



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11516.720609/2016-81
ACÓRDÃO	1302-007.617 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	12 de dezembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	A. MENDES TERRAPLANAGEM CONSTRUÇÃO E EXTRAÇÃO DE MINERAIS LTDA.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2007, 2008

NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. REQUISITOS ESSENCIAIS. NÃO OCORRÊNCIA.

Não há falar de nulidade quando a exigência fiscal foi lavrada por pessoa competente e sustenta-se em processo instruído com todas as peças indispensáveis, contendo o lançamento descrição dos fatos suficiente para o conhecimento da infração cometida.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2007, 2008

OMISSÃO DE RECEITAS. LUCRO ARBITRADO. ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL DÉBIL E INÁBIL PARA APURAR O LUCRO REAL. RECEITA BRUTA CONHECIDA. PROCEDÊNCIA DO LANÇAMENTO.

Corretamente identificada a hipótese legal para o arbitramento do lucro, ante aos diversos equívocos da escrituração contábil da contribuinte optante pelo lucro real, impossibilitando a apuração da base de cálculo com base nesse regime de apuração, deve ser arbitrado o lucro.

Conhecida a receita bruta da contribuinte, a partir da emissão de notas fiscais, a base de cálculo foi corretamente eleita pela autoridade fiscal, tida como receita omitida, sendo procedente o lançamento.

PROCEDIMENTO REFLEXO. DECORRÊNCIA. CSLL. PIS. COFINS

Tratando-se de tributação reflexa, a decisão prolatada no lançamento principal (IRPJ) é aplicável, no que couber, aos decorrentes, em razão da íntima relação de causa e efeito que os vincula, inexistindo razão de fato e direito para decidir diversamente.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, rejeitar as preliminares arguidas e, no mérito, negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Henrique Nimer Chamas – Relator

Assinado Digitalmente

Sergio Magalhães Lima – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcelo Izaguirre da Silva, Henrique Nimer Chamas, Alberto Pinto Souza Junior, Miriam Costa Faccin, Natalia Uchoa Brandao, Sergio Magalhaes Lima (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário oposto em face de acórdão da DRJ que julgou improcedente a impugnação do sujeito passivo.

Em face do sujeito passivo foram lavrados os **autos de infração de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins** (fls. 2 a 67), referentes aos anos-calendário de 2012 e 2013, tendo arbitrado seu lucro, e identificado as infrações de omissão de receitas caracterizada pela falta de contabilização de depósitos bancários com origem não identificada e arbitramento do lucro sobre a receita bruta escriturada nos livros fiscais e contábeis e não declarada em DIPJ. Também, foi qualificada a multa de ofício.

Conforme narra a autoridade fiscal no Termo de Verificação Fiscal (“**TVF**”) (fls. 68 a 75), nos anos-calendário de 2012 e 2013, a contribuinte era optante pelo Lucro Real Anual, mas transmitiu DIPJ com informações sobre suas operações em branco e apresentou DCTF somente sobre os períodos de apuração de dezembro dos referidos anos sem informar qualquer débito ou crédito tributário. No decorrer do procedimento fiscal, apresentou as notas fiscais de prestação de serviços, acompanhadas do relatório contendo o resumo das notas fiscais de prestação de serviços. A própria contribuinte informa que “a Escrituração Fiscal Digital referente aos anos de

2012 e 2013 não reflete a realidade da empresa, sendo que as mesmas foram entregues somente para cumprir a exigência da obrigação acessória”.

A partir das análises e verificações, constatou-se que a contribuinte não mantinha escrituração contábil regular e apresentou DIPJ em branco. Com base nas notas fiscais informadas pela contribuinte, de prestação de serviços de empreitada com fornecimento de material e referentes à venda de mercadorias, a receita apurada nos anos fiscalizados totalizaram R\$ 15.753.792,73 para o ano de 2012 e R\$ 8.748.571,09 para 2013, conforme planilhas de fls. 196 a 199. Caracterizou-se a omissão de receitas.

