



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

Processo nº. : 11516.001123/2006-78  
Recurso nº. : 156.782 - *EX OFFICIO* e *VOLUNTÁRIO*  
Matéria : IRPJ e OUTRO – EX.: 2003  
Recorrentes : 3ª TURMA/DRJ-FLORIANÓPOLIS/SC e SINAC - SINALIZAÇÃO E  
CONSERVAÇÃO DE RODOVIAS LTDA.  
Sessão de : 13 DE JUNHO DE 2007  
Acórdão nº. : 108-09.362

PAF/IRPJ - REEXAME NECESSÁRIO -RECURSO DE OFÍCIO - O ato administrativo será revisto de ofício, se não observou os requisitos determinados em lei para sua validação.

RECURSO EX OFFICIO – ELIMINAÇÃO DO AGRAVAMENTO DA MULTA - Inaplicável a multa agravada porque as infrações capituladas não traduziram os fatos impositivos exigíveis na lei para sua qualificação.

PAF - ÔNUS DA PROVA – cabe à autoridade lançadora provar a ocorrência do fato constitutivo do direito de lançar do fisco. Comprovado o do direito de lançar cabe ao sujeito passivo alegar fatos impeditivos, modificativos ou extintivos e além de alegá-los, comprová-los efetivamente, nos termos do Código de Processo Civil, que estabelece as regras de distribuição do ônus da prova aplicáveis ao PAF, subsidiariamente.

PAF – PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS DO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO – Os princípios são as diretrizes que devem ser observadas pelo administrador tributário. A constituição traz em si normas e princípios jurídicos vinculantes que apontam o sentido no qual a decisão deve seguir.

PAF - NULIDADES – Não provada violação às regras do artigo 142 do CTN nem dos artigos 10 e 59 do Decreto 70.235/1972, não há que se falar em nulidade, do lançamento, do procedimento fiscal que lhe deu origem, ou do documento que formalizou a exigência fiscal.

PAF - APURAÇÃO CONTÁBIL - A ciência contábil é formada por uma estrutura única composta de postulados e orientada por princípios. Sua produção deve ser a correta apresentação do patrimônio, com apuração de suas mutações e análise das causas de suas variações. A apuração contábil observará as três dimensões na qual está inserida e as quais deve servir: comercial - a Lei 6404/1976; contábil - Resolução 750/1992 e fiscal, que implica em chegar ao cálculo da renda, obedecendo aos critérios constitucionais com fins tributários. A regência da norma jurídica, originária de registro contábil, tem a sua natureza dupla: descrever um fato econômico em linguagem contábil, sob forma legal e um



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

Processo nº. : 11516.001123/2006-78  
Acórdão nº. : 108-09.362  
Recurso nº. : 156.782  
Recorrentes : 3ª TURMA/DRJ-FLORIANÓPOLIS/SC e SINAC - SINALIZAÇÃO E  
CONSERVAÇÃO DE RODOVIAS LTDA.

fato jurídico, imposto legal e prescritivamente. Feito o registro contábil como determina a lei torna-se norma jurídica individual e concreta, observada por todos, inclusive a administração, fazendo prova a favor do sujeito passivo. Caso contrário fará prova contra.

**PAF – ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL DIVERGÊNCIA ENTRE OS VALORES ESCRITURADOS NO DIÁRIO/RAZÃO/DIPJ - LUCRO ARBITRADO –** A falta de coerência entre os valores escriturados nos livros Razão, Diário e DIPJ, além da falta de registro do Diário na Junta Comercial do Estado, representam motivos suficientes para arbitramento do lucro, mormente, quando no decorrer da ação fiscal é oferecida declaração retificadora.

**LUCRO REAL – CONTABILIZAÇÃO – LIVROS DIÁRIO E RAZÃO –** O Livro Diário é de observância obrigatória. O Razão é auxiliar. Descabe o argumento da Recorrente no sentido de que caberia ao auditor refazer a apuração dos resultados diante dos documentos apresentados e do Livro Razão posteriormente escriturado. Mais ainda quando deixou de justificar contas inteiras de despesas.

**IRPJ – ARBITRAMENTO DO LUCRO – FORMA DE APURAÇÃO DE RESULTADO –** O arbitramento do lucro não é penalidade, sendo apenas mais uma forma de apuração dos resultados. O Código Tributário Nacional, em seu artigo 44, prevê a incidência do IRPJ sobre três possíveis bases de cálculo: lucro real, lucro arbitrado e lucro presumido. A apuração do lucro real parte do lucro líquido do exercício que ajustado fornece o lucro tributável. Na apuração do lucro presumido e do arbitrado seu resultado decorre da aplicação de um percentual, previsto em lei, sobre a receita bruta conhecida, cujo resultado já é o lucro tributável.

**COMPENSAÇÃO DO IMPOSTO PAGO NO PERÍODO – IRRF -** A compensação surge a partir do reconhecimento de um indébito. No caso dos autos as alegações não se fizeram acompanhar das provas exigidas na lei a sua validação.

**CSLL - LANÇAMENTO DECORRENTE –** O decidido em relação ao processo principal vincula o reflexo.

Recurso de ofício negado.

Recurso voluntário negado.



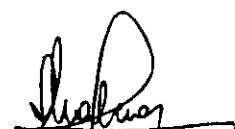
**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 11516.001123/2006-78  
Acórdão nº. : 108-09.362  
Recurso nº. : 156.782  
Recorrentes : 3ª TURMA/DRJ-FLORIANÓPOLIS/SC e SINAC - SINALIZAÇÃO E  
CONSERVAÇÃO DE RODOVIAS LTDA.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto pela 3ª TURMA/DRJ-FLORIANÓPOLIS/SC e SINAC - SINALIZAÇÃO E CONSERVAÇÃO DE RODOVIAS LTDA.

