecida no período 2003 a 2006, conforme tabela abaixo e planilha anexa.

#### **RECEITA CONHECIDA**

[Demonstrativos de fls. 79/80, onde constam os períodos de apuração (mês a mês, de janeiro de 2003 a dezembro de 2006); faturamento bruto; devoluções e vendas; IPI lançado; Receita Conhecida (Base de cálculo)]

#### **LUCRO ARBITRADO. Base de Cálculo Quando não Conhecida a Receita Bruta**

29. Conforme relatado acima, o contribuinte não apresentou livros ou documentos relativos aos períodos de apuração relativos aos anos-calendário 2007 e 2008.

30. Tais livros não foram objeto de apreensão pela citada ação fiscal empreendida pela ALF/VIRACOPOS.

31. Pelo exposto, não tivemos condições de apurar a receita do contribuinte neste período.

32. O artigo 535 do RIR/99 diz:

*“Art. 535. O lucro arbitrado, quando não conhecida a receita bruta, será determinado através de procedimento de ofício, mediante a utilização de uma das seguintes alternativas de cálculo (Lei nº 8.981, de 1995, art. 51):*

*I – um inteiro e cinco décimos do lucro real referente ao último período em que a pessoa jurídica manteve escrituração de acordo com as leis comerciais e fiscais;*

*II – quatro centésimos da soma dos valores do ativo circulante, realizável a longo prazo e permanente, existentes no último balanço patrimonial conhecido;*

*(...)*

*§ 3º No caso dos incisos I a IV, deverá ser efetuada atualização monetária até 31 de dezembro de 1995 (Lei nº 8.981, de 1995, art. 51, § 3º, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 4º).*

*§ 4º No caso deste artigo, os coeficientes de que tratam os incisos II, III e IV, deverão ser multiplicados pelo número de meses do período de apuração (Lei nº 9.430, de 1996, art. 27, § 1º). (...)*”

33. A fiscalizada iniciou suas atividades em 2003 e desde então não manteve escrituração de acordo com as leis comerciais e fiscais, portanto inaplicável a primeira regra para arbitramento do lucro quando não conhecida a receita bruta.

34. Estamos aplicando, então, a segunda regra prevista, utilizando para tanto os valores do ativo informados pelo próprio contribuinte, na última DIPJ apresentada.

35. A última DIPJ apresentada, referente ao ano-calendário de 2005, aponta os seguintes números:

a- Total do ativo circulante....R\$ 25.697.921,31

b- Realizável a longo prazo...R\$ 0,00

c- Total do Permanente.....R\$ 40.186,10

**d- TOTAL R\$ 25.738.107,41**

36. Tomando a regra do inciso II, temos que o lucro arbitrado monta a R\$ 1.029.524,29 ( $4/100 \times 25.738.107,41$ ), que deverá ser multiplicado pelo número de meses do período de apuração, conforme § 4º, do artigo 535, do RIR/99.

#### **PIS E COFINS**

37. Tendo em vista que o contribuinte não atendeu aos requisitos para a apuração do IRPJ, pela forma do Lucro Real, esta não poderia optar pelo PIS e COFINS não cumulativo previstos pelas leis 10.637/2002 e 10.833/2002, ficando obrigada à apuração pelos moldes da Lei 9.718, de 27/11/1998, pelas alíquotas de 0,65% e 3%, respectivamente.

38. Estamos considerando a receita bruta conhecida, conforme tabela acima, para os anos-calendário 2003 a 2006, para cálculo e lançamento destas contribuições.

39. Deixamos de apurar e lançar as contribuições para os anos-calendário 2007 e 2008, por não termos elementos para apuração da receita bruta.

#### **IPI APURADO E NÃO DECLARADO**

*(...)*

#### **DO AUTO DE INFRAÇÃO**

42. A fiscalizada está sendo autuada no período de apuração 01/01/2003 a 30/06/2008, pela sistemática do lucro arbitrado, conforme já explicado acima, tendo em vista que não apresentou os documentos/livros obrigatórios.

43. Os valores que servirão para determinação do lucro arbitrado estão acima explicitados.

44. Estamos lançando o IPI apurado e não declarado, conforme acima.

45. De tudo que foi exposto, lavramos o competente auto de infração para exigência do crédito tributário do IRPJ; CSLL; COFINS; PIS e IPI, juntamente com seus acréscimos legais.

#### **DO AGRAVAMENTO DAS MULTAS**

46. Sobre os tributos apurados foram aplicadas as multas previstas no artigo 957, II, por entendermos que a fiscalizada agiu com dolo e simulação ao, repetidamente, ter preenchido suas DCTF sem declarar os valores apurados, pelo próprio contribuinte, e informados em DIPJ.

47. Além disto, nas DIPJ, a fiscalizada deixou vários meses de apuração do PIS e da COFINS em branco, em meses em que, comprovadamente esta havia obtido significativas receitas brutas.

48. Agravamos a multa acima, na forma do artigo 959, do RIR/99, por não ter a fiscalizada atendido as intimações, nos prazos ali determinados.

(...)

#### **DA REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIIS**

50. Por entendermos que a fiscalizada agiu com dolo e simulação, conforme exposto acima, o que configuraria, em tese, crime contra a ordem tributária, estamos protocolando em processo apartado, que deverá ser apensado a este, a representação fiscal para fins penais.

#### **DA INAPTIDÃO**

51. Estamos protocolando também representação fiscal para fins de declarar a inaptidão da fiscalizada, uma vez que entendemos que esta não dispunha de capacidade física para desenvolver suas atividades e pelo fato de, ao final da fiscalização, não termos encontrado a empresa em seu endereço cadastrado na RFB e tampouco termos condições de localizar seus sócios, que são pessoas jurídicas domiciliadas no exterior.”

*3. Inconformada com a exigência fiscal, a contribuinte, por meio de seus representantes legais, apresentou a impugnação de fls. 407/475, em 16 de outubro de 2008, com as seguintes razões de defesa.*

*3.1. Afirma que suas sócias, Jewkes S.A. e Davgar S.A. são sociedades regularmente constituídas perante a legislação da República Oriental do Uruguai, com CNPJ ativo na Receita Federal do Brasil, bem como investimentos registrados no Banco Central.*

*3.2. Exerceu durante o período de março de 2003 a dezembro de 2007 intensa atividade econômica em galpão industrial, conforme comprova contrato de locação que anexa, preenchendo todos os atos previstos em seu contrato social.*

*3.3. Com o decréscimo de sua atividade, seu ativo circulante sofreu diminuições importantes, com consta nos Livros Saída, cessando suas operações em 2008, mas preservando sua personalidade jurídica.*

*3.4. Dessa forma, atualmente está instalada em uma sala comercial, cujo endereço é de conhecimento do Fisco, para onde a fiscalização se dirigiu. Ressalta que a*

*transferência de uma sociedade inoperante para uma sala comercial não constitui nenhuma infração à legislação comercial e tributária.*

*3.5. Assevera que im procedem as alegações da fiscalização de que não teria apresentado os documentos solicitados, fato que justificaria o arbitramento dos lucros. Pois tais documentos encontravam-se em poder da própria Receita Federal, na Alfândega de Viracopos, órgão que deu impulso à fiscalização.*

*3.6. Ademais, a autoridade fiscal não teria efetuado a análise completa dos documentos fornecidos, assumindo presunções sobre uma série de questões cuja comprovação em sentido diverso encontrava-se espelhada nos documentos apresentados.*

