



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15504.100174/2009-14
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1201-003.302 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 12 de novembro de 2019
Recorrente VWJ PROMOCOES E EVENTOS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2006, 2007

ARBITRAMENTO DO LUCRO

O lucro da pessoa jurídica será arbitrado quando o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o livro caixa no qual deverá estar escriturada toda a movimentação financeira, inclusive bancária (arts. 45 e 47 da Lei nº 8.981, de 1995).

LUCRO ARBITRADO - BASE DE CÁLCULO - COEFICIENTE

A base de cálculo do IRPJ no caso de arbitramento do lucro para a atividades de prestação de serviço e/ou locação de bens corresponde à aplicação do percentual de 32 % acrescido de 20%, ou seja, 38,4%. Já no caso da CSLL, para essas mesmas atividades mantém-se o percentual de 32% (arts. 15, 16 e 20 da Lei nº 9.249, de 1995).

OMISSÃO DE RECEITAS - DECLARAÇÃO DE OPERAÇÃO COM CARTÕES DE CRÉDITO (DECRED)

É legítima a apuração da receita bruta com base nas informações repassadas pelas administradoras de cartão de créditos, descontados os valores já oferecidos à tributação (art. 5º da LC nº 105, de 2001; Decreto nº 4.489, de 2002; IN SRF nº 341 de 2003).

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA

Para a qualificação multa são necessários os seguintes requisitos: i) conduta qualificada por evidente intuito de fraude do sujeito passivo, tais como, documentos inidôneos, informações falsas, interposição de pessoas, declarações falsas, atos artificiosos, dentre outros; ii) conduta típica minuciosamente descrita no lançamento tributário (Termo de Verificação Fiscal); iii) conjunto probatório robusto da conduta praticada pelo sujeito passivo e demais envolvidos, se for o caso.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA - PIS/COFINS - OMISSÃO DE RECEITAS

Verificada a omissão de receita, o valor apurado deve ser considerado como base de cálculo para lançamento do PIS e da Cofins.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria, em dar parcial provimento ao recurso voluntário, para diminuir a multa de 150% para 75%. Vencidos os conselheiros Lizandro Rodrigues de Sousa e Allan Marcel Warwar Teixeira, que negavam provimento integralmente. Vencida a conselheira Barbara Melo Carneiro (relatora), que dava provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Efigênio de Freitas Junior.

(documento assinado digitalmente)

Lizandro Rodrigues de Sousa - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Bárbara Melo Carneiro – Relatora

(documento assinado digitalmente)

Efigênio de Freitas Júnior - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Neudson Cavalcante Albuquerque, Luis Henrique Marotti Toselli, Allan Marcel Warwar Teixeira, Gisele Barra Bossa, Efigênio de Freitas Júnior, Alexandre Evaristo Pinto, Bárbara Melo Carneiro e Lizandro Rodrigues de Sousa (Presidente).

Relatório

Trata-se de Auto de Infração com fundamento em omissão de receitas de prestação de serviços. A Autoridade Fiscal identificou diferença entre os valores informados constantes na Declaração de Operações com Cartões de Crédito (Decred), apresentadas à Secretaria da Receita Federal do Brasil pelas administradoras de cartões de crédito, e os valores lançados pela Contribuinte nas DCTFS e nas DIPJs dos anos calendários de 2006 e 2007.

Intimada a demonstrar a incompatibilidade entre os valores constantes nas DIPJs e os valores informados na Decred, a Recorrente informou que se tratava de valores recebidos nas máquinas de cartão de crédito que ela detinha, mas que se tratava de receitas auferidas por expositores de feiras, seus clientes, que dela locava os “stands”. Confira-se o trecho extraído do TVF (e-fl. 48).

(...) resolveu implantar o cartão de crédito para conseguir receber dos expositores (clientes) o valor da locação dos “stands” e que permitia que os expositores recebessem suas vendas através de sua máquina de cartão de crédito e, ao final do evento (feira), repassava os valores aos expositores retirando o valor que lhe era devido pela locação dos “stands”; que essa foi uma maneira segura de receber o valor da receita pela locação dos “stands”; que estava anexando a relação dos expositores que participavam das feiras nos anos de 2006 e 2007, e que utilizaram as máquinas de cartões de crédito da VWJ Promoções e Eventos Ltda. para recebimento das vendas efetuadas por eles em seus “stands”.

Em decorrência desse contexto, a Autoridade Fiscal arbitrou o lucro da Pessoa Jurídica para exigir-lhe os valores relativos ao IRPJ e à CSLL, com fundamento no art. 530, III,

do Decreto nº 3.000/99 (RIR/99). Ainda, efetuou o lançamento para cobrança das contribuições para o PIS e da Cofins sobre as receitas consideradas omitidas.

Inconformada, a contribuinte apresentou Impugnação ao Auto de Infração (e-fls 126 a 138), na qual alegou, em síntese, que:

- a) O Auto de Infração é nulo, em razão de obscuridade e cerceamento de defesa, tendo em vista que a Autoridade Administrativa não indicou as informações necessárias que lhe permitiriam compreender as razões do lançamento. Alegou, também, nulidade em razão da utilização pela fiscalização de “provas emprestadas” (Decred);
- b) Não se respeitou o direito da contribuinte à manutenção do lucro presumido, aplicando-lhe técnica de lançamento mais gravosa de arbitramento do lucro. Assim, a autoridade fiscal teria aplicado equivocadamente os percentuais de 38,4% e 32% para apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, respectivamente;
- c) A autoridade fiscal não considerou o recolhimento dos Darfs com relação aos tributos apurados de janeiro a março de 2006 (Darf de fls. 76-79) pela contribuinte;
- d) Parte dos valores informados na Decred corresponde à receita de terceiros, mas especificamente seus clientes, expositores. Isso, porque os seus clientes utilizavam as suas máquinas em feiras e eventos para recebimento das vendas ali efetuadas. Isso foi feito para evitar a inadimplência dos expositores com relação aos alugueis dos *stands* da contribuinte. Assim, os valores das vendas eram debitados em seu nome, e posteriormente repassadas aos expositores, descontado o valor devidos referente aos alugueis.

Sobreveio então a decisão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento de Belém- PA (DRJ), que, por unanimidade de votos, julgou a Impugnação procedente em parte, conforme a ementa transcrita abaixo (e-fls. 222 a 237):

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Exercício: 2007, 2008

PRELIMINAR DE NULIDADE

Há de se rejeitar as preliminares de nulidade quando comprovado que a autoridade fiscal cumpriu todos os requisitos pertinentes à formalização do lançamento e o contribuinte, devidamente cientificado, manifestou contestação de forma ampla e irrestrita, em consonância com o rito do processo administrativo fiscal.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2007, 2008

OMISSÃO DE RECEITAS - CARTÃO DE CRÉDITO

É legítima a tributação da receita de prestação de serviços, omitida da contabilidade do contribuinte, cujos valores foram identificados pelo confronto de dados da Declaração de Operações com Cartões de Crédito (Decred), apresentada pelas administradoras de cartão de crédito, com as informações constantes da Declaração Integrada de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ).

ARBITRAMENTO DO LUCRO.

O lucro da pessoa jurídica será arbitrado quando o contribuinte, tributado com base no lucro presumido, deixar de apresentar à autoridade fiscal os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o Livro Caixa.

LUCRO ARBITRADO - COEFICIENTE - PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS

O percentual a ser aplicado sobre a receita bruta para apuração da base de cálculo do Imposto de Renda das pessoas jurídicas tributadas pelo lucro arbitrado, no caso da prestação de serviços gerais ou locação de bens, é de 32%, acrescido de 20%.

RECOLHIMENTOS POR DARF

Constatados recolhimentos efetuados pelo contribuinte sob as regras do lucro presumido, não apropriados quando do cálculo do imposto com base no arbitramento do lucro, os valores correspondentes devem ser deduzidos da exigência, sem prejuízo da manutenção dos demais valores corretamente lançados.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA

A multa de ofício qualificada será aplicada quando, em procedimento fiscal, ficar caracterizada ação dolosa do contribuinte, consubstanciada em conduta reiterada tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, evidenciada pela apresentação de DIPJ com valores de receita expressivamente reduzidos ou “zerados” em contradição com os recebimentos de numerário informados na Declaração apresentada pelas administradoras de cartão de crédito.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA - OMISSÃO DE RECEITAS

Verificada a omissão de receita, o valor correspondente deverá ser considerado na determinação da base de cálculo para o lançamento da Contribuição Social, do PIS e da Cofins.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Contra a decisão acima foi apresentado Recurso Voluntário pela contribuinte (e-fls. 416 a 422), ratificando as razões constantes da Impugnação. Ademais, pleiteou o afastamento da multa qualificada no patamar de 150%, uma vez que a Autoridade Fiscal não comprovou a ocorrência de dolo, fraude ou simulação que permitiram a sua aplicação.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Bárbara Melo Carneiro, Relatora.

