



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA**

Mfca-6

Processo nº : 10925.002203/2002-32  
Recurso nº. : 135.976  
Matéria : IRPJ - EXS.: 2001 a 2003  
Recorrente : ZABLOSKI & CIA. LTDA  
Recorrida : 3ª TURMA/DRJ-FLORIANÓPOLIS/SC  
Sessão de : 15 de abril de 2004  
Acórdão nº. : 107-07.607

**NORMAS PROCESSUAIS – PRELIMINAR DE NULIDADE – QUEBRA DO PRINCÍPIO DA PUBLICIDADE – INOCORRÊNCIA –** Não há ofensa ao princípio da publicidade a não comunicação, ao contribuinte, do trâmite do processo na primeira instância de julgamento; a uma, porque realizado em conformidade com as regras legais processuais; a duas, porque via sistema ou mesmo perante o órgão de julgamento o andamento do processo podia ter sido verificado; a três, porque, na sua última fase, o julgamento é público, com prévia publicação, em diário oficial, da sessão em que se dará o julgamento, ofertando-se, pois, aos patronos da causa, a plena operatividade dos direitos garantidos no art. 5º, inciso LV, da Constituição Federal.

**NORMAS PROCESSUAIS – PRELIMINAR DE NULIDADE – COMPETÊNCIA DOS AUDITORES-FISCAIS DA RECEITA FEDERAL – LANÇAMENTO DE OFÍCIO –** Os auditores fiscais possuem competência para a constituição de crédito tributário por meio de auto de infração. Não se pode falar em nulidade do lançamento por incompetência do autuante quando este tiver sido devidamente autorizado por mandado de procedimento fiscal para realizar a ação fiscal.

**IRPJ - LUCRO ARBITRADO – OPÇÃO PELO LUCRO PRESUMIDO – INEXISTÊNCIA DE ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL E/OU LIVRO CAIXA –** A não apresentação da escrituração contábil e/ou do livro Caixa, apesar de reiteradas e sucessivas intimações, impossibilita ao fisco a aferição do lucro tributável declarado, restando como única alternativa o arbitramento da base tributável.

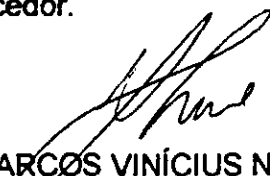
**MULTA QUALIFICADA - JUTIFICATIVA PARA APLICAÇÃO - EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE –** O lançamento da multa qualificada de 150% está minuciosamente justificada e comprovada nos autos. O contribuinte procedeu com evidente intuito de fraude, conforme o art. 72 da Lei 4.502/64. Aplicável a multa qualificada no caso de arbitramento de lucros pela inexistência de escrituração contábil e/ou livro caixa, quando constatadas diferenças entre o valor informado ao Fisco Estadual e aquele constante das declarações de rendimentos espontaneamente apresentadas. O arbitramento da base cálculo não afasta a aplicação de multa qualificada, pois possuem pressupostos diferentes.

*in*

Processo nº : 10925.002203/2002-32  
Acórdão nº. : 107-07.607

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por ZABLONSKI & CIA. LTDA.

ACORDAM os Membros da Sétima Câmara do Primeiro Conselho Contribuintes, por unanimidade de votos, REJEITAR as preliminares argüidas e pelo voto de qualidade, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Natanael Martins (Relator), Luiz Martins Valero, Neicyr de Almeida e Carlos Alberto Gonçalves Nunes. Designado o Conselheiro Marcos Rodrigues de Mello para redigir o voto vencedor.



MARCOS VINÍCIUS NEDER DE LIMA  
PRESIDENTE



MARCOS RODRIGUES DE MELLO  
REDATOR-DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 24 MAI 2004

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros JOÃO LUÍS DE SOUZA PEREIRA e OCTÁVIO CAMPOS FISCHER.

Processo nº : 10925.002203/2002-32  
Acórdão nº : 107-07.607

FORMALIZADO EM:

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros JOÃO LUÍS DE SOUZA PEREIRA e OCTÁVIO CAMPOS FISCHER.

*Handwritten signature*

*Handwritten mark*

Processo nº : 10925.002203/2002-32  
Acórdão nº. : 107-07.607

Recurso nº : 135976  
Recorrente : ZABLOSKI & CIA LTDA.

## RELATÓRIO

ZABLONSKI & CIA. LTDA., já qualificada nestes autos, recorre a este Colegiado, através da petição de fls. 850/883, do Acórdão nº 2.318, de 27/03/2003, prolatado pela 3ª Turma de Julgamento da DRJ em Florianópolis – SC, fls. 828/843, que julgou procedente o crédito tributário constituído no auto de infração de IRPJ, fls. 05.

