



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

/nsa

PROCESSO Nº : 10508.000298/94-81
RECURSO Nº : 112696
MATÉRIA : IRPJ E OUTROS - EXS. DE 1990 A 1993
RECORRENTE : LAVIGNE CONSTRUÇÕES INDUSTRIA E COMÉRCIO LTDA.
RECORRIDA : DRJ/SALVADOR - BA
SESSÃO DE : 15 DE ABRIL DE 1997
ACÓRDÃO Nº : 107-04.027

**PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL E NORMAS GERAIS
DE DIREITO TRIBUTÁRIO.**

1. INÍCIO DO PROCEDIMENTO FISCAL. Compreende-se nas modalidades de procedimento administrativo fiscal a apreensão de documentos ou procedimento equivalente, quando diretamente relacionado à infração cujo lançamento de ofício decorreu de sua prática.

2. CONSULTA. Não enseja procedimento de consulta, nos termos do disposto no artigo 46 do Decreto nº 70.235/72 e não produz efeito a consulta formulada pelo sujeito passivo que esteja sob ação fiscal relacionada à matéria consultada.

3. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. A denúncia espontânea somente exclui a responsabilidade pelas infrações, se acompanhada do pagamento dos tributos e dos juros de mora, quando for o caso, e não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.

IRPJ - CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - IRRF - LUCRO ARBITRADO. Caracteriza-se recusa, para efeito do disposto no artigo 399, inciso III, do RIR/80, o não atendimento, de maneira satisfatória, pelo sujeito passivo, a reiteradas intimações para que apresentasse os livros fiscais e comerciais juntamente com a documentação que serviu de lastro à escrituração e apuração do lucro real, ensejando, destarte, o arbitramento do lucro, como forma de apuração do resultado tributável em tais circunstâncias.

Recurso não provido.



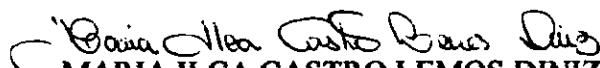
**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº : 10508.000298/94-81

ACÓRDÃO Nº. : 107-04.027

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por LAVIGNE CONSTRUÇÕES INDUSTRIA E COMÉRCIO LTDA.,

ACORDAM os Membros da Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, REJEITAR a preliminar e, quanto ao mérito, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


MARIA ILCA CASTRO LEMOS DINIZ
PRESIDENTA


JONAS FRANCISCO DE OLIVEIRA
RELATOR

FORMALIZADO EM: 13 JUN 1997

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: NATANAEL MARTINS, FRANCISCO DE ASSIS VAZ GUIMARÃES, PAULO ROBERTO CORTEZ, CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES, RUBENS MACHADO DA SILVA (SUPLENTE CONVOCADO). Ausente, justificadamente, o Conselheiro MAURILIO LEOPOLDO SCHMITT.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº : 10508.000298/94-81
ACÓRDÃO Nº : 107-04.027

RECURSO Nº : 112696
RECORRENTE : LAVIGNE CONSTRUÇÕES INDUSTRIA E COMÉRCIO LTDA.

RELATÓRIO

Recorre a este Colegiado a pessoa jurídica acima nomeada, da decisão da Sra. Delegada Substituta da Receita Federal de Julgamento em Salvador (BA), na parte em que mantida a exigência consubstanciada nos autos de infração de fls. 216 (IRPJ), 218 (IRF) e 232 (CSSL), retificados pelos autos de fls. 281, 289 e 297, respectivamente.

Trata-se, segundo a descrição dos fatos e enquadramento legal IRPJ, de arbitramento de lucro nos termos do disposto no inciso III do artigo 399 do RIR/80, face à não exibição dos livros comerciais solicitados reiteradas vezes pela Fiscalização, expressamente, bem como pela falta de apresentação da declaração do imposto de renda, tendo a autuada apenas solicitado prorrogação de prazo, sem cumprí-los, limitando-se a apresentar documentos soltos, sem escrituração, rascunho e classificação para escrituração. Consta, ainda, ter a fiscalizada omitido receitas de prestação de serviços, fato que foi apurado pela somatória de notas fiscais emitidas, soltas e não escrituradas, e por levantamento realizado junto às disponibilidades registradas em extratos bancários, provenientes de serviços prestados, comparadas com dados apresentados pelo contribuinte e com o faturamento referente ao PIS, FINSOCIAL e COFINS.

