



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo n° 13502.000510/2007-52
Recurso n° Especial do Procurador
Acórdão n° 9101-003.654 – 1ª Turma
Sessão de 04 de julho de 2018
Matéria ARBITRAMENTO DO LUCRO.
Recorrente UNIÃO (FAZENDA NACIONAL)
Interessado HARMONIA SERVIÇOS EMPRESARIAIS LTDA

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2003

LANÇAMENTO. LUCRO REAL. OMISSÃO DE RECEITAS. DEDUÇÃO DE CUSTOS RELATIVOS ÀS RECEITAS OMITIDAS. NÃO APRESENTAÇÃO NO MOMENTO DO LANÇAMENTO. ARBITRAMENTO DE LUCROS EM RAZÃO DE APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTOS NA FASE CONTENCIOSA. IMPOSSIBILIDADE.

A aferição da correição na forma de tributação utilizada no lançamento deve ser analisada à luz das circunstâncias existentes no momento da constituição do crédito tributário, não podendo ser definida a partir de elementos apresentados pelo contribuinte somente após a ciência do lançamento. Não há que se falar em cancelamento da exigência em razão de suposto erro na forma de tributação utilizada no lançamento baseando-se em fatos e elementos apresentados a destempo pelo sujeito passivo.

OMISSÃO DE RECEITAS. APURAÇÃO PELO LUCRO REAL. PRESUNÇÃO DE QUE OS CUSTOS E DESPESAS JÁ ESTÃO REGISTRADOS NA ESCRITURAÇÃO DO CONTRIBUINTE.

Tratando-se de omissão de receitas em pessoa jurídica tributada com base no lucro real, a base de cálculo do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro tem como ponto de partida o montante já declarado pelo contribuinte, devendo ser acrescida a receita omitida no respectivo período de apuração, compensando-se eventuais saldos de prejuízos fiscais e bases negativas de períodos anteriores nos limites estabelecidos na legislação. Isso porque se presume, até prova em contrário, que o custo da mercadoria vendida ou do serviço prestado está integralmente computado na apuração do lucro real, ainda que parte da receita tenha sido omitida. A omissão ocorre na receita e não nos custos ou despesas, devendo o lançamento ser realizado com base nos elementos disponíveis naquele momento.

OMISSÃO DE RECEITAS. REGISTROS EM LIVROS FISCAIS E CONTÁBEIS DE VALORES SIGNIFICATIVAMENTE INERIORES AOS DAS NOTAS FISCAIS. CONDUTA DOLOSA. MULTA QUALIFICADA.

Constatando-se que o valor das receitas registrado nos livros fiscais e contábeis é substancialmente inferior ao montante constante das notas fiscais emitidas pela pessoa jurídica, acarretando redução das bases de cálculos e dos tributos declarados ao Fisco, resta caracterizado o dolo suficiente para justificar a aplicação da multa qualificada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Luís Flávio Neto (relator), Cristiane Silva Costa e Gerson Macedo Guerra, que lhe negaram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto (suplente convocado).

(assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araújo - Presidente em exercício.

(assinado digitalmente)

Luís Flávio Neto - Relator.

(assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Flávio Franco Corrêa, Cristiane Silva Costa, Viviane Vidal Wagner, Luis Flávio Neto, Fernando Brasil de Oliveira Pinto (suplente convocado), Gerson Macedo Guerra, Demetrius Nichele Macei, Rafael Vidal de Araújo (Presidente em Exercício). Ausente, justificadamente, o conselheiro André Mendes Moura, substituído pelo conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto.

Relatório

Trata-se de recurso especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional (doravante “**PFN**” ou “**recorrente**”), em face do acórdão n. **103-23.634** (doravante

“acórdão *a quo*” ou “acórdão recorrido”), proferido pela então 3ª Câmara do 1o Conselho de Contribuintes (doravante “**Turma *a quo***”), que tem como interessado **HARMONIA SERVIÇOS EMPRESARIAIS LTDA** (doravante “**contribuinte**” ou “**recorrido**”).

A matéria ora trazida à análise desta Colenda Turma versa sobre o dever da autoridade fiscal realizar o lançamento de IRPJ e CSLL com base no regime no arbitramento de lucros, na hipótese em que há substancial omissão de receitas pelo contribuinte, bem como a redução da multa sobre os lançamentos atinentes a PIS e COFINS, originalmente lançada no percentual de 150%, para 75%.

Conforme se colhe do acórdão recorrido, o contribuinte teria sido autuado a partir do seguinte contexto fático, *in verbis*:

Por bem resumir a controvérsia, adoto o Relatório da decisão recorrida que revo:

Trata-se do auto de infração de fls. 05 a 13, lavrado em 25/05/2007, que pretende a cobrança do Imposto sobre a Renda de Pessoa jurídica – IRPJ, referente ao ano-calendário de 2003, no montante de R\$ 389.742,03 (trezentos e oitenta e nove mil, setecentos e quarenta e dois reais e três centavos), além da multa de ofício agravada no percentual de 150%, e dos juros de mora calculados até 30/04/2007, tendo como fundamento legal os dispositivos citados às fls. 08 e 13 dos autos.

Informa a autoridade autuante que durante o procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias pelo contribuinte supracitado foi apurada omissão de receitas, caracterizada pela insuficiência de escrituração das receitas de prestação de serviços, tendo tal apuração sido efetuada pelo confronto das notas fiscais apresentadas pelo contribuinte e pelos adquirentes dos serviços (estas obtidas por meio de circularização) com os registros efetuados no Livro de Apuração do ISS, cujos valores coincidem com aqueles escriturados nos Livros Diário e Razão do contribuinte.

Em decorrência da infração apurada (omissão de receitas) foram também lavrados os autos de infração de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL (fls. 14 a 19), de Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (fls. 20 a 27), e de Contribuição para o PIS/PASEP (fls. 28 a 36).

Informa, também, o autuante que o contribuinte estava submetido ao regime de tributação do IRPJ pelo lucro real trimestral, e que todas as suas receitas sujeitam-se ao regime não cumulativo de apuração do PIS, por não se enquadrarem nas excepcionalidades previstas nas leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, e que foi aplicada a multa de ofício qualificada de 150%, pela conduta dolosa do contribuinte em diminuir o crédito tributário efetivamente devido.