Consta na Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal, que o lançamento de ofício decorre do arbitramento dos lucros da contribuinte, com base na receita bruta conhecida, declarada ao Fisco Estadual, em razão da inexistência de escrituração contábil ou da escrituração de livro Caixa com a movimentação financeira e bancária no período de 01/10/2000 a 31/12/2000, 01/01/2001 a 31/12/2001 e 01/01/2002 a 30/09/2002.

Tempestivamente a contribuinte insurgiu-se contra a exigência, nos termos da impugnação de fls. 739/769.

A 3ª Turma de Julgamento da DRJ/Florianópolis, decidiu pela manutenção do lançamento, conforme o acórdão acima citado, cuja ementa possui a seguinte redação:

*"Normas de Administração Tributária*

*Período de apuração: 01/10/2000 a 30/09/2002*

**PRELIMINAR DE NULIDADE. ARGÜIÇÃO DE INCOMPETÊNCIA DOS AUDITORES-FISCAIS DA RECEITA FEDERAL. AFASTADA.**

Processo nº : 10925.002203/2002-32  
Acórdão nº. : 107-07.607

*Os Auditores-Fiscais da Receita Federal são os agentes públicos competentes para efetuar o lançamento. Não há que se falar em nulidade por incompetência dos AFRF para efetuar o lançamento, quando autorizados, através de MPF, a efetuar a fiscalização à qual o mesmo se refere, ainda mais quando está dentro do prazo previsto para sua execução.*

*Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ*

*Período de apuração: 01/10/2000 a 30/09/2002*

**ARBITRAMENTO DO LUCRO. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE LIVROS COMERCIAIS OU LIVRO CAIXA. APLICABILIDADE.**

*A não apresentação da escrituração contábil nos termos da legislação comercial ou Livro Caixa pela pessoa jurídica optante da apuração com base no lucro presumido impõe o arbitramento do lucro da contribuinte.*

*Normas Gerais de Direito Tributário*

*Período de apuração: 01/10/2000 a 30/09/2002*

**MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA.**

*O descumprimento da obrigação tributária, verificado em procedimento fiscal, acarreta a cobrança do imposto devido com o acréscimo de multa de ofício, agravada nos casos de evidente intuito de fraude.*

*Lançamento Procedente"*

Ciente da decisão de primeira instância em 08/04/2003 (fls. 849), a contribuinte interpôs tempestivo recurso voluntário, protocolo de 30/04/03 (fls. 850), onde apresenta, em síntese, os seguintes argumentos:

- a) que é nula a decisão de primeira instância, em face da quebra do princípio da publicidade. Ao fazer a distribuição da impugnação e não comunicar tal fato à recorrente, ao realizar o julgamento sem sequer intimar o contribuinte, descumpriu-se o princípio da publicidade e da ampla defesa, pois poderia o recorrente fazer uso de diversos institutos processuais (suspeição, sustentação oral, produção de novas provas) e teve tal direito cerceado;
- b) que os autuantes não tinham competência, porque o mandado de procedimento fiscal apenas determinava o procedimento de fiscalização e neste não está compreendido

Processo nº : 10925.002203/2002-32  
Acórdão nº. : 107-07.607

o de lançar, eis que fiscalizar não compreende o lançamento de imposto, imposição de multas etc. Que a legislação ao delimitar a competência dos auditores fiscais, o faz em alíneas separadas, isto é, no procedimento fiscalizatório não está inserido, não faz parte dele o de lançar impostos, aplicar multas etc;

- c) que o procedimento de fiscalização, nada mais é do que a verificação do cumprimento das obrigações tributárias. Caso se constatar qualquer irregularidade dever-se-ia lavrar relatório e auto de fiscalização, não cabendo aos auditores que efetuaram a fiscalização a lavratura do auto de infração e a notificação para pagamento do tributo;
- d) que a fiscalização deixou de lado documentos importantes, como saldo bancário, notas fiscais, cupons de caixa, e outros documentos que permitiriam, numa ação concreta de verificação se chegar a um valor real;
- e) que a própria recorrente, após a fiscalização, por intermédio de pessoa habilitada, efetuou levantamento dos documentos existentes e chegou a valores totalmente diversos do arbitrado pelos auditores;
- f) que a fiscalização preferiu a via mais fácil, utilizou apenas um elemento, desconsiderando todos os demais que tinha à disposição. Para arbitrar o lucro foram utilizados os livros fiscais do ICMS. Como é sabido, não pode o Fisco valer-se da escrituração e registros pertinentes ao ICMS, para com base neles arbitrar lucro e conseqüentemente efetuar o lançamento do imposto;
- g) que cabia aos agentes autuantes o ônus da prova de haver procedido, anteriormente à constituição da dívida fiscal, a instauração do processo regular de arbitramento exigível segundo o disposto no art. 148 do CTN;
- h) que os auditores, mesmo sem competência para tal, aplicaram multa de ofício de 150% e 75%, ao argumento de que estaria o contribuinte agindo dolosamente ao omitir receita. Em momento algum demonstraram os fiscais onde teria residido o referido dolo.

