



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10907.001757/2005-83
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1201-003.829 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 18 de junho de 2020
Recorrente ORIZON AGÊNCIA MARÍTIMA E FORNECEDORA LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2000, 2001, 2002, 2003

NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

No âmbito do processo administrativo tributário prevalece o entendimento de que não há nulidade sem prejuízo. A nulidade não decorre especificamente do descumprimento de requisito formal, mas sim do efeito comprometedor do direito de defesa assegurado ao contribuinte pelo art. 5º, LV, da Constituição Federal. As formalidades não são um fim em si mesmas, mas instrumentos que asseguram o exercício da ampla defesa. Nesse contexto, a declaração de nulidade, portanto, é excepcional, só tendo lugar quando o processo não tenha tido aptidão para atingir os seus fins sem ofensa aos direitos do contribuinte (Leandro Paulsen).

RECUPERAÇÃO DE ESPONTANEIDADE. DECLARAÇÃO RETIFICADORA. REQUISITOS.

A ciência do termo de início do procedimento ou de qualquer ato escrito com a indicação do prosseguimento dos trabalhos suspende a espontaneidade do sujeito passivo pelo prazo sessenta dias, prorrogável, sucessivamente, por igual período, conforme o Decreto nº 70.235, de 1972. Com efeito, a inércia do Fisco pelo prazo de sessenta dias permite a recuperação da espontaneidade.

Para fins de usufruir do benefício da denúncia espontânea o sujeito passivo, com espontaneidade, deve apresentar declaração de débitos que constitua o crédito tributário, mediante confissão de dívida, tal qual a Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF), editada com base no art. 5º do DL 2.124, de 1984 e art. 16 da Lei 9.779, de 1999, e efetuar o recolhimento do respectivo débito concomitantemente à declaração.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2000, 2001, 2002, 2003

OMISSÃO DE RECEITA. ATIVIDADES DIVERSIFICADAS. LUCRO ARBITRADO.

Nos termos do art. 24 da Lei nº 9.249, de 1995, o valor do imposto e do adicional devem ser apurados de acordo com o regime de tributação a que

estiver submetida a pessoa jurídica. No caso de tributação com base no lucro presumido ou arbitrado, na impossibilidade de identificação da atividade a que se refere a receita omitida, esta deve ser adicionada àquela a que corresponder o percentual mais elevado.

MULTA QUALIFICADA. REQUISITOS.

Para aplicação da multa qualificada de 150% exige-se uma conduta caracterizada por sonegação, fraude ou conluio, a qual pode ser qualificada como evidente intuito de fraudar o Fisco. Essa conduta deve ser provada, e não presumida, com documentos inidôneos, informações falsas, interposição de pessoas, declarações falsas, dentre outros. Além disso, a conduta deve estar descrita no Termo de Verificação Fiscal, de forma a permitir o contraditório e a ampla defesa.

PIS, COFINS, CSLL - REFLEXOS

O valor apurado como omissão de receita deve ser considerado como base de cálculo para lançamento do PIS e da COFINS em razão de se tratar de exigências reflexas que têm por base os mesmos fatos e elementos de prova que ensejaram o lançamento do IRPJ. No tocante à aplicação das regras do IRPJ à CSLL, o art. 57 da Lei nº 8.981, de 1995, estabelece aplicar-se à CSLL as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o IRPJ.

O benefício fiscal da não incidência do PIS e da COFINS às receitas decorrentes de prestação de serviço a pessoa jurídica domiciliada no exterior, previsto nos art. 5º, II, da Lei nº 10.637, de 2002 e art. 6º, II, da Lei 10.833, de 2003, respectivamente, não se aplica à pessoa jurídica tributada pelo imposto de renda com base no lucro presumido, porquanto não está sujeita à incidência não cumulativa daquelas contribuições.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria, em dar parcial provimento ao recurso voluntário para reduzir a multa qualificada de 150% para 75%. Vencida a Conselheira Bárbara Melo Carneiro, que dava provimento ao recurso e manifestou intenção de apresentar declaração de voto.

(documento assinado digitalmente)

Neudson Cavalcante Albuquerque - Presidente em Exercício

(documento assinado digitalmente)

Efigênio de Freitas Júnior - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Allan Marcel Warwar Teixeira, Luis Henrique Marotti Toselli, Lizandro Rodrigues de Sousa, Gisele Barra Bossa, Efigênio de Freitas Junior, Alexandre Evaristo Pinto, Bárbara Melo Carneiro e Neudson Cavalcante Albuquerque (Presidente em Exercício).

Relatório

ORIZON AGÊNCIA MARÍTIMA E FORNECEDORA LTDA., já qualificada nos autos, interpôs recurso voluntário em face do Acórdão nº 9.944, proferido pela 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) em Curitiba/PR, em 13 de janeiro de 2006.

2. Trata-se de lançamentos de ofício relativos ao Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ), Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL), Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) e Contribuição para o PIS/PASEP, anos-calendário 2000, 2001, 2002 e 2003, no montante total de R\$ 555.749,46 incluídos principal, juros de mora e multa de ofício de 150%.

3. A autoridade fiscal arbitrou o lucro em razão de considerar a escrita imprestável para identificar a movimentação financeira, inclusive bancária, e apurou as seguintes infrações: i) depósitos bancários de origem não comprovada; II) omissão de receitas de revenda de mercadorias; e iii) omissão de receita de prestação de serviços.

4. Os lançamentos de CSLL, COFINS e PIS são decorrentes do lançamento de IRPJ.

5. Transcrevo parcialmente o Relatório do acórdão recorrido, por bem resumir os fatos, complementando-o ao final com o necessário.

Em decorrência de ação fiscal levada a efeito contra a contribuinte identificada, foi lavrado o auto de infração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ, com base no lucro arbitrado (fls. 1668/1682), que exige o recolhimento de R\$ 110.983,13 de imposto e adicional e R\$ 166.474,65 de multa de ofício prevista no art. 44, II da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, além dos encargos legais.

A exigência abrange os períodos de apuração 1º a 4º trimestres de 2000, 1º a 4º trimestres de 2001, 1º a 4º trimestres de 2002 e 1º a 4º trimestres de 2003 e resultou do arbitramento do lucro e da caracterização de receitas omitidas de revenda de mercadorias e de prestação de serviços e da existência de depósitos em contas bancárias em nome da empresa, sem origem comprovada, conforme consta do Termo de Verificação de Infração de fls. 1717/1719 e dos demonstrativos de fls. 1720/1734, enquadrando-se nos arts. 27, I e 42 da Lei nº 9.430, de 1996 e 530, III, 532 e 537 do RIR - Decreto nº 3.000, de 1999.

O auto de infração do PIS (fls. 1683/1690) exige o recolhimento de R\$ 8.631,19 de contribuição e R\$ 12.946,75 de multa de ofício prevista no art. 44, II da Lei nº 9.430, de 1996, além dos encargos legais.

A exigência decorre do lançamento do IRPJ, abrange os períodos de apuração 03/2000 a 12/2003 e parte da omissão de receitas de prestação de serviços, tendo como enquadramento legal o arts. 1º e 3º da Lei Complementar nº 07, de 1970, 24, § 2º da Lei nº 9.249, de 1995, 2º, I, 8º, I e 9º da Lei nº 9.715, de 1998, 2º e 3º da Lei nº 9.718, de 1998 e 2º, I, "a", 3º, 10, 22, 51 e 91 do Decreto nº 4.524, de 2002.

O auto de infração de Cofins (fls. 1691/1699) exige o recolhimento de R\$ 39.837,81 de contribuição e R\$ 59.756,68 de multa de ofício prevista no art. 44, II da Lei nº 9.430, de 1996, além dos encargos legais.

A exigência decorre do lançamento do IRPJ, abrange os períodos de apuração 03/2000 a 12/2003 e parte da omissão de receitas de prestação de serviços e a com base em depósitos bancários, tendo como enquadramento legal os arts. 1º da Lei Complementar

n.º 70, de 1991, 24, § 2º da Lei nº 9.249, de 1995, 2º, 3º e 8º da Lei nº 9.718, de 1998, com as alterações da MP nº 1.807, de 1999 e suas reedições 2º, II, parágrafo único, 3º, 10, 22, 51 e 91 do Decreto nº 4.524, de 2002.

O auto de infração de CSLL (fls. 1700/1716) exige o recolhimento de R\$ 24.466,47 de contribuição e R\$ 36.699,66 de multa de ofício prevista no art. 44, II da Lei nº 9.430, de 1996, além dos encargos legais.

A exigência decorre do lançamento do IRPJ, abrange os períodos de apuração 1º a 4º trimestres de 2000, 1º a 4º trimestres de 2001, 1º a 4º trimestres de 2002 e 1º a 4º trimestres de 2001, tendo como enquadramento legal o art. 2º e §§, da Lei nº 7.689, de 1988, 19 e 24 da Lei nº 9.249, de 1995, 29 da Lei nº 9.430, de 1996, 6º da MP nº 1.858, de 1999 e suas reedições e 22 da Lei nº 10.684, de 2003.

Cientificada dos lançamentos em 28/07/2005 (fls. 1668, 1683, 1691 e 1700), a interessada, por seus mandatários (fl. 1750), apresentou em 29/08/2005, segunda-feira, as tempestivas impugnações parciais: a) de fls. 1742/1749, instruída com os documentos de fls. 1751/1928, quanto ao IRPJ; b) de fls. 1929/1936, instruída com os documentos de fls. 1937/1962, quanto ao PIS; c) de fls. 1963/1970, instruída com os documentos de fls. 1971/1991, quanto à Cofins e d) de fls. 1992/1999, instruída com os documentos de fls. 2000/2026, quanto à CSLL, todas com as mesmas razões de defesa e conforme relatado a seguir.

