



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

Processo n° 11065.721031/2013-92
Recurso n° 999.999 Voluntário
Acórdão n° 1401-001.337 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 22 de outubro de 2014
Matéria IRPJ
Recorrente PETROSUL CONSTRUÇOES E TERRAPLENAGENS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008, 2009

PRINCÍPIO DA DIALETICIDADE

Recurso voluntário sem apresentar nenhum argumento ou fato que fosse de encontro a decisão proferida a Recorrente não apresenta qualquer indignação contra os fundamentos da decisão supostamente recorrida ou a apresentação de motivos pelos quais deveria ser modificada, ferindo o princípio da dialeticidade, segundo o qual os recursos devem expor claramente os fundamentos da pretensão à reforma.

ARBITRAMENTO. LUCRO PRESUMIDO.

Ausentes a escrituração contábil regular e/ou livro caixa contendo a movimentação financeira inclusive bancária, cuja apresentação foi regularmente intimada, resta afastada a opção pelos regimes do lucro presumido ou real e apresenta-se correto o arbitramento do lucro.

O arbitramento do lucro não é penalidade sim modalidade de apuração do resultado tributável do IRPJ e CSLL, quando o contribuinte não apresenta os livros e documentos de sua escrituração, dentre outras hipóteses.

MULTA QUALIFICADA.

Aplica-se a multa qualificada de 150% restando caracterizada a utilização fraudulenta da personalidade jurídica da empresa bem como a conduta reiterada de omissão na declaração e pagamento dos tributos devidos

LANÇAMENTOS DECORRENTES.

Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, Contribuição para o PIS/Pasep, Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social-Cofins, Contribuição para a Seguridade Social - INSS.

Recurso negado.

Processo nº 11065.721031/2013-92
Acórdão n.º 1401-001.337

S1-C4T1
Fl. 1.369

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros da 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção do CARF, por unanimidade negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto que acompanham o presente julgado.

Jorge Celso Freire da Silva
Presidente
(assinado digitalmente)

Sergio Luiz Bezerra Presta
Relator
(assinado digitalmente)

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Jorge Celso Freira da Silva (presidente), Antônio Bezerra Neto, Fernando Luiz Gomes de Mattos, Marcelo Baeta Ippolito, Maurício Pereira Faro e Sérgio Luiz Bezerra Presta (Relator).

Relatório

Por bem descrever os fatos relativos ao contencioso, adoto parte do relato do órgão julgador de primeira instância administrativa constante do acórdão nº 08-28.244 proferido pela 3ª Turma da DRJ/Fortaleza-CE, constante das fls. 1.299 e segs, até aquela fase:

“Contra o sujeito passivo de que trata o presente processo foram lavrados os autos de infração a seguir indicados:

Imposto de Renda Pessoa Jurídica IRPJ, fls. 03/31, no valor total de R\$ 614.872,55, incluídos encargos legais.

Contribuição Social sobre o Lucro Líquido CSLL, fls. 32/58, no valor total de R\$ 194.798,03, incluindo encargos legais.

Contribuição para Financiamento da Seguridade Social Cofins, fls. 69/78, no valor total de R\$ 510.998,08, incluindo encargos legais.

Contribuição para o Programa de Integração Social PIS, fls. 59/68, no valor total de R\$ 110.716,14, incluindo encargos legais.

De acordo com a Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal relativo ao auto de infração do IRPJ, fls. 257, em procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias pelo sujeito passivo, foi efetuado o lançamento de ofício, nos termos dos arts. 904 e 926 do Decreto nº 3.000/99 (Regulamento do Imposto de Renda RIR/99), em face da apuração das infrações a seguir descritas.

1) Razão do arbitramento

Arbitramento do lucro efetuado em virtude de o contribuinte, estando autorizado a optar pela tributação com base no Lucro Presumido, deixou de cumprir as obrigações acessórias relativas a sua determinação, em relação aos seguintes fatos:

- Não apresentou o Livro Caixa, apenas livros que registrariam as movimentações financeiras, existindo declaração da Pedreira Passo da Serra Ltda, não refutada pela fiscalizada, de que o caixa das empresas era centralizado na pedreira. No curso da fiscalização constatamos por farta documentação, que os custos e despesas da fiscalizada eram pagos com recursos existentes na conta da pedreira, evidenciando a confusão patrimonial;

- Quanto ao Livro Registro de Inventário, não houve levantamento dos estoques a partir do ano-calendário de 2007;

Em relação a documentação, muitas notas fiscais não foram apresentadas.

Enquadramento Legal: Art. 527 e 530, inciso III, do Regulamento do Imposto de Renda, Decreto 3.000/99 RIR/99.

2 – Omissão de Receita da Atividade Outras Receitas da Atividade

Arbitramento do lucro realizado com base na receita bruta de outras receitas da atividade, conforme relatório fiscal, fls. 93/103.

Enquadramento Legal: art. 3º da Lei nº 9.249/95; Arts. 532 e 537 do RIR/99.

Os demais lançamentos são decorrentes das infrações acima apontadas.