Às fls. 896, o despacho da DRF em Joaçaba - SC, com encaminhamento do recurso voluntário, tendo em vista o atendimento dos pressupostos para a admissibilidade e seguimento do mesmo.

É o relatório.

Processo nº : 10925.002203/2002-32  
Acórdão nº. : 107-07.607

## VOTO VENCIDO

Conselheiro NATANAEL MARTINS, Relator

O recurso é tempestivo. Dele tomo conhecimento.

A recorrente suscita, em sua defesa, duas preliminares de nulidade, a primeira por ofensa ao princípio da publicidade, a segunda, em face do lançamento tributário, tendo em vista a alegada falta de competência dos auditores fiscais para a lavratura do auto de infração, pois o Mandado de Procedimento Fiscal os autorizava, tão somente, aos trabalhos de fiscalização, que não possibilitaria, pois, a constituição do crédito tributário.

A alegação de ofensa ao princípio da publicidade, em face das regras que norteiam o processo administrativo tributário, a toda evidência, não procede. A uma, porque o tramite do processo na primeira instância de julgamento foi feito em fiel cumprimento da lei; a duas, porque via sistemas ou mesmo perante o órgão colegiado de julgamento, o seu andamento podia ter sido efetuado; a três, porque na fase recursal o processo tramita em Tribunal administrativo de composição paritária, com publicação em diário oficial da União da pauta de julgamento, cuja sessão é pública, permitindo ao patrono da causa o manejo de todos os meios admitidos em direito, com plena operatividade, pois, dos direitos consagrados no art. 5º, LV, da Constituição Federal.

No que se refere à segunda alegação de nulidade, vê-se que consta dos autos que os fiscais autuantes encontravam-se amparados pelo MPF nº 09.2.03.00-2002-00283-7 (fls. 01), emitido em 08/10/2002, posteriormente alterado por MPF's Complementares (fls. 02 e 03), com prazo para execução da fiscalização a findar em 05/02/3003. Ressalte-se que o lançamento foi levado a efeito pelos auditores em 06/11/2002.



7



Processo nº : 10925.002203/2002-32  
Acórdão nº. : 107-07.607

O Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) instituído pela Portaria SRF nº 1.265/1999, trata-se de um pré-requisito para o início de procedimentos fiscais, constituindo-se em legítima atribuição de competência aos Auditores-Fiscais da Receita Federal para a realização de ação fiscal em relação a determinado contribuinte.

Efetivamente o MPF atribui a competência ao auditor-fiscal, delimitando a relação processual, e, ao contrário do que alega a recorrente, além do poder fiscalizatório, o agente tem o dever-poder de constituir o crédito tributário sempre que se deparar com uma situação em que constate a existência de tributo devido.

Nesse sentido, o CTN, em seu art. 142, estabelece:

*"Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.*

*Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional. "*

Por seu turno, a Lei nº 10.593, de 06/12/2002, que substituiu a Medida Provisória nº 46, de 25 de junho de 2002, que por sua vez substituiu a anterior MP nº 2.175, que, por sucessivas reedições, teve vigência a partir de junho de 1999, determina:

*"Art. 6.º São atribuições dos ocupantes do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal, no exercício da competência da Secretaria da Receita Federal do*

Processo nº : 10925.002203/2002-32  
Acórdão nº. : 107-07.607

*Ministério da Fazenda, relativamente aos tributos e às contribuições por ela administrados:*

*I - em caráter privativo:*

- a) constituir, mediante lançamento, o crédito tributário;*
- b) elaborar e proferir decisões em processo administrativo-fiscal, ou delas participar, bem assim em relação a processos de restituição de tributos e de reconhecimento de benefícios fiscais;*
- c) executar procedimentos de fiscalização, inclusive os relativos ao controle aduaneiro, objetivando verificar o cumprimento das obrigações tributárias pelo sujeito passivo, praticando todos os atos definidos na legislação específica, inclusive os relativos à apreensão de mercadorias, livros, documentos e assemelhados; proceder à orientação do sujeito passivo no tocante à aplicação da legislação tributária, por intermédio de atos normativos e solução de consultas;”*

Pelo exposto, conclui-se que a fiscalização procedeu em perfeita consonância com as normas legais vigentes, tendo levado a efeito todos os levantamentos necessários para a realização da ação fiscal, concluindo com a lavratura do competente auto de infração.

