



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	12420.004022/2019-03
ACÓRDÃO	1102-002.124 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	21 de agosto de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	M C A CONSTRUTORA LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2014

LUCRO PRESUMIDO. DIVERGÊNCIA ENTRE O TRIBUTO APURADO NA ESCRITURAÇÃO FISCAL E OS DÉBITOS CONFESSADOS. ALEGAÇÃO DE ERRO DE PREENCHIMENTO. ÔNUS DA PROVA.

Subsiste o lançamento fundado em divergência entre o tributo apurado na escrituração fiscal do próprio sujeito passivo e os débitos por ele confessados nas declarações que representam confissão de dívida. Gozando tal declaração de presunção de veracidade em face de quem a prestou, incumbe a quem alega erro de preenchimento o ônus de indicar a rubrica equivocada e de produzir a prova documental correspondente, cujo momento próprio é o da impugnação, na forma do art. 16, inciso III, e § 4º, do Decreto nº 70.235/72.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

Aplica-se ao lançamento da CSLL o que restar decidido quanto ao IRPJ, quando ambos se fundam no mesmo suporte fático e probatório e não são deduzidas razões específicas de defesa.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2014

NULIDADE. REQUISITOS DO AUTO DE INFRAÇÃO. ALEGAÇÃO DE AUSÊNCIA DE LIQUIDEZ E CERTEZA. INOCORRÊNCIA.

Não é nulo o auto de infração que contém a qualificação do autuado, o local, a data e a hora da lavratura, a descrição do fato, a disposição legal infringida, a penalidade aplicável, a determinação da exigência e a assinatura do autuante, elementos que asseguram o pleno exercício do direito de defesa. A alegação de que a base de cálculo não corresponde à realidade dos fatos não configura vício formal, mas questão de mérito,

aferindo-se a liquidez e a certeza do crédito pela demonstração do quantum e de sua origem, e não pela concordância do atuado com o resultado alcançado.

NULIDADE. ALCANCE DOS ARTS. 59 E 60 DO DECRETO Nº 70.235/72. ATOS DO PROCEDIMENTO E DO PROCESSO.

O regime de nulidades dos arts. 59 e 60 do Decreto nº 70.235/72 não se restringe aos atos do processo, alcançando os atos e termos de formalização da exigência, entre eles o auto de infração, cujos requisitos o mesmo diploma estabelece.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares de nulidade suscitadas e, no mérito, em negar provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Gabriel Campelo de Carvalho – Relator

Assinado Digitalmente

Fernando Beltcher da Silva – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Lizandro Rodrigues de Sousa, Cristiane Pires Mcnaughton, Cassiano Romulo Soares, Gustavo Schneider Fossati, Gabriel Campelo de Carvalho, Fernando Beltcher da Silva (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto por M C A Construtora Eireli, identificada nas peças posteriores ao lançamento como M C A Construtora Ltda, contra decisão de primeira instância que julgou improcedente a impugnação e manteve integralmente os lançamentos de ofício de IRPJ e de CSLL relativos ao ano-calendário de 2014, apurados pelo regime do lucro presumido, acompanhados de multa de ofício de 75% e de juros de mora calculados pela taxa do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (Selic).

As exigências estão descritas na tabela a seguir:

Tributo	Período de apuração	Principal (R\$)	Multa de 75% (R\$)	Juros de mora (R\$)	Total (R\$)
IRPJ	3º trimestre de 2014	44.153,47	33.115,10	20.226,70	97.495,27
IRPJ	4º trimestre de 2014	19.291,80	14.468,85	8.308,97	42.069,62
CSLL	3º trimestre de 2014	23.842,88	17.882,16	10.922,42	52.647,46
CSLL	4º trimestre de 2014	10.417,56	7.813,17	4.486,84	22.717,57
Total		97.705,71	73.279,28	43.944,93	214.929,92

O lançamento decorreu do confronto entre duas declarações prestadas pela própria contribuinte. Na ECF do ano-base 2014, apurada pelo lucro presumido sobre receita bruta anual de R\$ 24.824.493,12, a empresa informou IRPJ devido de R\$ 472.489,86 e CSLL devida de R\$ 268.104,52. Nas declarações que representam confissão de dívida, porém, confessou apenas R\$ 409.044,60 de IRPJ e R\$ 233.844,08 de CSLL.