A pessoa jurídica autuada tomou ciência dos autos de infração em 21/03/2013, fls. 1.262/1.263. Foi apresentada impugnação conjunta, em nome da empresa autuada e dos sócios Ary Pauli e Gessica Frank Pauli, em 19/04/2013, fls. 1.265/1.272, contrapondo-se aos lançamentos com base nos argumentos a seguir sintetizados.

- Não é verdade que a pessoa jurídica não mantinha escrituração do Livro Caixa.*
- A leitura atenta do relatório do procedimento fiscal, especialmente do parágrafo vigésimo-primeiro, é um verdadeiro desmentido desta alegação. Nele se vê que houve denominadas movimentações do Banco do Brasil S/A e Banrisul S/A. Estes Livros, entregues à repartição, possuem todos os registros de recebimentos, pagamentos, movimentações financeiras, inclusive bancárias.*
- De fato, compulsando os autos do contencioso administrativo (fls. 282 e seguintes), bem se vê que a pessoa jurídica fiscalizada colacionou cópia integral dos Livros, por ela intitulados CONTAS CORRENTE, contendo termo de abertura e encerramento, e documentando todos os recebimentos, pagamentos efetuados e movimentações financeiras, especialmente, bancárias, de forma cronológica. Tais documentos se acomodam na definição de Livro Caixa, mesmo à mingua desse título na capa de abertura.*
- O lançamento, pois, feito a partir do lucro arbitrado, é nulo, já que não atende a nenhuma das hipóteses do artigo 527 do RIR.*
- O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais tem entendido que só é possível o recurso ao arbitramento caso a pessoa jurídica optante pela tributação com base no lucro presumido não comprove por meio de documentos, papéis idôneos e escrituração, todos os recebimentos e pagamentos ocorridos em cada período, o que não é o caso.*
- Por outro lado, também não está correto o que dito no relatório fiscal a respeito do Livro Registro de Inventário. Já por ocasião de esclarecimentos prestados na fase inicial da fiscalização, o contribuinte havia informado que a sistemática de trabalho da pessoa jurídica, com remessa de materiais diretamente ao tomador dos serviços, sem que tais materiais transitassem pelo estoque físico da empresa, explicava o porquê da ausência de escrituração do Livro Registro de Inventário a partir do ano-calendário 2007.*
- Ainda, não se justifica a exasperação da multa. O Conselho de Contribuintes já se posicionou no sentido de que a manutenção de depósitos bancários à margem da escrituração pode caracterizar a omissão no registro de receita da pessoa jurídica, porém não caracteriza evidente intuito de fraude, nos termos da legislação tributária.*
- Por fim, a defesa alega que a representação fiscal para fins penais somente pode ocorrer após o esgotamento de todas as impugnações na esfera administrativa (art. 83 da Lei nº 9.430/96).*
- Por todo o exposto, requer o cancelamento dos autos de infração impugnados, sem prejuízo da redução da multa, em caso de manutenção do lançamento”.*

Em 24/10/2013 a Recorrente, postou na Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos, correspondência, sob o nº. SA 717153357BR, constante das fls. 1.310 a 1.312 dos autos, solicitando que as intimações e notificações fossem encaminhadas para a Rua Inhanduí,

nº. 355, bairro Cristal, Cidade de Porto Alegre, Estado do Rio Grande do Sul, CEP. 90820-170, endereço do sócio gerente da Recorrente, o Sr. Ary Pauli.

A 3ª Turma da DRJ/Fortaleza-CE, na sessão de 19/12/2013, ao analisar a impugnação apresentada, proferiu o acórdão nº 08-28.244 entendendo “*por unanimidade de votos, julgar improcedente a impugnação, nos termos do voto do relator*”, sob argumentos assim ementados:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2008, 2009

LUCRO PRESUMIDO. ARBITRAMENTO.

No caso de opção pelo lucro presumido, o contribuinte que não mantiver escrituração nos termos da lei comercial deverá manter o Livro Caixa, no qual deverá estar escriturada toda a movimentação financeira, inclusive bancária. Livros auxiliares que contêm apenas a movimentação bancária em algumas instituições financeiras não são suficientes para elidir a obrigação.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2008, 2009

MULTA QUALIFICADA. EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE.

A conduta do contribuinte de não informar a totalidade de suas receitas nas declarações de rendimentos entregues ao fisco durante dois anos consecutivos denota o elemento subjetivo da prática dolosa e enseja a aplicação da multa qualificada no percentual de 150%.

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

Ano-calendário: 2008, 2009

TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

Aplica-se às exigências ditas reflexas o que foi decidido quanto à exigência matriz, devido à íntima relação de causa e efeito entre elas.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido”.

Cientificado da decisão de primeira instância em 10/01/2014 (AR constante das fls. 1.346 e 1.347), a PETROSUL CONSTRUCOES E TERRAPLENAGENS LTDA, qualificada nos autos em epígrafe, juntamente com os sócios Ary Pauli e Gessica Frank Pauli, inconformada com a decisão contida no Acórdão nº 08-28.244, apresenta recurso voluntário em 10/02/2014, constante das fls 1.349 e segs, a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais objetivando a reforma do julgado reiterando os argumentos da peça impugnativa, mas sem acrescentar novos argumentos em decorrência da decisão proferida pela 3ª Turma da DRJ/Fortaleza-CE.