Diante disso, rejeito também a segunda preliminar de nulidade suscitada pela recorrente.

## MÉRITO

A recorrente optou pela tributação com base no Lucro Presumido nos anos-calendário 2000 e 2001, conforme declarações de rendimentos – DIPJ (fls. 696/727). Durante o ano-calendário 2002 não efetuou recolhimentos a título de IRPJ, porém apurou débito e declarou em DCTF sob o código da receita 2089 (IRPJ – Pessoas Jurídicas que apuram o imposto pelo lucro presumido) (fls. 740/741).

*WZ*

*Y*

Processo nº : 10925.002203/2002-32  
Acórdão nº. : 107-07.607

A fiscalização intimou a contribuinte a apresentar os livros contábeis Diário, Razão e/ou Caixa, sendo que o sócio-gerente declarou que a resposta ficava a cargo do escritório de contabilidade Contal, o qual informou que a empresa Zabloski & Cia. Ltda., não possuía escrituração contábil, Livro Diário, Livro Razão e Livro Caixa, visto que esta não remetia ao escritório a documentação necessária para efetuar a devida escrituração (fl. 426).

Posteriormente, a fiscalização emitiu nova intimação (fl. 506), solicitando novamente à empresa que apresentasse a escrituração contábil (livros diários, razão e/ou livro caixa) relativa ao período de outubro/2000 a setembro/2002 e cupons e mapas de caixa relativos ao período de julho/2002 a setembro/2002. Em resposta, a empresa informou (fls. 507) que a escrituração contábil e os cupons solicitados deveriam ser apanhados junto ao escritório de contabilidade Contal, cuja proprietária respondeu às fls. 508:

*"Item 1 - A empresa não possui escrituração contábil, Livro Diário, Livro Razão e Livro Caixa do período outubro/2000 a setembro/2002, pois a empresa não oferece condições para fazer os mesmos por não possuir na devida ordem a documentação necessária para efetuar escrituração na forma da Lei.*

*Item 2 - Segue anexo relatório das vendas da matriz e filiais do período de 01/01/2002 a 30/09/2002 (cópia do Livro Registro de Salidas e Livro Registro de Apuração do ICMS)."*

Novamente, os auditores-fiscais solicitaram (fls. 692) à empresa que apresentasse a escrituração contábil (livros diários, razão e/ou livro caixa) relativa ao período de outubro/2000 até setembro/2002. Em resposta, a empresa apresentou declaração, firmada pelo sócio-gerente, Sr. Emerson César Zabloski, e pela contadora, Sra. Cladi Ana Frozza Vescovi, informando que a empresa não possui escrituração contábil (Diário, Razão, Livro Caixa) relativo ao período de outubro/2000 a setembro/2002 (fl. 693).



Processo nº : 10925.002203/2002-32  
Acórdão nº. : 107-07.607

Diante disso, não tendo a fiscalizada apresentado, mesmo após reiteradas intimações, a escrituração contábil nos termos da legislação comercial ou, quando menos, o livro caixa contendo a movimentação financeira, inclusive bancária, este sim imprescindível conforme prescrito no art. 45 da Lei nº 8.981/1995, não restou alternativa ao fisco a não ser arbitrar o lucro em atendimento ao disposto no inciso III do artigo 530 do RIR/1999.

Dessa forma, os contribuintes, quando intimados pelos agentes do fisco, devem exibir os documentos e os livros comerciais e fiscais que lhes forem solicitados, em boa ordem, devidamente escriturados e em dia. Se não o fizerem, ou não estiverem em condições de o fazer, torna-se impossível verificar qual o verdadeiro lucro tributável, e a solução passa a ser o arbitramento do lucro.

Mostram-se, também, despropositadas as alegações da recorrente de que o fisco não poderia arbitrar o lucro com base nas informações prestadas ao Fisco Estadual. Na falta de outros elementos, aos auditores-fiscais não cabia outra alternativa senão a de arbitrar o lucro com base nos únicos meios disponíveis na ocasião. Ademais, compete à pessoa jurídica não só escriturar todas as operações da empresa, observadas as leis comerciais e fiscais, como também manter à disposição do fisco os livros, os documentos e papéis relativos à sua atividade.

Assim, correto o procedimento fiscal de arbitramento do lucro da pessoa jurídica.

#### MULTA QUALIFICADA

A recorrente, conforme descrito no relatório de atividade fiscal de fis., realmente declarava ao Fisco Estadual, mês a mês, receitas em valores divergentes das declaradas ao Fisco Federal, aliás em montantes expressivos.



Processo nº : 10925.002203/2002-32  
Acórdão nº. : 107-07.607

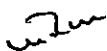
Entretanto, não obstante a reiterada conduta da recorrente de declarar, ao Fisco Federal, valores divergentes daqueles apresentados ao Fisco Estadual, não vejo como a multa agravada, neste particular caso em questão, possa prevalecer.