*3.7. Pleiteia a decadência de parte do crédito formalizado, no que se refere aos fatos geradores ocorridos anteriormente a 17 de setembro de 2003, tendo em vista que foi cientificada do lançamento em 17 de setembro de 2008 e trata-se de autos de infração referentes a tributos e contribuições sujeitos ao lançamento por homologação, a teor do artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional. Menciona jurisprudência.*

*3.8. Disserta sobre as modalidades de apuração da base de cálculo do IRPJ, concluindo que:*

*“(...) o lucro arbitrado tem a natureza jurídica de uma base de cálculo materialmente considerada, que admite, em condições excepcionais e de maneira subsidiária às demais bases de cálculo previstas em lei, a apuração do lucro por meio de índices que revelam indiretamente a manifestação de capacidade contributiva “renda”, permitindo que seja tributado o lucro normal, médio, potencial.*

*(...) Portanto, o lucro arbitrado só tem legitimidade constitucional se sua aplicação for condicionada à demonstração da impossibilidade de apuração do lucro real ou do lucro presumido, sendo aplicável somente em casos excepcionais.”*

*3.9. Reafirma que se encontrava impossibilitada de apresentar seus livros contábeis e fiscais, eis que estavam de posse da Alfândega de Viracopos. Tanto que, intimada a apresentar os documentos requeridos, imediata e expressamente informou tal fato. Assim, diante de seus argumentos, não se encontra na norma jurídica referente ao arbitramento nenhuma hipótese aplicável ao caso concreto. Em suas palavras:*

*“A impugnada deixou plasmado no Termo de Verificação Fiscal que elaborou, que a impugnante deveria ter escriturado o Livro Razão. A Impugnante não os apresentou, tendo contudo consignado os Livros Diário, que foram escriturados conforme as determinações legais.”*

*3.10. Entende que o artigo 47, da Lei n.º 8.981, de 1995 (art. 530, do RIR/99), ao prever o arbitramento quando a pessoa jurídica não mantiver, em boa ordem, livro Razão ou fichas utilizadas para resumir os lançamentos efetuados no Diário, deve ser interpretada de forma coordenada com o art. 1.180, do Código Civil, o qual dispõe que somente o livro diário é indispensável na escrituração de toda e qualquer sociedade empresária, além do que o Livro Razão seria somente um detalhamento por conta do Diário.*

*3.11. Acrescenta que a falta de encadernação e de registro no órgão competente do livro Diário trata-se de meras formalidades praticadas pela Junta Comercial, cuja ausência não retira o valor probante daqueles, aliado ao fato de que a autoridade fiscal poderia confrontar as informações ali presentes com os Livros de Registro de Entrada, Saída e apuração do IPI.*

3.12. *Aduz que a autoridade fiscal tinha meios à disposição para efetuar a apuração do lucro real, entre os quais: livros Diário; livros do IPI e do ICMS; DCTF e declarações de rendimentos. Menciona jurisprudência.*

3.13. *Especificamente em relação aos anos-calendário de 2007 e 2008, afirma que o procedimento adotado pela autoridade fiscal, que arbitrou o lucro com base nos valores do ativo, não pode prosperar, pois em dissonância com o princípio da verdade material, eis que no ano-calendário de 2008 não exerceu atividades, não tendo como auferir receitas.*

3.14. *Argumenta que em conseqüência do arbitramento do lucro e da conseqüente desconsideração da sistemática de tributação não-cumulativa da Contribuição ao PIS e da COFINS, considerou-se uma base de cálculo muito mais ampla e gravosa, o que não pode prosperar, em vista da possibilidade de se aferir o lucro real.*

3.15. *No que se refere ao agravamento da multa de ofício, considera que tanto na fraude fiscal, quanto na sonegação ou conluio, é imperioso que o contribuinte ou responsável utilize-se, intencionalmente, de expedientes ardilosos tendentes a evitar ou ocultar fatos ou informações relevantes para o lançamento do tributo, o que não ocorreu, posto que não resta devidamente caracterizado o elemento subjetivo da ação delituosa pela autoridade fiscal.*

3.16. *Da mesma forma, não prospera a majoração da multa em decorrência do alegado desatendimento às intimações nos prazos determinados, tendo em conta que a empresa encontrava-se impossibilitada de apresentar a documentação solicitada, a qual encontrava-se apreendida pela Alfândega de Viracopos.*

3.17. *Nesse sentido, afirma que os sistemas informatizados da Receita Federal são capazes de identificar quaisquer procedimentos fiscalizatórios em curso e, em conseqüência, permitir a troca de informações sobre documentos e livros fiscais apreendidos.*

3.18. *Faz ampla dissertação sobre os princípios constitucionais aplicáveis à tributação, que entende lesados, entre os quais o da razoabilidade; proporcionalidade; devido processo legal; do não-confisco, entre outros, corroborando seus argumentos em ampla doutrina e jurisprudência, fls. 448/470.*

3.19. *Em relação à representação fiscal para que seja declarada a inaptidão da empresa para o exercício de suas atividades, assevera que a legislação nacional, em nenhum momento, veda a sociedade estrangeira de possuir empresa em território nacional.*

3.20. *Por outro lado, a Instrução Normativa n.º 748, de 28 de junho de 2007, estabelece claramente as hipóteses de declaração de inaptidão, dispondo em seu inciso II sobre a não localização da contribuinte. No entanto, tal dispositivo legal não se aplica à empresa, uma vez que respondeu a intimação para que apresentasse os documentos fiscais solicitados, o que descaracteriza as alegações da autoridade fiscal.*

3.21. *Quanto à não-apresentação dos documentos, como já sobejamente esclarecido, estes se encontravam apreendidos pela Alfândega de Viracopos.*

3.22. *Visando comprovar suas alegações, junta cópia de contrato de locação elaborado em 2003, referente ao prédio industrial onde exercia suas atividades industriais, contrato de fornecimento de energia elétrica celebrado com a Companhia Jaguari de Energia e documentos que comprovariam a contratação de empregados e demonstrariam cabalmente o regular exercício de suas operações.*

3.23. *Conclui, pleiteando a improcedência do lançamento.*

A Turma julgadora apenas cancelou as exigências pertinentes ao ano-calendário 2008 porque a autoridade lançadora não teria reunido evidências do *efetivo exercício de atividades operacionais pela empresa* naquele período, ao passo que a impugnante alegar somente ter exercido atividades até dezembro de 2007. No mais, rejeitou os outros argumentos apresentados, aduzindo que:

- O prazo decadencial não pode ser regido pelo art. 150, §4º do CTN na medida em que a contribuinte não recolheu, nem declarou, qualquer parcela a título de IRPJ, CSLL, Contribuição ao PIS ou COFINS ao longo dos períodos de apuração ocorridos até setembro/2003;
- O arbitramento decorreu, validamente, da falta de apresentação de livros e documentos da escrituração da contribuinte, especialmente o Livro Razão de 2003 a 2006, e toda a escrituração de 2007;
- A qualificação da penalidade encontra fundamento na prática reiterada de sonegar os tributos devidos;
- O agravamento da penalidade justifica-se porque a contribuinte omitiu-se a respeito do que lhe foi requerido, impedindo que o agente fiscal, *desde logo, desse prosseguimento aos trabalhos fiscais, mediante a busca imediata de outros procedimentos tendentes a verificar a correta apuração do lucro auferido pela empresa auditada.*
- Questões que versem sobre constitucionalidade ou legalidade de leis validamente editadas exorbitam da competência das autoridades administrativas;
- A representação fiscal para fins de declaração de inaptidão integra procedimento administrativo próprio, e não é passível de discussão nestes autos.

