



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

Processo nº. : 10650.001591/2005-54
Recurso nº. : 152.453 (voluntário e de ofício)
Matéria: : IRPJ e CSLL- anos-calendário: 2000, 2001 e 2002
Recorrentes : 1ª TURMA/DRJ em Juiz de Fora – MG e Real Expresso Ltda.
Sessão de : 07 de dezembro de 2006
Acórdão nº. : 101-95.906

IRPJ e CSLL: ARBITRAMENTO DO LUCRO. Impõe-se o arbitramento do lucro quando a escrituração do contribuinte revele vícios que a tomem imprestável para apurar o lucro real.

DECADÊNCIA. CSLL- De acordo com a jurisprudência dominante na Câmara Superior de Recursos Fiscais, a decadência da CSLL se rege pelas normas do CTN .

DETERMINAÇÃO DA EXIGÊNCIA- Correta a decisão de primeira instância que determina a dedução, do valor a ser lançado, do montante declarado em DCTF.

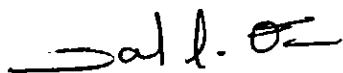
AGRAVAMENTO DA PENADLIDADE. Não subsiste a exasperação da penalidade se não restar comprovado o desatendimento do contribuinte a intimação formal para prestar esclarecimentos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recursos de ofício e voluntário, interpostos pela 1ª Turma de Julgamento da DRJ em Juiz de Fora – MG. e por Real Expresso Limitada

ACORDAM, os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso de ofício e, quanto ao recurso voluntário, acolher a preliminar de decadência da CSL em relação aos fatos geradores ocorridos até 30.09.2000 e, no mérito, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE

Processo nº 10650.001591/2005-54
Acórdão nº 101-95.906



SANDRA MARIA FARONI
RELATORA

FORMALIZADO EM: 2.9 JAN 2007

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL, PAULO ROBERTO CORTEZ, CAIO MARCOS CÂNDIDO, VALMIR SANDRI e MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR. Ausente o Conselheiro JOÃO CARLOS DE LIMA JÚNIOR.



Recurso nº. : 152.453 (voluntário e de ofício)
Recorrentes : 1ª TURMA/DRJ em Juiz de Fora – MG e Real Expresso Ltda.

RELATÓRIO

Cuida-se de recursos, voluntário e de ofício, interpostos, respectivamente, pela empresa Real Expresso Limitada e pela 1ª Turma de Julgamento da DRJ em Juiz de Fora, em face da decisão que julgou parcialmente procedente o lançamento consubstanciado em autos de infração lavrados para formalizar exigências de IRPJ e de CSLL, relativas aos anos-calendário de 2000, 2001 e 2002. A ciência dos autos de infração deu-se em 06/12/2005.

A fiscalização arbitrou o lucro da empresa em todos os trimestre dos anos-calendário de 2000 a 2003, por imprestabilidade de sua escrituração para determinação do Lucro Real, e também pela não apresentação dos livros auxiliares que discriminariam os lançamentos das receitas de vendas de bilhetes de passagem rodoviários/aluguel/fretamento de ônibus. Além disso, em razão do não-atendimento a intimações, foi agravada a multa de ofício em 50%.

Em impugnação tempestiva a autuada suscitou preliminarmente, a decadência. Alegou, ainda, que os agentes do Fisco, ao alterarem a forma de apuração de lucro real para lucro arbitrado, deduziram os valores já lançados pelo lucro real em montantes menores do que os efetivamente pagos. Reputou o arbitramento como medida desnecessária e indevida, por não haver fundamentos para a desclassificação da escrita fiscal. Rechaçou o agravamento da multa, já que não houve recusa em atender às intimações fiscais. Contestou a multa regulamentar, dizendo-a fundada apenas num suposto "erro" na forma de apresentação do arquivo magnético, o que não causa qualquer prejuízo à Fazenda Pública.