ACORDAM os Membros da Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso de ofício e por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Margil Mourão Gil Nunes e Orlando José Gonçalves Bueno.

  
MÁRIO SÉRGIO FERNANDES BARROSO  
PRESIDENTE

  
IVETE MALAQUIAS PESSOA MONTEIRO  
RELATORA

FORMALIZADO EM: 06 JUL 2007

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: NELSON LÓSSO FILHO, KAREM JUREIDINI DIAS, JOSÉ CARLOS TEIXEIRA DA FONSECA e JOSÉ HENRIQUE LONGO.



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

Processo nº. : 11516.001123/2006-78

Acórdão nº. : 108-09.362

Recurso nº. : 156.782

Recorrentes : 3ª TURMA/DRJ-FLORIANÓPOLIS/SC e SINAC - SINALIZAÇÃO E  
CONSERVAÇÃO DE RODOVIAS LTDA.

## RELATÓRIO

Contra SISNAC – SINALIZAÇÃO E CONSERVAÇÃO DE RODOVIAS LTDA, já qualificada, foi exigido o imposto de renda das pessoas jurídicas conforme fls.621/629, no valor total de R\$ 8.132.228,72; Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, fls.630/633 no valor de R\$ 994.680,35, fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 2002.

Termo de Verificação Fiscal de fls. 634 a 638, e “Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal” dos autos de infração (fls. 622 a 626 e 631 a 633), apontaram como causa do arbitramento do lucro a imprestabilidade da escrita oferecida ante as divergência entre os valores declarados para o fisco e aqueles constantes da contabilidade.

A base de cálculo se deu através da receita bruta constante da DIPJ (fls. 69 a 114). As atividades comerciais apontavam naturezas distintas e os percentuais de arbitramento observaram este fato. Na CSLL aplicou o coeficiente de 12% sobre a receita bruta trimestral.

No curso da ação fiscal, em 26/09/2005, foi apresentada DIPJ retificadora, mas o autor da ação afirmou que esta também não refletiu os valores escriturados nos Livros Diário e Razão.

Houve qualificação da multa e Representação Fiscal para Fins Penais, Processo Administrativo nº 11516.001124/2006-12.



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

Processo nº. : 11516.001123/2006-78  
Acórdão nº. : 108-09.362

Impugnação de fls.642/671, em síntese, reclamou do arbitramento e da qualificação da multa. Faltaria a motivação do ato administrativo, vez que não houvera razões fáticas suficientes para embasar a desconsideração da escrita fiscal apresentada. A falta de registro do Livro Diário na Jucesc não bastaria para suportar a qualificação.

Em inequívoca manifestação de boa-fé, regularizara o erro material cometido na declaração anterior, quando oferecera DIPJ retificadora, suprimindo as incompatibilidades com o Livro Diário. Disponibilizara toda a documentação na qual assentara sua escrita. As supostas inconsistências documentais apuradas nas contas "Clientes" e "Custos de Execução de Obras", quando muito, poderia autorizar a adição, ao lucro real, das receitas omitidas e dos custos não comprovados, jamais a desconsideração completa da sua contabilidade.

Essas contas de clientes, citadas pelo agente fiscal nos autos de infração, seriam operações de antecipação de recebíveis de títulos emitidos pela empresa, realizadas perante instituições bancárias diversas, resgatadas e pagas com recursos próprios do contribuinte-emissor, devido a ausência de aceite por parte dos sacados; os recursos, portanto, decorrem de operações de mútuo devidamente quitados pelo contribuinte, que não constituem receita.

Apenas deixara de apresentar os documentos comprobatórios dos Custos de Execução de Obras, no valor de R\$ 7.310.665,06 (sete milhões, trezentos e dez mil, seiscentos e sessenta e cinco reais e seis centavos), que infelizmente não foram encontrados, por motivos que desconheceria, mas que continuam em processo de busca interna e externa, antes do ajuizamento de ação de justificação na forma dos arts. 861 e ss. do Código de Processo Civil – CPC e adoção das providências previstas no art. 264, § 1º, do RIR/1999.

A legislação tributária impusera o dever de conservação dos comprovantes e documentos relativos à atividade da pessoa jurídica. Todavia, nada





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

Processo nº. : 11516.001123/2006-78  
Acórdão nº. : 108-09.362

impediria que a autoridade fazendária promovesse diligência nas empresas beneficiárias dos pagamentos ou analisasse a documentação fiscal e as DIPJ.

Inviável, também, a determinação da receita bruta com base na DIPJ preenchida equivocadamente, quando a empresa dispunha de todas as notas fiscais comprobatórias da receita bruta real. A fiscalização não poderia ter considerado como receita bruta aquela declarada na DIPJ de fls. 69/114, preenchida equivocadamente.

Permanecer a exigência com base nos dados da DIPJ inicial, preenchida equivocadamente, aumentaria indevidamente o crédito Tributário, em razão de os valores serem superiores, no que concerne à receita de prestação de serviços.

Argumentou que se mantido o arbitramento seria necessária, do imposto apurado, a dedução do imposto pago retido na fonte bem como dos montantes retidos na fonte a título de IRPJ, no valor de R\$ 58.507,94 (cinquenta e oito mil, quinhentos e sete reais e noventa e quatro centavos), e CSLL, no valor de R\$ 43.436,43 (quarenta e três mil, quatrocentos e trinta e seis reais e quarenta e três centavos), na forma do art. 540 do RIR/1999, conforme quadro à fl. 662.

