



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

Processo n° 11516.001179/2010-17
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1103-001.063 – 1ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 03 de junho de 2014
Matéria IRPJ e CSLL
Recorrente AUTO POSTO-CRESPO LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2006

NULIDADE DO LANÇAMENTO. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

Tendo a contribuinte sido intimada para apresentar os documentos por meio do termo de início do procedimento fiscal, cujo prazo para atendimento foi prorrogado duas vezes a pedido da contribuinte, a simples ausência de intimação por uma das modalidades previstas pelo artigo 23 do Decreto nº 70.235/72 a respeito da terceira dilação de prazo deferida de próprio punho pela autoridade fiscal no requerimento não implica cerceamento do direito de defesa. A recorrente tinha conhecimento da necessidade de apresentar os documentos. A publicidade e o direito de petição devem ser compatibilizados com o dever do contribuinte de colaborar com a fiscalização.

NULIDADE DO LANÇAMENTO. AUSÊNCIA DE DILIGÊNCIA DO AUDITOR FISCAL.

O fato de a autoridade fiscal não ter diligenciado ao estabelecimento da contribuinte para analisar os documentos não apresentados, embora solicitados, durante o procedimento de fiscalização, não implica nulidade do arbitramento.

ARBITRAMENTO DO LUCRO. IRPJ E CSLL. NÃO APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTOS ESSENCIAIS.

É correto o arbitramento realizado com fundamento no artigo 530, III do RIR/99 porque a contribuinte, embora intimada e reintimada, deixou de apresentar à fiscalização os livros de sua escrituração comercial (diário e razão), livro da escrituração fiscal (Lalur), documentos que lastreiam os registros contábeis e fiscais e arquivos magnéticos.

ARBITRAMENTO DO LUCRO. APRESENTAÇÃO DOS DOCUMENTOS EM SEDE DE IMPUGNAÇÃO.

Conforme entendimento consolidado deste Conselho (Súmula CARF nº 59), o arbitramento do lucro não é invalidado pela apresentação dos documentos após o lançamento.

MULTA QUALIFICADA.

A mera ausência de apresentação de documentos pela contribuinte, postura essa que motivou o próprio arbitramento, não é suficiente para demonstrar a prática de ato doloso que configure sonegação, fraude ou conluio. A apresentação de DIPJ com campos “zerados” também não é suficiente para justificar a aplicação da gravosa multa de ofício qualificada, pois não comprova a intenção de reduzir ou evitar o recolhimento dos tributos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em rejeitar a preliminar de nulidade, por unanimidade, e, no, mérito, DAR provimento PARCIAL ao recurso para reduzir a multa de ofício ao percentual de 75% (setenta e cinco) por cento, por maioria. Vencidos os Conselheiros Eduardo Martins Neiva Monteiro e Maria Elisa Bruzzi Boechat. O Conselheiro Marcos Shigueo Takata, concordando com as demais fundamentações expostas no voto do Relator, consignou entendimento no sentido de não se aplicar ao caso o art.148 do Código Tributário Nacional.

(assinado digitalmente)

Eduardo Martins Neiva Monteiro –Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

Breno Ferreira Martins Vasconcelos - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Eduardo Martins Neiva Monteiro, Fábio Nieves Barreira, André Mendes de Moura, Breno Ferreira Martins Vasconcelos, Marcos Shigueo Takata e Maria Elisa Bruzzi Boechat.

Relatório

DO LANÇAMENTO

A questão sob análise diz respeito a dois autos de infração lavrados em 08/04/2010 para a exigência, respectivamente, de IRPJ e CSLL apurados pelo regime do lucro arbitrado, acrescidos de multa de ofício qualificada (150%).

A autoridade fiscal informou, às fls. 303 e seguintes destes autos, que foi instaurado procedimento fiscal de fiscalização em 29/10/2009 tendo por escopo o tributo IRPJ, tendo sido o contribuinte cientificado do termo de início de procedimento fiscal em

05/11/2009, hipótese em que foram solicitados elementos e, ou informações reputados necessários ao desenlace da investigação. Relatou que, em sua resposta, o contribuinte apresentou cópia da Décima Quarta Alteração Contratual e solicitou dilação de prazo de 30 dias para a apresentação dos demais documentos, pedido esse que foi deferido.

Descreveu que o contribuinte apresentou volume encadernado no qual estão compendiados, devidamente autenticados pelo órgão competente, o Livro de Entradas nº 11, o Livro de Saídas nº 11 e o Livro de Apuração do ICMS nº 11, todos do estabelecimento matriz, bem como relatórios de filiais.

Relatou que em 13/01/2010, diante do atendimento apenas parcial da exigência formalizada pelo termo de início de procedimento fiscal, lavrou a intimação fiscal nº 01 com a finalidade de reiterar a apresentação de documentos faltantes e providenciar formalidades relativas aos documentos apresentados. Afirmou que o contribuinte requereu prazo adicional de 5 dias para a apresentação dos documentos faltantes, mas, embora esse pedido tenha sido deferido, não foi apresentado mais nenhum documento à fiscalização.