Na referência às folhas dos autos considerei a numeração do processo eletrônico (e-processo).

É o relatório do essencial.

Voto

Conselheiro SERGIO LUIZ BEZERRA PRESTA - Relator

Observando o que determina os arts. 5º e 33 ambos do Decreto nº. 70.235/1972 conheço a tempestividade do recurso voluntário apresentado, tendo em vista que a Recorrente foi cientificada da decisão de primeira instância em 10/01/2014 (sexta-feira) e o início do prazo para apresentação do recurso voluntário começou a contar no dia 13/01/2014 (sábado), porém a Recorrente em 10/02/2009 (segunda-feira) protocolou o recurso voluntário, comprovada a tempestividade, vejo que também estão preenchidos os demais requisitos legais para sua admissibilidade, dele, portanto tomo conhecimento.

Antes de entrar no mérito, esclareço que mesmo diante dos argumentos e também da base legal constante da decisão contida no Acórdão nº 08-28.244, a Recorrente, no recurso voluntário, limitou-se a reproduzir, “*ipsis literis*” as preliminares constantes da peça impugnatória sem apresentar nenhum argumento ou fato que fosse de encontro a decisão proferida pela 3ª Turma da DRJ/Fortaleza-CE. Na verdade não houve qualquer insurreição contra os fundamentos da decisão supostamente recorrida ou a apresentação de motivos pelos quais deveria ser modificada; continuou separando os recursos por tributo.

Assim procedendo, a Recorrente feriu o princípio da dialeticidade, segundo o qual os recursos devem ser dialéticos e discursivos; devem expor claramente os fundamentos da pretensão à reforma. Na verdade o princípio da dialeticidade consiste no dever do recorrente de indicar **todas as razões de direito e de fato que dão base ao seu recurso**, visto ser impossível ao CARF avaliar os vícios existentes na decisão de primeiro grau, sem que o interessado apresente e comprove todas as suas razões.

Sobre o assunto, leciona Nelson Nery Júnior:

“(...) o recurso deverá ser dialético, isto é, discursivo. O recorrente deverá declinar o porquê do pedido de reexame da decisão. (...) As razões do recurso são elemento indispensável a que o tribunal, para o qual se dirige, possa julgar o mérito do recurso, ponderando-as em confronto com os motivos da decisão recorrida. A sua falta acarreta o não conhecimento. Tendo em vista que o recurso visa, precipuamente, modificar ou anular a decisão considerada injusta ou ilegal, é necessária a apresentação das razões pelas quais se aponta a ilegalidade ou injustiça da referida decisão judicial” (Nelson Nery Júnior in “Teoria geral dos Recursos”. São Paulo; Ed. Revista dos Tribunais, 2004, p. 176 e 177).

Analisando o tema o Superior Tribunal de Justiça, assim decidiu “*verbis*”:

“(…) o presente recurso não tem porte para infirmar a decisão recorrida, pois restringiu-se o agravante, a reiterar ip[s]is literis, os motivos expendidos no especial; Consequentemente, o presente agravo não impugna, como seria de rigor, o fundamento da decisão recorrida, circunstância que obsta, por si só, o acolhimento da pretensão recursal” (AG nº. 479378/RJ, rel. Ministro Barros Monteiro, DJ de 14/2/2003).

“(…)Ao interpor o recurso de apelação, deve o recorrente impugnar especificamente os fundamentos da sentença, não sendo suficiente a mera remissão aos termos da petição inicial e a outros documentos constantes nos autos. Precedentes.” (REsp nº. 722.008/RJ, rel. Ministro Arnaldo Esteves Lima, j. em 22/5/2007).

Diante a ação deliberada da Recorrente em desconsiderar todos os argumentos apresentados pela 3ª Turma da DRJ/Fortaleza-CE para refutar as alegações, que ao analisar o relatório de procedimento fiscal (fls. 93 e segs) e a peça impugnatória apresentada, proferiu o Acórdão nº 08-28.244, meu entendimento inicial conduzia para não reconhecer do recurso voluntário.

Porém, buscando o fim maior do processo administrativo fiscal, que é a verdade material, passo a analisar a decisão de primeiro grau como se o recurso estivesse posto.

Passando ao mérito, observando o relatório de procedimento fiscal (fls. 93 e segs), constata-se o seguinte:

“1 Trata-se de ação fiscal levada a efeito junto à empresa supra referida, doravante denominada de fiscalizada ou contribuinte, desencadeada a partir das conclusões da fiscalização junto a empresa PEDREIRA PASSO DA SERRA LTDA, com endereço na Estrada da Pedreira, 361, Bairro Passo da Serra, em Montenegro – RS, de acordo com o MPF nº 1011100-2011-00268-1, aberta ante a movimentação financeira incompatível com a declarada.