Alega que o auto de infração contém vícios irreparáveis que resultam em sua nulidade formal. Transcreve o art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972, e reclama que consta que o auto de infração foi lavrado na Delegacia da Receita Federal em Paranaguá e não no endereço do autuado, sendo que a lavratura em local diverso do local onde se constatou a suposta infração acarreta sua nulidade.

Aduz que, embora se indique o valor do suposto crédito tributário, consoante memória discriminada dos cálculos - Demonstrativo Consolidado do Crédito Tributário do Processo, tal demonstrativo de forma alguma preenche os requisitos legais, aplicáveis à espécie, sendo o cálculo absolutamente indecifrável, impossibilitando a aferição da realidade do suposto crédito nele expressado, não se encontrando os critérios utilizados para a fixação do valor nem, de forma clara, como foi obtido o valor atualizado, não sendo ainda possível compreender-se qual a origem dos índices constantes nos cálculos.

Insurge-se contra a multa qualificada de 150% por falta de contabilização de suas contas bancárias, alegando que, como havia optado pelo lucro presumido, estava desobrigada de escriturar toda a sua movimentação bancária, podendo ela ser feita por meio da conta caixa. Postula a multa de 75% e aduz que é também errônea sua base de cálculo, porque incidiu sobre o valor do tributo já acrescido de juros de mora e demais acréscimos, quando o correto seria o valor original do débito.

Reclama de vícios materiais do lançamento, tanto na base de cálculo quanto nos tributos apurados, e que não foram consideradas suas declarações retificadoras em que optou pela tributação com base no lucro arbitrado, requerendo sejam considerados os valores nelas declarados e imputados os respectivos pagamentos.

Quanto à tributação dos depósitos bancários mediante o arbitramento com a utilização apenas do percentual de 38,4%, reclama que não se justifica, devendo ser aplicados os percentuais de 9,6% e de 38,4% na mesma proporção das receitas de revenda de mercadorias e de prestação de serviços autuadas.

Finalizando, argumenta estar efetuando a impugnação parcial, de acordo com a última coluna do Anexo "A" (fls. 1751/1758, 1938/1941, 1972/1979 e 2001/2004), requerendo a nulidade do lançamento ou, sucessivamente, a sua redução e ainda a produção de provas admitidas no processo fiscal.

Em 30/08/2005, a interessada requereu o parcelamento - com a multa de ofício de 150% e os acréscimos legais - da parte não impugnada dos débitos, totalizando R\$ 44.325,31 de IRPJ, R\$ 3.435,00 de PIS, R\$ 15.854,08 de Cofins e R\$ 9.750,68 de CSLL, sendo os débitos transferidos para o processo nº 10907.001989/2005-31, conforme consta às fls. 2027/2047.

Às fls. 2059/2065, anexaram-se cópias das fichas 14A da DIPJ/2001, referentes ao 1º a 4º trimestres de 2000 e telas do Sinal09, código 2089, lucro presumido, referentes ao 2º trimestre de 2000. (Grifo nosso)

6. A Turma julgadora de primeira instância, por unanimidade, julgou procedente em parte a impugnação e reduziu o IRPJ no 2º trimestre de 2000 para R\$ 704,53, manteve os montantes de R\$ 65.562,71 de IRPJ, R\$ 5.196,19 de PIS, R\$ 23.983,73 de Cofins e R\$ 14.715,79 de CSLL e as respectivas multas de ofício de 150%, conforme ementa abaixo transcrita:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2000, 2001, 2002, 2003

Ementa: NULIDADE. LOCAL DA LAVRATURA.

É válido o auto de infração lavrado na sede da Delegacia da Receita Federal, se a repartição dispunha dos elementos necessários e suficientes para a caracterização da infração e formalização do lançamento tributário.

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA

Contendo o auto de infração todos os elementos previstos na legislação e havendo a interessada apresentado defesa demonstrando ter conhecimento da infração que lhe foi imputada, descabe a alegação de cerceamento de direito de defesa.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2000, 2001, 2002, 2003

Ementa: ARBITRAMENTO DO LUCRO. BASE DE CÁLCULO

Em se tratando de pessoa jurídica com atividades de revenda de mercadorias e de prestação de serviços, a receita omitida e de origem não comprovada deve ser adicionada àquela a que corresponder o percentual mais elevado de arbitramento do lucro, ou seja, à de prestação de serviços.

DECORRÊNCIAS

Pelas mesmas razões relativas ao IRPJ, é de se manter a tributação quanto ao PIS, à Cofins e à CSLL.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2000, 2001, 2002, 2003

Ementa: RETIFICAÇÃO DAS DIPJ

A retificação das DIPJ, sob procedimento fiscal, para mudar a opção de lucro presumido para o arbitramento do lucro e incluir receitas omitidas de prestação de serviços não impede a imposição da multa de ofício.

MULTA POR INFRAÇÃO QUALIFICADA

A omissão de receita de forma sistemática e continuada presume evidente intuito de fraude e justifica a imposição da multa por infração qualificada.

Lançamento Procedente em Parte

7. Cientificada da decisão de primeira instância, a Recorrente interpôs recurso voluntário em que reitera parte das alegações apresentadas em primeira instância e acrescenta outras nos seguintes termos:

Preliminares

Nulidades nos lançamentos por vícios formais

- i) consta no auto de infração como local de lavratura a Delegacia da Receita Federal em Paranaguá e não o endereço do autuado;
- ii) os cálculos dos valores apurados pelo Fisco no “Demonstrativo Consolidado do Crédito Tributário do Processo” são absolutamente indecifráveis e impossibilitam a aferição da realidade do suposto crédito nele expressado;

Mérito**Multa qualificada**

- iii) a multa aplicada de 150% não encontra respaldo na legislação, porquanto a Recorrente, como optante do Lucro Presumido, não estava obrigada a escriturar toda a sua movimentação bancária, a qual poderia ser feita mediante a conta caixa; o percentual deve ser reduzido para 75%;
- iv) a base de cálculo utilizada é errônea em razão de utilizar valor do tributo acrescido dos juros de mora e demais acréscimos, quando o correto seria valor original débito;

Vícios materiais do lançamento

- v) houve erros nos lançamentos de ofício, tanto na base de cálculo quanto dos tributos apurados;
- vi) não é válida a autuação com base em extratos ou depósitos bancários, porquanto não se afiguram como disponibilidade financeira apta a ensejar incidência do IR; o Fisco não demonstrou a existência de acréscimo patrimonial para fins de incidência do IR, apenas apurou omissão de receita;

Declarações retificadoras

- vii) requer sejam considerados os valores recolhidos e as declarações retificadoras em que optou pela tributação com base no lucro arbitrado;

Utilização do percentual de 38,4% de lucro arbitrado sobre depósitos

- viii) a autoridade fiscal considerou para todos os depósitos de origem não justificada o percentual de 38,4%, como se toda a receita correspondesse à prestação de serviços e não ao fornecimento de mercadorias, cujo coeficiente é 9,6% e representa a maior parte da receita da Recorrente;

Lançamento de PIS e COFINS

- viii) o lançamento não considerou que parte da receita é proveniente do fornecimento de mercadorias para consumo em embarcações em trânsito internacional, a qual é isenta das referidas contribuições;

Auditamento ao recurso voluntário

ix) requer o reconhecimento do benefício fiscal da não-incidência do PIS e da COFINS aplicáveis às exportações, às receitas decorrentes de prestação de serviço a tomador (pessoa jurídica) domiciliado no exterior, pagas em moeda nacional por intermédio de seus agentes/representantes no Brasil.

8. É o relatório.

Voto

Conselheiro Efigênio de Freitas Júnior, Relator.

9. O recurso voluntário foi interposto em 01.06.2006 (e-fls. 2097). Em razão de a data de ciência da decisão de primeira instância administrativa estar ilegível (e-fls. 2096) e para que não haja cerceamento do direito de defesa entendo que se deve acatar como data de ciência a informada pela Recorrente, 03.05.2006. Assim, considero o recurso voluntário tempestivo, razão pela qual dele conheço.

10. Trata-se de lançamentos de ofício relativos ao IRPJ, CSLL, COFINS e PIS/PASEP, anos-calendário 2000, 2001, 2002 e 2003, em que a autoridade fiscal arbitrou o lucro da Recorrente em razão de considerar a escrita imprestável, apurou depósitos bancários de origem não comprovada, omissão de receitas de revenda de mercadorias e de prestação de serviços.

Preliminares

11. Alega a Recorrente nulidade em razão de constar no auto de infração a Delegacia da Receita Federal em Paranaguá como local de lavratura e não o endereço do autuado; alega ainda cerceamento do direito de defesa por considerar indecifráveis os cálculos dos valores apurados pelo Fisco no “Demonstrativo Consolidado do Crédito Tributário do Processo”, o que impossibilita a aferição da realidade do crédito nele expressado.

12. Pois bem. No âmbito do processo administrativo tributário prevalece o entendimento de que não há nulidade sem prejuízo (*pas de nullité sans grief*). Nessa linha, conforme salienta Leandro Paulsen, a nulidade não decorre especificamente do descumprimento de requisito formal, mas sim do efeito comprometedor do direito de defesa assegurado ao contribuinte pelo art. 5º, LV, da Constituição Federal. Afinal, continua o autor, as formalidades não são um fim em si mesmas, mas instrumentos que asseguram o exercício da ampla defesa. Nesse contexto, a **"declaração de nulidade, portanto, é excepcional, só tendo lugar quando o processo não tenha tido aptidão para atingir os seus fins sem ofensa aos direitos do contribuinte"**¹.

13. *In casu*, a indicação da Delegacia da Receita Federal em Paranaguá como local de

¹ PAULSEN, Leandro. Curso de Direito Tributário Completo. 9ª ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 475

lavratura não comprometeu o direito de defesa assegurado à Recorrente, tampouco impediu o entendimento da matéria, tanto que uma parte da matéria lançada foi parcelada e a outra impugnada. Ademais, nos termos do *caput* do art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972², o auto de infração deve ser lavrado no local da ‘verificação da falta’, o qual pode ser tanto o domicílio do contribuinte quanto a unidade Receita Federal onde se verificou a falta.