Em razão da ocorrência do ilícito, que ensejou a qualificação da multa, definido na Lei nº 8.137, de 1990, como crime contra a ordem tributária, foi efetuada a Representação (Fiscal para fins penais, objeto do processo nº 13502.000511/2007-05, o qual se encontra em apenso ao processo ora em análise.

Cientificada da autuação, em 04/06/2007, o contribuinte apresentou em 04/07/2007 a impugnação de fls. 220 a 242. alegando, em síntese, que:

- c) foram incluídos nas bases de cálculo montantes que não incrementam o patrimônio do contribuinte e que não lhe são entregues a título de contraprestação pelo serviço que desempenha, pois se tratam de meros repasses em favor de terceiros;
- d) para as empresas exclusivamente prestadoras de serviços de cessão de mão-de-obra, tal como o contribuinte, a base de cálculo dos impostos e contribuições federais coincide com a do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS;
- e) diversos doutrinadores se posicionam pela equivalência entre o preço do serviço e a receita bruta obtida por esta atividade, afastando-se de ambos os conceitos as verbas percebidas pelo prestador que objetivam reembolsá-la ou que serão repassadas a terceiros;
- f) em relação à atividade de cessão de mão-de-obra, a remuneração da mão-de-obra cedida e correlatos encargos sociais não integram a base de cálculo dos impostos e contribuições aqui pretendidos, uma vez que tais verbas não se subsumem ao conceito de receita, renda ou acréscimo patrimonial, grandeza econômica sobre a qual são calculadas as aludidas contribuições e imposto;
- g) o regime não cumulativo que elevou para empresas com base no lucro real as alíquotas de Cofins para 7,6%, com direito a créditos, e do PIS para 1,65, também com direito a créditos, foi instituído pela lei nº 10.833/2003, passando a valer a partir do ano-calendário de 2004, de modo que, em total falha fiscal estão sendo cobradas as diferenças apuradas na Cofins de 3%, porém cobrou errado o PIS, utilizando 1,65%, quando deveria ser 0,65%;
- h) houve equívoco da Fiscalização ao pegar a diferença das omissões e aplicar a alíquota de 15% de forma direta para o IRPJ, e 9% para a CSLL;
- i) depois de revista a contabilidade se apurou em três trimestres, lucro e no outro trimestre, prejuízo, mas observando o balanço do 1º trimestre de 2003 verifica-se prejuízo acumulado de mais ou menos R\$40.000,00 de onde terá que subtrair 30% do IRPJ devido, conforme exemplificado, e após compensação o saldo de prejuízo acumulado passa a ser de R\$ 38.500,00;
- l) relativamente ao PIS e à COFINS deve-se ainda considerar a diferença de 3% e 0,65% sobre os valores reais omitidos, abatido dos valores pagos;
- m) a multa aplicada diverge muito do que deveria realmente ser cobrado a tal título, pois a Constituição Federal veda expressamente a utilização de tributos com efeito de confisco, e todos os procedimentos já detalhados anteriormente não caracterizam qualquer infração fiscal que autorizasse arbitrar multa neste valor desproporcional;
- n) é inconstitucional a legislação utilizada pela Secretaria da Receita Federal para imposição das multas em questão.

Na sua impugnação o contribuinte transcreve ainda excertos doutrinários e jurisprudenciais, os quais entende amparar as suas alegações, e pede ao final que os autos de infração sejam anulados, em razão dos equívocos e falhas cometidos pela Fiscalização, de forma que anulado o principal depreende-se o afastamento de qualquer fato punitivo a título de multas, e caso, eventualmente, remanesçam valores a pagar, que estes não sejam insuflados por vultosas multas, sendo reduzido o seu percentual face à ilegalidade e inconstitucionalidade dos critérios punitivos para sua fixação.

A Turma *a quo* decidiu dar provimento parcial ao recurso para cancelar os lançamentos de IRPJ e CSLL, bem como reduzir a multa de ofício dos lançamentos de PIS e COFINS para seu patamar regular de 75%.

A decisão recorrida restou assim ementada:

Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ano-calendário: 2003

Ementa: OMISSÃO DE RECEITA

A acusação foi de que a omissão de receita correspondeu a mais de 75% do faturamento. Esse montante, mesmo considerando a compensação ao prejuízo do período, nos leva a uma margem de lucro totalmente irreal. Não é, nem de longe, razoável simplesmente acrescer o valor omitido à tributação pelo lucro

real. Se a omissão é de tal ordem, a conclusão necessária é a de que a escrituração era imprestável para a apuração do lucro real. Só restava à autoridade fiscal adotar o regime legalmente previsto para tal circunstância: o lucro arbitrado.

MULTA QUALIFICADA.

A escrituração a menor, uma vez que o sujeito passivo não alterou como registrado pela própria autoridade lançadora, qualquer nota fiscal, não justifica a exasperação da multa.

CSLL.PIS.COFINS.

Constitui receita da prestação do serviço de locação de mão-de-obra que integra a base de cálculo do lucro real e das contribuições ao PIS e à Cofins, o valor recebido de seus clientes pela empresa de trabalho temporário, ainda que uma parte deste valor se destine: ao pagamento dos salários e encargos do trabalhador, que nada mais são do que custos da empresa prestadora do serviço.

A PFN interpôs recurso especial em face da aludida decisão, ventilando as duas matérias acima elencadas (**e-fls. 698 seg.**), o qual foi admitido por despacho (**e-fls. 4396 e seg.**).

O contribuinte foi intimado via edital, mas não apresentou contrarrazões ao recurso especial (**e-fls. 4422 seg.**).

Conclui-se, com isso, o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Luís Flávio Neto, relator.

Compreendo que o despacho de admissibilidade bem analisou o cumprimento dos requisitos para a interposição do recurso especial de divergência interposto, razão pela qual não merece reparo, adotando-se neste voto os seus fundamentos.

Quanto ao mérito do recurso, especialmente em relação à primeira matéria ventilada no recurso especial da PFN (**arbitramento dos lucros**) é fundamental observar que a Constituição Federal atribuiu à lei complementar a função de definir os fatos geradores e bases de cálculo dos impostos:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

(...)