Discorreu longamente sobre o não cabimento da multa qualificada porque ausentes os pressupostos fáticos e legais a sua manutenção. Ao final pediu, na forma do art. 16 e ss. do Decreto 70.235, de 1972, a juntada dos documentos em anexo e o deferimento das seguintes provas:” (i) realização de diligência nas empresas beneficiárias, visando comprovar os pagamentos registrados pelo impugnante na conta “Custos de Execução de Obras” – 3.1.20.01.002.0005 (Livro Razão fls. 846-847), bem como o deferimento do acesso à documentação fiscal e à DIPJ destes, relativas ao ano-calendário 2002, pois trata-se de prova imprescindível para fins de comprovação do custo registrado na contabilidade da empresa; (ii)





**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUENTES  
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 11516.001123/2006-78  
Acórdão nº. : 108-09.362

juntada ulterior dos Livros Registro de Entradas nº 14, 15 e 16, Notas Fiscais de Entrada relativas ao período de janeiro a dezembro de 2002, Notas Fiscais de Saída de Prestação de Serviços/2002, e Notas Fiscais de Saída de Vendas/2002, que, desde 17/06/2006, se encontram na posse do Auditor Fiscal da Receita Estadual, José Sérgio Della Giustina, da Secretaria de Estado da Fazenda de Santa Catarina, para fins de fiscalização, e não podem ser trazidos aos autos nesta oportunidade; tais documentos são fundamentais para comprovar a receita bruta real da empresa no ano de 2002."

O acórdão nº 07-9.148, de 01/12/2006, deu parcial provimento ao recurso para desqualificar a multa de ofício e esteve assim ementado:

**"ARBITRAMENTO. IMPRESTABILIDADE DA  
ESCRITURAÇÃO. FALTA DE LASTRO DE REGISTROS  
CONTÁBEIS.**

*A imprestabilidade da escrituração do contribuinte, ante a falta de comprovação documental de diversos registros contábeis em contas de clientes e em contas de custos, impossibilitam a apuração do imposto com base no lucro real, impondo-se, assim, o arbitramento do lucro, a partir da receita bruta conhecida.*

**LUCRO ARBITRADO. COMPENSAÇÃO DE IMPOSTO  
RETIDO NA FONTE. REQUISITOS.**

*Para que o contribuinte possa compensar imposto de renda retido na fonte deve provar que as receitas correspondentes integraram a base de cálculo do lucro arbitrado e, ainda, deve possuir os comprovantes de pagamentos e de retenção do imposto, cuja emissão é de responsabilidade das fontes pagadoras dos rendimentos.*

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

**Ano-calendário: 2002**

**MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. NECESSIDADE DE  
COMPROVAÇÃO DO EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE.**

*Incabível a imposição da multa qualificada de 150%, prevista no artigo 44 da Lei nº 9.430/96, quando não resta demonstrado que o procedimento adotado pelo sujeito passivo enquadra-se, em tese, nas hipóteses tipificadas no art. 71, 72 ou 73 da Lei nº 4.502/64.*

Recorreu de ofício."





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

Processo nº. : 11516.001123/2006-78  
Acórdão nº. : 108-09.362

Recurso voluntário interposto às fls. 839/857, em apertada síntese, repetiu as razões oferecidas na impugnação. Narrou o feito dizendo que o lançamento não prosperaria porque não poderia ser desconsiderada a integralidade da sua escrita, diante do livro Razão que atenderia a todos os requisitos da legislação fiscal e de documentação lastreando as operações do Livro Diário.

No tocante ao direito faltaria **motivação do ato administrativo**, por inexistirem fatos suficientes para embasar a desconsideração da escrita fiscal apresentada. A falta de registro do Livro Diário na Jucesc não bastaria para suportar o lançamento.

Ausentes considerações acerca das razões – de fato e de direito – pelas quais seria inviável a apuração do lucro real diretamente da documentação apresentada (que lastreava as operações lançadas no Livro diário, tampouco motivos para desconsideração dos registros do Livro Diário).

A receita bruta obtida a partir da DIPJ em vez de ser determinada com base no somatório das notas fiscais de venda de mercadorias e serviços, apresentada durante a ação fiscal, deixou a impressão de que houve um comodismo ou falta de zelo por parte do agente de fiscalização, o que impõe, então, sob pena de banalização da medida extrema do arbitramento, a anulação do lançamento.

O arbitramento, sendo medida excepcional, deveria ser aplicado apenas subsidiariamente, como último recurso para fins de determinação da base de cálculo do tributo, conforme previsto no art.50 da Lei 9784/99.

Estará sendo supervalorizado o fato de preencher a DIPJ de forma equivocada, e inobservado que todos os assentamentos foram realizados de acordo com as normas contábeis e com os artigos 1183 e 1184 do Código Civil de 2002, dos quais reproduziu os artigos 1179, 1183 e 1184.





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

Processo nº. : 11516.001123/2006-78  
Acórdão nº. : 108-09.362

Ressalvada a formalidade antes descrita observara todos os preceitos do RIR/99, inclusive as regras relativas aos princípios, métodos e critérios de escrituração. Transcreveu deste regulamento os artigos 251,§ único; 257,258 e 269, bem como jurisprudência administrativa(ementas dos acórdãos 105-6.018/91; CSRF 01-04.557/2003; 101-73.617), afirmando que respaldariam sua conclusão.