O recurso voluntário é tempestivo e atende os demais pressupostos de admissibilidade, razão pela qual dele conheço.

- 1. Nulidade por obscuridade e cerceamento de defesa. Utilização de “prova emprestada”.**

Inicialmente, cabe destacar que não se vislumbra nulidade do lançamento por cerceamento do direito de Defesa da contribuinte ou obscuridade do ato de lançamento. A Recorrente alegou, de forma genérica, que falta ao Auto de Infração os requisitos necessários para torná-lo válido, uma vez que a descrição dos fatos e o enquadramento legal não permitiriam elucidar o porquê da sua lavratura.

Todavia, conforme destacado no acórdão da DRJ, a Autoridade Fiscal indicou todos os fatos que o levou a efetuar o lançamento dos créditos tributários exigidos, com a indicação da fundamentação legal que o embasou. É de ver trecho do voto do acórdão (e-fl. 228):

Assim, nos autos de infração lavrados, verifica-se que foi feito um resumo do lançamento, que redundou na apuração do imposto e das contribuições no período especificado, remetendo-se o detalhamento do procedimento fiscal ao TVF, que contém o registro das intimações expedidas, do exame dos elementos coletados, especialmente no tocante às informações da Decred, a caracterização da infração, a motivação para o arbitramento do lucro e qualificação da multa de ofício, além da composição da base de cálculo.

Registre-se também que a situação aventada pelo defendente não se assenta nos casos de nulidade definidos no art. 59 do citado Decreto nº 70.235, de 1972, segundo o qual são nulos os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Sendo os atos e termos lavrados por pessoa competente, dentro da estrita legalidade, cientificado o contribuinte do lançamento e garantido o mais absoluto direito de defesa, inclusive com o fornecimento de cópias de peças dos autos (doc. fls. 120/125), tudo de acordo com os trâmites previstos no processo administrativo fiscal, não há que se cogitar a hipótese de nulidade do lançamento.

A contribuinte também alegou nulidade em razão de a omissão de receitas ter sido apurada com base em “prova emprestada”. Isso, porque a Autoridade Fiscal utilizou as informações contidas da Decred apresentados à RFB pelas administradoras de Cartão de Crédito para justificar a omissão de receitas.

Todavia, o art. 147, do CTN¹ autoriza que o lançamento seja efetuado com base na declaração de terceiros, quando ela presta à autoridade administrativa informações sobre a matéria de fato.

Ademais, não há que se falar em “prova emprestada”, que ocorre quando o Fiscal se vale de elementos probatórios produzidos em processos envolvendo outras partes que não o Contribuinte fiscalizado. Não é o caso dos autos. A Autoridade Fiscal apenas se valeu de declarações fiscais prestadas por outras pessoas jurídicas, com informações relacionadas especificamente sobre a Recorrente.

Finalmente, compulsando os autos verifica-se que a contribuinte foi intimada a se manifestar sobre tais informações, bem como a esclarecer a diferença verificada entre os valores mensalmente repassados à Recorrente pelas administradoras dos cartões de crédito e os valores

¹ Art. 147. O lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação.

§ 1º A retificação da declaração por iniciativa do próprio declarante, quando vise a reduzir ou a excluir tributo, só é admissível mediante comprovação do erro em que se funde, e antes de notificado o lançamento.

§ 2º Os erros contidos na declaração e apuráveis pelo seu exame serão retificados de ofício pela autoridade administrativa a que competir a revisão daquela.

declarados nas DIPJs (Termo de Intimação Fiscal datado de 18/09/2009 - e-fls. 80 a 82). Ou seja, foi oportunizado à contribuinte exercer o seu direito de defesa com relação às informações constantes da Decred.

Ante o exposto, entendo pela ausência de nulidade em razão de suposta obscuridade e cerceamento de defesa, tendo em vista que os fatos e fundamentos que embasaram o lançamento foram evidenciados no termo de verificação fiscal e que a utilização da Decred, por si só, não autoriza a invalidação do lançamento.

2. Da presunção de omissão de receitas e do arbitramento do lucro.

Conforme consta do Termo de Verificação Fiscal, a autuação fiscal está fundamentada na presunção de omissão de receitas apurada a partir de informações prestadas à Receita Federal do Brasil por Administradoras de Cartão por meio da Decred, que apresentaram divergência com relação às declarações fiscais da contribuinte. Isso, porque os valores informados na Decred não foram informados nas declarações fiscais e, portanto, não foram oferecidos à tributação.

A fim de esclarecer tal divergência, a Autoridade Fiscal intimou a contribuinte. Em resposta, ela se limitou a afirmar que os valores informados na Decred são de titularidade de seus clientes, expositores, e que a ela compete apenas uma pequena parte, referente ao aluguel dos *stands* para exposição dos produtos de seus clientes.

Ainda, afirmou que em razão do alto índice de inadimplência, optou por fornecer as máquinas de cartão de crédito aos seus clientes, para que pudessem utilizá-la nas vendas efetuadas durante as feiras/exposições. Assim, a contribuinte poderia “controlar” esse fluxo financeiro, ficando responsável por efetuar os repasses dos valores das vendas aos seus clientes, deduzindo a participação relativa aos alugueis.

Todavia, conforme destacou o acórdão da DRJ “a alegação de que os valores excedentes corresponderiam a recebimentos por terceiros (expositores) não se sustenta, conforme foi enfatizado no TVF, uma vez que carece de comprovação documental, seja da participação desses terceiros nas operações que deram causa aos recebimentos informados na Decred, seja do repasse dos recursos correspondentes. Tal comprovação se apresenta como indispensável no caso em que as receitas envolvendo o pagamento efetuado por meio de cartões de crédito foram inequivocamente vinculadas à VWJ Promoções e Eventos Ltda.

A contribuinte não anexou aos autos provas de que os valores constantes da Decred se referem às transações efetuadas por terceiros, no caso, os seus clientes. Os contratos de aluguel anexados ao PTA em referência junto com a impugnação não especificam esse acordo, tampouco evidenciam que o pagamento pelo aluguel dos *stands* era feito por meio da “retenção” no recebimento das vendas de cartões de créditos. Ademais, a contribuinte não apresentou comprovante de que os valores foram efetivamente transferidos a terceiros.

Por outro lado, não há no ordenamento jurídico pátrio dispositivo legal que autorize a presunção de omissão de receitas com base nas informações constantes da Decred. Nos casos em que a Autoridade Administrativa verifica indícios de omissão de receitas, deve prosseguir na investigação até que obtenha um conjunto de indícios suficiente para provar a ocorrência da receita omitida.

No presente caso, a Recorrente alegou desde o início da fiscalização o fundamento da inconsistência entre os valores declarados na Decred e em sua DIPJ, relacionando todos os seus clientes de locação de *stands* e os valores que a eles foram repassados. A Autoridade Fiscal deveria prosseguir no seu trabalho e apurar a veracidade das informações prestadas pelo contribuinte.

É de se ressaltar que a Recorrente apresentou, durante os procedimentos de fiscalização, a relação de todos os seus clientes que durante os anos de 2006 e 2007 utilizaram as máquinas de cartão de crédito por ela oferecida durante as feiras, elencando o CNPJ ou CPF de cada cliente (*vide* fls. 89 a 92).

Todavia, o que a Autoridade Fiscal fez foi adotar a lógica prevista para a presunção de omissão de receitas nos casos de depósitos bancários não identificados, nos termos do art. 42, da Lei nº 9.430/95, o que não é aplicável ao presente caso. Ademais, ainda que se considere possível tal interpretação, por um suposto critério de analogia, tenho que não é permitida a aplicação automática de tal presunção no caso em comento.

Isso, porque, nos termos do § 3º do referido diploma legal, para efeitos de determinação das receitas omitidas nesse caso, os créditos deverão ser analisados de forma individualizada, a fim de identificar quais os valores efetivamente representam ingresso no patrimônio do contribuinte. Tal procedimento não foi adotado, uma vez que os valores não foram individualizados e a diferença foi simplesmente considerada como receita omitida.

