



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

Processo n° 10283.720238/2016-55
Recurso n° De Ofício
Acórdão n° 1302-002.559 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 21 de fevereiro de 2018
Matéria IRPJ e CSLL
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado SODECAM -SOCIEDADE DE DESENVOLVIMENTO CULTURAL DO AMAZONAS

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2013

Ementa:

NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

O atendimento aos preceitos estabelecidos no art. 142 do CTN, a presença dos requisitos do art. 10 do Decreto n° 70.235/1972 e a observância do contraditório e do amplo direito de defesa do contribuinte afastam a hipótese de nulidade do lançamento.

IRREGULARIDADES NO TERMO DE DISTRIBUIÇÃO DE PROCEDIMENTO FISCAL-TDPF. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

O TDPF constitui-se em mero instrumento interno de planejamento e controle das atividades e procedimentos fiscais, não implicando nulidade de tais procedimentos eventuais falhas na sua emissão ou trâmite.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2013

LUCRO ARBITRADO

O arbitramento, apesar de uma medida extrema, não constitui punição pela inexistência de elementos necessários à apuração do lucro real, mas sim o único instrumento de que dispõe o Fisco para apurar o montante do tributo.

Tratando-se de medida extrema, o arbitramento do lucro só deve ser utilizado como último recurso, sendo imprescindível que o sujeito passivo tenha sido previamente intimado, de forma clara e objetiva, em prazo razoável para seu atendimento, a providenciar o saneamento das falhas e inconsistências que justificam a desclassificação da sua escrita.

AJUSTE DO REGIME TRIBUTÁRIO DE TRANSIÇÃO - RTT.
ESCRITURAÇÃO DO FCONT.

A empresa sujeita ao RTT deve utilizar o FCONT para realizar os ajustes a serem levados ao LALUR, não podendo ser substituído por qualquer outro controle ou memória de cálculo.

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO. DECORRÊNCIA.

Aplica-se aos lançamentos decorrentes, no que couber, o que foi decidido quanto ao principal, na medida em que não há fatos novos a ensejarem conclusões diversas.

Visto, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício, nos termos do relatório e voto do relator.

(assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Presidente.

(assinado digitalmente)

Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Carlos Cesar Candal Moreira Filho, Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa (Relator), Paulo Henrique Silva Figueiredo, Rogério Aparecido Gil, Lizandro Rodrigues de Sousa (Suplente convocado), Gustavo Guimarães da Fonseca, Flavio Machado Vilhena Dias, e Luiz Tadeu Matosinho Machado (Presidente).

Relatório

Por bem relatar os fatos e argumentos que compõem o objeto deste processo, adoto o relatório da DRJ/RJO, complementando-o ao final. Vejamos:

I - DA AUTUAÇÃO

Contra a interessada acima qualificada, foi lavrado auto de infração relativo ao Imposto de Renda de Pessoa Jurídica —IRPJ e, por decorrência, auto de infração relativo à Contribuição Social, por meio dos quais foram exigidos os créditos tributários a seguir discriminados, acrescidos de multa de 75%, na forma do art. 44, I, da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pelo art.14 da Lei nº 11.488/2007 e de juros de mora.

TRIBUTO ou CONTRIBUIÇÃO	AUTO de fls.	VALOR DO TRIBUTOU OU CONTRIBUIÇÃO EXIGIDO	VALOR TOTAL EXIGIDO
Imp. de Renda Pessoa Jurídica	110/123	23.532.436,16	47.422.620,03
Contribuição Social	124/136	7.040.762,44	14.189.453,92
VALOR TOTAL DO CRÉDITO			61.612.073,95

A descrição dos fatos contida no auto de infração relativo ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica (fis.111/112), é a seguinte:

RECEITAS DA ATIVIDADE

INFRAÇÃO: RECEITA BRUTA NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS EM GERAL

Arbitramento do lucro que se procede tendo em vista a pessoa jurídica ter deixado de escriturar o FCONT -Controle Fiscal Contábil de Transição, inobstante ter informado na linha 02 - Ajuste do Regime Tributário de Transição - RTT; da ficha 09A - Demonstração do Lucro Real - da DIPJ/2014, Ano-calendário de 2013, o valor de R\$ 4.952.283,47, relativo a suposto ajuste a ser efetuado em sua escrita comercial.

Vale ressaltar que o FCONT, nos termos da IN RFB nº 949/2009, é um dos registros auxiliares previstos no inciso II, do § 2º, do art. 8º, do Decreto-Lei nº 1.598/1977, destinado obrigatória e exclusivamente às pessoas jurídicas sujeitas cumulativamente ao lucro real e ao RTT, como no caso da empresa sob exame.

