



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Comp/7

Processo nº : 10925.002426/2002-08  
Recurso nº : 137155  
Matéria : IRPJ – EX: 1998 a 2002  
Recorrente : SUPERMERCADO ZABLOSKI LTDA  
Recorrida : 4ª TURMA/DRJ-FLORIANÓPOLIS/SC  
Sessão de : 13 DE ABRIL DE 2005.  
Acórdão nº : 107-08.023

NORMAS PROCESSUAIS – PRELIMINAR DE NULIDADE – COMPETÊNCIA DOS AUDITORES-FISCAIS DA RECEITA FEDERAL – LANÇAMENTO DE OFÍCIO – Os AFRFs possuem competência para a constituição do crédito tributário por meio de auto de infração. Não se pode falar em nulidade do lançamento por incompetência do autuante quando devidamente autorizado pelo MPF 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 – JUSTIFICATIVA PARA APLICAÇÃO – EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE – A conduta reiterada do contribuinte, consistente em inserir elementos inexatos em suas DCTF e DIPJ, ao passo que ao Fisco Estadual informava os exatos valores de sua receita, impõe a aplicação da multa qualificada.


Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por SUPERMERCADO ZABLOSKI LTDA.

ACORDAM os Membros da Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Natanael Martins, Hugo Correia Sotero e Carlos Alberto Gonçalves Nunes, que desqualificavam a multa de ofício.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10925.002426/2002-08  
Acórdão nº : 107-08.023

  
MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA  
PRESIDENTE

  
LUIZ MARTINS VALERO  
RELATOR

FORMALIZADO EM: **29** MAI 2005

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: ALBERTINA SILVA SANTOS DE LIMA e NILTON PÉSS. Ausente, momentaneamente, o Conselheiro OCTAVIO CAMPOS FISCHER.



Processo nº : 10925.002426/2002-08  
Acórdão nº : 107-08.023  
  
Recurso nº : 137155  
Recorrente : SUPERMERCADO ZABLOSKI LTDA.

## RELATÓRIO

SUPERMERCADO ZABLOSKI LTDA, foi autuado pela fiscalização da Receita Federal, Auto de Infração de fls. 5 a 7 e demonstrativos de fls. 8 e 9, para exigência de Imposto de Renda Pessoa Jurídica, tendo como base o lucro arbitrado nos períodos de 01/01/1997 a 30/9/2001.

O arbitramento, segundo relato fiscal, deu-se em razão de o contribuinte, optante pela tributação com base no lucro presumido, ter deixado de cumprir a obrigação acessória de manter escrituração contábil nos termos da legislação comercial vigente ou a manutenção de Livro Caixa com escrituração financeira e bancária.

A receita bruta que serviu de base para o arbitramento foi a declarada ao Fisco Estadual.

A exigência deu-se com multa de ofício qualificada, com Representação Fiscal para Fins Penais a ser encaminhada ao Ministério Público Federal.

Na impugnação que instaurou o litígio a autuada assim articulou seus argumentos de defesa:

### **Preliminar de nulidade do lançamento**

Entende que o Mandado de Procedimento Fiscal – MPF só dava poderes para os auditores efetuarem a fiscalização e não para lavratura de Auto de Infração.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10925.002426/2002-08  
Acórdão nº : 107-08.023

**Mérito**

Reclamou que os auditores procederam ao arbitramento do lucro tomando por base os livros de Registro de Apuração do ICMS e a relação de faturamento, deixando de lado o conceito básico de fiscalização, pois não verificaram outros documentos fiscais importantíssimos, como saldo bancário, notas fiscais, cupons de caixa e outros, que permitiriam chegar ou se aproximar do lucro real.