Ora, a Autoridade Fiscal, ao se basear em presunções para lavratura de Autos de Infração, deve demonstrar de forma detalhada todos os motivos que justificaram o lançamento sobre valores que, apenas em tese, representam ingresso no patrimônio dos contribuintes. Por se tratar de uma presunção não há grau de certeza com relação aos seus valores. Justamente por isso é que se torna imprescindível, no levantamento da “receita omitida”, que a Autoridade Fiscal analise de forma individualizada os créditos constantes de depósitos bancários.

Nesse sentido, confira-se acórdão proferido por esta corte administrativa:

OMISSÃO DE RECEITAS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. INTIMAÇÃO PARA COMPROVAÇÃO POR VALORES GLOBAIS. FALTA DE INDIVIDUALIZAÇÃO DOS CRÉDITOS. IMPROCEDÊNCIA DO LANÇAMENTO.

Caracterizam omissão de receita os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, coincidente em datas e valores, a origem dos recursos utilizados nessas operações. A ausência de intimação que discrimine individualizadamente os créditos a serem comprovados, nos termos da lei, implica a improcedência do lançamento".

(Ac. nº 1302-001.642. Sessão de 5 de fevereiro de 2015)

Desse modo, em que pese o fato de a contribuinte ter deixado de apresentar os documentos que comprovem efetivamente que os valores informados no Decred pertencem a terceiros, ela apresentou outros documentos que demonstram indícios sobre a origem dos valores ali registrados.

Caberia à Autoridade Fiscal, portanto, buscar em outras fontes arcabouço probatório que lhe permitisse analisar individualmente os valores constantes da Decred. O que não pode ocorrer é a Autoridade Administrativa ignorar tal arcabouço fático e probatório e

simplesmente considerar a integralidade dos valores como “receita omitida”. Nesse sentido, é interessante conferir acórdão proferido pela CSRF:

OMISSÃO DE RECEITA – DEPÓSITOS BANCÁRIOS - PRESUNÇÃO SIMPLES – Para utilizar a presunção legal de omissão de receita prevista no art. 42 da Lei nº 9.430, é necessário intimar o sujeito passivo para que comprove a origem dos depósitos bancários. A prova da infração a partir de presunção simples demanda que o conjunto de indícios trazidos pela fiscalização permita ao julgador alcançar a certeza necessária para seu convencimento, afastando possibilidades contrárias, mesmo que improváveis. Se remanescer dúvida razoável da improcedência da exação, o julgador não poderá decidir contra o acusado.

Recurso especial provido.

(Ac. nº CSRF/01-05.458. Data da sessão: 19/06/2006)

Feitos esses esclarecimentos, seja pela inexistência de norma que autorize a presunção de omissão de receita com base, unicamente, nas informações lançadas em Decred, seja pelo descumprimento de exigência legal de análise individualizada dos créditos informados pelas Administradoras de Cartões, o que configura descumprimento de exigência legal, nos termos do art. 42, § 3º, da Lei nº 9.430/96, tenho que o Auto de Infração está maculado de vício insanável na via administrativa.

Desse modo, padece de nulidade o lançamento com relação aos valores exigidos de IRPJ e CSLL do 2º, 3º e 4º trimestre do ano-calendário de 2006, bem como de todo o ano-calendário de 2007, e o lançamento das contribuições para o PIS e da Cofins apuradas de maio de 2006 até dezembro de 2007.

Com relação ao IRPJ e à CSLL apurados no 1º trimestre do ano-calendário de 2006, verifica-se que não se trata de receita omitida, uma vez que a base de cálculo foi extraída da própria DIPJ da contribuinte (*vide* os quadros demonstrativos às e-fls. 50 até 52). Desse modo, não há que se falar em arbitramento com relação a tais receitas, uma vez que a Autoridade Fiscal não apontou divergências e nem mesmo questionou os valores lançados na escrita fiscal da contribuinte.

Ressalte-se, nesse ponto, que o arbitramento é medida extrema e mais gravosa, que consiste em técnica de lançamento nos casos em que a Autoridade Fiscal não consiga identificar e mensurar o resultado tributável da contribuinte por outros meios, nos autorizada no art. 47, da Lei nº 8.981/95.

Ademais, importa destacar que o arbitramento não se confunde com penalidade por ausência de entrega de documentos contábeis e/ou fiscais. O arbitramento é modalidade de tributação excepcionada, que deve ser aplicada apenas quando estiverem esgotadas, de fato, a possibilidade de apuração do resultado da pessoa jurídica.²

Ora, se a Autoridade Fiscal levou em conta apenas a receita informada pela própria contribuinte com relação ao período mencionado acima, não há que se falar em arbitramento do lucro. Desse modo, tenho que o lançamento deve ser cancelado também com

² Nesse sentido, Edmar Oliveira Andrade Silva (2013, p.865) evidencia que "é necessária a demonstração inequívoca de que aqueles fatos ocorreram e que seriam impossível por outras vias se chegar à base de cálculo do imposto, o lucro real ou o lucro presumido".

relação a essa parte, tendo em vista que a Autoridade Administrativa se equivocou na escolha da metodologia aplicada para apuração dos tributos sobre o lucro.

Finalmente, ainda que se entenda ser possível a presunção de omissão de receitas pelo simples cruzamento da Decred com a DIPJ, sem aprofundar a fiscalização quando o contribuinte apresenta indícios de que tal entendimento não representa a verdade material, careceria de sentido o arbitramento do lucro quando se trata de receita conhecida e o contribuinte é optante pelo Lucro Presumido, como é o caso. Se a base de cálculo para apurar o imposto na forma presumida era conhecida, carece de fundamento o arbitramento do lucro nesse caso.

A incompatibilidade entre a apuração do lucro por meio do arbitramento no caso de receitas conhecidas e contribuinte optante pelo Lucro Presumido ocorre em razão de uma interpretação sistêmica do ordenamento.

O art. 43 do Código Tributário Nacional (CTN), ao definir o fato gerador do imposto sobre a renda, relaciona a sua materialidade à aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda e dos proventos de qualquer natureza, sendo a base de cálculo o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis (art. 44).

Em uma análise singela, o lucro real, por ter como ponto de partida o resultado contábil, é o que melhor representa a noção constitucional de renda (art. 153, III, da CR/88), razão pela qual pode ser utilizado por qualquer pessoa jurídica. O lucro presumido, por sua vez, é uma faculdade conferida por lei (art. 13 da Lei nº 9.718/98) aos contribuintes não obrigados à apuração pelo lucro real. Trata-se de técnica simplificada de apuração da base de incidência do imposto, que busca apurar a renda tributável mediante a aplicação, sobre a receita bruta, de percentuais pré-fixados de lucratividade, variáveis de acordo com a atividade exercida.

Já o lucro arbitrado é um método excepcional de apuração da base de cálculo do imposto sobre a renda, sendo necessária sua aplicação nas hipóteses taxativamente previstas em lei, que estipula as situações em que não é possível aferir, com segurança, a renda tributável auferida pelo contribuinte.

Assim, as hipóteses que autorizam o arbitramento do lucro estão dispostas no art. 47 da Lei nº 8.981/1995³, sendo que as técnicas de apuração estão discriminadas no art. 16 da

³ 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 conter 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 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.

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.

Lei nº 9.249/95⁴, art. 27 da Lei nº 9.430/96⁵ e art. 51 da Lei nº 8.981/1995⁶, a serem utilizadas de acordo com o contexto fático que enseja a utilização da sistemática do lucro arbitrado, conforme será esclarecido.

§ 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.

⁴ Art. 16. O lucro arbitrado das pessoas jurídicas será determinado mediante a aplicação, sobre a receita bruta, quando conhecida, dos percentuais fixados no art. 15, acrescidos de vinte por cento.

Parágrafo único. No caso das instituições a que se refere o inciso III do art. 36 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, o percentual para determinação do lucro arbitrado será de quarenta e cinco por cento.

⁵ Art. 27. O lucro arbitrado será o montante determinado pela soma das seguintes parcelas:

I - o valor resultante da aplicação dos percentuais de que trata o art. 16 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, sobre a receita bruta definida pela art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, auferida no período de apuração de que trata o art. 1o, deduzida das devoluções e vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos; e (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

II - os ganhos de capital, os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras, as demais receitas, os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pela inciso I do caput, com os respectivos valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e demais valores determinados nesta Lei, auferidos naquele mesmo período. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

§ 1º Na apuração do lucro arbitrado, quando não conhecida a receita bruta, os coeficientes de que tratam os incisos II, III e IV do art. 51 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, deverão ser multiplicados pela número de meses do período de apuração.

§ 2º Na hipótese de utilização das alternativas de cálculo previstas nos incisos V a VIII do art. 51 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, o lucro arbitrado será o valor resultante da soma dos valores apurados para cada mês do período de apuração.