A 1ª Turma de Julgamento da DRJ em Juiz de Fora acolheu a decadência em relação aos três trimestres de 2000, e apenas para o IRPJ. No mais, julgou procedente em parte o lançamento, conforme Acórdão 09.13.191, de 26 de abril de 2006, para reduzir os valores lançados para o 1º trimestre de 2001, alterando os valores compensados pela autoridade fiscal, referentes aos tributos pagos segundo o lucro real.

É a seguinte a ementa da decisão :



Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2000, 2001, 2002

Ementa: ARBITRAMENTO DO LUCRO. HIPÓTESES. A escrituração resumida do Diário deve ser subsidiada por livros auxiliares que individualizem cada operação, cabendo, na falta desses, o arbitramento de lucros.

ESCRITURAÇÃO. APRESENTAÇÃO POSTERIOR. Como não existe arbitramento condicional, o lançamento não é modificável pela posterior apresentação da escrituração, cuja recusa ou inexistência foi a causa do arbitramento.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2000, 2001, 2002

Ementa: DECADÊNCIA. IRPJ. Nos tributos que se submetem ao lançamento por homologação, a decadência do direito de constituir o crédito tributário se dá em 5 (cinco) anos a contar da ocorrência do fato gerador, que sendo de natureza complexiva, ocorre no último dia do período de apuração. CSLL. Por força de disposição legal específica, é de 10 (dez) anos o prazo de decadência das contribuições para a seguridade social, contado a partir do 1º dia do exercício seguinte àquele em que o crédito tributário poderia ter sido constituído.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2000, 2001, 2002

Ementa: LANÇAMENTO DE OFÍCIO. DÉBITOS DECLARADOS EM DCTF. A partir de 31/10/2003 é incabível o lançamento de ofício de débitos confessados em instrumento hábil e suficiente à exigência do crédito tributário.

FALTA DE ATENDIMENTO A INTIMAÇÃO. MULTA AGRAVADA. A exasperação da penalidade só é cabível quando, mediante intimação formal para prestar esclarecimentos, restar comprovado que ocorreu recusa e/ou resistência por parte do contribuinte em atender a requisição.

DECORRÊNCIA. INFRAÇÕES APURADAS NA PESSOA JURÍDICA. A solução dada ao litígio principal, relativo ao IRPJ, aplica-se ao litígio decorrente, quanto à mesma matéria fática.

Foi interposto recurso de ofício.

Cientificada da decisão em 19/05/2005 (fl. 628), a empresa ingressou com o recurso em 14 de junho seguinte, conforme carimbo aposto à fl. 633.

Na peça recursal reedita a preliminar de decadência, agora dirigida à CSLL, e quanto ao mérito alega, em síntese, que:

- É ponto pacífico na doutrina e na jurisprudência que o arbitramento dos lucros é remédio excepcional, só podendo ser adotado na total impossibilidade de apurar o lucro real.

- O que se espera em uma auditoria fiscal é que os representantes da Fazenda investiguem tanto as receitas como as despesas.

- Como exaustivamente explanado na impugnação, os representantes da Fazenda não se pautaram pela busca da verdade material.

- Pela insistente recusa dos auditores em manusear os documentos colocados à sua disposição, formalmente alegando que estavam fora de ordem, os representantes da empresa perceberam que os agentes do fisco não tinham a pretensão de apurar o lucro real.

- Não condiz com a verdade a afirmativa contida na decisão recorrida, de que "foram várias as tentativas da fiscalização de aferir o lucro real declarado pela empresa, sem lograr sucesso, em face da escrituração e dos documentos entregues".

- Essas "várias tentativas" se limitaram a intimações para a Recorrente produzir demonstrativos, relatórios e planilhas, de competência de qualquer auditoria.

- Em termos documentais, a realidade fática da empresa é a seguinte:

- a) Os bilhetes de passagem emitidos em cada dia, em grande quantidade, estão relacionados no Resumo do Movimento Diário – RMD.

