



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo n°** 19515.000314/2010-11  
**Recurso n°** De Ofício  
**Acórdão n°** 1402-000.869 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 31 de janeiro de 2012  
**Matéria** IRPJ e REFLEXOS  
**Recorrente** CONSTRUFERT EMPREITEIRA LTDA  
 (Atual denominação de CONSTRUFERT AMBIENTAL LTDA.)  
**Recorrida** 1ª TURMA DA DRJ EM SÃO PAULO I - SP

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

Ano-calendário: 2005

CONTABILIDADE. CIRCUNSTÂNCIA QUE NÃO CONFERE CREDIBILIDADE AOS REGISTROS CONTÁBEIS. CONTABILIDADE DESCLASSIFICADA. ARBITRADO O LUCRO. Não se pode conferir credibilidade à contabilidade quando materialmente se verifica que ela não reflete a realidade das operações comerciais e bancárias realizadas pela empresa.

O artigo 47 da Lei nº 8.981, de 1995, ao usar a expressão de que o lucro será arbitrado, nos casos que especifica, não confere faculdade à autoridade fiscal, mas sim comando impositivo quanto à forma de tributação. Assim verificado quem a contabilidade não registra a maior parte das transações realizadas pela empresa, impõe-se o arbitramento do lucro para fins de apuração do IRPJ e da CSLL.

DESPESAS E CUSTOS. FALTA DE COMPROVAÇÃO INTEGRAL. LUCRO REAL. IMPOSSIBILIDADE. LUCRO ARBITRADO CABIMENTO. Sendo incabível o lançamento que considera lucro real a totalidade das receitas auferidas. Deve-se reduzir a base de cálculo aos valores do lucro arbitrado.

LUCRO ARBITRADO. INCIDÊNCIA CUMULATIVA. CABIMENTO. Os contribuintes sujeitos à tributação com base no lucro arbitrado estão também sujeitos às normas da incidência cumulativa para apuração da contribuição devida ao PIS e à Cofins.

MULTA QUALIFICADA. Verificada o evidente intuito de fraude, mediante apresentação de DIPJ sem movimento, apesar de a empresa ter auferido receitas no ano todo, aplica-se a multa qualificada.

**Recurso de Ofício Provido em Parte.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em dar provimento parcial ao recurso de ofício nos seguintes termos: 1) Por maioria de votos, restabelecer a base de cálculo do IRPJ e da CSLL para o montante correspondente a 9,6% do total da receita, aplicando-se a sistemática de apuração de base de cálculo do lucro arbitrado, vencida a Conselheira Albertina Silva Santos de Lima, que entendia que o lançamento já deveria ter sido efetuado no regime do lucro arbitrado e negava provimento. 2) Pelo voto de qualidade, restabelecer a qualificação da multa de ofício, vencidos os Conselheiros Carlos Pelá (relator), Moisés Giacomelli Nunes da Silva e Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira que reduziam a multa de ofício para 75%. 3) Por unanimidade de votos, restabelecer as exigências de contribuição para o PIS, com a alíquota de 0,65% e da COFINS, com alíquota de 3%. Tudo nos termos do relatório e votos que passam a integrar o presente julgado.

*(assinado digitalmente)*

Albertina Silva dos Santos Lima - Presidente

*(assinado digitalmente)*

Carlos Pelá - Relator

*(assinado digitalmente)*

Antônio José Praga de Souza – Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antônio José Praga de Souza, Carlos Pelá, Frederico Augusto Gomes de Alencar, Moisés Giacomelli Nunes da Silva, Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira e Albertina Silva Santos de Lima.

## Relatório

Trata-se de auto de infração de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, multa proporcional qualificada (150%) e juros de mora, referentes aos fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 2005.

Conforme descrito nos Autos de Infração e no Termo de Verificação e Constatação de Irregularidades Fiscais (fls. 237/239), a contribuinte omitiu receitas, constatadas pela fiscalização por meio: **(i)** da análise do talonário de notas fiscais e dos livros contábeis apresentados, e **(ii)** da entrega de DIPJ, na qual optou pelo Lucro Real Trimestral, com todos os valores em branco.