O crédito tributário exonerado correspondeu ao principal de R\$ 1.532.286,42 a título de IRPJ, e de R\$ 555.943,12 a título de CSLL, ambos acrescidos de multa de ofício de 225% e juros de mora.

Em 25/06/2009 o representante legal do sujeito passivo teve vistas dos autos, extraíndo cópia das fls. 626/788, correspondentes a todos os elementos juntados depois da impugnação (fls. 789/792). Às fls. 793/794 estão juntados os documentos que demonstram ter sido improficua a tentativa de ciência postal da decisão de 1ª instância, na medida em que a contribuinte teria se mudado de seu domicílio fiscal. Diante deste contexto, em 07/07/2009 foi afixado edital para ciência da referida decisão (fl. 795). Despacho de fl. 796 relata estas ocorrências de declara a contribuinte cientificada em 25/06/2009, quando *o representante legal da empresa acima qualificada, tomou vistas do processo.*

Em 23/07/2009 a contribuinte interpôs recurso voluntário (fls. 799/874), no qual inicialmente afirma que *a sociedade fiscalizada existe e encontra-se perfeitamente regular*, assim como suas sócias uruguaias possuem CNPJ ativo concedido pela Receita Federal, bem como investimentos registrados perante o Banco Central. Suas atividades foram exercidas de março/2003 a dezembro/2007, e então descontinuadas porque *a zona urbana em que se encontrava o referido galpão não permitia o exercício de sua atividade econômica.* Seu ativo circulante decresceu por saídas registradas em seus livros, e a partir de 2008 parou de exercer atividades industriais, mas preservando sua personalidade jurídica.

Com o fim de sua atividade industrial, inicialmente instalou-se em sala comercial na cidade de Jaguariúna, em endereço de conhecimento do Fisco Federal, e atualmente está instalada em uma sala comercial na cidade de São Paulo. Estas transferências não configuram qualquer infração, *mas mera adequação ao espaço para as necessidades atuais da empresa*, até porque a atividade industrial foi retirada de seu objeto social.

Comunica que impetrou mandado de segurança contra a declaração de sua inaptidão, inclusive obtendo temporariamente decisão liminar favorável perante o Tribunal Regional Federal da 3ª Região.

Relata os fatos da acusação, a defesa apresentada em 1ª instância e a decisão recorrida, e pleiteia sua reforma parcial de modo a anular integralmente o lançamento.

Preliminarmente pede a declaração da decadência dos créditos tributários devidos até 17/09/2003, dada a formalização do lançamento apenas em 17/09/2008. Argumenta que lei não exige a presença de pagamento ou declaração para caracterizar um tributo como sujeito a lançamento por homologação, cita julgados administrativos deste Conselho neste sentido, bem como decisões judiciais. Acrescenta que a Fiscalização não logrou demonstrar a ocorrência de dolo, como demonstrará adiante. Ao arrematar sua argumentação, diz que estariam decaídos *os lançamentos efetuados pela Recorrente entre o período de junho de 2003 a 15 de setembro de 2004*.

No mérito, inicialmente observa que *o lucro arbitrado é aplicável e se justifica somente em situações nas quais o contribuinte descumpriu os deveres instrumentais prescritos em lei, de modo que a Administração, em face da ausência de prova pré-constituída, enfrenta especiais dificuldades para aferir a capacidade contributiva manifestada no caso concreto*. No presente caso, a recorrente somente estava impedida de apresentar os livros contábeis e fiscais, os quais se encontravam na Alfândega de Viracopos, e neste sentido de imediato informou à autoridade lançadora, que pôde ter acesso aos elementos *que serviram de base ao indevido arbitramento*.

Reproduz o art. 47, inciso III da Lei nº 8.981/95, bem como o art. 530, inciso III, do RIR/99, e diz que a hipótese neles expressa não se verificou, dado que os livros exigidos não estavam na sua posse, sendo prematuro o arbitramento com base nesse fato. Destaca que o arbitramento não constitui sanção, mas sim *é aplicado com a finalidade de aferir, com o maior grau de aproximação possível a capacidade contributiva, ante a inexistência de elementos diretos de prova da base de cálculo*.

Entende que *o lucro arbitrado não tem natureza processual probatória*, e não se caracteriza como presunção ou ficção, tendo a *natureza jurídica de uma base de cálculo materialmente considerada*, que admite a apuração do lucro, em casos excepcionais, por meio de índices que revelam a capacidade contributiva. Desta forma, sua aplicação só é legítima se demonstrada a impossibilidade de apuração do lucro real ou presumido. E como apresentou, *por indicação, os livros e documentos contábil-fiscais às autoridades tributárias*, não seria correto tomar o arbitramento como o único meio possível para o lançamento.

Opõe-se à interpretação literal da lei que determina o arbitramento na ausência do Livro Razão, especialmente porque o Código Civil de 2002 apenas elege o Livro Diário como indispensável à escrituração da sociedade empresária, consoante doutrina que cita. Arremata que *o Livro Razão nada mais é do que o detalhamento por conta do livro Diário*, e como o Livro Diário foi apresentado, o Fisco teria meios de apurar o lucro real. Até porque as

irregularidades de encadernação e registro apontadas pelo Fisco não tornam o livro imprestável, não lhes retira o valor probante, mormente se era possível confirmar suas informações a partir dos livros de registro de entrada, saída e apuração de IPI.

Invoca o princípio da legalidade e enfatiza a busca da verdade material pelos julgadores administrativos, inclusive como reconhecido pela Turma Julgadora de 1ª instância, ao afastar o arbitramento promovido no ano-calendário 2008. Cita doutrina e julgados administrativos em favor da busca da verdade material.

Questiona, também, a base de cálculo adotada para o arbitramento em 2007, que resultou de método mais gravoso, em desrespeito à busca da verdade material, especialmente porque os documentos apresentados evidenciam decréscimo de seu ativo, *culminando com a transferência da sede para uma sala comercial*. Deveria o Fisco *avaliar detidamente a existência ou não de atividades no período e não se resumir na mera aplicação dos critérios legais*.

Ainda, porque aplicado indevidamente o arbitramento nos anos-calendário 2003 a 2007, as exigências de Contribuição ao PIS e de COFINS somente se sustentariam na sistemática não-cumulativa. Uma vez que a autoridade fiscal *possuía pela capacidade de aferir o lucro real no presente caso, não há como se admitir a desconsideração da aplicação da não-cumulatividade dos tributos ora em discussão*.

Entende que a qualificação da penalidade somente é possível quando o *contribuinte ou responsável utilize-se, intencionalmente, de expedientes arditos tendentes a evitar ou ocultar fatos ou informações relevantes para o lançamento do tributo devido*. Cita doutrina neste sentido, aborda os conceitos doutrinários de sonegação, fraude e conluio, e assevera que *afirmar que a Recorrente deixou de pagar os tributos a que deu causa, por si só, não pode ser entendido como uma ação fraudulenta*. Ademais, a apresentação de todos os livros contábeis e fiscais que estavam em seu poder *exclui qualquer atitude fraudulenta*.

Diz que nada autoriza a constatação de sonegação, fraude ou conluio, e que não restou *evidentemente caracterizado o intuito de fraude, o elemento subjetivo da ação delituosa*. Transcreve doutrina e jurisprudência administrativa em sua defesa, e conclui que a Fiscalização se limitou a *afirmar que a Recorrente operara com dolo e simulação*.