Ainda de acordo com o ato administrativo retro citado, o FCONT é uma escrituração, das contas patrimoniais e de resultado, em partidas dobradas, que considera os métodos e critérios contábeis aplicados pela legislação tributária vigente em 31 de dezembro de 2007. A sua utilização é necessária para os ajustes a ser procedido no LALUR, não podendo ser substituído por qualquer outro controle ou memória de cálculo.

O contribuinte, malgrado ter apresentado o FCONT, transmitido eletronicamente em 30/06/2014, deixou de escriturá-lo. Tal conduta acarretou a não evidência das supostas contas que deveriam ter sido expurgadas e das que deveriam ter sido inseridas no demonstrativo eletrônico, tornando-o deste modo imprestável para a comprovação do ajuste informado na DIPJ/2013.

De acordo com a legislação tributária vigente, a falta da escrituração do FCONT, ora constatada, implica, consoante o inciso VIII, do art. 47, da Lei nº 8.981/1995, inserindo pelo art.40, da Lei nº 11.941/2009, no arbitramento do lucro da pessoa jurídica, que ora se materializa na presente peça lançante.

Deve-se registrar que os valores adotados como bases para o arbitramento do lucro, foram os das receitas mensais brutas expressas na SPED CONTÁBIL da pessoa jurídica, especificamente nas contas Receita Bruta de Graduação - cód: 31101, Receita Bruta Pós-Graduação - cód: 31201, Receita Bruta da Escola Técnica - cód: 31501 e Outras Receitas Operacionais Brutas - cód: 31901, espelhados na planilha anexa "Demonstrativo das Receitas Brutas Tributáveis".

Assinale-se ainda que no levantamento foram considerados os valores líquidos das receitas brutas, ou seja, o total dos créditos mensais registrados menos os valores mensais debitados em cada rubrica da receita bruta.

Acosta-se também a esta peça lançante, cópias do FCONT- BALANCETE, onde comprova-se não ter a pessoa jurídica escriturado os ajustes (expurgos e inserções), que deveriam constar no demonstrativo eletrônico, de registro e apresentação obrigatórios.

<i>Fato Gerador</i>	<i>Valor Apurado (R\$)</i>	<i>Multa (%)</i>
31/01/2013	7.008.645,17	75,00
28/02/2013	26.489.610,70	75,00
31/03/2013	29.074.078,22	75,00
30/04/2013	21.142.251,86	75,00
31/05/2013	20.372.622,53	75,00
30/06/2013	20.098.967,19	75,00
31/07/2013	9.925.560,39	75,00
31/08/2013	31.288.036,00	75,00
30/09/2013	22.733.034,98	75,00
31/10/2013	20.364.154,23	75,00
30/11/2013	20.284.706,47	75,00
31/12/2013	20.802.524,70	75,00

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2013 e 31/12/2013:

art. 3º da Lei nº 9.249/95.

Arts. 532 do RIR/99

Fazem parte do presente auto de infração todos os termos, demonstrativos, anexos e documentos nele mencionados.

Devidamente cientificada em 14/01/2016 (fl.137/138), a interessada apresenta, em 15/02/2016, sua impugnação (fls.144/179), instruída com os documentos relacionados na fl.179.

Na sua defesa, a interessada invoca diversos acórdãos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, antigo Conselho de Contribuintes, e alega, em síntese, o que segue:

Das Nulidades e Vícios do Lançamento

a) o Decreto nº 8.303/2014, que alterou o Decreto 3.724/2001, atribuiu nova nomenclatura aos procedimentos fiscais até então conhecidos como "Mandado de Procedimento Fiscal", agora chamados "Termos de Distribuição de Procedimento Fiscal", além de desvincular a conferência de

validade dos Procedimentos Fiscais da necessidade de autorização superior, cabendo apenas aos Auditores-Fiscais essa função;

b) nos termos do art. 11 da Portaria RFB nº 1.687/2014, que estabelece normas para a execução de procedimentos fiscais, os procedimentos deverão ser executados em 120 (cento e vinte) dias, no caso de procedimento de fiscalização, o que não ocorreu no presente caso;

c) a desconsideração de documentos para fins de arbitramento só pode ocorrer se "a escrituração a que estiver obrigado o contribuinte revelar evidentes indícios de fraudes ou contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária, ou determinar o lucro real";