A fiscalização também relata que a contribuinte, após a ciência do Termo de Início de Fiscalização, apresentou DIPJ, como se original fosse, optando pelo Lucro Presumido e que, apesar das diversas intimações, não comprovou nenhuma de suas despesas.

Irresignada com os lançamentos, a contribuinte apresentou impugnação (fls. 298/312), acompanhada dos documentos de fls. 313 e 314, na qual alega, em síntese, conforme relatório da DRJ/SP1, o seguinte:

*5.1. o valor lançado é quase o dobro das receitas auferidas pela impugnante, que possui apertada margem na atividade desenvolvida por serviços prestados ao Poder Público Municipal;*

*5.2. "em razão de manifesto equívoco da área contábil foi inicialmente transmitida declaração sem apontar qualquer lançamento, ou seja, completamente em branco para o ano-calendário 2005, fato que logo em seguida foi sanado com a transmissão da DIRPJ correta e de acordo com a realidade da empresa e de suas movimentações, receitas auferidas e forma de apuração";*

*5.3. a fiscalização jamais poderia utilizar a totalidade das receitas do ano-calendário de 2005 acrescida das receitas do mês de janeiro de 2006 como base de cálculo (lucro tributável) do IRPJ e da CSLL, mas deveria, no mínimo, ter utilizado o arbitramento para determinação do lucro tributável, conforme as regras dos artigos 519, 530, inciso I e II, 532 e 537 do RIR/1999, ainda mais porque considerou deficientes os lançamentos da recorrente e não tinha elementos para apurar o lucro real;*

*5.4. o erro na determinação da base de cálculo, que torna os valores indevidos, irrealis e exorbitantes, contamina o lançamento com vício insanável de legalidade e o torna nulo de pleno direito, de acordo com decisões transcritas do Conselho de Contribuintes;*

*5.5. a adequada e correta declaração de IRPJ transmitida e da qual constam os valores e a forma pela qual apurou os tributos (lucro presumido) não deveria ter sido desconsiderada pelo auditor fiscal, que lançou sem ter qualquer elemento que pudesse fundamentar a apuração baseada no lucro real;*

*5.6. "os valores totais das receitas auferidas no ano-calendário 2005 e as do mês de janeiro de 2006, que o Sr. AFRF entendeu incorretamente como receitas omitidas já foram objeto de declaração";*

*5.7. o lançamento indevidamente desconsiderou os valores dos tributos retidos pela prefeitura por ocasião do pagamento à recorrente, os valores relativos ao ano-calendário 2005 já pagos em virtude de parcelamento e os valores do mês de janeiro de 2006 já declarados pela recorrente no referido ano-calendário;*

*5.8. também houve erro nos lançamentos de PIS e COFINS, pois sendo a apuração pelo lucro presumido ou pelo lucro arbitrado, estas contribuições devem ser apuradas pelo regime da*

*não 7,6% e 1,65% como foram as utilizadas (inciso II do artigo 10 da Lei nº 10.833/2003);*

*5.9. é equivocada a aplicação da multa de 150%, pois a recorrente não omitiu receitas ou informações, não adotou medida que tenha dificultado ou embaraçado o trabalho da fiscalização, nem agiu com evidente intuito de fraude, mas sempre apresentou as pertinentes declarações exigidas pela legislação, "tanto que até mesmo apresentou declaração da qual constam suas receitas";*

*5.10. "não podemos equiparar, até com base no preceito isonômico, aqueles contribuintes que omitem receitas e sonegam informações quanto às suas bases e movimentações, daqueles que nada omitem e sonegam quanto às suas receitas e informações quanto à movimentação, como é o caso da recorrente que não omitiu ou sonegou informações quanto As suas movimentações, bases e receitas, tanto que a fiscalização utilizou-se das informações prestadas pela recorrente em suas declarações";*