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

Cumprindo as vezes desta lei complementar requerida pela Constituição, o Código Tributário Nacional (“CTN”) define abstratamente não apenas o fato gerador do imposto sobre a renda (CTN, art. 43), mas também as suas bases de cálculo, como se observa do art. 44:

Art. 44. A base de cálculo do imposto é o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis.

Ainda cumprindo a sua função de estabelecer normas gerais, com a eficácia de vincular a todos os entes tributantes, o CTN também delimita abstratamente as hipóteses em que o recurso ao arbitramento poderá ser excepcionalmente adotado para o cálculo do tributo:

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, arbitrará aquele 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.

No caso de tributos indiretos, como o ICMS ou o ISS, o preço de bens e serviços corresponde à própria base de cálculo do tributo. Para tributos diretos como o IRPJ e a CSLL, por sua vez, “o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos” são componentes positivos ou negativos na composição da base de cálculo, tomando-os em obrigatoriamente em consideração.

Nesses termos, o CTN prescreveu vetores fundamentais quanto ao arbitramento da base de cálculo do imposto em tela:

- i) a base de cálculo poderá ser arbitrada pela autoridade fiscal (CTN, art. 44);
- ii) o arbitramento é cabível em hipóteses restritas, que têm como fim proteger o legítimo interesse arrecadatório da União dependente do correto conhecimento quanto ao valor de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos da órbita do contribuinte (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, (...) 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”)
- iii) presente a hipótese de arbitramento, este passa a ser dever de ofício da autoridade fiscal (CTN, art. 148: “sempre que (...) a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará”).
- iv) Deve ser assegurado ao contribuinte o direito ao contraditório e ampla defesa (CTN, art. 148: “ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial”).

Por se tratar de uma norma geral, ao prescrever as normas de arbitramento para a tributação da renda e do lucro, a União deverá se abster aos lindes delimitados pelo CTN, bem como os intérpretes das leis ordinárias que venham a ser produzidas por esta deverão interpretá-las com vistas à concretização dos referidos ditames do art. 148.

Prosseguindo o ciclo de positivação insito ao Direito tributário brasileiro, o legislador ordinário estabeleceu critérios menos abstratos para a identificação dos casos em que a autoridade fiscal deverá apurar lucro da pessoa jurídica pelo método do arbitramento, bem

como as fórmulas que devem ser utilizadas para tanto. É o que se observa dos arts. 47 e seg. da Lei n. 8.981/95:

Lei n. 8.981/95

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;

~~**VI** - o contribuinte não apresentar os arquivos ou sistemas na forma e prazo previstos nos arts. 11 a 13 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, com as alterações introduzidas pelo art. 62 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991; (Revogado pela Lei nº 9.718, de 1998)~~

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. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 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.

Vale observar que os dispositivos da Lei n. 8.981/95 que tratam do arbitramento foram reproduzidos pelo RIR/99 em seus arts. 530 e seg.

O legislador ordinário, na diretriz do legislador complementar, especificou hipóteses em que omissões ou inexatidões atinentes à escrituração contábil e fiscal do contribuinte prejudicariam o legítimo interesse arrecadatário da União, dependente do correto conhecimento quanto ao valor de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos da órbita do contribuinte.

Assim, deve haver arbitramento pela autoridade fiscal se o contribuinte, submetido ao lucro real, deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal. A regra se aplica tanto na hipótese em que o contribuinte sequer os tenha elaborado ou mantido (Lei 8.981/95, art. 47, I), quanto nos casos em que ele a tenha elaborado mas se recuse a apresentá-la ao agente fiscal (Lei 8.981/95, art. 47, III; Súmula CARF n. 59). Em específico, deve o contribuinte manter, “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” (Lei 8.981/95, art. 47, VII).

Note-se que os documentos obrigatórios, cuja ausência é capaz de ensejar o arbitramento, incluem livros e registros auxiliares de natureza contábil ou fiscal. Ocorre que o contribuinte deverá utilizar exclusivamente livros ou registros auxiliares para evidenciar hipóteses a utilização de métodos ou critérios contábeis diferentes daqueles que geralmente seriam adotados em face de alguma norma, inclusive tributária que lhe tenha exigidos ou induzido a tal prática ou, ainda, determinado registros, lançamentos ou ajustes ou a elaboração de outras demonstrações financeiras (Lei n. 6.404, art. 177, § 2; Decreto-Lei no 1.598, art. 8º, § 2º). O lucro deverá ser arbitrado pela autoridade fiscal se o contribuinte não escriturar ou deixar de apresentar à autoridade tributária os livros ou registros auxiliares em questão (Lei 8.981/95, art. 47, VIII).

Também pode acontecer de o contribuinte apresentar à fiscalização sua escrituração contábil a que está obrigado, mas esta revelar evidentes indícios de fraude ou contiver vícios, erros ou deficiências que prejudiquem a apuração do tributo, hipótese em que lucro também deve ser arbitrado pela autoridade fiscal. O legislador, contudo, frisou o cabimento do arbitramento apenas na hipótese de alguma dessas máculas tornar a escrituração contábil do contribuinte imprestável para: “a) identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária; ou b) determinar o lucro real” (Lei 8.981/95, art. 47, II).

Se o contribuinte optar indevidamente pela tributação com base no lucro presumido, o lucro deverá ser arbitrado pela autoridade fiscal (Lei 8.981/95, art. 47, IV). Ademais, o lucro também deverá ser arbitrado pela autoridade fiscal se o contribuinte, embora seja legitimado a optar pelo lucro presumido, deixe de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal ou, no mínimo, o livro Caixa em que tenha escriturado toda a movimentação financeira, inclusive bancária (Lei 8.981/95, art. 45 c/c art. 47, III).

Há, ainda, previsões mais específicas. Assim, agentes ou representantes do comitente com domicílio fora do país deverá escriturar os seus livros comerciais de modo que demonstre, além dos próprios rendimentos, os lucros reais apurados nas operações de conta alheia, em cada ano. No caso, deve arbitrado o lucro se o contribuinte o comissário ou representante da pessoa jurídica estrangeira descumprir esse dever (Lei 8.981/95, art. 47, V).