A fiscalização concluiu que a contribuinte reconheceu na escrituração fiscal tributos que não declarou nem recolheu, e lançou de ofício as diferenças de R\$ 63.445,27 de IRPJ e de R\$ 34.260,44 de CSLL. As insuficiências concentram-se no terceiro e no quarto trimestres, não havendo valores lançados nos dois primeiros.

A infração foi capitulada como falta ou insuficiência de declaração e recolhimento de IRPJ e de CSLL, autorizadora do lançamento de ofício nos termos do art. 902, inciso IV, do RIR/2018.

Cientificada, a contribuinte apresentou impugnação, dirigida, em seu preâmbulo, aos autos de infração de IRPJ do ano-base 2014, com pedido final abrangente da nulidade do lançamento. Sustentou a completa improcedência da exigência ao argumento de que os valores declarados em DCTF estariam corretos e de que as diferenças apontadas não existiriam, pois teriam decorrido de equívocos nos valores apresentados na ECD.

Deste, extraiu a ausência de correspondência entre a definição legal e o fato gerador, notadamente quanto ao suposto ganho econômico utilizado como base de cálculo para se chegar ao montante devido dos tributos, divergência que constituiria grave defeito acerca do valor apurado e contaminaria os requisitos de liquidez e certeza do crédito tributário, a impor a declaração de nulidade do auto de infração.

Alegou, ainda, ofensa ao princípio da capacidade contributiva consagrado no art. 145, § 1º, da Constituição Federal, sustentando que a administração tributária deve identificar a verdadeira matéria tributável e que tal efetividade somente seria alcançada com a apuração

correta com base no lucro real, único caminho para se chegar ao montante exato do ganho econômico e à verdadeira medida de justiça tributária.

Desenvolveu, na sequência, argumentação sobre a subsunção do fato à norma, invocando o art. 114 do CTN para afirmar que a obrigação tributária somente nasce com a plena e exata correspondência entre os elementos da descrição normativa e os componentes do caso concreto, bastando a inexistência de correspondência quanto a um único aspecto para que não se forme o vínculo jurídico entre o cidadão e o Fisco.

Sustentou que a lei deve definir claramente a hipótese de incidência em todos os seus aspectos, temporal, espacial, subjetivo e quantitativo, e afirmou estar plenamente demonstrado que o aspecto quantitativo, compreendidos a base de cálculo e o valor apurado, não corresponderia à realidade dos fatos.

Argumentou que a exigência de tributo cujo fato gerador não guarde correspondência entre a descrição normativa e o fato concreto ultrapassa os limites legais impostos à administração, com violação dos princípios da legalidade, insculpido nos arts. 5º, inciso II, 37 e 150, inciso I, da Constituição Federal, e da estrita legalidade ou tipicidade fechada, extraído do art. 97 do CTN.

Acrescentou que o lançamento é atividade estritamente vinculada, nos termos do art. 142 do CTN, de modo que a autoridade fiscal não poderia lançar tributos sem a exata correspondência entre os elementos do caso e os aspectos descritos na norma de incidência, e que a ultrapassagem desse limite viciaria o ato administrativo, tornando-o nulo de pleno direito. Ao final, requereu fosse declarado nulo o lançamento.

A unidade preparadora atestou a tempestividade da impugnação e sugeriu o encaminhamento dos autos ao julgamento de primeira instância. A instância julgadora, contudo, devolveu o processo para atendimento ao Anexo I, item 3, da Norma de Execução Conjunta Cofis/Codac nº 05/2019.

Realizada a revisão de ofício, a autoridade fiscal consignou que a impugnação fora analisada, mas que as questões suscitadas não estavam relacionadas a fatos que ensejassem o cancelamento do lançamento tributário.