d) nota-se que o arbitramento só pode ser realizado pela Autoridade Fiscal no caso de serem imprestáveis todos os documentos fiscais fornecidos pelo contribuinte;

e) como todos os anexos a esta Impugnação comprovam, não há qualquer elemento imprestável na contabilidade declarada pela empresa ou nos documentos fornecidos, o que é admitido pelo autuante ao afirmar que o arbitramento se justificou tão somente pela não-escrituração do FCONT;

f) se as irregularidades ou falhas na prestação de informações pelo contribuinte são passíveis de individualização e quantificação, inexistem motivos legais e lógicos para que a escrituração do contribuinte seja tachada de "imprestável", como assim o fez o Auditor Fiscal na medida em que interpretou a simples não apresentação de informações do FCONT;

g) no posicionamento dos Tribunais Superiores - notadamente o STJ verifica-se que a interpretação não é alterada: o arbitramento continua sendo considerado como uma medida extrema a ser usada como último recurso pela Autoridade Fiscal;

h) a inobservância dos critérios legais para aplicação do regime de arbitramento, a forma do cálculo de arbitramento e as violações dos critérios contábeis e jurídicos adotados pela própria Receita Federal e, ainda, o desvirtuamento das obrigações acessórias, constituem descumprimento do princípio da legalidade; e

i) como consequência da ilegalidade, é possível entender que o Auto de Infração está viciado por nulidade, em face da falta de motivação e de defeito na composição ou determinação da base de cálculo ou da alíquota aplicáveis, ex vi dos arts. 142, 143 e 144 do CTN.

Do Mérito

a) forneceu às Autoridades Fiscais (comprovantes- doc.09) a devida escrituração do LALAU (doc.10), bem como dispõe do FCONT- apesar de não preenchido com os ajustes do RTT – e da comprovação do SPED (Recebido – doc.11), evidenciando-se assim total cumprimento às obrigações acessórias dispostas na legislação fiscal brasileira:

b) em particular análise do FCONT, observa-se que a empresa procedeu corretamente com o envio da escrita comercial nesta mesma obrigação

acessória, deixando somente de escriturar os efeitos fiscais do RTT no FCONT;

c) de todo modo, os ajustes de RTT foram apurados pela empresa e informados na DIPJ ano-calendário 2013, no valor total de R\$ 4.952.283,47, nas fichas 04D, 05D e 07A, conforme demonstrado à fl.160;

d) o devido cumprimento das obrigações acessórias comprovam que as receitas auferidas pela empresa estão demonstradas na ECD e na DIPJ, revelando-se inequivocamente a inexistência de qualquer intenção de omissão de receita por parte da empresa, conforme demonstrado à fl.161 e detalhado na folha seguinte;

e) portanto, inexistente qualquer argumentação que sustente o descumprimento, de sua parte, em relação às obrigações acessórias, de maneira a justificar o Auto de Infração nos termos em que foi lavrado, restando incontestada a necessidade da revisão do lançamento tributário.

Da Desconsideração da Adesão ao PROUNI pela Impugnante

a) conforme devidamente comprovado pelos documentos anexos (Termo Aditivo do PROUNI 2013 — doc. 12), aderiu ao PROUNI, programa inaugurado pela Lei nº 11.096/2005, e que tem por objetivo a concessão de bolsas de estudo integrais e bolsas de estudo parciais para estudantes de cursos de graduação e sequenciais de formação específica, em instituições privadas de ensino superior, com ou sem fins lucrativos; essa adesão foi desconsiderada na autuação;

b) a mencionada adesão, nos termos da Lei nº 11.096/2005, dá-se por intermédio de sua mantenedora, e a isenção dos impostos e contribuições dispostos na norma se aplica pelo prazo de vigência do Termo de Adesão, devendo a mantenedora comprovar, ao final de cada ano-calendário, a quitação de tributos e contribuições federais administrados pela Receita Federal do Brasil, sob pena de desvinculação do Programa, sem prejuízo para os estudantes beneficiados e sem ônus para o Poder Público;

c) a regularidade fiscal é um requisito primário para que a instituição possa se manter vinculada ao PROUNI, sendo necessária uma contabilidade precisa e o devido cumprimento de suas obrigações fiscais;

d) essa é mais uma evidência de que não há uma "imprestabilidade" de sua escritura fiscal, da mesma maneira como não há o que se falar em a instituição não cumprir com suas obrigações acessórias perante o Fisco - cumprimento, aliás, já devidamente destacado;

e) os dados expostos em conjuntos com a análise dos documentos anexos (Planilhas de Cálculo de IRPJ e CSLL) - doc. 13, Guias de Recolhimento de IRPJ e CSLL – doc. 14, Extrato de Pagamento de IRPJ e CSLL – doc. 15 e DIRF, DCTF, e PERDECOMP 2013- doc.16), demonstram que não deixou de cumprir qualquer de suas obrigações fiscais naquele ano, vinculadas ou não ao PROUNI;

