



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11516.724253/2013-10
ACÓRDÃO	1002-003.661 – 1ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	7 de novembro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	PRINSERCON REPAROS INDUSTRIAIS LTDA - ME
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2010, 2011

LUCRO ARBITRADO. ESCRITURAÇÃO IMPRESTÁVEL PARA IDENTIFICAÇÃO DA EFETIVA MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA, INCLUSIVE BANCÁRIA. ESCRITURAÇÃO IMPRESTÁVEL PARA DETERMINAÇÃO DO LUCRO REAL.

O imposto, devido trimestralmente, no decorrer do ano-calendário, será determinado com base nos critérios do lucro arbitrado, quando, entre outras hipóteses, a escrituração a que estiver obrigado o contribuinte revelar evidentes indícios de fraudes ou contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária, ou determinar o lucro real.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2010

MULTA QUALIFICADA. SONEGAÇÃO. FRAUDE.

Mantém-se a multa por infração qualificada quando reste inequivocamente comprovada a ocorrência de sonegação e/ou fraude.

MULTA. LEI. 9.430/1996. RETROATIVIDADE BENIGNA.

É aplicável a retroatividade benigna para redução da multa qualificada para 100%, conforme estabelecido pela nova redação dada ao art. 44 da Lei nº 9.430/96, através das alterações introduzidas pela Lei nº 14.689/2023.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso para adequar a multa de ofício relativa ao anocalendário 2010 para 100%, em

face do princípio da retroatividade benigna e da nova redação dada ao art. 44 da Lei nº 9.430/96, através das alterações introduzidas pela Lei nº 14.689/2023, vencida a conselheira Rita Eliza da Costa Bacchieri, que dava provimento em maior extensão para afastar a qualificação da multa.

Assinado Digitalmente

Luis Angelo Carneiro Baptista – Relator

Assinado Digitalmente

Ailton Neves da Silva – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Ailton Neves da Silva (presidente), Luis Angelo Carneiro Baptista, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Maria Angélica Echer Ferreira Feijó, e Ricardo Pezzuto Rufino.

RELATÓRIO

Adoto parte do Relatório do Acórdão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento (DRJ) em Salvador, por bem representar até aquele momento processual:

Conforme Autos de Infração (fls. 557 a 622) e Termo de Verificação Fiscal (fls. 538 a 547), os lançamentos foram efetuados em razão da constatação de que a escrituração contábil a que o contribuinte estava obrigado manter e a respectiva documentação de suporte apresentaram-se imprestáveis para a identificação da efetiva movimentação financeira da pessoa jurídica e para a apuração do lucro real nos períodos assinalados.

Foi, então, desclassificada a escrituração contábil, apurando-se os tributos devidos com base nos critérios do lucro arbitrado. A receita bruta do sujeito passivo, auferida nos anos-calendário 2010 e 2011, foi apurada tomando por base informações e documentos fiscais obtidos por meio de diligências em outras empresas que realizaram negócios com a atuada, em cotejo com documentos fiscais apresentados pelo sujeito passivo, sendo consideradas as Notas Fiscais de Prestação de Serviços da atuada em conjunto com as informações prestadas pelas fontes pagadoras (tomadores dos serviços).

O Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) foi determinado segundo a sistemática do arbitramento do lucro, a partir da receita bruta levantada, e a base de cálculo foi apurada mediante aplicação do percentual de 38,40% sobre a receita bruta omitida, tendo em vista a atividade da atuada (prestação de

serviços). Foram considerados também os valores retidos na fonte pelos tomadores dos serviços, 4,65% do valor dos serviços, relativos à CSLL (1,00%), Cofins (3,00%) e Pis/Pasep (0,65%).

Alega a Autoridade Tributária lançadora que o enquadramento no regime de tributação do lucro arbitrado implica determinação da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido observando-se as mesmas normas de apuração e pagamento do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica, determinado, assim, no lançamento, de modo decorrente, as implicações na CSLL a partir das bases imputáveis utilizadas para o IRPJ.

A imputação fiscal consubstanciou lançamentos reflexos de Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e Contribuições para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público – Pis/Pasep, sustentando que a infração em questão também configura hipótese imponível das citadas contribuições.

(...)

No curso do procedimento fiscal foi apurado, mediante circularização de intimações com empresas tomadoras de serviço, que o sujeito passivo desenvolveu regularmente a atividade própria de seu objeto social no período fiscalizado (2010 e 2011), não obstante tenha registrado por meio de DIPJ inatividade no exercício 2010 (fl. 164) e tenha sido omissa na apresentação da declaração para o ano de 2011.

Multa de ofício qualificada aplicada para o ano-calendário 2010, no percentual de 150,00%, tendo a Autoridade Tributária lançadora entendido que a intenção do contribuinte foi retardar o conhecimento da ocorrência do fato gerador pela Administração Tributária, causando prejuízo ao Erário mediante falta de recolhimento dos tributos devidos, com fundamento na Lei nº 9.430, de 1996, art. 44, inciso I, e §1º, combinado com a Lei nº 4.502, de 30/11/1964, art. 71.

