



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Mfaa-7

Processo nº : 10909.003447/2004-01  
Recurso nº : 145815  
Matéria : IRPJ – Exs.: 2000 a 2002  
Recorrente : GRANACON SUL CONSTRUÇÕES CIVIS LTDA  
Recorrida : 3ª TURMA/DRJ-FLORIANÓPOLIS/SC  
Sessão de : 26 DE ABRIL DE 2006  
Acórdão nº : 107-08.529

IRPJ - ALTERAÇÃO DA SISTEMÁTICA DO LUCRO REAL PARA A DO LUCRO PRESUMIDO A DESTEMPO - IMPOSSIBILIDADE - A apuração do imposto de renda pelo lucro real é a regra. Não se pode admitir a alteração da sistemática de tributação, ainda mais quando o imposto não tenha sido pago por nenhuma das modalidades e a retificação com esse objetivo foi intentada quando os fatos já estavam sendo apurados pelo fisco.

IRPJ - CUSTOS ORÇADOS - OPÇÃO DO CONTRIBUINTE - O trabalho fiscal se baseou em resultados declarados, sob ação fiscal, pelo próprio contribuinte. Não pode ser acolhido, agora, pleito de consideração de custo orçado na atividade imobiliária, pois essa é uma opção do contribuinte que deveria ter sido exercida a tempo.

CONDUTA DOLOSA - TIPIFICAÇÃO - Manter e movimentar conta bancária em nome de interpresa pessoa, além de auferir receitas e resultados tributáveis sonegando-os, mediante expediente consistente em apresentar à administração tributária Declarações “zeradas”, são condutas que se subsumem perfeitamente à figura típica da sonegação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por GRANACON SUL CONSTRUÇÕES CIVIS LTDA.

ACORDAM os Membros da Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, NEGAR, provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Acórdão nº : 10909.003447/2004-01  
Acórdão nº : 107-08.529

*Marcos Vinícius Neder de Lima*  
MARCOS VINÍCIUS NEDER DE LIMA  
PRESIDENTE

*Luiz Martins Valero*  
LUIZ MARTINS VALERO  
RELATOR

FORMALIZADO EM: 05 JUN 2006

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: NATANAEL MARTINS, ALBERTINA SILVA SANTOS DE LIMA, SELMA FONTES CIMINELLI (Suplente Convocada), RENATA SUCUPIRA DUARTE, NILTON PÊSS e CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES. Ausente, justificadamente, o Conselheiro Hugo Correia Sotero.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10909.003447/2004-01  
Acórdão nº : 107-08.529

Recurso nº : 145815  
Recorrente : GRANACON SUL CONSTRUÇÕES CIVIS LTDA

### RELATÓRIO

Contra o sujeito passivo nos autos qualificado, fora lavrado Auto de Infração de Fls. 283/304 para formalização e cobrança de crédito tributário relativo ao Imposto de Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ, devido nos anos calendário de 1999 a 2001, 4º trimestre de 2002 e ano calendário de 2003, totalizando a época R\$ 1.406.564,25 inclusos juros de mora e multa de ofício aplicada ora no percentual de 75% ora em 150%.

Tal Auto de Infração tivera como base fática no período de 03/99 a 12/00 a constatação de falta de recolhimento do imposto declarado. Quanto ao período observado entre 03/01 e 12/03, a exigência fiscal fora sustentada na constatação, em procedimento de verificações obrigatórias, de divergências entre os valores declarados e os constantes de sua escrituração.

A título de enquadramento legal foram apontados pelo autuante os seguintes dispositivos:

**Período 03/99 a 12/00** – artigos 56, § 4º e 97 da Lei nº 8.981/99; artigo 1º da Lei nº 9.065/95; artigos 841, I e IV, 856 e 858 do RIR/99; artigo 3º da Lei nº 9.430/96.