Quanto ao agravamento da penalidade, reitera que estava impossibilitada de atender às intimações, sendo *desatenção da fiscalização a formulação ao contribuinte de nova exigência dos mesmos documentos apreendidos pela indigitada Agência Alfandegária de Viracopos*, da qual se originaram os documentos que motivaram a fiscalização pela DRF/Campinas. Disse que respondeu às intimações que lhe foram apresentadas, comparecendo pessoalmente à Receita Federal nas primeiras exigências, e respondendo por escrito à última. E somente após esta resposta escrita a Fiscalização buscou as informações junto à Alfândega de Viracopos, muito embora os sistemas da Receita Federal permitam identificar a existência de outros procedimentos fiscalizatórios e de documentação apreendida.

Transcreve jurisprudência contrária ao agravamento da penalidade, e destaca o entendimento de que o *atendimento insatisfatório ou parcial, com a falta da apresentação de livros e documentos contábeis e fiscais, motiva o arbitramento do lucro, não o agravamento da multa de ofício*.

Discorre sobre a *lesão a princípios constitucionais* decorrente das penalidades que lhe foram impostas, defende a possibilidade de apreciação destes argumentos no contencioso administrativo, e assim pretende a aplicação dos princípios da proporcionalidade e razoabilidade na forma da doutrina e jurisprudência que cita, de modo a reduzir os valores exigidos, que superam o principal lançado, com claro efeito confiscatório. Reporta-se também à equidade, cita o art. 108 do CTN, e transcreve doutrina e jurisprudência judicial neste particular.

Arremata abordado a *aptidão da Recorrente para exercer suas atividades*, observando que discute judicialmente a declaração de sua inaptidão perante o CNPJ, mas deixar incontestado este aspecto nestes autos poderia prejudicar sua defesa contra o presente lançamento. Contesta a afirmação de sua inaptidão por ter sócias estrangeiras, vez que a legislação não traz proibição neste sentido, e quanto ao fato de ser *omissa não localizada*, teria respondido às intimações fiscais, efetivamente operando no passado, mantendo contrato de locação e empregados contratados, como demonstrado nos autos.

Informa que alterou seu endereço para a cidade de São Paulo, e que somente não registrou seu novo endereço perante a Receita Federal porque sua inaptidão foi ilegalmente declarada pelo Fisco. Nestes termos, entende estar *comprovado que a Recorrente encontra-se em situação ativa, possuindo endereço fixo, pelo que a alegação que a sociedade não mais existe e, portanto, pode ser mais encontrada, não condiz com a realidade*.

Os autos do presente recurso voluntário foram sorteados para relatoria desta Conselheira, que constatou a ausência de interposição de recurso de ofício em face da exoneração de crédito tributário superior ao limite previsto na Portaria MF nº 3/2008. Considerando que, constatada a ausência desta interposição, mediante declaração na própria decisão, o art. 34 do Decreto nº 70.235/72 determina, em seu § 2º, que se represente à autoridade julgadora *no sentido de que seja observada aquela formalidade*, os autos foram encaminhados à 4ª Turma da DRJ/Campinas (fl. 943), que retificou o erro, registrando o recurso de ofício e determinando os ajustes necessários nos sistemas de controle do crédito tributário lançado (fls. 945/946).

Após restar improfícua a tentativa de ciência deste ato à contribuinte, por via postal (fls. 990/991), foi afixado edital neste sentido em 29/11/2012, verificando-se a ciência ficta em 14/12/2012 (fl. 994). Ausente manifestação da interessada, os autos retornaram a este Conselho para apreciação dos recursos voluntário e de ofício (fls. 1007/1008).

## Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA

Preliminarmente a recorrente argúi a decadência do crédito tributário lançado depois de transcorridos mais de cinco anos do que seria a ocorrência do fato gerador. Inicialmente reporta-se aos créditos tributários devidos até 17/09/2003, e ao finalizar sua defesa diz que estariam decaídos *os lançamentos efetuados pela Recorrente entre o período de junho de 2003 a 15 de setembro de 2004.*

Os lançamentos foram formalizados em 17/09/2008. As exigências de IRPJ e CSLL foram calculadas mediante arbitramento dos lucros do 2º trimestre/2003 ao 4º trimestre/2006 a partir da receita bruta conhecida, e nos anos-calendário 2007 e 2008 com base nos ativos constantes do último balanço patrimonial conhecido. Houve também exigência de Contribuição ao PIS e de COFINS sobre as receitas verificadas de abril/2003 a dezembro/2006.

A autoridade fiscal demonstra que a contribuinte não manteve em ordem sua escrituração comercial, deixando de encadernar os Livros Diários de 2003 a 2006 e de apresentar o Livro Razão. Consignou que a Contribuição ao PIS e a COFINS devidas de 2003 a 2006 não foram declaradas em DCTF e tampouco recolhidas. Por sua vez, na DIPJ do ano-calendário 2003 somente consta a apuração de COFINS devida a partir de abril/2003 (fls. 269/292).

A matéria em questão é afetada pelas disposições do Regimento Interno do CARF, alterado por meio da Portaria MF nº 586/2010, para passar a conter, em seu Anexo II, o seguinte artigo:

*Art. 62-A. As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543- B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.*

E, relativamente à contagem do prazo decadencial na forma do art. 150, do CTN, o Superior Tribunal de Justiça já havia decidido, na sistemática prevista pelo art. 543-C do Código de Processo Civil, o que assim foi ementado no acórdão proferido nos autos do REsp nº 973.733/SC, publicado em 18/09/2009:

*PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, DO CTN. IMPOSSIBILIDADE.*

*1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o*

*pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo inoocorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).*

*2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).*

*3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).*

*5. In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos imponíveis ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.*

*6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo.*

*7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.*

Extrai-se deste julgado que o fato de o tributo sujeitar-se a lançamento por homologação não é suficiente para, em caso de ausência de dolo, fraude ou simulação, tomar-se o encerramento do período de apuração como termo inicial da contagem do prazo decadencial de 5 (cinco) anos. Superada, assim, a jurisprudência administrativa invocada pela recorrente neste sentido.

Resta claro, a partir da ementa transcrita, que é necessário haver uma conduta objetiva a ser homologada, sob pena de a contagem do prazo decadencial ser orientada pelo disposto no art. 173 do CTN. E tal conduta, como já se infere a partir do item 1 da referida ementa, não seria apenas o pagamento antecipado, mas também a *declaração prévia do débito*.

Relevante notar, porém, que, no caso apreciado pelo Superior Tribunal de Justiça, a discussão central prendia-se ao argumento da recorrente (Instituto Nacional de

Seguridade Social – INSS) de que o prazo para constituição do crédito tributário seria de 10 (dez) anos, contando-se 5 (cinco) anos a partir do encerramento do prazo de homologação previsto no art. 150, §4º do CTN, como antes já havia decidido aquele Tribunal. Por esta razão, os fundamentos do voto condutor mais se dirigiram a registrar a inadmissibilidade da *aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, §4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal.*

Em consequência não há, naquele julgado, maior aprofundamento acerca do que seria objeto de homologação tácita na forma do art. 150 do CTN, permitindo-se aqui a livre convicção acerca de sua definição.

Referido dispositivo, por sua vez, assim estabelece:

*Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.*

*§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.*

*§ 2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.*

*§ 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.*

*§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.*

Indispensável, portanto, o exercício da atividade que a lei atribui ao sujeito passivo, a qual não se limita ao pagamento, mas também à apuração do crédito tributário devido, assim estampada em sua escrituração comercial e fiscal.

No presente caso, porém, a autoridade lançadora recorreu ao arbitramento dos lucros porque a interessada não dispunha de escrituração regular para apuração do IRPJ e da CSLL. Quanto à Contribuição ao PIS e a COFINS, não houve declaração em DCTF ou recolhimento, e a informação parcial dos débitos de COFINS em DIPJ não foi suportado pela escrituração comercial que deixou de ser integralmente apresentada.