Apresentou (fls. 241 a 269) Laudo Contábil, Demonstrações do Resultado do Exercício -DRE dos períodos autuados e demonstrativo dos valores das vendas de cigarros e gás. O Laudo tem a seguinte redação:

*“De acordo com as normas e os padrões de contabilidade, desde que obedecidos alguns princípios e técnicas ditadas geralmente aceitos ou que possam levar a um resultado diferente do legítimo. Respeitando e analisando os parâmetros legais da escrituração contábil, seguindo a legislação do Imposto de Renda com relação aos autos de infração, lançados por notificação fiscal os impostos: Imposto de Renda Pessoa Jurídica, Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, Contribuição para o Programa de Integração Social e Contribuição para Financiamento da Seguridade Social.*

*Classificamos os registros contábeis, os quais foram lastreados em documentos hábeis, seguindo a sua natureza e ordem assim definidos com base legais.*

*Tal procedimento resultou em fatos contábeis, através de documentação arquivada do período de 1997 a 2001, em boa ordem de conservação e também respeitando o prazo de decadência relativa a esses exercícios, de acordo com o art. 45 da lei 8.981, de 20 de janeiro de 1995:*

*III – salienta que a empresa manterá em boa ordem, enquanto não decorrido o prazo decadencial e não prescritas ações que lhe sejam pertinentes, todos os livros de escrituração obrigatórios por legislação fiscal específica, bem como: Os “Documentos e Demais Papéis”, que serviram de base para escrituração comercial e fiscal.*

*Conforme artigo acima, evidenciamos neste laudo aspectos práticos e conclusivos: Que o contribuinte notificado mesmo deixando de escriturar suas operações na forma legal de observância de preceitos da lei tributária e comercial. Manteve base para desenvolver a mensuração contábil deste laudo, em*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10925.002426/2002-08  
Acórdão nº : 107-08.023

*exame nos documentos arquivados, onde levantamos dados e valores que mostram receitas e despesas, que se relacionam com uniformidade da liquidez do lucro aqui apurado através das Demonstrações de Resultado do Exercício de cada trimestre pela tributação do lucro presumido, onde a autoridade tributária poderá verificar com exatidão o lucro líquido reconhecido nestes períodos, resultando em valores menores do que o apurado por esta fiscalização."*

Argumentou que o arbitramento é medida extrema e só deve ser utilizado como último recurso, por ausência absoluta de outro elemento que tenha condições de aproximar-se do lucro real, asseverando ser imprescindível por parte do fisco a abertura formal de prazo para apresentar documentação que a ilidiria.

Aduziu que não pode a fiscalização valer-se da escrituração e registros pertinentes do ICMS para com base neles arbitrar o lucro e, conseqüentemente, efetuar o lançamento do imposto, ressaltando que o arbitramento foi efetuado de maneira aleatória, tanto que os auditores desconsideraram as vendas de cigarros e gás no lançamento do PIS/Pasep e da Cofins. Cita acórdão do TRF da 1ª Região.

Citou doutrina e jurisprudência na tentativa de mostrar que o procedimento não obedeceu ao art. 148 do Código Tributário Nacional, tendo desobedecido também o § 6º do art. 6º da Lei nº 8.021, de 1990 que manda aplicar o procedimento mais favorável ao contribuinte.

Combateu as multas de lançamento de ofício, taxando-as de ilegais, uma vez que os fiscais não provaram que o contribuinte agiu com dolo, sendo que reiteração de ato não o é, uma vez que "pode decorrer de ignorância ou mesmo de estarem terceiros agindo de forma a induzir o sujeito passivo a erro" (fl. 238).