Nas razões para o arbitramento, a autoridade fiscal destaca que a contribuinte optou por apurar o IRPJ pelo lucro real anual. Identificou-se que a omissão expressiva da quantidade de lançamentos contábeis maculou a escrituração contábil e a tornou imprestável – segundo narra, o próprio sócio administrador reconhece a imprestabilidade da escrituração contábil, citando a manifestação de fls. 78 a 79. Também não foi apresentado o LALUR. Alguns exemplos de inconsistências na ECD foram (fl. 71):

Ano	Conta	Grupo	Inconsistência
2012	Banco conta movimento	Ativo	Na Dimof ¹ constam créditos no valor total de R\$ 18.035.523,84 e débitos de R\$ 17.702.927,19. Na ECD consta somente o registro da movimentação no montante de R\$ 2.877.155,93, a crédito.
	Caixa	Ativo	Apresenta forte desequilíbrio entre entrada e saída de recursos, ocasionando inclusive saldo credor.
	Estoques	Ativo	Foram registrados somente valores a débito desta conta (R\$ 6.445.863,62). Ou seja, deixou de ser registrada a saída de mercadorias/produtos utilizadas na execução dos serviços, como asfalto, areia, brita, cimento, etc
	(-)Deprec. Amort. e exaust. Acum cor.	Ativo	Não foram lançadas as depreciações de máquinas e equipamentos.
	Encargos sociais	Passivo	Não foram lançados valores de INSS, FGTS, salários, rescisões, férias e pró-labore a pagar.
	Empréstimos e financiamentos	Passivo não circulante	Embora conste expressivo saldo a pagar, não foram computados os juros incorridos no período.
	Custo dos serviços prestados	Resultado	Não foram lançados os valores de salários e encargos sociais sobre a folha de pagamento dos empregados utilizados na prestação dos serviços.
2013	Banco conta movimento	Ativo	Na Dimof ² constam créditos no valor total de R\$ 7.617.774,58 e débitos de R\$ 7.769.362,69. Na ECD não consta qualquer movimentação nesta conta.
	Caixa	Ativo	O saldo inicial de R\$ 400.886,97 devedor é totalmente diferente do saldo final em 31/12/2012 no valor de R\$ 2.260.093,03 credor.
	Estoques	Ativo	Foi lançado valor inexpressivo nesta conta.
	Diversas contas	Passivo	Praticamente não há qualquer valor lançado nas contas do passivo. Apenas o valor de R\$ 50.330,00 em contas de compensação.
	Receita bruta de vendas	Resultado	Foram lançados valores de receitas em montante muito inferior ao constatado nas notas fiscais emitidas.

Arbitrou-se o lucro com base no disposto no artigo 530, inciso II, do RIR/1999 e apurou-se o crédito tributário partindo da receita bruta conhecida, aplicando-se o percentual de presunção de lucro de 8%, acrescido de 20%.

A contribuinte apresentou impugnação (fls. 204 a 215), cujo teor das matérias de defesa, em suma, conforme relato da decisão recorrida, são:

Na referida defesa, a impugnante, em apertada síntese, alega o seguinte: que houve a constatação de uma suposta omissão de receitas, simplesmente pautada pela emissão de notas fiscais de prestação de serviço com fornecimento de mercadorias e que, além disso, restou promovido o arbitramento do lucro no período açambarcado pelo procedimento fiscal.

Esclarece que o auto de infração restou lavrado de maneira inválida, ante a ausência de motivo, pressuposto ínsito à formação do ato administrativo e, com efeito, da sua validade e eficácia aptos à produção dos efeitos legais pertinentes. Neste mister, cita a clássica doutrina administrativa, visando corroborar sua tese e a anulação do ato do lançamento.

Expõe, neste sentido, que a autoridade administrativa, por meio de suposições – o que se contrapõe ao motivo, pressuposto indispensável do ato-, consignou a existência da infração tributária assim denominada omissão de receitas, e que, como não houve ainda a constituição definitiva do crédito tributário, este pode ser modificado no âmbito do contencioso administrativo, face ao insanável vício apontado.