Todas essas prescrições do legislador ordinário, como se pode observar, são vocacionadas à concretização das diretrizes acima analisadas.

Merece cautela a interpretação do inciso II, art. 47, da Lei 8.981/95, que deixa expresso que o cabimento do arbitramento apenas se as máculas nele tratadas tornarem a escrituração contábil do contribuinte imprestável para: “a) identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária; ou b) determinar o lucro real”. Ocorre que, embora esse dispositivo apresente ressalva expressa, essa mesma diretriz é comum à generalidade dos casos de arbitramento motivados em questões documentais.

Uma análise sistemática, que considere ao menos os arts. 146 da Constituição e os arts. 44 e 148 do CTN, evidencia ser inaplicável uma interpretação a contrario sensu, no sentido de que a ressalva contida no inciso II, art. 47, da Lei 8.981/95 seria restrita a este, de forma que os demais incisos deveriam ser aplicados sem os aludidos limites. Interpretação diversa castigaria o legislador por querer se fazer mais claro ao tutelar as hipóteses do inciso II, art. 47, da Lei 8.981/95, convertendo uma pretendida garantia dos administrados em um enfraquecimento ou mesmo negativa de eficácia às normas que já seriam decorrentes da lei complementar pré-existente (CTN, arts. 44 e 148).

Todas as hipóteses de arbitramento baseadas em questões documentais, previstas pelo art. 47 da Lei 8.981/95, portando, são aplicáveis com o propósito finalístico, qual seja, proteger o legítimo interesse da União em aplicar adequadamente a lei tributária, dependente do correto conhecimento quanto ao valor de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos da órbita do contribuinte.

Significa dizer que, ausente risco ao legítimo interesse da União, em contexto no qual reste assegurado à administração fiscal o razoável conhecimento quanto ao valor de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos da órbita do contribuinte, não há permissivo legal ao arbitramento dos lucros.

No presente caso, é preciso decidir se a autoridade fiscal teria ou não o dever de realizar o lançamento de IRPJ e CSLL pelo arbitramento dos lucros, com fundamento no art. 47, II da Lei 8.981/95, em face de substancial omissão de receitas pelo contribuinte, equivalente a mais de 75% de suas receitas.

Compreendo que o acórdão indicado como paradigma de divergência apresenta a interpretação mais adequada às normas que tutelam a hipótese em discussão.

O art. 47, II, da Lei 8.981/95, estabelece o dever de a autoridade fiscal realizar o arbitramento da base de cálculo para o lançamento do tributo quanto a escrituração contábil deste contiver vícios que a tornem imprecisas “a) identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária; ou b) determinar o lucro real”.

Se a escrituração fiscal mantida pelo contribuinte deixou de evidenciar mais de 75% das receitas auferidas pelo contribuinte, parece fora de dúvida a sua imprestabilidade para a determinação do lucro real ou mesmo para a identificação da efetiva movimentação financeira, sendo, portanto, mandatório o arbitramento, tal como decidiu a Turma *a quo*.

Por sua vez, a segunda matéria ventilada no recurso especial da PFN diz respeito à **qualificação da multa aplicada em relação aos lançamentos de PIS e de COFINS para 150%**, a qual foi reduzida para 75% pelo acórdão *a quo*.

Colhe-se do AIIM a seguinte explicação quanto à multa qualificada aplicada:

“8. O lançamento foi efetuado com aplicação da multa de ofício agravada para 150%, nos termos da Lei n. 9.430/96, art. 44, inciso II, pela conduta dolosa do contribuinte em diminuir o crédito tributário efetivamente devido. O meio utilizado para a prática do ilícito foi a escrituração a menor de 68,83 % das notas fiscais, representando 75,52 % das receitas efetivamente obtidas. **Esse fato caracteriza, em tese, a fraude definida no art. 72, da Lei n o 4.502/64.**

9. A prática desse ilícito está definida na Lei de crimes contra a ordem tributária (Lei n o 8.137/90), em seu art. 1, inciso II, ensejando a comunicação ao

Ministério Público Federal, através de Representação Fiscal para fins penais. Assim, promovo a formalização do respectivo processo de Representação Fiscal para fins penais, que será apensado ao processo administrativo fiscal que contem este auto de infração, e cujo trâmite e formalidades seguem o disposto na Portaria SRF n o 326/2005.”

(grifo acrescido)

A matriz legal prescrita pelo legislador ordinário prevê penalidades diferentes para hipóteses factuais distintas:

- **multa de ofício de 75% (Lei n. 9.430/96, art. 44, I):** cabível quando o sujeito passivo tributário deixar de pagar ou recolher, declarar ou apresentar declaração inexata do tributo devido;

- **multa de ofício de 150% (Lei n. 9.430/96, art. 44, II):** cabível quando o contribuinte além de deixar de pagar ou recolher, declarar ou apresentar declaração inexata do tributo devido, o faz mediante conduta dolosa, isto é, quando ficar caracterizada a prática das infrações previstas nos arts. 71 a 73 da Lei n. 4.502/64, notadamente fraude, sonegação ou conluio.

O artigo 72 da Lei n. 4.502/64 prescreve a delimitação legal de “fraude” a que a Lei n. 9.430/96 faz remissão, a qual foi imputada ao contribuinte pelo AIIM. Por sua vez, os arts. 71 e 73 definem “sonegação” e “conluio”, respectivamente. Esse é texto legal:

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.

Como se pode observar, embora fronteira, o legislador distinguiu os referidos institutos. Em especial, há “sonegação” quando, ocorrido o fato gerador, o sujeito, como dolo de evadir tributos, procura “impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária”; há, por sua vez, “fraude”, quando o sujeito, como dolo de evadir tributos, procura não apenas impedir ou retardar o conhecimento quanto à ocorrência do fato gerador, mas “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”.

Haveria “sonegação”, por exemplo, na hipótese de o sujeito prestar determinado serviço para o qual foi efetivamente contratado, pago e emitiu as devidas notas fiscais, mas a adoção de atos para impedir ou retardar o conhecimento do fisco a respeito de todos esses fatos. Por sua vez, haveria “fraude”, por exemplo, se esse sujeito, embora tenha sido remunerado pela prestação do aludido serviço, tenha inserido informações falsas nas notas fiscais emitidas (notas fiscais calçadas) ou, ainda tenha forjado contrato de empréstimo com o tomador para mascarar a ocorrência do fato gerador do tributo, o que poderia ensejar também o “conluio”.

