



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

Processo n° 10580.720585/2009-02
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1402-001.302 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 6 de dezembro de 2012
Matéria AUTO DE INFRAÇÃO - IRPJ
Recorrente MDA CONSTRUÇÕES LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2005

IRPJ. ARBITRAMENTO DO LUCRO. APRESENTAÇÃO DE LIVROS E DOCUMENTOS APÓS A CIÊNCIA DO LANÇAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. O lançamento fiscal por arbitramento tem aplicação quando não há escrituração ou esta é insuficiente para apurar o lucro real. A apresentação de livros e documentos fiscais após a conclusão do lançamento não se mostra suficiente para afastar o procedimento adotado. Precedente processo 10120.001218/2009-15.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Ausentes momentaneamente os Conselheiros Carlos Pelá e Frederico Augusto Gomes de Alencar.

(assinado digitalmente)

Leonardo de Andrade Couto - Presidente

(assinado digitalmente)

Moisés Giacomelli Nunes da Silva - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antônio José Praga de Souza, Moisés Giacomelli Nunes da Silva, Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira e Leonardo de Andrade Couto.

Relatório

MDA CONSTRUÇÕES LTDA, já qualificada nos autos, com fulcro no artigo 33 do Decreto nº 70.235 de 1972 (PAF), recorre da decisão de primeira instância, que julgou procedente a exigência.

Consta da decisão recorrida o seguinte relato:

Trata, o presente processo, dos autos de infração de fls. 65 a 79, lavrados em 05/03/2009, que tiveram como fundamento, principalmente, a falta de apresentação à autoridade fiscal dos livros e documentos contábeis e fiscais, o que ensejou o arbitramento dos lucros, relativamente aos 4 (quatro) trimestres do ano-calendário de 2005 (períodos de apuração: 03/2005, 06/2005, 09/2005 e 12/2005), por meio das receitas operacionais (atividade não imobiliária) com prestação de serviços gerais, as quais foram informadas em DACON's apresentadas pela Requerente, relativas ao referido ano-calendário (fls. 11 a 30), tendo sido apurados os seguintes créditos tributários em valores originais: IRPJ, no montante de R\$ 1.401.414,15 (um milhão, quatrocentos e um mil, quatrocentos e quatorze reais e quinze centavos); e CSLL, no montante de R\$ 427.624,23 (quatrocentos e vinte e sete mil, seiscentos vinte e quatro reais e vinte e três centavos), juntamente com os acréscimos legais correspondentes, inclusive com a aplicação da Multa agravada de 112,5% (cento e doze vírgula cinco por cento).

Para melhor entendimento dos motivos que ensejaram os lançamentos supracitados, passo a transcrever parte do termo de verificação fiscal de fls. 98 e 99, "in verbis":

Em 16/12/2008, demos início ao presente procedimento fiscal, ao cientificarmos o contribuinte do Termo de Início de Fiscalização, no qual solicitamos a apresentação, no prazo de 20 (vinte) dias, de diversos elementos;

Em 29/12/2008 a fiscalizada solicitou prazo de 20 (vinte) dias, para atender ao citado Termo, o que ensejou a lavratura d Termo de Reintimação Fiscal N° 001, no qual reiteramos as solicitações contidas no Termo original, a serem cumpridas até a data de 16/01/2009.

Em 26/01/2009, o contribuinte apresentou sua relação de bens e direitos, sem, contudo, apresentar os livros contábeis e fiscais, os documentos que lastrearam os lançamentos contábeis e demais documentos necessários ao procedimento de auditoria fiscal, solicitados no Termo de Início de Fiscalização e reiterados no Termo de Reintimação Fiscal N° 001.

A fiscalizada solicitou, pela segunda vez, prazo para atender aos citados Termos, desta vez 30 (trinta) dias, o que ensejou a lavratura do Termo de Reintimação Fiscal N° 002, no qual reiteramos as solicitações contidas no Termo original, a serem cumpridas no prazo solicitado.

Vencido o prazo sem que a fiscalizada tenha apresentado sequer um único livro contábil ou fiscal, ou documento que tenha lastreado os lançamentos contábeis, o contribuinte, em 03/03/2009, solicitou, pela terceira vez, dilação de prazo para atender aos citados Termos.