No que tange ao termo fiscal, aduz a ocorrência, na espécie, de frontal desrespeito aos princípios constitucionais do contraditório, a ampla defesa e do devido processo legal, forte no art. 5º, LV, da CR/88, já que, a seu sentir, não pode ser penalizada por fato que não esteja devidamente comprovado e que não lhe tenha sido deferido as supra aportadas cláusulas.

Isso ocorre porque subsiste a alegação de que o auditor fiscal não promoveu qualquer diligência no sentido de aferir se as notas fiscais emitidas *sponte propria* fora objeto de posterior cancelamento ou mesmo se foram inseridas na apuração do período a título de receitas, pois deve sempre ser verificado o resultado positivo das operações, a disponibilidade econômica ou financeira ou acréscimo patrimonial, com base no regime escolhido para o período.

As mesmas implicações, que, a seu juízo, ferem de morte o lançamento de ofício, também são aplicáveis às contribuições sociais constituídas a partir da apuração reflexa.

Alega que o arbitramento do lucro não se coaduna com o princípio da legalidade, pois a autoridade administrativa, em verdade, ao arbitrar a base de cálculo, fez o mesmo que arbitrar o próprio fato gerador do tributo. Prossegue afirmando que, por possuir todos os elementos ínsitos à apuração escolhida, o uso da medida extrema mostrou-se ilegal e descabido.

Insurge-se contra a base de cálculo arbitrada, já que não reflete materialmente a apuração concreta do período, pois não há certeza da liquidez dos valores lançados.

Por fim, entende que não deve prosperar a multa de ofício, pois esta, ao cumular com a multa isolada, causa uma duplicidade de sanção, eis que subsistem a penalidade de ofício e a multa isolada, consoante os termos do auto de infração.

A DRJ julgou pela improcedência das impugnações (fls. 301 a 306). Sustentou-se pela legalidade do lançamento, ausência de nulidade pela higidez das infrações constatadas. As nulidades arguidas foram rechaçadas, pois demonstrada a correta aplicação da lei, o motivo do ato administrativo e ausência de violação aos requisitos formais do lançamento de ofício.

A contribuinte foi intimada em 10/04/2017 (fl. 323) e apresentou seu Recurso Voluntário (fls. 364 a 367) em 08/05/2017 (fl. 374). Por ter apresentado o Recurso em processo distinto, foi lavrado o Termo de Perempção (fl. 330), mas que posteriormente foi superado, conforme as razões contidas no memorando de fls. 359 e 374.

Nas razões recursais, alega que *“eventuais desacordos dos lançamentos contábeis deram-se pela alteração do quadro social da empresa Recorrente”* e requer prazo para apresentação de documentação capaz de corrigir a base de cálculo do lançamento. Quanto aos fundamentos jurídicos, reitera a ausência de motivação dos lançamentos; desrespeito ao contraditório e à ampla defesa; a falta de fundamento para o arbitramento do lucro; e a impossibilidade de aplicação concomitante de multa isolada e de ofício.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Henrique Nimer Chamas**, Relator.

Admissibilidade

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos para a sua admissibilidade, portanto, dele conheço em parte.

Isso porque, não obstante a contribuinte tenha refutado a hipótese de aplicação concomitante de multa isolada e multa de ofício, verifica-se que os autos de infração aplicaram somente multa de ofício sobre os lançamentos apurados a partir do arbitramento do lucro. Tal matéria não deve ser conhecida.

Delimitação da controvérsia

O litígio adstringe-se às alegações relacionadas às nulidades por ausência de motivo do lançamento e preterição do direito ao contraditório e à ampla defesa. No mérito, a falta de fundamento para o arbitramento do lucro.

Como se sabe, os lançamentos de ofício partem da infração de omissão de receitas e o lucro foi arbitrado por impossibilidade de apuração pelo lucro real, ante à escrituração contábil débil da contribuinte.