O voto vencedor da decisão recorrida restou assim fundamentada:

leva a uma margem de lucro totalmente irreal. Não é, nem de longe, razoável simplesmente acrescer o valor omitido à tributação pelo lucro real. Se a omissão é de tal ordem, a conclusão necessária é a de que a escrituração era imprestável para a apuração do lucro real. Só restava à autoridade fiscal adotar o regime legalmente previsto para tal circunstância: o lucro arbitrado.

Por essa razão, discordo do voto do ilustre conselheiro relator no que toca à exigência do IRPJ e da CSLL, contribuição que segue a mesma sistemática de apuração.

Embora sucinto, o acórdão recorrido foi preciso ao identificar que, no caso concreto, “o sujeito passivo não alterou, como registrado pela própria autoridade lançadora, qualquer nota fiscal”, o que configuraria a ocorrência da “fraude” que lhe imputada.

Seria possível discutir se o contribuinte teria praticado atos de “sonegação”, pela suposta e reiterada não escrituração e declaração de parte substancial de suas notas fiscais (“ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária”). No entanto, não é essa a acusação fiscal e a atribuição da multa qualificada de 150% sob tal fundamento, neste momento processual, configuraria inadmissível inovação do lançamento tributário.

Nesse seguir, voto no sentido de CONHECER e NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial.

(assinado digitalmente)
Luís Flávio Neto

Voto Vencedor

Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Redator Designado.

Com a devida vênia, ousou discordar do brilhante voto do ilustre relator, Conselheiro Luís Flávio Neto.

O primeiro ponto objeto do recurso especial e que foi alvo de conhecimento diz respeito à ausência de arbitramento de lucros, na realização do lançamento, em razão de a fiscalização ter imputado ao contribuinte significativa omissão de receitas em relação aos rendimentos já declarados e oferecidos ao crivo da tributação.

Pois bem, o Regulamento do Imposto de Renda – Decreto nº 3.000, de 1999, assim dispõe sobre o arbitramento de lucros:

LUCRO ARBITRADO

CAPÍTULO I

HIPÓTESES DE ARBITRAMENTO

Art. 529. A tributação com base no lucro arbitrado obedecerá as disposições previstas neste Subtítulo.

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):

I - o contribuinte, obrigado à tributação com base no lucro real, 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 fraudes 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 do parágrafo único do art. 527;

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

V - o comissário ou representante da pessoa jurídica estrangeira deixar de escriturar e apurar o lucro da sua atividade separadamente do lucro do comitente residente ou domiciliado no exterior (art. 398);

VI - 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.

CAPÍTULO II

BASE DE CÁLCULO

Arbitramento pelo Contribuinte

Art. 531. Quando conhecida a receita bruta (art. 279 e parágrafo único) e desde que ocorridas as hipóteses do artigo anterior, o contribuinte poderá efetuar o pagamento do imposto correspondente com base no lucro arbitrado,

observadas as seguintes regras (Lei nº 8.981, de 1995, art. 47, §§ 1º e 2º, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º):

I - a apuração com base no lucro arbitrado abrangerá todo o ano-calendário, assegurada, ainda, a tributação com base no lucro real relativa aos trimestres 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 abrangidos por aquela modalidade de tributação;

II - o imposto apurado na forma do inciso anterior, terá por vencimento o último dia útil do mês subsequente ao do encerramento de cada período de apuração.

Base de Cálculo quando conhecida a Receita Bruta

Art. 532. O lucro arbitrado das pessoas jurídicas, observado o disposto no art. 394, § 11, quando conhecida a receita bruta, será determinado mediante a aplicação dos percentuais fixados no art. 519 e seus parágrafos, acrescidos de vinte por cento (Lei nº 9.249, de 1995, art. 16, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 27, inciso I).

Pois bem, conforme se observa, o arbitramento de lucros deve ser realizado, inclusive de ofício, em diversas hipóteses, entre as quais, interessam para o deslinde da presente controvérsia as seguintes:

a) o contribuinte, obrigado à tributação com base no lucro real, não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal;

b) a escrituração a que estiver obrigado o contribuinte revelar evidentes indícios de fraudes ou contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para:

- i - identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária; ou
- ii - determinar o lucro real;

c) 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.

No caso concreto, não vislumbro quaisquer das hipóteses alhures que fosse possível detectar no momento da realização do lançamento. E por que no momento do lançamento? Justamente por não haver como se cogitar da hipótese de lançamento condicional. Se a autoridade fiscal atuante não tiver a sua disposição elementos suficientes para outra tomada de decisão, o crédito tributário não pode ficar a mercê da falta de colaboração do contribuinte para realização do lançamento.

Sobre o tema, há dois pontos a discorrer: em primeiro lugar, a respeito da impossibilidade de lançamento condicional, e, complementarmente, sobre a viabilidade de ser constituído o lançamento com os elementos que a autoridade fiscal dispuser.

Início com a Súmula CARF nº 59, assim vazada:

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. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

No caso concreto, a Fiscalização envidou esforços para reconstituir a apuração do lucro real do contribuinte, e, mesmo na fase contenciosa, houve a redução da base de cálculo da exigência com a compensação de prejuízos fiscais de períodos comprovados somente com a apresentação de impugnação e recurso voluntário. Se o contribuinte disponibilizasse elementos de custo e despesa que pudessem reduzir a base de cálculo da exigência, poderia tê-lo feito durante o procedimento fiscal, ou, na pior das hipóteses, com a apresentação de impugnação, a fim de que não houvesse supressão de instância no exame de tais documentos.

Assim não o fazendo, não pode o contribuinte, em seu recurso voluntário, apresentar nova apuração de lucro real, baseando-se em supostos custos e despesas não registrados anteriormente, e, com base em tal argumentação, intentar que o lucro deveria ter sido arbitrado desde o momento do lançamento, requerendo o cancelamento integral da exigência. Ora, à época do procedimento fiscal, não poderia o Fisco concluir, a seu talante, que o contribuinte não havia registrado todos os seus custos e despesas, de modo a, supostamente, não ser possível determinar o lucro real.