O contribuinte foi informado, através do Termo de Reintimação Fiscal N° 002, que a não apresentação dos documentos no prazo, implicaria no arbitramento do lucro através da lavratura de Autos de Infração para cobrança dos respectivos tributos federais.

...

Diante do todo acima exposto, estamos lavrando o presente Auto de Infração, baseado nas receitas informadas nas DACONs, apresentadas pelo contribuinte.

A contribuinte tomou ciência dos autos de infração em 06/03/2009 (fls. 65 a 79) e apresentou impugnações, de fls. 100 a 113, 480 a 493, em 06/04/2009, alegando, em síntese, que:

- a) no curso de procedimento fiscal instaurado para verificar a regularidade da sua situação fiscal, a impugnante foi intimada a apresentar uma série de documentos. Dado o número de documentos solicitados, pediu-se a dilatação do prazo assinalado, o que foi deferido. Findo o prazo, a impugnante levou ao conhecimento da fiscalização que dispunha de grande parte da documentação solicitada, mas vinha encontrando dificuldades em localizar alguns dos itens. Diante do fato, a fiscalização orientou a impugnante a solicitar nova dilação de prazo, afirmando que apenas receberia a documentação solicitada em sua totalidade. Expirado o novo prazo estabelecido, tentou, a impugnante, apresentar a documentação de que dispunha, o que foi novamente rechaçado pela fiscalização. Requereu-se mais prazo, findo o qual a autoridade fiscal houve por bem arbitrar o lucro da empresa e lavrar auto de infração de IRPJ e reflexos.
- b) O arbitramento não pode dar margem ao arbítrio, ou seja, não se trata de procedimento em que a autoridade administrativa possui liberdade para fixar, de acordo com sua conveniência, quando seria ele cabível e de que modo deveria ser efetuado. Sua realização deve ter por objetivo a apuração da verdade real, suporte fático à incidência da tributação.
- c) A tributação está sujeita ao princípio da legalidade estrita (inciso I do artigo 150, da CF/88), o que impõe limite à utilização do arbitramento, exceção a este primado. Devem, portanto, estar presentes elementos suficientes para justificar a não adoção dos critérios usuais de aferição (no caso, os registros contábeis da empresa) e a escolha da via excepcional do arbitramento para apuração do tributo devido.
- d) Os elementos contábeis de que dispunha a impugnante ao momento da fiscalização, cuja análise a autoridade fiscal não se dispôs a fazer, são suficientemente idôneos para a verificação da regularidade de sua situação fiscal.
- e) A título de exemplo, a impugnante mantém regularmente escriturado o Livro Diário (cópia em anexo), tombado sob o n. 0008, devidamente autenticado pela Junta Comercial do Estado da Bahia, em 02/05/2006, data anterior à entrega da DIPJ, ocorrida em 30/06/2006. conforme protocolo n. 4185298537.
- f) Sublinhe-se que o livro aludido não se encontra escriturado em partidas mensais, de forma a inviabilizar uma análise mais acurada dos fatos contábeis. Dito livro contém o registro pormenorizado de todas as operações contabilmente relevantes, individualmente escrituradas dia-a-dia, fornecendo à fiscalização elementos suficientes para a correta verificação da base de cálculo do tributo.
- g) No caso do Auto de Infração ora impugnado, a escrita contábil da empresa já se encontrava regular antes da instauração do procedimento fiscal, como comprova a autenticação do Livro Diário, datada de 02/05/2006. Se, na perseguição da verdade material, a autoridade fiscal deve dar validade até mesmo à escrita recomposta após a instauração da fiscalização, com muito mais razão deve-se ter como válidos os livros tempestivamente escriturados.
- h) No ano fiscalizado, todo o faturamento da empresa foi oriundo de prestação de serviços a apenas duas pessoas jurídicas: para a integralidade dos faturamentos foram emitidas Notas Fiscais, que também estavam disponíveis à autoridade fiscal. Diante da idoneidade dos elementos contábeis disponíveis, não há ensejo para o arbitramento do lucro na forma realizada pela fiscalização; b) Mesmo que se considerasse possível o arbitramento, a fiscalização deixou de considerar os créditos oriundos das retenções sistematicamente efetuadas pelos tomadores de serviço (comprovantes em anexo) assim como não abateu pagamentos realizados em DARF;