14. Quanto ao cálculo dos valores apurados pelo Fisco no “Demonstrativo Consolidado do Crédito Tributário do Processo”, tais valores constam de forma detalhada nos autos de infração nos demonstrativos de “apuração” e de “multa e juros de mora”, nos quais se explicita o valor tributável, alíquota (%), valor devido e valor recolhido, se for o caso, valor a recolher, multa (%), juros de mora e os respectivos enquadramentos legais. De tal forma é possível aferir os valores apurados e os respectivos consectários legais objetos de lançamento.

15. Verifica-se, pois, não restar configuradas ofensa ao direito de ampla defesa e ao contraditório, razão pela qual não merecem prosperar as alegações de nulidade.

16. Ante o exposto, afasto as nulidades.

Mérito

Lançamento: omissão e presunção de omissão de receita

17. Segundo a Recorrente houve erros nos lançamentos de ofício, tanto na base de cálculo quanto dos tributos apurados. Alega não ser válida a autuação com base em extratos ou depósitos bancários, porquanto não se afiguram como disponibilidade financeira apta a ensejar incidência do IR; cita em seu favor a Súmula 182 do extinto TFR. Sustenta que o acórdão recorrido transformou uma presunção relativa em absoluta ao não acatar como hábil e idônea a documentação apresentada e ter indeferido a produção de prova pericial que demonstraria a impropriedade dos cálculos apresentados pelo Fisco.

18. Por fim, sustenta que o Fisco não demonstrou a existência de acréscimo patrimonial para fins de incidência do IR, apenas apurou omissão de receita.

19. Pois bem. Os valores creditados em contas bancárias em relação aos quais a pessoa jurídica titular regularmente intimada não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações, estão sujeitos a lançamento de ofício, mediante presunção relativa de omissão de receita, nos termos do art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996.

Art. 42. Caracterizam-se também **omissão de receita ou de rendimento** os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, **não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos**

² Decreto nº 70.235, de 1972. Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente: [...].

recursos utilizados nessas operações. [...]

§ 2º Os valores cuja origem houver sido **comprovada**, que não houverem sido computados na base de cálculo dos impostos e contribuições a que estiverem sujeitos, submeter-se-ão às **normas de tributação específicas**, previstas na legislação vigente à época em que auferidos ou recebidos. (Grifo nosso)

20. Em relação aos valores cuja origem for comprovada, mas que não houverem sido computados na base de cálculo dos impostos e das contribuições a que estiverem sujeitos, em se verificando sua tributabilidade, estar-se-á diante de uma omissão de receita propriamente dita e não de uma presunção; com efeito, a tributação deverá ocorrer de acordo com as normas específicas previstas na legislação de regência do tributo.

21. Portanto, ao contrário do sustentado pela Recorrente, o art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, permite o lançamento de ofício com base em depósitos bancários. Na espécie, não se aplica a Súmula 182 do extinto TFR, cujo teor estabelece: “*É ilegítimo o lançamento do Imposto de Renda arbitrado com base apenas em extratos ou depósitos bancários*”. Eventual questionamento a esse respeito trata-se, na verdade, de alegação indireta de constitucionalidade de lei e encontra óbice na Súmula CARF nº 2: “*O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária*”.

22. Também não se sustenta o argumento de que o acórdão recorrido transformou uma presunção relativa em absoluta ao não acatar como hábil e idônea a documentação apresentada e o indeferimento de produção de prova pericial para demonstrar a impropriedade dos cálculos apresentados pelo Fisco.

23. Afinal, nos termos do Decreto nº 70.235, de 1972, norma reguladora do processo administrativo fiscal, ao impugnar a exigência fiscal cabe ao contribuinte apresentar os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões, bem como os elementos probatórios que possuir. A autoridade julgadora, por sua vez, ao apreciar as provas colacionadas aos autos formará livremente sua convicção, e somente determinará diligências caso entenda necessário. Portanto, não cabe ao julgador determinar diligência/perícia para que sejam juntadas aos autos provas que deveriam ter sido apresentadas pela Recorrente; é dizer, “a busca pela verdade material não autoriza o julgador substituir os interessados na produção de provas³”.

24. No caso dos autos, a autoridade fiscal não aceitou a justificativa apresentada pela Recorrente para alguns depósitos ao argumento de que “*um cheque emitido por uma única empresa não poderia se referir a recursos de mais de uma empresa. Além de os valores não coincidirem*”. Tais valores foram tributados como presunção de omissão de receita. De forma diversa, os depósitos com origens comprovadas foram tributados como omissão de receita. Confira-se a narrativa dos fatos:

³ LÓPEZ, Maria Teresa Martínez; NEDER, Marcos Vinícius. Processo administrativo fiscal federal comentado. 3ª ed. São Paulo: Dialética, 2008. p. 426.

Em 05/07/05 a empresa atende à intimação de 14/06/05. **Na resposta se percebe que a justificativa apresentada para a comprovação não é factível, já que um cheque emitido por uma única empresa não poderia se referir a recursos de mais de uma empresa. Além de os valores não coincidirem.**

Na documentação apresentada pela empresa como comprobatória da movimentação financeira, a mesma alega que os valores eram oriundos da prestação de serviços de agenciamento marítimo e do fornecimento de bordo de navios.

A empresa elaborou para cada ano uma planilha contendo os lançamentos nos extratos e o respectivo código de justificação. Também confeccionou planilhas demonstrando a composição dos créditos referentes à prestação de serviços de agenciamento e planilhas consolidando sua receita nos trimestres. Além disto foram apresentados os documentos relativos a cada operação.

Os depósitos que receberam os códigos 1, 5 e 6 se referem ao fornecimento de bordo, e **tiveram a sua origem considerada como comprovada. Estes depósitos foram utilizados como receita sujeita à alíquota de 9,6% no arbitramento do lucro**, e estão presentes no Demonstrativo de Valores Presentes nos Extratos Bancários Originados de Fornecedor de Bordo, parte integrante deste auto.

Os depósitos que receberam o código 2 se referem à devolução do saldo de agenciamento, e tiveram a sua origem considerada como comprovada. Estes depósitos não foram considerados como receita. A sua relação está presente no Demonstrativo de Valores Presentes nos Extratos Bancários Decorrentes de Devolução de Saldo de Agenciamento, parte integrante deste auto.

Os depósitos que receberam os códigos 3 e 4 se referem ao serviço de agenciamento, e tiveram a sua origem considerada como comprovada. A relação destes depósitos está no Demonstrativo de Valores Presentes nos Extratos Bancários Originados de Serviços de Agenciamento, parte integrante deste auto.

Em relação a estes valores a empresa alega que a maior parte dos recursos que transitou por sua conta foi mera **transferência** do armador para os prestadores de serviços, não constituindo receita da empresa. Nas planilhas confeccionadas pela empresa ela discrimina o que entende ser receita e o que entende ser transferência de recursos.

Tais planilhas foram aceitas pela fiscalização, constituindo seus valores informados de receita como base para o arbitramento do lucro no percentual de 38,4%.

O restante dos depósitos, presentes no Demonstrativo De Valores Presentes nos Extratos Bancários de Origem Não Comprovada, foi tributado como depósitos bancários de origem não comprovada, compondo o arbitramento do lucro à alíquota de 38,4%. (Grifo nosso)

25. Verifica-se, pois, que a autoridade fiscal, além de justificar a recusa da documentação comprobatória apresentada pela Recorrente, separou os valores tributados a título de omissão e presunção de omissão de receita, conforme determina o art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996.

26. Ainda sobre a omissão de receita, nos termos do art. 24 da Lei nº 9.249, de 1995, o valor do imposto e do adicional devem ser apurados de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica. No caso de tributação com base no lucro presumido ou arbitrado, na impossibilidade de identificação da atividade a que se refere a receita omitida, esta deve ser adicionada àquela a que corresponder o percentual mais elevado.

Art. 24. Verificada a omissão de receita, a autoridade tributária determinará o valor do imposto e do adicional a serem lançados de acordo com o regime de

tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica no período-base a que corresponder a omissão.

§ 1º No caso de pessoa jurídica com atividades diversificadas tributadas com base no lucro presumido ou arbitrado, não sendo possível a identificação da atividade a que se refere a receita omitida, esta será adicionada àquela a que corresponder o percentual mais elevado.

§ 2º O valor da receita omitida será considerado na determinação da base de cálculo para o lançamento da contribuição social sobre o lucro líquido, da contribuição para a seguridade social - COFINS e da contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP. (Grifo nosso).

27. No caso em análise, a omissão de receita apurada pelo Fisco foi submetida ao percentual de presunção determinado pelo lucro arbitrado de acordo com a atividade que especifica. Apurado tal lucro tem-se o acréscimo patrimonial para fins de incidência do IR.

28. A receita, portanto, um dos elementos que agregam o patrimônio, é tributada isoladamente no caso das contribuições para o PIS e COFINS, por exemplo, e funciona como base para apuração do lucro presumido/arbitrado, o qual quantifica o acréscimo patrimonial a ser tributado pelo IRPJ e CSLL. Nesse sentido, também se manifesta o Ricardo Mariz⁴:

[...] a receita é apenas um dos fatores que afetam o patrimônio e, no âmbito tributário, ele pode ser isolado quando se trata de contribuições sociais sobre as receitas, para as quais interessa considerar apenas este fator, isoladamente dos demais, ao passo que ele e mais a totalidade (universalidade) dos outros fatores positivos e negativos que afetam o patrimônio são relevantes para os tributos que incidem sobre o acréscimo patrimonial, como são os impostos de renda e contribuição social sobre o lucro.