Registrou que foi lavrada intimação para demandar a apresentação do Livro Registro de Apuração do Lucro Real – Lalur relativo aos anos-calendário de 2004 a 2008, documentos esses que igualmente não foram apresentados pelo contribuinte.

Destacou que o contribuinte, conforme a DIPJ 2007, apurou o lucro real, mas, a despeito do prazo demasiadamente longo concedido, superior a 150 dias, não apresentou à fiscalização livros de manutenção obrigatória (itens 2 e 3 do ato inaugural). Ressaltou que também não foram apresentados documentos de lastro das operações, notadamente aqueles relativos à movimentação bancária e a operações com bens imóveis.

Concluiu, dessa forma, que o contribuinte não estava autorizado a apurar o lucro real, tendo sido configuradas hipóteses que ensejam a determinação dos resultados fiscais em conformidade com as regras do lucro arbitrado, notadamente aquelas contempladas no inciso III do art. 530 do RIR/99.

Informou que, considerando a situação fiscal do contribuinte, a base imputável do IRPJ pode ser fixada em porcentagem da receita bruta conhecida, a qual, no caso, corresponde à receita escriturada nos livros e documentos: (i) receitas com a revenda de combustíveis, cujo percentual aplicável é de 1,92%, conforme o art. 532 do RIR/99, (ii) receitas decorrentes da revenda de outras mercadorias, sujeitas ao percentual de 9,6% e (iii) ganhos de capital auferidos em operações de alienação de bens imóveis, valores esses que configuram acréscimo à base de cálculo, integrando, pelo todo, o valor do lucro arbitrado, conforme o art. 536 do RIR/99.

Salientou que, conforme o demonstrativo de apuração acostado ao auto de infração, foram deduzidos, do IRPJ e da CSLL apurados conforme o regime do lucro arbitrado, os valores efetivamente recolhidos sob os códigos 2362 e 2484, respectivamente.

Consignou que, diante do evidente intuito de fraude caracterizado, foi aplicada a qualificação da multa (conforme o art. 44, II da Lei nº 9.430/96 e os arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64), pois o contribuinte, mediante prática reiterada e sistematizada, deixou de oferecer à tributação receitas da sua atividade econômica ao longo de diversos períodos de apuração, tendo utilizado artifício destinado a evitar o conhecimento da ocorrência do fato gerador pela Administração tributária, notadamente pela entrega de declarações zeradas.

DA IMPUGNAÇÃO

Inconformada, a recorrente apresentou impugnação de fls. 318 e seguintes em que aduz, em síntese, o que segue.

Ressaltou que às fls. 12 dos autos consta um ofício datado de 10/03/2010 e dirigido à Receita Federal no qual, por enfrentar problemas com o pessoal contratado para a execução dos serviços, requereu mais alguns dias para a entrega de todos os documentos solicitados. Consignou que essa solicitação decorreu de reestruturação societária e organizacional da empresa.

Narrou que, para sua surpresa, enquanto aguardava a manifestação da Receita Federal acerca do pedido de prorrogação de prazo, recebeu, pronto e acabado, o auto de infração constituindo crédito tributário de IRPJ e CSLL relativos ao ano de 2006; e que, ao solicitar cópia dos autos, verificou a ausência de intimação do contribuinte da decisão que postergou por mais 5 dias o prazo para a apresentação dos documentos faltantes.

Alegou, com fundamento no art. 148 do CTN, que o arbitramento consiste em meio de lançamento de ofício que deve ser adotado pelo fisco tão somente como medida extrema, uma vez que não é procedimento discricionário, característica essa que não foi observada pela fiscalização, que em nenhum momento apontou falta de escrituração fiscal ou evidências de intuito de fraude, vícios, erros ou deficiências nos livros e documentos fiscais.

Destacou que o arbitramento realizado foi fundamentado no art. 530, III, do RIR/99, hipótese em que o contribuinte deixa de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal e que foram aplicadas as regras do art. 532 do RIR/99 (receita bruta conhecida), ou seja, o fiscal não desconsiderou a receita bruta manifestada pelos livros fiscais, tampouco indicou qualquer indício de fraude nos documentos fiscais. Afirmou que o único motivo que levou o auditor fiscal a arbitrar o lucro foi a não entrega do Lalur.

Arguiu a nulidade do auto de infração porque (i) o contribuinte não foi cientificado da prorrogação de prazo por 5 dias (violação ao art. 23 do Decreto nº 70.235/72) e (ii) o auditor fiscal não retornou ao domicílio fiscal da empresa a fim de verificar a existência da documentação faltante, tendo descumprido o art. 904 do RIR/99.

Discordou da realização do arbitramento porque a empresa apresentou ao fisco todos os documentos referentes às entradas e saídas e os livros fiscais pertinentes, com exceção do Lalur, os quais são suficientes para a apuração do lucro real, razão pela qual a desclassificação da escrita para fins de arbitramento mostra-se uma impropriedade no presente caso.

Afirmou também que sequer foi realizado processo regular para a realização do arbitramento, pois o fiscal não intimou o contribuinte acerca do arbitramento da base de cálculo antes da lavratura do auto de infração, violando, assim, os princípios do contraditório e da ampla defesa (art. 5º, LV, CF) e o art. 148 do CTN.