- b) O lançamento contábil é feito em partidas diárias, no Diário e no Razão, pelo total de cada RMD.

- c) Os RMD e seus respectivos bilhetes estão arquivados em caixas-arquivos, identificadas por estabelecimento emissor, ano e mês.

- Assim, em termos de receitas, a escrituração da Recorrente atende plenamente os requisitos formais para apuração do lucro real, e os custos e despesas não foram questionados em momento algum, presumindo-se corretos.

- Na avaliação da Recorrente, a única possível motivação para o arbitramento seriam as inconsistências verificadas nos montantes das receitas

informados nos arquivos magnéticos e aqueles contabilizados, mas trata-se de divergência meramente interpretativa, tanto que a receita contabilizada é superior ao valor informado nos arquivos magnéticos. Se fosse o contrário é que poderiam pairar dúvidas, e sobre matéria tão relevante se silenciou o julgador

- Se houvesse uma efetiva aferição dos resultados da Recorrente, confrontando os documentos com os lançamentos contábeis, ter-se-ia constatado que a contabilidade está correta.

- Quanto à questão dos livros auxiliares, o Diário e o Razão eram escriturados em partidas diárias, pelo total apurado em cada RMD, que discriminam todos os bilhetes que lhes deram origem, e assim, os RMD assumem o papel de livro auxiliar.

- Quanto à guarda dos documentos, a Recorrente teve o cuidado de os anexar aos respectivos "livros auxiliares", que são os RMD, acondicionando-os em caixas-arquivo separados por data e por estabelecimento emissor.

- O arbitramento, conforme já decidiu este Conselho, deve ser respaldado no seguinte tripé:

I. Que seja demonstrada a existência de falhas na escrita do contribuinte;

II. Que seja comprovado que tais falhas escondem expressivos fatos tributáveis e impedem a quantificação do resultado do exercício;

III. Que seja demonstrado o efetivo prejuízo para o Fisco.

- No procedimento para arbitramento, a autoridade só tem dois caminhos, conforme a receita seja conhecida (sendo o arbitramento feito com base na receita bruta) ou desconhecida (seguindo o arbitramento um dos oito critérios previstos na lei).

- A melhor interpretação do critério com base na receita bruta é que os custos e despesas são desconhecidos, inconsistentes ou a contabilidade não permite sua correta identificação, e assim se arbitram os custos e despesas.

- No caso da Recorrente, em nenhum momento foi questionada a consistência documental e respectiva contabilização dos custos e despesas, nem foi apontada qualquer irregularidade no LALUR.

- As receitas perderam a aura de suspeição, porque buscadas na própria contabilidade, se não foram questionados os custos e despesas, não pode prosperar o arbitramento.

É o relatório.



VOTO

Conselheira SANDRA MARIA FARONI, Relatora

Ambos os recursos atendem os pressupostos legais. Deles conheço.

A Recorrente suscitou a preliminar de decadência. A Turma de Julgamento acolheu-a em parte, para considerar decadentes os três primeiros trimestres de 2000, e apenas em relação ao IRPJ. Quanto à CSLL, rejeitou-a ao fundamento de que a norma aplicável é o art. 45 da Lei 8.212/91.

Ocorre que esse entendimento vai de encontro à jurisprudência desta Câmara e da Câmara Superior de Recursos Fiscais, segundo a qual a decadência da CSLL se rege pelo Código Tributário Nacional.

Considerando que a ciência dos auto de infração ocorreu em dezembro de 2005, encontravam-se alcançados pela decadência os fatos geradores, tanto do IRPJ quanto da CSLL, ocorridos até o 3º trimestre de 2000, inclusive.

Outro ponto da decisão que influenciou na redução da matéria tributável foi a alteração do valor utilizado para fins de compensação com o valor lançado, relativo aos tributos apurados pela empresa com base no lucro real, em relação ao 1º trimestre de 2001. A autoridade fiscal havia considerado apenas o valor efetivamente pago, e a decisão recorrida levou em consideração o valor declarado pela Recorrente em DCTF.