É que, ao contrário do que sucede quando o regime de tributação se mantém inalterado, e a conduta do contribuinte, em face desse mesmo regime, se mostra reiterada, indicando o dolo, o mesmo não ocorre quando a Fazenda Pública, abandonando o regime de tributação levado a efeito pelo contribuinte, promove o lançamento em face de outro regime, no caso o regime de lucro arbitrado.

Com efeito, ao se abandonar o regime de tributação pelo lucro presumido pela correta busca do lucro arbitrado, em razão da inexistência de livros contábeis ou do obrigatório livro caixa, por definição, a base primeira do lucro arbitrado é a receita bruta conhecida, verificada pela fiscalização, como foi o caso dos autos.

Vale dizer, ao adotar a receita declarada nos livros de ICMS como receita bruta conhecida, não vejo como se falar em omissão de receitas a ensejar a aplicação de multa qualificada dado ser esta (a receita bruta conhecida) a base de cálculo do lucro arbitrado que, como é cediço, não constitui penalidade, sendo mero regime de tributação, posto ordinariamente à disposição da fiscalização se e quando a escrita e/ou os livros do contribuinte se mostrarem imprestáveis para a verificação do regime de tributação a que havia se submetido.

Dai porque, neste caso concreto repito, entendo inaplicável a multa qualificada.



Processo nº : 10925.002203/2002-32  
Acórdão nº. : 107-07.607

Pelo exposto, rejeito as preliminares suscitadas e, no mérito, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso voluntário, para reduzir a multa qualificada de 150% para 75%.

Sala das Sessões - DF, em 15 de abril de 2004

  
NATANAEL MARTINS

Processo nº : 10925.002203/2002-32  
Acórdão nº. : 107-07.607

## VOTO VENCEDOR

Conselheiro MARCOS RODRIGUES DE MELLO, Redator Designado

O recurso é tempestivo. Dele tomo conhecimento.

A recorrente suscita, em sua defesa, duas preliminares de nulidade, a primeira por ofensa ao princípio da publicidade, a segunda, em face do lançamento tributário, tendo em vista a alegada falta de competência dos auditores fiscais para a lavratura do auto de infração, pois o Mandado de Procedimento Fiscal os autorizava, tão somente, aos trabalhos de fiscalização, que não possibilitaria, pois, a constituição do crédito tributário.

A alegação de ofensa ao princípio da publicidade, em face das regras que norteiam o processo administrativo tributário, a toda evidência, não procede. A uma, porque o tramite do processo na primeira instância de julgamento foi feito em fiel cumprimento da lei; a duas, porque via sistemas ou mesmo perante o órgão colegiado de julgamento, o seu andamento podia ter sido efetuado; a três, porque na fase recursal o processo tramita em Tribunal administrativo de composição paritária, com publicação em diário oficial da União da pauta de julgamento, cuja sessão é pública, permitindo ao patrono da causa o manejo de todos os meios admitidos em direito, com plena operatividade, pois, dos direitos consagrados no art. 5º, LV, da Constituição Federal.

No que se refere à segunda alegação de nulidade, vê-se que consta dos autos que os fiscais autuantes encontravam-se amparados pelo MPF nº 09.2.03.00-2002-00283-7 (fls. 01), emitido em 08/10/2002, posteriormente alterado por MPF's Complementares (fls. 02 e 03), com prazo para execução da



Processo nº : 10925.002203/2002-32  
Acórdão nº. : 107-07.607

fiscalização a findar em 05/02/3003. Ressalte-se que o lançamento foi levado a efeito pelos auditores em 06/11/2002.

O Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) instituído pela Portaria SRF nº 1.265/1999, trata-se de um pré-requisito para o início de procedimentos fiscais, constituindo-se em legítima atribuição de competência aos Auditores Fiscais da Receita Federal para a realização de ação fiscal em relação a determinado contribuinte.

Efetivamente o MPF atribui a competência ao auditor-fiscal, delimitando a relação processual, e, ao contrário do que alega a recorrente, além do poder fiscalizatório, o agente tem o dever-poder de constituir o crédito tributário sempre que se deparar com uma situação em que constate a existência de tributo devido.