2 Analisando a documentação apresentada no âmbito daquela fiscalização, como extratos bancários, notas fiscais e as declarações firmadas por sua sócia na prestação de esclarecimentos protocolizados em 03/02/2012, de que as empresas seriam ligadas; que o faturamento seria da empresa ora fiscalizada, mas que por ajuste entre os cotistas controladores houve a centralização do caixa na Pedreira Passo da Serra Ltda., doravante referida apenas como Pedreira, identificamos como sujeito passivo da obrigação tributária a fiscalizada, motivando a abertura deste procedimento.

3 Naquela fiscalização, foi apresentada a 2ª Alteração e Consolidação Contratual, com data de 30/12/2008. Por este documento, verificamos que até aquela data, eram sócios da Pedreira:

(…)

7 Pelo Termo de Intimação Fiscal nº 1 (TIF) a Pedreira foi intimada a apresentar extratos, documentos comprobatórios da relação comercial mantida entre a

Pedreira e a ora fiscalizada e documentos bancários, quando, outra vez sem peticionar, apresentou ofício do Banco do Brasil SA e documentos referentes ao último questionamento do TIF.

8 Posteriormente apresentou em papel e meio digital extratos bancários das contas mantidas pelas duas empresas junto ao Banco do Brasil SA, relativas ao período de 2007 a 2009, onde constatamos que vários créditos na conta da Pedreira tem origem na conta da fiscalizada, conforme Anexo II do TIF nº 3, cujo montante superava R\$ 8 milhões.

9 Com a resposta protocolizada em 08/02/2012, que veio acompanhada de notas fiscais fatura emitidas pela fiscalizada, resolvemos encerrar aquela fiscalização sem resultado e abrir-se esta, aproveitando os documentos e resposta recebidos.

10 Este procedimento fiscal teve início com o recebimento do Termo de Início de Procedimento Fiscal (TIPF) em 29/05/2012, enviado por via postal, por meio do qual, entre outros assuntos, a fiscalizada foi comunicada do aproveitamento da resposta e documentos apresentados pela Pedreira no âmbito da outra fiscalização, bem como se tinha algo a acrescentar ou retificar em relação àquela resposta, assim como para apresentar o Livro Caixa ou Diário e Razão entre outros, extratos bancários além dos apresentados e notas fiscais faltantes.

11 Na resposta recebida em 11/07/2012, assinada pelo seu representante legal Ary Pauli, atendeu parcialmente ao TIPF, apresentando o Contrato Social e a 7ª Alteração e Consolidação Contratual, extratos do Banrisul, livros identificados como “Petrosul Banco do Brasil” de 29/06/2006 a 03/12/2009 e “Petrosul Banrisul”, os Livros Registro de Inventário nº 1, Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrência nºs 1 e 2, de Entrada, Saída e de Apuração de nºs 11 e 12, as DIPJ de 2009 e 2010, além de outras notas fiscais-fatura.

(...)

14 No item 4 da missiva, relativamente ao aproveitamento das provas colhidas na outra fiscalização, complementou a resposta da Pedreira nos seguintes termos: “O valor original das NF e o efetivamente recebido(cfe.livros caixa,anexos)se devem geralmente “retenções contratuais”,ou “descontos na medição dos serviços ou ainda,na maioria dos casos,pela “retenção de impostos municipais e federais).”

15 Nova intimação (TIF) foi emitida em 20/07/2012, solicitando documentos faltantes, quais sejam, vias de notas fiscais-fatura anuladas, notas fiscais-fatura e notas fiscais Modelo 01. Também solicitamos o Livro Caixa.

16 A resposta, após pedidos de prorrogação do prazo veio em 18/10/2012, quando apresentou outras notas fiscais e informou que não foram localizados os Livros Caixa, crendo não existirem, face informação de que não mais havia funcionário de escritório para realizar.

17 A fiscalizada foi intimada outras vezes a apresentar notas fiscais faltantes, conforme termos emitidos em 07/11/2012 e 05/03/2012. Na resposta em 14/02/2013, trouxe parte dos documentos solicitados, todas notas fiscais de transferência. Em relação a segunda intimação referida neste parágrafo, embora não tendo fluído o prazo concedido, considerando a proximidade do prazo decadencial para

lançamento referente ao primeiro trimestre de 2008, bem como que os documentos

apresentados em atenção as últimas intimações continham apenas notas de transferências, nenhuma representativa de receita, resolvemos concluir a fiscalização com os documentos existentes”.

A 3ª Turma da DRJ/Fortaleza-CE analisando a imputação constante do relatório de procedimento fiscal (fls. 93 e segs) e a impugnação (fls. 1.265 e segs), expôs, em suas razões de decidir sobre o arbitramento, pelos seguintes motivos, “*verbis*”:

(...)

Como se sabe, a regra geral de tributação do Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ é o lucro real, em que a base de cálculo do imposto tem como ponto de partida o lucro líquido apurado contabilmente, ajustado pelas adições, exclusões e compensações previstas na legislação tributária. O lucro presumido e o lucro arbitrado configuram-se em exceções à regra geral.

No caso da pessoa jurídica sujeita à tributação pelo lucro real, não há dúvidas de que ela deve manter escrituração com observâncias das leis comerciais e fiscais, que deve abranger todas as suas operações (art. 251 e parágrafo único do RIR/1999).