Processo nº 10580.720585/2009-02
Acórdão n.º 1402-001.302

S1-C4T2
Fl. 0

- i) nos casos de empreitada ou fornecimento contratado com pessoa jurídica de direito público, ou empresa sob seu controle, empresa pública, sociedade de economia mista ou sua subsidiária, o contribuinte poderá diferir a tributação do lucro até sua realização.
- j) O lançamento impugnado não levou em consideração tais diferimentos, o que aumentou indevidamente o lucro absurdamente arbitrado;
- l) o Auto de Infração impugnado a multa agravada de 112,5% sem se preocupar em nenhum momento em declinar as razões que levaram a sua aplicação.
- m) A fundamentação é exigência inafastável à imposição de uma penalidade, em homenagem ao princípio da ampla defesa. É imprescindível que se aponte o elemento subjetivo, revelador de dolo, que enseja a penalização mediante imputação de multa agravada. Assim, a mera informação de que a impugnante não apresentou documento solicitado não supre a necessidade de fundamentação da aplicação da multa em percentual agravado.

Requer a Impugnante:

- a) realização de perícia a fim de verificar: a exatidão do lucro apurado no exercício mediante balanço constante no Livro Diário em anexo; o não abatimento dos valores retidos a título de tributos federais pelos tomadores de serviço no exercício fiscalizado;
- b) o não abatimento dos recolhimentos realizados em DARF relativos aos tributos devidos no exercício fiscalizado;
- c) o equívoco na determinação das receitas tributáveis utilizadas pela fiscalização como base de cálculo para o arbitramento, à luz do diferimento em razão dos contratos com pessoas jurídicas de direito público, empresa pública, sociedade de economia mista ou suas subsidiárias; e
- d) a acolhida a presente impugnação para o fim de assim ser decidido, cancelando-se o débito fiscal reclamado.

A decisão recorrida está assim ementada:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2005

PEDIDO DE PERÍCIA.

Indefere-se o pedido de perícia quando formulado em desacordo com a legislação que rege a matéria.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2005

ESCRITURAÇÃO *CONTÁBIL*. *ARBITRAMENTO DOS LUCROS*.

O imposto, devido trimestralmente, no decorrer do ano-calendário, será determinado com base nos critérios do lucro arbitrado, tendo como base a receita declarada, quando a contribuinte, regularmente intimada, deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos de sua escrituração comercial e fiscal.

MULTA DE OFÍCIO. AGRAVAMENTO DE PENALIDADE.

Incabível a aplicação da multa de ofício agravada para 112,5% se o contribuinte atender, no prazo marcado, à intimação para prestar esclarecimentos ou apresentar documentos, mesmo que o faça por meio de pedido de prorrogação de prazo à autoridade fiscal.

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO CSLL IRPJ. MATÉRIA FÁTICA IDÊNTICA. RELAÇÃO DE CAUSA E EFEITO.

Em se tratando de matéria fática idêntica àquela que serviu de base para o lançamento do Imposto sobre a Renda Pessoa Jurídica, devem ser estendidas as conclusões advindas da apreciação daquele lançamento ao relativo à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, em razão da relação de causa e efeito advindas dos mesmos fatos geradores e elementos probantes.

Impugnação Procedente em Parte

O acórdão recorrido afastou da exigência os valores retidos na fonte a título de IRPJ e de CSLL, sendo que o recurso está limitado aos seguintes pontos, articulados quando da impugnação:

- a) existência de recusa da autoridade fiscal em receber a documentação disponível;
- b) que os Livros Diário e Razão estavam escriturados, tendo a autoridade fiscal todos os meios para apurar o lucro real, sendo incabível, portanto, o arbitramento;
- c) que é viável pela própria declaração de rendimentos e pelo livro diário identificar a natureza dos ajustes procedidos no cálculo do lucro real. Precedente acórdão nº 108-05591.
- d) Desconsideração do diferimento do lucro.

Em defesa de que o contraditório em relação ao arbitramento pode dar-se após o lançamento, a recorrente transcreve a ementa do RESP 834.051/RS, tendo como relator o Ministro José Delgado, que assim dispõe:

EMENTA:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA. ARBITRAMENTO DO LUCRO EM FACE DE IRREGULARIDADES. REGULARIZAÇÃO DA ESCRITA FISCAL DENTRO DO PRAZO DE IMPUGNAÇÃO PARA O LANÇAMENTO. ILEGITIMIDADE DO ARBITRAMENTO. TRIBUTAÇÃO REFLEXA DOS SÓCIOS. PRESUNÇÃO JURIS TANTUM. NÃO-CONHECIMENTO QUANTO AO ART. 535 DO CPC.