29. Portanto, sem razão a Recorrente ao afirmar que o Fisco não demonstrou a existência de acréscimo patrimonial para fins de incidência do IR, apenas apurou omissão de receita.

30. De igual modo, também não assiste razão à Recorrente ao pleitear a aplicação do percentual de 9,6% para os depósitos de origem não comprovada, por representar a maior parte de suas receitas. Como visto acima, na impossibilidade de identificação da receita da atividade deve-se aplicar o percentual mais elevado.

31. Portanto, correto o procedimento adotado pela autoridade fiscal ao aplicar o percentual de 38,4% para a receita omitida decorrente de depósitos bancários, cuja origem não foi justificada, em razão da não identificação dessa atividade.

Declaração retificadora

32. A Recorrente requer sejam considerados os valores recolhidos em decorrência de

⁴ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Fundamentos do imposto de renda. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p.104.

declarações retificadoras em que optou pelo lucro arbitrado em razão da recuperação de espontaneidade no curso do procedimento fiscal.

33. Nos termos do art. 138 do Código Tributário Nacional (CTN), a denúncia espontânea demanda três requisitos: i) denúncia da infração, ii) pagamento do tributo e dos juros de mora, se for o caso, e iii) espontaneidade, definida como a providência adotada antes do início de procedimento fiscal ou, se durante o procedimento fiscal, no caso de inércia do Fisco por mais de sessenta dias, como veremos a seguir.

Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.

34. A ciência do termo de início do procedimento ou de qualquer ato escrito com a indicação do prosseguimento dos trabalhos suspende a espontaneidade do sujeito passivo pelo prazo sessenta dias, prorrogável, sucessivamente, por igual período, conforme o Decreto nº 70.235, de 1972. Com efeito, a inércia do Fisco pelo prazo de sessenta dias permite a recuperação da espontaneidade.

Art. 7º O procedimento fiscal tem início com: (Vide Decreto nº 3.724, de 2001)

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

II - a apreensão de mercadorias, documentos ou livros;

III - o começo de despacho aduaneiro de mercadoria importada.

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

§ 2º Para os efeitos do disposto no § 1º, os atos referidos nos incisos I e II valerão pelo prazo de sessenta dias, prorrogável, sucessivamente, por igual período, com qualquer outro ato escrito que indique o prosseguimento dos trabalhos.

35. Observe-se ainda que os atos praticados em razão da recuperação da espontaneidade retroagem, conforme dispõe a Súmula 75/CARF: “A recuperação da espontaneidade do sujeito passivo em razão da inoperância da autoridade fiscal por prazo superior a sessenta dias aplica-se retroativamente, alcançando os atos por ele praticados no decurso desse prazo”.

36. O Superior Tribunal de Justiça ao analisar a matéria, nos autos do REsp nº 1.149.022, de 2010, submetido à sistemática dos recursos repetitivos⁵, assentou restar

⁵ Portaria nº 343, de 2015. Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF). Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. [...] § 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria

caracterizada denúncia espontânea na hipótese de o sujeito passivo, com espontaneidade, retificar declaração de débitos com a inclusão de novos débitos com quitação concomitante. Segundo o STJ, a retificação do valor declarado a menor (integralmente recolhido) elide a necessidade de o Fisco constituir o crédito tributário atinente à parte não declarada (e quitada à época da retificação), razão pela qual aplicável o benefício previsto no artigo 138, do CTN.

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. IRPJ E CSLL. TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECLARAÇÃO PARCIAL DE DÉBITO TRIBUTÁRIO ACOMPANHADO DO PAGAMENTO INTEGRAL. POSTERIOR RETIFICAÇÃO DA DIFERENÇA A MAIOR COM A RESPECTIVA QUITAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. EXCLUSÃO DA MULTA MORATÓRIA. CABIMENTO.

1. A **denúncia espontânea resta configurada** na hipótese em que o contribuinte, após efetuar a **declaração parcial do débito tributário** (sujeito a lançamento por homologação) **acompanhado do respectivo pagamento integral**, retifica-a (antes de qualquer procedimento da Administração Tributária), noticiando a existência de diferença a maior, cuja **quitação se dá concomitantemente**.

2. Deveras, a **denúncia espontânea não resta caracterizada**, com a conseqüente exclusão da multa moratória, nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação **declarados pelo contribuinte** e **recolhidos fora do prazo de vencimento**, à vista ou parceladamente, ainda que anteriormente a qualquer procedimento do Fisco (Súmula 360/STJ)

(Precedentes da Primeira Seção submetidos ao rito do artigo 543-C, do CPC: REsp 886.462/RS, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.10.2008, DJe 28.10.2008; e REsp 962.379/RS, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.10.2008, DJe 28.10.2008).

3. É que ***"a declaração do contribuinte elide a necessidade da constituição formal do crédito, podendo este ser imediatamente inscrito em dívida ativa, tornando-se exigível, independentemente de qualquer procedimento administrativo ou de notificação ao contribuinte"*** (REsp 850.423/SP, Rel. Ministro Castro Meira, Primeira Seção, julgado em 28.11.2007, DJ 07.02.2008).

4. Destarte, quando o contribuinte procede à **retificação do valor declarado a menor (integralmente recolhido)**, elide a necessidade de o Fisco constituir o crédito tributário atinente à parte não declarada (e quitada à época da retificação), razão pela qual aplicável o benefício previsto no artigo 138, do CTN.

[...]

8. Recurso especial provido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008. (Grifo nosso)

37. Em resumo: para fins de usufruir do benefício da denúncia espontânea prevista no art. 138 do CTN, o sujeito passivo, com espontaneidade, deve apresentar declaração de débitos que constitua o crédito tributário, mediante confissão de dívida, tal qual a Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF), editada com base no art. 5º do DL 2.124, de 1984 e art. 16 da Lei 9.779, de 1999, e efetuar o recolhimento do respectivo débito concomitantemente à declaração.

infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF. (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)

38. Trata-se de raciocínio *a contrario sensu* da Súmula 360/STJ cujo teor estabelece: "*O benefício da denúncia espontânea não se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarados, mas pagos a destempo*". Nesse sentido, o REsp 962.379, de 2008, também submetido à sistemática dos recursos repetitivos:

TRIBUTÁRIO. TRIBUTO DECLARADO PELO CONTRIBUINTE E PAGO COM ATRASO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. NÃO CARACTERIZAÇÃO. SÚMULA 360/STJ.

1. Nos termos da Súmula 360/STJ, "*O benefício da denúncia espontânea não se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarados, mas pagos a destempo*". **É que a apresentação de Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF, de Guia de Informação e Apuração do ICMS – GIA, ou de outra declaração dessa natureza, prevista em lei, é modo de constituição do crédito tributário, dispensando, para isso, qualquer outra providência por parte do Fisco.**

Se o crédito foi assim previamente declarado e constituído pelo contribuinte, não se configura denúncia espontânea (art. 138 do CTN) o seu posterior recolhimento fora do prazo estabelecido.

2. Recurso especial desprovido. Recurso sujeito ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/08.

[...]

A modalidade mais comum de constituição do crédito tributário sem que o seja por lançamento é a da apresentação, pelo contribuinte, de Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF, instituída pela IN-SRF 129/86, atualmente regulada pela IN SRF 395/2004, editada com base no art. 5º do DL 2.124/84 e art. 16 da Lei 9.779/99, ou de Guia de Informação e Apuração do ICMS – GIA, ou de outra declaração dessa natureza, prevista em lei, é modo de constituição do crédito tributário. Não se confunde tal declaração com o chamado lançamento por homologação (em que o contribuinte paga antecipadamente, ou seja: constitui o crédito tributário e desde logo o extingue, sob condição resolutória – CTN art. 150, § 1º). Aqui (DCTF, GIA) há declaração (com efeito constitutivo do crédito tributário), sem haver, necessariamente, pagamento imediato. [AgRg nos EResp 638.069, DJ de 13.06.05]

[...]

3. Bem se vê, portanto, que, com a constituição do crédito tributário, por qualquer das citadas modalidades (entre as quais a da apresentação de DCTF ou GIA pelo contribuinte), o tributo pode ser exigido administrativamente, gerando, por isso mesmo, consequências peculiares em caso de não recolhimento no prazo previsto em lei: (a) fica autorizada a sua inscrição em dívida ativa, fazendo com que o crédito tributário, que já era líquido, certo e exigível, se torne também exequível judicialmente; (b) desencadeia-se o início do prazo de prescrição para a sua cobrança pelo Fisco (CTN, art. 174); e (c) inibe-se a possibilidade de expedição de certidão negativa correspondente ao débito.

[...]

"TRIBUTÁRIO. CERTIDÃO NEGATIVA DE DÉBITO (CND). RECUSA DO FISCO NA EXPEDIÇÃO. CRÉDITO DECLARADO EM DCTF. CONSTITUIÇÃO DO DÉBITO. 1. **A Declaração de Contribuições e Tributos Federais - DCTF constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente à exigência do referido crédito, ex vi do art. 5º, § 1º, do DL 2.124/84.** 2. O reconhecimento do débito tributário pelo contribuinte, mediante a DCTF, com a indicação precisa do sujeito passivo e a quantificação do montante devido, equivale ao próprio lançamento, restando o Fisco autorizado a proceder à inscrição do respectivo crédito em dívida ativa. Assim, não pago o débito no vencimento, torna-se imediatamente exigível, independentemente de qualquer procedimento administrativo ou de notificação ao contribuinte, sendo indevida a

expedição de certidão negativa de sua existência. 3. Recurso especial a que se dá provimento" (RESP 620.564/PR, 1ª T., Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 06.09.2004). (Grifo nosso).