**Período 03/01 a 12/01** – artigos 247 e 841 do RIR/99.

**Período 12/02 a 12/04** – artigos 224, 518, 519 e 841, III, do RIR/99.

Registre-se que no período compreendido entre 03/99 e 12/00, a fiscalização constatara movimentação financeira em conta bancária de interposta pessoa (funcionária da autuada), cujos valores foram inseridos na contabilidade da fiscalizada após o início procedimento de ofício. Tendo em vista tal conduta fora



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10909.003447/2004-01  
Acórdão nº : 107-08.529

aplicada multa qualificada, bem como fora formalizada Representação Fiscal para Fins Penais a este processo apensada.

Descontente com a exigência da qual tomara ciência em 10/12/04, a contribuinte oferecera em 10/01/05 Impugnação de Fls. 317/324, onde se defende da seguinte maneira:

- Inicialmente, informou que fora intimada para retificar suas declarações DIPJ e DCTF de lucro presumido para lucro real, haja vista a declaração primitiva ter sido apresentada na sistemática do lucro real. Contudo, alegou que nos autos não existe opção definida, uma vez que o próprio autuante afirmara durante a ação fiscal que “todas as declarações primitivas foram entregues zeradas”.
- Em seu entendimento, a afirmação acima transcrita admite a livre opção da contribuinte, consoante a Lei nº 9.430/96.
- Proseguiu afirmando que a fiscalização impusera arbitrariamente a forma de pagamento, sendo certo que o agente fiscal informara não restar outra opção à contribuinte, podendo, esta, incorrer em grave penalidade fiscal. Ademais, a referida imposição não encontra amparo na legislação que rege a matéria, tendo a interessada, ao atender a determinação fiscal, suportado graves prejuízos ao fim dos trabalhos fiscais.
- Asseverou que a Lei nº 9.430/96 rege a forma de apuração do Imposto de Renda, facultando ao contribuinte optar pelo lucro real ou presumido, sendo a opção irretratável para todo o ano calendário.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10909.003447/2004-01  
Acórdão nº : 107-08.529

- Entendeu que a legislação não deixa dúvidas, que é forma de pagamento que determina a forma de apuração e não a forma de declaração. Reforçou seu entendimento ressaltando que ao apresentar as declarações iniciais zeradas não fizera opção por nenhuma das formas regimentais de tal sorte que a opção fora adiada para a data do pagamento. No mesmo sentido, alegou que a declaração retificadora é a que determina a opção do contribuinte pelo lucro real ou lucro presumido.
- Insurgiu-se contra a exigência da multa agravada no percentual de 150%, aduzindo que esta somente se justifica quando verificadas as situações descritas na Lei, descabendo presunções.
- Ainda quanto a penalidade agravada, considerou-a inaplicável; a uma porque a autuada apresentara todas as informações constantes em sua escrituração contábil e fiscal; a duas porque a ação fiscal incidente transcorrerá em desfavor de Flávia F. Boos e não da interessada.
- Aduziu que não houvera qualquer omissão por parte da defendant, tampouco restara comprovado nos autos o evidente intuito de fraude que sustenta a multa agravada.
- Pugnou pela nulidade da autuação e consequente concessão de permissão para que a contribuinte se utilize da sistemática do lucro presumido, a fim de ajustar a sua contabilidade. Sustenta tal pleito no fato do agente fiscal ter obrigado a empresa a declarar seu tributo sob o píloto da sistemática do lucro real. Reputou a conduta do autuante como cerceamento de defesa, fato que ensejaria a argüida nulidade.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10909.003447/2004-01  
Acórdão nº : 107-08.529

- Por fim, requereu pelo cancelamento do Auto de Infração, e subsidiariamente pela redução da multa e pela apuração na modalidade do lucro presumido, procedendo, acaso necessário nova autuação.