- f) ainda assim, o Auditor responsável simplesmente desconsiderou essas receitas no cálculo do arbitramento, utilizando-se da receita bruta da empresa; e
- g) dessa forma, ainda que desconsiderados todos os fatores já levantados nesta Impugnação, os cálculos realizados pelo Auditor responsável apresentam mais uma falha notória, reiterando a necessidade da anulação do Auto de Infração.

Dos Erros Presentes nos Cálculos de Arbitramento da Autoridade Fiscal e do Cálculo Correto Aplicável

- a) tomando-se apenas o ato do arbitramento como devido (o que não é), resta demonstrar que o cálculo realizado é simplesmente irreal;
- b) a autoridade fiscal arbitrou o lucro alegando a ausência do preenchimento dos ajustes do RTT na obrigação acessória, o FCONT, e alegando a falta de veracidade dos ajustes efetuados na DIPJ, totalizada em R\$ 4.952.283,47, enquanto que os autos de IRPJ e CSLL totalizaram R\$ 61.612.073,95;
- c) o Auditor Fiscal realizou a apuração do lucro arbitrado considerando os saldos contábeis das receitas com as seguintes rubricas: graduação, pós-graduação, escola técnica e outras receitas operacionais brutas, com os respectivos saldos contábeis como detalhado à fl. 167;
- d) os cálculos realizados estão totalmente incorretos, (conforme Revisão de Apuração de IRPJ e CSLL e Anexos — doc. 17), posto que a Autoridade Fiscal não considerou, na formação da base de cálculo, as deduções das vendas canceladas e descontos incondicionais concedidos, além de não considerar as próprias receitas do PROUNI, bem como as demais informações presentes nos Livros Razão 2013 (doc. 18); e
- e) diante de um cálculo totalmente equivocado, resta evidente que os atos realizados demandam urgente e indiscutível anulação.

Da Ilegalidade das Multas de Ofício

- a) penalizar-se com multa de 75% ou de 150% do valor do tributo não recolhido, ou insuficientemente recolhido, o contribuinte que, cumpriu obrigação tributária acessória e desincumbiu-se de seus deveres instrumentais para com a administração tributária fere os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade, previstos no art. 2º, da Lei 9.784/99 (Lei Geral do Processo Administrativo);
- b) a aplicação da multa de 75% deve ser afastada por completo; e
- c) quando muito, poderia ser aplicada, por preenchimento não satisfatório do FCONT, nos termos do art.57, 111, "a" da MP nº 2.158/35, uma multa valorada em R\$ 148.586,00, conforme fl.177.

Do descumprimento das normas relativas ao processo de fiscalização; violação aos princípios da legalidade, da verdade material e da segurança jurídica.

a) dentre os vários princípios que norteiam a incidência e a cobrança de tributos, há de se destacar a importância da legalidade, da verdade material e da segurança jurídica como pilares irremovíveis em que se assenta o nosso sistema constitucional tributário; e

b) na busca de realizar a segurança jurídica, o exercício do dever-poder de fiscalizar, lançar e arrecadar os créditos tributários deverá reger-se de modo que sejam rigorosamente observados os princípios fixados pela Constituição, o que não ocorreu neste caso.

No julgamento das razões acima expostas, a DRJ/RJO julgou parcialmente procedente a impugnação, exonerando o crédito tributário, conforme denota a ementa do acórdão a seguir transcrito:

“ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2013

NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

O atendimento aos preceitos estabelecidos no art. 142 do CTN, a presença dos requisitos do art. 10 do Decreto nº 70.235/1972 e a observância do contraditório e do ampla direito de defesa do contribuinte afastam a hipótese de nulidade do lançamento.

IRREGULARIDADES NO TERMO DE DISTRIBUIÇÃO DE PROCEDIMENTO FISCAL-TDPF. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

O TDPF constitui-se em mero instrumento interno de planejamento e controle das atividades e procedimentos fiscais, não implicando nulidade de tais procedimentos eventuais falhas na sua emissão ou trâmite.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ Ano-calendário: 2013

LUCRO ARBITRADO

O arbitramento, apesar de uma medida extrema, não constitui punição pela inexistência de elementos necessários à apuração do lucro real, mas sim o único instrumento de que dispõe o Fisco para apurar o montante do tributo.