*5.11. como a recorrente apresentou as declarações e até a própria fiscalização utilizou-se das declarações apresentadas pela recorrente, é aplicável o disposto no artigo 5º do Decreto-lei nº 2.124/1984, segundo o qual cabe apenas multa de mora de 20% para os tributos confessados, devendo ser afastada a aplicação da multa de ofício qualificada imposta pela fiscalização, conforme decisões do extinto Conselho de Contribuintes transcritas;*

*5.12. -nem cabe a alegação de que a multa aplicada de 150% deverá prevalecer pois supostamente a declaração ocorreu após o início do procedimento fiscal, pois não é esse o percentual para a aplicação de multa de ofício ou penalidade isolada, devendo ser reduzida"; e*

*5.13. "ao menos em relação ao PIS c COFINS sequer caberia a aplicação de multa de ofício, uma vez que inequivocadamente a declaração da recorrente foi anterior à inclusão do PIS e COFINS no procedimento fiscal que ocorreu apenas em MPF datado de 03/12/2008".*

Após isso, em 29/04/2010, a contribuinte apresentou o requerimento de fl. 315 pelo qual solicita a juntada de documentos comprobatórios do parcelamento da CSLL relativa ao ano-calendário 2005 (fls. 316 a 328).

Diante do exposto, a 1ª Turma da DRJ/SPO1 entendeu por bem julgar procedente a impugnação apresentada pela contribuinte, cancelando a totalidade do crédito tributário exigido, razão pela qual, a autoridade de primeira instância (Presidente da 1ª Turma da DRJ/SPO1) recorre de ofício a este Conselho.

É o Relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro Carlos Pelá, Relator

Da atenta leitura dos fatos, percebe-se que a fiscalização agiu corretamente ao não aceitar a declaração retificadora do contribuinte ou a troca do regime de tributação.

Isso porque, em que pesem os argumentos do contribuinte sobre o lapso ou equívoco na transmissão da DIPJ em branco, a suposta nova DIPJ somente foi transmitida em 25/08/2008, mais de um ano e meio depois da DIPJ original, quando já havia iniciado o procedimento de fiscalização, em 18/08/2008.

Destarte, verificou-se que a contribuinte não efetuou nenhum pagamento como contribuinte (não como responsável) de IRPJ, CSLL, PIS ou COFINS anteriormente ao início da ação fiscal (fl. 333).

E, como se não bastasse, nas Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTFs), relativas aos semestres de 2005, a contribuinte reafirmou a opção pelo lucro real trimestral e a inexistência de débitos a declarar, tornando, portanto, impossível aceitar a alegação de mero equívoco.

Após isso, em 21/09/2009 (fls. 204/205) e 21/10/2009 (fls. 211/212), a autoridade fiscal intimou a contribuinte a comprovar parte de suas despesas, sendo que em nenhuma das duas ocasiões foi apresentado qualquer documento comprobatório das despesas, limitando-se a contribuinte a declarar, sem justificar o motivo, que os documentos solicitados não haviam sido encontrados (fls. 207 e 213).

Diante da falta de atendimento, a fiscalização passou a intimar a fiscalizada a apresentar todas as Notas Fiscais referentes às despesas consideradas na apuração do lucro real do ano-calendário 2005 (em 04/11/2009, Termo de Intimação Fiscal nº 0028, fl. 223/226 - em 18/12/2009, Termo de Intimação Fiscal nº 0029, fls. 227/228 - em 07/01/2010, Termo de Intimação Fiscal nº 0030, fls. 229/232), bem assim como intimou a contribuinte a apresentar documentos relativos às despesas com depreciação de veículos (em 01/02/2010, Termo de Intimação Fiscal nº 0029, fls. 233/236).

Uma vez que nenhuma das intimações foi atendida, a fiscalização glosou todas as despesas contabilizadas pela contribuinte e tributou o total das receitas como se fosse o lucro real da fiscalizada (2º parágrafo de fl. 239).

Nesse passo, como bem afirmado pela decisão recorrida, andou mal a fiscalização, já que a consequência para o contribuinte que não apresenta a documentação contábil-fiscal é ter seu lucro arbitrado, nos termos do inciso III do artigo 530 do RIR/1999.