Entendeu a Autoridade Lançadora que a dissonância entre a apresentação de DIPJ com indicação de inatividade no ano de 2010 e a manutenção regular de suas atividades empresariais no período em questão permitem concluir o dolo na conduta do contribuinte, pois não apenas a empresa deixou de oferecer à tributação fatos imponíveis inerentes à atividade regular, como também utilizou falsa declaração destinada a evitar o conhecimento pela Administração Tributária das operações efetivamente realizadas.

Para as demais infrações, do ano-calendário 2011, foi imputada a multa de ofício regular, no percentual de 75,00%, nos termos da Lei nº 9.430, de 1996, art. 44, inciso I.

(...)

O contribuinte, irresignado, apresentou as alegações a seguir resumidas.

"... foi realizada a desclassificação contábil da contribuinte, bem como o arbitramento de lucros, embora tenha a empresa entregado à fiscalização "um conjunto de documento, entre eles arquivos SINCO, extratos bancários, notas fiscais e livros contábeis" (fl. 02); e que, o auditor fiscal tenha constatado que "as informações fiscais, relativas à receita auferida pela Prinsercon durante o período fiscalizado, guardam coerência entre si, pois, "As notas fiscais de prestação de serviços apresentadas pela fiscalizada conferem com os documentos e informações prestadas pelas empresas circularizadas" (fl. 03)."

Em preliminar, alega:

"Devido à íntima relação de causa e efeito existente entre o critério jurídico do lançamento do IRPJ (tributação da totalidade dos depósitos bancários considerados de origem não comprovadas) e da tributação reflexiva (Pis, Cofins e CSLL), tornada insubsistente a exigência principal, a mesma sorte assiste assistirá aos procedimentos reflexivos, vez que ambos os lançamentos, matriz (IRPJ) e reflexos (Pis, Cofins e CSLL), estão apoiados nos mesmos elementos de convicção".

Acerca da desclassificação da escrituração contábil, defende-se nos seguintes termos:

"...o auditor fiscal realizou a desclassificação da escrita contábil tendo em vista que "os registros contábeis do contribuinte não refletem a movimentação bancária e financeira, tampouco sustentam a veracidade do lucro apurado".

"2.2. Todavia, inapelável que a contribuinte mantém em ordem sua escrituração fiscal, nos períodos fiscalizados (2010/2011), no que tange ao Livro Registro de ISS, Livro Diário e Livro Razão, conforme se extrai das fotocópias dos Livros e das Notas Fiscais de serviços emitidas pela contribuinte nos períodos em questão, as quais se encontram em anexo.

2.3. Desta forma, o mero desacerto no que concerne ao registro das movimentações bancárias da contribuinte não poderia ensejar a desclassificação de toda sua escrita contábil, já que, conforme até mesmo reconhecido pela fiscalização em seu Termo de Verificação Fiscal: "as informações fiscais, relativas à receita auferida pela Prinsercon durante o período fiscalizado, guardam coerência entre si", pois, "As notas fiscais de prestação de serviços apresentadas pela fiscalizada conferem com os documentos e informações prestadas pelas empresas circularizadas" (fl. 03).

2.4. Portanto, jamais poderia ter sido realizada a desclassificação da escrita contábil da empresa contribuinte com o conseqüente arbitramento do lucro, pois, como é sabido, trata-se o arbitramento de medida extrema, apenas cominável nas situações em que a apuração do lucro real esteja, realmente, total e irreversivelmente obstada pelos vícios que inquinem a escrituração contábil fiscal.

2.5. Cuidando-se, especificamente, da contabilização equivocada de determinadas movimentações bancárias e financeiras na conta Bancos, é essencial, para que se legitime o arbitramento, que o fato provado prejudique, inarredavelmente, a

correta mensuração do lucro verificado no período. O comando do artigo 47, inciso II, alínea 'a', da Lei nº 8.981/1995, por esse motivo, deve ser lido, sempre, de modo temperado, com vistas a toda a teleologia a ele inerente. Salvo contrário, poder-se-ia entender que o arbitramento, de maneira subvertida, poderia ser posto a funcionar em toda e qualquer hipótese de escrituração débil da movimentação financeira e bancária - o que, por óbvio, não é verdade.

2.6. No presente caso, o auditor fiscal sequer fundamentou o lançamento em suposta omissão de receita, centrado na identificação de depósitos bancários irregulares ou de origem não identificada, ao revés, autou a empresa em razão da insuficiência de recolhimento, apurada com suporte na receita escriturada pela empresa em sua escrituração contábil e fiscal.