Acostou à impugnação cópia do Lalur, do livro razão e do livro diário, a fim de provar que a empresa apura corretamente o lucro real e que existe absurda diferença entre o lucro arbitrado pelo fiscal e o lucro real apurado no período, razão pela qual a autuação fiscal

viola o princípio da capacidade contributiva e levará, fatalmente, a empresa à falência, porquanto nunca auferiu a renda apontada.

Por fim, discordou do agravamento da multa porque a ausência de apresentação de documentos foi a própria causa do arbitramento, não podendo também ser usada como fundamento para a aplicação da multa, especialmente porque o lançamento foi realizado com base nos livros de apuração do ICMS apresentados pela empresa.

Por fim, requer a produção de prova pericial para comprovar que a empresa tinha escrita contábil capaz de apurar o lucro real e o conhecimento e provimento do pedido para cancelar os atos fiscais indicados.

DA DECISÃO DA DRJ

Em 12/09/2013, acordaram os membros da 1ª Turma da DRJ em Belém (PA), por unanimidade de votos, considerar improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário lançado, conforme o entendimento a seguir descrito.

Foi consignado no voto que os julgados administrativos trazidos pelo sujeito passivo são improficuos, porque tais decisões, mesmo que proferidas por órgãos colegiados, sem uma lei que lhes atribua eficácia normativa, não constituem normas complementares do direito tributário, não podendo ser estendidos genericamente a outros casos, salvo na hipótese de edição de súmula administrativa, conforme o art. 100, II do CTN e o Parecer Normativo CST nº 390/71 e o art. 26-A da Lei nº 70.235/72.

Também ressaltou que as decisões prolatadas em âmbito judicial, quando relacionadas a casos concretos e sem uma lei que lhes atribua eficácia, não constituem normas complementares do direito tributário, vinculando apenas as partes envolvidas no litígio, conforme o inciso I do §6º do art. 26-A do Decreto nº 70.235/72.

Ainda preliminarmente, afirmou que o lançamento observa todos os requisitos previstos no art. 10 do Decreto nº 70.235/72 e não ocorreram os pressupostos de nulidade estabelecidos pelo art. 59 do mesmo diploma legal, pois o auto de infração foi lavrado por auditor fiscal da Receita Federal, servidor competente para efetuar o lançamento, perfeitamente identificado pelo nome, matrícula e assinatura em todos os atos emitidos, conforme designação do mandado de procedimento fiscal.

Quanto à alegação “do fato da fiscalização não ter intimado a impugnante a manifestar sobre a decisão da prorrogação do prazo para apresentar a documentação, em 05 (cinco) dias”, entendeu que o argumento é vago e não precisa qual o tópico do lançamento atacado, de modo que a tese de cerceamento do direito de defesa não merece prosperar.

No mérito, ressalta que, ao contrário do que afirma a contribuinte, a causa que deu motivo ao arbitramento, narrada pela fiscalização, foi a falta de apresentação dos livros comerciais e do Lalur. Mencionou o art. 530, III, do RIR/99, que autoriza o arbitramento quando o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal e os arts. 257, 258 e 260 do RIR/99, que tratam sobre a obrigatoriedade dos livros fiscais e comerciais.

Concluiu, assim, que o fisco agiu corretamente ao arbitrar o lucro do contribuinte, pois diante da falta de escrituração comercial, há impossibilidade de apurar o lucro real.

No que tange à qualificação da multa de ofício, registrou que está clara a intenção do contribuinte em não levar ao conhecimento do fisco os fatos geradores dos tributos, pois deixou de declarar receitas de grande monta (entregou as DIPJs todas zeradas – fls. 256/283), fatos esses que subsumem-se às hipóteses descritas nos arts. 44, II da Lei nº 9.430/96 e 71 a 73 da Lei nº 4.502/64.

Entendeu, também, que é inaplicável o conceito de ofensa à capacidade contributiva em relação ao crédito tributário lançado, pois a Constituição Federal, em seu art. 145, §1º, determina que os impostos serão graduados em função da capacidade contributiva do contribuinte e em seu art. 150, IV, veda a utilização de tributo com efeito de confisco, o que deve ser observado pelo auditor fiscal por força dos arts. 142 do CTN e 7º da Portaria MF nº 58/2006.

Por fim, denegou o pedido de perícia, pois esta não se presta à produção de provas que o sujeito passivo tinha o dever de trazer aos autos junto com a peça impugnatória.

DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Inconformada com a decisão, a recorrente interpôs, tempestivamente, o recurso voluntário de fls. 1565-1579, no qual reiterou os argumentos contidos na impugnação e aduziu, em suma, o seguinte.

Discordou da decisão de primeiro grau porque o arbitramento só pode ser adotado depois que tenha sido amplamente oportunizado ao contribuinte, por parte da autoridade fiscal, o atendimento às etapas e exigências realizadas em sede de fiscalização. Isso porque em nenhum momento da fiscalização foi mencionada a falta de escrituração fiscal ou evidências de indícios de fraude, vícios, erros ou deficiências nos livros e documentos fiscais, não tendo sido atendidos os preceitos do art. 112 do CTN.