Tratando-se de medida extrema, o arbitramento do lucro só deve ser utilizado como último recurso, sendo imprescindível que o sujeito passivo tenha sido previamente intimado, de forma clara e objetiva, em prazo razoável para seu atendimento, a providenciar o saneamento das falhas e inconsistências que justificam a desclassificação da sua escrita.

AJUSTE DO REGIME TRIBUTÁRIO DE TRANSIÇÃO - RTT. ESCRITURAÇÃO DO FCONT.

A empresa sujeita ao RTT deve utilizar o FCONT para realizar os ajustes a serem levados ao LALUR, não podendo ser substituído por qualquer outro controle ou memória de cálculo.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LIQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2013

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO. DECORRÊNCIA.

Aplica-se aos lançamentos decorrentes, no que couber, o que foi decidido quanto ao principal, na medida em que não há fatos novos a ensejarem conclusões diversas.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Exonerado”

Cientificada do Acórdão, a Procuradoria da Fazenda Nacional não apresentou contrarrazões, conforme constatado às fls.229 dos autos.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa – Relator.

Face à exoneração do crédito tributário pelo acórdão recorrido foi interposto recurso de ofício pelo colegiado *a quo*, em cumprimento às disposições do art. 34, inc. I, Dec. nº 70.235/72, com a redação dada pelo art. 67 da Lei nº 9.532/97.

O recurso de ofício deve ser conhecido, pois o valor exonerado extrapola o limite fixado por meio da Portaria MF. nº 63, de 09/02/2017 (créditos de tributos e encargos de multa superior a R\$ 2.500.000,00).

Cabe frisar, que nos termos do §3º, do art. 57 do RICARF, com redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017, adoto como razões de decidir a decisão recorrida em todos os seus termos, que abaixo transcrevo, *litteris*:

Das Alegadas Nulidades

Com relação às arguições de nulidade levantadas na peça impugnatória, há que se observar, preliminarmente, que o lançamento de que se trata atende integralmente os preceitos de ordem pública expressos no art. 142 do Código Tributário Nacional e que o auto de infração foi lavrado por autoridade competente, apresentando os demais requisitos do art. 10 do Processo Administrativo Fiscal (Decreto nº 70.235/1972).

Nesse sentido, o auto contém o enquadramento legal e a descrição clara das infrações imputadas, permitindo à interessada conhecer perfeitamente os motivos que levaram à autuação.

Além disso, observa-se que a interessada impugnou livremente o lançamento, demonstrando entender a autuação, garantindo-se no presente processo, assim, de fato, o direito ao contraditório e à ampla defesa.

Já eventuais equívocos porventura cometidos na apuração do crédito tributário, estes não são causa de nulidade, ficando restritos à análise do mérito.

Quanto a possíveis irregularidades por acaso ocorridas, quanto à observância das regras pertinentes ao Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal (TDPF), estas também não são suficientes para determinar a nulidade de um procedimento fiscal.

O Mandado de Procedimento Fiscal, bem como o Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal, instituídos pela Receita Federal do Brasil, são documentos que estabelecem normas para a execução da atividade fiscal, constituindo-se em instrumentos de controle à administração tributária. Esses documentos se prestam a possibilitar, à Receita Federal do Brasil, acompanhar o desenvolvimento das atividades realizadas pelos Auditores Fiscais. Se, no curso de seus trabalhos, o auditor-fiscal percebe que não será capaz, em face das peculiaridades do caso concreto, de concluir os trabalhos em tempo hábil, deve solicitar aos superiores hierárquicos a prorrogação do MPF ou TDPF.

Eventuais falhas em relação às regras relativas ao MPF ou TDPF podem, quando muito, portanto, suscitar responsabilidade administrativa do Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, nunca, porém, terão força para retirar-lhe a competência legal para efetuar o lançamento ou para invalidar autos de infração.

Quanto à apreciação das questões de afronta a princípios constitucionais (legalidade, razoabilidade, proporcionalidade, etc.) de norma legalmente inserida no ordenamento jurídico nacional, esta acha-se reservada ao Poder Judiciário, pelo que qualquer discussão quanto aos aspectos de validade dessas normas deve ser submetida àquele Poder, sendo inócuo suscitar tais questionamentos na esfera administrativa, pois ao julgador é vedado desrespeitar textos legais em vigor, sob pena de responsabilidade funcional.