Apreciada pela 3<sup>a</sup> Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Florianópolis – SC, em sessão de 18/02/05, a relatada impugnação restara plenamente infrutífera, uma vez que a referida Turma, ao acompanhar o voto do Relator decidiu por manter a totalidade da exigência anteriormente imposta. Materializaram a decisão no Acórdão DRJ/FNS nº 5.588, onde sustentaram assim seu entendimento:

- De início, informaram que o litígio objeto deste processo não versara sobre o lançamento correspondente ao 4º trimestre de 2002 e ano calendário de 2003.
- Classificaram como correto o procedimento adotado pelo fiscal quando este se recusara em aceitar a troca da forma de apuração do imposto no momento da apresentação das declarações retificadoras relativas ao período 1999/2001.
- Ressaltaram que o fato da recorrente entregar as DIPJ sem informações de valores em branco ou zeradas não altera a opção inicial feita pela interessada, no caso, o lucro real. Ademais, invocando os arts. 1º, 2º e 3º da Lei nº 9.430/96, afirmaram que nos casos onde a pessoa jurídica opta pela sistemática do lucro real, a apuração do IRPJ e da CSLL pode ser anual ou trimestral, no entanto, em ambos os casos é irretratável.
- Reputaram equivocada a tese da autuada, quando esta alegara que “a forma de pagamento determina a forma de apuração”. Ainda, mencionaram trecho da impugnação onde a defendant alegou ter



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10909.003447/2004-01  
Acórdão nº : 107-08.529

- apresentado "declarações iniciais negativas em lucro real zero", razão pela qual entenderam que a contribuinte, ao contrário do que afirma, havia sim optado anteriormente pela tributação com base no lucro real.
- Explicaram que a contribuinte, ao optar pela tributação sobre o lucro real, ainda que não obrigada, deveria, nos anos calendários 1999 e 2001, efetuar os pagamentos mensais de IRPJ e CSLL por estimativa, uma vez que optante pela apuração anual. No ano calendário 2000 os pagamentos deveriam ser executados trimestralmente, sendo este o período de apuração. Todavia, a contribuinte não fez tais recolhimentos, mesmo conhecendo o devido, entregando as declarações retificadoras somente durante o curso da ação fiscal.
  - Destacaram que a autoridade fiscal ao se recusar a receber as declarações onde fora alterada a forma de apuração, possibilitou a interessada entregar as declarações pelo lucro real, esta, contudo, não se manifestara na ocasião. Desta forma, se convenceram que não houvera imposição arbitrária, tampouco cerceamento de defesa, agindo o fiscal conforme determina a lei.
  - Mantiveram a exigência da multa qualificada, tendo em vista que as acusações constantes do relatório fiscal não foram contestadas, assim como contestados não foram os valores considerados para o lançamento da multa agravada, constantes na tabela de Fls. 280/281. diante disso, concluíram que a conduta da defendant se subsume a hipótese do artigo 44, II, da Lei nº 9.430/96, qual seja, o agravamento da multa de ofício baseado no evidente intuito de fraude.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10909.003447/2004-01

Acórdão nº : 107-08.529

Inconformada com o teor desfavorável do relatado Acórdão, do qual conhecerá em 24/03/05, Fl. 351, recorre a este Primeiro Conselho através do Recurso Voluntário de Fls. 354/366, interposto em 26/04/05.

- Inicia seu arrazoado afirmando que a recorrente em virtude de suas atividades possui forma diferenciada de apuração de resultados, sendo que tal forma diferenciada não fora respeitada de maneira a atender as disposições legais que amparam a contribuinte. Neste sentido, transcreve os artigos 250, 412 e 413, todos do Decreto 3.000/99, a Instrução Normativa RF nº 84, item 9.4, bem como uma grande quantidade de julgados prolatados na esfera administrativa, com os quais procura reforçar seus argumentos.
- Manifesta sua discordância com o Voto de 1ª instância, alegando que este se contradiz quando expressa a aceitação da empresa na parte em que fora autuada.
- Afirma ainda que o fato da empresa ter utilizado uma 3ª pessoa para movimentar uma conta bancária fora um fato isolado, sendo que fora devidamente comprovado pelo autuante que determinada conduta não significara desvio de faturamento, especialmente pelo fato de toda a referida movimentação ter sido relatada pela recorrente tanto em sua escrita contábil quanto na defesa de 1ª instância.
- Alega que sofrera “pressão de tempo e de intimação”, e que isto a efetuar a ratificação das declarações no regime de tributação com base no lucro presumido, e posteriormente, pelo lucro real, tudo embasado por uma contabilidade cuja apuração de resultados continha valores irreais ou incompletos.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10909.003447/2004-01