A supervisão registrou que a contribuinte não apresentara elementos que embasassem procedimento de revisão de ofício, e os autos foram novamente encaminhados ao julgamento.

A decisão de primeira instância, por unanimidade, julgou improcedente a impugnação e manteve os lançamentos de IRPJ e de CSLL, com as respectivas multas. O Acórdão proferido recebeu a ementa transcrita a seguir:

"Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2014

NULIDADE. ALEGAÇÃO DE FALTA DE CORRESPONDÊNCIA ENTRE A DESCRIÇÃO NORMATIVA E O FATO CONCRETO.

Não cabe alegar nulidade por suposta falta de correspondência entre a descrição normativa e o fato concreto, quando o auto de infração menciona expressamente os dispositivos infringidos, descreve os fatos com clareza, em que se observa nitidamente a subsunção dos fatos à norma.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2014

LUCRO PRESUMIDO. DIVERGÊNCIA ENTRE ECF E DCTF. AUSÊNCIA DE EXPLICAÇÃO DE EVENTUAL ERRO COMETIDO NA ECF.

Mantém-se o lançamento de IRPJ, lucro presumido, fundado em divergência entre valores informados em ECF e declarado em DCTF, quando o contribuinte não traz qualquer explicação acerca de eventual erro cometido no preenchimento da ECF.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido"

O voto condutor iniciou pela descrição da origem da autuação, situando-a no procedimento denominado Fiscalização de Alta Performance (FAPE), assemelhado ao modelo de malha fiscal, no qual são identificados contribuintes que incidem em determinado parâmetro após operação de cruzamento entre bases de dados administradas pela Receita Federal, sendo o parâmetro adotado a divergência entre os valores de IRPJ e de CSLL a pagar apurados na ECF e os débitos declarados em DCTF.

Registrou que esse programa prevê revisão de ofício após a apresentação da impugnação, cabendo à autoridade fiscal examinar as matérias de fato apontadas pelo impugnante e proceder a eventual cancelamento ou redução da exigência, enquanto as matérias de direito ficam reservadas à apreciação da instância julgadora, conforme o Anexo I da referida norma de execução conjunta, cujos itens 3.1 a 3.4 transcreveu.

Quanto à nulidade, assentou que as hipóteses no âmbito do processo administrativo fiscal são apenas as previstas nos arts. 59 e 60 do Decreto nº 70.235/72, restritas aos atos e termos lavrados por pessoa incompetente e aos despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa, não importando em nulidade as demais irregularidades, incorreções e omissões.

Afastou a alegação de falta de correspondência entre a descrição normativa e o caso concreto, ao fundamento de que o auto de infração menciona expressamente o enquadramento legal da infração, transcrevendo o art. 841, inciso IV, do RIR/99, que autoriza o lançamento de ofício quando o sujeito passivo não efetua ou efetua com inexactidão o pagamento ou recolhimento do imposto devido.

Consignou que a leitura da descrição dos fatos permite concluir que a infração cometida foi a falta ou insuficiência de declaração e recolhimento de IRPJ e de CSLL, conduta identificada mediante simples cotejo entre os dados indicados na ECF e os declarados em DCTF, de modo que a contribuinte apurou débitos a pagar e deixou de pagá-los, o que autoriza o lançamento de ofício.

No mérito, qualificou as alegações da defesa como meramente protelatórias e sem substância, destacando que a impugnante, embora afirmasse ter incorrido em equívoco no preenchimento da ECF, sequer cogitou de explicar onde teria incorrido em erro, não esclarecendo se a origem do equívoco estaria em valores da receita bruta, no percentual do lucro presumido, em deduções ou em qualquer outra informação.

Irresignada, a contribuinte interpôs recurso voluntário reiterando as alegações expostas na impugnação e apontando novamente o que reputa procedente em relação ao auto de infração lavrado.