Já na hipótese de tributação com base no lucro presumido, caso não possua escrituração nos termos da legislação comercial e fiscal, deve manter, obrigatoriamente, o Livro Caixa, no qual deve escriturar toda a movimentação financeira, inclusive bancária. Essa obrigatoriedade está prevista no art. 527, inciso I, e § único, do RIR/1999, que assim dispõe:

(...)

Com efeito, o optante pelo lucro presumido, quando devidamente intimado em procedimento fiscal, deve exhibir os documentos e os respectivos livros comerciais e fiscais, ou o Livro Caixa, contendo toda a movimentação financeira, inclusive a bancária, em boa ordem, escriturados e em dia.

A autorização legal para o arbitramento do lucro, quando o Contribuinte é optante pelo lucro presumido, no caso da não apresentação do Livro Caixa devidamente escriturado, é prevista no art. 530, inciso III, do RIR/1999, a seguir é transcrito:

(...)

No caso em litígio, a fiscalização justificou o arbitramento com base nas seguintes constatações:

1 – Em auditoria na empresa Pedreira Passo da Serra Ltda. restou comprovado que vários créditos em sua conta tiveram como origem a pessoa jurídica autuada.

2 – Em resposta ao Termo de Intimação datado de 20/07/2013, após diversas prorrogações, o contribuinte informou que não foram localizados os Livros Caixa, supondo não existirem, uma vez que não mais havia funcionário de escritório para realizar.

3 – A fiscalizada apresentou apenas livros que, verificados por amostragem, registrariam as movimentações financeiras no Banco do Brasil e Banrisul. Além disso, o sócio da Pedreira Passo da Serra Ltda. declarou, sem retificação por parte da autuada, embora oportunizado em Termo de Intimação Fiscal, que o Caixa das empresas era centralizado na Pedreira.

4 – No curso da fiscalização foi apresentada farta documentação que demonstra que os custos e despesas da fiscalizada eram pagos com recursos existentes na conta da Pedreira, evidenciando a confusão patrimonial.

5 – Quanto ao Livro Registro de Inventário não houve levantamento dos estoques a partir do ano-calendário de 2007.

A defesa se insurge contra o arbitramento alegando que entregou à fiscalização livro intitulado Contas Correntes (fls. 282 e seguintes), contendo o registro de recebimentos, pagamentos e movimentações financeiras, inclusive bancárias. Com efeito, seria insubsistente o motivo que ensejou o arbitramento do lucro.

Analisemos, pois, o livro referenciado pela defesa. Foram anexados aos autos pela fiscalização cópias dos seguintes livros: Contas Correntes – Petrosul – Banco do Brasil (fls. 282/389) e Contas Correntes – Petrosul – Banrisul (fls. 390/399). No seu conteúdo, estão registradas operações de crédito e débito da empresa que, aparentemente, se referem a movimentação bancária, nos referidos bancos.

Resta claro, pois, que a empresa utilizava os referidos livros para controlar, separadamente, a movimentação bancária em duas instituições financeiras. Assim, podem, quando muito, ser considerados auxiliares de um livro caixa da empresa optante pelo lucro presumido.

Ocorre que, conforme já referenciado neste voto, para efeitos de opção pelo lucro presumido, a dispensa de escrituração completa requer a existência de um livro Caixa, onde deve estar escriturada não só a movimentação bancária, mas sim toda a movimentação financeira (Lei nº 8.981, de 1995, art. 45, parágrafo único – destaque acrescido).

Some-se a isso o fato de o sócio da empresa Pedreira Passo da Serra Ltda. ter declarado que centralizava o caixa das duas empresas. Esse fato não foi em nenhum momento questionado pela autuada, embora lhe tenha sido dada oportunidade de se pronunciar desde o início da fiscalização. Nesse sentido, consta no Termo de Início de Procedimento Fiscal (fls. 109/110):

(...)

Portanto, não há como acolher a tese da defendente de que os documentos às fls. 282/399 poderiam substituir o livro Caixa.

Ainda há um outro aspecto que também seria suficiente para justificar o arbitramento, que é a inexistência do livro Registro de Inventário, a partir de 2007. O motivo alegado pela defesa nesse aspecto (remessa de materiais diretamente ao tomador dos serviços, sem que tais materiais transitassem pelo estoque físico da empresa) não está devidamente comprovado, nem encontra amparo na legislação vigente.

Ressalte-se, ainda, que, uma vez arbitrado o lucro, pela falta de apresentação dos livros e/ou documentos que embasariam a forma de tributação adotada pela pessoa jurídica (art. 530, III, do RIR/99), não é possível recepcioná-los na fase impugnatória.

Do contrário, estar-se-ia premiando o contribuinte que se furtou a disponibilizar os elementos necessários ao desenvolvimento da ação fiscal, dando causa ao arbitramento do lucro. Tal conclusão tem como pressuposto lógico o fato de que, após a decisão administrativa relacionada à exação, muito provavelmente não seria

mais possível a realização de uma auditoria fiscal regular, ante o instituto da decadência.

É pacífico o entendimento na jurisprudência administrativa de que não existe arbitramento condicional, ou seja, o lançamento não pode ser modificado pela posterior apresentação/regularização da escrituração, cuja inexistência foi a causa de arbitramento.