A falta de previsão para a glosa de todas as despesas e custos da contribuinte e a tributação da integralidade da receita como se fosse lucro real, é corroborada pela jurisprudência do antigo Conselho de Contribuintes e do próprio CARF, conforme exposto no **acórdão recorrido**.

Todavia, como assente na jurisprudência deste Colegiado, a tributação de todas as receitas, como se o contribuinte estivesse no lucro real, não conduz imediatamente à nulidade do auto de infração, senão à necessidade de redução da base de cálculo apurada para o percentual devido no regime de apuração pelo lucro arbitrado. Vale dizer, se não há dúvidas a respeito das receitas e não há meios para recompor o lucro real, deve-se reduzir a base de cálculo até o montante devido de acordo com o lucro arbitrado.

Disso decorre que, o PIS e a COFINS também deveriam ter sido lançados com base no lucro arbitrado, com base no regime cumulativo, sob as alíquotas respectivas de 3% e 0,65% e não 7,6% e 1,65% (regime não cumulativo) como foram as utilizadas.

Com relação à multa de lançamento de ofício, entendo incabível a sua qualificação, uma vez que, pelo exame dos autos, não se pode identificar quaisquer das condutas eleitas como seu pressuposto (dolo, fraude, simulação), dado que a constatação da omissão se deu na própria escrituração do contribuinte, inclusive os livros contábeis apresentados, relativos a um só exercício. Ademais, tendo sido anulado o lançamento pela DRJ, o argumento do descabimento da qualificadora não foi devidamente enfrentado na decisão de primeira instância.

Posto isso, voto por dar parcial provimento ao recurso de ofício para reduzir o montante do crédito tributário aos percentuais do lucro arbitrado e reduzir as alíquotas de PIS e COFINS para os percentuais aplicáveis ao lançamento pelo lucro arbitrado, afastando-se a qualificação da multa por ausência dos pressupostos necessários à sua incidência.

*(assinado digitalmente)*  
Carlos Pelá

## Voto Vencedor

Conselheiro Antonio Jose Praga de Souza, Redator Designado.

O recurso de ofício preenche as condições de dedutibilidade, dele conheço

Nos debates para julgamento do recurso voluntário interposto neste processo divergi do ilustre relator, conselheiro Carlos Pelá, apenas quanto a aplicação da multa qualificada de 150%.

A meu ver, **no presente caso estão reunidos os pressupostos para aplicação da penalidade mais gravosa**, conforme minuciosamente descrito pela Fiscalização no TERMO DE VERIFICAÇÃO E CONSTATAÇÃO DE IRREGULARIDADES FISCAIS, às fls. 237 e seguintes, estando patente nos autos que:

- O contribuinte entregou a DIPJ ano calendário 2005, optando pelo lucro real, porem, com todos os valores em branco;

- somente após o inicio da auditoria fiscal que o contribuinte buscou regularizar-se mediante declaração retificadora, onde informou a receita, mas tentou alterar a tributação pelo lucro presumido;

- O total das receitas no ano de 2005, apurado pela Fiscalização conforme notas fiscais emitidas pelo contribuinte (fls. 144 a 203) foi de R\$ 9.262.869,82.

Consoante o enquadramento legal utilizado pela fiscal autuante, a multa qualificada no percentual de 150% tem fulcro no do art. 44, inciso II, da Lei n.º 9.430/96, que, com a redação vigente à época da autuação, assim dispõe:

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

*I – se 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 cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.*

*...” (grifei).*

Observo que para os casos de mera falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração ou de declaração inexata será aplicada a multa de 75%, a menos que o fisco detecte e aponte as condutas dolosas definidas como sonegação, fraude ou conluio, consoante a Lei n.º 4.502, de 1964, arts. 71 a 73:

*“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 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.” (Grifei).*