As exigências acima foram impugnadas às fls. 240, 241 e 242, respectivamente a cada gravame.

Orientado pelo parecer de fl. 245, da DIRCO/DRJ-Salvador, segundo o qual o arbitramento deveria tomar por base o artigo 400, caput, e as regras contidas nas Portarias nº 22/79, 76/79, 264/81 e 217/83, juntamente com o PN CST nº 68/79, ao invés do par. 6º do referido artigo, que trata de omissão de receita, aqueles autos de infração foram retificados, dos quais devolveu-se prazo ao contribuinte para impugnação.

Em seu arrazoado, exibido às fls. 315/330, a impugnante alega, em síntese, que:

1. antes de iniciada a ação fiscal, promovera uma efetiva denúncia espontânea, revelando fatos decorrentes de descontrole administrativo relativamente à receita



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº : 10508.000298/94-81
ACÓRDÃO Nº. : 107-04.027

faturada e à falta de emissão de notas fiscais, reconhecendo o seu débito e solicitando autorização para regularizar a contabilidade e a concessão de parcelamento dos tributos

devidos, e assim procedeu ao tempo em que fazia uma consulta ao órgão fazendário sobre como proceder para a regularização;

2. a denúncia espontânea assim oferecida impede o procedimento fiscal, nos termos do artigo 138 do CTN, e aplicação de penalidades, devendo-se observar a regra do artigo 678, par. 2º, do RIR/80. De acordo com despacho proferido pelo Inspetor Substituto (transcreve) aceitando a denúncia, foi concedido o direito de pagar espontaneamente, “a vista ou parcelado, antes de qualquer procedimento fiscal, ...”, pelo que não se compreende porque a mesma autoridade deu início à ação fiscal uma semana após o oferecimento da denúncia - consulta (transcreve ementas de julgados referentes à aplicação da multa na fase de consulta e seus efeitos, e argui a nulidade da ação fiscal);

3. foi apresentada farta documentação à Fiscalização, ao contrário do que esta afirma, não sendo exibidos apenas os livros Diário e Razão com a escrituração atualizada, enquanto todos os demais estavam devidamente escriturados e foram fornecidos aos fiscais autuantes, conforme faz prova o termo lavrado por eles constando a relação dos livros e documentos arrecadados, sendo a escrita desclassificada somente porque o Diário e o Razão se encontravam com a escrita atrasada. Diz, ainda, que o arbitramento foi desnecessário porque a Fiscalização dispunha de todos os elementos referentes às suas operações, inclusive as despesas, que todos os valores estavam registrados nos livros fiscais e a sua falta no Diário e no Razão não implica sonegação. Salaria que o arbitramento é medida extrema, que o mero atraso na entrega dos livros e documentos não justificam tal procedimento, o qual, por ensejar um lançamento presuntivo, não revela a ocorrência do fato gerador, decorrente do acréscimo patrimonial, o que fere o princípio da legalidade, sobre o que prossegue em alentadas razões suportadas por ensinamentos doutrinários e jurisprudenciais;

4. o arbitramento é incabível em relação ao exercício em que foi apresentada a declaração de rendimentos, a menos que provassem a sua infidelidade, conforme pacificado pelos tribunais;

5. conforme jurisprudência dos tribunais, é inadmissível o arbitramento com base em extratos bancários, como no caso dos autos;

6. o arbitramento com base nos valores constantes das notas fiscais e dos extratos bancários ensejou bi-tributação, na medida em que os valores das notas fiscais são os mesmos dos extratos bancários;



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº : 10508.000298/94-81
ACÓRDÃO Nº. : 107-04.027

7. a receita que serviu de base ao arbitramento é muito superior ao que efetivamente foi faturado e denunciado espontaneamente, sendo, ainda, irreal e inatingível o lucro à razão de 40% conforme arbitrado, e conforme pode-se constatar nos balanços anexos os resultados da empresa foram (seguem-se os resultados, a serem lidos em plenário). O arbitramento foi, portanto, uma manifesta intenção de penalizar gravemente a empresa, pretendendo a sua bancarrota e o fechamento de suas portas, eis que seu patrimônio sequer dá para pagar vinte por cento do crédito ora exigido (reprise alguns argumentos acerca da impossibilidade do arbitramento).