Oferecera DIPJ retificadora, antes da conclusão da ação fiscal, em inequívoca manifestação de boa-fé, regularizando o erro material cometido na declaração anterior, suprimindo as incompatibilidades com o Livro Diário, apresentando valores coincidentes com os assentamentos contábeis.

Impossível, ainda, prosperar o lançamento diante da existência de Livro Razão e de documentos lastreando os registros do Livro Diário. E se assim não fosse, também o lucro real poderia ser determinado a partir do Razão entregue, conforme artigo 259 do RIR/99, § 1º; 2º e 3º, cujos dispositivos transcreveu.

Eventual irregularidade no Diário não contaminaria o Livro Razão, no dizer de Alberto Xavier (Do lançamento no direito brasileiro, 3ª ed. Rio de Janeiro, 2005, p.150).Mas este argumento fora afastado na decisão recorrida, quando assim versou:

*"A receita bruta conhecida, por seu turno, pode ser obtida por diversos meios, não havendo previsão expressa na legislação a respeito de qual receita se deva utilizar. Assim, por exemplo, pode a receita ser obtida dos livros fiscais do contribuinte (Livro Registro de Saídas, Livro Registro de Apuração do ICMS, Livro Registro de Prestação de Serviços), das notas fiscais de saída (de venda/revenda de mercadorias ou de prestação de serviços), e até mesmo da declaração de rendimentos da pessoa jurídica (DIPJ). Em relação às fontes de obtenção das receitas, não há qualquer hierarquia, de sorte que pode o agente fiscal, salvo determinação em contrário da legislação, utilizar-se daquela que melhor reflita a realidade do caso sob exame, ou seja, neste aspecto, há uma certa liberdade por parte do Fisco, que não se confunde com arbitrariedade, mas sim discricionariedade." (fls. 825).*





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

Processo nº. : 11516.001123/2006-78  
Acórdão nº. : 108-09.362

Esta conclusão seria ilegal. Nos termos do artigo 9º, § 1º, DL 1598/1977, a existência de escrituração fiscal faria prova a seu favor. A presença do Razão inviabilizaria juridicamente o lançamento como diria Alberto Xavier, ao comentar os requisitos previstos no artigo 47 da Lei 8981/1995 para aplicação desse método de apuração indireta. (Do lançamento... op.cit., p.149), no sentido do acórdão 108-07.265/2003.

Como argumentação, se mantido o arbitramento, do imposto apurado seria necessário a dedução do imposto pago retido na fonte, bem como os montantes retidos na fonte a título de IRPJ, no valor de R\$ 58.507,94 (cinquenta e oito mil, quinhentos e sete reais e noventa e quatro centavos), e CSLL, no valor de R\$ 43.436,43 (quarenta e três mil, quatrocentos e trinta e seis reais e quarenta e três centavos), na forma do art. 540 do RIR/1999, conforme quadro apresentado às fl. 581/582.

Discorreu longamente sobre o não cabimento da multa qualificada porque ausentes os pressupostos fáticos e legais a sua manutenção e ao final pediu:

- 1) reforma da decisão com anulação do ato ou aceitação da DIPJ retificadora como verdadeira;
- 2) no caso de provimento parcial, dedução do imposto apurado dos valores já pagos e objeto de retenção na fonte a título de IRPJ e CSLL, na forma do artigo 540 do RIR/1999;
- 3) manutenção da decisão recorrida no tocante a desqualificação da multa de ofício.

Seguimento conforme despacho fls.500.

É o Relatório.





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

Processo nº. : 11516.001123/2006-78  
Acórdão nº. : 108-09.362

**VOTO**

Conselheira IVETE MALAQUIAS PESSOA MONTEIRO, Relatora

O recurso preenche os pressupostos de admissibilidade e dele conheço.

Trata-se de recurso de ofício e voluntário, interpostos sobre lançamento realizado com base no arbitramento do lucro no ano-calendário de 2002, para o IRPJ e CSLL, tendo em vista irregularidade na escrituração, apontada na ação fiscal. (Valores divergentes entre os livros contábeis, fiscais e a DIPJ originalmente entregue).

Entendeu o autuante que estaria tipificado o evidente intuito de fraude, cabendo a qualificação da multa imposta.

A Câmara julgadora de primeiro grau conclui de modo diverso. Desqualificou a exigência reduzindo a multa para o coeficiente de 75%, recorrendo de ofício.

A exoneração tributária decretada pela autoridade julgadora de primeira instância, ora recorrente, implicou no cancelamento de valores que supera o limite de alçada fixado pela Portaria MF 375/2002.

Assim, presentes os pressupostos de admissibilidade, tomo conhecimento da remessa oficial para analisar as exonerações promovidas na decisão recorrida, verificando a correta aplicação da legislação tributária vigente.



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

Processo nº. : 11516.001123/2006-78  
Acórdão nº. : 108-09.362

A intenção exigida na lei para agravamento da penalidade aplicada deve aflorar na instrução processual. As diferenças apontadas mostram omissões, mas não evidenciaram a má-fé inerente à prática de atos fraudulentos.

A penalidade imposta, cominada no art. 44, inciso II, § 1º, da Lei 9430/96, aplicável "nos casos de evidente intuito de fraude, definidos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4502, de 30 de novembro de 1964", os quais, contemplam as hipóteses de intenção dolosa, quais sejam : "Art. 71 - Sonegação é toda ação ou omissão dolosa....." "Art. 72- Fraude é toda ação ou omissão dolosa....." "Art. 73 - Conluio é o ajuste doloso ...". O dispositivo cuja base legal são os arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4502/64, deixa claro que a aplicação da multa agravada cabe nos casos onde o evidente intuito de fraude seja patente. A "evidência" preconizada na lei exige a certeza desta intenção.