Concluiu, então, sua argumentação, afirmando que:

“... no caso concreto, não se pode dizer que os defeitos escriturais encontrados mostravam-se absolutamente prejudiciais à apuração do lucro tributável. Aliás, constatando a não contabilização de alguns créditos e/ou débitos bancários, o Fisco, na pior das hipóteses, poderia ter adicionado ou subtraído valores ao lucro real do contribuinte - por exemplo, valendo-se da presunção relativa preconizada pelo artigo 42 da Lei nº 9.430/1996 ou, simplesmente, engendrando os ajustes essenciais às DIPJ's.

2.8. Como última ratio, reitera-se que a desclassificação da escrita contábil seguida do arbitramento só cabe, excepcionalmente.”

(...)

Aduz ainda em sua defesa que ocorreu vício procedimental do arbitramento do lucro, nos seguintes termos:

“O arbitramento da base de cálculo de um tributo, como é de conhecimento geral, na qualidade de uma subespécie qualificada de lançamento ex officio (CTN, art. 148), constitui medida de caráter excepcional, somente cabível na hipótese da escrituração fiscal da empresa mostrar-se efetivamente imprestável ou inidônea, ou seja, se provada a falta de amparo documental para a receita escriturada, ou, ainda, se impossível a apuração de ofício do quantum devido...”

(...)

Entende o sujeito passivo que identificada e quantificada a receita bruta auferida, não há causa determinante e justificadora do arbitramento do lucro, face ao disposto no art. 47, inciso II, "a", da Lei nº 8.981, de 20/01/1995.

(...)

Quanto à imputação de multa qualificada, defende-se nos seguintes termos:

“4.1. Consoante se depreende do lídimo teor das informações contidas no Termo de Verificação Fiscal, no sentido de que "as informações fiscais, relativas à receita auferida pela Prinsercon durante o período fiscalizado, guardam coerência entre

si", pois, "As notas fiscais de prestação de serviços apresentadas pela fiscalizada conferem com os documentos e informações prestadas pelas empresas circularizadas" (fl. 03), bem como, por meio das Notas Fiscais que ora traz-se aos autos (em anexo), que nunca houve a intenção da contribuinte em utilizar-se de declarações falsas destinadas a evitar o conhecimento de suas operações pela Administração Tributária, quando da declaração na DIPJ de inatividade para o ano-calendário de 2010.

4.2. Ora, nos períodos fiscalizados a contribuinte prestou seus serviços a empresas de grande porte, emitindo competentes Notas Fiscais de Serviço, sujeitando-se, nos termos da legislação tributária de regência, às retenções na fonte de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS.

4.3. Portanto, a rigor da indispensável apresentação da DIRF (Declaração de Imposto de Renda Retido na Fonte) pelos seus tomadores de serviços, e, sendo esta, sua única fonte de receita, revela-se ininteligível o argumento de que a empresa valia-se de declarações falsas destinadas a evitar o conhecimento de suas operações pela Administração Tributária.

4.4. A isolada declaração de inatividade na DIPJ do ano-calendário 2010 se deu, tão somente, em razão de equívocos incorridos pela contabilidade no processamento dessa declaração, de forma que o contribuinte não merece ser penalizados com a gravosa aplicação de multa qualificada de ofício no patamar de 150%. Tanto é verdade que, no ano-calendário 2011, evidenciado o equívoco, não foi processada nova declaração de inatividade, quebrando-se, assim, o argumento desta prática reiterada por parte da contribuinte."

Alega que ainda que tivesse havido omissão de receitas, não poderia ter sido aplicada a multa qualificada (150,00%) pois a declaração inexata isolada (DIPJ/2010) não se presta a comprovar o intuito de dolo ou fraude da empresa contribuinte, ainda mais se levado em consideração que as informações fiscais encontravam-se em ordem, conforme constado pelo auditor fiscal, que, inclusive, valeu-se de tais informações para realizar o lançamento, conforme citado no Relatório "Demonstração da Receita - 2010", anexo aos Autos de Infração e ao Termo de Verificação Fiscal.

Em suas alegações finais afirma que os créditos tributários lançados encontram-se totalmente despidos de fundamentos de validade e que as multas (sanções) aplicadas são improcedentes.

Postula o provimento da impugnação e cancelamento dos lançamentos, seja para pronunciar a nulidade da desclassificação da escrita contábil e o consequente arbitramento de lucro, seja para reconhecer incabível a aplicação da multa agravada de 150,00%, à míngua de prova do intuito de fraude (dolo específico) pelo contribuinte, não presumível pela apresentação de declaração inexata isolada (DIPJ/2010).

A DRJ em Salvador, então, exarou o Acórdão 15-42.994 - 5ª Turma da DRJ/SDR, de 27 de julho de 2017 julgando improcedente a impugnação, tendo a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2011

LUCRO ARBITRADO. DESCARACTERIZAÇÃO DA ESCRITURAÇÃO.

O lucro da pessoa jurídica será arbitrado quando 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 ou determinar o lucro real.

Caracterizada a imprestabilidade da escrituração do sujeito passivo, o lucro arbitrado passa a ser determinado tomando por base a receita bruta auferida, quando conhecida, mediante aplicação de percentuais definidos em lei.