§ 3º O ganho de capital nas alienações de investimentos, imobilizados e intangíveis corresponderá à diferença positiva entre o valor da alienação e o respectivo valor contábil. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

§ 4º Para fins do disposto no § 3o, poderão ser considerados no valor contábil, e na proporção deste, os respectivos valores decorrentes dos efeitos do ajuste a valor presente de que trata o inciso III do caput do art. 184 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

§ 5º Os ganhos decorrentes de avaliação de ativo ou passivo com base no valor justo não integrarão a base de cálculo do imposto, no momento em que forem apurados. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

§ 6º Para fins do disposto no inciso II do caput, os ganhos e perdas decorrentes de avaliação do ativo com base em valor justo não serão considerados como parte integrante do valor contábil. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

§ 7º O disposto no § 6º não se aplica aos ganhos que tenham sido anteriormente computados na base de cálculo do imposto. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

⁶ Art. 51. O lucro arbitrado das pessoas jurídicas, quando não conhecida a receita bruta, será determinado através de procedimento de ofício, mediante a utilização de uma das seguintes alternativas de cálculo:

I - 1,5 (um inteiro e cinco décimos) do lucro real referente ao último período em que pessoa jurídica manteve escrituração de acordo com as leis comerciais e fiscais, atualizado monetariamente;

II - 0,04 (quatro centésimos) da soma dos valores do ativo circulante, realizável a longo prazo e permanente, existentes no último balanço patrimonial conhecido, atualizado monetariamente;

III - 0,07 (sete centésimos) do valor do capital, inclusive a sua correção monetária contabilizada como reserva de capital, constante do último balanço patrimonial conhecido ou registrado nos atos de constituição ou alteração da sociedade, atualizado monetariamente;

IV - 0,05 (cinco centésimos) do valor do patrimônio líquido constante do último balanço patrimonial conhecido, atualizado monetariamente;

Da análise dos dispositivos que tratam do tema, verifica-se que a autorização para o arbitramento do lucro pela autoridade administrativa alcança os casos em que a contabilidade do contribuinte revelar indícios de fraude, for imprestável para a apuração da renda tributável, ou ainda nos casos em que o contribuinte deixar de apresentá-la.

Isso é, sendo o resultado contábil o ponto de partida da apuração da renda tributável, caso esse não seja evidenciado pelo contribuinte, há de se apurar a base de cálculo por meio de métodos alternativos e subsidiários definidos em lei. Conforme leciona Alberto Xavier, o arbitramento do lucro é um processo de adaptação progressiva à realidade:⁷

[...] num primeiro momento tenta aplicar-se a base de cálculo principal ou de primeiro grau – que é o lucro real, demonstrado face à escrituração do contribuinte; num segundo momento, demonstrada a impossibilidade da sua apuração pela escrituração do contribuinte, a lei determina a substituição da base de cálculo principal por uma base de cálculo subsidiária, ainda definida em lei e que é um percentual da receita bruta: num terceiro momento, demonstrada a impossibilidade de apuração da própria base de cálculo subsidiária – a receita bruta – a lei admite, ainda e também a título subsidiário, uma livre atividade administrativa instrutória baseada em métodos indiciários de caráter alternativo.

Destaca-se que essa situação advém da própria impossibilidade de mensurar os aspectos quantitativos anteriores a essa grandeza, ou seja, dos componentes da operação algébrica da qual resulta o “lucro” (real ou presumido), como a própria receita auferida pelo contribuinte, ou então as despesas que seriam dela deduzidas para se chegar ao resultado contábil e, ainda, os valores a serem excluídos e/ou adicionados a esse resultado para apuração do lucro real.

Assim, diante da impossibilidade de apuração da base de cálculo do imposto quando se está diante de uma das situações previstas no art. 47 da Lei nº 8.981/95, autoriza-se a autoridade administrativa a substituir a prova direta (valores escriturados nos livros fiscais) pela prova indiciária.

V - 0,4 (quatro décimos) do valor das compras de mercadorias efetuadas no mês;

VI - 0,4 (quatro décimos) da soma, em cada mês, dos valores da folha de pagamento dos empregados e das compras de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem;

VII - 0,8 (oito décimos) da soma dos valores devidos no mês a empregados;

VIII - 0,9 (nove décimos) do valor mensal do aluguel devido.

§ 1º As alternativas previstas nos incisos V, VI e VII, a critério da autoridade lançadora, poderão ter sua aplicação limitada, respectivamente, às atividades comerciais, industriais e de prestação de serviços e, no caso de empresas com atividade mista, ser adotados isoladamente em cada atividade.

§ 2º Para os efeitos da aplicação do disposto no inciso I, quando o lucro real for decorrente de período-base anual, o valor que servirá de base ao arbitramento será proporcional ao número de meses do período-base considerado.

§ 3º Para cálculo da atualização monetária a que se referem os incisos deste artigo, serão adotados os índices utilizados para fins de correção monetária das demonstrações financeiras, tomando-se como termo inicial a data do encerramento do período-base utilizado, e, como termo final, o mês a que se referir o arbitramento.

§ 4º Nas alternativas previstas nos incisos V e VI do caput, as compras serão consideradas pelos valores totais das operações, devendo ser incluídos os valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso III do art. 184 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976.

⁷ XAVIER, Alberto. Do lançamento, teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 129.

Feitos esses esclarecimentos, o arbitramento do lucro consiste em metodologia de apuração da renda tributável, de modo que a sua aplicação não subsiste, por óbvio, quando a Fiscalização consegue encontrar a renda tributável do contribuinte. Desse modo, o arbitramento do lucro não consiste em penalidade, ainda que a sua aplicação decorra da ausência ou da imprestabilidade da escrita contábil do sujeito passivo. Assim leciona Bulhões Pedreira (1979, p. 873):⁸

A determinação do lucro mediante arbitramento não é penalidade imposta pelo descumprimento das obrigações acessórias: é instrumento que a lei assegura à autoridade tributária para que, na falta das informações indispensáveis à determinação do lucro real ou presumido, possa fixar a base de cálculo do imposto.

A lei estabelece critérios a serem observados pela autoridade tributária na fixação do montante do lucro arbitrado, que devem ser aplicados com o objetivo de fixar a base de cálculo – tanto quanto possível – aproximadamente no mesmo montante que seria o lucro real ou presumido.

Nesse sentido, é cediço na doutrina e jurisprudência que o arbitramento é medida extrema e, por isso, somente deve ser utilizado para a apuração do resultado quando não for possível encontrar a renda auferida pela pessoa jurídica. Sobre esse assunto, destacam-se as lições de Coelho e Derzi (1997, p. 354),⁹ para quem o arbitramento é uma simples técnica de viabilizar o lançamento, aplicável quando a apuração da renda não for possível pelos meios usuais em face da inexistência ou imprestabilidade de documentos fiscais.

O objetivo é, portanto, sempre apurar o lucro tributável, tendo em mira o princípio da capacidade contributiva do sujeito passivo, sendo que em algumas situações excepcionais e taxativas é necessário adotar o arbitramento como técnica de quantificação da base de cálculo do imposto. Nesse sentido são as lições de Coelho e Derzi (1997, p. 354):¹⁰

O arbitramento é remédio que viabiliza o lançamento, em face da inexistência de documentos ou da imprestabilidade dos documentos e dados fornecidos pelo próprio contribuinte ou por terceiro legalmente obrigado a informar. **Não é critério alternativo de presunção de fatos jurídicos ou de base de cálculo**, que possa ser utilizado quando o contribuinte mantenha escrita (mesma falha, porém retificável) ou documentação e seja correto em suas informações. **Ao contrário. A Constituição Federal, no art. 145, §1º, obriga à tributação de acordo com a capacidade econômica do sujeito passivo, segundo o princípio da realidade.**

Nesse sentido, Ferragut (2005, p. 270)¹¹ ressalta a necessidade de manutenção da base de cálculo originária, a não ser que a dimensão do critério material da regra-matriz não seja apurável em virtude da inexistência de documentos fiscais hábeis a mensurá-la. Dessa forma, o arbitramento é sempre uma medida excepcional:

⁸ PEDREIRA, José Luiz Bulhões. Imposto sobre a renda: pessoas jurídicas. 2v. Rio de Janeiro: Justec, 1979, p. 873.

⁹ COELHO, Sacha Calmon Navarro; DERZI, Misabel de Abreu Machado. Direito Tributário Aplicado. Estudos e Pareceres, 1997, p. 354.

¹⁰ Ob. cit., p. 354.

¹¹ FERRAGUT, Maria Rita. Presunções no Direito Tributário. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 270.