A fraude tem que ser patente de tal sorte que não se duvide da má fé dos atos praticados, com o firme propósito de burlar a lei, o que não consegui enxergar no caso dos autos. O Código Tributário Nacional, em seu Livro II - Normas Gerais de Direito Tributário, no capítulo IV onde trata da Interpretação e Integração da Legislação Tributária, deverá ser observado. O comando do "Art. 112 - A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto: à capitulação legal do fato; à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos; à autoria, imputabilidade ou punibilidade; à natureza da penalidade aplicável, ou à sua gradação." Para mim, cabe com perfeição.

Em face das diretrizes estabelecidas pelo art. 112 do CTN, acima transcritas, e ante as circunstâncias apontadas, entendo que não restou configurada a evidência do intuito de fraude, exigência legal para agravamento da penalidade, por isto entendo que andou bem a autoridade recorrente quando reduziu a multa para o valor cominado no inciso I do art.44 da Lei 9430/1996, me alinhando com a decisão recorrida sem nenhum reparo a fazer.





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

Processo nº. : 11516.001123/2006-78

Acórdão nº. : 108-09.362

Quanto ao recurso voluntário, as alegações da recorrente se resumem nos pedidos seguintes:

- 1) reforma da decisão com anulação do ato ou aceitação da DIPJ retificadora como verdadeira;
- 2) no caso de provimento parcial, dedução no valor do imposto apurado daqueles valores já pagos e objeto de retenção na fonte a título de IRPJ e CSLL, na forma do artigo 540 do RIR/1999;
- 3) manutenção da decisão recorrida no tocante a desqualificação da multa de ofício.

Reclama as razões de apelo suposto desrespeito aos princípios constitucionais que regem o processo administrativo fiscal. Contudo tal conclusão não prospera. Os dispositivos foram aplicados em estrita obediência às atividades específicas da administração tributária. Também não cabe a este Colegiado discutir aplicação de norma legal sob argumento de ferir princípios constitucionais. Esses princípios, por força de exigência tributária, deverão ser observados pelo legislador no momento da criação da lei. Os atos de ofício praticado pela autoridade administrativa presumem-se legais, mesmo porque a atividade administrativa é vinculada e obrigatória sob pena de responsabilidade funcional.

O controle dos atos administrativos nesta instância se refere aos procedimentos próprios da administração, que são revistos conforme determinação do artigo 149 do Código Tributário Nacional, seguindo o comando do Decreto 70235/1972, nos artigos 59, 60, 61.

As objeções apresentadas não demonstraram a ocorrência de qualquer fator impeditivo capaz de opor obstáculos à aplicação dos comandos legais que embasaram o feito. Orientação do Parecer Normativo CST nº 329, de 1970,





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

Processo nº. : 11516.001123/2006-78  
Acórdão nº. : 108-09.362

deixa claro não ser o contencioso administrativo foro apropriado para o exame de questões relativas à constitucionalidade ou ilegalidade de leis. Somente quando há declaração de inconstitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal, de lei, de tratado ou de ato normativo, é permitido às autoridades fiscais afastarem a aplicação desses dispositivos (Decreto nº 2346, de 10 de outubro de 1997 e Parecer PGFN/CRE nº 948, de 02/06/1998).

O arbitramento do lucro decorreu das falhas detectadas no curso da ação fiscal, principalmente na falta de comprovação de lançamentos em contas contábeis de "Clientes" e "Custos de Execução de Obras", além de divergências verificadas quando cotejados os saldos constantes no Livro Diário, no Balancete Contábil Sintético de Verificação e na Demonstração do Resultado, com os valores informados na DIPJ.

O inciso II do artigo 530 c/c 532 do RIR/1999 é claro ao determinar o procedimento nesses casos, enumerando, taxativamente, as hipóteses onde o arbitramento do lucro deve prevalecer, no caso de ausência de escrita regular, nos termos do artigo 539, II do RIR/1994 e artigo 16 da Lei 9249/1995, que têm as seguintes redações:

"Artigo 539 - A autoridade tributária arbitrará o lucro da pessoa jurídica, inclusive da empresa individual equiparada, que servirá de base de cálculo do imposto quando (DL 1648/78, art.7º, Lei 8218/91, arts. 13 e 14 parágrafo único, 8383/91, art. 62 e 8541/92 art.21):

...

II - a escrituração mantida pelo contribuinte contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para determinar o lucro real ou, ainda, revelar evidentes indícios de fraude.

O lucro da pessoa jurídica será arbitrado quando:

(...)

II - a escrituração a que estiver obrigado o contribuinte, revelar evidentes indícios de fraude ou contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para:  
identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária;  
determinar o lucro real."





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

Processo nº. : 11516.001123/2006-78

Acórdão nº. : 108-09.362

O Parecer Normativo nº 23/1978, ao tratar das hipóteses de arbitramento, referindo-se ao inciso I do art 539 do RIR/1994, distinguiu o arbitramento como forma de aferição de lucro e não como penalidade, quando afirmou com propriedade que:

"Falta de escrita regular - O pressuposto de fato previsto no inciso (falta de escrituração regular) não distingue as causas dessa falta. O arbitramento não representa penalidade e sim valorização do lucro tributável.."