Considerações Iniciais

Nos termos da Portaria MF nº 1.634/2023 (“**RICARF**”), o artigo 114, §12º, inciso I, admite que a fundamentação da decisão seja feita mediante a declaração de concordância com as razões da decisão recorrida.

Outrossim, o Recurso Voluntário apenas reitera as matérias impugnadas e não há qualquer fundamento da decisão recorrida que foi contraditado pela manifestação que se ora julga.

PRELIMINARES DE NULIDADE

As preliminares de nulidade relacionadas à ausência de motivo do lançamento e à preterição do direito ao contraditório e à ampla defesa não merecem prosperar.

De início, destaco que as infrações constatadas, os fatos geradores dos tributos e as exigências dos artigos 10, 59 e 60 do Decreto-lei nº 70.235/1972 foram cumpridas a rigor pela autoridade fiscal autuante. Inexiste qualquer nulidade sob essa perspectiva.

Houve efetivo diálogo entre a fiscalização e a contribuinte durante o procedimento fiscal e todas as infrações foram fundamentadas e tiveram o enquadramento legal expressamente disposto no TVF.

Isto posto, rejeito as arguições preliminares de nulidade dos autos de infração.

MÉRITO

Arbitramento do Lucro

Com relação à irresignação sobre o arbitramento do lucro, colaciono trechos da decisão recorrida, por bem correlacionarem a infração de omissão de receitas e o adequado lançamento pelo lucro arbitrado:

O lançamento em questão, consubstanciado pelo arbitramento do lucro, consoante os dados coligidos no relatório fiscal de fls.69 a 75, sopesado pela constatação de que a impugnante omitiu-se em apresentar sua real situação econômico-fiscal nas DIPJ dos anos em comento – apresentação das obrigações acessórias sem o reconhecimento de quaisquer valores à guisa de receitas auferidas -, como ainda não manteve escrituração regular comercial para o mesmo interregno.

Vale dizer, conforme consignado no curso da auditoria, houve igual omissão no que toca ao reconhecimento das receitas auferidas no âmbito do SPED, já que as notas fiscais eletrônicas conhecidas pela fiscalização passaram ao largo daquele sistema de escrituração digital. Registre-se ainda a constatação da fiscalização

sobre as graves inconsistência na ECD (fls. 70), como, *v.g.*, inconsistências na escrituração da movimentação bancária, da conta caixa, estoques, ausência de apropriação de juros dos mútuos realizados e divergências dos custos dos serviços prestados..

Pois bem, as notas fiscais de prestação de serviços e venda de mercadorias, foram utilizadas no arbitramento do lucro, haja vista a constatação de graves inconsistências encartadas na escrituração comercial e fiscal (SPED), forte no art. 47, II, da Lei nº 8981/95, causa que, na espécie, importou na medida extrema com base na receita conhecida, por expressa previsão do art. 532 do Decreto nº 3000/99 (Regulamento do Imposto de Renda), não havendo qualquer reparo a ser feito na exação em tela.

Impende dizer, as obrigações acessórias, *in casu*, DIPJ e a própria escrituração do período (em meio eletrônico) devem refletir, com razoável e segura verossimilhança, a ocorrência dos fatos jurídico-econômicos ligados aos fatos geradores dos tributos devidos, de modo que a base de cálculo, uma vez aferida pela impugnante, deva estar em condições de passar pelo crivo da análise autoridade administrativa, com vistas à verificação formal e material do cumprimento das obrigações principais, vale destacar, o recolhimento do IRPJ, CSLL e, reflexamente, das contribuições para o PIS e a COFINS.

Como se sabe, o ato do lançamento, nos termos do art. 142 do CTN, perfaz-se em atividade vinculada e obrigatória, devendo a autoridade administrativa, por dever de ofício, observar os ditames estabelecidos na legislação tributária. Trata-se, como explicitou a impugnante, de espécie de ato administrativo, dito pelo doutrina dominante ato complexo, já que exige diversas etapas para sua conclusão, culminando com a ciência do sujeito passivo do *quantum* apurado e dos demais pressupostos previstos na norma geral.

