



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

Processo n° 10435.001447/2002-10
Recurso n° 160.654 Voluntário
Acórdão n° 1805-00.054 – 5ª Turma Especial
Sessão de 27 de maio de 2009
Matéria IRPJ
Recorrente CONSTRUTORA POLÍGONO LTDA.
Recorrida 3º TURMA DRJ-RECIFE/PE

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2001, 2002

ARBITRAMENTO DO LUCRO - INAPLICABILIDADE.

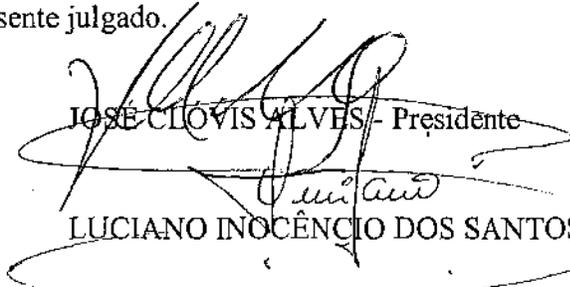
O arbitramento do lucro é situação extrema e, portanto, sua aplicação não deve ser banalizada e empregada em situações de meras deficiências pontuais de controles contábeis e fiscais, as quais poderiam ser supridas por outros procedimentos previstos na própria legislação, exceto se essas deficiências, tomadas no seu conjunto, inviabilizassem a apuração do tributo.

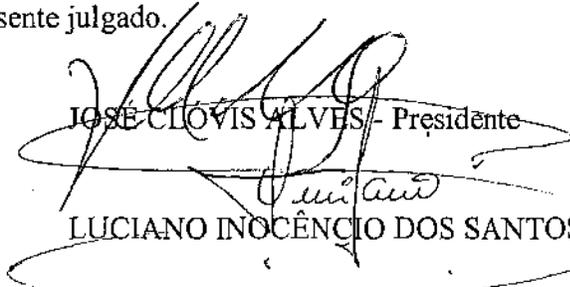
LUCRO PRESUMIDO - MODIFICAÇÃO DA OPÇÃO EXERCIDA.

A opção de tributação, com base no lucro presumido, exercida pelo contribuinte através do pagamento, não pode ser modificada pela autoridade lançadora durante a fiscalização, sob pena de frustrar o próprio objetivo da norma que visa coibir a volatilidade de opções na forma de tributação dentro do mesmo ano-calendário.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 5ª Turma Especial do **PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**, por unanimidade de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso para afastar a tributação em relação ao ano calendário de 2001, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado.


JOSE CLOVIS ALVES - Presidente


LUCIANO INOCÊNCIA DOS SANTOS - Relator

EDITADO EM

15 MAR 2010

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Walter Adolfo Maresch, Benedicto Celso Benício Júnior e José Clóvis Alves.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário contra decisão da DRJ que manteve integralmente o Auto de Infração lavrado em 20/09/2002, fls. 04/06 contra a empresa supra qualificada, correspondente ao Imposto de Renda da Pessoa Jurídica por exigência de crédito tributário no valor de **R\$ 87.916,73**, referente aos fatos geradores ocorridos nos 1º ao 4º trimestres do ano-calendário de 2001 e 2º trimestre do ano-calendário de 2002.

Na descrição dos fatos do auto de infração (fls.05/06), foram apuradas as seguintes infrações:

“a) LUCRO REAL - DIFERENÇA APURADA ENTRE O VALOR ESCRITURADO E O DECLARADO/PAGO (OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA).

Foram apuradas diferenças entre o lucro Real Trimestral no ano calendário de 2001 da empresa (fls. 125/127), levantado pela fiscalização com base nos valores escriturados nos livros Diário e Razão (cópias de fls. 85/124), em comparação com os dados (todos zerados) apresentados na DIPJ (fls. 31/39) – Ex.2002/Ac. 2001.

Acrescentou que o lançamento de ofício foi efetuado com base no lucro real (trimestral), tendo em vista opção do contribuinte demonstrada na DIPJ (fls. 31/39), sendo compensados os pagamentos de IRPJ efetuados com código 2089 (presumido) e 2362 (estimativa).