Afirmou que, diferentemente do que pretende o manifesto expresso na decisão recorrida, não se discute os aspectos formais do ato de infração (art. 10 do Decreto nº 70.235/72), mas sim as nulidades do ato fiscal no que tange ao cerceamento de defesa do contribuinte, na figura dos princípios do contraditório, da ampla defesa e da verdade material, que regem o processo administrativo fiscal para fins de viabilizar a exatidão legal do tributo.

Isso porque não foi dada publicidade ao despacho escrito de próprio punho por meio do qual o auditor fiscal concedeu prorrogação de prazo de 5 dias para a apresentação de documentos, o que afronta o art. 23 do Decreto nº 70.235/72, que trata sobre as intimações no curso do processo administrativo fiscal federal.

Destacou que a ausência de processo regular para a realização do arbitramento não foi analisada pela DRJ.

Ressaltou que os livros fiscais, entre eles o Lalur, foram acostados à impugnação com vistas a demonstrar a base tributável correta e o disparate entre o lucro arbitrado pelo fiscal e o lucro real apurado no período, o que denota a afronta ao princípio da capacidade contributiva. Alegou que a não apreciação das provas acostadas à impugnação

afronta o princípio da instrumentalidade processual previsto no Código de Processo Civil e a verdade material, que norteia o contencioso administrativo tributário.

Quanto à exigência de multa de ofício qualificada, arguiu que não se pode considerar a eventual entrega de DIPJ zerada como uma manobra para fins de fraude ou sonegação, mas sim um ato de má administração da empresa por parte de seus proprietários e, principalmente, pelo pessoal contratado para a execução dos serviços contábeis.

Consignou que, ao transcrever decisões judiciais e administrativas, não pretende restringir ou vincular os julgadores, mas não há como se negar a importância da jurisprudência na formação de um julgamento, de modo que é fonte do direito.

Por fim, requereu o recebimento, o processamento e o provimento do recurso.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Breno Ferreira Martins Vasconcelos

O recurso é tempestivo (fls. 1604) e atende aos demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele conheço.

A numeração de fls. indicada neste voto é a do e-processo.

I. Preliminar de nulidade da autuação fiscal

Cumpra analisar, inicialmente, a preliminar de nulidade da autuação fiscal em razão do suposto cerceamento do direito de defesa. Conforme relatado, a recorrente alega que houve cerceamento do seu direito de defesa, pois não foi dada publicidade ao despacho escrito de próprio punho por meio do qual o auditor fiscal concedeu prorrogação de prazo de 5 dias para a apresentação de documentos, o que afrontaria o art. 23 do Decreto nº 70.235/72, que dispõe sobre as intimações no curso do processo administrativo fiscal federal.

Ao contrário do quanto alegado no Recurso Voluntário, entendo que a recorrente foi devidamente intimada, no curso de procedimento de fiscalização, para apresentar os documentos comprobatórios de sua escrituração comercial e fiscal, não sendo possível, portanto, alegar cerceamento do direito de defesa, tampouco violação ao princípio da publicidade.

Note-se que, já no termo de início do procedimento fiscal de fls. 02-03, do qual a recorrente foi cientificada em **05/11/2009**, foi estabelecido prazo de 20 dias para a apresentação de (i) contrato social e alterações; (ii) livros da escrita comercial (Diário e Razão) concernentes ao ano de 2006; (iii) livros fiscais inerentes à sua atividade econômica e ao regime de tributação utilizado na apuração do imposto de renda (LALUR, Registro de Saídas, Entradas, Apuração do ICMS e Inventário); (iv) documentos de lastro das escritas comercial e fiscal, inclusive extratos de contas correntes e aplicações financeiras; e (v) arquivos digitais de lançamentos contábeis, saldos mensais e plano de contas.

A recorrente requereu a **dilação** de prazo por 30 dias, pedido esse que foi deferido pela autoridade fiscal em **27/11/2009** (fls. 05). Embora tenha sido concedido prazo razoável pela autoridade fiscal, a recorrente apresentou apenas livros fiscais relativos à apuração do ICMS, de modo que em **14/01/2010** (48 dias após a concessão do prazo adicional para a apresentação dos documentos solicitados no termo de início do procedimento fiscal) foi **reintimada** para apresentar, em 30 dias (ou seja, houve nova dilação de prazo por período considerável) os documentos faltantes.

Ainda assim, em **10/03/2010** a recorrente requereu **nova dilação** de prazo para a apresentação dos documentos faltantes (os quais, diga-se desde já, eram imprescindíveis para verificar a correta apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL), tendo sido concedido **prazo adicional** de 5 dias pela autoridade fiscal (fls. 12).

É fácil notar que a recorrente tinha pleno conhecimento da necessidade de apresentar os documentos de sua escrituração à autoridade fiscal, mas ficou-se inerte, tendo descumprido, reiteradas vezes, seu *dever de colaborar com a fiscalização*.