1. Tratam os autos de ação anulatória de débito fiscal ajuizada pela empresa ODILON DE WITT E COMPANHIA LTDA. e OUTROS contra a UNIÃO FEDERAL objetivando a desconstituição dos autos de infração decorrentes de arbitramento de lucro da empresa e de tributação reflexa dos sócios. A sentença apreciou, concomitantemente, Embargos às Execuções Fiscais envolvendo as mesmas partes, julgando procedentes os pedidos veiculados em ambas as ações ao concluir que: a) o lançamento definitivo só ocorre após o julgamento da impugnação tempestivamente apresentada; b) não houve lucro real tributável; c) foi ilegal o arbitramento do lucro e, por conseguinte, ilegítimos os lançamentos reflexos nas pessoas dos sócios; d) o arbitramento do lucro da empresa não deve ser o

reflexa. A União interpôs apelação e o TRF/4ª Região negou-lhe provimento por entender que: a) na fase de impugnação ao lançamento, a empresa apresentou os documentos necessários à regulamentação de sua situação; b) o arbitramento não tem caráter punitivo, e só deve ser usado quando esgotados os meios para resolução quanto ao débito fiscal; c) o fisco ignorou o contraditório da empresa, afastando a finalidade do ato administrativo; d) o contraditório pode-se dar após o arbitramento; e) tendo em vista que não foi reconhecida a legitimidade do arbitramento da empresa, a tributação reflexa também é ilegítima, já que decorre da primeira; e f) a presunção de que o lucro arbitrado foi distribuído não é suficiente para que se afirme que houve a efetiva percepção do rendimento pelo sócio. Recurso especial da Fazenda fundamentado na alínea "a" indicando violação dos seguintes preceitos: 535 do CPC; 148 do CTN; 339 e 400 do RIR/80; e 35 e 403 do Decreto 85.450/80. Defende, em suma, que: a) a empresa não preenche os requisitos para que se enquadre no regime simplificado, tendo-o excedido no exercício de 1984, justificando o arbitramento do lucro; b) a escrituração da empresa não se encontrava de acordo com o exigido legalmente; c) quanto ao IRPJ, a empresa o recolheu de forma aleatória, não portando os documentos necessários e não oferecendo a declaração de rendimentos; d) a empresa não apresentou os documentos dos anos de 1987 e 1988 no prazo peremptório estabelecido em lei; e) no caso de arbitramento do lucro, há presunção legal de sua distribuição aos sócios, e tal presunção só seria afastada por prova em contrário da empresa, o que não ocorreu; f) o arbitramento não foi usado como meio de imposição de penalidade, e sim, em decorrência de lei; g) a presunção *juris tantum* beneficia o fisco. Contra-razões pugnando a manutenção do aresto combatido.

2. A mera indicação de violação do teor do art. 535 do CPC, desprovida das razões para que seja anulado o acórdão *a quo*, é insuficiente para se emprestar seguimento ao recurso especial. Há necessidade de que a parte recorrente fundamente o seu pedido, discorrendo motivadamente sobre a infringência ao preceito legal federal, apontando especificamente qual vício existe (omissão, obscuridade ou contradição) a macular o julgado proferido.
3. O recurso não merece ser conhecido, também, pela apontada infringência dos arts. 339 e 400 do RIR/80, tendo em vista a parte recorrente ter-se limitado, simplesmente, a fazer a indicação de tais preceitos, sem motivar e expor fundamentação para a reforma do aresto sob este aspecto.
4. O aresto recorrido merece total manutenção, tendo emitido o irretocável pronunciamento de que o arbitramento não constitui uma modalidade de lançamento, mas uma técnica, um critério substitutivo que a legislação permite, excepcionalmente, quando o contribuinte não cumpre os seus deveres de manter a contabilidade em ordem e em dia, e de apresentar as declarações obrigatórias por lei, não tendo caráter punitivo.
5. No presente caso, segundo as provas analisadas nas instâncias ordinárias, a empresa fiscalizada, ao promover a regularização da escrita contábil e apurar o montante tributável de acordo com as determinações do Regulamento do Imposto de Renda, reconheceu o equívoco e forneceu os

elementos de investigação que tornariam possível a descoberta da verdade material, ainda na fase de impugnação do lançamento.