Portanto, sem adentrar aos efeitos do §4º do art. 150 do CTN em razão da multa qualificada imposta ao sujeito passivo, a falta de apresentação do Livro Razão e a manutenção do Livro Diário sem encadernação nos períodos autuados é suficiente para afastar a possibilidade de homologação tácita de qualquer apuração promovida pelo sujeito passivo, remetendo a contagem do prazo decadencial para o art. 173 do CTN, cujo inciso I estabelece o início do prazo decadencial no primeiro dia exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Como as exigências de abril/2003 a novembro/2003 poderiam ter sido formalizadas no próprio ano-calendário de 2003, o prazo decadencial tem início em 01/01/2004

e término em 31/12/2008, mostrando-se válido o lançamento científico à contribuinte em 17/09/2008 até mesmo para os mais remotos períodos autuados.

Por estas razões, deve ser REJEITADA a argüição de decadência apresentada pela recorrente.

Quanto ao arbitramento promovido pela autoridade lançadora, cumpre reafirmar sua procedência, na medida em que não se confirma a justificativa apresentada pela recorrente para não apresentação dos livros à Fiscalização. Seus argumentos acerca de sua regular constituição e funcionamento apenas reforçam a exigência de que suas operações estivessem escrituradas na forma prevista na legislação. Irrelevante, também, a declaração de sua inaptidão e a eventual suspensão de seus efeitos em razão de decisão judicial, se caracterizada a hipótese legal inserida no art. 530, inciso VI do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000/99 – RIR/99, apontada pela Fiscalização para adotar aquela forma de apuração do lucro:

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

[...]

*VI - o contribuinte não mantiver, em boa ordem e segundo as normas contábeis recomendadas, Livro Razão ou fichas utilizados para resumir e totalizar, por conta ou subconta, os lançamentos efetuados no Diário.*

A legislação assim dispõe porque desde a alteração da Lei nº 8.218/91 pela Lei nº 8.383/91, a escrituração do Livro Razão passou a ser condição para apuração do lucro real. Veja-se:

*Art. 14 - A tributação com base no lucro real somente será admitida para as pessoas jurídicas que mantiverem, em boa ordem e segundo as normas contábeis recomendadas, livro ou fichas utilizados para resumir e totalizar, por conta ou subconta, os lançamentos efetuados no Diário (Livro Razão), mantidas as demais exigências e condições previstas na legislação. (Redação dada pela Lei nº 8.383, de 1991)*

*Parágrafo único. A não-manutenção do livro de que trata este artigo, nas condições determinadas, implicará o arbitramento do lucro da pessoa jurídica. (Redação dada pela Lei nº 8.383, de 1991)*

Nestes termos, ainda que o sujeito passivo disponha do Livro Diário e da documentação de suporte, a falta de escrituração do Livro Razão não autoriza a Fiscalização a substituí-lo no cumprimento desta obrigação acessória, resumindo e totalizando por contas os lançamentos contábeis, de modo a confirmar os componentes do resultado período e a necessidade/possibilidade de ajustes ao lucro líquido para determinação do lucro real. O arbitramento, em tais condições, é uma imposição legal, a ser observada pela autoridade fiscal no momento do lançamento.

A recorrente alega que não *descumpriu os deveres instrumentais prescritos em lei* porque estava impedida de apresentar os livros contábeis e fiscais, os quais se encontravam na Alfândega de Viracopos, e neste sentido de imediato informou à autoridade lançadora, que pôde ter acesso aos elementos *que serviram de base ao indevido arbitramento*.

Verifica-se nos autos que a contribuinte foi por duas vezes re-intimada a apresentar seus livros contábeis e fiscais, e tendo em conta o início do procedimento fiscal em 18/12/2007, somente em 12/05/2008 informou que a *documentação solicitada* estaria em poder da Alfândega de Viracopos, sequer apresentando a ato administrativo lavrado para esta retenção (fls. 85/102). E, além de a intimação ter por objeto também a escrituração dos anos-calendário 2007 e 2008, documento elaborado pela Alfândega de Viracopos em 01/04/2008 dava conta da apreensão, apenas, dos livros de *registro de entradas e saídas de mercadorias, apuração do IPI e diários não encadernados e sem registro no órgão competente*, pertinentes aos anos-calendário 2003 a 2006. Em outro documento firmado em 11/08/2008, a Alfândega de Viracopos enfatizou que os Livros Razão não foram objeto de retenção ou apreensão (fl. 105).

Outra intimação, então, foi lavrada em 04/07/2008 exigindo a apresentação dos Livros Razão, a qual não foi atendida. Tentativa de visita ao estabelecimento da autuada restou infrutífera, porque *a empresa não mais estava utilizando a sala alugada* no endereço informado à Receita Federal (fls. 103/104 e 106/107)

Não há dúvida, portanto, que *o contribuinte descumpriu os deveres instrumentais prescritos em lei*, não havendo que se falar em *ausência de prova pré-constituída* desta inobservância pela Fiscalização. Veja-se, inclusive, que a recorrente invoca as disposições do art. 47, inciso III da Lei nº 8.981/95, bem como o art. 530, inciso III, do RIR/99, e não atenta que a acusação fiscal funda-se no inciso VII e VI daqueles artigos, respectivamente.

Impróprio, também afirmar que o arbitramento foi prematuro, porque a autoridade fiscal, mesmo em face da desídia da fiscalizada, insistiu na apresentação dos Livros Razão, novamente não sendo atendida. Pertinente, assim, o arbitramento justamente com a *finalidade de aferir, com o maior grau de aproximação possível a capacidade contributiva, ante a inexistência de elementos diretos de prova da base de cálculo*.

A recorrente limita a utilização do lucro arbitrado a casos excepcionais, quando demonstrada a impossibilidade de apuração do lucro real ou presumido, e este é precisamente o caso em tela, no qual nenhum elemento de sua escrituração foi apresentado relativamente aos anos-calendário 2007 e 2008, e com referência aos anos-calendário 2003 a 2006, não houve escrituração do Livro Razão, essencial para manutenção da opção da contribuinte pelo lucro real.

Irrelevante o fato de o Código Civil eleger apenas o Livro Diário como indispensável à escrituração da sociedade empresária, frente à determinação específica no âmbito tributário acerca da indispensabilidade do Livro Razão. Por certo o *Livro Razão nada mais é do que o detalhamento por conta do livro Diário*, mas é este detalhamento que permite conferir os itens da apuração do resultado, bem como visualizar quais os ajustes necessários ao lucro líquido para apuração do lucro real, como antes já mencionado. Irrelevantes, portanto, os efeitos da falta de encadernação do livro Diário, bem como os fatos escriturados nos Livros de registro de entrada, saída e apuração de IPI, mormente tendo em conta que estes não incorporam diversas outras mutações patrimoniais que não envolvem movimentação de mercadorias.

E, mostrando-se válido o arbitramento, também não subiste qualquer justificativa para a pretendida apuração das Contribuições ao PIS e da COFINS na sistemática ~~não-cumulativa, dado que nos termos do artigo 8º da Lei nº 10.637/2002 e do artigo 10 da Lei~~

nº 10.833/2003, as pessoas jurídicas que apuram o IRPJ pelo lucro arbitrado permanecem sujeitas à sistemática cumulativa.

Por tais razões, deve ser NEGADO PROVIMENTO relativamente ao recurso voluntário interposto contra as exigências principais de IRPJ e CSLL formuladas do 2º trimestre/2003 ao 4º trimestre/2006 com base no lucro arbitrado a partir da receita bruta conhecida, bem como de Contribuição ao PIS e COFINS em sistemática cumulativa, de abril/2003 a dezembro/2006.