*Decisão DRJ*

*Afastaram os julgadores a preliminar de nulidade pois a Lei nº 10.593, de 6/12/2002, que substituiu a Medida Provisória nº 46, de 25 de junho de 2002, que por sua vez substituiu a anterior MP n.º 2.175, que, por sucessivas reedições, teve vigência de junho de 1999 até a superveniência da MP n.º 46, estabelece:*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10925.002426/2002-08  
Acórdão nº : 107-08.023

*Art.6º. 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;*

*(...)"*

No mérito os julgadores não aceitaram os argumentos da impugnante de que o arbitramento foi ilegal. O voto do Relator, seguido à unanimidade pela Turma, está assim fundamentado:

*"Antes de qualquer coisa, cumpre ressaltar que, em 11/10/2002, por meio da intimação nº 259/2002 (fl. 20), foram solicitados à interessada, dentre outros, os livros contábeis Diário, Razão e/ou Caixa. A contabilista Cladi Ana F. Vescovi declarou em 17 de outubro de 2002 (fl. 28) que a empresa Supermercado Zabloski Ltda. não possuía escrituração contábil, Livro Diário, Livro Razão e Livro Caixa dos anos 1997 a 2001, "[...] pois a empresa não nos oferecia condições para fazer os mesmos, não mandava ao escritório as despesas, duplicatas, movimentação financeira e demais para fazermos a contabilidade completa. No escritório só era feita a parte fiscal e trabalhista."*

*Aos 23/10/2002, através da intimação nº 282/2002 (fl. 182), solicitou-se, novamente, à empresa que apresentasse a escrituração contábil (livros diários, razão e/ou livro caixa) relativa aos anos de 1997 a 2001 e "5. Justificar, com os esclarecimentos que julgar necessários, a utilização de valores de Receita Bruta mensal/trimestral distintos entre os informados pelo contribuinte nas Declarações à SRF (DIRPJ, DIPJ e DCTF) e aqueles constantes no Livro de Apuração do ICMS, conforme demonstrativos em anexo."*

*Em resposta, a empresa informou, à fl. 185:*

*1 – Que a Sra. Cladi Ana Frozza Vescovi era contadora e responsável pela escrituração contábil e fiscal da empresa durante os anos de 1997 até 2001;*

*2 – Que não poderá atender a intimação relativa a apresentação dos livros contábeis (Diário, Razão ou Livro Caixa) no período de 1997 até 2001, pois os mesmos não foram escriturados.*

*Além disso, apresentou o documento de fl. 187, nos seguintes termos:*

*Ref. Intimação 282/2002*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10925.002426/2002-08  
Acórdão nº : 107-08.023

*Supermercado Zabloski, tendo em vista a intimação acima epigrafada, vem, respeitosamente a presença de Vossas Senhorias esclarecer o que abaixo segue.*

*Depreende-se da dita intimação, lavrada em desacordo com a portaria 1.265/99, eis que a solicitação deveria ser feita através de Mandado de Procedimento Fiscal – Diligência, que pretendem os Auditores Fiscais que aqui requerente justifique determinadas ações.*

*Ocorre que a solicitação é totalmente ilegal, eis que os dispositivos legais que embasam a solicitação tratam de informações e esclarecimentos. Jamais de justificativa para a prática de atos.*

*Justificativa nada mais é do que o ato de legitimar de desculpar, fundamentar.*

*E este não é o momento próprio no procedimento fiscal.*

*Como se vê além dos artigos 927 e 928 do regulamento do imposto de renda não tratarem da "Justificação", este não é o momento oportuno para tal.*

*Assim, a exigência é totalmente descabida e ilegal."*

Ressaltaram os julgadores que a impugnantes optou pela tributação com base no Lucro Presumido nos anos-calendário de 1998 a 2001, conforme declarações de informações econômico-fiscais da pessoa jurídica – DIPJ às fls. 188 a 191. Declarou-se INATIVA durante o ano-calendário de 1997, não tendo a fiscalizada apresentado, mesmo tendo sido instada a fazê-lo, por mais de uma vez, a escrituração contábil nos termos da legislação comercial e tampouco a escrituração do livro caixa contendo a movimentação financeira, inclusive bancária, obrigações acessórias previstas no art. 45 da Lei nº 8.981/1995.