39. Pois bem. A Recorrente apresentou DIPJ retificadora em 08.11.2004, referente aos anos-calendário 2000, 2001 e 2002 e recolheu as diferenças apuradas em 16.11.2004; em 28.12.2004, referente ao ano-calendário 2003 e recolheu as diferenças apuradas em 30.12.2004 (e-fls. 1770, 1780). Em tais declarações optou pelo lucro arbitrado.

40. A ciência do termo de início de procedimento fiscal ocorreu em 22.07.2004 (e-fls. 02). Posteriormente, o sujeito passivo tomou ciência do prosseguimento dos trabalhos nas seguintes datas: 02.08.2004 (intimação, e-fls. 05); 11.08.2004 (intimação, e-fls. 407 e 408); **31.08.2004** (prorrogação de prazo, e-fls. 411); **13.12.2004** (intimação, e-fls. 815), 03.01.2005 (reintimação, e-fls. 829); 24.01.2005 (reintimação, e-fls. 831); 24.02.2005 (reintimação, e-fls. 834); **31.03.2005** (MPF complementar e prorrogação de prazo, e-fls. 835, 836); **14.06.2005** (intimação, e-fls. 1653); 28.07.2005 (auto de infração, e-fls. 1678).

41. Como se vê, a Recorrente recuperou a espontaneidade em duas ocasiões, 31.08.2004 a 13.12.2004 e 31.03.2005 a 14.06.2005. Ocasões em que os atos praticados poderiam retroagir, nos termos da Súmula 75/CARF, tratando-se da segunda retificadora.

42. Entretanto, o benefício da denúncia espontânea não se aplica ao caso em análise por duplo motivo: i) DIPJ não configura confissão de dívida, portanto, não constitui crédito. Nesse sentido a Súmula 92/CARF: *"A DIPJ, desde a sua instituição, não constitui confissão de dívida, nem instrumento hábil e suficiente para a exigência de crédito tributário nela informado"*; ii) as diferenças apuradas não foram recolhidas concomitantes à declaração, conforme estabelecido pelo STJ.

43. Ante o exposto, as DIPJ's retificadoras apresentadas devem ser desconsideradas para fins do procedimento fiscal destes autos. Quanto aos pagamentos efetuados em decorrência dessas retificadoras, podem ser aproveitados por ocasião da liquidação do julgado.

PIS e COFINS – prestação de serviço para o exterior

44. A Recorrente informa ser prestadora de serviços de agenciamento marítimo e fornecimento de produtos para uso e consumo a bordo de embarcações; informa ainda que tais serviços são destinados exclusivamente a navios de bandeira estrangeira, por esse motivo caracterizam-se como exportação de serviços.

45. Nesse sentido, postula o benefício fiscal da não incidência do PIS e da COFINS às receitas decorrentes de prestação de serviço a tomador (pessoa jurídica) domiciliado no exterior, pagas em moeda nacional por intermédio de seus agentes/representantes no Brasil, conforme previsto nos art. 5º, II, da Lei nº 10.637, de 2002 e art. 6º, II, da Lei 10.833, de 2003,

respectivamente.

46. Tais mandamentos legais instituíram o regime de incidência não cumulativa para o PIS e a COFINS, bem como a não incidência dessas contribuições na prestação de serviços para pessoa física ou jurídica domiciliada no exterior. Entretanto, a não incidência postulada pela Recorrente não se aplica às pessoas jurídicas tributadas pelo imposto de renda com base no lucro presumido ou arbitrado. Veja-se:

Lei nº 10.637, de 2002

Art. 1º A Contribuição para o PIS/Pasep, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

Art. 5º A contribuição para o PIS/Pasep não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:

[...]

I - exportação de mercadorias para o exterior;

~~II - prestação de serviços para pessoa física ou jurídica domiciliada no exterior, com pagamento em moeda conversível;~~

II - prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

[...]

Art. 8º Permanecem sujeitas às normas da legislação da contribuição para o PIS/Pasep, vigentes anteriormente a esta Lei, não se lhes aplicando as disposições dos arts. 1º a 6º:

[...]

II - as pessoas jurídicas tributadas pelo imposto de renda com base no lucro presumido ou arbitrado; (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010) (Grifo nosso)

Lei 10.833, de 2003

Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

[...]

Art. 6º A COFINS não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:

I - exportação de mercadorias para o exterior;

~~II - prestação de serviços para pessoa física ou jurídica domiciliada no exterior, com pagamento em moeda conversível;~~

II - prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

[...]

Art. 10. Permanecem sujeitas às normas da legislação da COFINS, vigentes anteriormente a esta Lei, não se lhes aplicando as disposições dos arts. 1º a 8º: (Produção de efeito)

[...]

II - as pessoas jurídicas tributadas pelo imposto de renda com base no lucro presumido ou arbitrado; (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010) (Grifo nosso)

47. Ante o exposto, o benefício fiscal da não incidência do PIS e da COFINS às receitas decorrentes de prestação de serviço a pessoa jurídica domiciliada no exterior, previsto nos art. 5º, II, da Lei nº 10.637, de 2002 e art. 6º, II, da Lei 10.833, de 2003, respectivamente, não se aplica à pessoa jurídica tributada pelo imposto de renda com base no lucro presumido, porquanto não está sujeita à incidência não cumulativa daquelas contribuições.

Multa qualificada

48. Insurge-se a Recorrente contra a multa qualificada de 150% e pleiteia sua redução para 75% ao argumento de que ao optar pela tributação do IRPJ com base no lucro presumido não estava obrigada a escriturar toda movimentação bancária, a qual poderia ser feita mediante a conta caixa. Sustenta ainda que a base de cálculo utilizada é errônea, em razão de utilizar valor do tributo acrescido dos juros de mora e demais acréscimos, quando o correto seria valor original do débito.

49. Em relação à base de cálculo, conforme explicitado nos demonstrativos de apuração e juros de mora dos respectivos autos de infração (e-fls. 1691, 1699, 1705, 1715), o valor da multa incidiu somente o valor do tributo, portanto, sem razão a Recorrente.

50. Quanto à redução da multa qualificada, a meu ver, assiste razão à Recorrente.

51. A despeito das várias alterações no art. 44 da Lei 9.430, de 1996, na essência, esse dispositivo sempre estabeleceu condutas objetivamente concretas para fins de aplicação da multa de 75%, quais sejam, “falta de pagamento ou recolhimento, falta de declaração e declaração inexata”.

52. No tocante à multa qualificada de 150%, a redação anterior determinava a aplicação desse percentual *“nos casos de evidente intuito de fraude, definidos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964.”* O novo dispositivo inserto pela Lei nº 11.488, de 2007, determina a aplicação desse percentual *“nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964”*.

Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (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; (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (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)

53. Embora a expressão “*evidente intuito de fraude*” tenha sido retirada do texto legal, sua essência permaneceu, porquanto a aplicação da multa qualificada foi remetida para as condutas típicas de sonegação, fraude e conluio, previstas na Lei nº 4502, de 1964.

Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964

Art . 71. **Sonegação** é toda ação ou omissão **dolosa** tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o **conhecimento por parte da autoridade fazendária**:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

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

Art . 73. **Conluio** é o ajuste **doloso** entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72. (Grifo nosso)

54. Para a configuração de tais condutas exige-se sempre o dolo, elemento subjetivo do tipo. É dizer, para haver dolo não basta o agente querer o resultado, é indispensável a vontade consciente de se praticar a conduta prevista no tipo. Nesse sentido, salienta Marco Aurélio Greco⁶:

O dolo não se configura pela simples vontade de obter um resultado ou atingir uma finalidade. À vontade é indispensável associar a consciência de realizar a conduta descrita no tipo.

Como expõe a doutrina mais moderna, o dolo corresponde ao elemento subjetivo do tipo, vale dizer, para haver dolo não se trata de querer o resultado, é indispensável que se tenha consciência e se queira a conduta definida no tipo legal.

Como expõe CEZAR ROBERTO BITENCOURT:

"Dolo é a consciência e a vontade de realização da conduta descrita em um tipo penal, ou, na expressão de Welzel, 'dolo, em sentido técnico penal, é somente a vontade de ação orientada à realização do tipo de um delito' "

Ou seja, é preciso querer a ação descrita como tipo infracional descrito na lei.

55. Na sonegação, a conduta dolosa visa *impedir ou retardar o conhecimento* pela autoridade fazendária *da ocorrência do fato gerador* da obrigação tributária principal ou das *condições pessoais de contribuinte* que possam afetar o crédito tributário. Nessa hipótese o fato gerador já ocorreu; a conduta é no sentido de encontrar meios para ocultá-lo do Fisco.

56. A sonegação é figura típica de caráter criminal, tal qual prevista no art. 1º da Lei 4.729, de 1965, e que foi englobada – derogada tacitamente – pelo conceito de crime contra a ordem tributária previsto na Lei nº 8.137, de 1990. A confirmar o caráter criminal da sonegação,

⁶ GRECO, Marco Aurélio. Planejamento Tributário. 4ª ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019, p. 278.

verifica-se que a aplicação da multa de 150% deve ser aplicada “*independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis*”, conforme previsto tanto na redação atual do §1º do art. 44 da Lei 9.430, de 1996, quanto nas redações anteriores.

57. Como observa Leandro Paulsen⁷, a sonegação, além de ensejar o lançamento do tributo com multa de ofício qualificada, implica responsabilização penal:

A diferença entre o simples inadimplemento de tributo e a sonegação, é o emprego de fraude. O inadimplemento constitui infração administrativa que não constitui crime e que tem por consequência a cobrança do tributo acrescida de multa e de juros, via execução fiscal. A sonegação, por sua vez, dá ensejo não apenas ao lançamento do tributo e de multa de ofício qualificada, como implica responsabilização penal.

58. Na fraude, a conduta dolosa visa, na primeira parte do tipo, *impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador* da obrigação tributária principal. Nessa hipótese, o fato gerador está prestes a ocorrer, mas a conduta impede ou retarda sua ocorrência.