As razões então desenvolvidas descrevem lançamento de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS relativo ao ano-base 2013, decorrente de arbitramento do lucro, adotado sob o argumento de a contribuinte supostamente não possuir escrituração comercial e fiscal obrigatória. Sustentou que, embora não tivesse apresentado os livros requeridos, o lançamento seria nulo, pois a autoridade fiscal conhecia a receita bruta da atividade.

Aduziu que o arbitramento somente seria cabível na hipótese de receita bruta não conhecida, nos termos do caput do art. 608 do RIR/2018, requisito não configurado porque a fiscalização teve acesso a todas as notas fiscais eletrônicas, cujo somatório permitiria alcançar a receita bruta.

Transcreveu, no ponto, passagem do auto de infração segundo a qual, tendo o contribuinte emitido regularmente as notas fiscais no ano-calendário de 2013, foi possível apurar a receita bruta auferida no período.

Registrou que, conforme a mesma passagem, o lucro do quarto trimestre, ainda não atingido pela decadência, foi determinado mediante aplicação dos percentuais do art. 15 da Lei nº 9.249/95, acrescidos de vinte por cento, na forma do art. 16 do mesmo diploma.

Argumentou que a forma de tributação adotada seria o lucro presumido, e não o lucro real como afirmado pela fiscalização, de modo que a apuração dependeria unicamente da receita bruta, sem necessidade de outros elementos, e que a autoridade optou pela via do arbitramento ciente de que dela resultaria valor superior ao efetivamente devido.

Afirmou que não se negou a apresentar a escrituração, a qual se encontrava sob a posse da Polícia Federal em razão da deflagração da denominada Operação Martelo, fato do conhecimento da fiscalização, que poderia ter oficiado àquele órgão para obter acesso aos livros.

Transcreveu, no ponto, trecho de documento que registra manifestação de representante legal de pessoa jurídica nominada Rudary quanto à impossibilidade de atender a termo de intimação fiscal em razão daquela operação policial.

Sustentou que não estariam presentes os requisitos autorizadores do arbitramento, pois toda a receita auferida estaria declarada e contabilizada, permitindo a apuração do lucro presumido, e que possui escrituração contábil e fiscal nos termos da legislação, tendo atendido a todas as intimações do Fisco, com pedido de prorrogação de prazo.

Acrescentou que a fiscalização presumiu a existência de irregularidades sem apontar um único indício de vício, fraude, erro ou deficiência capaz de tornar a escrituração imprestável, limitando-se a afirmar suposta falta de apresentação de justificativas para dúvidas levantadas, o que caracterizaria recusa de apresentação de documentos, e imputou às autoridades fiscais falta de preparo técnico na condução do procedimento.

Invocou precedentes que qualificam o arbitramento como medida extrema e excepcional, admissível apenas quando comprovadamente inexistentes meios que viabilizem a apuração do lucro real, indicando o processo nº 16682.720743/2011-79 e os Acórdãos nº 1101-000.854 e nº 1202-001.172, este proferido no processo nº 10882.002874/2010-57, e adotando como paradigma o Acórdão nº 1201-000.848.

Argumentou, por fim, que as nulidades previstas nos arts. 59 e 60 do Decreto nº 70.235/72 referem-se às nulidades processuais ocorridas no âmbito do processo administrativo fiscal, e não às nulidades do lançamento em si, de sorte que o arbitramento em hipótese não autorizada em lei configuraria vício do próprio ato de lançamento, à semelhança da apuração pelo lucro real de contribuinte optante pelo lucro presumido.

Ao final, requereu o recebimento e o provimento do recurso voluntário, com a reforma da decisão de primeira instância e a declaração de nulidade do auto de infração. Não foram apresentadas contrarrazões pela Fazenda Nacional.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Gabriel Campelo de Carvalho, Relator.

Voto

Admissibilidade

O recurso voluntário é tempestivo, porquanto a ciência do acórdão recorrido operou-se em 20 de agosto de 2024 e a peça foi protocolada em 19 de setembro de 2024, dentro

do prazo do art. 33 do Decreto nº 70.235/72. Presentes os demais pressupostos de admissibilidade, dele o conheço.