É importante ainda ressaltar que o contribuinte apresentou todos os livros comerciais e fiscais, incluindo o Livro Razão, em sua escrituração não havia sido apontado vícios que impossibilitariam a apuração do lucro real, bastando, como fez a autoridade fiscal autuante, adicionar as receitas omitidas e recompor o lucro real (se fossem apresentados comprovantes aptos para tanto, seriam ainda compensados prejuízos fiscais e bases negativas de CSLL de períodos anteriores, o que somente se efetivou com a apresentação dos comprovantes durante o contencioso administrativo).

A questão que se põe é: teria a autoridade fiscal condições de saber que havia custos e despesas não contabilizadas relativas às receitas omitidas? Evidentemente que não.

Nesse sentido, considerando-se que o contribuinte já optara pela tributação com base no lucro real trimestral, a autoridade fiscal tão somente aplicou o disposto no *caput* art. 24 da Lei nº 9.249, de 1995, *verbis*:

Art. 24. Verificada a omissão de receita, a autoridade tributária determinará o valor do imposto e do adicional a serem lançados de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica no período-base a que corresponder a omissão.

A esse respeito, e ainda sobre a presunção de que os custos e despesas das receitas omitidas já compunham o lucro real apurado pelo contribuinte, assim discorre Hiromi Higuchi¹:

¹ HIGUCHI, Hiromi; HIGUCHI, Fábio Hiroshi; HIGUCHI, Celso Hiroyuki. IMPOSTO DE RENDA DAS EMPRESAS – Interpretação e Prática. 32 ed. São Paulo: IR Publicações, 2007, p. 645 e 646.

No caso de pessoa jurídica tributada com base no lucro real, o art. 24 da Lei nº 9.249/95 silencia, mas a jurisprudência do 1º C.C. é mansa e pacífica no sentido de que a base de cálculo do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro é a própria importância da receita omitida. Isso porque presume-se, até prova em contrário, que o custo da mercadoria vendida ou do serviço prestado está integralmente computado na apuração do lucro real, ainda que parte da receita tenha sido omitida. A omissão ocorre na receita e não nos custos ou despesas. [grifos nossos]

Há de se salientar ainda que, dada a atividade desenvolvida pelo contribuinte, qual seja, a intermediação de mão de obra, a opção pelo lucro real se mostraria até mais benéfica do que pelo lucro arbitrado, uma vez que naquela forma de tributação permite-se a dedução de todos os custos e despesas, enquanto que no lucro arbitrado, em que pese a aplicação de coeficiente de presunção de lucro para determinação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, o montante a ser tributado correspondente à receita bruta, sem qualquer dedução dos altos custos comumente atrelados a essa atividade.

E não há que se falar em mero erro do contribuinte na apuração de sua receita, deduzindo-se os custos diretos da atividade para registro do “valor líquido” como receita, pois, conforme se discorrerá no tópico atinente à qualificação da multa, o que o contribuinte fez foi simplesmente registrar, em todos os seus livros contábeis e fiscais, valores de notas fiscais em montante ínfimo ao efetivamente faturado.

A bem da verdade, o que o contribuinte desejou, ao fim ao e ao cabo, foi utilizar o arbitramento como argumento de defesa para beneficiar-se de sua própria torpeza, o que não se pode admitir de maneira alguma.

Conforme se extrai da Súmula CARF nº 59, não se admite o lançamento condicional quando se está diante de forma de apuração. Aplicando-se tal entendimento, a contrario sensu, pode-se afirmar: não fazendo o contribuinte prova, no momento do lançamento, de impossibilidade de apuração do lucro real, não cabe, com apresentação posterior de documentos, cancelar-se o lançamento por suposto erro na forma de apuração do lucro tributável adotada no lançamento, podendo-se, a depender da apresentação de provas no momento adequado (matéria não objeto do presente recurso), admitir redução da base de cálculo já lançada, mantendo-se a forma de tributação utilizada na formalização da exigência.

Além disso, o art. 845, II, do Decreto nº 3.000, de 1999, a seguir transcrito, permite ao Fisco realizar o lançamento com os elementos que dispuser quando os esclarecimentos prestados não forem satisfatórios:

Art. 845. Far-se-á o lançamento de ofício, inclusive (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 79):

I – [...]

*II - abandonando-se as parcelas que não tiverem sido esclarecidas e **fixando os rendimentos tributáveis de acordo com as informações de que se dispuser, quando os esclarecimentos deixarem de ser prestados, forem recusados ou não forem satisfatórios**; [grifos nossos]*

No que diz respeito ao percentual de omissão que daria ensejo ao arbitramento, além das razões já esposadas neste voto, saliento que tal aferição poderia implicar um certo grau de discricionariedade no lançamento, o que não se admite em atividade vinculada, nos termos do art. 142 do CTN. Além do mais, se, em tese, fosse adotado um percentual de omissão a partir do qual seria obrigatório o arbitramento de lucros, o que seria feito, no julgamento, com o lançamento caso houvesse exoneração de parte das receitas omitidas, a ponto de o percentual de omissão agora ficar abaixo do suposto limite que ensejaria o lançamento? O lançamento corretamente efetuado em relação à forma de apuração agora deveria ser integralmente cancelado, mesmo se confirmando a maior parte da omissão apontada? Ou, se o limite de omissão fosse 50% para não se arbitrar os lucros, seria razoável admitir-se que quem omite 50% dos rendimentos não seria caso de arbitramento de lucros, mas para quem omite 50,1% dos rendimentos, sim? O direito não é uma ciência exata, e sua aplicação não deve ser feita como quem aplica uma regra matemática, e ainda com margens discricionárias e casuísticas não admitidas em matéria de lançamento, por força do disposto no art. 142 do CTN.

É importante frisar que, tanto para a autoridade fiscal, como para o contribuinte, a alteração, no lançamento, na forma de apuração do lucro originalmente adotada pelo próprio contribuinte é situação extrema, incumbindo, a quem alega tal necessidade de alteração, angariar provas e argumentos robustos que demonstrem que, à época do lançamento, outra forma de apuração do lucro tributável deveria ter sido adotada². No caso concreto, não há dúvidas que o contribuinte não se desincumbiu desse ônus.