[...] o arbitramento é dotado de caráter excepcional, e só deve ser exercido em casos extremos, já que a base de cálculo originária é a que deve ser utilizada por ser a prevista na regra-matriz de incidência tributária e por guardar, a princípio, relação direta com as riquezas constitucionalmente previstas.

Ratifica-se, desse modo, que se trata de técnica de apuração da base de cálculo do tributo sobre a renda, quando a autoridade administrativa não possui meios de auferi-la através da contabilidade do contribuinte.

Pois bem. Feitos esses esclarecimentos e fixadas as premissas acima, cabe destacar que as hipóteses que autorizam a aplicação do arbitramento como meio para quantificação da base de cálculo do imposto sobre a renda podem ser divididas em duas categorias, em razão da identificação da situação fática que permeia cada uma delas, quais sejam: (i) quando a receita bruta não é conhecida e (ii) quando a receita bruta é conhecida.

Na primeira situação, no caso de não ser possível aferir nem mesmo a receita da pessoa jurídica, ou seja, quando ela não for conhecida, aplicam-se um dos métodos singulares de arbitramento previstos no art. 51 da Lei nº 8.981/1995, como, por exemplo, o arbitramento do lucro com base no valor do patrimônio líquido, ou então da soma dos valores do ativo circulante, realizável a longo prazo e permanente, existentes no último balanço patrimonial conhecido, atualizado monetariamente.

Assim, nos casos em que a receita bruta é desconhecida, o lucro arbitrado será determinado por meio de procedimento de ofício com a utilização dos índices previstos no art. 51 da Lei nº 8.981/95 (como, por exemplo: 1,5 do lucro real referente ao último período de apuração; 0,7 sobre o valor do capital da sociedade; 0,5 do valor do patrimônio líquido do último balanço conhecido, etc.). Ressalte-se que essas são medidas mais extremas quando se diz do arbitramento do lucro, uma vez que ele será aferido tendo como base grandezas que não possuem relação com a receita bruta, eis que essa é desconhecida.

Por outro lado, quando a receita bruta for conhecida, mas não for possível identificar os outros elementos da equação matemática que permitam aferir a renda tributável (como as despesas dedutíveis e os valores a serem adicionados e/ou excluídos para se chegar ao lucro real), a legislação determina como técnica de arbitramento do lucro a aplicação dos percentuais estabelecidos para apuração do lucro presumido, acrescido de 20% (art. 16 da Lei nº 9.249/95).

Destaca-se que essa sistemática será adotada apenas nas hipóteses em que não for possível aferir o lucro real do sujeito passivo. Isto é, não se admite a sua aplicação quando o contribuinte fez a opção, anteriormente à data do lançamento, pela tributação com base no lucro presumido, desde que, por óbvio, não estivesse impedido de fazê-lo.

O referido texto, em uma leitura isolada, poderia instigar a conclusão no sentido de que essa hipótese de arbitramento, quando a receita bruta é conhecida, poderia ser aplicada indistintamente, tanto para os casos de contribuintes tributados com base no lucro real, quanto para aqueles que tivessem feito a opção pelo lucro presumido. Não é essa a interpretação que se extrai da norma, principalmente ao analisá-la conjuntamente os demais dispositivos que tratam do tema, bem como àqueles que definem o aspecto material do imposto sobre a renda, em uma interpretação sistêmica.

Explica-se: sendo o lucro presumido a opção adotada pelo contribuinte no período fiscalizado, bem como sendo conhecida a sua receita, não há necessidade de se recorrer ao

método excepcional para quantificação da base de cálculo do imposto, uma vez que, se a receita bruta é conhecida, é possível apurar a base tributável. Ou seja: para cálculo do lucro presumido basta o conhecimento da receita bruta auferida pelo contribuinte e da atividade econômica que ele exerce. Dessa forma, sendo essas informações conhecidas, descabe a utilização de critérios de arbitramento para se chegar à renda tributável naquele caso.

Em outras palavras, se o arbitramento do lucro é medida excepcional em que se almeja viabilizar o lançamento, já que as informações prestadas pelo contribuinte não são suficientes, nas situações em que a autoridade administrativa possua as informações necessárias e suficientes para o cálculo da base presumida, não há motivos que justificariam a opção por determinar a base de cálculo pelo método arbitrado. Da mesma forma, no caso de contribuinte tributado pelo lucro real, se a Fiscalização conseguir recompor a base tributável, carece de fundamento a utilização da técnica do arbitramento.

Nesse sentido ensinam-nos Coelho e Derzi (1997, p. 354)¹², para quem o arbitramento **NÃO** é uma modalidade alternativa de lançamento e, desse modo, não pode ser utilizado quando o contribuinte mantenha a escrita contábil que contenha as informações necessárias para apuração do lucro tributável (real ou presumido), ainda que falha a escrituração, porém retificável.

A interpretação em sentido contrário evidenciaria a utilização da técnica de arbitramento como penalidade e não como técnica de lançamento para se obter a base tributável. Sendo assim, esse entendimento violaria a própria definição de tributo pelo art. 3º do CTN, qual seja, “prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, **que não constitua sanção de ato ilícito**, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

A norma que autoriza o arbitramento do lucro tem como premissa a impossibilidade de a autoridade administrativa apurar a renda tributável do contribuinte (lucro real ou presumido), em razão da ausência ou imprestabilidade da sua escrita contábil, conforme delineado anteriormente. Sendo possível a apuração da renda tributável por meio da reconstituição do lucro real ou do lucro presumido, desaparece a premissa que desencadearia a aplicação do método excepcional para quantificação da base de cálculo do imposto, eis que a realidade da base tributável se impõe.

Ademais, o descumprimento do dever de manter em ordem as obrigações acessórias pode desencadear a aplicação das multas isoladas, não constituindo, entretanto, fundamento autônomo para aplicação de método substitutivo de apuração da renda tributável. Nesse sentido, o próprio art. 611 do Decreto nº 9.580/18 dispõe expressamente que “o arbitramento do lucro não exclui a aplicação das penalidades cabíveis”. Trata-se de mera decorrência lógica dos dispositivos legais que regulamentam a matéria, já que o arbitramento do lucro não se confunde com a imposição de penalidade em razão do descumprimento de obrigações acessórias.

Ora, sendo conhecida a receita bruta, determina-se a renda tributável presumida e, conseqüentemente, o imposto sobre a renda devido à Administração Fazendária, para fins de lançamento. Assim, a majoração de 20% sobre uma base de cálculo constituída conforme a norma original do tributo, pelo simples fato de o contribuinte ter deixado de escriturar ou apresentar os livros e registros auxiliares, implicaria a exigência de IRPJ com base majorada

¹² Ob. cit., p. 354.

como penalidade por descumprimento de um dever instrumental. Não se pode confundir arbitramento com arbitrariedade.¹³

Dessa forma, conclui-se pela impossibilidade da aplicação da base arbitrada quando a receita bruta é conhecida nos casos de contribuinte optante pelo lucro presumido. A interpretação em sentido contrário implicaria subversão da lógica do arbitramento da base de cálculo do imposto de renda e do próprio conceito de tributo definido pelo art. 3º do CTN.

Não é demais lembrar que a interpretação do texto legal não deve se restringir à análise sintática dos dispositivos, já que para extração da norma é necessário compreender a relação entre elas bem como a intenção, os efeitos e os bens jurídicos a que elas fazem referência, conforme evidencia Ávila¹⁴ (p. 189):

[...] a interpretação não pode ser feita por meio de mera identificação da função gramatical e lógica dos vocábulos ou da estrutura sintática das disposições legais. São necessárias conjecturas a respeito da relação entre as normas e as intenções, os efeitos, os fins e os bens jurídicos a que elas fazem referência.

Nesse sentido, Carvalho (2011, p. 196)¹⁵ evidencia a necessidade de conjugar os textos legais para que se extraia o sentido das normas:

[...] interpretar o direito é conhecê-lo, atribuindo valores aos símbolos, isto é, adjudicando-lhes significações e, por meio dessas, fazer referência aos objetos do mundo [...]. A interpretação pressupõe o trabalho penoso de enfrentar o percurso gerador de sentido, fazendo com que o texto possa dialogar com outros textos, no caminho da intertextualidade, onde se instala a conversação das mensagens com outras mensagens, passadas, presentes e futuras, numa trajetória sem fim, expressão da inesgotabilidade.