Entendo que a publicidade e o direito de petição devem ser compatibilizados com o dever de o contribuinte colaborar com a fiscalização, assim entendido como a obrigação de cumprimento dos deveres instrumentais estabelecidos pela legislação tributária, tal como o de manter e, quando solicitado, apresentar à fiscalização escrituração contábil regular, conforme ensina Fabiana Del Padre Tomé:

Aos contribuintes cabe proceder aos devidos registros contábeis, dos fatos relativos à sua movimentação empresarial, sempre alicerçados em documentos idôneos e hábeis, que deverão, quando requisitados, ser entregues à fiscalização, servindo à administração fazendária como elemento de prova (...) (TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A Prova no Direito Tributário*. São Paulo: Ed. Noeses, 2005, p. 297).

Ora, se a recorrente tinha ciência, desde o início da fiscalização, de que deveria apresentar os documentos comprobatórios de sua escrituração, mas não o fez, entendo que não houve violação ao seu direito de defesa por ter sido a **terceira dilação de prazo** concedida pela autoridade fiscal em quota escrita de próprio punho.

Registre-se que o auto de infração foi lavrado 44 dias após a terceira e última concessão de prazo adicional (em 23/04/2010). O fato de o auditor fiscal não ter respondido o pedido de dilação de prazo após mais de 40 dias causaria estranheza a qualquer contribuinte diligente, mas a recorrente, mais uma vez, ficou-se inerte e, agora, pretende ver anuladas as autuações fiscais sob o infundado argumento de que não lhe foi assegurado o direito de se manifestar durante o processo administrativo.

Assim, não acolho a preliminar de nulidade suscitada pela contribuinte.

II. Mérito

Superada essa questão preliminar e considerando-se que as demais nulidades alegadas pela recorrente estão relacionadas à própria apuração do lucro arbitrado, passo à análise do mérito, que engloba a possibilidade (i) de a autoridade fiscal proceder ao

arbitramento do lucro na situação concreta objeto destes autos e (ii) de aplicação da multa de ofício qualificada.

i. Possibilidade de arbitramento

Para o deslinde da questão, entendo necessário recapitular a ordem cronológica dos atos praticados pela recorrente e pelo auditor fiscal no curso do procedimento de fiscalização, a seguir descritos.

Em 02/06/2009 a recorrente tomou ciência da intimação 090 E/2009, por meio da qual a Administração tributária determinou a apresentação do Lalur dos anos-calendário de 2004 a 2008 no prazo de 5 dias (fls. 13-14).

Em 05/06/2009 a recorrente solicitou prorrogação de prazo de 30 dias para a apresentação do Lalur, pedido esse que foi deferido pela autoridade fiscal (fls. 15).

Em 05/11/2009 a recorrente foi cientificada do termo de início de procedimento fiscal por meio do qual a autoridade fiscal solicitou os seguintes elementos, a serem apresentados no prazo de 20 dias (fls. 02-03):

1. Contrato social de constituição da sociedade e alterações;
2. Livros da escrita comercial (diário e razão) relativos ao ano de 2006;
3. Livros fiscais inerentes à sua atividade econômica e ao regime de tributação utilizado na apuração do imposto de renda (Lalur, Registro de Saídas, Entradas, Apuração de ICMS, Inventário), também do ano de 2006;
4. Todos os documentos de lastro das escritas comercial e fiscal, demandadas pelos itens precedentes, inclusive extratos bancários de contas correntes e de aplicações financeiras;
5. Arquivos digitais a seguir relacionados, atinentes ao ano de 2006, na forma e especificações técnicas estabelecidas pela RFB (IN SRF nº 86/2001 e ADE COFIS nº 15/2001) e gerados através do SVA:
 - 5.1. Arquivo de lançamentos contábeis, no leiaute especificado no subitem 4.1.1, Anexo Único, do ADE COFIS 15/2001;
 - 5.2. Arquivos de saldos mensais, no leiaute especificado no subitem 4.1.2, Anexo Único, do ADE COFIS 15/2001; e
 - 5.3. Tabela de plano de contas, no leiaute especificado no subitem 4.9.2, Anexo Único, do ADE COFIS 15/2001.

Em 27/11/2009 a recorrente apresentou apenas a 14ª alteração do contrato social e requereu a concessão de prazo adicional de 30 dias para a apresentação dos demais documentos, o que foi deferido pela autoridade fiscal (fls. 04-09).

Em 14/01/2010 a recorrente tomou ciência da intimação fiscal nº 01 (fls. 10-11), por meio da qual o auditor fiscal registrou que foram entregues à fiscalização: (i) volume encadernado contendo o Livro de Entradas nº 11, o Livro de Saídas nº 11 e o Livro de Apuração do ICMS nº 11, todos do estabelecimento matriz e (ii) relatórios de filiais

(estabelecimentos 0002-72, 0003-53, 0004-34, 0005-15, 0006-04, 0007-87, 0008-68 e 0019-10, exibidos em folhas soltas e em formato dos livros fiscais mencionados no item “i”. Nesse mesmo ato, a autoridade fiscal reintimou a recorrente para a apresentação dos documentos faltantes e determinou a apresentação dos relatórios mencionados no item “ii” acima observando-se as formalidades extrínsecas exigidas.