F.G.: 1º ao 4º Trimestres de 2001

b) LUCRO PRESUMIDO - RECEITAS DA ATIVIDADE - DIFERENÇA APURADA ENTRE O VALOR ESCRITURADO E O DECLARADO/PAGO (OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA)

Diferenças constatadas, no período de janeiro a junho de 2002, conforme Livro de Apuração do INSS (cópias de fls. 76 a 81), sendo compensado o valor de R\$ 349,78, conforme demonstrativo de folha 131.

F.G.: 2º Trimestre de 2002.”

Após o conhecimento do auto de infração em 20/09/2002, o contribuinte apresentou impugnação (fls. 137/147), a qual foi apreciada pela DRJ (fls. 174/187), cuja ementa do acórdão recorrido, por maioria de votos, manteve integralmente o lançamento, assim dispondo:

“Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2001, 2002

**DIFERENÇA APURADA. ESCRITURADO E O
DECLARADO/PAGO.**

Procede o lançamento da diferença de imposto apurada com base na escrituração do contribuinte em cotejo com os valores declarados/pagos.

LUCRO PRESUMIDO. MOMENTO DA OPÇÃO.

A opção pela sistemática do lucro presumido deve ser manifestada com o pagamento da primeira ou quota única do primeiro trimestre de apuração do imposto.

ARBITRAMENTO DO LUCRO. APLICABILIDADE.

O arbitramento do lucro é medida extrema que só deve ser adotada como último recurso, por ausência total de condições de se apurar o imposto pelo lucro real ou presumido

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2001, 2002

PRELIMINAR DE NULIDADE.

Estando o lançamento revestido das formalidades previstas no art. 10 do Decreto n.º 70.235/72, sem a ocorrência de vícios com relação à forma, competência, objeto, motivo ou finalidade e sendo demonstrada, pela alçada impugnada apresentada, que incorreu preterição do direito de defesa, não há que se falar em nulidade do lançamento.

IMPUGNAÇÃO. ÔNUS DA PROVA.

As alegações apresentadas na impugnação devem vir acompanhadas das provas documentais correspondentes, sob risco de impedir sua apreciação pelo julgador administrativo.

ESCRITURAÇÃO. MEIO DE PROVA.

Até que prove em contrário, a escrituração efetuada pelo contribuinte presume-se verdadeira, constituindo-se, ademais, em meio de prova compreendido entre aqueles admitidos em direito.

**JULGAMENTO ADMINISTRATIVO. ARGÜIÇÃO DE
ILEGALIDADE E INCONSTITUCIONALIDADE.
INCOMPETÊNCIA DAS INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS
PARA APRECIÇÃO.**

As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente no País, sendo incompetentes para a apreciação de argüições de inconstitucionalidade e ilegalidade de atos regularmente editados.

Lançamento Procedente."



Inconformada com a decisão da DRJ, da qual teve ciência em 28/06/2007, a recorrente, apresentou Recurso Voluntário protocolado em 26/07/2007, apresentado os seguintes argumentos:

A empresa teve por início de suas atividades no ano de 2001 e que as duas primeiras Notas Fiscais de Serviços foram emitidas em fevereiro de 2001, no valor total de R\$ 41.965,50, e não houve prestação de serviço em março daquele ano. Na administração da empresa por seus engenheiros, deixaram de recolher os tributos referentes ao primeiro trimestre do ano em questão, por absoluta falta de organização e conhecimento da lei.

Consta que os primeiros pagamentos foram pela opção tributária do Lucro Presumido onde constam em anexo os DARFs pagos de código 2089 referentes a junho, julho, agosto e dezembro, e de código 2362 referente à estimativa mensal nos meses de setembro, outubro e novembro.

O contribuinte tornou a equivocarse quando tempestivamente apresentou DIPJ totalmente zerada na opção do Lucro Trimestral, no exercício de 2002

Em vista dos erros materiais, da confusão tributária, utilização de códigos diferentes no mesmo ano-base, não apresentou em DIPJ valores de receitas, custos e despesas, indicou a opção de Lucro Real Trimestral totalmente incompatível com os recolhimentos efetuados – Lucro Presumido e Antecipação Mensal.

Além do apresentado a contribuinte alega que a escrita contábil da empresa daquele período encontrava-se eivada de vícios e irregularidades que a tornaram imprestável para fins tributários como gerenciais.

Limitou-se o fisco a autuar sem investigar, sem intimar, sem examinar documentação, validando escrita imprestável, com o intuito de exigir tributo sobre base imponível totalmente irreal. A desobediência ao Princípio da Verdade Material, neste caso evidente, invalida o lançamento e fere os princípios constitucionais tributários.