Correto, assim, o lançamento realizado com base no lucro arbitrado.

O outro ponto controvertido é a aplicação da multa qualificada.

Pois bem, a multa de 150% sobre o imposto de renda e contribuições apuradas com base em provas diretas, prevista no art. 44, inciso I, §1º, da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488, de 2007, foi aplicada tendo em vista a suposta intenção dolosa do contribuinte. Aduziu a autoridade fiscal autuante que seria o caso de fraude.

Para melhor entendimento, transcreve-se, a seguir, a redação do art. 44 da Lei nº 9.430 de 1996, vigente à época dos fatos geradores:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

II - cento e cinqüenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de

² Nesse sentido, nesta mesma sessão de julgamento e em situação inversa à tratada nos presentes autos, no processo a que se refere o Acórdão 9101-003.644 votei favoravelmente ao contribuinte tanto no julgamento do recurso voluntário - em que fui relator -, quanto na apreciação do recurso especial da PGFN.

novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

[...]

Como visto, nos termos do inciso II do artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996, vigente à época dos fatos geradores, somente era admitida a aplicação da multa no percentual de 150%, nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, que assim dispõem:

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, ou 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 artigos 71 e 72.

Desse modo, a multa de 150% de que trata o parágrafo 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996 (redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488, de 2007), terá aplicação sempre que em procedimento fiscal constatar-se a ocorrência de sonegação, fraude ou conluio.

Vê-se que, para enquadrar determinado ilícito fiscal nos dispositivos dessa lei, há necessidade que esteja caracterizado o dolo. O dolo, que se relaciona com a consciência e a vontade de agir, é elemento de todos os tipos penais de que trata a Lei nº 4.502, de 1964, ou seja, a vontade de praticar a conduta, para a subsequente obtenção do resultado. Deve ficar demonstrada que a conduta praticada teve o intuito consciente voltado a suprimir ou reduzir o pagamento do tributo ou contribuições devidos.

Relembremos a infração detectada pela autoridade fiscal: omissão de receitas baseada na diferença entre os valores constantes nas notas fiscais emitidas e os registrados em seu Livro de Apuração do ISS e nos Livros Diário e Razão.

Conforme se observa, o contribuinte declarou a menor expressivos valores de receita durante todos os meses do ano de 2003. Comprovou-se à exaustão, com expressa concordância do contribuinte, que valores efetivos de prestações de serviços constantes nas notas fiscais não correspondiam aos valores registrados em seus livros fiscais e contábeis e efetivamente oferecidos ao crivo da tributação. Esse procedimento configura, sem dúvida, a intenção dolosa na sua conduta com o propósito de impedir ou retardar, o conhecimento por

parte da autoridade fazendária, da ocorrência do fato gerador, enquadrando-se na hipótese prevista no art. 71 da Lei nº 4.502, de 1964 (sonegação), também podendo ser enquadrada na hipótese de fraude prevista no art. 72 da Lei nº 4.502, de 1964, haja vista o evidente intuito doloso de registrar em seus livros valores muito inferiores aos efetivamente faturados e constantes em notas fiscais de prestação de serviços.

Esse "*animus*", vontade de querer o resultado, ou assumir o risco de produzi-lo, ficou evidenciado e demonstrado nos autos, não podendo ser considerado mero erro de ordem material ou de interpretação de legislação, sem a caracterização de qualquer intuito doloso, posto que não se trata de atos isolados, mas reiteradamente praticados pelo contribuinte em todos os meses dos ano-calendário de 2003, e em relação a inúmeras operações realizadas no mesmo período, recolhendo PIS e Cofins mensalmente, e IRPJ e CSLL trimestralmente considerando bases de cálculos diminutas, posteriormente declarando esses mesmos valores em DCTF trimestralmente, e confirmando seu intuito doloso ao inserir em sua DIPJ, transmitida no ano seguintes, valores de receitas inferiores às auferidas e de tributos devidos em montante reduzido aos efetivamente devidos.

A esse respeito, destaco tabela contida no voto vencido do acórdão recorrido, onde resta evidente o dolo no agir do contribuinte:

MÊS	Nº da nota fiscal	Valor de emissão	Valor contabilizado	Diferença
janeiro	1945	41.037,16	2.437,16	38.600,00
janeiro	1957	34.264,82	3.264,82	31.000,00
janeiro	1965	58.017,67	4.617,67	53.400,00
fevereiro	1972	19.720,61	2.220,61	17.500,00
fevereiro	1974	11.189,55	1.189,55	10.000,00
fevereiro	1976	40.534,83	2.534,83	38.000,00
março	1996	5.493,90	1.193,90	4.300,00
março	2001	18.475,78	2.475,78	16.000,00
abril	2025	6.871,64	1.371,64	5.500,00
abril	2032	3.176,07	1.076,07	2.100,00
maio	2050	24.885,62	1.085,62	23.800,00
maio	2055	14.501,68	1.501,68	13.000,00
junho	2089	11.212,97	1.212,97	10.000,00
julho	2120	3.684,27	884,27	2.800,00
agosto	2137	13.206,02	1.206,02	12.000,00
setembro	2173	12.294,64	1.094,64	11.200,00
outubro	2205	18.222,50	2.222,50	16.000,00
novembro	2243	38.749,66	3.049,66	35.700,00
dezembro	2271	3.466,65	1.066,65	2.400,00

Conforme se observa, os valores escriturados em seus livros fiscais e contábeis chegaram a corresponder, em alguns meses, a menos de 10% das receitas auferidas, chamando ainda a atenção que os valores das notas fiscais relativos às dezenas de reais, e aos centavos, são sempre idênticos nas colunas "Valor da Emissão" e "Valor contabilizado".

Trata-se, à toda evidência, de conduta que não pode ser comparada a uma simples omissão de receita decorrente, por exemplo, da não contabilização esporádica de uma nota fiscal, ou de um erro no valor registrado nos livros em determinada operação, ou ainda decorrente de omissão de receitas baseada em presunção legal (saldo credor de caixa, por exemplo), justificando-se plenamente a exasperação da penalidade.