Nesse sentido, o CTN, em seu art. 142, estabelece:

*"Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.*

*Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional. "*

Por seu turno, a Lei nº 10.593, de 06/12/2002, que substituiu a Medida Provisória nº 46, de 25 de junho de 2002, que por sua vez substituiu a anterior MP nº 2.175, que, por sucessivas reedições, teve vigência a partir de junho de 1999, determina:



Processo nº : 10925.002203/2002-32  
Acórdão nº. : 107-07.607

*"Art. 6.º São atribuições dos ocupantes do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal, no exercício da competência da Secretaria da Receita Federal do Ministério da Fazenda, relativamente aos tributos e às contribuições por ela administrados:*

*I - em caráter privativo:*

- a) constituir, mediante lançamento, o crédito tributário;*
- b) elaborar e proferir decisões em processo administrativo-fiscal, ou delas participar, bem assim em relação a processos de restituição de tributos e de reconhecimento de benefícios fiscais;*
- c) executar procedimentos de fiscalização, inclusive os relativos ao controle aduaneiro, objetivando verificar o cumprimento das obrigações tributárias pelo sujeito passivo, praticando todos os atos definidos na legislação específica, inclusive os relativos à apreensão de mercadorias, livros, documentos e assemelhados; proceder à orientação do sujeito passivo no tocante à aplicação da legislação tributária, por intermédio de atos normativos e solução de consultas;"*

Pelo exposto, conclui-se que a fiscalização procedeu em perfeita consonância com as normas legais vigentes, tendo levado a efeito todos os levantamentos necessários para a realização da ação fiscal, concluindo com a lavratura do competente auto de infração.

Diante disso, rejeito também a segunda preliminar de nulidade suscitada pela recorrente.

## MÉRITO

A recorrente optou pela tributação com base no Lucro Presumido nos anos-calendário 2000 e 2001, conforme declarações de rendimentos – DIPJ (fis. 696/727). Durante o ano-calendário 2002 não efetuou recolhimentos a título de IRPJ, porém apurou débito e declarou em DCTF sob o código da receita 2089



Processo nº : 10925.002203/2002-32  
Acórdão nº. : 107-07.607

(IRPJ – Pessoas Jurídicas que apuram o imposto pelo lucro presumido) (fls. 740/741).

A fiscalização intimou a contribuinte a apresentar os livros contábeis Diário, Razão e/ou Caixa, sendo que o sócio-gerente declarou que a resposta ficava a cargo do escritório de contabilidade Contal, o qual informou que a empresa Zabloski & Cia. Ltda., não possuía escrituração contábil, Livro Diário, Livro Razão e Livro Caixa, visto que esta não remetia ao escritório a documentação necessária para efetuar a devida escrituração (fl. 426).

Posteriormente, a fiscalização emitiu nova intimação (fl. 506), solicitando novamente à empresa que apresentasse a escrituração contábil (livros diários, razão e/ou livro caixa) relativa ao período de outubro/2000 a setembro/2002 e cupons e mapas de caixa relativos ao período de julho/2002 a setembro/2002. Em resposta, a empresa informou (fls. 507) que a escrituração contábil e os cupons solicitados deveriam ser apanhados junto ao escritório de contabilidade Contal, cuja proprietária respondeu às fls. 508:

*"Item 1 - A empresa não possui escrituração contábil, Livro Diário, Livro Razão e Livro Caixa do período outubro/2000 a setembro/2002, pois a empresa não oferece condições para fazer os mesmos por não possuir na devida ordem a documentação necessária para efetuar escrituração na forma da Lei.*

*Item 2 - Segue anexo relatório das vendas da matriz e filiais do período de 01/01/2002 a 30/09/2002 (cópia do Livro Registro de Saldo e Livro Registro de Apuração do ICMS)."*

Novamente, os auditores-fiscais solicitaram (fls. 692) à empresa que apresentasse a escrituração contábil (livros diários, razão e/ou livro caixa) relativa ao período de outubro/2000 até setembro/2002. Em resposta, a empresa apresentou declaração, firmada pelo sócio-gerente, Sr. Emerson César Zabloski, e





Processo nº : 10925.002203/2002-32  
Acórdão nº. : 107-07.607

pela contadora, Sra. Cladi Ana Frozza Vescovi, informando que a empresa não possui escrituração contábil (Diário, Razão, Livro Caixa) relativo ao período de outubro/2000 a setembro/2002 (fl. 693).

Diante disso, não tendo a fiscalizada apresentado, mesmo após reiteradas intimações, a escrituração contábil nos termos da legislação comercial ou, quando menos, o livro caixa contendo a movimentação financeira, inclusive bancária, este sim imprescindível conforme prescrito no art. 45 da Lei nº 8.981/1995, não restou alternativa ao fisco a não ser arbitrar o lucro em atendimento ao disposto no inciso III do artigo 530 do RIR/1999.

Dessa forma, os contribuintes, quando intimados pelos agentes do fisco, devem exibir os documentos e os livros comerciais e fiscais que lhes forem solicitados, em boa ordem, devidamente escriturados e em dia. Se não o fizerem, ou não estiverem em condições de o fazer, torna-se impossível verificar qual o verdadeiro lucro tributável, e a solução passa a ser o arbitramento do lucro.