Preliminares

Da alegada nulidade do lançamento por ausência de liquidez e certeza e por falta de correspondência entre a descrição normativa e o fato.

As razões reiteradas por remissão sustentam que as bases de cálculo estariam incorretas, que não haveria correspondência entre a definição legal e o fato gerador e que tais divergências constituiriam grave defeito quanto ao valor apurado, contaminando os requisitos de liquidez e certeza do crédito tributário, com violação dos princípios da legalidade e da tipicidade fechada.

No âmbito do processo administrativo fiscal federal, as hipóteses de nulidade são as previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235/72, restritas aos atos e termos lavrados por pessoa incompetente e aos despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa. As demais irregularidades, incorreções e omissões não importam nulidade, na forma do art. 60.

O exame dos autos de infração indica o atendimento dos requisitos do art. 10 do mesmo diploma. Deles constam a qualificação do sujeito passivo, o local, a data e a hora da lavratura, a descrição dos fatos relacionados à infração, a disposição legal infringida, a penalidade aplicável, a determinação da exigência com intimação para pagamento ou impugnação no prazo de trinta dias, e a assinatura do autuante com indicação de nome e matrícula.

Não se cogita, por igual, de preterição do direito de defesa. A contribuinte foi regularmente cientificada por via postal, apresentou impugnação tempestiva na qual demonstrou compreensão integral da imputação, e interpôs recurso voluntário, exercendo o contraditório em ambas as instâncias.

Observe, por fim, que a argumentação deduzida confunde planos distintos. Sustentar que os valores apurados não correspondem à realidade dos fatos não é apontar defeito formal do ato de lançamento, mas afirmar que a exigência é materialmente improcedente.

A liquidez e a certeza do crédito constituído de ofício aferem-se pela demonstração do quantum e de sua origem, presente nos demonstrativos que integram os autos de infração, e não pela concordância do autuado com o resultado alcançado.

Quanto à alegação de ofensa aos princípios constitucionais da legalidade e da capacidade contributiva, na dimensão em que formulada, a Súmula CARF nº 2 obsta o pronunciamento deste Conselho sobre a inconstitucionalidade de lei tributária. O que remanesce da tese, relativo à correta aplicação da lei ao caso, será enfrentado no mérito.

Da alegada nulidade do lançamento por adoção do arbitramento do lucro

Sustenta a recorrente que o lançamento seria nulo por adotar o arbitramento do lucro sem que presentes seus pressupostos, já que a autoridade fiscal conhecia a receita bruta a partir das notas fiscais eletrônicas emitidas, e que a nulidade do lançamento em si não estaria abrangida pelos arts. 59 e 60 do Decreto nº 70.235/72, restritos, no seu entender, às nulidades processuais.

A arguição carece de objeto, porquanto não houve arbitramento nestes autos. O demonstrativo de apuração indica tributação pelo lucro presumido e reproduz os registros da ECF relativos a esse regime, com aplicação dos percentuais de oito e de doze por cento, sem o acréscimo de vinte por cento que o art. 605 do RIR/2018 impõe ao lucro arbitrado quando conhecida a receita bruta. No mesmo sentido o enquadramento nos arts. 518 e 519 do RIR/99 e a descrição dos fatos, que narra revisão interna das informações declaradas, sem imputação de qualquer das hipóteses do art. 603 do RIR/2018.

Inexistente o arbitramento, resta prejudicada a controvérsia sobre o alcance dos arts. 59 e 60 do Decreto nº 70.235/72, cuja construção a recorrente edificou sobre aquele pressuposto de fato. Anoto, de todo modo, que a premissa normativa também não se sustentaria, pois o art. 608 do RIR/2018, invocado na peça, integra a seção relativa à base de cálculo quando não conhecida a receita bruta e não condiciona o cabimento do arbitramento ao seu desconhecimento, que opera como critério de quantificação da base.

Rejeito, portanto, as preliminares de nulidade.