Em 13/01/2010 a recorrente apresentou resposta (fls. 12) à qual foram acostados (i) a última alteração consolidada do contrato social, (ii) os livros fiscais (livros registro de entradas, livro registro de saídas e livro registro de apuração do ICMS da matriz e das filiais 0002-72, 0003-53, 0004-34, 0005-15, 0006-04, 0007-87, 0008-68 e 0019-10 e (iii) os documentos fiscais (notas fiscais de entradas de mercadorias e notas fiscais e RZ de saídas de mercadorias) referentes ao ano de 2006 dos estabelecimentos citados no item “ii”. Nessa mesma resposta, a recorrente requereu a concessão de prazo adicional para a apresentação dos documentos faltantes, tendo sido concedido, na mesma ocasião, prazo de 5 dias pela autoridade fiscal.

Em 23/04/2010, não tendo sido apresentados os documentos faltantes pela recorrente, foi lavrado auto de infração para a exigência de IRPJ e CSLL devidos no ano-calendário de 2006 e calculados sobre o lucro arbitrado, acrescidos de multa de mora qualificada (150%).

A relação de documentos solicitados pela Administração tributária e apresentados pela recorrente está sintetizada abaixo:

	Documento solicitado	Atendimento à fiscalização
1	Contrato social de constituição da sociedade e alterações	Apresentadas as 14ª alteração contratual e a última alteração contratual consolidada
2	Livros da escrita comercial (diário e razão) relativos ao ano de 2006	Documentos não apresentados pela recorrente
3	Livros fiscais inerentes à sua atividade econômica e ao regime de tributação utilizado na apuração do imposto de renda (Lalur, Registro de Saídas, Entradas, Apuração de ICMS, Inventário), também do ano de 2006	- Lalur não apresentado pela recorrente - Registro de saídas, entradas e apuração do ICMS apresentados pela recorrente
4	Todos os documentos de lastro das escritas comercial e fiscal, demandadas pelos itens precedentes, inclusive extratos bancários de contas correntes e de aplicações financeiras	Documentos não apresentados pela recorrente
5	Arquivo magnético de lançamentos contábeis, no leiaute especificado no ADE COFIS 15/2001	Documento não apresentado pela recorrente
6	Arquivos magnéticos de saldos mensais, no leiaute especificado no ADE COFIS 15/2001	Documento não apresentado pela recorrente
7	Arquivo magnético relativo à tabela de plano de contas, no leiaute especificado no ADE COFIS 15/2001	Documento não apresentado pela recorrente

O arbitramento é uma medida extrema, devendo ser empregado com cautela pelo agente fiscal, conforme destacam Ives Gandra da Silva Martins e Marilene Talarico Martins Rodrigues:

(...) o arbitramento é uma hipótese extrema. Em síntese, o arbitramento somente pode ser realizado em casos de: (I) não realização de escrita fiscal ou contábil, isto é, quando o contribuinte tenha deixado de cumprir os registros contábeis; (II) não tenha prestado os esclarecimentos necessários para a constituição da obrigação tributária; ou (III) os tenha prestado, porém estes esclarecimentos não mereçam fé. (Arbitramento. Arbítrio sem fundamentação legal - inteligência de princípios e normas constitucionais sobre a hipótese de imposição de imposto de renda e outros tributos. In RDDT nº 220, janeiro de 2014, p. 151)

Nessa mesma esteira, Fabiana Del Padre Tomé ensina que o arbitramento não pode ser empregado indiscriminadamente, mas apenas “no caso de haver comprovadas razões para duvidar da veracidade das declarações do contribuinte ou na hipótese de ser esse omissos quanto à escrituração fiscal, com completa impossibilidade de mensurar-se o fato jurídico tributário” (A prova no direito tributário. São Paulo: Noeses, 2005, p. 295), devendo ser observados os requisitos estabelecidos pelo art. 148 do CTN:

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, arbitrar o 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.

Nesse ponto, destaco que, no caso dos autos, o arbitramento foi realizado pela autoridade fiscal mediante processo regular, isto é, foi observado o *devido processo legal*. Isso porque a exigência fiscal foi apurada no âmbito de procedimento fiscal de fiscalização cujos atos foram cientificados à recorrente e, após a lavratura do auto de infração, foram devidamente assegurados o contraditório e a ampla defesa, consubstanciados na apresentação de impugnação e do próprio recurso voluntário ora sob análise. Dessa forma, entendo não ter ocorrido violação ao art. 148 passível de implicar nulidade da autuação fiscal, conforme alegado pela recorrente.

Igualmente entendo não haver nulidade por não ter a autoridade fiscal diligenciado ao estabelecimento da recorrente para verificar a existência dos livros comerciais e fiscais. Isso porque cabe ao contribuinte “proceder aos devidos registros, nos livros contábeis, dos fatos relativos à sua movimentação empresarial, sempre alicerçados em documentos idôneos e hábeis, que deverão, quando requisitados, ser entregues à fiscalização” (TOMÉ, Fabiana Del Padre. A prova no direito tributário. São Paulo: Noeses, 2005, p. 297).

Conforme relatado, a autoridade fiscal procedeu ao arbitramento do lucro com fundamento no art. 530, inciso III do RIR/99, abaixo transcrito, o qual reproduz o art. 47, III da Lei nº 8.981/95:

Art. 530. O imposto, devido trimestralmente, no decorrer do ano-calendário, será determinado com base nos critérios do lucro arbitrado, quando (Lei nº 8.981, de 1995, art. 47, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º):

(...)