Autos de Infração Decorrentes

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL.

IRPJ. MATÉRIA FÁTICA IDÊNTICA. RELAÇÃO DE CAUSA E EFEITO.

Em se tratando de matéria fática idêntica àquela que serviu de base para o lançamento do Imposto sobre a Renda Pessoa Jurídica, devem ser estendidas as conclusões advindas da apreciação daquele lançamento ao relativo à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, em razão da relação de causa e efeito advindas dos mesmos fatos geradores e elementos probantes.

CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS).

IRPJ. MATÉRIA FÁTICA IDÊNTICA. RELAÇÃO DE CAUSA E EFEITO.

Em se tratando de matéria fática idêntica àquela que serviu de base para o lançamento do Imposto sobre a Renda Pessoa Jurídica, devem ser estendidas as conclusões advindas da apreciação daquele lançamento ao relativo à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), em razão da relação de causa e efeito advindas dos mesmos fatos geradores e elementos probantes.

Contribuições para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público-PIS/PASEP.

IRPJ. MATÉRIA FÁTICA IDÊNTICA. RELAÇÃO DE CAUSA E EFEITO.

Em se tratando de matéria fática idêntica àquela que serviu de base para o lançamento do Imposto sobre a Renda Pessoa Jurídica, devem ser estendidas as conclusões advindas da apreciação daquele lançamento ao relativo às Contribuições para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público-PIS/PASEP, em razão da relação de causa e efeito advindas dos mesmos fatos geradores e elementos probantes.

O contribuinte foi cientificado do julgado acima em 14/09/2017 (fl. 1158). Irresignado, apresentou Recurso Voluntário (fls. 1162 a 1188) no dia 03/10/2017 (fl. 1160). Neste, o recorrente aduz os mesmos argumentos apresentados na sua impugnação.

Este é o relatório.

VOTO

Conselheiro Luis Angelo Carneiro Baptista, Relator

Admissibilidade

Inicialmente, reconheço a plena competência deste Colegiado para apreciação do Recurso Voluntário, na forma dos art. 43 e 65 da Portaria MF nº 1.634/2023 (Regimento Interno do CARF).

A ciência do Acórdão 15-42.994 - 5ª Turma da DRJ/SDR se deu em 14/09/2017 (fl. 1158), sendo o recurso voluntário apresentado em 03/10/2017 (fl. 1160). Logo, o recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, portanto, dele conheço.

Mérito

Primeiramente se precisa compreender como se dá a opção, pelo contribuinte, para tributação do lucro para fins de apuração de IRPJ/CSLL.

A apuração de IRPJ pode ser realizada com base no lucro real, presumido ou arbitrado, conforme art. 1º da Lei nº 9.430/96:

Art. 1º A partir do ano-calendário de 1997, o imposto de renda das pessoas jurídicas será determinado com base no lucro real, presumido, ou arbitrado, por períodos de apuração trimestrais, encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário, observada a legislação vigente, com as alterações desta Lei.

A regra geral é a opção pelo lucro real trimestral. Isso porque o contribuinte precisa realizar a opção para aderir à forma de tributação com base no lucro real anual (art. 2º da Lei nº 9.430/96) ou lucro presumido (art. 26 da mesma Lei nº 9.430/96):

Art. 2º A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real **poderá optar pelo pagamento do imposto, em cada mês**, determinado sobre base de cálculo estimada, mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30 a 32, 34 e 35 da Lei

nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995. *(redação vigente à época dos fatos geradores)*

(...)

§ 3º A pessoa jurídica que optar pelo pagamento do imposto na forma deste artigo deverá apurar o lucro real em 31 de dezembro de cada ano, exceto nas hipóteses de que tratam os §§ 1º e 2º do artigo anterior.

(...)

Art. 26. **A opção pela tributação com base no lucro presumido** será aplicada em relação a todo o período de atividade da empresa em cada ano-calendário.

§ 1º A opção de que trata este artigo será manifestada com o pagamento da primeira ou única quota do imposto devido correspondente ao primeiro período de apuração de cada ano-calendário. (grifo próprio)

Já a forma de tributação de IRPJ com base no lucro arbitrado só é aplicável em casos específicos e excepcionais, previstos no art. 47 da Lei n.º 8.981/95, podendo o contribuinte realizar a opção a esta modalidade de apuração do lucro, caso deseje, conforme § 1º do artigo abaixo transcrito:

Art. 47. O lucro da pessoa jurídica será arbitrado quando:

I - o contribuinte, obrigado à tributação com base no lucro real ou submetido ao regime de tributação de que trata o Decreto-Lei nº 2.397, de 1987, não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal;

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:

- a) identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária; ou
- b) determinar o lucro real.