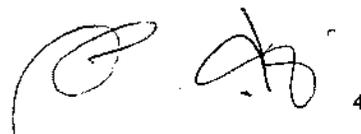
Aduz ainda quanto à forma de tributação que:

Verifica-se na legislação que o contribuinte não procedeu a recolhimento relativo ao primeiro trimestre de 2001. Mas o primeiro recolhimento efetuado foi feito sob o código 2089, indicando a opção pelo lucro presumido.

Logo após o início da ação fiscal, intentou o contribuinte retificar a opção declarada anteriormente em DIPJ para Lucro Presumido. Tal iniciativa foi rechaçada pelo fisco e pelos julgadores de primeira instância, sob a alegação de perda de espontaneidade do contribuinte. Cerceou-se, assim o direito de corrigir erros de fato cometidos na entrega da DIPJ apresentada.

O erro material consubstanciado na DIPJ pode e deve ser revisto pela Administração. A manutenção de escrita contábil não caracteriza comportamento vinculado ao lucro real.

Ao recusar a DIPJ retificadora apresentada, o Auditor Fiscal houve por bem, proceder à exigência do Lucro Real Trimestral. Tomou como base o valor das receitas constantes no livro de Apuração do ISS. Já quanto ao custo e às despesas tomou aqueles constantes dos livros contábeis apresentados após reintimação fiscal.



4

Prossegue a recorrente em seu arrazoado apontando vícios e irregularidades da sua escrituração que implicariam no arbitramento do seu lucro apontando que os seus livros contábeis, diário e razão, apresentam as seguintes características:

Não apresenta registro na Junta Comercial de Pernambuco;

Não contém a transcrição das Demonstrações Financeiras obrigatórias (Balanço Patrimonial e DRE);

Foram escriturados, em partidas mensais, sempre no último dia do mês;

Não inclui movimentações bancárias;

Os históricos são incompletos e não mencionam documentação correspondente;

Parte indispensável dos custos, tais como gastos com materiais, despesas de pessoal e seus respectivos encargos sociais foram omitidos.

Partidas mensais na conta caixa (fl. 96) com históricos: “pagamentos e recebimentos no mês”;

Pequenos valores na conta despesas com Pessoal- Salário incompatíveis com os valores registrados na conta Despesas com Pessoal-Rescisão de Contrato (fls. 103 e 104);

Existência da conta Provisão mensal de impostos sobre a Receita, indicando a opção do lucro presumido.

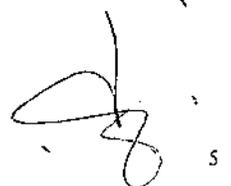
Assevera que a empresa não escriturou o LALUR, o qual não foi sequer solicitado pela fiscalização e que outros livros não foram apresentados, pois, de fato, inexistem, concluindo que por todo o decorrido anteriormente a documentação não merece fé.

Argumenta que não compete a autoridade fiscal, nem ao julgador administrativo determinar outra forma de proceder, que não o arbitramento, mormente quando os fatos se submetam à norma que trata deste assunto, não sendo possível o desvio do seu comando, trazendo a colação o art. 530 do RIR/99, que trata sobre o arbitramento do lucro, grifando os incisos I e II sobre os evidentes vícios de fraude, vícios e deficiência dos documentos analisados, bem como as alíneas “a” e “b”, que declaram sobre a identificação da movimentação financeira, inclusive bancária.

Traz também a colação acórdãos do conselho de contribuintes, de decisões favoráveis ao arbitramento no caso de vícios materiais em documentação fiscal e resume que tanto as deficiências da escrita contábil como a lucratividade (apurada no procedimento fiscal) demonstram imprestabilidade da escrita.

Finaliza protestando pela apreciação das argumentações fundadas com provas e teses jurídicas, requerendo o provimento ao recurso.

É o relatório.



Voto

Conselheiro Luciano Inocência dos Santos, Relator

O presente recurso é tempestivo e contém os requisitos essenciais à sua admissibilidade, motivo pelo qual, dele tomo conhecimento.

Verifica-se que, não obstante a recorrente indique ter optado pela forma de tributação com base no "*Lucro Presumido*" no ano-calendário de 2001, a autoridade lançadora não acolheu esta opção, efetuando o lançamento de ofício deste mesmo ano com base no "*Lucro Real*".