III - o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o Livro Caixa, na hipótese do parágrafo único do art. 527;

Ora, embora tenha sido intimada e reintimada, a recorrente deixou de apresentar à fiscalização (i) os livros de sua escrituração comercial (livros diário e razão), (ii) um dos livros de sua escrituração fiscal (Lalur) e (iii) os documentos que lastreiam os lançamentos contábeis e fiscais. Também não foram apresentados (iv) os arquivos magnéticos de registros contábeis.

Destaco que, nos termos do art. 251 do RIR/99, a pessoa jurídica que apura o lucro real é obrigada a manter “escrituração com observância das leis comerciais e fiscais”.

Nessa esteira, o art. 14 da Lei nº 8.218/91 dispõe que a escrituração dos livros diário e razão, mencionados no item “i” acima, é indispensável para a apuração do lucro real:

Art. 14 - A tributação com base no lucro real somente será admitida para as pessoas jurídicas que mantiverem, em boa ordem e segundo as normas contábeis recomendadas, livro ou fichas utilizados para resumir e totalizar, por conta ou subconta, os lançamentos efetuados no Diário (Livro Razão), mantidas as demais exigências e condições previstas na legislação. (Redação dada pela Lei nº 8.383, de 1991)

Parágrafo único. A não-manutenção do livro de que trata este artigo, nas condições determinadas, implicará o arbitramento do lucro da pessoa jurídica. (Redação dada pela Lei nº 8.383, de 1991)

Nos termos do art. 7º, §4º do Decreto-lei nº 1.598/77, por sua vez, o lucro líquido deve ser apurado pelo contribuinte “mediante a elaboração, com observância das disposições da lei comercial, do balanço patrimonial, da demonstração do resultado do exercício e da demonstração de lucros ou prejuízos acumulados”.

Ressalto, também, a importância dos documentos mencionados no item “iii” acima, pois não basta “a manutenção da escrituração na forma das leis comerciais e fiscais se a pessoa jurídica não mantiver a documentação que embasou a escrituração.” (HIGUCHI, Hiromi. Imposto de renda dos estabelecimentos – interpretação e prática. Atualizado até 10-01-2012, 37ª edição, São Paulo: IR Publicações, 2012, p. 108).

Verifica-se, assim, que, ao contrário do quanto alegado pela recorrente, o arbitramento não foi realizado exclusivamente em razão da ausência de apresentação do Lalur, mas sim em virtude da não apresentação de todos os documentos mencionados nos itens “i” a “iv” acima, sem os quais é inviável à fiscalização verificar se o lucro líquido e, por consequência, o lucro real, foram corretamente apurados pelo contribuinte.

Desse modo, ao contrário do que afirma a recorrente, os livros de registro de entradas, saídas e apuração do ICMS, devidamente apresentados à fiscalização, não viabilizam a apuração do lucro real da pessoa jurídica.

Note-se que transcorreram mais de cinco meses entre a ciência do termo de início de procedimento fiscal e a lavratura do auto de infração, período mais do que suficiente para que a recorrente pudesse providenciar a apresentação dos documentos acima mencionados.

Embora essa questão não tenha sido arguida no recurso voluntário, reputo adequada a realização do arbitramento utilizando-se por receita bruta conhecida aquela indicada nos livros de registro de entradas, saídas e apuração do ICMS, pois tais documentos indicam o “produto da venda de bens nas operações de conta própria” (comercialização de combustível e outras mercadorias, na situação concreta da recorrente), nos moldes exigidos pelos arts. 519 e 224 do RIR/99 para a apuração da base de cálculo arbitrada.

Foram também corretamente aplicados os percentuais de presunção do lucro de 1,9% e 9,6% (por força da leitura conjunta dos arts. 27, I da Lei nº 9.430/96 e 15, I e 16, *caput* da Lei nº 9.249/95) e corretamente adicionado o ganho de capital à base de cálculo arbitrada (conforme o art. 27, II da Lei nº 9.430/96).

Razoável, portanto, o arbitramento do lucro realizado pela autoridade fiscal, pois, não tendo sido apresentada a escrituração comercial e parcialmente apresentada a escrituração fiscal pela recorrente, que apurou o lucro real no ano-calendário de 2006, deixar de efetuar o lançamento permitiria “a incidência do IRPJ e da CSLL sobre montante que, sabidamente, não corresponde ao lucro da pessoa jurídica e, deste modo, ignorar completamente o princípio da capacidade contributiva” (MARTINS, Ives Gandra. MURGEL, Maria Inês. Base de cálculo do lucro arbitrado para apuração do IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro – A forma jurídica para calculá-la. In: RDDT nº 193, outubro de 2011, p. 177).