Acórdão nº : 107-08.529

- Ressalta que possuía os controles completos de custos orçados, os quais acosta aos autos neste momento processual, asseverando que deixara de computar tais valores em seus resultados, alterando a realidade da lucratividade da empresa, tudo isto para atender as solicitações do agente fiscal, as quais taxa de absurdas.
- Atenta para a falta de coerência na escrituração acostada, onde se apresentam demonstrativos que revelam tamanha disparidade da realidade dos fatos.
- Como exemplo, apresenta o resultado do 1º trimestre de 1999, assim discriminado:
  - Recebimentos parciais de unidades vendidas 655.313,32.
  - Deduções de vendas das unidades vendidas 10.318,45.
  - Lucro bruto das unidades vendidas 644.994,93.
- Aduz que fora intimada a apresentar, como apresentados foram, o Livro de Apuração do Lucro Real – LALUR e os mapas de custos orçados, que uma vez não analisados pela fiscalização, resultaram em erro de apuração para a base de cálculo do Imposto de Renda e outros tributos.
- Assevera que resta evidente que a tributação incidiu sobre base de cálculo indevida, conforme demonstrado na documentação acostada ao presente recurso.
- Entende que o ônus da prova fora inteiramente oferecido, posto que fora sugerida a revisão documental relativa aos argumentos ,conduta ignorada pelo auditor fiscal.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10909.003447/2004-01

Acórdão nº : 107-08.529

- Por derradeiro requer a improcedência do Auto de Infração e sua consequente extinção, e subsidiariamente, a correção dos erros apontados, e ainda, a título de exaurimento, pela revisão documental baseada nas alegações dispensadas.

É o Relatório.

A handwritten signature in black ink, appearing to read "HENRIQUE GÓES".



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10909.003447/2004-01  
Acórdão nº : 107-08.529

V O T O

Conselheiro - LUIZ MARTINS VALERO, Relator

Recurso tempestivo e que atende os demais requisitos legais. Dele  
conheço.

Para bem situar o cerne do litígio, peço licença para resumir os fatos  
em linguagem coloquial.

Enquanto a fiscalização se desenrolava na pessoa física de Flávia  
Fernandes Boos, CPF 802.898.009-00, a ora recorrente, Granacon, apressou-se em  
reconhecer receita até então omitida, em decorrência de movimentação bancária, nos  
anos-calendário de 1999 e 2000, à margem da escrituração que era efetuada sob seu  
comando na conta corrente bancária da pessoa física sob ação fiscal.

Mas havia um empecilho: a Granacon vinha apresentando Declarações  
que, embora pelo lucro real, eram entregues à administração tributária “zeradas”, “em  
branco”. A solução engendrada pela empresa foi a retificação das declarações DIPJ e  
DCTF, não só para incluir a receita omitida, mas para informar e declarar o imposto e a  
contribuição social como calculados pela sistemática do lucro presumido.

Quando o fisco “chegou” à pessoa jurídica encontrou a situação  
consolidada, intimando-a nesses termos:

*“01 - Em 03/03/2004 o contribuinte retificou suas DIPJ e DCTF dos  
anos de 1999 a 2002, sendo que de 1999 a 2001 alterou a opção de  
tributação do Lucro Real para Lucro Presumido. Considerando a  
legislação abaixo transcrita, INTIMAMOS O CONTRIBUINTE a  
retificar as DIPJ e DCTF de 1999 a 2001 para o Lucro Real. Esta  
intimação tem por finalidade oportunizar ao contribuinte para que  
apresente seus custos e possa apurar o lucro real nos períodos.”*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10909.003447/2004-01  
Acórdão nº : 107-08.529

Ou seja, a fiscalização considerou que a pessoa jurídica já havia adotado o lucro real como sistemática de tributação para aqueles anos-calendário, não sendo permitida a mudança de opção após a entrega das Declarações.