Dito isso, a partir de uma interpretação sistêmica, na qual se considera o conceito de renda previsto constitucionalmente e delineado pelo art. 43 do CTN, bem como o caráter não sancionador do tributo (art. 3º do CTN) e a função precípua do lucro arbitrado (art. 47 da Lei nº 8.981/95), sendo esse definido como técnica de apuração da base de cálculo, outra interpretação não há senão aquela que afasta a aplicação do arbitramento do lucro nos casos de pessoas jurídicas com apuração do IR pelo lucro presumido, quando conhecida a sua receita bruta.

Finalmente, ressalta-se que esse entendimento não significa a impossibilidade de aplicar a metodologia de arbitramento do lucro para se apurar a base de cálculo no caso de o contribuinte ser optante pelo lucro presumido. A questão que se coloca no presente voto é que para se arbitrar a base de cálculo de contribuinte que apure seus tributos pela metodologia presumida é necessário que a receita bruta seja desconhecida. Apenas assim afasta-se a metodologia primária e aplica-se a substitutiva.

¹³ MARTINS, Ives Gandra; MURGEL, Maria Inês Murgel. Base de Cálculo do Lucro Arbitrado para Apuração do IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro – A Forma Jurídica para calculá-la. Revista Dialética de Direito Tributário nº 193, P. 173- 187.

¹⁴ ÁVILA, Humberto. Função da Ciência do Direito Tributário: do Formalismo Epistemológico ao Estruturalismo Argumentativo. Revista do Direito Tributário Atual (29), 181-204.

¹⁵ CARVALHO. Paulo de Barros. Direito Tributário Linguagem e Método. 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 196.

Nesse sentido, seja pelo fato de não ser possível a aplicação da presunção de omissão de receitas, quando não há amparo legal e a Autoridade Fiscal se queda inerte na investigação; seja pelo fato de, mesmo sendo possível a presunção de omissão de receitas, não seria aplicável o arbitramento do lucro com base em receita conhecida, eis que a contribuinte apurava seu lucro por meio da modalidade presumida, o Auto de Infração deve ser considerado improcedente.

Pelo exposto, voto no sentido de dar provimento ao Recurso Voluntário e julgar improcedente o lançamento consubstanciado no Auto de Infração.

(documento assinado digitalmente)

Bárbara Melo Carneiro

Voto Vencedor

Conselheiro Efigênio de Freitas Júnior, redator designado.

2. Não obstante o substancioso voto da eminente Relatora, peço vênica para divergir quanto ao mérito.

3. Conforme Termo de Verificação Fiscal, a autuação decorreu de divergências entre valores informados à Receita Federal pelas administradoras de cartão de crédito, via Declaração de Operações com Cartões de Crédito (Decred), e os declarados pelo contribuinte em DCTF e DIPJ. Intimado a justificar as divergências, informou não possuir escrituração contábil nem o Livro Caixa. Informou ainda que nos anos-calendário 2006 e 2007, embora tenha declarado receita de apenas R\$ 77.970,00, a receita real auferida foi R\$ 446.000,00. Por fim, salientou que somente uma parcela dos valores declarados na Decred lhe pertencia, porquanto ao “final do evento (feira), repassava os valores aos expositores retirando o valor que lhe era devido pela locação dos “stands”. Veja-se:

No ano calendário de 2006, exercício de 2007, optou pela tributação do IRPJ com base no Lucro Presumido, tendo apresentado a DIPJ correspondente, apurado o IRPJ e CSL, ainda que somente uma parcela do efetivamente devido e declarado os valores apurados em DCTF. No ano calendário de 2007, apresentou DIPJ optando pelo Lucro Presumido, porém sem receita e conseqüentemente, com IRPJ e CSL = R\$0,00.

Através do item 2 do Termo de Início de Fiscalização, intimamos a empresa a apresentar os Livros Diário, Razão Contábil ou o Livro Caixa. Em carta-resposta, informou que **o Livro Caixa não estava sendo apresentado porque não havia escriturado, em decorrência da falta de informações da empresa para a contabilidade.**

Consultando as Declarações de Operações com Cartões de Crédito – **DECRED** apresentadas à Secretaria da Receita Federal do Brasil, cópia reprográfica do Dossiê Integrado, onde consta a discriminação dos valores repassados mensalmente à fiscalizada, e comparando com os valores das **receitas da prestação de serviços declaradas nas DIPJ pelo Lucro Presumido, verificamos que, no período de maio a**

dezembro de 2006 e no ano de 2007, havia diferenças entre valores das receitas. Tal fato foi objeto do item 6 do Termo de Início de Fiscalização, através do qual, **intimamos a fiscalizada a apresentar os comprovantes de receitas auferidas nos anos calendários de 2006 e 2007**, inclusive os comprovantes de repasses efetuados pelas administradoras de cartão de crédito. Também, através dos itens 1.1 e 1.2 do Termo de Intimação Fiscal datado de 18/09/2009, solicitamos à empresa que, respectivamente, informasse se todos os valores constantes das **DECRED referiam-se a receitas da prestação de serviços e/ou venda de mercadorias**, auferidas nos meses correspondentes e que, em caso negativo, justificasse as diferenças entre os valores declarados, utilizados para apuração do IRPJ, e os discriminados nas DECRED e ainda, que esclarecesse o motivo pelo qual somente uma parcela dos valores fora incluída na base de cálculo do IRPJ, da CSL, da COFINS e do PIS.

Em resposta ao item 6 do Termo de Início de Fiscalização, informou que solicitara às administradoras de cartão de crédito, porém, elas não forneceram os comprovantes dos repasses; em atendimento aos retrocitados itens do Termo de Intimação Fiscal, **informou que a receita real auferida foi de R\$466.000,00, nos anos de 2006 e 2007, e discriminou mensalmente, apesar de haver declarado apenas R\$77.970,00**, o que ocorreu devido à falta de informações entre a administração da empresa e o departamento contábil-fiscal. Acrescentou que resolveu implantar o cartão de crédito para conseguir receber dos expositores (clientes) o valor da locação dos “stands” e que permitia que os expositores recebessem suas vendas através de sua máquina de cartão de crédito e, ao final do evento (feira), repassava os valores aos expositores retirando o valor que lhe era devido pela locação dos “stands”; que essa foi uma maneira segura de receber o valor da receita pela locação dos “stands”; que estava anexando a relação dos expositores que participavam das feiras nos anos de 2006 e 2007, e que utilizaram as máquinas de cartões de crédito da VWJ Promoções e Eventos Ltda. para recebimento das vendas efetuadas por eles em seus “stands”. (Grifo nosso)

4. Após analisar as justificativas apresentadas pela recorrente em relação aos valores repassados pelas administradoras de cartão de crédito e tendo em vista o disposto no art. 224 do Decreto nº 3000, de 1999 (RIR/99), no sentido de que *“a receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia”*, concluiu a autoridade fiscal

que se trata de receitas auferidas por ela, e que suas alegações não foram suficientes para comprovar que as receitas não foram suas, ficando caracterizada a **omissão de receitas** pela falta de inclusão das mesmas na base de cálculo do IRPJ, isto é, pela falta de declaração à Secretaria da Receita Federal do Brasil - SRFB, de expressiva soma de receitas mensais de suas atividades, informadas ao fisco pelas administradoras de cartões de crédito, e que, após intimada como mencionamos anteriormente, **reconheceu que a parcela de R\$466.000,00 (anos calendários de 2006 e 2007) foi auferida por ela, embora haja declarado apenas R\$77.970,00 (ano 2006) e em 2007, nada declarara**, caracteriza a intenção dolosa do contribuinte de omitir informação ou omitir declaração sobre rendas, para eximir-se do pagamento de tributos. (Grifo nosso)

5. Isso posto, a autoridade fiscal arbitrou o lucro em razão de o contribuinte não ter apresentado os livros e documentos da sua escrituração e lançou os valores apurados como omissão de receita decorrente de prestação de serviço.

6. Vejamos a legislação que trata do Tema.

7. O art. 5º da Lei Complementar nº 105, de 2001, delegou ao Poder Executivo a regulamentação quanto à periodicidade e aos limites de valor referentes às operações financeiras,

dentre elas, operações com cartão de crédito, que as instituições financeiras devem informar à administração tributária da União. Referido mandamento legal permitiu ainda a utilização de tais informações para fins de fiscalização.

LEI COMPLEMENTAR Nº 105, DE 10 DE JANEIRO DE 2001

Art. 5º O Poder Executivo disciplinará, inclusive quanto à periodicidade e aos limites de valor, os critérios segundo os quais as instituições financeiras informarão à administração tributária da União, as operações financeiras efetuadas pelos usuários de seus serviços. (Regulamento)

§ 1º Consideram-se operações financeiras, para os efeitos deste artigo:

XIII - operações com cartão de crédito;

§ 2º As informações transferidas na forma do caput deste artigo restringir-se-ão a informes relacionados com a identificação dos titulares das operações e os montantes globais mensalmente movimentados, vedada a inserção de qualquer elemento que permita identificar a sua origem ou a natureza dos gastos a partir deles efetuados.