Quanto aos documentos acostados à impugnação pela ora recorrente (Lalur – fls. 335; livro diário nr. 11 – fls. 338 – 774; e livro razão nr. 1 – fls. 778 – 1514), acolho e aplico o entendimento consolidado neste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais de inexistir o chamado *lançamento condicional*, isto é, sujeito a cancelamento após a apresentação extemporânea, pelo autuado, de documentos solicitados durante o procedimento de fiscalização:

A tributação do lucro na sistemática do lucro arbitrado não é invalidada pela apresentação, posterior ao lançamento, de livros e documentos imprescindíveis para a apuração do crédito tributário que, após regular intimação, deixaram de ser exibidos durante o procedimento fiscal (SÚMULA CARF Nº 59).

Por tais razões, voto por negar provimento ao recurso voluntário no que tange ao arbitramento realizado pela autoridade fiscal.

ii. Qualificação da multa de ofício

A autoridade fiscal exigiu a multa qualificada no percentual de 150% com fundamento no artigo 44, I e §1º, da Lei nº 9.430/96:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007) (...)

§1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos 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. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

O dispositivo acima transcrito prevê que a multa será de 75% nos casos em que a autoridade fiscal constatar a falta de pagamento ou recolhimento ou falta de declaração ou declaração inexata pelo contribuinte, percentual este que será duplicado (isto é, será de 150%) quando ocorrer uma das hipóteses previstas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, que tratam, em suma, da prática de sonegação fiscal, fraude e conluio.

Confira-se o teor dos mencionados artigos da Lei nº 4.502/64:

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

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

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

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido 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.

Ao analisar os crimes contra a ordem tributária, Alberto Xavier ensina que a fraude deve ser caracterizada pela presença concomitante de três elementos:

A figura da fraude exige três requisitos.

O primeiro é um requisito subjetivo consistente no fim da conduta comissiva ou omissiva: reduzir o montante do imposto devido, evitar ou diferir o seu pagamento.

O segundo é também um requisito subjetivo: a intencionalidade fraudulenta consistente no caráter doloso da ação ou omissão. (...)

O terceiro é um requisito objetivo respeitante aos meios de realização do prejuízo ao Fisco: impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, ou excluir ou modificar as suas características essenciais. (Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva, São Paulo: Dialética, 2002, p. 78)

Já ao analisar a sonegação, Alberto Xavier repete o que prevê o próprio caput do artigo 71 da Lei nº 4.502/64:

Em sentido estrito sonegação constitui apenas a subtração por ocultação de informações: “toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária (...). (Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva, São Paulo: Dialética, 2002, p. 78)

Após a leitura dos dispositivos e ensinamentos da doutrina acima transcritos, é fácil constatar que a prática de sonegação fiscal, fraude ou conluio exige a prova de ação ou omissão dolosa praticada pelo contribuinte. Ou seja, a aplicação da multa qualificada exige a demonstração do “evidente intuito de fraude” do contribuinte que possa configurar um dos crimes contra a ordem tributária acima mencionados.

Este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais tem entendimento consolidado no sentido de que a multa qualificada apenas pode ser aplicada quando a autoridade fiscal comprova a prática de ato doloso que configure sonegação, fraude ou conluio, razão pela qual foi editada a Súmula nº 14: “A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.”

A Câmara Superior de Recursos Fiscais também já afirmou reiteradas vezes que “O evidente intuito de fraude não se presume e deve ser demonstrado pela fiscalização” (Acórdão nº 9202-01.983 – 2ª Turma, Sessão de 16/02/2012).

Especificamente quanto aos casos que envolvem o arbitramento de lucros, este Conselho, com base em jurisprudência remansosa sobre o assunto, editou a Súmula nº 96, com o seguinte texto: “A falta de apresentação de livros e documentos da escrituração não justifica, por si só, o agravamento da multa de ofício, quando essa omissão motivou o arbitramento dos lucros.”

Verifica-se, assim, que a autoridade fiscal deve ser cautelosa ao exigir a multa de ofício agravada, aplicando tal penalidade apenas quando ficar comprovado o intuito de fraude, o que, ao meu ver, não foi provado pela Fiscalização.

Entendo que a mera ausência de apresentação de documentos pela recorrente, postura essa que motivou o próprio arbitramento, não é suficiente para demonstrar a prática de ato doloso que configure sonegação, fraude ou conluio com a intenção de reduzir ou suprimir o recolhimento de tributos.

O mesmo se diga em relação à apresentação de DIPJ com campos “zerados”, postura que, ao meu ver, não é suficiente para justificar a aplicação da gravosa multa de ofício qualificada.

Além disso, entendo que, para a exigência da multa de ofício agravada, não basta ter havido o recolhimento do tributo a menor em razão da adoção de regime jurídico inadequado (apuração do lucro real quando não havia escrituração contábil regular), pois essa situação, por si só, não comprova a prática, pelo contribuinte, de ações dolosas tendentes a reduzir o pagamento de tributos ou ocultar a ocorrência de fato gerador.

Por tais razões, voto pelo provimento do recurso voluntário quanto à reforma da decisão de primeiro grau a fim de que seja afastada a qualificação da multa de ofício, sendo seu percentual reduzido para 75%.

Diante das razões acima expostas, dou parcial provimento ao recurso, a fim de que seja reduzida a multa de ofício para 75%.

É o meu voto.

(assinado digitalmente)

Breno Ferreira Martins Vasconcelos -