Após alentada conclusão, requer a nulidade do auto de infração ou a declaração de sua improcedência, sugere, se necessária, a realização de diligência, e protesta pela realização de prova pericial a fim de ser constatado o lucro real.

No julgamento da lide (fls. 354/365) a autoridade julgadora manteve o arbitramento dos lucros e afastou a multa por atraso na entrega da declaração de rendimentos, com base nos fundamentos da decisão a serem lidos em plenário, cuja ementa transcrevo:

“ARBITRAMENTO DE LUCRO

O não atendimento às reiteradas intimações para apresentação dos livros comerciais e fiscais implica, ou na inexistência destes ou na recusa, por omissão deliberada, em exhibi-los, e acarreta, de modo irreversível, o arbitramento do lucro.

MULTA POR ATRASO OU FALTA DA ENTREGA DA DECLARAÇÃO DE IRPJ

A falta da apresentação da declaração de rendimentos, ou sua apresentação fora do prazo fixado, enseja a aplicação da multa de 1% ao mês ou fração sobre o imposto devido. Não há, porém, como se exigir a multa por atraso na entrega, calculada com base no imposto apurado em ação fiscal iniciada após a apresentação espontânea da declaração.

AÇÃO FISCAL PARCIALMENTE PROCEDENTE.”

As razões de apelo foram colacionadas às fls. 372/375, onde, em síntese, a recorrente persevera nas razões impugnativas.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº : 10508.000298/94-81

ACÓRDÃO Nº. : 107-04.027

Contra-razões da PFN/Salvador, às fls. 380/381, pelas quais a autoridade signatária sugere a manutenção da exigência tal como decidido pela autoridade singular.

É o Relatório.

V O T O

CONSELHEIRO JONAS FRANCISCO DE OLIVEIRA - RELATOR

Recurso tempestivo e assente em lei. Dele tomo conhecimento.

No dia 27.12.93, foi recebida, pela IRF/Ilhéus (BA), uma petição datada de 20.12.93, pela qual a recorrente confessa a prática de irregularidades contábeis e fiscais, com reflexos na arrecadação de tributos federais relativos aos anos de 1989 a 1993, e solicita autorização e prazo de cento e vinte dias para regularização de sua situação contábil e fiscal, bem como, para que pudesse iniciar o processo de solicitação de parcelamento das contribuições devidas, referentes ao PIS, FINSOCIAL e COFINS. Silenciou-se quanto ao IRPJ e à Contribuição Social (fls. 337/338).

O despacho a que alude a recorrente, proferido pelo AFTN substituto do Inspetor de Ilhéus no verso da precitada petição, de fato, deu a ela, não obstante de forma tácita, oportunidade para recolher o crédito tributário até então devido, de maneira espontânea, inclusive para que solicitasse o parcelamento do débito, em prazo bem superior ao solicitado, na medida em que, entre a data da lavratura do Termo de Início de Ação Fiscal (05.01.94) e a do Termo de Intimação de fl. 12 (30.05.94) não houve qualquer ato praticado pela Fiscalização e decorreram, aproximadamente, cento e quarenta e cinco dias, lapso mais que suficiente para que a recorrente se regularizasse, eis que nesse interregno readquiriu a espontaneidade de acordo com o disposto no artigo 7º, parágrafo 2º, do Decreto nº 70.235/72. Contudo, nenhuma providência tomou nesse sentido, preferindo sujeitar-se às consequências da ação fiscalizadora. Mas o que mais causa espécie é o fato de ter a recorrente se manifestado somente após um ano contado da data da apreensão dos documentos, e ainda assim para solicitar mais prazo para se regularizar perante o Fisco, quando deveria tê-lo feito durante aquele período, independentemente de solicitações.