III - o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o livro Caixa, na hipótese de que trata o art. 45, parágrafo único;

IV - o contribuinte optar indevidamente pela tributação com base no lucro presumido;

V - o comissário ou representante da pessoa jurídica estrangeira deixar de cumprir o disposto no § 1º do art. 76 da Lei nº 3.470, de 28 de novembro de 1958;

VII - o contribuinte não mantiver, em boa ordem e segundo as normas contábeis recomendadas, livro Razão ou fichas utilizados para resumir e totalizar, por conta ou subconta, os lançamentos efetuados no Diário.

VIII – o contribuinte não escriturar ou deixar de apresentar à autoridade tributária os livros ou registros auxiliares de que trata o § 2º do art. 177 da Lei no 6.404, de

15 de dezembro de 1976, e § 2º do art. 8º do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977.

§ 1º Quando conhecida a receita bruta, o contribuinte poderá efetuar o pagamento do Imposto de Renda correspondente com base nas regras previstas nesta seção.

§ 2º Na hipótese do parágrafo anterior:

a) a apuração do Imposto de Renda com base no lucro arbitrado abrangerá todo o ano-calendário, assegurada a tributação com base no lucro real relativa aos meses não submetidos ao arbitramento, se a pessoa jurídica dispuser de escrituração exigida pela legislação comercial e fiscal que demonstre o lucro real dos períodos não abrangido por aquela modalidade de tributação, observado o disposto no § 5º do art. 37;

b) o imposto apurado com base no lucro real, na forma da alínea anterior, terá por vencimento o último dia útil do mês subsequente ao de encerramento do referido período.

LUCRO ARBITRADO

Voltando para o caso aqui relatado, se percebe que o contribuinte não realizou opção para tributação do lucro para os anos fiscalizados (2010 e 2011). A DIPJ do ano-calendário 2010 foi entregue como se a empresa estivesse inativa. E para o ano 2011, o contribuinte ficou omissa da entrega desta declaração. Ao mesmo tempo, não houve pagamento de IRPJ ou declaração de IRPJ em DCTF (quando espontâneo), métodos também aceitos para opção de forma de tributação de IRPJ.

Desta sorte, resta a aplicação da regra geral para os anos-calendário fiscalizados: lucro real trimestral. Esta seria, então, a forma adequada de apuração de base de cálculo para tributação do lucro no caso concreto.

O contribuinte, então, foi intimado e reintimado a apresentar livros contábeis e escritas fiscais, entre outros. O contribuinte acabou por atender as intimações, entregando balancetes, balanços, livros razão, livros diário, notas fiscais e a contabilidade em formato digital para os períodos 2010 e 2011.

De posse destes documentos e tendo circularizado os clientes do contribuinte no período, a Autoridade Fiscal assim se pronunciou:

Da posse da documentação apresentada pela fiscalizada e pelas empresas tomadoras de serviços, foi possível constatar que as informações fiscais, **relativas à receita auferida** pela Prinsercon durante o período fiscalizado, guardam coerência entre si. As notas fiscais de prestação de serviços apresentadas pela fiscalizada conferem com os documentos e informações prestadas pelas empresas circularizadas. (grifo próprio)

Ou seja, do ponto de vista das receitas auferida pela fiscalizada, as notas fiscais apresentadas por ela conferem com as informações prestadas por terceiros tomadores de serviços dela, sendo plenamente úteis para apuração da receita da empresa. Contudo, a apuração do lucro real não é realizada somente a partir das receitas, mas sim com a apuração do lucro (com deduções, despesas, custos, ajustes, etc.).

A Autoridade Fiscal, então, percebeu lançamentos contábeis que impossibilitavam a apuração do lucro real, tendo intimado a recorrente a justificá-los e apresentar novos documentos (fls. 532 a 534), nos seguintes termos:

1- Ao examinar os livros contábeis de 2010 e 2011 apresentados pela fiscalizada, constatamos que todos os lançamentos contábeis em contrapartida a receitas, despesas e custos são lançados na conta Caixa, cujo saldo cresce continuamente de RS 624.000,72 (11/01/2010) até RS 2.475.767,10 (31/12/2011). Constatamos, também, que ao final de cada mês a fiscalizada efetua lançamentos a débito e a crédito contra a conta banco de forma a ajustar artificialmente os saldos mensais desta última aos extratos bancários. Constatamos por fim, que na conta bancos são feitos quase exclusivamente lançamentos por totais mensais. Diante dessas constatações, INTIMAMOS a fiscalizada a:

- a. Comprovar os saldos mensais da conta Caixa;
- b. Comprovar, com documentos hábeis e idôneos, os lançamentos contábeis a débito de caixa e a crédito de banco com o histórico "Vlr. Transf.p/pgto.despesas no caixa", bem como os lançamentos a crédito de caixa e débito de banco, com o histórico "Vlr.Depósitos bancários efetuados n/mês", que são realizados ao final de cada mês;
- c. Apresentar o Razão auxiliar da conta Banco.