A falha apontava o arbitramento como forma da administração fazer cumprir a obrigação tributária, pois diferentemente das pretensões esposadas nas razões oferecidas não cabia outro procedimento. A matéria é pacífica neste Colegiado, refletida na ementa a seguir transcrita:

"IRPJ – ARBITRAMENTO DO LUCRO – FORMA DE APURAÇÃO DE RESULTADO – O arbitramento do lucro não é penalidade, sendo apenas mais uma forma de apuração. O Código Tributário Nacional, em seu artigo 44, prevê a incidência do IRPJ sobre três possíveis bases de cálculo: lucro real, lucro arbitrado e lucro presumido. A apuração do lucro real, parte do lucro líquido do exercício, ajustando-o, fornecendo o lucro tributável. Na apuração do lucro presumido e do arbitrado seu resultado decorre da aplicação de um percentual, previsto em lei, sobre a receita bruta conhecida, cujo resultado já é o lucro tributável, não comportando mais qualquer ajustes." (Ac. 108-08.157 de 26/01/2005)

A atividade fiscal é vinculada e obrigatória sob pena de responsabilidade funcional. Não compete a autoridade fiscal, nem ao julgador administrativo, determinar outra forma de proceder, quando os fatos se subsumem a norma, não sendo possível o desvio do seu comando.

O Prof. Souto Maior Borges em seu Livro Lançamento Tributário, Malheiros Editores, SP. 2ª ed.1999, p. 120/121 leciona, ainda, que o "procedimento administrativo de lançamento é o caminho juridicamente condicionado por meio do





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

Processo nº. : 11516.001123/2006-78

Acórdão nº. : 108-09.362

qual a manifestações jurídicas de plano superior - a legislação - produz manifestação jurídica de plano inferior o ato administrativo do lançamento. (..) E, porque o procedimento de lançamento é vinculado e obrigatório, o seu objeto não é relegado pela lei à livre disponibilidade das partes que nele intervêm. É indisponível, em princípio, a atividade de lançamento- e , portanto insuscetível de renúncia".

Aceitar o Livro Razão como bastante para respaldar o procedimento, conforme pretendem as razões oferecidas, citando como paradigma o acórdão 108-07265, de 29/01/2003, também não agasalha a pretensão da Recorrente. Este acórdão tratou de um recurso de ofício e conforme o voto condutor, a matéria é diversa. Disse o Dr. José Henrique Longo, em seu arrazoado:

"O arbitramento está fundamentado em dois motivos: (a) a falta de apresentação de arquivos magnéticos de todos os meses de 1994, e (b) falta de apresentação do Livro Diário relativo aos meses de janeiro a junho de 1994.

Ficou devidamente argumentado pela R. Turma Julgadora "a quo", ao acatar a linha de defesa da empresa, que a obrigatoriedade prevista nos arts. 212 e 213 do RIR/94 correspondia a uma obrigação de fazer, isto é, uma obrigação acessória (ou formal), que não representava modificação ou método na apuração ou recolhimento do tributo. Com o arquivo magnético da escrituração do contribuinte, para a fiscalização era mais fácil seu trabalho de investigar eventual desvio no comportamento do contribuinte relativamente à sua obrigação de dar, ou seja, na sua obrigação de pagar o tributo.

Tanto é que, mesmo sem essa obrigação formal, a fiscalização ainda tem condições de verificar se os procedimentos adotados pelo contribuinte estão corretos bem como se a obrigação decorrente da relação jurídica tributária instaurada em face do fato gerador foi cumprida.

Portanto, a exclusão de tal obrigação acessória do ordenamento jurídico libera a empresa da hipótese do arbitramento (o inciso VI do art. 47 da Lei 8981/95 foi revogado pela Lei 9718/98).



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

Processo nº. : 11516.001123/2006-78

Acórdão nº. : 108-09.362

Bom lembrar que, em nenhum momento, cogitou-se que teria havido fraude por parte do contribuinte (tanto é que deixou à disposição documentos e outros livros, como o Razão) ou então falta de pagamento.

Para esses casos, é aplicável o que estabelece o artigo 106, II do CTN:

Art. 106 – A lei aplica-se a fato pretérito:

...

II – tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado falta de pagamento de tributo;

c) ...

Portanto, considerando que o inciso VI do art. 47 da Lei 8981/95 – que previa a hipótese de arbitramento pela falta de arquivos magnéticos – foi revogado pela Lei 9718/98, considerando que a manutenção de arquivos magnéticos representava uma obrigação formal, considerando que a revogação ocorreu antes do lançamento ter sido definitivamente julgado, e considerando o que dispõe o artigo 106, II, “b”, do CTN, não há como prevalecer o arbitramento do lucro da empresa com base na falta de arquivos magnéticos.”

Quando se referiu ao Livro Diário apontou que a apuração do lucro era mensal, a falta se deu em parte do período fiscalizado e não foi consignada qualquer divergência entre os valores informados nos livros e na DIPJ, portanto a matéria não é igual a dos autos.

A decisão combatida mostra bem a diferença entre os procedimentos quando assim consignou:

”... por meio de intimação fiscal (fls. 198 e 199), cientificada em 26/09/2005, às 09:30 h, a apresentar documentos de lastro de registros efetuados em contas de clientes e em contas de custos, bem como para justificar, por escrito, diferenças verificadas entre as receitas de serviços informadas no Livro Registro dos Serviços Prestados e Controle do Pagamento de Serviços (fls. 200 a 211), no montante de R\$ 26.055.053,57





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

Processo nº. : 11516.001123/2006-78

Acórdão nº. : 108-09.362

(vinte e seis milhões, cinqüenta e cinco mil, cinqüenta e três reais e cinqüenta e sete centavos), e as escrituradas no Livro Razão, no total de R\$ 24.292.003,19 (vinte e quatro milhões, duzentos e noventa e dois mil, três reais e dezenove centavos). Em resposta, a contribuinte afirmou não ter localizado os documentos exigidos (fl. 212).