Em 08.06.94, portanto bem depois de superado o prazo pleiteado pela pessoa jurídica para regularizar-se, foi solicitado ao chefe da Fiscalização daquela Inspetoria (fl. 184), pelos AFTN responsáveis pela fiscalização deste contribuinte, autorização para proceder ao arbitramento dos lucros da recorrente, cuja ação fiscal tivera início em 27.11.92, através do Termo de Retenção de documentos de fl. 58 e do qual a mesma tomou ciência pessoalmente, prosseguida com o Termo de Devolução e Apreensão lavrado no dia 07.12.92, vindo o auto de



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº : 10508.000298/94-81
ACÓRDÃO Nº : 107-04.027

infração a ser lavrado somente no dia 16.06.94, tempo suficiente para que a recorrente cumprisse o que sugeriu no requerimento de 20.12.93. Neste mesmo interregno, a fiscalização, após reiteradas solicitações e seguidas prorrogações de prazo, aguardava da fiscalizada a apresentação dos livros e documentos fiscais que pudessem embasar a apuração do lucro real,

as quais foram atendidas apenas em parte, e ainda assim, de maneira insatisfatória, eis que, segundo os autos, livros como o Diário, escriturado de acordo com as leis comerciais, o LALUR e livros auxiliares, como o razão contábil, essenciais para a determinação do resultado e obrigatório para as pessoas jurídicas sujeitas à tributação com base no lucro real, não foram exibidos à Fiscalização, como também não o foram em nenhuma das demais oportunidades que teve para tanto, seja nas duas impugnações, seja no recurso dirigido a este Colegiado. Tal procedimento, sem dúvida, deixou implícita a manifesta recusa quanto à satisfação completa do que lhe foi solicitado pelo Fisco, e ensejou o arbitramento dos lucros com fulcro no preceptivo do artigo 399, inciso III, do RIR/80.

A pretensão da recorrente, pois, de ver anulada a ação fiscal, por considerar que agiu espontaneamente, sob o pálio do artigo 138 do CTN, enquanto que, segundo entende, ao mesmo tempo se encontrava sob o manto das regras pertinentes ao instituto da consulta, pelas razões acima expendidas, é de toda inconcebível e impraticável.

De efeito.

A referida solicitação não atende aos requisitos estabelecidos pelo Decreto nº 70.235/72, necessários à formulação da consulta, sobretudo porque o seu teor diz respeito a procedimentos contábeis e fiscais do conhecimento do contribuinte e sobre os quais inexistem quaisquer dúvidas, pois o que pretendeu foi apenas dilatar mais ainda o prazo para regularizar-se perante o Fisco. A consulta, nos termos do disposto no artigo 46 daquele diploma processual, deve se referir a dispositivo da legislação tributária aplicável a fato determinado, o que é bem diverso da questão apresentada pela recorrente àquela autoridade. Mais a mais, ainda que se admitisse, apenas para argumentar, que se tratasse de consulta, esta não teria o condão de produzir os efeitos desejados pela recorrente porque quando formulada já se encontrava sob ação fiscal a qual visava apurar fatos que se relacionavam diretamente com aquela solicitação. É o que diz o artigo 52, inciso III, do mesmo Decreto.

Poder-se-ia argumentar, como de fato se argumenta, que o fato de o Termo de Início de Fiscalização (fl. 05) datar de 05.01.94 e a solicitação em comento ter sido apresentada à repartição fiscal em 27.12.93 daria à recorrente oportunidade para usufruir dos efeitos de eventual consulta, que como vimos não possui tal característica, bem como, de poder exercer o direito à denunciar-se espontaneamente livrando-se das penalidades inerentes aos ilícitos praticados e constatados pela fiscalização. Entretanto, esta argumentação não colhe a





**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº : 10508.000298/94-81

ACÓRDÃO Nº. : 107-04.027

seu favor, pois o procedimento fiscal do qual resultou o lançamento de ofício e cujas irregularidades a ele se relacionam diretamente data de 27.11.92, seguido pelo Termo de 07.12.92, lavrados bem antes daquela solicitação. Tais procedimentos encontram-se

consubstanciados no Termo de Retenção de fl. 58, pelo qual a Fiscalização recolheu diversas notas fiscais que mais tarde contribuíram para a determinação da matéria tributária objeto do lançamento de ofício, e no Termo de Devolução e Apreensão de fls. 52/53

Tais procedimentos, sobre iniciar a ação fiscal, têm por fulcro o artigo 7º, inciso II, do Decreto nº 70.235/72, segundo o qual o procedimento fiscal tem início com “ **A apreensão de mercadorias, documentos ou livros;**”, estabelecendo o parágrafo 1º que “ **O início do procedimento exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independentemente de intimação, a dos demais envolvidos nas infrações verificadas.**” Insta destacar que o mesmo artigo, em seu parágrafo 2º, trata da aquisição da espontaneidade pelo sujeito passivo, quando passados mais de sessenta dias contados do último procedimento fiscal, e tendo a recorrente readquirido tal condição, em que pese a manifestação no sentido de se regularizar perante a repartição fiscal, nada fez nesse sentido, preferindo, destarte, o lançamento de ofício.