Tal limitação decorre da disposição expressa do parágrafo único do artigo 142 do Código Tributário Nacional (CTN), que determina que a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional, bem como do princípio da legalidade, pelo qual devem-se pautar todos os atos da Administração Pública

Em face do exposto, rejeito as arguições de nulidade invocadas pela interessada.

Do Mérito

Através do auto de infração de que se trata, a interessada teve os lucros do ano-calendário de 2013 arbitrados, em face de não ter escriturado o FCONT- Controle Fiscal Contábil de Transição (apesar de estar obrigada a fazê-lo), e tendo em vista que informara, na sua DIPJ /2014, o Ajuste do Regime Tributário de Transição — RTT, ainda que os lançamentos correspondentes não tivessem constado do referido livro.

Pois bem. O Regime Tributário de Transição - RTT foi criado em 2009 através do art. 15 da Lei nº 11.941, com o objetivo de neutralizar os efeitos tributários da

adoção dos novos métodos e critérios contábeis instituídos pela Lei nº 11.638/2007, até que se pudesse regular definitivamente o modo e a intensidade de integração da legislação tributária com os novos métodos e critérios internacionais de contabilidade.

As alterações introduzidas pela Lei nº 11.638/2007, que modificam o critério de reconhecimento de receitas, custos e despesas computadas na escrituração contábil, para apuração do lucro líquido do exercício definido no art. 191 da Lei nº 6.404/1976, não têm efeitos para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) da pessoa jurídica sujeita ao RTT, devendo ser considerados, para fins tributários, os métodos e critérios contábeis vigentes em 31.12.2007, conforme Instrução Normativa RFB nº 949/2009, art. 2º.

Devemos atentar que as alterações ocorridas na legislação contábil brasileira tiveram a missão de equalizar a forma de registro contábil às formas utilizadas na economia internacional, mas que um de seus princípios é a "neutralidade tributária", ou seja, as alterações na escrituração contábil não poderiam redundar em aumento ou diminuição de tributação, em relação aos fatos anteriores à data de sua implantação.

Assim, as alterações na forma de registro contábil, que se deve lembrar não têm apenas a finalidade de subsidiar a tributação, servem, também, para uniformização dos demais usuários desta ciência. Já a tributação, esta deve manter-se fiel, com registros paralelos, aos métodos e critérios vigentes em 31/12/2007.

Dessa forma, para satisfazer os critérios fiscais vigentes até 31/12/2007 tornou-se necessário que a pessoa jurídica mantivesse, por assim dizer, duas contabilidades: uma societária e outra fiscal.

Para tanto, a RFB disponibilizou o FCONT, conforme disciplina a Instrução Normativa RFB nº 949/2009, que é uma escrituração das contas patrimoniais e de resultado, em partidas dobradas, que considera os métodos e critérios contábeis vigentes em 31/12/2007 (destaques não originais):

Art. 2º As alterações introduzidas pela Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007, e pelos arts. 37 e 38 da Lei nº 11.941, de 2009, que modifiquem o critério de reconhecimento de receitas, custos e despesas computadas na escrituração contábil, para apuração do lucro líquido do exercício definido no art. 191 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, não terão efeitos para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) da pessoa jurídica sujeita ao RTT, devendo ser considerados, para fins tributários, os métodos e critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007.

(...)

Do Controle Fiscal Contábil de Transição (FCont)

Art. 7º Fica instituído o Controle Fiscal Contábil de Transição (FCONT) para fins de registros auxiliares previstos no inciso lido § 2º do art. 8º do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, destinado obrigatória e exclusivamente às pessoas jurídicas sujeitas cumulativamente ao lucro real e ao RTT.

Art. 8º O FCONT é uma escrituração, das contas patrimoniais e de resultado, em partidas dobradas, que considera os métodos e critérios contábeis aplicados pela legislação tributária, nos termos do art 2º.

§ 1º A utilização do FCONT é necessária à realização dos ajustes previstos no inciso IV do art. 3º, não podendo ser substituído por qualquer outro controle ou memória de cálculo.

§ 4º A elaboração do FCONT é obrigatória, mesmo no caso de não existir lançamento com base em métodos e critérios diferentes daqueles prescritos pela legislação tributária, baseada nos critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007, nos termos do art. 2º. (Redação dada pela Instrução Normativa RFB nº1.139, de 28 de março de 2011).