A recorrente, além de se insurgir contra a modificação da forma de tributação promovida pela fiscalização de lucro presumido para lucro real, também alega, em resumo, que o lançamento deveria ter sido efetuado com base no lucro arbitrado.

Com efeito, as primeiras questões a serem enfrentadas, diz respeito a apontar qual das duas formas de tributação do lucro (Real ou Presumido) deveria ser aplicada para o ano-calendário de 2001, ou ainda, se o lucro deveria ter sido arbitrado em ambos nos anos, quais sejam, 2001 e 2002, vejamos, pois.

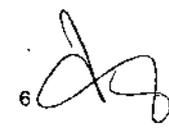
No que concerne aos argumentos trazidos acerca da verdade material, no sentido de que o procedimento de fiscalização deveria aprofundar seus exames submetendo a recorrente ao arbitramento do lucro, de fato, a recorrente aponta uma série de irregularidades em sua escrituração, bem como nos procedimentos que adotou, o que demonstram claramente a sua desorganização e deficiência de seus controles, o que poderia "*induzir*", numa análise superficial sobre o assunto, que realmente haveria a obrigatoriedade do arbitramento do lucro.

Contudo, convém destacar, como aduzido na decisão recorrida, que o arbitramento é situação extrema e, portanto, sua utilização não deve ser banalizada por causa de meras deficiências pontuais de controles contábeis e fiscais, que poderiam ser supridas por outros procedimentos previstos na própria legislação, exceto se essas deficiências, tomadas no seu conjunto, inviabilizassem a apuração do tributo, o que, "*in casu*", não se verificou.

Ademais admitir que a recorrente possa se beneficiar da deficiência de seus controles contábeis e fiscais, com o arbitramento, ainda que por mera negligência, é desprestigiar a máxima extraída dos ensinamentos do saudoso Aliomar Baleeiro (Direito Tributário Brasileiro, Editora Forense, Rio de Janeiro, 1979, 3ª Edição, pag. 528), "*nemo auditus turpitudinem suam allegans*", de que não jurídico que o torpe se beneficie de sua própria torpeza.

Desta forma, afasto a argumentação de que o lançamento deveria ter sido efetuado com base no lucro arbitrado, logo, considerando que não há neste recurso outros argumentos ou provas que possam afastar a exigência do ano-calendário de 2002, a mantenho.

No que concerne à exigência do ano-calendário de 2001, a questão a ser enfrentada refere-se à legitimidade da desconsideração da opção de tributação pelo lucro presumido em detrimento da apuração com base no lucro real através do lançamento de ofício.



De plano, necessário se faz resgatar alguns fatos, consignados nos autos, que reputo determinantes no deslinde da questão em análise, quais sejam:

O lançamento do IRPJ, consignada no auto de infração (fls. 3/12), para o ano-calendário de 2001 teve como base o "*Lucro Real*" e para o ano-calendário de 2002 teve como base o "*Lucro Presumido*";

O primeiro recolhimento do IRPJ efetuado no ano-calendário de 2001 (fls. 148) utilizou o código de recolhimento específico do "*Lucro Presumido*";

A DCTF enviada à SRF relativa aos fatos geradores ocorridos no 1º trimestre de 2001 (fls. 169), aponta que a forma de tributação da recorrente naquele período é o "*Lucro Presumido*"; e

A recorrente retificou sua DIPJ (fls. 40/62), ainda que no curso da fiscalização, modificando a informação da sua forma de tributação de "*Lucro Real*" para "*Lucro Real*".

É cediço que o § 1º do art. 26 da Lei n° 9.430/1996, elegeu o procedimento de pagamento, como sendo a forma pela qual os contribuintes exteriorizam a sua opção de tributação com base no lucro presumido, notadamente através do recolhimento relativo ao primeiro período-base de cada ano-calendário.

Tem-se que o objetivo desta disposição legal foi o de evitar modificações supervenientes à opção já exercida (no primeiro momento em que isso seria possível no ano), tornando esta opção irretroatável (art. 13, § 1º da Lei n° 9.718/1998) para todo o ano-calendário (exceto nos casos de cisão e incorporação).

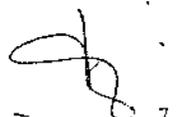
No caso vertente, os primeiros recolhimentos efetuados pela recorrente no ano-calendário de 2001, ainda que não se refiram ao primeiro período de apuração daquele ano, sinalizam a sua opção pela de tributação com base no "*Lucro Presumido*".