Não restava ao fisco outra alternativa que não o arbitramento do lucro para fins de determinação do imposto devido. Por duas vezes a impugnante declarou (fls. 28 e 185) que estava impossibilitada de apresentar a contabilidade ou o livro Caixa, por não os ter escriturado. Recusou-se, por outro lado, em expediente acima transcrito, a justificar ou esclarecer as razões correspondentes (fl. 187), asseveraram os julgadores.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10925.002426/2002-08  
Acórdão nº : 107-08.023

Recusaram o laudo contábil anexado à impugnação, face à incondicionalidade do arbitramento do lucro e a prova do fisco de que o contribuinte foi intimado por duas vezes e confirmou não ter os livros contábeis ou caixa.

Especificamente no tocante ao ano-calendário de 1997, ressaltaram os julgadores de primeiro grau que a impugnante não efetuou qualquer pagamento do IRPJ, pois apresentou declaração como empresa inativa, mas ao fisco estadual foi declarado um faturamento anual de R\$ 699.922,70 (fls. 10).

Destacaram ainda os julgadores que os valores constantes nos anexos do Laudo Contábil trazido com a impugnação na rubrica RECEITA OPERACIONAL BRUTA (ROB) são exatamente os mesmos que a fiscalização utilizou como base para o arbitramento, o que invalida os argumentos expendidos em sentido contrário no corpo da impugnação e que o art. 148 do CTN invocado pela impugnante trata do arbitramento de valor ou preço de bens e direitos, nada tendo a ver com arbitramento de lucros.

Da mesma forma, foi refutado o argumento de não aplicação da Lei nº 8.021/1990, art. 6º, por tratar esse diploma legal de arbitramento de rendimento com base na renda presumida, mediante utilização de sinais exteriores de riqueza.

No tocante às multas lançadas de 75% e 150% sustentaram os julgadores, após afastarem alegações de cometimento de ilegalidades pelo fisco, que as mesmas estão previstas da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Asseveraram que sobre a diferença entre o imposto apurado pela contribuinte (com base no lucro presumido) e o imposto calculado com base no lucro arbitrado (acréscimo de 20% sobre o percentual do lucro presumido), cuja receita fora declarada ao fisco, mediante DIPJ e DCTF foi imposta a multa geral de 75%, estabelecida no inciso I do art. 44 da referida Lei.

Sustentam os julgadores que a multa qualificada (150%), prevista no inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430/96, aplicada nos casos de evidente intuito de



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10925.002426/2002-08  
Acórdão nº : 107-08.023

fraude, definidos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, se justifica em relação ao imposto resultante da diferença entre a receita declarada à Receita Federal e aquela informada ao fisco estadual, pois:

*“(...) o conceito de dolo encontra-se no inciso I do art. 18 do Decreto-lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 - Código Penal, ou seja, crime doloso é aquele em que o agente quis o resultado ou assumiu o risco de produzi-lo.*

*A lei penal brasileira adotou, para a conceituação do dolo, a teoria da vontade. Isto significa que o agente do crime deve conhecer os atos que realiza e a sua significação, além de estar disposto a produzir o resultado deles decorrentes.*

*Em outras palavras, pode-se dizer que os elementos do dolo, de acordo com a teoria da vontade são: vontade de agir ou de se omitir; consciência da conduta (ação ou omissão) e do seu resultado; e consciência de que esta ação ou omissão vai levar ao resultado (nexo causal).*

*No caso em pauta, a autoridade fiscal, sabedora de que a fiscalizada era optante da tributação pelo lucro presumido, conforme as Declarações de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica – DIPJ, apresentadas para os anos-calendário 1998 a 2001, intimou-a duas vezes a apresentar escrituração contábil nos termos da legislação comercial e/ou Livro Caixa, contendo a movimentação financeira, inclusive bancária, obrigação acessória a que estão sujeitas as empresas optantes por este tipo de tributação. A empresa, através de seu sócio-gerente e de sua contabilista, informou não os possuir.*