6. A legislação tributária permite o arbitramento do lucro somente quando a escrituração contábil se apresenta inútil para os fins de apuração do lucro real.
7. Considerando-se ilegítimo o arbitramento de lucro para a empresa, a tributação reflexa dos sócios com base no disposto no art. 403 do RIR/80 (que presume distribuído em favor dos sócios o lucro arbitrado) é também ilegítima. Na esteira da jurisprudência desta Casa, *"A presunção, com força na fiscalização da Administração Tributária, de que os lucros auferidos foram distribuídos aos sócios, ou ex-sócios, da pessoa jurídica, é presunção juris tantum"* (REsp 397.992/RS, Rel. Min. Luiz Fux, DJ 03/06/02).
8. Em se tratando de lucro arbitrado da pessoa jurídica, é inadmissível a mera presunção de sua distribuição aos sócios, pelo que se inviabiliza a tributação reflexa, a não ser que o arbitramento venha acompanhado de prova efetiva da distribuição do rendimento ou de fato que o identifique, situação que, ainda que o arbitramento fosse legítimo, não se afigura presente no caso vertente, já que a fiscalização não considerou outros documentos para fins de tributação reflexa, como, por exemplo, a declaração de IRPF dos sócios, que não o mero arbitramento do lucro da pessoa jurídica.
9. Recurso especial parcialmente conhecido e não-provido. (Jul. em 19/09/2006).

É o relatório.

Voto

Conselheiro Moisés Giacomelli Nunes da Silva, Relator.

O recurso é tempestivo, na conformidade do prazo estabelecido pelo artigo 33, do Decreto nº. 70.235 de 06/03/1972, foi interposto por parte legítima, está devidamente fundamentado e preenche os requisitos de admissibilidade. Assim, conheço-o e passo ao exame da matéria.

O recurso está limitado ao exame dos seguintes pontos:

a) existência de recusa da autoridade fiscal em receber a documentação disponível;

b) que os Livros Diário e Razão, conferiam à autoridade fiscal todos os meios para apurar o lucro real, sendo incabível, portanto, o arbitramento;

c) que é viável pela própria declaração de rendimentos e pelo livro diário identificar a natureza dos ajustes procedidos no cálculo do lucro real. (acórdão 108-05591);

d) que a análise em relação ao arbitramento, nos termos da jurisprudência do STJ, pode dar-se após o lançamento (RESP 834.051/RS).

I - Da alegação recusa da autoridade fiscal em receber a documentação disponível

O direito de peticionar aos órgãos públicos constitui-se em garantia consagrada no artigo 5º, XXXIV, b, da Constituição Federal. Nesta linha, pode ensejar nulidade qualquer ato pelo qual a autoridade administrativa deixe de juntar petição ou documentos aos autos, em especial na fase de fiscalização. Ainda que o documento possa parecer desnecessário, o indeferimento de sua juntada deve estar devidamente fundamentado.

A alegação do requerente de que a autoridade fiscal teria deixado de receber documentos disponíveis, dentre os quais poder-se-ia imaginar que estariam o Livro Diário e o Livro Razão, com possíveis indicativos para, por meio deles, se apurar o lucro real, é de tamanha relevância que não pode ser ignorada. É necessário verificar se tal informação se trata de mera alegação ou se vem acompanhada de algum tipo de prova.

No exercício do encargo de analisar a legalidade da exigência do crédito tributário, nos aspectos que dizem respeito à prova, costumo ater-me às circunstâncias de como os fatos se dão na vida real. Nesta linha, registro que até hoje não vi um único caso em que o contribuinte quisesse apresentar documentos e a autoridade fiscal o recusasse, sem qualquer registro nos atos.

Ademais, não é crível que a parte interessada dispusesse de documentos que alegava possuir e, tendo a fiscalização, por hipótese, recusado o recebimento, que não houvesse formalizado petição protestando diante de tal fato ou formalizado pedido de certidão neste sentido.