A resposta da recorrente, fiscalizada à época, foi esta (fl. 531):

Referente a valores apresentados nos livros contábeis 2010 e 2011, em relação aos lançamentos contábeis da conta Caixa, Banco e suas contrapartidas (custos, despesas e receitas):

A - Devido ao longo tempo, a empresa não possui condições de comprovar os saldos mensais da conta Caixa;

B - A empresa registrou totais de débitos e créditos apurados no final de cada mês nos extratos bancários com os históricos "Vlr.transf.p/pgto.despesas no caixa" bem como "Vlr.Depósitos bancários efetuados n/mês", não possuindo em seu poder tais documentos que comprovem tais lançamentos.

C - A empresa não possui o Livro Razão auxiliar da conta Banco, somente o livro razão geral conforme já apresentado.

Por fim, devido ao fato da empresa não apresentar a sua contabilidade os documentos necessários e em tempo hábil, os registros contábeis se encontra deficientes em seus saldos.

Frente à resposta da fiscalizada, que reconhece literalmente a deficiência de sua contabilidade, como poderia a Autoridade Fiscal realizar a apuração do lucro real? As receitas auferidas foram comprovadas, inclusive com as notas fiscais apresentadas. Mas as despesas e os custos, a própria empresa reconhece não possuir documentos que os lastreiem.

A Autoridade Fiscal, então, assim se pronunciou no Termo de Verificação Fiscal:

No entanto, a escrita contábil da fiscalizada padece de sérios defeitos que a tornam imprestável para o lucro real. O saldo da conta caixa cresce indefinidamente até chegar aos exorbitantes montantes de R\$ 1.615.943,17 em 31/12/2010 e R\$ 2.475.767,10 em 31/12/2011.

A fiscalizada efetua lançamentos por totais mensais na conta Bancos. Esses lançamentos ao final de cada mês servem apenas para ajustar o saldo àquele registrado nos extratos bancários. Destacamos que não há lançamentos individualizados na conta Banco do Brasil Conta 31.000. Tal prática é vedada, exceto se a escrituração for acompanhada de Livro Auxiliar conforme previsto no art. 258, § 1o. do Decreto nº 3.000/99 (Regulamento do Imposto de Renda).

A contabilidade mostra que os pagamentos pela prestação de serviços teriam sido feitos em espécie, a débito de caixa, quando comprovou-se nas diligências junto aos clientes da fiscalizada que os serviços eram pagos através de operações bancárias. Constatou-se que a contabilidade não reproduz as operações realizadas pela empresa, tanto nas receitas como nas despesas.

Assim, intimou-se, em 04/11/2013, a empresa a comprovar os saldos mensais da conta caixa c. por meio de documentação hábil e idônea, comprovar os lançamentos mensais de débito na conta banco contra crédito na conta caixa e ainda apresentar Livro Razão Auxiliar da conta banco.

Em resposta à Intimação, a empresa admitiu que não possui condição de comprovar os lançamentos da contabilidade, tampouco seus saldos; não possui livro Razão Auxiliar da conta Banco e que os registros contábeis encontram-se deficientes.

Por exigência legal, a pessoa jurídica é obrigada a manter a documentação em boa ordem, conforme o art. 264 do RIR/99 e Lei 10.406/2002, art. 1179, 1184 e 1194 (Código Civil), *in verbis*:

(...)

A tributação com base no lucro real, seja por opção ou por obrigação, requer a manutenção da escrituração de livros comerciais e fiscais na forma determinada por lei (artigos 258 a 259 do RIR/99) e também a manutenção, em boa ordem, da documentação que embasou a escrituração, isto porque estará sujeita à verificação pela autoridade tributária, na forma do artigo 276 do RIR/99, *in verbis*:

(...)

A escrita contábil do contribuinte não está respaldada em documentação hábil e idônea capaz de assegurar sua fidelidade. Ao contrário, conforme demonstrado no sub item anterior, os registros contábeis do contribuinte não refletem a movimentação bancária e financeira, tampouco sustentam a veracidade do lucro apurado.

Finalmente, os lançamentos das contas para os quais o contribuinte foi intimado a apresentar documentação hábil e idônea estão carentes de comprovação.

(...)

A escrituração e documentação contábil do contribuinte não se presta à identificação da efetiva movimentação financeira, bem como à apuração do lucro real, restando o recurso de arbitramento do lucro, na forma prevista pelo art. 530, II. a do RIR/99, in verbis:

(...)

No seu recurso, a empresa aduz, de forma incisiva e recorrente, a inadequada aplicação do lucro arbitrado pela Autoridade Fiscal. Defende até mesmo ser *“inapelável que a contribuinte mantém em ordem sua escrituração fiscal, nos períodos fiscalizados (2010/2011), no que tange ao Livro Registro de ISS, Livro Diário e Livro Razão”*.

Contudo, não vislumbro razão ao recorrente.

Diferente do arguido no recurso, o próprio contribuinte reconheceu a deficiência de sua contabilidade em resposta à Autoridade Fiscal. A contabilidade da empresa se encontrava em estado caótico, para ser mais preciso.