Curiosamente, na mesma data em que tomou ciência da intimação acima referida (26/09/2005), a fiscalizada apresentou, via internet, por volta das 15 horas, DIPJ retificadora, informando como receita de prestação de serviços exatamente o valor registrado no Livro Razão, ou seja, R\$ 24.292.003,19 (vinte e quatro milhões, duzentos e noventa e dois mil, três reais e dezenove centavos). Por meio da DIPJ retificadora também foram modificados os valores de receita de revenda de mercadorias e de custos dos bens e serviços vendidos, além diversas outros valores de receitas e despesas operacionais, bem como praticamente todos os saldos de contas do Balanço Patrimonial (Fichas 38A e 39A), fazendo com que o Ativo (e Passivo) passasse de R\$ 2.921.877,48 (dois milhões, novecentos e vinte e um mil, oitocentos e setenta e sete reais e quarenta e oito centavos) para R\$ 7.184.475,33 (sete milhões, cento e oitenta e quatro mil, quatrocentos e setenta e cinco reais e trinta e três centavos).

De se registrar, outrossim, que no item 3.3, letra b), do Termo de Intimação Fiscal nº 02/2005 – TIF nº 02/2005 (fl. 198), o agente fiscal, ao exigir que a contribuinte justificasse alegado equívoco ao informar "Outros Custos" (Linha 37 – Ficha 04A – DIPJ/2003) no valor de R\$ 14.033.100,04 (quatorze milhões, trinta e três mil, cem reais e quatro centavos), afirma que a fiscalizada declarou, verbalmente, ter apresentado DIPJ retificadora, quando, em verdade, ainda não havia tomado tal providência, já que a intimação se deu às 9:30 h do dia 26/09/2005 e o recibo à folha 146 dá conta de que a retificação da declaração deu-se somente às 14:47 h do mesmo dia, ou seja, mais de cinco horas depois.

Ao que parece, pretendeu a impugnante fazer com que a DIPJ retificadora refletisse os valores registrados em sua contabilidade, ao menos em relação às receitas de prestação de serviços, eis que alega que o procedimento correto, para fins de determinação da receita bruta, seria a consideração dos dados constantes no Livro Razão, que refletem, afirma, exatamente o valor do somatório das Notas Fiscais de Saída de Prestação de Serviços, no valor de R\$ 24.292.003,19 (vinte e quatro milhões, duzentos e noventa e dois mil, três reais e dezenove centavos).



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

Processo nº : 11516.001123/2006-78

Acórdão nº : 108-09.362

De fato, as receitas de prestação de serviços, informadas na DIPJ retificadora, correspondem àquelas registradas no Livro Razão, mas não há como afirmar que o somatório das Notas Fiscais de Saída de Prestação de Serviços represente o mesmo valor, já que no Livro Registro dos Serviços Prestados e Controle de Pagamento do Imposto sobre Serviços (fls. 200 a 211), foram escrituradas, no período sob exame, receitas de prestação de serviços no montante de R\$ 26.055.053,57 (vinte e seis milhões, cinqüenta e cinco mil, cinqüenta e três reais e cinqüenta e sete centavos), que é muito próximo do valor informado na DIPJ original, Ficha 06A – Linha 08 (fl. 73).

Aliás, recorde-se que a contribuinte, intimada a justificar as divergências mensais entre as receitas registradas no Livro Registro dos Serviços Prestados e o Livro Razão, limitou-se a informar, em resposta ao TIF nº 02/2005, que a diferença encontra-se registrada na conta contábil 2.2.01.01.001.0001.00647 – Receita Diferida, *por tratar-se de vendas de matérias e serviços a órgãos públicos da administração direta* (fl. 212). Em verificação ao Balancete Contábil Sintético Grau 6, fl. 326, o saldo da referida conta é de R\$ 2.422.965,54 (dois milhões, quatrocentos e vinte e dois mil, novecentos e sessenta e cinco reais e cinqüenta e quatro centavos), e este valor, somado às receitas de prestação de serviços escrituradas no Livro Razão, no montante de R\$ 24.292.003,19 (vinte e quatro milhões, duzentos e noventa e dois mil, três reais e dezenove centavos), ultrapassa o total de receitas registrado no Livro Registro dos Serviços Prestados, constatação esta que põe em dúvida a alegação da contribuinte.

Ademais, não basta a alegação de que a diferença acima referida diz respeito a receitas diferidas; há de se comprovar, com documentação hábil e idônea, que efetivamente representam serviços prestados à administração pública direta e, ainda, que os valores devidos pelos órgãos públicos não foram recebidos no curso do ano-calendário, para fins de diferimento das correspondentes receitas.

(...) A própria contribuinte declarou, conforme documento à fl. 212, não ter encontrado os documentos comprobatórios dos lançamentos contábeis nas contas contábeis relacionadas no item 3.3, letra c), do TIF nº 02/2005 (fl. 198), relativas a contas a receber de clientes. Da mesma forma, em relação à exigência para comprovação dos lançamentos na conta "Custos de Execução de Obras", declarou a contribuinte, expressamente, conforme resposta ao TIF nº 03/2006 (fl. 371),



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

Processo nº. : 11516.001123/2006-78

Acórdão nº. : 108-09.362

não ter localizado os correspondentes documentos de lastro contábil.