59. A fraude contempla ainda, na segunda parte do tipo, conduta dolosa que visa *excluir ou modificar as características essenciais do fato gerador*. Nesse caso, o fato gerador já ocorreu, afinal, exclui-se ou modifica-se algo que já existe. O objetivo é alterar características essenciais do fato gerador, com vistas a evitar, reduzir ou diferir o pagamento do tributo.

60. Em relação ao conluio, para sua caracterização basta haver o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas visando qualquer dos efeitos da sonegação ou da fraude. É dizer, para que haja conluio faz-se necessário a ocorrência da fraude ou sonegação.

61. Portanto, para aplicação da multa qualificada de 150% exige-se uma conduta caracterizada por sonegação ou fraude, a qual pode ser qualificada como evidente intuito de fraudar o Fisco. Tal conduta deve ser provada, e não presumida, com documentos inidôneos, informações falsas, interposição de pessoas, declarações falsas, dentre outros. Além disso, a conduta deve estar descrita no Termo de Verificação Fiscal, de forma a permitir o contraditório e a ampla defesa⁸.

62. O CARF tem se posicionado na linha do racional exposto acima, inclusive com a edição de súmulas no sentido de que para fins de qualificação da multa não basta a simples omissão de receita ou rendimentos, faz-se necessário a comprovação de uma conduta qualificada

⁷ PAULSEN, Leandro. Crimes federais. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 361.

⁸ Cf. Ag.Reg.RE 608.426. DJe 21.10.2011: “Os princípios do contraditório e da ampla defesa aplicam-se plenamente à constituição do crédito tributário em detrimento de qualquer categoria de sujeito passivo, irrelevante sua nomenclatura legal (contribuintes, responsáveis, substitutos, devedores solidários etc.). Por outro lado, a decisão administrativa que atribui sujeição passiva por responsabilidade ou por substituição também deve ser adequadamente motivada e fundamentada, sem depender de presunções e ficções legais inadmissíveis no âmbito do Direito Público e do Direito Administrativo. Considera-se presunção inadmissível aquela que impõe ao sujeito passivo deveres probatórios ontologicamente impossíveis, irrazoáveis ou desproporcionais, bem como aquelas desprovidas de motivação idônea, isto é, que não revelem o esforço do aparato fiscal para identificar as circunstâncias legais que permitem a extensão da relação jurídica tributária.”

por evidente intuito de fraude. A propósito, veja-se a inteligência das Súmulas CARF nº 14, 25 e 34:

Súmula CARF nº 14

A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a **comprovação do evidente intuito de fraude** do sujeito passivo.

Súmula CARF nº 25

A **presunção** legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, **não autoriza a qualificação da multa de ofício**, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64. (**Vinculante**, conforme Portaria MF nº 383, de 12/07/2010, DOU de 14/07/2010)

Súmula CARF nº 34

Nos lançamentos em que se apura omissão de receita ou rendimentos, decorrente de depósitos bancários de origem não comprovada, **é cabível a qualificação da multa de ofício, quando constatada a movimentação de recursos em contas bancárias de interpostas pessoas.** (**Vinculante**, conforme Portaria MF nº 383, de 12/07/2010, DOU de 14/07/2010) (Grifos nossos)

63. No caso em análise, a autoridade fiscal qualificou a multa em razão da não contabilização de contas bancárias, contabilização irregular da conta “caixa” e apresentação de DCTF com valor inferior ao apurado. Veja-se:

Por a empresa **não ter contabilizado suas contas bancárias**, tendo a **conta Caixa uma movimentação contabilizada muito menor**, e por a mesma ter **apresentado DCTFs com valores muito menores do que o correto**, entendemos ter havido o evidente intuito de fraude, com a ocorrência em tese do crime de sonegação, o que motiva tanto a qualificação da multa quanto a elaboração de um processo de representação fiscal para fins penais.

64. O acórdão recorrido manteve a qualificação da multa ao argumento de que “*Não se trata, pois, apenas de falta de contabilização das contas bancárias por estar a interessada dela desobrigada em razão de os valores constarem na conta caixa: ao contrário, as contas não se encontravam escrituradas sequer na conta caixa, que registrava receitas a menor, essas receitas não foram informadas nas DCTF*”.

65. Oportuno lembrar que a infração imputada pela fiscalização – depósitos bancários de origem não comprovada – trata de presunção de omissão de receita, o que, em princípio, desqualifica o dolo exigido na sonegação e na fraude, caso não existam demais elementos probatórios.

66. A meu ver, a conduta da recorrente – não contabilização de contas bancárias, contabilização irregular da conta “caixa” e apresentação de DCTF com valor inferior ao apurado – tal qual descrito pela autoridade fiscal, não se qualifica como evidente intuito de fraude, mas sim como omissão de receita, na esteira das Súmulas CARF nº 14, 25 e 34, o que enseja multa de 75% e não de 150%.

67. Ante o exposto, dou provimento ao recurso voluntário para reduzir a multa qualificada de 150% para 75%.

PIS, COFINS, CSLL - reflexos

68. O valor apurado como omissão de receita deve ser considerado como base de cálculo para lançamento do PIS e da COFINS em razão de se tratar de exigências reflexas que têm por base os mesmos fatos e elementos de prova que ensejaram o lançamento do IRPJ.

69. No tocante à aplicação das regras do IRPJ à CSLL, o art. 57 da Lei nº 8.981, de 1995, estabelece aplicar-se à CSLL as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o IRPJ, veja-se:

Art. 57. Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro (Lei nº 7.689, de 1988) **as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas**, inclusive no que se refere ao disposto no art. 38, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por esta Lei. (Redação dada pela Lei nº 9.065, de 1995) (Grifo nosso)

70. Nesse sentido, o decidido quanto ao IRPJ aplica-se à CSLL em relação à tributação decorrente dos mesmos fatos e elementos de prova.

Conclusão

71. Ante o exposto, voto no sentido de conhecer do recurso voluntário e, no mérito, dar-lhe parcial provimento para reduzir a multa qualificada de 150% para 75%.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Efigênio de Freitas Júnior

Declaração de Voto

Declaração de voto - Conselheira Bárbara Melo Carneiro

A presente declaração de voto visa evidenciar os motivos pelos quais adoto entendimento diferente do que foi exposto no voto vencedor, especialmente no que diz respeito à possibilidade de aplicar a técnica do arbitramento do lucro por meio de receitas conhecidas, quando o contribuinte é optante pelo Lucro Presumido. Para fundamentar o entendimento sobre a incompatibilidade, é importante contextualizar as técnicas de apuração do imposto sobre a renda.

O art. 43 do Código Tributário Nacional (CTN), ao definir o fato gerador do imposto sobre a renda, relaciona a sua materialidade à aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda e dos proventos de qualquer natureza, sendo a base de cálculo o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis (art. 44).

Em uma análise singela, o lucro real, por ter como ponto de partida o resultado contábil, é o que melhor representa a noção constitucional de renda (art. 153, III, da CR/88), razão pela qual pode ser utilizado por qualquer pessoa jurídica. O lucro presumido, por sua vez, é uma faculdade conferida por lei (art. 13 da Lei nº 9.718/98) aos contribuintes não obrigados à apuração pelo lucro real. Trata-se de técnica simplificada de apuração da base de incidência do imposto, que busca apurar a renda tributável mediante a aplicação, sobre a receita bruta, de percentuais pré-fixados de lucratividade, variáveis de acordo com a atividade exercida.

Já o lucro arbitrado é um método excepcional de apuração da base de cálculo do imposto sobre a renda, sendo necessária sua aplicação nas hipóteses taxativamente previstas em lei, que estipula as situações em que não é possível aferir, com segurança, a renda tributável auferida pelo contribuinte.

Assim, as hipóteses que autorizam o arbitramento do lucro estão dispostas no art. 47 da Lei nº 8.981/1995⁹, sendo que as técnicas de apuração estão discriminadas no art. 16 da

⁹ Art. 47. O lucro da pessoa jurídica será arbitrado quando:

I - o contribuinte, obrigado à tributação com base no lucro real ou submetido ao regime de tributação de que trata o Decreto-Lei nº 2.397, de 1987, não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal;

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

a) identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária; ou

b) determinar o lucro real.

III - o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o livro Caixa, na hipótese de que trata o art. 45, parágrafo único;

IV - o contribuinte optar indevidamente pela tributação com base no lucro presumido;

V - o comissário ou representante da pessoa jurídica estrangeira deixar de cumprir o disposto no § 1º do art. 76 da Lei nº 3.470, de 28 de novembro de 1958;

VII - 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.

VIII - o contribuinte não escriturar ou deixar de apresentar à autoridade tributária os livros ou registros auxiliares de que trata o § 2º do art. 177 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e § 2º do art. 8º do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 1º Quando conhecida a receita bruta, o contribuinte poderá efetuar o pagamento do Imposto de Renda correspondente com base nas regras previstas nesta seção.

§ 2º Na hipótese do parágrafo anterior:

a) a apuração do Imposto de Renda com base no lucro arbitrado abrangerá todo o ano-calendário, assegurada a tributação com base no lucro real relativa aos meses não submetidos ao arbitramento, se a pessoa jurídica dispuser de escrituração exigida pela legislação comercial e fiscal que demonstre o lucro real dos períodos não abrangido por aquela modalidade de tributação, observado o disposto no § 5º do art. 37;

Lei nº 9.249/95¹⁰, art. 27 da Lei nº 9.430/96¹¹ e art. 51 da Lei nº 8.981/1995¹², a serem utilizadas de acordo com o contexto fático que enseja a utilização da sistemática do lucro arbitrado, conforme será esclarecido.

b) o imposto apurado com base no lucro real, na forma da alínea anterior, terá por vencimento o último dia útil do mês subsequente ao de encerramento do referido período.