Em atendimento à intimação, a fiscalizada retificou novamente suas declarações daqueles anos-calendário, com apuração do lucro real. Retificou também as DCTF para incluir os tributos e contribuições, recalculados em função das receitas omitidas e da volta à sistemática de tributação pelo lucro real manifestada quando da apresentação das Declarações originais.

Com base nas Declarações retificadas, a fiscalização exigiu, de ofício, os tributos e contribuições apurados que não haviam sido confessados originalmente.

Como as receitas omitidas, oriundas da movimentação bancária nos anos-calendário de 1999 e 2000, agora reconhecidas, representavam 32,53% e 37,63% da receita total declarada pela pessoa jurídica (fls. 312), do montante lançado de ofício, o valor decorrente da aplicação daqueles percentuais foi exigido com multa qualificada de 150% (cento e cinqüenta por cento).

Para os demais anos-calendário, 2001, 2002 e 2003, o lançamento de ofício restringe-se aos tributos e contribuições confessados sob ação fiscal, com multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento).

Para a solução do litígio, duas questões básicas devem ser respondidas:

1) O início da ação fiscal contra a pessoa física de Flávia Fernandes Boos, excluiu a espontaneidade da recorrente GRANACON ?;

2) Poderia a recorrente retificar as Declarações originais apresentadas "em branco" pelo Lucro Real para o Lucro Presumido?



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10909.003447/2004-01  
Acórdão nº : 107-08.529

Dispõe o art. 7º do Decreto nº 70.235/72 que regula o Processo Administrativo Fiscal:

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

*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.*

*(...)*

Das lições de Celso Antônio Bandeira de Mello do seu clássico "Curso de Direito Administrativo", procedimento é uma sucessão itinerária e encadeada de atos administrativos que tendem todos a um resultado final e conclusivo. Ou seja, uma seqüência de atos conectados entre si, isto é, armados em uma ordenada sucessão visando a um ato derradeiro.

Ora, quando a ação fiscal foi redirecionada para a pessoa jurídica, verdadeira titular da movimentação bancária, o procedimento fiscal não se esgotou, pelo contrário prosseguiu visando ao "resultado final conclusivo" nas palavras do mestre citado.

Ademais, a ação fiscal tem por objeto o fato em investigação - no caso as contas bancárias - e não a pessoa fiscalizada. Portanto, a resposta à primeira indagação é positiva. Quando da primeira tentativa de retificação das Declarações originais, apresentadas "zeradas", repita-se, a recorrente não gozava mais da espontaneidade.

Para responder à segunda indagação é preciso transcrever os dispositivos da Lei nº 9.430/96 aplicáveis ao caso em tela, com destaque inseridos:



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10909.003447/2004-01  
Acórdão nº : 107-08.529

**CAPÍTULO I**  
**IMPOSTO DE RENDA - PESSOA JURÍDICA**

**Seção I**  
**Apuração da Base de Cálculo**

*Período de Apuração Trimestral*

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

(...)

*Pagamento por Estimativa*

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

(...)

**§ 3º** A pessoa jurídica que optar pelo pagamento do imposto na forma deste artigo deverá apurar o lucro real em 31 de dezembro de cada ano, exceto nas hipóteses de que tratam os §§ 1º e 2º do artigo anterior.

(...)

**Seção II**  
**Pagamento do Imposto**

*Escolha da Forma de Pagamento*

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

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

(...)

*Imposto Correspondente a Período Trimestral*

**Art. 5º** O imposto de renda devido, apurado na forma do art. 1º, será pago em quota única, até o último dia útil do mês subsequente ao do encerramento do período de apuração.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10909.003447/2004-01  
Acórdão nº : 107-08.529  
(...)