*A partir dos livros fiscais Livro Registro de Saídas e Livro Registro de Apuração do ICMS, a autoridade fiscal apurou que a empresa deixou, sistemática e reiteradamente, durante o período de janeiro de 1997 a setembro de 2001, de informar à Secretaria da Receita Federal parcela significativa de sua receita bruta, conforme quadro demonstrativo da relação entre a receita omitida e a receita total apurada (...)*

*(...)*

*“Além de omitir, reiteradamente, um montante significativo de rendimentos (chegando até a 100 % das receitas, como acima demonstrado), a não manutenção da escrita fiscal ou Livro Caixa, associada às informações, reiteradas e sistemáticas, ao Fisco Federal, de receitas em valores muito inferiores aos realmente obtidos em suas transações comerciais (declaradas ao Fisco Estadual) e não apresentação de documentos, tais atitudes revelam a intenção de adiar o conhecimento por parte do fisco*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10925.002426/2002-08  
Acórdão nº : 107-08.023

*das infrações cometidas, ou seja, de omitir deliberada e persistentemente o pagamento de IRPJ e Contribuições devidos.*

*Assim, a contribuinte informou, deliberadamente, à Secretaria da Receita Federal valores muito inferiores aos apurados, agindo por sua conta e risco, não podendo se esquivar das conseqüências tributárias impostas.*

O Acórdão nº 2.681/2003 da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Florianópolis - SC está assim ementado:

**“PRELIMINAR DE NULIDADE. ARGÜIÇÃO DE INCOMPETÊNCIA DOS AUDITORES-FISCAIS DA RECEITA FEDERAL - 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, por meio de Mandado de Procedimento Fiscal - Fiscalização (MPF-F), a efetuar a fiscalização à qual o mesmo se refere.**

**ARBITRAMENTO DO LUCRO. LUCRO PRESUMIDO. 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.**

**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”**

Cientificado da Decisão de Primeiro Grau em 16/07/2003 o contribuinte recorre a esse Colegiado em 24/07/03. Às fls. 330/337 a autoridade preparadora informa a regularidade no arrolamento de bens.

É O RELATÓRIO.



Processo nº : 10925.002426/2002-08  
Acórdão nº : 107-08.023

## VOTO

Conselheiro LUIZ MARTINS VALERO, Relator.

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

A recorrente suscita em sua defesa preliminar de nulidade 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.

Vê-se que consta dos autos que os fiscais autuantes encontravam-se amparados por Mandado de Procedimento Fiscal.

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:



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10925.002426/2002-08  
Acórdão nº : 107-08.023

*“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 n.º 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 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 a preliminar de nulidade suscitada pela recorrente.



Processo nº : 10925.002426/2002-08  
Acórdão nº : 107-08.023

### **Mérito**

A recorrente optou pela tributação com base no Lucro Presumido nos anos-calendários objeto da ação fiscal.

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 de escritório de contabilidade, o qual informou que a empresa 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.

Nova intimação e resposta evasiva.

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 exhibir 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



Processo nº : 10925.002426/2002-08  
Acórdão nº : 107-08.023

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 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 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 nº 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



Processo nº : 10925.002426/2002-08  
Acórdão nº : 107-08.023

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, 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*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10925.002426/2002-08  
Acórdão nº : 107-08.023

*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."*

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:



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10925.002426/2002-08  
Acórdão nº : 107-08.023

*“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 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 nº 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



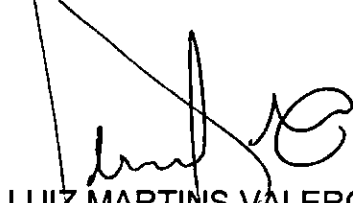
MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10925.002426/2002-08  
Acórdão nº : 107-08.023

federais totalmente discrepantes dos valores informados ao Fisco estadual, e agia desta maneira exclusivamente para falsear a base de cálculo dos tributos federais. 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 por se negar provimento ao recurso e pela manutenção da multa qualificada ao caso, tendo em vista a flagrante prática de ato ilícito previsto na Lei nº 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 13 de abril de 2005.



LUIZ MARTINS VALERO