A recorrente questiona, também, a base de cálculo adotada para o arbitramento em 2007, que resultou de método mais gravoso, em desrespeito à busca da verdade material, especialmente porque os documentos apresentados evidenciam decréscimo de seu ativo, *culminando com a transferência da sede para uma sala comercial*. Deveria o Fisco *avaliar detidamente a existência ou não de atividades no período e não se resumir na mera aplicação dos critérios legais*. Defende a observância do princípio da legalidade, e enfatiza sua aplicação na exoneração do crédito tributário pertinente ao ano-calendário 2008, promovida na decisão de 1ª instância, nesta parte sob reexame.

A apuração do lucro arbitrado do 1º trimestre/2007 ao 2º trimestre/2008 está fundamentada no art. 535, inciso II do RIR/99, vez que não conhecida a receita bruta, ante a inexistência de qualquer livro ou documento apresentado pela contribuinte ou apreendido pela Alfândega de Viracopos. O dispositivo regulamentar está assim expresso:

*Art. 535. O lucro arbitrado, quando não conhecida a receita bruta, será determinado através de procedimento de ofício, mediante a utilização de uma das seguintes alternativas de cálculo (Lei nº 8.981, de 1995, art. 51):*

*I - um inteiro e cinco décimos do lucro real referente ao último período em que a pessoa jurídica manteve escrituração de acordo com as leis comerciais e fiscais;*

*II - quatro centésimos da soma dos valores do ativo circulante, realizável a longo prazo e permanente, existentes no último balanço patrimonial conhecido;*

*III - sete centésimos do valor do capital, inclusive a sua correção monetária contabilizada como reserva de capital, constante do último balanço patrimonial conhecido ou registrado nos atos de constituição ou alteração da sociedade;*

*IV - cinco centésimos do valor do patrimônio líquido constante do último balanço patrimonial conhecido;*

*V - quatro décimos do valor das compras de mercadorias efetuadas no mês;*

*VI - quatro décimos da soma, em cada mês, dos valores da folha de pagamento dos empregados e das compras de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem;*

*VII - oito décimos da soma dos valores devidos no mês a empregados;*

*VIII - nove décimos do valor mensal do aluguel devido.*

*§ 1º As alternativas previstas nos incisos V, VI e VII, a critério da autoridade lançadora, poderão ter sua aplicação limitada, respectivamente, às atividades comerciais, industriais e de prestação de serviços e, no caso de empresas com atividade mista, ser adotados isoladamente em cada atividade (Lei nº 8.981, de 1995, art. 51, § 1º).*

*§ 2º Para os efeitos da aplicação do disposto no inciso I, quando o lucro real for decorrente de período de apuração anual, o valor que servirá de base ao*

*arbitramento será proporcional ao número de meses do período de apuração considerado (Lei nº 8.981, de 1995, art. 51, § 2º, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º).*

*§ 3º No caso dos incisos I a IV, deverá ser efetuada atualização monetária até 31 de dezembro de 1995 (Lei nº 8.981, de 1995, art. 51, § 3º, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 4º).*

*§ 4º No caso deste artigo, os coeficientes de que tratam os incisos II, III e IV, deverão ser multiplicados pelo número de meses do período de apuração (Lei nº 9.430, de 1996, art. 27, § 1º).*

*§ 5º Na hipótese de utilização das alternativas de cálculo previstas nos incisos V a VIII, o lucro arbitrado será o valor resultante da soma dos valores apurados para cada mês do período de apuração (Lei nº 9.430, de 1996, art. 27, 2º).*

A lei estabelece alternativas de cálculo do lucro arbitrado e não impõe ao Fisco uma ordem para seleção da hipótese a ser aplicada, nem confere ao sujeito passivo o direito de desqualificar a escolha da autoridade lançadora. O único critério que prevalece em relação aos demais é aquele fundado na receita bruta conhecida.

Neste sentido são as lições de Maria Rita Ferragut (*in* Presunções no Direito Tributário, São Paulo: Dialética, 2001, p. 138/139)

*Parece-nos inequívoca a existência de vinculação na função administrativa de constatar de forma direta ou indireta a ocorrência do fato jurídico tributário. Vinculado, também, é o dever de arbitrar, ao passo que discricionário é o procedimento administrativo que, com base em juízo próprio, elege como base de cálculo uma das grandezas possíveis previstas na Lei. [negrejou-se].*

Veja-se, aliás, que a autoridade fiscal adotou como referência os valores do ativo circulante, realizável a longo prazo e permanente, existentes no último balanço patrimonial conhecido, os quais se amoldam com perfeição ao contexto fático alegado pela recorrente: decréscimo de seu ativo, culminando com a transferência da sede para uma sala comercial. Significa dizer que ao descontinuar sua atividade, a contribuinte passou a liquidar seu ativo, assim praticando fatos jurídicos eventualmente reveladores de renda auferida, a qual não pode ser efetivamente dimensionada nem alcançada pelo Fisco porque não mantida sua regular escrituração como exige a lei. Impróprio, assim, pretender que o Fisco deveria avaliar detidamente a existência ou não de atividades no período e não se resumir na mera aplicação dos critérios legais.

Para exonerar a exigência pertinente ao ano-calendário 2008, a autoridade julgadora de 1ª instância consignou que:

*67. Especificamente em relação aos anos-calendário de 2007 e 2008, a forma de apuração adotada pela autoridade fiscal está, em princípio, condizente com a legislação aplicável, em vista da impossibilidade da aplicação do inciso I, que prevê a utilização de um percentual sobre o lucro real do último período em que a pessoa jurídica manteve escrituração de acordo com as leis comerciais e fiscais, posto que no período de 2003 a 2006 também houve o arbitramento do lucro.*

*68. Destaque-se que a própria contribuinte afirma em sua impugnação que “exerceu durante o período de março de 2003 a dezembro de 2007 intensa atividade econômica, preenchendo todos os atos previstos em seu contrato social. Durante esse período, a impugnante funcionava em galpão industrial, como comprova o contrato de locação que acompanha a presente impugnação (doc. n.º 7)”.*

69. No entanto, diante da ausência de entrega de declaração de rendimentos e da falta de qualquer escrituração referente ao ano-calendário de 2008, bem como da contestação apresentada pela empresa, deveria a autoridade fiscal justificar o arbitramento efetuado naquele período de apuração, coletando indícios ou fatos que demonstrassem o efetivo exercício de atividades operacionais pela empresa e, conseqüentemente, o auferimento de receitas que justificassem o arbitramento do lucro, para dar fundamento às exigências do IRPJ e da CSLL, naquele ano.

70. Diante da ausência de tais indícios ou fatos, não há como manter as exigências do IRPJ e da CSLL formalizadas para o ano-calendário de 2008, motivo pelo qual são julgadas improcedentes, conforme consolidação que se faz ao final deste acórdão.