*Pagamento por Estimativa*

*Art. 6º O imposto devido, apurado na forma do art. 2º, deverá ser pago até o último dia útil do mês subsequente àquele a que se referir.*

*§ 1º O saldo do imposto apurado em 31 de dezembro será:*

*I - pago em quota única, até o último dia útil do mês de março do ano subsequente, se positivo, observado o disposto no § 2º;*

*II - compensado com o imposto a ser pago a partir do mês de abril do ano subsequente, se negativo, assegurada a alternativa de requerer, após a entrega da declaração de rendimentos, a restituição do montante pago a maior.*

(...)



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10909.003447/2004-01  
Acórdão nº : 107-08.529  
)

**Seção VI**  
**Lucro Presumido**

*Determinação*

**Art. 25.** *O lucro presumido será o montante determinado pela soma das seguintes parcelas:*

*I - o valor resultante da aplicação dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, sobre a receita bruta definida pelo art. 31 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, auferida no período de apuração de que trata o art. 1º desta Lei;*

*II - os ganhos de capital, os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras, as demais receitas e os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pelo inciso anterior e demais valores determinados nesta Lei, auferidos naquele mesmo período.*

*Opção*

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

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

*(...)*

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

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

*(...)*

**Seção V**  
**Normas sobre o Lançamento de Tributos e Contribuições**

*Auto de Infração Sem Tributo*

**Art. 43.** *Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10909.003447/2004-01  
Acórdão nº : 107-08.529

*Parágrafo único. Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.*

*Multas de Lançamento de Ofício*

*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, 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 cinqüenta 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.*

Os artigos citados da Lei nº 4.502 de 30.12.1964, têm a seguinte redação:

*"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, ou 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 artigos 71 e 72."*

*§ 1º As multas de que trata este artigo serão exigidas:*

*I - juntamente com o tributo ou a contribuição, quando não houverem sido anteriormente pagos;*

*(...)*

*IV - isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10909.003447/2004-01  
Acórdão nº : 107-08.529

*prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente;*

*V - REVOGADO.*

*(...)*

Por seu turno, regulando as formas de apuração e pagamento do imposto de renda e da contribuição social a partir do ano-calendário de 1997, a ainda vigente Instrução Normativa SRF nº 93/97, dispõe:

*Seção VII  
Tributação com Base no Lucro Presumido*

*Opção*

*Art. 35. As pessoas jurídicas não enquadradas nas disposições contidas no art. 22, cuja receita total no ano-calendário anterior tenha sido igual ou inferior a R\$ 12.000.000,00 (doze milhões de reais) ou a R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais) multiplicado pelo número de meses de atividade no ano-calendário anterior, quando inferior a doze meses, poderão optar pelo regime de tributação com base no lucro presumido.*

*(...)*

*§2º A opção de que trata este artigo será manifestada com o pagamento da primeira ou única quota do imposto devido correspondente ao primeiro período de apuração de cada ano-calendário.*

Vê-se logo que a opção pela sistemática de tributação nada tem a ver com a Declaração de Imposto e sim, sempre, com o pagamento do imposto do primeiro período de apuração.

Aliás, a Declaração do Imposto das pessoas jurídicas de a muito não se presta à constituição do crédito tributário, face à adoção, a partir do ano-calendário de 1992, do sistema de bases correntes - o imposto é devido na medida em que os rendimentos forem auferidos - o que clareou a constatação de que o imposto de renda das pessoas jurídicas está inserido na modalidade do lançamento por homologação a que alude o art. 150 do Código Tributário Nacional.

Aliás, a partir do ano-calendário de 1998, a Declaração da Pessoa Jurídica não é mais instrumento de confissão de débitos, tarefa reservada à DCTF. Por



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10909.003447/2004-01  
Acórdão nº : 107-08.529

isso os novos nomes das referidas Declarações: Declaração de Informações da Pessoa Jurídica - DIPJ e Declaração de Débitos e Créditos Tributários - DCTF.