Correta a decisão, pois efetivamente, independentemente de pagamento, a DCTF constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente à exigência dos débitos ali informados (art. 5º, § 1º, do Decreto-lei 2.124, de 13 de junho de 1984).

Finalmente, o terceiro ponto que implicou exoneração do crédito tributário, foi o desagravamento da multa.

Também nesse aspecto, irretocável a decisão recorrida. De fato, restou demonstrado nos autos não ter ocorrido desatendimento a qualquer intimação, fato que constitui pressuposto para o agravamento da penalidade.

Sendo as causas da redução do crédito lançado o reconhecimento da decadência em relação ao IRPJ, o desagravamento da multa e a alteração do valor

da redução, do tributo apurado com base no arbitramento, do tributo apurado pela sistemática do lucro real, é de se negar provimento ao recurso de ofício.

Quanto ao mérito, a Recorrente contesta o arbitramento, alegando não ter se configurado a imprestabilidade de sua escrituração.

Argumenta, em síntese, que: (a) as autoridades fiscais não se pautaram pela busca da verdade material, recusando-se em manusear os documentos; (b) o Diário e o Razão eram escriturados em partidas diárias, pelo total apurado em cada RMD, porém essas indicam todos os bilhetes que lhes deram origem, e assim, assumem o papel de livro auxiliar; (c) quanto à guarda dos documentos, a Recorrente teve o cuidado de anexá-los aos respectivos "livros auxiliares", que são os RMD, acondicionando-os em caixas-arquivo separados por data e por estabelecimento emissor.

Alega a Recorrente que os auditores não se pautaram pela busca da verdade material, e que se recusaram em manusear os documentos colocados à sua disposição.

Conforme descrito no relatório fiscal, corroborado pelas fotos juntadas às fls. 174/178, é inegável que os documentos, em enorme quantidade, se encontravam em total desordem, impossibilitando totalmente a fiscalização de confrontar os lançamentos com os documentos que os embasaram.

O contribuinte deve manter seus livros e documentos em boa guarda e ordem, de tal forma que, em qualquer momento, esteja capacitado a apresentar à fiscalização os documentos que embasam determinado lançamento.

A alegação de que a fiscalização não buscou a verdade material e se recusou a manusear a documentação, demonstrando não ter a intenção de apurar o lucro real perde toda a consistência diante dos fatos relatados e documentados nos autos.

De acordo com o disposto no art. 47 da Lei 8.981/95, o arbitramento dos lucros se justifica, entre outras hipóteses, quando a escrituração contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para determinar o lucro real e, ainda, quando não mantiver, em boa ordem e segundo as normas contábeis recomendadas, livro Razão ou fichas utilizados para resumir e totalizar, por conta ou sub-conta, os lançamentos efetuados no Diário.



A pessoa jurídica, para apurar a base de cálculo pelo lucro real, deve manter escrituração com observância das leis comerciais e fiscais (Decreto-lei nº 1.598/77, art. 7º). E de acordo com a lei comercial, a pessoa jurídica é obrigada a conservar em ordem, enquanto não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, os livros, documentos e papéis relativos a sua atividade, ou que se refiram a atos ou operações que modifiquem ou possam vir a modificar sua situação patrimonial (Decreto-Lei nº 486, de 1969, art. 4º).

A determinação do lucro real pelo contribuinte está sujeita à verificação pela autoridade fiscal com base no exame de livros e documentos de sua escrituração (Decreto-lei nº 1.598/77, art. 9º) .

A escrituração, para fazer prova em favor do contribuinte, deve observar as disposições legais e os fatos nela registrados devem estar comprovados por documentos hábeis (Decreto-lei nº 1.598/77, art. 9º, art. 1º) .