¹⁰ Art. 16. O lucro arbitrado das pessoas jurídicas será determinado mediante a aplicação, sobre a receita bruta, quando conhecida, dos percentuais fixados no art. 15, acrescidos de vinte por cento.

Parágrafo único. No caso das instituições a que se refere o inciso III do art. 36 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, o percentual para determinação do lucro arbitrado será de quarenta e cinco por cento.

¹¹ Art. 27. O lucro arbitrado será o montante determinado pela soma das seguintes parcelas:

I - o valor resultante da aplicação dos percentuais de que trata o art. 16 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, sobre a receita bruta definida pela art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, auferida no período de apuração de que trata o art. 1o, deduzida das devoluções e vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos; e (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

II - os ganhos de capital, os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras, as demais receitas, os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pela inciso I do caput, com os respectivos valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e demais valores determinados nesta Lei, auferidos naquele mesmo período. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

§ 1º Na apuração do lucro arbitrado, quando não conhecida a receita bruta, os coeficientes de que tratam os incisos II, III e IV do art. 51 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, deverão ser multiplicados pela número de meses do período de apuração.

§ 2º Na hipótese de utilização das alternativas de cálculo previstas nos incisos V a VIII do art. 51 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, o lucro arbitrado será o valor resultante da soma dos valores apurados para cada mês do período de apuração.

§ 3º O ganho de capital nas alienações de investimentos, imobilizados e intangíveis corresponderá à diferença positiva entre o valor da alienação e o respectivo valor contábil. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

§ 4º Para fins do disposto no § 3o, poderão ser considerados no valor contábil, e na proporção deste, os respectivos valores decorrentes dos efeitos do ajuste a valor presente de que trata o inciso III do caput do art. 184 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

§ 5º Os ganhos decorrentes de avaliação de ativo ou passivo com base no valor justo não integrarão a base de cálculo do imposto, no momento em que forem apurados. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

§ 6º Para fins do disposto no inciso II do caput, os ganhos e perdas decorrentes de avaliação do ativo com base em valor justo não serão considerados como parte integrante do valor contábil. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

§ 7º O disposto no § 6º não se aplica aos ganhos que tenham sido anteriormente computados na base de cálculo do imposto. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

¹² Art. 51. O lucro arbitrado das pessoas jurídicas, quando não conhecida a receita bruta, será determinado através de procedimento de ofício, mediante a utilização de uma das seguintes alternativas de cálculo:

I - 1,5 (um inteiro e cinco décimos) do lucro real referente ao último período em que pessoa jurídica manteve escrituração de acordo com as leis comerciais e fiscais, atualizado monetariamente;

II - 0,04 (quatro centésimos) da soma dos valores do ativo circulante, realizável a longo prazo e permanente, existentes no último balanço patrimonial conhecido, atualizado monetariamente;

III - 0,07 (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, atualizado monetariamente;

IV - 0,05 (cinco centésimos) do valor do patrimônio líquido constante do último balanço patrimonial conhecido, atualizado monetariamente;

V - 0,4 (quatro décimos) do valor das compras de mercadorias efetuadas no mês;

VI - 0,4 (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 - 0,8 (oito décimos) da soma dos valores devidos no mês a empregados;

VIII - 0,9 (nove décimos) do valor mensal do aluguel devido.

Da análise dos dispositivos que tratam do tema, verifica-se que a autorização para o arbitramento do lucro pela autoridade administrativa alcança os casos em que a contabilidade do contribuinte revelar indícios de fraude, for imprestável para a apuração da renda tributável, ou ainda nos casos em que o contribuinte deixar de apresentá-la.

Isso é, sendo o resultado contábil o ponto de partida da apuração da renda tributável, caso esse não seja evidenciado pelo contribuinte, há de se apurar a base de cálculo por meio de métodos alternativos e subsidiários definidos em lei. Conforme leciona Alberto Xavier, o arbitramento do lucro é um processo de adaptação progressiva à realidade:¹³

[...] num primeiro momento tenta aplicar-se a base de cálculo principal ou de primeiro grau – que é o lucro real, demonstrado face à escrituração do contribuinte; num segundo momento, demonstrada a impossibilidade da sua apuração pela escrituração do contribuinte, a lei determina a substituição da base de cálculo principal por uma base de cálculo subsidiária, ainda definida em lei e que é um percentual da receita bruta: num terceiro momento, demonstrada a impossibilidade de apuração da própria base de cálculo subsidiária – a receita bruta – a lei admite, ainda e também a título subsidiário, uma livre atividade administrativa instrutória baseada em métodos indiciários de caráter alternativo.

Destaca-se que essa situação advém da própria impossibilidade de mensurar os aspectos quantitativos anteriores a essa grandeza, ou seja, dos componentes da operação algébrica da qual resulta o “lucro” (real ou presumido), como a própria receita auferida pelo contribuinte, ou então as despesas que seriam dela deduzidas para se chegar ao resultado contábil e, ainda, os valores a serem excluídos e/ou adicionados a esse resultado para apuração do lucro real.

Assim, diante da impossibilidade de apuração da base de cálculo do imposto quando se está diante de uma das situações previstas no art. 47 da Lei nº 8.981/95, autoriza-se a autoridade administrativa a substituir a prova direta (valores escriturados nos livros fiscais) pela prova indiciária.

Feitos esses esclarecimentos, o arbitramento do lucro consiste em metodologia de apuração da renda tributável, de modo que a sua aplicação não subsiste, por óbvio, quando a Fiscalização consegue encontrar a renda tributável do contribuinte. Desse modo, o arbitramento

§ 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.

§ 2º Para os efeitos da aplicação do disposto no inciso I, quando o lucro real for decorrente de período-base anual, o valor que servirá de base ao arbitramento será proporcional ao número de meses do período-base considerado.

§ 3º Para cálculo da atualização monetária a que se referem os incisos deste artigo, serão adotados os índices utilizados para fins de correção monetária das demonstrações financeiras, tomando-se como termo inicial a data do encerramento do período-base utilizado, e, como termo final, o mês a que se referir o arbitramento.

§ 4º Nas alternativas previstas nos incisos V e VI do caput, as compras serão consideradas pelos valores totais das operações, devendo ser incluídos os valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso III do art. 184 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976.

¹³ XAVIER, Alberto. Do lançamento, teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 129.

do lucro não consiste em penalidade, ainda que a sua aplicação decorra da ausência ou da imprestabilidade da escrita contábil do sujeito passivo. Assim leciona Bulhões Pedreira (1979, p. 873):¹⁴

A determinação do lucro mediante arbitramento não é penalidade imposta pelo descumprimento das obrigações acessórias: é instrumento que a lei assegura à autoridade tributária para que, na falta das informações indispensáveis à determinação do lucro real ou presumido, possa fixar a base de cálculo do imposto.

A lei estabelece critérios a serem observados pela autoridade tributária na fixação do montante do lucro arbitrado, que devem ser aplicados com o objetivo de fixar a base de cálculo – tanto quanto possível – aproximadamente no mesmo montante que seria o lucro real ou presumido.

Nesse sentido, é cediço na doutrina e jurisprudência que o arbitramento é medida extrema e, por isso, somente deve ser utilizado para a apuração do resultado quando não for possível encontrar a renda auferida pela pessoa jurídica. Sobre esse assunto, destacam-se as lições de Coelho e Derzi (1997, p. 354),¹⁵ para quem o arbitramento é uma simples técnica de viabilizar o lançamento, aplicável quando a apuração da renda não for possível pelos meios usuais em face da inexistência ou imprestabilidade de documentos fiscais.

O objetivo é, portanto, sempre apurar o lucro tributável, tendo em mira o princípio da capacidade contributiva do sujeito passivo, sendo que em algumas situações excepcionais e taxativas é necessário adotar o arbitramento como técnica de quantificação da base de cálculo do imposto. Nesse sentido são as lições de Coelho e Derzi (1997, p. 354):¹⁶

O arbitramento é remédio que viabiliza o lançamento, em face da inexistência de documentos ou da imprestabilidade dos documentos e dados fornecidos pelo próprio contribuinte ou por terceiro legalmente obrigado a informar. **Não é critério alternativo de presunção de fatos jurídicos ou de base de cálculo**, que possa ser utilizado quando o contribuinte mantenha escrita (mesma falha, porém retificável) ou documentação e seja correto em suas informações. **Ao contrário. A Constituição Federal, no art. 145, §1º, obriga à tributação de acordo com a capacidade econômica do sujeito passivo, segundo o princípio da realidade.**

Nesse sentido, Ferragut (2005, p. 270)¹⁷ ressalta a necessidade de manutenção da base de cálculo originária, a não ser que a dimensão do critério material da regra-matriz não seja apurável em virtude da inexistência de documentos fiscais hábeis a mensurá-la. Dessa forma, o arbitramento é sempre uma medida excepcional:

¹⁴ PEDREIRA, José Luiz Bulhões. Imposto sobre a renda: pessoas jurídicas. 2v. Rio de Janeiro: Justec, 1979, p. 873.

¹⁵ COELHO, Sacha Calmon Navarro; DERZI, Misabel de Abreu Machado. Direito Tributário Aplicado. Estudos e Pareceres, 1997, p. 354.

¹⁶ Ob. cit., p. 354.

¹⁷ FERRAGUT, Maria Rita. Presunções no Direito Tributário. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 270.

[...] o arbitramento é dotado de caráter excepcional, e só deve ser exercido em casos extremos, já que a base de cálculo originária é a que deve ser utilizada por ser a prevista na regra-matriz de incidência tributária e por guardar, a princípio, relação direta com as riquezas constitucionalmente previstas.

Ratifica-se, desse modo, que se trata de técnica de apuração da base de cálculo do tributo sobre a renda, quando a autoridade administrativa não possui meios de auferi-la através da contabilidade do contribuinte.