§ 4º Recebidas as informações de que trata este artigo, se detectados indícios de falhas, incorreções ou omissões, ou de cometimento de ilícito fiscal, **a autoridade interessada poderá requisitar as informações e os documentos de que necessitar, bem como realizar fiscalização ou auditoria para a adequada apuração dos fatos.**

§ 5º As informações a que refere este artigo serão conservadas sob sigilo fiscal, na forma da legislação em vigor. (Grifo nosso)

8. Em consonância com o art. 5º da Lei Complementar nº 105, de 2001, o Decreto nº 4.489, de 2002, estabeleceu que as operações financeiras devem ser prestadas, continuamente, em arquivos digitais, nos termos especificados pela Receita Federal. Em relação às operações com cartões de crédito deve ser informado o montante global mensal do somatório dos pagamentos efetuados pelos titulares dos cartões e o somatório dos repasses efetuados aos estabelecimentos credenciados.

DECRETO Nº 4.489, DE 28 DE NOVEMBRO DE 2002.

Art. 2º As informações de que trata este Decreto, referentes às operações financeiras descritas no § 1º do art. 5º da Lei Complementar nº 105, de 2001, **serão prestadas, continuamente, em arquivos digitais, de acordo com as especificações definidas pela Secretaria da Receita Federal**, e restringir-se-ão a informes relacionados com a identificação dos titulares das operações e com os montantes globais mensalmente movimentados, relativos a cada usuário, vedada a inserção de qualquer elemento que permita identificar a sua origem ou a natureza dos gastos efetuados.

[...]

Art. 3º Para os efeitos deste Decreto, considera-se montante global mensalmente movimentado:

XII - nas operações com cartão de crédito, o somatório dos pagamentos efetuados pelos titulares dos cartões e o somatório dos repasses efetuados aos estabelecimentos credenciados, no mês;

[...]

§ 2º As informações relativas a cartões de crédito serão apresentadas, nos termos do inciso XII, de forma individualizada por cartão emitido para o usuário.

Art. 4º Para o cumprimento do disposto no art. 3º, as instituições financeiras poderão desconsiderar as informações relativas a cada modalidade de operação financeira em que o montante global movimentado no mês seja inferior aos seguintes limites:

I - para pessoas físicas, R\$ 5.000,00 (cinco mil reais);

II - para pessoas jurídicas, R\$ 10.000,00 (dez mil reais). (Grifo nosso)

9. A Receita Federal, por sua vez, em consonância com o Decreto nº 4.489, de 2002, instituiu a Decred, cuja apresentação é obrigatória para as administradoras de cartões de crédito, e explicitou que o montante global mensal a ser informado refere-se aos pagamentos efetuados pelos titulares dos cartões, pessoa física ou jurídica, bem como os repasses efetuados aos estabelecimentos credenciados deduzidos dos valores correspondentes a comissões, aluguéis, taxas e tarifas devidas à administradora de cartão de crédito.

INSTRUÇÃO NORMATIVA SRF Nº 341, DE 15 DE JULHO DE 2003

Art. 2º As administradoras de cartão de crédito prestarão, por intermédio da Decred, informações sobre as operações efetuadas com cartão de crédito, compreendendo a identificação dos usuários de seus serviços e os montantes globais mensalmente movimentados.

§ 1º A identificação mencionada no caput será efetuada, em relação aos titulares dos cartões de crédito e aos estabelecimentos credenciados, pelo número de inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas (CPF) ou no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ).

§ 2º Para os efeitos desta Instrução Normativa, considera-se:

I - administradora de cartões de crédito:

a) em relação aos titulares dos cartões de crédito, a pessoa jurídica emissora dos respectivos cartões;

b) em relação aos estabelecimentos credenciados, a pessoa jurídica responsável pela administração da rede de estabelecimentos, bem assim pela captura e transmissão das transações dos cartões de crédito.

II - montante global mensalmente movimentado, o somatório dos:

a) **pagamentos efetuados no mês** pelos titulares dos cartões, pessoa física ou jurídica, a qualquer título, independente da natureza jurídica da operação, inclusive decorrentes de acordos de caráter judicial ou extrajudicial, em relação a todos os cartões emitidos, inclusive adicionais;

b) **repasses efetuados no mês a todos os estabelecimentos credenciados**, pessoa física ou jurídica, deduzindo-se os valores correspondentes a comissões, aluguéis, taxas e tarifas devidas à administradora de cartão de crédito.

[...]

§ 5º As informações relativas aos titulares dos cartões de crédito serão apresentadas de forma individualizada por fatura emitida para o usuário.

§ 6º Não serão identificados na Decred, no caso dos:

I - titulares dos cartões, os respectivos estabelecimentos credenciados destinatários dos pagamentos;

II - estabelecimentos credenciados, os respectivos titulares dos cartões responsáveis pelo pagamento das faturas.

Art. 3º As administradoras de cartões de crédito poderão desconsiderar as informações em que o montante global movimentado no mês seja inferior aos seguintes limites:

I - para pessoas físicas, R\$ 5.000,00 (cinco mil reais);

II - para pessoas jurídicas, R\$ 10.000,00 (dez mil reais). (Grifo nosso)

10. Como se vê, as informações apuradas na Decred encontram respaldo no ordenamento jurídico e representam valores recebidos pelos titulares do cartão de crédito.

11. *In casu*, conforme consta dos autos, a autoridade fiscal apurou vários repasses para a recorrente oriundos da Companhia Brasileira de Meios de Pagamentos, Redecard S/A, Hipercard Banco Múltiplo S/A, Dacasa Financeira S/A, os quais foram considerados receita bruta nos termos do art. 31 da Lei nº 8.981, de 1995¹⁶ (fls. 50-52).

12. Em relação ao arbitramento, a Lei nº 8.981, de 1995, estabelece que o lucro da pessoa jurídica será arbitrado quando o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o Livro Caixa no qual deverá estar escriturada toda a movimentação financeira, inclusive bancária.

LEI Nº 8.981, DE 20 DE JANEIRO DE 1995.

Art. 45. A pessoa jurídica habilitada à opção pelo regime de tributação com base no lucro presumido deverá manter:

I - escrituração contábil nos termos da legislação comercial;

II - Livro Registro de Inventário, no qual deverão constar registrados os estoques existentes no término do ano-calendário abrangido pelo regime de tributação simplificada;

III - em boa guarda e ordem, enquanto não decorrido o prazo decadencial e não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, todos os livros de escrituração obrigatórios por legislação fiscal específica, bem como os documentos e demais papéis que serviram de base para escrituração comercial e fiscal.

Parágrafo único. O disposto no inciso I deste artigo não se aplica à pessoa jurídica que, no decorrer do ano-calendário, **mantiver livro Caixa, no qual deverá estar escriturado toda a movimentação financeira, inclusive bancária.**

[...]

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

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;** (Grifo nosso)

13. A base de cálculo do IRPJ no caso de arbitramento do lucro para a atividades de prestação de serviço e/ou locação de bens corresponde à aplicação do percentual de 32 % acrescido de 20%, ou seja, 38,4%. Já no caso da CSLL, para essas mesmas atividades mantém-se o percentual de 32%. Veja-se:

LEI Nº 9.249, DE 26 DE DEZEMBRO DE 1995.

Art. 15. **A base de cálculo do imposto**, em cada mês, será determinada mediante a aplicação do percentual de oito por cento sobre a **receita bruta auferida mensalmente**, observado o disposto nos arts. 30 a 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995.

§ 1º Nas seguintes atividades, o percentual de que trata este artigo será de:

[...]

¹⁶ Lei nº 8.981, de 1995. Art. 31. A receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia. (Art. 224 do RIR/99)

III - trinta e dois por cento, para as atividades de: (Vide Medida Provisória nº 232, de 2004)

- a) **prestação de serviços em geral**, exceto a de serviços hospitalares;
- b) intermediação de negócios;
- c) administração, **locação ou cessão de bens imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza**;

Art. 16. O lucro arbitrado das pessoas jurídicas será determinado mediante a aplicação, sobre a receita bruta, quando conhecida, dos percentuais fixados no art. 15, acrescidos de vinte por cento.

[...]