Não basta que os livros mantidos pelo contribuinte observem as disposições legais pertinentes, quanto aos seus aspectos extrínsecos. É indispensável que os fatos neles registrados sejam provados por documentos hábeis, mantidos em boa ordem e guarda. Para que a escrituração se preste a comprovar os fatos nela registrados, a pessoa jurídica deve estar apta, em qualquer tempo, a demonstrar, pelos documentos que o embasam, qualquer fato nela registrado.

Segundo consta do Relatório de Verificação Fiscal, foi solicitado ao contribuinte que apresentasse os Livros de Resumo de Movimento Diário e os respectivos bilhetes de passagem rodoviário. O contribuinte apresentou cerca de 800 caixas de papelão (fotos fls. 174/178) onde estavam acondicionados os RMD e os bilhetes de passagem, caixas essas que não tinham identificação de seu conteúdo. A fiscalizada informou que os arquivos são terceirizados, e não soube informar qual o significado do código de barras e dos números que constam das etiquetas das caixas. As caixas foram trazidas de Brasília, onde se encontra a empresa contratada para arquivamento, e foram colocadas em três salas. Como não há identificação do conteúdo das caixas, na parede onde foram encostadas foi colocada uma folha de papel com o ano a que se referem os documentos. No grupo de caixas dos documentos de cada unidade da Federação foi colocada uma folha com a identificação do Estado, mas não há uma separação entre as caixas de cada Estado

(a empresa possui pelo menos 36 pontos de venda de passagens em 9 estados e no Distrito Federal).

Os bilhetes acondicionados nas caixas estão presos, em sua maioria por elásticos, que em grande parte apodreceram e arrebentaram, em outras estão soltos. Não há seqüência na numeração dos bilhetes, não há separação entre as séries, sub-séries e data de emissão dos bilhetes.

Devido à falta de ordem na guarda dos documentos e ao seu grande número, estimado em mais de um milhão e quinhentos mil bilhetes emitidos anualmente, e em decorrência do estado físico em que os documentos foram apresentados, a fiscalização considerou impraticável efetuar uma amostragem do confronto dos bilhetes com os respectivos RMD.

Uma vez que os bilhetes de passagem eram emitidos eletronicamente, a fiscalização solicitou os arquivos magnéticos relativos aos documentos fiscais. Os Arquivos Tipo 11 e 60 não foram apresentados, no Arquivo Tipo 10 os campos 7 a 11 não foram preenchidos, no Arquivo Tipo 61, que deveria relacionar os bilhetes de passagem emitidos, a maior parte dos registros corresponde ao RMD, ou seja, ao invés de informar em cada registro os bilhetes de passagem emitidos, indicando o número do primeiro e do último documento que compõe cada registro, informou o nº do RMD do estabelecimento centralizador e o seu total.

Além desses fatos, constatou a fiscalização que a soma anual dos arquivos apresentados é inferior ao total das receitas lançadas nos registros contábeis.

A fiscalização concluiu pela impossibilidade de utilização dos arquivos magnéticos e, diante disso, intimou a fiscalizada a apresentar os RMD em ordem cronológica e acompanhados da documentação respectiva (apenas os relativos ao Distrito Federal e a Minas Gerais). Decorridos 40 dias, a fiscalização retornou ao estabelecimento e constatou que os documentos não foram organizados, sendo impraticável verificar, por amostragem, a soma dos bilhetes de passagem e o constante do RMD. Para documentar o fato, a fiscalização fotografou os arquivos.

Em seguida, a fiscalização solicitou os arquivos contábeis. A fiscalizada não apresentou os relativos a 1999, alegando terem sido atingidos pela decadência. Quanto aos apresentados, o número do arquivamento foi preenchido com as letras CXA e seis dígitos indicando mês e ano. Nas caixas de arquivo não há

qualquer indicação relativa a esse número, não cumprindo o objetivo de localizar o documento lastreador do lançamento.

As receitas de vendas de bilhetes são lançadas no Diário e no Razão por totais diários, e o contribuinte, intimado, não apresentou os registros auxiliares discriminando esses lançamentos.