Ocorre que a legislação fixa procedimentos para dissolução regular das pessoas jurídicas. Inicialmente, dispõe o Código Civil:

*Art. 51. Nos casos de dissolução da pessoa jurídica ou cassada a autorização para seu funcionamento, ela subsistirá para os fins de liquidação, até que esta se conclua.*

*§ 1º Far-se-á, no registro onde a pessoa jurídica estiver inscrita, a averbação de sua dissolução.*

*§ 2º As disposições para a liquidação das sociedades aplicam-se, no que couber, às demais pessoas jurídicas de direito privado.*

*§ 3º Encerrada a liquidação, promover-se-á o cancelamento da inscrição da pessoa jurídica.*

E, ainda que a pessoa jurídica promova a liquidação mas não cancele sua inscrição, desde o ano-calendário 1996 a Receita Federal disponibiliza aos contribuintes a possibilidade de informarem, por meio de declaração, sua inatividade, assim conceituada na Instrução Normativa SRF nº 145/2002:

*Art. 2º Considera-se pessoa jurídica inativa aquela que não tenha efetuado qualquer atividade operacional, não-operacional, financeira ou patrimonial, durante todo o ano-calendário.*

*Parágrafo único. A pessoa jurídica que tenha feito qualquer tipo de aplicação no mercado financeiro não será considerada inativa.*

Em tais condições, a pessoa jurídica não dispõe mais de patrimônio, e assim, em tese, não pratica qualquer fato jurídico tributário, inclusive estando dispensada da apresentação de DIPJ e de DCTF.

Já se a pessoa jurídica simplesmente interrompe suas atividades operacionais, não promove a liquidação de seu patrimônio, altera seu endereço para local diverso daquele locado para suas atividades, e não apresenta declaração de inatividade, a Fiscalização está desobrigada de constituir prova da prática de atos jurídicos tributáveis para imputar-lhe o arbitramento na forma do art. 535 do RIR/99. A prova de atividade operacional ou não operacional somente é necessária quando o sujeito passivo promove a liquidação ou declara-se inativo no período fiscalizado.

Por sua vez, o inciso II do art. 535 do RIR/99 permite o arbitramento a partir da soma dos valores do ativo circulante, realizável a longo prazo e permanente, existentes no

*último balanço patrimonial conhecido*, e o critério a partir daí concebido pode ser aplicado repetidamente até que a pessoa jurídica não liquidada prove a sua inatividade.

Por tais razões, o presente voto é no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário relativamente às exigências principais de IRPJ e CSLL formalizadas no ano-calendário 2007 e DAR PROVIMENTO ao recurso de ofício, restabelecendo as exigências principais de IRPJ e CSLL do ano-calendário 2008 e correspondentes juros de mora.

Na seqüência, a contribuinte discorda da qualificação da penalidade, que somente entende possível quando *o contribuinte ou responsável utilize-se, intencionalmente, de expedientes ardilosos tendentes a evitar ou ocultar fatos ou informações relevantes para o lançamento do tributo devido*, defendendo que o fato de ter deixado de *pagar os tributos a que deu causa, por si só, não pode ser entendido como uma ação fraudulenta*.

A autoridade fiscal aplicou penalidade qualificada em todos os períodos de apuração autuados, e em relação a todos os tributos exigidos. Entendeu que a contribuinte *agiu com dolo e simulação ao, repetidamente, ter preenchido suas DCTF sem declarar os valores apurados, pelo próprio contribuinte, e informados em DIPJ*. Acrescentou que, *nas DIPJ, a fiscalizada deixou vários meses de apuração do PIS e da COFINS em branco, em meses em que comprovadamente esta havia obtido significativas receitas brutas*.

Quanto às exigências de IRPJ e CSLL do 1º trimestre/2007 ao 2º trimestre/2008, o lançamento foi formalizado a partir da presunção legal de auferimento de lucro a partir de um dos referenciais estabelecidos pela lei em face das pessoas jurídicas contra as quais não se pode afirmar a existência de receita bruta conhecida. Apenas a partir desta evidência não é possível dizer que o sujeito passivo agiu com intuito de fraude para não recolher os tributos que assim restaram devidos.

Portanto, deve ser afastada a qualificação da penalidade no que tange a estas exigências, devendo ser DADO PROVIMENTO ao recurso voluntário neste ponto, e NEGADO PROVIMENTO ao recurso de ofício, na parte em que exonerou, também, a parcela qualificada da multa aplicada sobre os débitos do ano-calendário 2008.

Com referência às exigências do 2º trimestre/2003 ao 4º trimestre/2006, a autoridade lançadora, no preâmbulo do Termo de Verificação Fiscal, faz referência ao fato de a empresa estar instalada em uma sala de 31m<sup>2</sup>, ter como sócios empresas uruguaias, e apresentar livros contábeis assinados por representante legal distinto daquele apontado em seu contrato social. Disse que a ação fiscal foi motivada por representação da Alfândega de Viracopos, *que levantou suspeição sobre as atividades da empresa*, contudo, para além disso, somente descreveu a falta de atendimento às intimações, a não localização da empresa em seu domicílio fiscal, a falta de declaração dos débitos em DCTF e a falta de apresentação de DIPJ nos anos-calendário 2006 e 2007. Eventuais irregularidades praticadas no âmbito do comércio exterior não foram incorporadas a estes autos, nem sequer referenciadas na acusação para justificar a qualificação da penalidade. Até mesmo a inaptidão, contra a qual a recorrente se manifesta, não foi mencionada pela autoridade lançadora, e assim dispensa a apreciação da defesa correspondente.

As irregularidades em sua escrituração justificam o arbitramento dos lucros, e a falta de atendimento a intimações tem conseqüências específicas previstas na legislação, que serão mais à frente abordadas. A falta de recolhimento e de declaração em DCTF integram a hipótese de aplicação da multa de 75% prevista no art. 44, inciso I da Lei nº 9.430/96.

Eventualmente a reiteração da conduta poderia conduzir à hipótese do art. 71 da Lei nº 4.502/64, mas como dizer que o sujeito agiu para *impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento* da ocorrência do fato gerador por parte da autoridade fazendária quando é apresentada DIPJ revelando sua apuração e sua receita bruta à Administração Tributária?

Veja-se, porém, o destaque feito pela autoridade lançadora acerca de *vários meses de apuração do PIS e da COFINS* estarem em branco na DIPJ, o que se confirma nos meses de janeiro/2003 a dezembro/2003, relativamente à Contribuição ao PIS (fls. 269/280), e de janeiro/2003 a março/2003, relativamente à COFINS. Contudo, os livros fiscais da contribuinte não revelaram atividade de janeiro/2003 a março/2003 (fls. 281/292), de modo que a omissão, na DIPJ, restringe-se à apuração da Contribuição ao PIS de abril/2003 a dezembro/2003. E, à primeira vista, a classificação das receitas da atividade como provenientes de exportação, no âmbito do IRPJ, como fez a recorrente (fl. 257), poderia ser uma forma de ocultar da autoridade fazendária a existência de receitas tributáveis no âmbito da Contribuição ao PIS. Todavia, ao indicar a existência de receitas decorrentes de revenda de mercadorias na mesma DIPJ, mas no âmbito da COFINS, o intuito de fraude na forma dos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/64 resta descaracterizado.

Acrescente-se, por oportuno, que os valores dos débitos de Contribuição ao PIS e de COFINS informados na DIPJ em vários períodos de apuração superam aqueles exigidos nestes autos, evidenciando que as operações reveladas em sua DIPJ guardam grande proximidade do que estava registrado em seus livros fiscais.