Nessas condições, o FCONT como destacado no auto de infração, é um dos registros auxiliares previstos no inciso II, do § 2º, do art 8º, do Decreto-Lei nº 1.598/1977, e a falta de sua escrituração implica, consoante o inciso VIII, do art.47, da Lei nº 8.981/1995, inserido pelo art. 40, da Lei nº 11.941/2009, no arbitramento do lucro da pessoa jurídica, como segue:

Decreto-Lei nº 1.598/1997:

Art 8º - O contribuinte deverá escriturar, além dos demais registros requeridos pelas leis comerciais e pela legislação tributária, os seguintes livros:

.....

§ 2º. Para fins da escrituração contábil, inclusive da aplicação do disposto no § 2º do art. 177 da Lei nº6.404, de 15 de dezembro de 1976, os registros contábeis que forem necessários para a observância das disposições tributárias relativas à determinação da base de cálculo do imposto de renda e, também, dos demais tributos, quando não devam, por sua natureza fiscal, constar da escrituração contábil, ou forem diferentes dos lançamentos dessa escrituração, serão efetuados exclusivamente em:

I- livros ou registros contábeis auxiliares; ou (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 3º O disposto no § 2º deste artigo será disciplinado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil. (Incluído pela Lei nº11.941, de 2009).

Lei nº 8.981/1995

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 nº2.397, de 1987, não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal;

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

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

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) - grifou-se.

Na sua impugnação, a interessada, reconhece não ter preenchido o FCONT com os devidos ajustes do RTT, alegando, no entanto, que, apesar disso, a devida escrituração do LALUR e a comprovação do SPED Contábil evidenciam o total cumprimento das obrigações acessórias dispostas na legislação fiscal brasileira.

A interessada equivocou-se nesse ponto, haja vista que a Instrução Normativa RFB 949/2009, por seu artigo 8º, §1º (já reproduzido), é taxativa quanto à não possibilidade de substituição dos ajustes no FCONT por qualquer outro controle ou memória de cálculo.

Por outro lado, não se pode olvidar que o arbitramento é medida extrema e só deve ser utilizada como último recurso, por comprovada ausência absoluta de elementos para apuração do lucro real.

Nesse sentido, a jurisprudência, tanto judicial quanto administrativa, manifesta-se predominantemente no sentido de que, antes da adoção do arbitramento, deve ser dado, de forma clara e objetiva, prazo razoável para que o sujeito passivo possa providenciar o saneamento das falhas e inconsistências que justificam a desclassificação da escrita comercial.

É certo que tal entendimento aparentemente contraria as disposições legais que embasaram o lançamento em lide, mas também é certo que deve ser verificada a ausência de qualquer possibilidade de se apurar o lucro real, antes da adoção da forma extrema de apuração dos lucros.

No caso em análise, verifica-se que os termos lavrados pela fiscalização foram apenas dois:

1º) Termo de Início de Procedimento Fiscal (ciência em 12/05/2015) - A interessada foi intimada a apresentar os seguintes elementos, relativamente a 2013: LALUR, Demonstrativo de Apuração do Lucro da Exploração e Termo de Adesão ao PROUNI;

2º) Termo de Intimação Fiscal (datado de 26/05/2015) — Através desse termo, foram solicitados, em complementação, os elementos a seguir:

1 - RELAÇÃO DE TODOS OS ALUNOS MATRICULADOS E CURSANDO OS CURSOS DE GRADUAÇÃO, SEQUENCIAIS E PÓS-

GRADUAÇÃO COM OS ELEMENTOS A SEGUIR LISTADOS: NOME COMPLETO, CPF, BOLSISTAS COM PERCENTUAL DE DESCONTO NAS MENSALIDADES, INCLUSIVE OS INSCRITOS NO PROUNI;

2 - INDICAÇÃO DAS CONTAS CONTÁBEIS, DE ACORDO COM O SPED CONTÁBIL, QUE INTEGRAM OS VALORES INFORMADOS NA FICHA 04D - CUSTOS DO BENS E SERVIÇOS VENDIDOS - CRITÉRIOS EM 31/12/2007 - PJ EM GERAL E FICHA 05D - DESPESAS OPERACIONAIS - CRITÉRIOS EM 31/12/2007, PJ EM GERAL, DA DIPJ 2014, ANO CALENDÁRIO 2013;

3 - BALANCETES CONTÁBEIS DE SUSPENSÃO/REDUÇÃO COM O RESULTADO DO PERÍODO (LUCRO OU PREJUÍZO);

4 - DEMONSTRATIVO DO AJUSTE DO REGIME TRIBUTÁRIO DE TRANSIÇÃO (RTT), CONFORME INFORMADO NA LINHA 02, DA FICHA 09A - DEMONSTRAÇÃO DO LUCRO REAL - PJ EM GERAL, DA DIPJ/2014, ANO CALENDÁRIO 2013.