Deve o auto de infração, neste passo, cumprir todos os requisitos do ato administrativo, o que me parece ter ocorrido no caso em exame, pois respeitados foram os pressupostos de competência, forma, finalidade, motivo e objeto. No que alude ao motivo do ato, conhecido, por assim dizer, como a situação de direito que autoriza sua efetiva prática, tendo em conta ser de natureza vinculada, deve, por seu turno, deve ser de mister obrigatório, pelo que entendo andou bem a fiscalização em tal aspecto, pois, diante da ausência formal dos documentos que ensejaram as operações mercantis a expor a apuração fiscal dos anos de 2012 e 2013, sobejamente as inconsistências de livros e de dados em ambas as DIPJ – omissões que se amoldam como uma luva no que prescreve o art. 71 da Lei nº 4502/64 -, lançou mão da medida extrema do arbitramento do lucro, conforme previsão legalmente estatuída nas normas indigitadas.

Esta medida extrema, importa frisar, não se subsume a qualquer espécie sancionadora, já que se apresenta como modalidade de apuração do lucro do exercício analisado com seus percentuais legais), devendo seguir as hipóteses normativas para sua concertação ante os valores a serem recolhidos no período,

dado que restou conhecida a receita bruta com base nas notas fiscais efetivamente emitidas pela impugnante.

O sistema público de escrituração digital (SPED), instituído pela Lei nº 10406/2002, deve reproduzir fielmente todas as operações que enfeixaram a emissão de notas fiscais de vendas e de prestação de serviços, sendo instrumento hábil e idôneo para que a fiscalização possa verificar o cumprimento das obrigações tributárias da impugnante. Nunca é demais destacar que, consoante o art. 1179 e seguintes do Código Civil de 2002, a escrituração, obrigação de todo empresário, enquadra-se no conceito de prova direta a demonstrar os negócios jurídicos encetados, pelo que entendo ter a fiscalização atuado acertadamente ao utilizar as notas fiscais regularmente emitidas – e omitidas no SPED e DIPJ – como base de cálculo do IRPJ, CSLL e dos demais tributos apurados pela via reflexa, como também ao desclassificar a ECD, a partir de motivos expressamente consignados no relatório fiscal.

Coaduno com as razões da decisão recorrida. O lançamento fiscal com base no lucro arbitrado seguiu os ditames previstos na legislação e, em verdade, a contribuinte não mantinha sua escrituração contábil completa e verossímil, bem como nas DIPJs e DCTFs do período fiscalizado, nenhum valor de receita bruta foi informado e nenhum tributo foi pago.

De rigor a manutenção da exigência apurada mediante o arbitramento do lucro sobre a receita bruta conhecida a partir das notas fiscais, nos exatos termos dos lançamentos de ofício.

Rejeito as alegações recursais.

Pedido de produção de novas provas

Por fim, não obstante a contribuinte pleiteie prazo para apresentar documentação que corrija a base de cálculo do lucro arbitrado, durante todo o processo administrativo, tais provas não foram apresentadas e não há previsão legal que dê guarida à sua pretensão.

Tais provas poderiam ser produzidas em todo o decorrer do procedimento fiscal e durante o processo administrativo, notadamente na impugnação e, excepcionalmente, com o Recurso Voluntário, mas não foram apresentadas – e nem sequer foram indicados erros na apuração da base de cálculo, como, por exemplo, utilização de notas fiscais canceladas.

Portanto, entendo que a inércia da contribuinte não deve ser chancelada nesse momento, motivo pelo qual rejeito o pedido de renovação de prazo para apresentação de documento.

Conclusão

Ante ao exposto, conheço parcialmente do Recurso Voluntário, rejeito as preliminares arguidas e, no mérito, **nego-lhe provimento**.

Assinado Digitalmente

Henrique Nimer Chamas