Somente destoia deste contexto a conduta da contribuinte ao longo do ano-calendário 2006, quando não apresentou DIPJ, nem DCTF, embora os registros nos livros fiscais evidenciassem seu conhecimento de que auferiu receita tributável. Contudo, a acusação fiscal não distingue tal circunstância, como resta claro na reprodução dos dois parágrafos do Termo de Verificação Fiscal que sustentam a qualificação da penalidade:

*46. Sobre os tributos apurados foram aplicadas as multas previstas no artigo 957, II, por entendermos que a fiscalizada agiu com dolo e simulação ao, repetidamente, ter preenchido suas DCTF sem declarar os valores apurados pelo próprio contribuinte, e informados em DIPJ.*

*47. Além disto, nas DIPJ, a fiscalizada deixou vários meses de apuração do PIS e da COFINS em branco, em meses em que, comprovadamente esta havia obtido significativas receitas brutas.*

Não sendo possível inovar a exigência sem prejuízo ao direito de defesa da interessada, mormente quando já transcorrido o prazo decadencial para tanto, resta concluir que a acusação fiscal não reúne evidências suficientes para qualificação da penalidade nos demais períodos autuados de abril/2003 a dezembro/2006. Por tais razões, deve ser DADO PROVIMENTO ao recurso voluntário para afastar a qualificação da penalidade sobre as exigências de IRPJ, CSLL, Contribuição ao PIS e COFINS nos períodos de abril/2003 a dezembro/2006.

A recorrente também questiona o agravamento da penalidade, reiterando que estava impossibilitada de atender às intimações, sendo *desatenção da fiscalização a formulação ao contribuinte de nova exigência dos mesmos documentos apreendidos pela indigitada Agência Alfandegária de Viracopos*, da qual se originaram os documentos que motivaram a fiscalização pela DRF/Campinas.

A autoridade lançadora expressamente reconhece que *a ação fiscal teve como motivação, representação da ALF/VIRACOPOS, cópia anexa, que levantou suspeição sobre as atividades da empresa ora fiscalizada*. Contudo, referido documento não consta dos autos. Neles constata-se, apenas, memorando enviado pela Alfândega de Viracopos, acompanhado dos documentos apreendidos na auditoria sobre comércio exterior (fl. 105), depois de iniciado o procedimento fiscal.

Assim, não é possível afirmar que por meio da representação citada foi dado conhecimento à autoridade lançadora de que outro procedimento já teria sido iniciado pela Alfândega de Viracopos. Mas também não é possível negar que o agente fiscal teria conhecimento da apreensão de livros fiscais e do Livro Diário referentes aos anos-calendário 2003 a 2006, apresentados àquela outra Unidade.

A dúvida impede a imputação de conseqüências ao sujeito passivo, pois no âmbito das penalidades o Código Tributário Nacional assim dispõe:

*Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:*

*I - à capitulação legal do fato;*

*II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;*

*III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;*

*IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua **gradação**.* (negrejou-se)

É certo que o Livro Razão foi objeto de intimação específica também não atendida pela contribuinte. Contudo, é preciso ter em conta que a Lei nº 9.430/96 assim trata o agravamento de penalidades:

- Redação anterior:

*Art.44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:*

*I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;*

*II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Vide Lei nº 10.892, de 2004)*

[...]

**§ 2º As multas a que se referem os incisos I e II do caput passarão a ser de cento e doze inteiros e cinco décimos por cento e duzentos e vinte e cinco por cento, respectivamente, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para: (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)**

**a) prestar esclarecimentos;**

**b) apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 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;**

*c) apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38. (Incluída pela Lei nº 9.532, de 1997)*

- Redação vigente a partir da Lei nº 11.488/2007:

*Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

*I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

[...]

*§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

*§ 2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

*I - prestar esclarecimentos; (Renumerado da alínea "a", pela Lei nº 11.488, de 2007)*

*II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei no 8.218, de 29 de agosto de 1991; (Renumerado da alínea "b", com nova redação pela Lei nº 11.488, de 2007)*

*III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei. (Renumerado da alínea "c", com nova redação pela Lei nº 11.488, de 2007)*

[...] (negrejou-se)

E a jurisprudência deste Conselho é forte no sentido de que a falta de atendimento a intimação fiscal para apresentação de livro, cuja consequência é o arbitramento dos lucros, não pode ensejar o agravamento da multa de ofício. Isto porque a exigência legal é no sentido de que não seja atendida, no prazo marcado, intimação para prestar esclarecimentos, e também porque a falta de apresentação, no caso, do Livro Razão, não impede o lançamento, vez que autoriza o arbitramento dos lucros. Neste sentido as recentes manifestações da Câmara Superior de Recursos Fiscais:

*MULTA AGRAVADA E ARBITRAMENTO - O que determina a aplicação da multa agravada é o não atendimento, no prazo assinalado, a intimação para prestar esclarecimentos. O não atendimento a intimação para apresentação de livros e documentos constitui hipótese legal de arbitramento dos lucros, não ensejando, **por si só**, o agravamento da penalidade. (Acórdão nº 9101-000.766, sessão de 13 de dezembro de 2010)*

*MULTA DE OFÍCIO AGRAVADA. APRESENTAÇÃO PARCIAL DA DOCUMENTAÇÃO SOLICITADA. FALTA DE APRESENTAÇÃO DE LIVRO DIÁRIO E RAZÃO. ARBITRAMENTO DO LUCRO. FALTA DE ATENDIMENTO DE INTIMAÇÃO. HIPÓTESE DE INAPLICABILIDADE. Inaplicável o agravamento da multa de ofício em face do não atendimento à intimação fiscal para apresentação dos livros contábeis e documentação fiscal, já que estas omissões têm consequências específicas previstas na legislação de regência, que no caso foi o arbitramento do*

*lucro em razão da falta da apresentação dos livros e documentos da escrituração comercial e fiscal. (Acórdão nº 9101-001.468, sessão de 16 de agosto de 2012).*

Considerando que as exigências de Contribuição ao PIS e de COFINS de abril/2003 a dezembro/2006 poderiam ser formalizadas a partir dos elementos apreendidos pela Alfândega de Viracopos; que o arbitramento dos lucros do 2º trimestre/2003 ao 4º trimestre/2006 também tomou como referência as receitas conhecidas ali informadas; e que o arbitramento dos lucros do 1º trimestre/2007 ao 2º trimestre/2008, embora não se valendo daquelas informações, decorreu exclusivamente da falta de apresentação do livro Razão, diante de todo o exposto, não subsiste justificativa para o agravamento da penalidade.

Imperioso, portanto, que seja DADO PROVIMENTO ao recurso voluntário para afastar o agravamento da penalidade aplicada sobre o crédito tributário mantido na decisão recorrida, bem como NEGADO PROVIMENTO ao recurso de ofício na parte em que afastou, também, o agravamento da penalidade aplicada às exigências de IRPJ e CSLL no ano-calendário 2008.

Por fim, subsiste a aplicação da multa de 75% sobre o crédito tributário lançado, na medida em que os questionamentos acerca de seu caráter confiscatório, a pretensão de aplicação dos princípios da proporcionalidade e razoabilidade, e o reconhecimento de equidade não podem ser opostos à determinação legal expressa no art. 44, inciso I da Lei nº 9.430/96, na medida em que *o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária* (Súmula CARF nº 2).

Assim, deve ser NEGADO PROVIMENTO ao recurso voluntário relativamente à aplicação da multa de 75% sobre o crédito tributário mantido na decisão recorrida, e DADO PROVIMENTO ao recurso de ofício para restabelecer a penalidade de 75% exonerada juntamente com as exigências principais de IRPJ e CSLL no ano-calendário 2008.

Diante de todo o exposto, o presente voto é no sentido de REJEITAR a arguição de decadência, DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso voluntário para excluir a qualificação e o agravamento da penalidade aplicada sobre as exigências mantidas na decisão recorrida e DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso de ofício para restabelecer as exigências principais de IRPJ e CSLL pertinentes ao 1º e 2º trimestres de 2008, acompanhadas apenas da multa de ofício de 75% e juros de mora.

*(documento assinado digitalmente)*

EDELI PEREIRA BESSA – Relatora