Pelo exposto, considero correto o arbitramento do lucro para apuração do crédito tributário em litígio.

(...)”

Minha posição sobre arbitramento é conhecida desta 1ª Turma Ordinária, tendo em vista que defendo que o arbitramento possui na sua natureza um caráter nitidamente excepcional; e, por conta dessa característica, o arbitramento somente deve ser utilizado em casos extremos, na medida em que deve sempre prevalecer à base de cálculo originária, valorizando-se a regramatriz de incidência tributária.

Isso porque, o arbitramento não pode ser considerado uma penalidade nem tampouco um castigo; mas sim uma forma de averiguação em que se procura restabelecer ou apurar resultados impossíveis de serem conhecidos diretamente. Daí porque, a aplicação do arbitramento tem como pressupostos de validade os princípios da razoabilidade, da finalidade da lei e da proporcionalidade, podendo ser utilizado quando realmente mostre-se impossível utilização da base de cálculo originária.

Não é demais repetir que o arbitramento, segundo a doutrina dominante, tem caráter extravagante. Há que prevalecer sempre a prova direta como forma de revelação da verdade material. É isso que determina o art. 148 do CTN, “*verbis*”:

“Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial”.

Com uma breve leitura do Art. 148 do CTN, podemos constatar que é condição essencial do arbitramento a impossibilidade de comprovação direta da base originária. Partindo desta posição, encontramos três pressupostos de validade do arbitramento:

(i) inexistência da escrituração;

(ii) recusa de apresentação da escrituração;

(iii) imprestabilidade da escrituração.

Assim, quando o contribuinte apresenta uma documentação correta, idônea, regular, deve a fiscalização utilizá-la e adotá-la. Não é dado ao ente fiscalizador utilizar, fora da excepcionalidade, critérios arbitrários, devendo respeitar os princípios anteriormente mencionados, bem como os pressupostos objetivos do arbitramento.

Ou seja, o arbitramento, é nítida, clara e incontestável regra de exceção, só deve ser exercido em casos particulares, já que a base de cálculo originária é a que deve ser utilizada, por ser a prevista na regra-matriz de incidência tributária e por guardar relação direta com as riquezas constitucionalmente previstas.

Tomando como base as premissas acima e analisando o caso dos autos vejo que por ser uma empresa optante pelo lucro presumido; e, de acordo com as regras para opção pelo regime do Lucro Presumido (art. 45 da Lei nº 8.981/95), o contribuinte deve manter escrituração contábil nos termos da legislação comercial ou livro caixa contendo a movimentação financeira, inclusive bancária (parágrafo único, art. 45 da Lei 8.981/95).

Neste sentido, o relatório de procedimento fiscal (fls. 93 e segs) apontou as inúmeras deficiências da escrituração contábil que não observou as determinações legais, cegando até a centralizar o caixa de duas empresas distintas;

Também, não se tem qualquer notícia da entrega de um ou outro dos livros obrigatórios para atendimento das condições para opção e permanência no regime do lucro presumido nos anos calendário 2008 e 2009.

Conforme a decisão da 3ª Turma da DRJ/Fortaleza-CE, consubstanciada no Acórdão nº 08-28.244, as informações trazidas pela Recorrente mais confundem do que elucidam e, por essa natureza, não podem elidir o arbitramento efetuado, pois o lançamento não é condicional, mas vinculado à situação fática existente no momento de sua execução.

Destarte, apresenta-se correto o arbitramento de lucros em relação aos anos calendário 2008 e 2009, com fulcro no art. 529 do Regulamento do Imposto de Renda, cuja base legal tem como parâmetro as determinações do art. 47 da Lei nº. 8.981/95 e art. 1º da Lei nº9.430/96.

Percebe-se claramente no relato constante do relatório de procedimento fiscal (fls. 93 e segs) que a Recorrente não disponibilizou para a fiscalização o adequado registro contábil de suas operações, apto a amparar o regime de tributação adotado, no caso, o lucro presumido, e, não o fazendo, submete-se ao disposto na norma.

Ora, incorre em preclusão lógica comportamento no qual a Recorrente mostra-se negligente no cumprimento de suas obrigações acessórias, motiva o arbitramento, e, em seguida, depois consumada a situação, alega que teria incorrido em equívoco e apresenta escrituração adequada. Não por acaso o arbitramento condicional é rechaçado pela jurisprudência deste tribunal administrativo, como se pode observar pela jurisprudência já

pacificada, dentre elas, transcrevo, ementa do julgamento do Processo nº 19740.000209/2008-01, julgado em 11/09/2013 por essa 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da desta 1ª Seção de Julgamento e que foi materializado através do Acórdão nº. 1401001.043, da lavra do Ilustre Conselheiro Antonio Bezerra Neto, do qual participei e transcrita a seguir:

“IRPJ.CSLL. ARBITRAMENTO. FALTA DE APRESENTAÇÃO DE LIVROS FISCAIS E CONTÁBEIS. É cabível o arbitramento do lucro se a pessoa jurídica, durante a ação fiscal, deixar de exibir a escrituração que a ampararia na tributação com base no lucro real. ARBITRAMENTO. INCONDICIONALIDADE. Inexiste arbitramento condicional, sendo inócua a pretensão do contribuinte em apresentar a escrituração depois do lançamento para efeito de verificação da apuração do lucro real”. (Acórdão nº. 1401001.043, Sessão de 11/09/2013 – 1ª Seção / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária);

Diante dos fatos narrados e de ausência da apresentação dos livros necessários para tributação com base no lucro presumido, quais sejam, os livros exigidos pela legislação comercial ou, na ausência destes, o Livro Caixa, na forma que determina o art. 45 da Lei nº 8.981/95 não merecendo qualquer reforma a decisão proferida pela 3ª Turma da DRJ/Fortaleza-CE.