Consta do mesmo Termo que:

Outros elementos poderão ser solicitados, no decorrer da ação fiscal.

A resposta à presente intimação deverá ser prestada por escrito, datada e assinada pelo contribuinte, ou seu representante legal, com indicação dos elementos que estão sendo apresentados.

Fica o sujeito passivo cientificado, que o não atendimento, no prazo marcado, à presente intimação para prestar esclarecimentos, sujeita-o, no caso de lançamento da ofício, ao agravamento em 50 % das multas a que ou referem o inciso I e o §1º do caput do art. 44 da Lei nº 9.430/96, com redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007.

Quaisquer informações relativas ao presente termo devem ser prestadas por escrito no mesmo prazo.

Em resposta às Intimações citadas, a interessada apresentou, em 23/06/2015 (fls.06/07), petição em que declara a entrega dos documentos que discrimina e solicita a ampliação do prazo para o fornecimento da relação de que trata o item 1 da Intimação de 26/05/2015.

Vale ressaltar que consta da relação dos documentos entregues os Demonstrativos do Ajuste do Regime Tributário de Transição (RTT), como se reproduz:

6.12 (doze) Planilhas em Excel, contendo o cálculo analítico por item do ativo imobilizado com o valor do aumento da vida útil dos ativos imobilizados conforme CPC-27 que geram os valores contabilizados e reportados na linha 02 da ficha 9 da DIPJ 2014 ano calendário 2013.

Posteriormente, em 13/01/2016, sem que nenhuma outra intimação tenha sido emitida, ou sem que fosse efetivado qualquer Termo de Constatação Fiscal, foi lavrado o Auto de Infração (ciência em 14/01/2016), com a apuração do IRPJ e da CSLL na forma do lucro arbitrado, motivado pela falta de escrituração do FCONT (falta dos ajustes declarados na DIPJ/2014).

De acordo com a descrição contida no auto em lide, o lucro arbitrado teve como base de cálculo os valores líquidos das receitas brutas, ou seja, o total dos créditos mensais registrados menos os valores mensais debitados em cada rubrica da receita bruta, valores esses colhidos no SPED Contábil.

O autuante destaca, no mesmo auto, que a cópia do FCONT-BALANCETE, acostada aos autos, demonstra não ter a interessada escriturado os ajustes (expurgos e inserções), que deveriam constar no demonstrativo eletrônico de registro e apresentação obrigatórios.

Dessa forma, a infração apurada pela autoridade fiscal decorre de ajuste extracontábil, efetuado na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, não tendo sido apontada irregularidade na escrituração comercial.

Faz-se necessário destacar que, na intimação, efetuada em 26/05/2015, na qual constou a solicitação, entre outros elementos, do "Demonstrativo do Ajuste do Regime Tributário de Transição — RTT", constou, também, a advertência de que o não atendimento à referida intimação para prestar esclarecimentos acarretaria o agravamento em 50% das multas relacionadas, no caso de lançamento de ofício.

A meu juízo, essa intimação não corresponde a uma intimação em que a interessada é instada, de forma clara e objetiva, a regularizar a sua escrituração, no caso o FCONT, dentro de um prazo razoável, sob pena de arbitramento dos lucros.

Assim sendo, levando-se em consideração que, como mencionado, a motivação para o arbitramento em lide foi a falta de escrituração do FCONT, e tendo em vista que, apesar do tempo decorrido entre o último Termo de Intimação Fiscal (26/05/2015) e a lavratura do Auto de Infração (13/01/2016), não foi efetivada a necessária intimação para que a interessada regularizasse a escrituração do livro auxiliar em foco, entendo que o arbitramento em foco não pode prosperar.

Em consequência, os argumentos da interessada, relativos à desconsideração da adesão ao PROUNI, aos erros nos cálculos do arbitramento e à ilegalidade da multa de ofício aplicada, perdem o seu objeto, razão pela qual não serão analisados.

Conclusão

À vista do exposto, NEGO provimento ao recurso de ofício.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa

Processo nº 10283.720238/2016-55
Acórdão n.º **1302-002.559**

S1-C3T2
Fl. 258