Não há nos autos, como costuma existir em processos desta natureza, uma única petição da parte interessada requerendo a juntada de documentos. A alegação da recorrente é relevante, mas não encontra qualquer indicativo de prova que pudesse conferir credibilidade ao fato alegado.

Com tais considerações, rejeito a alegação de que houve recusa no recebimento de documentos.

II - Da alegação de que os Livros Diário e Razão, devidamente escriturados, conferiam à autoridade fiscal todos os meios para apurar o lucro real, sendo incabível, portanto, o arbitramento.

Neste item não irei analisar a regularidade dos livros, mas sim a alegação de que os mesmos conferiam à autoridade fiscal todos os meios para apurar o lucro real, sendo incabível, portanto, o arbitramento.

Até a data do lançamento existente às fls. 65 e seguintes, não há um único indicativo de que a autoridade fiscal dispusesse dos Livros Diário e Razão. Estes só vieram aos autos com a impugnação. Assim, não é possível afirmar que, na data do lançamento, a fiscalização dispunha de todos os elementos para apurar o lucro real. Os documentos podiam existir, contudo, não tinham sido entregues à autoridade fiscal. Desta forma, em não dispondo dos documentos quando do lançamento, não é possível dizer que a autoridade fiscal dispunha dos elementos necessários para apurar o lucro real.

III) da alegação de que é viável pela própria declaração de rendimentos e pelo livro diário identificar a natureza dos ajustes procedidos no cálculo do lucro real. (acórdão 108-05591).

Aparentemente, sob os aspectos formais, o Livro Diário e Razão encontram-se regulares. A questão que se indaga é se os referidos livros continham todos os registros das operações realizadas pela empresa. Pelo que se extrai do acórdão recorrido, aparentemente sim. Neste sentido, segue a seguinte passagem:

"É importante frisar que os montantes das receitas informados nestas DACON's (R\$ 14.848.074,37), são compatíveis com os montantes informados pela Requerente: como receitas dos serviços prestados em sua DIPJ do ano-calendário de 2005 (R\$ 15.163.126,23), conforme fl. 35; e também o são com o montante das receitas com prestações de serviços de valor original de R\$ 15.114.443,23, relativo às planilhas de faturamento apresentadas pela Contribuinte (R\$ 7.599.710,24 + R\$ 7.514.723,99), de fls. 139 e 140."

Comungo do entendimento de que o arbitramento somente é possível nos casos em que a autoridade fiscal não disponha de elementos para apurar o lucro real. A controvérsia que surge diz respeito às situações nas quais o contribuinte apresenta a documentação após o lançamento. Neste sentido, a jurisprudência deste colegiado, abaixo transcrita, diverge da jurisprudência do STJ

IRPJ. ARBITRAMENTO DO LUCRO. APRESENTAÇÃO DE LIVROS E DOCUMENTOS APÓS A CIÊNCIA DO LANÇAMENTO. IMPOSSIBILIDADE - O lançamento fiscal por arbitramento tem aplicação

quando não há escrituração ou esta é insuficiente. A preparação de livros e documentos fiscais após a conclusão do lançamento não é suficiente para afastar o procedimento adotado, salvo em caso de caso fortuito ou força maiôis devidamente comprovados. Recurso Voluntário improvido. (Processo 10120.001218/2009-15. Relator Carlos Pelá).

transcrito: Na mesma linha das decisões desta Turma, segue o precedente abaixo

APRESENTAÇÃO DE ESCRITURAÇÃO APÓS O LANÇAMENTO – IMPOSSIBILIDADE. INEXISTÊNCIA DE ARBITRAMENTO CONDICIONAL

O arbitramento do lucro, quando realizado em prazo hábil, sem percalços que provoquem grave dificuldade ao contribuinte na reconstituição de sua escrituração, deve ser entendido, tão somente, como meio único na obtenção das bases de cálculo dos tributos. A apresentação da escrituração após o lançamento de ofício não invalida a apuração das bases de cálculo pelo arbitramento. Não existe lançamento condicional. (1º CC. / 8ª Câmara. ACÓRDÃO 10806.053 em 16.03.2000. Publicação DOU em: 22.08.2000.