Mérito

Da divergência entre a escrituração fiscal e os débitos confessados

A tese de improcedência reiterada por remissão sustenta que os valores declarados em DCTF estariam corretos e que as diferenças apontadas não existiriam, porquanto decorrentes de equívocos nos valores apresentados na escrituração fiscal.

Os demonstrativos que instruem os autos indicam que, na ECF do ano-base 2014, entregue em 28 de agosto de 2015, a contribuinte declarou tributação pelo lucro presumido, com receita bruta anual de R\$ 24.824.493,12, IRPJ a pagar de R\$ 472.489,86 e CSLL a pagar de R\$ 268.104,52.

Nas declarações que representam confissão de dívida, os débitos informados somaram R\$ 409.044,60 de IRPJ e R\$ 233.844,08 de CSLL, remanescendo as diferenças de R\$ 63.445,27 e de R\$ 34.260,44, concentradas no terceiro e no quarto trimestres, exigidas de ofício com fundamento no art. 902, inciso IV, do RIR/2018.

O que se tem, portanto, é lançamento amparado integralmente em informações prestadas pela própria contribuinte, sem presunção e sem reconstituição de base de cálculo pela autoridade lançadora. A base tributável é a que a empresa declarou, e os percentuais de presunção aplicados são os que ela própria adotou.

Declaração prestada pelo contribuinte goza de presunção de veracidade em face de quem a prestou, de modo que a alegação de erro no preenchimento atrai para o declarante o ônus de demonstrá-lo. Não basta afirmar genericamente a existência de equívoco. É necessário indicar a rubrica viciada e apresentar os elementos de escrituração que sustentem a correção pretendida.

No caso, a contribuinte não retificou a ECF, não indicou qual informação estaria equivocada, não sustentou que a receita bruta declarada fosse outra e não trouxe aos autos livro, balancete, nota fiscal ou qualquer documento. Limitou-se, na impugnação, a afirmar que houve equívocos nos valores apresentados, e no recurso não avançou sobre o ponto.

O art. 16, inciso III, e § 4º, do Decreto nº 70.235/72 exige que a impugnação contenha os motivos de fato e de direito e as provas que o impugnante possuir, precluindo o direito de fazê-lo em momento posterior, ressalvadas hipóteses que não foram sequer invocadas. Não se desincumbiu a recorrente desse ônus em nenhuma das instâncias.

Nesse quadro, os elementos dos autos sugerem que a divergência apontada pela fiscalização subsiste íntegra, e a alegação de erro permanece no plano da afirmação desacompanhada de demonstração.

Da alegada ofensa à capacidade contributiva e da pretensão de apuração pelo lucro real

Sustenta a recorrente que a efetividade da capacidade contributiva somente seria alcançada mediante apuração correta com base no lucro real, único caminho para se chegar ao montante exato do ganho econômico.

A tese não encontra respaldo na disciplina do regime de apuração. Nos termos do art. 587, § 1º, do RIR/2018, que reproduz o art. 13, § 1º, da Lei nº 9.718/98, a opção pela tributação com base no lucro presumido é definitiva em relação a todo o ano-calendário, sendo manifestada, na forma do § 4º do mesmo artigo, com o pagamento da primeira ou única quota do imposto devido.

Os elementos dos autos indicam que a contribuinte se colocou nesse regime, tendo apresentado escrituração fiscal na condição de optante pelo lucro presumido e confessado débitos apurados segundo os percentuais de presunção. Não lhe é dado, depois de constituído o crédito com base em suas próprias declarações, pretender que o lançamento observasse regime diverso, do qual não se valeu e cuja adoção retroativa a lei não autoriza.

Acrescento que a pretensão, ainda que superado o obstáculo legal, careceria de utilidade prática nestes autos, uma vez que a exigência foi calculada exatamente sobre a base de cálculo declarada pela recorrente, sem qualquer acréscimo de ofício.

Dispositivo

Diante do exposto, voto por conhecer do recurso voluntário, rejeitar as preliminares de nulidade, e, no mérito, negar-lhe provimento.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Gabriel Campelo de Carvalho