Mostram-se, também, despropositadas as alegações da recorrente de que o fisco não poderia arbitrar o lucro com base nas informações prestadas ao Fisco Estadual. Na falta de outros elementos, aos auditores-fiscais não cabia outra alternativa senão a de arbitrar o lucro com base nos únicos meios disponíveis na ocasião. Ademais, compete à pessoa jurídica não só escriturar todas as operações da empresa, observadas as leis comerciais e fiscais, como também manter à disposição do fisco os livros, os documentos e papéis relativos à sua atividade.

Assim, correto o procedimento fiscal de arbitramento do lucro da pessoa jurídica.

MULTA QUALIFICADA



Processo nº : 10925.002203/2002-32  
Acórdão nº : 107-07.607

A recorrente, conforme descrito no relatório de atividade fiscal de fis., realmente declarava ao Fisco Estadual, mês a mês, receitas em valores divergentes das declaradas ao Fisco Federal, aliás em montantes expressivos.

Percebe-se pela simples análise do comportamento do contribuinte que, reiteradamente, fraudava o fisco, inserindo elementos falsos tanto em sua DCTF's como na DIPJ, pois, ao Fisco Estadual declarava valores totalmente divergentes dos declarados à Secretaria da Receita Federal. Não se trata de uma postura isolada que poderia ser identificada como erro por imperícia ou simples engano, mas uma conduta reiteradamente dolosa, que visa exclusivamente iludir o fisco. A própria Lei 8.137/90 já tipificava este mesmo comportamento como criminoso, pois ao inserir em suas declarações falsas informações, ele praticou o fato típico previsto no inciso I do art. 1º daquela Lei.

Também não se diga que por ter ocorrido arbitramento da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, não caberia a multa qualificada, pois são eventos independentes, que têm antecedentes totalmente diversos. Enquanto o arbitramento é uma das formas de apuração da base de cálculo de tributos, sendo aplicável em situação em que não estão presentes qualquer ato ilícito do contribuinte, a multa qualificada, por ser espécie de penalidade, será aplicada apenas nos casos de comportamento ilícito doloso do contribuinte ou de seus representantes.

Vemos que a diferença no tratamento destes dois institutos do direito vem da própria Teoria Geral do Direito. Nela, vemos que toda norma jurídica possui estrutura hipotético-condicional, onde em seu antecedente ou hipótese teremos no arbitramento um comportamento do contribuinte que permitirá ao fisco ou ao próprio contribuinte que apure a base de cálculo de tributo, no caso IRPJ e CSLL, não pelo método mais costumeiro (Lucro Real ou Presumido), mas, pela falta de escrituração, pelo arbitramento da base de cálculo. O fato previsto no antecedente desta norma, não necessariamente será doloso, podendo, inclusive,

*unzu*

*Y*

Processo nº : 10925.002203/2002-32  
Acórdão nº. : 107-07.607

independer da própria vontade do contribuinte (destruição acidental dos documentos, por exemplo). O arbitramento não configura, portanto, uma penalidade, pois esta, sempre terá, em seu antecedente, um fato ilícito. No caso da multa qualificada, o antecedente prevê, além de fato ilícito, que este envolva dolo, fraude ou simulação. Estes qualificadores do ilícito, são relacionados ao fato gerador da obrigação principal, ou a fato relacionada a este por norma jurídica que, por imputação, lhe dê as mesmas conseqüências (presunção).

Mesmo havendo arbitramento, não se discute a ocorrência do evento que se subsume à hipótese tributária, apenas sendo necessário que se busque a base de cálculo de forma indireta, por deficiência da contabilidade.

A Professora Maria Rita Ferragut, Doutora pela Pontifícia Universidade Católica, cuja tese teve como tema as Presunções no Direito Tributário dispôs na página 145 de seu livro Presunções no Direito Tributário (Dialética – 2001):

***“Lançamento por Arbitramento: Sanção?***

***Questiona-se se o lançamento por arbitramento, como ato-norma de expedição obrigatória nos casos previstos em lei, constitui-se em sanção ao contribuinte desidioso, que poderá encontrar-se obrigado a pagar quantia superior, a título de tributo, considerando aquela que efetivamente seria devida caso fosse possível identificar a efetiva riqueza manifestada no fato jurídico, descritor de evento conhecido direta ou indiretamente.***

***Não concordamos com o entendimento de que o arbitramento teria natureza sancionatória. O lançamento de ofício por arbitramento não é norma primária sancionadora da primária dispositiva (e nem é o artigo 148 da CTN), hipótese em que o caráter sancionatório estaria presente, mas, sim, norma jurídica individual e concreta que veicula, em seu antecedente, a descrição de um fato conhecido direta ou indiretamente, e que, em seu conseqüente, constitui obrigação tributária composta por base de cálculo definida segundo critérios de arbitramento.***