Além disso, todo contribuinte é obrigado a manter em boa ordem, enquanto não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, os livros, documentos e papéis relativos à sua atividade, ou que se refiram a atos ou operações que modifiquem ou possam vir a modificar sua situação patrimonial (art. 264 do RIR/99, vigente à época; arts. 1.179, 1.184, §1º, e 1.194 da Lei nº 10.406/2002 – Código Civil). Ainda, os comprovantes da escrituração, relativos a fatos que repercutam em lançamentos contábeis, devem ser conservados até que se opere a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir os créditos tributários relativos (Art. 264, caput e §3º do RIR/99, vigente à época). Nada disso fez o fiscalizado! Intimado a apresentar documentos comprobatórios de lançamentos contábeis, disse textualmente não possuir.

Na sistemática de tributação com base no lucro real, há ainda a exigência de manutenção da regular escrituração de livros comerciais e fiscais e conservação, em boa ordem, da documentação respectiva, para possibilitar a verificação pela Autoridade Tributária (Arts. 258, 259 e 276 do RIR/99).

Como bem discorreu o julgado *a quo*: *“Ficou evidenciado e comprovado que a escrituração contábil da contribuinte não estava respaldada em documentação hábil e idônea capaz de assegurar fidelidade. Não bastasse isso, foi também demonstrado que os registros contábeis do contribuinte não refletiam a real movimentação bancária e financeira, tampouco*

sustentavam a veracidade do lucro apurado, situação que implicou o arbitramento adotado pela Autoridade Tributária.”

Não havia alternativa à fiscalização. O lucro arbitrado é realmente exceção e deve ser aplicável quando não for possível a apuração do lucro frente aos documentos e escritas existentes. E este é o caso. A escrita contábil é deficiente, como bem demonstrado e reconhecido pela fiscalizada. Os documentos que lastreiam os lançamentos das movimentações bancárias e da conta caixa não foram comprovados, sendo reconhecido pelo contribuinte que não teria como fazê-los. E isso é obrigação da empresa, conforme bem pontuado pela Autoridade Fiscal. É importante salientar que as despesas e custos, por exemplo, devem ter lançamentos reflexos na conta caixa ou bancos. Com lançamentos imprestáveis e sem documentação que os lastreiem, como poderia a Autoridade Fiscal utilizar tais escritas para apuração do lucro real?

Neste caso é aplicável o art. 47 da Lei n.º 8.981/95, especialmente o inciso II:

Art. 47. 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:

- a) identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária; ou
- b) determinar o lucro real.

Essa é a linha adotada por esta primeira seção do CARF nos julgados abaixo listados:

ACÓRDÃO 1402-007.081 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA

SESSÃO DE 14 de agosto de 2024

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2014, 2015, 2016

LUCRO REAL. ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL. IMPRESTABILIDADE. ARBITRAMENTO. BASE DE CÁLCULO. RECEITA CONHECIDA. LANÇAMENTO. PROCEDÊNCIA.

É procedente o lançamento com arbitramento do lucro, a partir da receita conhecida, em razão da comprovação de deficiências e vícios na escrituração contábil que impediram a identificação da efetiva movimentação financeira e bancária e determinar o lucro real.

ACÓRDÃO 1402-007.044 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA

SESSÃO DE 18 de julho de 2024

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007

(...)

ARBITRAMENTO DO LUCRO. ESCRITURAÇÃO IMPRESTÁVEL. MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA

O IRPJ devido deve ser calculado com base no arbitramento do lucro quando a escrituração a que estiver obrigado o contribuinte revelar evidentes indícios de fraudes ou contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária.

O que houve foi a impossibilidade de apuração de outras rubricas necessárias a apuração do lucro real. O contribuinte foi incapaz de apresentar um documento que lastreasse os lançamentos questionados em intimação. Fez lançamentos totalizados por mês, sem apresentação de razão auxiliar, o que impossibilita qualquer identificação do que se tratam tais lançamentos. Além disso, possuía uma conta caixa crescente, de milhões de reais, sem conseguir provar seus lançamentos e saldos. Nas suas palavras, os lançamentos e saldos das contas contábeis eram “deficientes”, assim se pronunciando quando intimado a apresentar documentos, correções contábeis ou explicações.

Diferentemente do arguido pelo recorrente, não se trata de lançamento por omissão de receita. O que houve foi a apuração dos tributos a partir das receitas escrituradas. Contudo, a contabilidade da empresa se mostrou imprestável para a apuração do lucro real, razão do adequado enquadramento no arbitramento de lucros.

MULTA QUALIFICADA

O recorrente também questiona a qualificação para multa para 150% aplicada pela Autoridade Fiscal no ano de 2010, especificamente pelo contribuinte ter entregado Declaração de Inatividade para este ano. Assim se pronunciou a Autoridade Fiscal:

No âmbito dos acréscimos pecuniários infligidos, esclareça-se que, diante de haver declarado inativo no ano-calendário de 2010, não restam dúvidas quanto à intenção do contribuinte em retardar o conhecimento da ocorrência do fato gerador por parte do fisco, causando prejuízo aos cofres públicos mediante a falta do recolhimento/pagamento dos tributos devidos, é de se aplicar a qualificação da multa para aquele ano-calendário.