Passo agora a tratar da multa qualificada e para isso transcrevo as razões de decidir da 3ª Turma da DRJ/Fortaleza-CE quando analisou a imputação constante do relatório de procedimento fiscal (fls. 93 e segs) e a impugnação (fls. 1.265 e segs):

“(…)

A defesa entende que a fiscalização não logrou comprovar o evidente intuito de fraude que pudesse dar supedâneo à aplicação da multa qualificada.

A multa qualificada no percentual de 150% teve por base o disposto no art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430/96, a saber:

(…)

O percentual de 150% deve ser aplicado apenas nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, ou seja, o intuito de fraude foi aí aludido em seu sentido amplo, devendo para seu entendimento serem observadas as definições dos indigitados dispositivos, in verbis:

(…)

Analisando-se as características textuais das definições empreendidas pelos arts. 71 e 72, a primeira premissa indispensável é a de que sonegação e fraude são condutas dolosas. Isso se depreende da expressão “(...) toda ação ou omissão dolosa tendente (...)”, que é repetida em ambos os artigos. Sonegação e fraude puníveis são condutas, e não genericamente quaisquer situações jurídicas. São sempre uma “ação” ou “omissão” perpetradas por ser humano, seja em relação ao sujeito passivo pessoa física, seja em relação ao sujeito passivo pessoa jurídica. Isto é, apenas existe sonegação ou fraude qualificadoras se houver uma conduta humana (ação ou omissão).

No presente caso, a fiscalização justificou a qualificação da multa com base nos seguintes argumentos:

37 Sobre a diferença o Imposto de Renda e seus reflexos não apurados/recolhidos pela fiscalizada, há a incidência da multa de ofício prevista no inciso I do artigo 44 da Lei 9.430/96, duplicada conforme o § 1º do mesmo artigo, tendo em vista a conduta da contribuinte de não registrar, nem declarar a totalidade de suas receitas nas declarações de rendimentos entregues ao Fisco, com intuito de impedir ou retardar o conhecimento da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, o que denota, em tese, o elemento subjetivo da prática dolosa de sonegação, tipo penal previsto no artigo 71 da Lei nº 4.502/1964.

A conduta reiterada do contribuinte de não informar nos anos-calendário abrangidos pela fiscalização (2008 e 2009) a totalidade de suas receitas nas declarações entregues ao fisco denota o elemento subjetivo da prática dolosa. (...)"

Observando as razões acima e como a peça recursal apresentada pela Recorrente, que nada mais é do que uma cópia da impugnação, não resta dúvida que a Recorrente deixou de cumprir as regras de escrituração e que informou a menor as suas receitas; mas, não consigo ver distorção das formas jurídicas nem características de falsidade material ou ideológica, tanto é que a fiscalização, com certa facilidade, vislumbrou a conduta punível.

O Fisco, com base nas informações colhidas, junto à própria escrituração da Recorrente identificou da incorreta declaração das receitas, tanto é que a infração cometida pela Recorrente já estava delineada e delimitada antes do início da ação fiscal, ficando confirmada com as intimações procedidas.

A deficiência e também a divergência entre as informações apresentadas na contabilidade da contribuinte e nas declarações feitas ao fisco federal não autorizam este último a qualificar como fraudulenta a conduta da autuada, desde que não restou identificado o uso de quaisquer artificios, ardis ou outros meios similares para burlá-los, o que justificaria o evidente intuito de fraude.

Aduz-se, portanto, que as irregularidades descritas nos autos por não contabilização de notas fiscais e por informações a menor à Receita Federal do Brasil não representam modalidade de infrações fraudulentas, mas um caso de declaração inexata,

Observando tudo que consta dos autos e principalmente dos relatos relatório de procedimento fiscal (fls. 93 e segs); e mesmo a Recorrente diante da ratificação da multa qualificada pela 3ª Turma da DRJ/Fortaleza-CE, em seu recurso a apenas afirmou que: *“tampouco se justifica a exasperação da multa”*; e nada mais.

Mesmo diante da insurgência telegráfica, não consigo constatar, de forma cabal, a intenção do contribuinte de fraude da Recorrente. Isso porque, entendo que as ações da Recorrente não se enquadraram no conceito de dolo que está inserido no inciso I, do artigo 18 do Código Penal, ou seja, crime doloso é aquele em que o agente quis o resultado ou assumiu o risco de produzi-lo.