Ora, considerando a magnitude dos valores que a impugnante deixou de comprovar documentalmente, dúvida não resta de que sua escrituração não merece credibilidade e, por isso, apresenta-se imprestável para fins de determinação do lucro real, impondo-se a apuração do IRPJ e da CSLL com base no lucro arbitrado, a partir da receita bruta conhecida.

(...)*In casu*, nada há de errado em se utilizar as receitas declaradas em DIPJ, para fins de determinação da receita conhecida, objeto de arbitramento do lucro, uma vez que ao preenchê-la a contribuinte declarou que as informações ali constantes são expressão da verdade. Se a declaração foi apresentada e não foi contestada pelo agente fiscal, que dela, inclusive, se aproveitou para buscar as receitas conhecidas, cabe à impugnante demonstrar que as informações que prestou na DIPJ original são inverídicas. Não basta apresentar declaração retificadora, acompanhada de grande volume de documentos. Registre-se que o presente processo é composto, até o momento, de 4 (quatro) volumes, mais 58 (cinquenta e oito) volumes de anexos. São milhares de páginas!

(...)

A DIPJ retificadora, apresentada pela impugnante no curso da ação fiscal, fato que, por si só, já daria ensejo para desconsiderá-la, promoveu uma completa modificação nos saldos de contas de receitas, de despesas, do Ativo e do Passivo. Nenhum esclarecimento satisfatório trouxe a interessada a esse respeito.

(...)

Tampouco é função da autoridade julgadora constituir a prova que cabe à impugnante. É ônus da contribuinte provar o que alega, sendo que os documentos devem ser apresentados na impugnação, precluindo o direito de a impugnante fazê-lo em outro momento processual, já que não demonstrou motivo de força maior, tampouco que a prova refere-se a fato ou motivo superveniente, como estabelece o § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235/72.

**2. Do pedido de compensação dos valores do lançamento com IRRF, (...)**Passa-se à análise do argüido, o art. 540 do RIR/99, inserido no Subtítulo V – Do Lucro Arbitrado,(...).

Como se depreende do dispositivo transcrito, somente se permite a dedução do imposto pago ou retido na fonte **sobre receitas que integraram a base de cálculo.**

Conforme Ficha 12A da DIPJ/2003 - original (fl. 79), a contribuinte apurou imposto devido no valor de R\$ 15.786,58





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

Processo nº. : 11516.001123/2006-78

Acórdão nº. : 108-09.362

(quinze mil, setecentos e oitenta e seis reais e cinquenta e oito centavos), compensado com o mesmo montante a título de pagamentos por estimativa mensal (Linha 16), cujos valores estão informados na Ficha 11, fls. 75 a 78. O imposto foi apurado a partir das receitas declaradas, que são as mesmas consideradas pelo agente fiscal para fins de arbitramento do lucro.

Contudo, em consulta aos sistemas da Secretaria da Receita Federal (fls. 802 e 803), verifica-se que a interessada, no período de 01/01/2002 a 01/01/2004, não efetuou qualquer pagamento a título de imposto de renda por estimativa mensal, códigos de receita "5993 - IRPJ - N OBR L REAL ESTIMATIVA" e "2319 IRPJ - OB L REAL-FINANC EST MENSAL", ou seja, além de não existir qualquer valor a ser compensado com o lançamento, não poderia a impugnante, por ocasião da elaboração da DIPJ original, ter informado qualquer valor na Linha 16, da Ficha 12A – Imposto de Renda Pago por Estimativa, pois não há registros de que pagou, no ano-calendário de 2002, quaisquer valores a este título, tampouco foi indicada a existência de Documentos de Arrecadação – Darf.

Quanto ao imposto de renda retido na fonte – IRRF, que a interessada pretende seja compensado com o imposto lançado, melhor sorte não lhe assiste. Vejamos.

O agente fiscal considerou com receita conhecida os valores informados na Ficha 06A da DIPJ/2003 – original, Linhas 07 e 08. Em sua defesa, a impugnante apresentou demonstrativo onde aponta valores retidos na fonte, sendo R\$ 58.507,94 (cinquenta e oito mil, quinhentos e sete reais e noventa e quatro centavos) a título de IRPJ e R\$ 43.436,43 (quarenta e três mil, quatrocentos e trinta e seis reais e quarenta e três centavos) a título de CSLL.

Entretanto, os valores pleiteados pela impugnante não foram incluídos em sua declaração de rendimentos, ano-calendário 2002, seja na demonstração do cálculo do IRPJ (Ficha 12A), seja na demonstração do cálculo da CSLL (Ficha 17), e, ainda que assim procedesse, deveria fazer prova de que as retenções referem-se a receitas incluídas nas correspondentes bases de cálculo, além de manter sob sua guarda, para exibição ao Fisco, os correspondentes comprovantes de Pagamentos Efetuados e de Retenção de Imposto na Fonte, emitidos pelas fontes pagadoras.

No caso sob exame, não há prova de que as pretendidas compensações referem-se a receitas que compõem a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, tampouco há indicação nos autos





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

Processo nº. : 11516.001123/2006-78  
Acórdão nº. : 108-09.362

de existência dos referidos comprovantes emitidos pelas fontes pagadoras.”

Quanto ao lançamento decorrente, frente aos efeitos da decisão do principal, por conta da vinculação que os une, as conclusões daquele prevalecem na apreciação deste, visto não haver arguições específicas ou elementos de prova novos.

São esses os motivos que me convenceram a Votar no sentido de NEGAR provimento ao recurso.

Sala das Sessões - DF, em 13 de junho de 2007.

NETE MALAQUIAS PESSOA MONTEIRO