No precedente do STJ apontado pela recorrente foi destacado que "o lançamento definitivo só ocorre após o julgamento da impugnação tempestivamente apresentada." A frase é verdadeira, mas deve ser entendida dentro do contexto. Explico. Se eu digo que o direito constituído por meio de sentença somente se torna definitivo após o julgamento do recurso, não estou afirmando que o direito ainda não existe, mas sim que o mesmo pode vir a sofrer alterações em face de decisão decorrente de recurso subsequente. O mesmo aplica-se em relação ao lançamento de crédito tributário. Com o lançamento o crédito tributário está constituído, podendo vir a ser alterado em face de revisão decorrente de impugnação.

A exigência de crédito tributário pressupõe a incidência de relação jurídico-tributária da qual decorre a obrigação de pagar tributo. Não se pode exigir imposto de renda, por exemplo, sem que o sujeito passivo tenha obtido riqueza nova. Tal princípio aplica-se em relação a todas as modalidades de lançamento, as saber:

- a) lançamento por declaração (art. 147, do CTN);
- b) lançamento por de ofício (art. 149, do CTN) e
- c) lançamento por homologação (art. 150, do CTN).

Para qualquer das modalidades de lançamento acima elencadas aplica-se o disposto no artigo 148, do CTN, que assim dispõe:

Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.

Ao usar a expressão, “ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória” administrativa ou judicial, o artigo 148, do CTN, prevê que arbitrado o lucro por parte da fiscalização o sujeito passivo poderá demonstrar, por meio de provas, o real valor a ser tributado. Neste caso, deve-se conjugar as disposições constantes no artigo 148, do CTN, com as normas do artigo 47 da Lei nº 8.981, de 1997, in verbis:

Lucro arbitrado. Conjuação do artigo 148, do CTN, com o artigo 47 da Lei nº 8.981, de 1997

Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.

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

I - o contribuinte, obrigado à tributação com base no lucro real ..., 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.

III - o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o livro Caixa, na hipótese de que trata o artigo 45, parágrafo único;

IV - o contribuinte optar indevidamente pela tributação com base no lucro presumido;

V - o comissário ou representante da pessoa jurídica estrangeira deixar de cumprir o disposto no § 1º do artigo 76 da Lei nº 3.470, de 28 de novembro de 1958;

VI - (Revogado, pela Lei nº 9.718, de 27.11.1998, DOU 28.11.1998)

VII - 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 1977. (NR) (Inciso acrescentado 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)

....

Nos casos de empresa tributada com base do lucro presumido, conforme previsto nos artigos 15 e 16 da Lei nº 9.249, de 1995¹, efetuado o lançamento por meio de arbitramento, a defesa do autuado cinge-se em demonstrar que não era caso de arbitramento.

1

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

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

I - um inteiro e seis décimos por cento, para a atividade de revenda, para consumo, de combustível derivado de petróleo, álcool etílico carburante e gás natural;

II - dezesseis por cento:

a) para a atividade de prestação de serviços de transporte, exceto o de carga, para o qual se aplicará o percentual previsto no caput deste artigo;

b) para as pessoas jurídicas a que se refere o inciso III do artigo 36 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do artigo 29 da referida Lei;

Dado ao fato de que o caso concreto diz respeito à empresa tributada com base no lucro real, exigido imposto de renda e contribuição social sobre o lucro líquido a partir do arbitramento, o sujeito passivo, na esteira da jurisprudência do STJ consubstanciada por meio dos RESPs 834.051/RS; 835845/RS e 397.992/RS, no ato da impugnação, pode demonstrar que o lucro efetivamente apurado diverge daquele arbitrado.

Até a presente data sempre segui o entendimento da turma de que, não apresentado a documentação, é legítimo o arbitramento, não cabendo a modificação com base em documentação apresentada com a impugnação. Melhor refletindo acerca do assunto chego a conclusão de que tal fato pode resultar na exigência de tributo diverso do montante efetivamente devido². Assim, dado o princípio da legalidade tributária que indica que só se pode cobrar o tributo efetivamente devido, no momento em que o autuado apresenta impugnação com documentos indicando que o lucro real difere daquele que foi objeto de arbitramento, parece-me que o melhor caminho, até mesmo para evitar discussões judiciais subseqüentes, é a conversão do processo em diligência para que a autoridade autuante, observando o disposto no artigo 50, I, Lei n. 9.784, de 1999, sem prejuízo de outras diligências apontadas pela Turma Julgadora, examine a documentação apresentada, emitindo juízo de valor quanto o tributo efetivamente devido, permitindo ao colegiado administrativo, que atua como revisor do lançamento, decidir quanto ao tributo efetivamente devido.