Por sua vez, na Lei n.º 8.137, de 27 de dezembro de 1990, no âmbito do Direito Penal e, portanto, com reflexos no presente caso (aplicação de penalidade qualificada com conhecimento do Ministério Público para fins penais), a sonegação vem definida, de forma genérica, como qualquer conduta dolosa que ofenda a ordem tributária:

*“Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária **suprimir ou reduzir** tributo, ou contribuição social e qualquer acessório mediante as seguintes condutas:*

*I – omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;*

*II – fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;*

*(...)*

*Art. 2º Constitui crime da mesma natureza:*

*I – **fazer declaração falsa** ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, **total ou parcialmente**, de pagamento de tributo;*

*...” (Grifei).*

O inciso I do art. 1º, bem como o inciso I do artigo 2º, supra transcritos assemelham-se ao tipo penal previsto no artigo 299 do Código Penal, o qual descreve a conduta da falsidade ideológica, que também se materializa neste crime na sua forma omissiva – omitir informação – uma vez que a omissão da verdade pode interferir significativamente no resultado tributário.

A importância das declarações entregues ao Fisco funda-se nas próprias bases do Direito Tributário. O Código Tributário Nacional estabelece a primazia e importância das informações prestadas tanto pelos contribuintes como por terceiros, elementos estes decisivos no lançamento do crédito tributário. Lembro que a apresentação de declarações, sendo uma obrigação acessória, “*decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.*” (CTN, art. 113, § 2º).

O Código Tributário Nacional estabelece que 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’ (art. 147 CTN). Aliomar Baleeiro observa que ‘até prova em contrário (e também são provas os indícios e as presunções veementes), o Fisco aceita a palavra do sujeito passivo, em sua declaração, ressalvado o controle posterior, inclusive nos casos do art. 149 do CTN. E prossegue, ‘*mas, em relação ao valor ou preço dos bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, o sujeito passivo pode ser omissivo, reticente ou mendaz. Do mesmo modo, ao prestar informações, o terceiro, por displicência, comodismo ou conluio, desejo de não desgostar o contribuinte etc., às vezes deserta da verdade e da exatidão ...*’

**Daí que, ao produzir uma declaração falsa destinada ao Fisco, sendo ela capaz de reduzir ou suprimir tributo, configura-se o delito, que é consumado com a entrega da declaração.**

Pelo exposto, com a supressão ou redução de tributo obtida através da falsidade ou omissão de prestação de informações na declaração de rendimentos e/ou bens e, concomitantemente, identificada a vontade do agente em fraudar o fisco, por afastada a possibilidade do cometimento de erro natural, independentemente de haver um outro documento falso, configura-se o dolo, a fraude, o crime contra a ordem tributária, o que dá ensejo ao lançamento de ofício com a aplicação da penalidade qualificada.

Não resta dúvida de que a falsidade material deixa exposto o evidente intuito de fraude, porém, o dolo - elemento subjetivo do tipo qualificado tributário ou do tipo penal - também está presente quando a consciência e a vontade do agente para a prática da conduta (positiva ou omissiva) exsurtem de atos que tenham por finalidade impedir ou retardar o conhecimento, por parte da autoridade fazendária, da ocorrência do fato gerador e de suas circunstâncias materiais, necessárias a sua mensuração.

Neste caso concreto, a autoridade lançadora apontou fatos, sem que haja qualquer prova em contrário, que afastam a possibilidade de simples erro e levam à qualificação da penalidade em virtude da prática dolosa.

Diante de tais circunstâncias, não se concebe que outra tenha sido a intenção do sujeito passivo que não a de ocultar do fisco a ocorrência dos fatos geradores da obrigação tributária principal, de modo a evitar seu pagamento, o que evidencia o intuito de fraude e obriga à qualificação da penalidade. Nesse sentido já se manifestou este Conselho, a exemplo dos seguintes acordãos:

*“MULTA DE OFÍCIO - MAJORAÇÃO DO PERCENTUAL - SITUAÇÃO QUALIFICATIVA - FRAUDE - O sujeito passivo, ao declarar e recolher valores menores que aqueles devidos, agiu de modo a impedir ou retardar o conhecimento por parte da autoridade fiscal do fato gerador da obrigação tributária principal, restando configurado que a autuada incorreu na conduta descrita como sonegação fiscal, cuja definição decorre do art. 71, I, da Lei nº 4.502/64. A omissão de expressiva e vultosa quantia de rendimentos não oferecidos à tributação demonstra a manifesta intenção dolosa do agente, tipificando a infração tributária como sonegação fiscal. E, em havendo infração, cabível a imposição de caráter punitivo, pelo que pertinente a infligência da penalidade inscrita no art. 44, II, da Lei nº 9.430/96. Recurso ao qual se nega provimento.” (Ac. 203-09129, sessão de 13/08/2003. No mesmo sentido: Ac. 202-14693, Ac. 202-14692 etc).*

*“REDUÇÕES SISTEMÁTICA E REITERADA DOS MONTANTES TRIBUTÁVEIS - USO DE REDUTOR NO ENTE ACESSÓRIO - EXIGÊNCIA PERTINENTE - Restando provada a manifesta intenção de se ocultar a ocorrência do fato gerador dos tributos com o objetivo de se obter vantagens indevidas em matéria tributária, mormente quando se mantém dualidade de informações - de forma sistemática e reiterada -, ao longo de vários períodos ao sabor da clandestinidade, impõe-se a multa majorada consentânea com a tipicidade que se apresenta viciada. Recurso negado.” (Ac. 107-06937 de 28/01/2003. Publicado no DOU em: 24.04.2003).*

*“MULTA QUALIFICADA – CONDOTA CONTINUADA – A escrituração e a declaração sistemática de receita menor que a real, provada nos autos, demonstra a intenção, de impedir ou retardar, parcialmente o conhecimento da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal por parte da autoridade fazendária e enquadra-se perfeitamente na norma hipotética contida do artigo 71 da Lei*

4.502/64, justificando a aplicação da multa qualificada”. ACÓRDÃO CSRF/01-05.810 em 14 de abril de 2008).

A colaboração com as investigações no curso da ação fiscal não implica a inexistência de dolo por parte da contribuinte, tampouco afasta prática dolosa anterior. *In casu*, pelo contrário, pois a escrituração da fiscalizada comprova o dolo e a fraude cometidos quando do lançamento por homologação do tributo, isto é, quando a contribuinte, tendo o dever legal de prestar informações acerca dos fatos geradores ocorridos e antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, omitiu fatos e sonegou imposto e contribuições relativos a 100% das receitas escrituradas.

A autuada podia até o início da ação fiscal retificar suas declarações e pagar os tributos devidos, entretanto, assim não procedeu. Houvesse a administração tributária confiado passivamente nas informações prestadas pela contribuinte à época da ocorrência dos fatos geradores, indiscutivelmente tal inércia resultaria em perda irremediável do crédito tributário exsurgido em decorrência do procedimento de ofício.

A título de ilustração, cito manifestação do TRF da 4ª Região consentânea com o entendimento ora exposto:

*‘PENAL. ART. 1º, I, DA LEI Nº 8.137/90. PRESTAÇÃO DE DECLARAÇÕES FALSAS DE IMPOSTO DE RENDA. SUPRESSÃO DE TRIBUTOS. MATERIALIDADE E AUTORIA. DOLO.*

...

3. *O dolo é genérico e inerente ao tipo penal do art. 1º, inciso I da Lei 8.137/90, que não prevê a modalidade culposa.*

4. *“A consumação do crime tipificado no art. 1º, caput, ocorre com a realização do resultado, consistente na redução ou supressão do tributo ou da contribuição social (evasão proporcionada pela prática da conduta fraudulenta anterior). (Andreas Eisele, em “Crimes Contra a Ordem Tributária”, 2ª edição, editora Dialética, fl. 146).*

5. *Apelação improvida.’ (Apelação Criminal nº 2001.71.08.005548–2/RS, DJU de 29/10/2003)*

Do voto condutor do referido acórdão extraio o seguinte fragmento, por esclarecedor:

“(…)

32. *No presente caso, justamente o fato de a contribuinte ter emitido Notas Fiscais de fevereiro de 2001 a novembro de 2005 (fls. 422 a 705) e ter sido beneficiária de depósitos bancários (extratos às fls. 165 a 199, 202 a 263, 271 e 277 a 313) cuja origem não foi comprovada (intimação às fls. 314 a 351), ao mesmo tempo em que apresentou Declaração de Inatividade relativa ao ano-calendário 2001 (fls. 359 e 360) e Declarações Simplificadas zeradas relativas aos anos-calendário 2002, 2003, 2004 e 2005 (fls. 361 a 399 e 402 a 420) demonstram o dolo (intenção) de praticar as condutas descritas nos artigos 71 e 72 da Lei nº 4.502/1964, pelo menos em relação aos tributos federais que são os aqui discutidos, motivo para aplicação da multa qualificada de 150%, conforme atual § 1º (antigo inciso II) do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996.*

33. Assim, no presente caso, está caracterizado o evidente intuito de fraude do sujeito passivo nos termos da Súmula 14 do Primeiro Conselho de Contribuintes, tendo a multa de ofício qualificada sido correta e legalmente aplicada, descabendo as afirmações da autuada em sentido diverso.

(...)"

Portanto, deve ser mantido o lançamento com a aplicação da multa qualificada sobre os débitos autuados.

### **Da Redução das Bases de Cálculo Mediante Arbitramento dos Lucros**

Outrossim, registro que na situação versada nos autos o correto é mesmo a apuração das bases de cálculo do IRPJ e CSLL pela sistemática do Lucro Arbitrado, que a meu ver pode ser feito no julgamento administrativo, haja vista que:

i) O Arbitramento é medida extrema e irreversível. No lançamento de ofício, se presentes as condições, o arbitramento é impositivo e não facultativo. Não há meio termo. Logo, não só pode como deve ser suscitado de ofício pelos julgadores na revisão do crédito tributário.

ii) Tal qual o lançamento de tributos de ofício, o Arbitramento não é penalidade. É a modalidade alternativa, legal é viável, para apuração dos tributos devidos em face da ocorrência do fato gerador.

iii) O Arbitramento de lucros não deve ser tratado como uma modalidade de tributação, mas sim de determinação da base de cálculo. Exatamente pela impossibilidade do lucro real ou do lucro presumido (cuja natureza não estamos tratando aqui).

iv) O arbitramento do lucro não alcança o núcleo da obrigação tributária, que nasceu com a ocorrência do fato gerador, não implica ou modifica as infrações eventualmente apuradas, não é medida punitiva, muito menos pode agravar a exigência tributária.

Considerando essas e outras premissas o Colegiado da 2a. Turma da 4a. Câmara da 1a. Seção do CARF firmou entendimento de que ajustar as bases de cálculo do lançamento de ofício aos critérios do lucro arbitrado, tem amparo na legislação tributária, não implica em mudança de critério jurídico, evitando inclusive que a incidência tributária do IRPJ e CSLL atinja as receitas quando deve se dar sobre o resultado. Em recentes julgamento deste colegiado essa tese tem prevalecido, a exemplo do Acórdão 1402-00.728 de 29/09/2011, assim ementado:

*“CONTABILIDADE QUE NÃO REGISTRA A MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA. CIRCUNSTÂNCIA QUE NÃO CONFERE CREDIBILIDADE AOS REGISTROS CONTÁBEIS. CONTABILIDADE DESCLASSIFICADA. ARBITRADO O LUCRO. Não se pode conferir credibilidade à contabilidade quando materialmente se verifica que ela não reflete a realidade das operações comerciais e bancárias realizadas pela empresa.*

*O artigo 47 da Lei nº 8.981, de 1995, ao usar a expressão de que o lucro será arbitrado, nos casos que especifica, não confere faculdade à autoridade fiscal, mas sim, comando impositivo quanto à forma de tributação. Assim verificado quem a*

*contabilidade não registra a maior parte das transações realizadas pela empresa, impõe-se o arbitramento do lucro para fins de apuração do IRPJ e da CSLL”*

No voto condutor, da lavra do ilustre conselheiro Moises Giacomelli, destaco os seguintes fundamentos.