Mas não se opta pela regra que é o lucro real trimestral. A possibilidade de opção, como visto, somente se aplica ao lucro real anual, desde que haja recolhimentos mensais por estimativa (receita bruta ou balanços de acompanhamento) e pelo lucro presumido.

Ora, nas declarações originais que apresentou a pessoa jurídica sinalizou a inexistência de receita, portanto sua única opção possível era o lucro real trimestral ou anual, com balanços de acompanhamento. Jamais se pode admitir opção pelo lucro presumido a uma pessoa jurídica sem receita bruta.

Então o regime de tributação espelhado na informação que prestou à administração tributária com a entrega das DIPJ originais é válido, aliás o único possível: lucro real, face à declarada inexistência de receitas.

A saída da regra, com opção pelo lucro presumido, deveria ter sido manifestada com o pagamento do imposto correspondente ao primeiro trimestre do ano-calendário. Se não pagou o imposto - como não pagou - não optou pelo lucro presumido.

Assim, a resposta para a segunda pergunta é negativa, por isso não procedem os argumentos da recorrente de fora vítima de cerceamento do seu direito de defesa.

Quanto à penalidade qualificada, traduzida na aplicação de multa de ofício no percentual de 150% (cento e cinqüenta por cento), que incidiu sobre a parcela da receita omitida pela movimentação bancária em nome de interposta pessoa, está correto o procedimento fiscal.

Com efeitos dispõe o art. 44 da Lei nº 9.430/96:



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10909.003447/2004-01  
Acórdão nº : 107-08.529

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

(...)

*II - cento e cinqüenta 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.*

(...)

O inciso II trata da sonegação, da fraude e do conluio, figuras assim definidas na Lei nº 4.502/64:

*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, ou 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 artigos 71 e 72.*

Diferentes da inadimplência, do erro e da omissão simples, sonegação, fraude e conluio são as figuras típicas que descrevem os delitos tributários, em que sempre estará presente o dolo. Ao contrário do Direito Penal em que há crime na culpa, no Direito Tributário o dolo constitui o elemento formal indispensável para a configuração de crime contra a ordem tributária.

Só o fato de manter e movimentar conta bancária em nome de interposta pessoa é conduta que se subsume perfeitamente à figura típica da



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10909.003447/2004-01

Acórdão nº : 107-08.529

sonegação. No caso em exame, a par disso, a recorrente omitiu, dolosamente, suas receitas e resultado, conduta materializada na apresentação, por anos seguidos, de

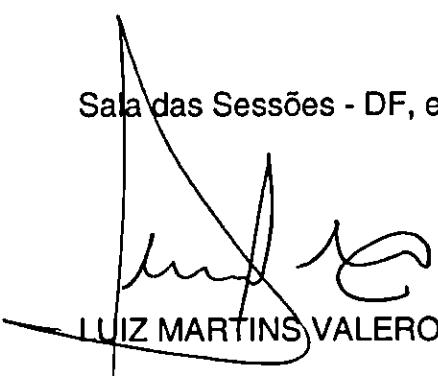
Declarações “zeradas”, em clara tentativa de impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária. Só reconheceu as receitas e resultados quando os fatos já estavam sendo objeto de procedimento fiscal.

Além do mais, levar em conta custos orçados (ainda não realizados) pressupõe continuidade dos empreendimentos imobiliários o que não é o caso diante da seguinte declaração prestada pelo representante legal da empresa quando do chamamento para arrolamento dos seus bens (fls. 278):

*[...] declaro para os devidos ou a quem interessar possa que a empresa acima identificada paralisou suas atividades entregando os edifícios Marques de Olinda, Pietro Zanella e Number One para os condôminos terminarem a obra inclusive o saldo a receber de seus clientes, informo também que a empresa não possuiu bens em seu ativo permanente.”*

Nessa ordem de juízo, nego provimento ao recurso.

Sala das Sessões - DF, em 26 de abril de 2005.

  
LUIZ MARTINS VALERO