Em que pese o entendimento acima, por ora, até reflexões mais aprofundadas, siga a orientação da jurisprudência deste Colegiado no sentido de que apresentação de livros e documentos fiscais após a conclusão do lançamento, por arbitramento, não se mostra apta para afastar a exigência do crédito tributário.

IV - Das questões relacionadas ao diferimento do lucro previsto no artigo 409 do RIR.

Inicialmente, observo que para arbitrar o lucro, no caso concreto, a autoridade fiscal partiu dos valores informados nas DACONs, apresentadas pelo contribuinte, desconsiderou as despesas e apurou o lucro tendo por base de cálculo o percentual previsto no

III - trinta e dois por cento, para as atividades de:

- a) prestação de serviços em geral, exceto a de serviços hospitalares e de auxílio diagnóstico e terapia, patologia clínica, imagenologia, anatomia patológica e citopatologia, medicina nuclear e análises e patologias clínicas, desde que a prestadora destes serviços seja organizada sob a forma de sociedade empresária e atenda às normas da Agência Nacional de Vigilância Sanitária - Anvisa; (NR) (Redação dada à alínea pela Lei nº 11.727, de 23.06.2008, DOU 24.06.2008, com efeitos a partir do primeiro dia do ano seguinte ao da publicação desta Lei)
- b) intermediação de negócios;
- c) administração, locação ou cessão de bens imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza;
- d) prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção de riscos, administração de contas a pagar e a receber, compra de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (factoring).

Art. 16. O lucro arbitrado das pessoas jurídicas será determinado mediante a aplicação, sobre a receita bruta, quando conhecida, dos percentuais fixados no artigo 15, acrescidos de vinte por cento. Nos termos dos O lançamento por arbitramnto Uma vez efetuado o lançamento.

² Ives Gandra da Silva Martins destaca que "desde a edição do CTN o processo administrativo é um processo revisional do lançamento, que possui a dupla natureza, ou seja, constitutiva do crédito tributário (art. 139 do CTN) e declaratória da obrigação tributária (art. 113 do CTN). Objetiva, por decorrência, como última razão, a busca da verdade material, vale dizer, conhecer-se a hipótese legal, considerada violada pela autoridade fiscal, corresponde rigorosamente ao fato constatado." INO Revista Dialética de Direito Tributário, Dez. 2012. pág. 67.

artigo 15 da Lei nº 9.249, de 1995, que trata do lucro presumido, acrescido de 20% (vinte por cento), previsto em lei.

Nos termos do artigo 409, do Regulamento do Imposto de Renda, no caso de empreitada ou fornecimento contratado, nas condições dos artigos 407 ou 408, com pessoa jurídica de direito público, ou empresa sob seu controle, empresa pública, sociedade de economia mista ou sua subsidiária, o contribuinte poderá diferir a tributação do lucro até sua realização, observadas as seguintes normas:

a) poderá ser excluída do lucro líquido do exercício, para efeito de determinar o lucro real, parcela do lucro da empreitada ou fornecimento computado no resultado do exercício, proporcional à receita dessas operações consideradas nesse resultado e não recebida até a data do balanço de encerramento do mesmo exercício social; (Alínea com redação dada pelo Decreto-Lei nº 1.648, de 18/12/1978)

b) a parcela excluída nos termos da letra a deverá ser computada na determinação do lucro real do exercício social em que a receita for recebida.

No lucro arbitrado com base nos percentuais previstos para o lucro presumido, desconsiderado as despesas, tem-se que este ocorre quando do recebimento efetivo das receitas. Assim, se há norma especial prevendo que o contribuinte pode “diferir a tributação do lucro até sua realização”, tal situação há de se aplicar, também, nos casos de arbitramento.

Contudo, apesar de estarmos tratando de crédito tributário correspondente ao ano-calendário de 2005, decorridos 7 (sete) anos, o contribuinte não apresentou qualquer prova indicando o montante dos valores que teriam sido diferidos e, tampouco a tributação destes no ano seguinte, quando do efetivo recebimento.

ISSO POSTO, voto no sentido de negar provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)
Moisés Giacomelli Nunes da Silva