Pois bem. Feitos esses esclarecimentos e fixadas as premissas acima, cabe destacar que as hipóteses que autorizam a aplicação do arbitramento como meio para quantificação da base de cálculo do imposto sobre a renda podem ser divididas em duas categorias, em razão da identificação da situação fática que permeia cada uma delas, quais sejam: (i) quando a receita bruta não é conhecida e (ii) quando a receita bruta é conhecida.

Na primeira situação, no caso de não ser possível aferir nem mesmo a receita da pessoa jurídica, ou seja, quando ela não for conhecida, aplicam-se um dos métodos singulares de arbitramento previstos no art. 51 da Lei nº 8.981/1995, como, por exemplo, o arbitramento do lucro com base no valor do patrimônio líquido, ou então da soma dos valores do ativo circulante, realizável a longo prazo e permanente, existentes no último balanço patrimonial conhecido, atualizado monetariamente.

Assim, nos casos em que a receita bruta é desconhecida, o lucro arbitrado será determinado por meio de procedimento de ofício com a utilização dos índices previstos no art. 51 da Lei nº 8.981/95 (como, por exemplo: 1,5 do lucro real referente ao último período de apuração; 0,7 sobre o valor do capital da sociedade; 0,5 do valor do patrimônio líquido do último balanço conhecido, etc.). Ressalte-se que essas são medidas mais extremas quando se diz do arbitramento do lucro, uma vez que ele será aferido tendo como base grandezas que não possuem relação com a receita bruta, eis que essa é desconhecida.

Por outro lado, quando a receita bruta for conhecida, mas não for possível identificar os outros elementos da equação matemática que permitam aferir a renda tributável (como as despesas dedutíveis e os valores a serem adicionados e/ou excluídos para se chegar ao lucro real), a legislação determina como técnica de arbitramento do lucro a aplicação dos percentuais estabelecidos para apuração do lucro presumido, acrescido de 20% (art. 16 da Lei nº 9.249/95).

Destaca-se que essa sistemática será adotada apenas nas hipóteses em que não for possível aferir o lucro real do sujeito passivo. Isto é, não se admite a sua aplicação quando o contribuinte fez a opção, anteriormente à data do lançamento, pela tributação com base no lucro presumido, desde que, por óbvio, não estivesse impedido de fazê-lo.

O referido texto, em uma leitura isolada, poderia instigar a conclusão no sentido de que essa hipótese de arbitramento, quando a receita bruta é conhecida, poderia ser aplicada indistintamente, tanto para os casos de contribuintes tributados com base no lucro real, quanto para aqueles que tivessem feito a opção pelo lucro presumido. Não é essa a interpretação que se extrai da norma, principalmente ao analisá-la conjuntamente os demais dispositivos que tratam

do tema, bem como àqueles que definem o aspecto material do imposto sobre a renda, em uma interpretação sistêmica.

Explica-se: sendo o lucro presumido a opção adotada pelo contribuinte no período fiscalizado, bem como sendo conhecida a sua receita, não há necessidade de se recorrer ao método excepcional para quantificação da base de cálculo do imposto, uma vez que, se a receita bruta é conhecida, é possível apurar a base tributável. Ou seja: para cálculo do lucro presumido basta o conhecimento da receita bruta auferida pelo contribuinte e da atividade econômica que ele exerce. Dessa forma, sendo essas informações conhecidas, descabe a utilização de critérios de arbitramento para se chegar à renda tributável naquele caso.

Em outras palavras, se o arbitramento do lucro é medida excepcional em que se almeja viabilizar o lançamento, já que as informações prestadas pelo contribuinte não são suficientes, nas situações em que a autoridade administrativa possua as informações necessárias e suficientes para o cálculo da base presumida, não há motivos que justificariam a opção por determinar a base de cálculo pelo método arbitrado. Da mesma forma, no caso de contribuinte tributado pelo lucro real, se a Fiscalização conseguir recompor a base tributável, carece de fundamento a utilização da técnica do arbitramento.

Nesse sentido ensinam-nos Coelho e Derzi (1997, p. 354)¹⁸, para quem o arbitramento **NÃO** é uma modalidade alternativa de lançamento e, desse modo, não pode ser utilizado quando o contribuinte mantenha a escrita contábil que contenha as informações necessárias para apuração do lucro tributável (real ou presumido), ainda que falha a escrituração, porém retificável.

A interpretação em sentido contrário evidenciaria a utilização da técnica de arbitramento como penalidade e não como técnica de lançamento para se obter a base tributável. Sendo assim, esse entendimento violaria a própria definição de tributo pelo art. 3º do CTN, qual seja, “prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, **que não constitua sanção de ato ilícito**, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

A norma que autoriza o arbitramento do lucro tem como premissa a impossibilidade de a autoridade administrativa apurar a renda tributável do contribuinte (lucro real ou presumido), em razão da ausência ou imprestabilidade da sua escrita contábil, conforme delineado anteriormente. Sendo possível a apuração da renda tributável por meio da reconstituição do lucro real ou do lucro presumido, desaparece a premissa que desencadearia a aplicação do método excepcional para quantificação da base de cálculo do imposto, eis que a realidade da base tributável se impõe.

Ademais, o descumprimento do dever de manter em ordem as obrigações acessórias pode desencadear a aplicação das multas isoladas, não constituindo, entretanto, fundamento autônomo para aplicação de método substitutivo de apuração da renda tributável. Nesse sentido, o próprio art. 611 do Decreto nº 9.580/18 dispõe expressamente que “o arbitramento do lucro não exclui a aplicação das penalidades cabíveis”. Trata-se de mera decorrência lógica dos dispositivos legais que regulamentam a matéria, já que o arbitramento do

¹⁸ Ob. cit., p. 354.

lucro não se confunde com a imposição de penalidade em razão do descumprimento de obrigações acessórias.

Ora, sendo conhecida a receita bruta, determina-se a renda tributável presumida e, conseqüentemente, o imposto sobre a renda devido à Administração Fazendária, para fins de lançamento. Assim, a majoração de 20% sobre uma base de cálculo constituída conforme a norma original do tributo, pelo simples fato de o contribuinte ter deixado de escriturar ou apresentar os livros e registros auxiliares, implicaria a exigência de IRPJ com base majorada como penalidade por descumprimento de um dever instrumental. Não se pode confundir arbitramento com arbitrariedade.¹⁹

Dessa forma, conclui-se pela impossibilidade da aplicação da base arbitrada quando a receita bruta é conhecida nos casos de contribuinte optante pelo lucro presumido. A interpretação em sentido contrário implicaria subversão da lógica do arbitramento da base de cálculo do imposto de renda e do próprio conceito de tributo definido pelo art. 3º do CTN.

Não é demais lembrar que a interpretação do texto legal não deve se restringir à análise sintática dos dispositivos, já que para extração da norma é necessário compreender a relação entre elas bem como a intenção, os efeitos e os bens jurídicos a que elas fazem referência, conforme evidencia Ávila²⁰ (p. 189):

[...] a interpretação não pode ser feita por meio de mera identificação da função gramatical e lógica dos vocábulos ou da estrutura sintática das disposições legais. São necessárias conjecturas a respeito da relação entre as normas e as intenções, os efeitos, os fins e os bens jurídicos a que elas fazem referência.

Nesse sentido, Carvalho (2011, p. 196)²¹ evidencia a necessidade de conjugar os textos legais para que se extraia o sentido das normas:

[...] interpretar o direito é conhecê-lo, atribuindo valores aos símbolos, isto é, adjudicando-lhes significações e, por meio dessas, fazer referência aos objetos do mundo [...]. A interpretação pressupõe o trabalho penoso de enfrentar o percurso gerador de sentido, fazendo com que o texto possa dialogar com outros textos, no caminho da intertextualidade, onde se instala a conversação das mensagens com outras mensagens, passadas, presentes e futuras, numa trajetória sem fim, expressão da inesgotabilidade.

Dito isso, a partir de uma interpretação sistêmica, na qual se considera o conceito de renda previsto constitucionalmente e delineado pelo art. 43 do CTN, bem como o caráter não

¹⁹ MARTINS, Ives Gandra; MURGEL, Maria Inês Murgel. Base de Cálculo do Lucro Arbitrado para Apuração do IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro – A Forma Jurídica para calculá-la. Revista Dialética de Direito Tributário nº 193, P. 173- 187.

²⁰ ÁVILA, Humberto. Função da Ciência do Direito Tributário: do Formalismo Epistemológico ao Estruturalismo Argumentativo. Revista do Direito Tributário Atual (29), 181-204.

²¹ CARVALHO. Paulo de Barros. Direito Tributário Linguagem e Método. 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 196.

sancionador do tributo (art. 3º do CTN) e a função precípua do lucro arbitrado (art. 47 da Lei nº 8.981/95), sendo esse definido como técnica de apuração da base de cálculo, outra interpretação não há senão aquela que afasta a aplicação do arbitramento do lucro nos casos de pessoas jurídicas com apuração do IR pelo lucro presumido, quando conhecida a sua receita bruta.

Finalmente, ressalta-se que esse entendimento não significa a impossibilidade de aplicar a metodologia de arbitramento do lucro para se apurar a base de cálculo no caso de o contribuinte ser optante pelo lucro presumido. A questão que se coloca no presente voto é que para se arbitrar a base de cálculo de contribuinte que apure seus tributos pela metodologia presumida é necessário que a receita bruta seja desconhecida. Apenas assim afasta-se a metodologia primária e aplica-se a substitutiva.

Por todo o exposto, voto no sentido de dar provimento ao Recurso Voluntário, para cancelar o lançamento consubstanciado no Auto de Infração, já que incorreu em erro material com relação à técnica de lançamento elegida para apuração do crédito tributário ora exigido.

(documento assinado digitalmente)

Bárbara Melo Carneiro