A multa de ofício qualificada aplicável ao caso em tela está prevista no artigo 44, parágrafo 1º da Lei nº 9.430/96, e tem como pressuposto para sua aplicação a sonegação, definida no art. 71 da Lei nº 4.502. de 30 de novembro de 1964:

Art. 71 Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tridente 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;

Os fatos levantados no procedimento fiscal conduzem para a conclusão indubitável de que o dolo esteve presente na conduta adotada pelo contribuinte. A prática delituosa implementada não deixa dúvida quanto à voluntariedade da conduta. Não apenas deixou de oferecer à tributação fatos imponíveis inerentes a atividade, como utilizou falsa declaração destinada a evitar o conhecimento pela Administração Tributária de operações efetivamente realizadas.

A recorrente alega que a DIPJ de inatividade entregue para o ano-calendário de 2010 não foi com a intenção de utilizar-se de declarações falsas destinadas a evitar o conhecimento de suas operações pela Administração Tributária. Expressa que foi um equívoco incorrido pela contabilidade no processamento dessa declaração, de forma que o contribuinte não merece ser penalizado com a multa qualificada.

Mais uma vez, na visão deste relator, não há razão à recorrente. A Declaração de Inatividade não foi uma ação isolada. Primeiro que o contribuinte auferiu receitas robustas no ano em tela. Além disso, essa declaração veio acompanhada da omissão de confissão de dívidas em DCTF para todo o ano de 2010, somado à falta de pagamento dos tributos. Lembra-se que, para o ano de 2010, as DCTFs eram mensais. Ou seja, o contribuinte entregou a DIPJ de Inatividade e se omitiu na confissão de dívidas em todas as DCTFs para o mesmo ano (12 DCTFs). Somado a isso, se observa a omissão de DIPJ em 2011 e falta de confissão de dívidas em todas as DCTFs também para este ano, com a falta de pagamento dos tributos. Assim considerando, há 8 trimestres de apuração de IRPJ/CSLL omitidos do Fisco Federal, seja através da declaração de inatividade (2010) ou seja pela omissão de DIPJ (2011).

Essa ação não pode ser considerada como mero equívoco! Denota a intenção da recorrente em omitir dolosamente a ocorrência do fato gerador da administração tributária, enquadramento legal aplicado pela Autoridade Fiscal.

Nesta mesma linha decidiu a Câmara Superior de Recursos Fiscal nestes casos:

Acórdão nº 1002-002.721 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Turma Extraordinária

Sessão de 10 de março de 2023

MULTA QUALIFICADA. PRESUNÇÃO LEGAL DE OMISSÃO DE RECEITAS. DECLARAÇÃO DE INATIVIDADE EM PERÍODO EM QUE ERA INEQUÍVOCO O EXERCÍCIO DE ATIVIDADE OPERACIONAL. DOLO CONFIGURADO.

A apresentação de declaração de inatividade, quando se sabia estar em situação operacional, caracteriza dolo capaz de levar à qualificação da multa de ofício.

Acórdão nº 9101-006.592 – CSRF / 1ª Turma

Sessão de 10 de maio de 2023

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2004, 2005

IRPJ. MULTA QUALIFICADA. CONDOTA REITERADA DE OMITIR RECEITAS MEDIANTE A PRESTAÇÃO DE DECLARAÇÃO FALSA AO FISCO. CABIMENTO.

Cabível a aplicação da multa qualificada intenção deliberada da contribuinte de omitir suas receitas, de forma reiterada mediante a prestação de informação falsa ao Fisco, seja declarando-se inativa em um ano, seja declarando valores ínfimos no ano subsequente, sabidamente inferiores à real receita auferida

Logo, entendo cabível a manutenção da multa qualificada aplicada pela Autoridade Fiscal.

No entanto, o art. 44 da Lei nº 9.430/96 foi alterada pela Lei nº 14.689/2023, assim prevendo atualmente:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

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;

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será majorado 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, e passará a ser de:

(...)

VI – 100% (cem por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício;

Resta aplicável, no caso, a retroatividade benigna prevista na alínea c do inciso II do art. 106 do CTN:

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

(...)

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

(...)

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Dessa forma, o percentual da multa de ofício aplicada deve ser reduzido para 100%, em face do princípio da retroatividade benigna.

Dispositivo

Diante do exposto, dou provimento parcial ao Recurso Voluntário para reduzir a multa de ofício para 100%, em face do princípio da retroatividade benigna e da nova redação dada ao art. 44 da Lei nº 9.430/96, através das alterações introduzidas pela Lei nº 14.689/2023.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Luis Angelo Carneiro Baptista