Corrobora essa assertiva, o fato de que a informação consignada na DCTF do 1º trimestre de 2001, também indica ser "*Lucro Presumido*" a forma de opção exercida pela recorrente.

Ademais, nos autos não existem recolhimentos com código de tributação pelo "*Lucro Real*" que sejam anteriores aos recolhimentos efetuados com o código de tributação pelo "*Lucro Presumido*".

Vê-se, que todos estes fatos se coadunam perfeitamente com o objetivo da referida norma, qual seja, manter incólume a opção já exercida no primeiro momento em que isso seria possível no ano-calendário, não se podendo mais modificar essa opção dentro do mesmo ano.

Ora, efetuar o lançamento com base no "*Lucro Real*" modificando a opção primitiva de tributação pelo "*Lucro Presumido*", exteriorizada pela recorrente, não me parece prestigiar o objetivo principal da norma que é afastar a possibilidade de mudança de opção no mesmo ano-calendário, mas, ao contrário, seria afrontar o seu próprio objetivo.



Poder-se-ia até aventar, para refutar esses argumentos, que os recolhimentos efetuados em 2001 com o código de estimativa (2362), mesmo posteriores aos recolhimentos efetuados com o código do "Lucro Presumido" (2089), seriam óbice à tributação com base no "Lucro Presumido", conforme dispõe o art. 14, V, da Lei nº 9.718/1998.

Contudo, me parece que a interpretação isolada deste dispositivo não conduz à melhor aplicação da norma, que visa justamente coibir a volatilidade de opções na forma de tributação dentro do mesmo ano-calendário, devendo, a meu ver, ser-lhe dada uma interpretação sistêmica, alinhada aos aduzidos objetivos das normas em seu conjunto.

Se assim não fosse, estaríamos admitindo a absurda possibilidade, de um contribuinte qualquer, que fez opção pelo "Lucro Presumido", verificando que não escolheu a forma de tributação que lhe seria mais vantajosa, pudesse, dentro do mesmo ano-calendário, modificar essa opção para o "Lucro Real", bastando, para isso, apenas efetuar um recolhimento com o código 2362, o que resultaria exatamente na modificação que o legislador quis afastar.

Quanto ao fato de que a DIPJ do ano-calendário de 2001, em sua versão original, apontava a tributação com base no "Lucro Real" e que a sua retificação não foi considerada pela autoridade lançadora, cumpre destacar, que por força do disposto no art. 18 da MP nº 2.189-49 de 23/08/2001, a declaração retificadora tem a mesma natureza da declaração originalmente apresentada, independentemente de autorização pela autoridade administrativa.

Assim, não há que se falar na desconsideração da DIPJ retificadora, negando-lhe, pois, o seu valor probante, mormente se a retificação pretendida visa ajustar tão somente erros de fato de modo que possa espelhar a realidade.

Ademais, como outrora já discorrido, a opção pela tributação com base no "Lucro Presumido" se materializa com o recolhimento e não com a entrega da DIPJ.

Portanto, uma vez exercida pelo contribuinte a opção de tributação pelo "Lucro Presumido", a qual não lhe era vedada, não pode a autoridade tributária desconsiderá-la, modificando-a para o "Lucro Real" através do lançamento.

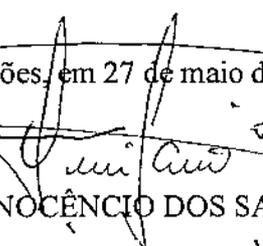
Ora, se o lançamento relativo ao ano-calendário de 2001, foi efetuado com base no lucro real, quando, na verdade, deveria ter sido feito com base no lucro presumido, não vejo, como sanar essa irregularidade que o macula irremediavelmente.

De fato, se a irregularidade do lançamento atinge a sua essência, não há, pois, como aperfeiçoá-lo durante o processo administrativo, sob pena de atribuir ao julgador, por vias oblíquas, funções que são privativas da autoridade lançadora, tal como dispõe o art. 142 do CTN, razão pela qual afasto o lançamento relativo ao ano-calendário de 2001.

Diante do exposto, mantenho a exigência relativa ao ano-calendário de 2002 e afasto a exigência do ano-calendário 2001, dando provimento parcial ao recurso.

É como voto.

Sala das Sessões, em 27 de maio de 2009.


LUCIANO INOCÊNCIA DOS SANTOS