***Não há qualquer conotação de penalidade ou castigo, mas tão-somente estabelecimento de um resultado impossível de ser conhecido diretamente, e que procura a maior aproximação possível entre o valor arbitrado e aquele que provavelmente seria o obtido se a apuração da base calculada fosse realizada de forma direta.”***



Processo nº : 10925.002203/2002-32  
Acórdão nº. : 107-07.607

Em seguida, continua:

*"Isso porque o fato que dá o nascimento à competência de arbitrar não é o descumprimento, por parte do contribuinte, dos deveres instrumentais a que se submete, descumprimento esse que impede a descoberta da verdade por parte do Fisco, e sim a inexistência de documentos aptos a provar de forma direta a riqueza do fato juridicamente relevante.*

*Formalizando, temos: D (A → C), em que "deve-ser, dada a inexistência ou não apresentação de documentos, a competência do Fisco para arbitrar a base de cálculo do tributo".*

*Nesta perspectiva, inexistente contradição entre classificar o lançamento por arbitramento em norma jurídica primária dispositiva, e a premissa adotada no Capítulo I desta investigação, que afirma que o elemento qualificador da norma em primária dispositiva ou sancionadora é o antecedente lícito ou ilícito, normas essas que possuem, respectivamente, conseqüentes prescritores de obrigação não-sancionatória ou sancionatória. O antecedente é lícito e o conseqüente não prevê uma sanção, mas a competência administrativa de arbitrar a base de cálculo.*

*Assim, o ato de aplicação que introduz no sistema norma jurídica individual e concreta veiculadora de relação jurídica tributária deve ser exercido pela Administração, sempre que constatada lingüisticamente a ocorrência de eventos típicos, e sempre que inexistentes, não-entregues ou imprestáveis documentos aptos a comprovar, de forma direta, a riqueza do fato jurídico. Esses fatos constituem-se em motivo do ato administrativo, ensejando a competência para a constituição do crédito por meio do lançamento tributário, que era base calculada identificada de forma direta ou indireta, conforme estejamos diante do primeiro ou do segundo fato, respectivamente.*

"

Também a Câmara Superior de Recursos Fiscais, em decisão acertada dispõe, no acórdão 01-0.017:

*"O arbitramento é mera forma de apuração de resultados, sem qualquer, mínimo que seja, conotação de penalidade ou castigo. Procura-se com a utilização desse instrumento, apenas, restabelecer ou apurar um resultado que, por meio de prática censuráveis ou com a utilização de artifícios adotados por um determinado contribuinte, torna-se impossível de ser conhecido, daí inclusive a preocupação constante da lei em aproximar ao máximo o resultado a ser apurado pelo arbitramento daquele que seria normal ou compatível ao contribuinte, para que, inclusive, nos diz legislação*

Processo nº : 10925.002203/2002-32  
Acórdão nº. : 107-07.607

*recente, devemos considerar várias peculiaridades de cada contribuinte”.*

O que fica claro é que a aplicação da multa qualificada nada tem a ver com falta de escrituração que levou ao arbitramento. Esta multa é devida porque houve tipificação nos artigos seguintes da Lei 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 arts. 71 e 72.

Melhor dizendo, o antecedente da norma jurídica que se constrói a partir dos textos legais acima é um ato ilícito, ou seja, é uma norma sancionadora, por possuir como antecedente ato ilícito e como conseqüente uma penalidade, prevista na Lei 9.430 e na Lei 4.502/64.

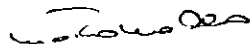
No caso concreto, fica evidente que o contribuinte, através de ato doloso, que pressupõe o elemento subjetivo e que envolve a própria motivação do ato, visou iludir o fisco federal, pois informava uma base de cálculo para os tributos federais totalmente discrepantes dos valores informados ao Fisco estadual, e agia desta maneira exclusivamente para falsear a base de cálculo dos tributos federais.

Processo nº : 10925.002203/2002-32  
Acórdão nº. : 107-07.607

Ora, isso se configura como ação dolosa tendente a impedir o conhecimento por parte da autoridade fazendária de elementos do fato gerador e a modificar suas características essenciais.

Diante do exposto, voto no sentido da manutenção da multa qualificada ao caso, tendo em vista a flagrante prática de ato ilícito previsto na Lei 9.430 e artigos 71, 72 e 73 da Lei 4.502, nada alterando a aplicabilidade desta multa o fato de ter havido o arbitramento da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Sala das Sessões - DF, em 15 de abril de 2004.



MARCOS RODRIGUES DE MELLO