Para o ilustre Conselheiro Relator, poder-se-ia até mesmo falar-se de ocorrência de sonegação (at. 71 da Lei nº 4.502, de 1964), mas, como a autoridade fiscal autuante teria indicado que a conduta do contribuinte estaria enquadrada no conceito de fraude (at. 72 da Lei nº 4.502, de 1964), não seria possível inovar o lançamento.

Com a devida vênia, conforme já esmiuçado alhures, a conduta do contribuinte também se enquadra no conceito de fraude ao escriturar em seus livros fiscais e contábeis valores de receitas em patamares significativamente inferiores aos auferidos, uma vez que comprovou-se ação dolosa do contribuinte tendente a, quando do exame de seus livros pelo Fisco, impedir ou retardar, ainda que parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, de modo a reduzir o montante de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins devidos.

E ainda que assim não fosse, resta pacificado que o contribuinte defende-se de fatos, e não do enquadramento legal apontado pelo Fisco. Nesse contexto, e considerando-se não só a ausência de prejuízo ao pleno exercício de sua defesa, mas também que o contribuinte não se desincumbiu de seu ônus de provar a ausência de dolo em sua conduta, ainda que houvesse equívoco na qualificação jurídica dos atos perpetrados pelo contribuinte (fraude ao em vez de sonegação), poder-se-ia manter a exasperação da penalidade baseando-se na conduta descrita pela autoridade fiscal. Nesse sentido, transcrevem-se inúmeros precedentes administrativos e judiciais sobre tema:

EXECUÇÃO FISCAL. CERTIDÃO DE INSCRIÇÃO DA DÍVIDA ATIVA. OMISSÃO DE REQUISITO.

1) PERFAZENDO-SE O ATO NA INTEGRAÇÃO DE TODOS OS ELEMENTOS RECLAMADOS PARA A VALIDADE DA CERTIDÃO, HÁ QUE ATENTAR-SE PARA A SUBSTÂNCIA E NÃO PARA OS DEFEITOS FORMAIS QUE NÃO COMPROMETEM O ESSENCIAL DO DOCUMENTO TRIBUTÁRIO. [...] INEXISTIU PREJUÍZO PARA A DEFESA, QUE SE EXERCITOU PLENAMENTE. AGRAVO REGIMENTAL DENEGADO. (SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, AI 81681 AGR/MG. AG.REG.NO AGRAVO DE INSTRUMENTO RELATOR: MIN. RAFAEL MAYER JULGAMENTO: 24/02/1981. [grifos nossos])

EMBARGOS À EXECUÇÃO. PRAZO PARA PAGAMENTO DE SALÁRIOS.

1. A ERRÔNEA CAPITULAÇÃO NÃO INUTILIZA O AUTO DE INFRAÇÃO QUANDO OS FATOS ESTIVEREM DEVIDAMENTE NARRADOS, DE VEZ QUE O AUTUADO SE DEFENDE DOS FATOS E NÃO DA AUTUAÇÃO. (APELAÇÃO CIVEL PROCESSO: 9304456339. TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL - QUARTA REGIÃO. QUINTA TURMA

DATA DA DECISÃO: 14/12/1995. RELATOR(A): JUÍZA LUIZA DIAS CASSALES. DECISÃO: UNANIME.) [grifos nossos]

TRIBUTÁRIO: EXECUÇÃO FISCAL. AUTO DE INFRAÇÃO. [...] IV - A CAPITULAÇÃO LEGAL EQUIVOCADA DA INFRAÇÃO PERPETRADA É IRRELEVANTE, POSTO QUE A EMBARGANTE DEFENDE-SE DOS FATOS, NÃO HAVENDO SE FALAR EM PREJUÍZO OU NULIDADE NO CASO SUB EXAMEN. (APELAÇÃO CIVEL - 324501. RELATOR: JUIZ ARICE AMARAL. TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL - TERCEIRA REGIÃO. SEGUNDA TURMA DECISÃO: A SEGUNDA TURMA, POR UNANIMIDADE, DEU PROVIMENTO AO RECURSO DO INSS E À REMESSA OFICIAL. DATA DA DECISÃO: 30/10/2001.) [grifos nossos]

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - NULIDADE DO LANÇAMENTO - A MENÇÃO INCORRETA NA CAPITULAÇÃO LEGAL DA INFRAÇÃO OU MESMO A SUA AUSÊNCIA, NÃO ACARRETA NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO, QUANDO A DESCRIÇÃO DOS FATOS DAS INFRAÇÕES NELE CONTIDA É EXATA, POSSIBILITANDO AO SUJEITO PASSIVO DEFENDER-SE DE FORMA AMPLA DAS IMPUTAÇÕES QUE LHE FORAM FEITAS. (PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES. NÚMERO DO RECURSO: 121753. CÂMARA: OITAVA CÂMARA. NÚMERO DO PROCESSO: 10480.010570/97-11. DATA DA SESSÃO: 14/09/2000) [grifos nossos]

TRIBUTÁRIO. AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL. [...]. I. A INDICAÇÃO NO AUTO DE INFRAÇÃO DE DISPOSITIVO RELATIVO À ÉPOCA DE SUA LAVRATURA E NÃO DOS FATOS, NÃO CONDUZ À SUA NULIDADE QUANDO ESTES ÚLTIMOS FORAM CORRETAMENTE DESCRITOS, POSSIBILITANDO, ASSIM, AO CONTRIBUINTE, SUA AMPLA DEFESA, [...] (REO - REMESSA EXOFICIO - 37689. TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL - TERCEIRA REGIÃO. TERCEIRA TURMA. [grifos nossos]

Desse modo, resta evidente que ainda que houvesse erro na capitulação da qualificação da multa, constatando-se que a descrição da conduta permitiu o pleno exercício da defesa, não há que se falar em inovação no lançamento, justificando-se o restabelecimento da multa de 150%.

Processo nº 13502.000510/2007-52
Acórdão n.º **9101-003.654**

CSRF-T1
Fl. 4.443

CONCLUSÃO

Ante o exposto, voto por CONHECER e DAR PROVIMENTO ao recurso especial da Fazenda.

(assinado digitalmente)
Fernando Brasil de Oliveira Pinto