“Os demonstrativos acima, apurados pela fiscalização a partir de verificações, demonstram que a contabilidade da empresa não merece credibilidade, pois os valores das transações omitidas superam ao montante dos operações registradas. Não se pode conferir credibilidade à contabilidade, só porque ela preenche os requisitos formais, quando materialmente se verifica que ela não reflete a realidade da empresa.

O artigo 47, II da Lei nº 8.981, de 1997, determina que o lucro da pessoa jurídica **será** arbitrado quando:

*II - a escrituração a que estiver obrigado o contribuinte revelar evidentes indícios de fraude ou contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para:*

*a) identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária; ou*

Entende-se por contabilidade na forma da lei aquela que registra integralmente e não parte reduzida das operações comerciais e transações bancárias.

No caso dos autos, a apuração feita pela autoridade fiscal demonstrou que a recorrente teve omissões em montante maior ao das receitas registradas. Tal fato demonstra, de forma inquestionável, que a contabilidade apresentada pela recorrente não atendia aos requisitos especificados nos incisos I e II, do artigo 47 da Lei nº 8.981, de 1997 e artigos 529 e 530, do Regulamento do Imposto de Renda, que nestas situações determinam que o lucro deve ser arbitrado.

O arbitramento do lucro não é faculdade concedida pela lei, mas sim imposição. O artigo 47 da Lei nº 8.981, de 1995, não usa a expressão poderá, mas sim será arbitrado. Constatado fraude que não identifica as efetivas operações da empresa, a autoridade fiscal, mesmo para as pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, deve arbitrar o lucro.

O artigo 24<sup>1</sup> da Lei nº 9.249, de 1996, deve ser aplicado em conjunto com o artigo 47<sup>2</sup> da Lei nº 8.981, de 1995. Nos casos em que a contabilidade da empresa

<sup>1</sup> 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.

§ 1º. No caso de pessoa jurídica com atividades diversificadas tributadas com base no lucro presumido ou arbitrado, não sendo possível a identificação da atividade a que se refere a receita omitida, esta será adicionada àquela a que corresponder o percentual mais elevado.

§ 2º. O valor da receita omitida será considerado na determinação da base de cálculo para o lançamento da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, da Contribuição para o PIS/Pasep e das contribuições previdenciárias incidentes sobre a receita. (Redação dada ao parágrafo pela Lei nº 11.941, de 27.05.2009, DOU 28.05.2009, conversão da Medida Provisória nº 449, de 03.12.2008, DOU 04.12.2008).

<sup>2</sup> 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;

apresentar deficiência ao ponto de registrar menos da metade das operações, deverá a autoridade fiscal proceder o arbitramento do lucro. Não é regular a contabilidade que deixa de registrar a maior parte das transações realizadas pelo contribuinte. O artigo 47 da Lei nº 8.981, de 1995, ao usar o comando de que o lucro será arbitrado nos casos que especifica, não confere faculdade à autoridade fiscal, mas sim comando impositivo quanto à forma de tributação.

Portanto, entendo que não merece reparos o voto Relator quanto ao ajuste das bases de cálculo do IRPJ e CSLL à sistemática do lucro arbitrado, bem como do PIS e Cofins ao regime de tributação cumulativo, porem, mantendo a multa qualificada.

### Conclusão

Diante do exposto, voto no sentido de restabelecer a base de cálculo do IRPJ e da CSLL para o montante correspondente a 9,6% do total da receita, aplicando-se a sistemática de apuração de base de cálculo do lucro arbitrado; restabelecer a qualificação da multa de ofício; restabelecer as exigências de contribuição para o PIS, com a alíquota de 0,65% e da COFINS, com alíquota de 3%.

É este o voto condutor do presente acórdão.

*(assinado digitalmente)*

Antônio José Praga de Souza

---

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