Até porque, a lei penal brasileira adotou, para a conceituação do dolo, a teoria da vontade. Isso 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 decorrente. Em outras palavras, podemos dizer que os elementos componentes 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; consciência de que esta ação ou omissão vai levar ao resultado (nexo causal).

Dessa forma, os atos praticados pela Recorrente configuram, smj, o “evidente intuito de fraude”. Até porque, ficou comprovado nos atos que a Recorrente praticou, dolosamente, atos com o objetivo de fraudar a incidência do tributo por dois anos.

Esse meu entendimento decorre da certeza que para a aplicação da Multa Qualificada deve esta configurada, de uma maneira cristalina, a prática reiterada de ações durante todo o ano calendário (ou mais de um), que tenham como objetivo mascarar a obrigação tributária principal, quando a escrituração do sujeito passivo demonstra que este conhecia o real valor a recolher, constitui ação dolosa que implica qualificação da multa de ofício.

Isso porque, a qualificação da multa depende da existência e demonstração da conduta prevista em lei por parte do sujeito passivo, conforme determina o art. 44 da Lei nº. 9.430/1996, a seguir transcrito:

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

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

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

Pela leitura do dispositivo acima, fica claro que há necessidade de existência e demonstração, pois o lançamento deve ser devidamente motivado, do evidente intuito de fraude. Essa é a posição dos arts. 71 a 73 da Lei nº. 4.502/1964, “*verbis*”:

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

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

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

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou

a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

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

Obesravando a afirmações acima, o Fisco apresentou os elementos que ensejaram a qualificação da multa e, demonstrou claramente a reiteração da conduta da Recorrente. Veja que para a qualificação da multa, deixar de comprovar as duas características que entendo serem pressupostos validadores na ação do sujeito passivo:

- (i) O pressuposto evidente - Quando a fiscalização comprova a qualidade daquilo que não admite dúvida; e,
- (ii) O pressuposto intuito – Quando o propósito na realização de um ato visa esconder ou minimizar o fato gerador da obrigação tributária.

Ou seja, pela leitura do relato do Fisco ficou comprovada, de forma cabal, com absoluta certeza, que o propósito da Recorrente era, ao praticar o ato, de impedir o conhecimento para reduzir o tributo devido.

Desta forma, entendo que a conduta da Recorrente aponta para o intuito consciente e deliberado de reduzir a base tributável. Nessas condições, a multa qualificada deve ser mantida por configurar a hipótese do art. 71 da Lei nº 4.502/1964, a seguir transcrito:

“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”.

Esse entendimento encontra amplo respaldo na jurisprudência deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, conforme pode ser visto abaixo:

“Ementa: MULTA. QUALIFICAÇÃO. EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE. DEMONSTRAÇÃO. OBRIGATORIEDADE.

A qualificação da multa de ofício depende da demonstração do evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71 a 73 da Lei 4.502/1964.

No caso, o evidente intuito de fraude não foi demonstrado e a multa não deve ser qualificada.

Recurso Especial do Procurador Negado” (CSRF - Processo nº 11543.005082/200319 - Acórdão nº 920202.185 – 2ª Turma - Sessão de 27 de junho de 2012)

“MULTA QUALIFICADA Aplica-se a multa em percentual de 150% nos casos em que tipificada a situação prevista no art. 71 da Lei nº 4.502/64. Fica evidenciada a

intenção dolosa de tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento, por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador, quando o contribuinte não contabiliza toda sua vultosa movimentação bancária, que abriga receitas de aplicações financeiras e ganhos em operações de cessão de crédito omitidos” (CSRF - Processo nº 13884.003382/200590 - Acórdão nº 9101001.393 – 1ª Turma Sessão de 17 de julho de 2012).

“Ementa: IRPF. OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. MULTA AGRAVADA. CONDOTA. BUSCA DA VERDADE MATERIAL. INEXISTÊNCIA DE PREJUÍZO.

O agravamento da multa de ofício somente se justifica quando o sujeito passivo busca, com dolo, dificultar a busca da verdade material sobre a ocorrência do fato gerador e sua respectiva base de cálculo. Soma-se a esse fato a relevante constatação de que a ausência de informação não prejudicou a atuação fiscal.

Recurso Especial do Procurador Negado” (CSRF - Processo nº 13808.001188/200230 - Acórdão nº 9202002.229 – 2ª Turma -Sessão de 28 de junho de 2012).

Diante desses fatos e comprovado que houve omissão de escrituração e a falta dos livros essenciais a opção pelo lucro presumido, razões que sustentam o arbitramento do lucro, não encontro nos autos comprovação que a Recorrente, deliberadamente agiu a margem da legislação visando omitir ou reduzir a base tributável de forma reiterada, meu voto é que não se pode manter a inclusão da multa agravada de 150% (cento e cinquenta por cento).

Assim, diante do exposto, observando tudo que consta nos autos, entendo que a 3ª Turma da DRJ/Fortaleza-CE deve ser mantida integralmente; desta forma voto no sentido negar provimento ao Recurso para manter o arbitramento e a imposição tributária, mantendo a qualificação da multa de 150%.

Sérgio Luiz Bezerra Presta
Relator
(assinado digitalmente)