Por outro lado, a denúncia espontânea de que trata o artigo 138 do CTN, aplicada ao caso dos autos, para que de fato se configurasse e produzisse seus efeitos excludentes da responsabilidade deveria ser acompanhada do pagamento dos tributos devidos, não só das contribuições referidas no documento de fls. 337/338, mas também do IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro de que trata a Lei nº 7.689/88. Também aqui, encontramos a desconsideração da denúncia espontânea quando apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração, e como vimos linhas atrás, a Fiscalização manifestou-se mais de um ano antes da suposta denúncia espontânea, através dos termos de fls. 52/53 e 58, diretamente relacionados às infrações que ensejaram o lançamento de ofício. No caso vertente, a pessoa jurídica apenas solicitou que lhe fosse autorizado o início do processo de solicitação de parcelamento de parte do crédito tributário devido. Portanto, sequer se pode falar em pedido de parcelamento, pois há apenas uma perspectiva no sentido de solicitar a sua autorização. Ora, a lei é muito clara ao estabelecer, com todas as letras, que a denúncia espontânea deve ser acompanhada do pagamento dos tributos e dos juros de mora, hipótese dos autos, sem abrir exceção ao parcelamento. Que dizer da simples promessa de parcelar o débito! Conforme muito bem lembrado pela autoridade recorrida, e para que não paire qualquer dúvida acerca da questão, o antigo TFR, através da Súmula nº 208, consagrou o entendimento segundo o qual: “ **A simples confissão da dívida, acompanhada do seu pedido de parcelamento, não configura denúncia espontânea.** ”





**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº : 10508.000298/94-81
ACÓRDÃO Nº. : 107-04.027

Quanto ao arbitramento do lucro, não se trata de penalidade, mas sim de modalidade de determinação do resultado tributável aplicável sempre que não for possível apuração do lucro real, como no caso dos autos, em que a recorrente, de certa forma, deixou

clara a inexistência de escrituração conforme as leis comerciais e fiscais, ao se recusar, tacitamente, a apresentar todos os elementos necessários a sua determinação e validade solicitados diversas vezes pela Fiscalização, salientando-se que a mesma declarou às fls. 235/236 que não possuía escrituração contábil. Diante disto, a Fiscalização não poderia ter outra alternativa a não ser a de desclassificar a escrita e proceder ao arbitramento segundo as regras estabelecidas pela Portaria 22/79 e seguintes, cuja base de cálculo foi apurada em razão de elementos fornecidos pela própria fiscalizada. Daí não ter cabimento a alegação que a receita que lhe serviu de base é muito superior à obtida em suas operações, mormente em se considerando que, possivelmente, nem toda a receita foi denunciada. Aliás, sequer houve qualquer demonstração pela recorrente visando provar o alegado. Como também não demonstrou que a receita extraída das notas fiscais corresponde exatamente aos valores dos créditos bancários, cujos extratos apenas serviram de parâmetro à Fiscalização para a definição da matéria dimensível. Não há, portanto, que se falar em arbitramento com base nos documentos bancários. Estes apenas o subsidiaram.

Por fim, impende esclarecer que as demonstrações financeiras trazidas à colação com a segunda impugnação não elidem o arbitramento, por continuar ausentes os elementos que as lastrearam e às declarações de rendimentos, e ainda que viessem à tona na fase litigiosa do processo, também não teriam tal condão, eis que, como é cediço, o lançamento de ofício por arbitramento não é procedido condicionalmente.

Nesta ordem de considerações, voto no sentido de rejeitar as preliminares e no mérito negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões - DF, em 15 de abril de 1997.


JONAS FRANCISCO DE OLIVEIRA - RELATOR