Art. 20. **A base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido**, devida pelas pessoas jurídicas que efetuarem o pagamento mensal a que se referem os arts. 27 e 29 a 34 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, e pelas pessoas jurídicas desobrigadas de escrituração contábil, corresponderá a doze por cento da receita bruta, na forma definida na legislação vigente, auferida em cada mês do ano-calendário, **exceto para as pessoas jurídicas que exerçam as atividades a que se refere o inciso III do § 1º do art. 15, cujo percentual corresponderá a trinta e dois por cento.** (Redação dada Lei nº 10.684, de 2003)

14. No caso em análise, o arbitramento restou corretamente justificado e fundamentado, uma vez que a recorrente não apresentou à autoridade fiscal os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, tampouco o Livro Caixa escriturado com a movimentação financeira, inclusive bancária. Segundo a recorrente *“o livro caixa não foi apresentado, pela inexistência do mesmo e o motivo da inexistência é a falta de informações da empresa para a Contabilidade”* (fls. 57).

15. A decisão de piso referendou o arbitramento do lucro nos seguintes termos:

Conforme registro feito no TVF, no item 002 do Termo de Início de Ação Fiscal, o contribuinte foi instado a apresentar os livros Diário, Razão ou o livro Caixa. Em resposta, informou que o livro Caixa não estava sendo apresentado porque não havia escriturado, em decorrência da falta de informações da empresa para a contabilidade.

Diante desses fatos, impossibilitada de verificar a regularidade fiscal do contribuinte tributado pelo lucro presumido, a fiscalização foi levada a utilizar-se do arbitramento do lucro, em estrita consonância com a legislação citada.

Nesse contexto, o uso das informações obtidas nas Decred atende o disposto no art. 532 do RIR/1999, que preceitua que o lucro arbitrado das pessoas jurídicas,

quando conhecida a receita bruta, será determinado mediante a aplicação dos percentuais fixados no art. 519 e seus parágrafos, acrescidos de 20%.

[...]

Portanto, o procedimento fiscal, no que tange ao uso de informações prestadas pelas administradoras de cartão de crédito, com a finalidade de apuração da receita bruta para determinação do lucro arbitrado, pautou-se nos estritos limites das normas legais aplicáveis à espécie.

16. No tocante ao percentual de presunção aplicado pela autoridade fiscal também não há reparos. Portanto, correta o acórdão recorrido que assim se manifestou:

Conforme se vê, o percentual para determinação do lucro presumido, seja no caso da prestação de serviços em geral ou locação de bens, é de 32%. O percentual de 16% somente era admitido no caso em que a receita bruta anual fosse de até R\$120.000,00.

Na situação dos autos, em que a receita bruta conhecida foi bem superior a R\$120.000,00 em cada um dos dois períodos fiscalizados, está correto o procedimento fiscal, ao considerar, para fins de determinação do lucro arbitrado, o percentual de 32%, acrescido de 20%, resultando 38,40%, no caso do IRPJ.

Por seu turno, em relação à Contribuição Social, tanto no lucro presumido quanto no lucro arbitrado, o coeficiente aplicável é de 32%, em relação às atividades de prestação de serviços em geral ou locação de bens, em consonância com a legislação supracitada, especificamente o art. 20 da Lei nº 9.249, de 1995, na redação dada pelo art. 22 da Lei nº 10.684, de 2003.

17. A autoridade fiscal, por sua vez, apurou a receita bruta, para fins de arbitramento, com base nas informações repassadas pelas administradoras de cartão de créditos, descontados os valores já oferecidos à tributação, com fundamento na legislação mencionada acima.

18. Não obstante os argumentos expendidos pela recorrente no sentido de que “*repassava os valores aos expositores retirando o valor que lhe era devido pela locação dos “stands”*”, não foram apresentados elementos probatórios hábeis e idôneos de tais repasses. Ademais, oportuno destacar que a própria recorrente afirmou que omitiu receitas nos anos-calendário 2006 e 2007, conforme destacado no Termo de Verificação Fiscal. Nesse sentido, com mais razão ainda elementos probatórios robustos deveriam ter sido apresentados em seu favor.

19. No tocante ao recolhimento de Darfs relativos aos tributos apurados de janeiro a março de 2006, verifica-se não ser cabível a dedução porquanto o lançamento refere-se ao período de maio/2006 em diante. Portanto, uma vez que não compuseram o lançamento não há falar-se em dedução.

20. Em relação à multa qualificada de 150%, a despeito das várias alterações do art. 44 da Lei 9.430, de 1996, na essência, sempre prevaleceu a redação no sentido de que tal percentual aplica-se nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, é dizer, nos casos de sonegação, fraude e conluio.

LEI Nº 4.502, DE 30 DE NOVEMBRO DE 1964.

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.

21. Como se vê, tanto na sonegação quanto na fraude há uma ação ou omissão dolosa por parte do contribuinte vinculada ao fato gerador da obrigação principal. Tal conduta visa impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária, no caso da sonegação, ou da ocorrência do próprio fato gerador, no caso da fraude. No conluio tem-se a prática tanto da fraude ou de sonegação mediante ajuste entre duas ou mais pessoas.

22. Importante observar, porém, que para a caracterização da sonegação, não basta uma simples conduta para impedir o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal. Faz-se necessária uma conduta qualificada por evidente intuito de fraude. Ademais, os fatos devem estar minuciosamente descritos no lançamento tributário (Termo de Verificação Fiscal) e acompanhado de robusto lastro probatório. Em resumo para a qualificação multa são necessários os seguintes requisitos:

- i) conduta qualificada por evidente intuito de fraude do sujeito passivo, tais como, documentos inidôneos, informações falsas, interposição de pessoas, declarações falsas, atos artificiosos, dentre outros;
- ii) conduta típica minuciosamente descrita no lançamento tributário (Termo de Verificação Fiscal);
- iii) conjunto probatório robusto da conduta praticada pelo sujeito passivo e demais envolvidos, se for o caso.

23. O CARF tem se posicionado na linha do racional exposto acima, inclusive com a edição de súmulas, no sentido de que para fins de qualificação da multa não basta a simples omissão de receita ou rendimentos, faz-se necessário a comprovação do evidente intuito de fraude na conduta do sujeito passivo. ´

24. A propósito, veja-se a inteligência das Súmulas CARF nº 14, 25 e 34:

Súmula CARF nº 14

A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.

Súmula CARF nº 25

A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64. (**Vinculante**, conforme Portaria MF nº 383, de 12/07/2010, DOU de 14/07/2010)

Súmula CARF nº 34

Nos lançamentos em que se apura omissão de receita ou rendimentos, decorrente de depósitos bancários de origem não comprovada, é cabível a qualificação da multa de ofício, quando constatada a movimentação de recursos em contas bancárias de interpostas pessoas. (**Vinculante**, conforme Portaria MF nº 383, de 12/07/2010, DOU de 14/07/2010)

25. No caso em análise, a qualificação da multa se deu em razão da reiteração da infração e da “expressiva quantia de receitas não oferecidas à tributação”, o que, no entendimento da autoridade fiscal, demonstra manifesta intenção dolosa passível de tipificação como sonegação ou fraude. Os fatos foram assim narrados no Termo de Verificação Fiscal:

A fiscalizada não declarou nem efetuou os recolhimentos/pagamentos dos tributos sobre as receitas mencionadas retro, cometendo a mesma infração nos dois anos-calendário sob fiscalização.

Assim, a infração descrita, sem dúvida, incorre nos art. 71 e 72 da Lei 4.502/64, que define: [...]

Isto posto, não há dúvida de que **a omissão de expressiva quantia de receitas não oferecidos à tributação, demonstra a manifesta intenção dolosa da fiscalizada, tipificando a infração tributária como sonegação fiscal e fraude**. E, por ter havido a **infração, cabível a imposição da penalidade da multa de 150%**, que está sendo aplicada sobre os valores apurados nos Autos de Infração do IRPJ, CSLL, COFINS e PIS.

26. Conforme elencado acima, não constou dos autos elementos probatórios que demonstrem que a conduta da recorrente tenha sido qualificada por evidente intuito de fraude. Na essência, o que consta dos autos trata-se de simples omissão de receita, inclusive com uma parcela reconhecida pela própria recorrente. Nestes termos não há como prevalecer a multa qualificada.

27. Por fim, tendo em vista tratar de omissão de receita, o valor apurado deve ser considerado como base de cálculo para lançamento do PIS e da Cofins.

Conclusão

28. Ante o exposto, voto no sentido de conhecer do recurso voluntário e, no mérito, dar-lhe provimento parcial apenas reduzir a multa qualificada de 150% para 75%.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Efigênio de Freitas Júnior