Em seu recurso, o contribuinte alega que os RMD e seus respectivos bilhetes estão arquivados em caixas-arquivos, identificadas por estabelecimento emissor, ano e mês, e que os RMD assumem o papel de livro auxiliar.

Ocorre que, conforme se verifica dos autos, em razão da total desordem da documentação da Recorrente, os RMD não reúnem as qualidades para serem considerados livros auxiliares. Afirmo a Recorrente que os RMD e seus respectivos bilhetes estão arquivados em caixas-arquivos, identificadas por estabelecimento emissor, ano e mês. Todavia, pelas fotos anexadas, (fls. 174 a 178) especialmente, pela foto do detalhe das caixas (fl. 175), vê-se que não consta das caixas número que permita identificar seu conteúdo (estabelecimento, mês e ano). A função do livro auxiliar é permitir identificar o desdobramento do lançamento resumido no Diário e no Razão. Como dizer que os RMD cumprem sua condição de livro auxiliar se para identificar o desdobramento de um lançamento é necessário procurar o RMD numa montanha de cerca de 800 caixas, abrindo uma a uma, já que não há identificação externa de seu conteúdo?

Considero inquestionavelmente configurada a imprestabilidade da escrituração para apuração do lucro real.

Não procede a afirmativa da Recorrente de que, em termos de receitas, sua escrituração atende plenamente os requisitos formais para apuração do lucro real. Como restou evidenciado, não foi possível conferir os totais diários contabilizados, em confronto com os respectivos desdobramentos individualizados e documentos. O fato de a receita contabilizada ser superior ao valor informado nos arquivos magnéticos não é suficiente para atestar a correção do valor contabilizado. Apenas o confronto do valor contabilizado com os respectivos documentos que o embasam permite atestar a veracidade da receita.

Também não se sustenta a alegação de que, se os custos e despesas não foram questionados, presumem-se corretos. A falta de questionamento quanto aos custos e despesas resultou da imprestabilidade da escrituração para apuração

do lucro real. Afastada a possibilidade de apuração do lucro real, despendendo investigar custos e despesas.

Pondera a Recorrente que se houvesse uma efetiva aferição dos resultados da Recorrente, confrontando os documentos com os lançamentos contábeis, ter-se-ia constatado que a contabilidade está correta. Ocorre que a Recorrente não possibilitou essa aferição, conforme fartamente demonstrado nos autos.

Alega a Recorrente que, para que ocorra o arbitramento, é necessário que fique demonstrada, além da existência de falhas na escrita que impeçam a quantificação do resultado do exercício, a ocorrência de efetivo prejuízo para o Fisco. Esse argumento não prospera, pois o arbitramento se impõe pela simples impossibilidade de apurar o lucro real.

A Recorrente desenvolve um raciocínio sofismático, no sentido de que o arbitramento com base na receita bruta pressupõe a aceitação das receitas e o arbitramento dos custos e despesas. Afirmar que, não tendo sido questionada a consistência documental e respectiva contabilização dos custos e despesas, nem apontada qualquer irregularidade no LALUR, e uma vez que as receitas perderam a aura de suspeição, porque buscadas na própria contabilidade, não pode prosperar o arbitramento.

Como já dito, a falta de questionamentos quanto aos custos e despesas deu-se pela impossibilidade de prosseguir na apuração do lucro real, por não ultrapassada a barreira imposta pela imprestabilidade da escrituração. Note-se que a imprestabilidade da escrituração não se restringe à apuração da efetiva receita, mas sim de todo o lucro líquido. Ainda que a imprestabilidade tenha se revelado quanto se auditava a receita, toda a escrituração fica contaminada.

A constatação de que a escrituração do contribuinte contém vícios ou deficiências que a tornem imprestável para apuração do lucro real implica dever da autoridade de arbitrar o lucro (Lei 8.981/91, art. 47, II, b).

A forma de determinar o lucro arbitrado está definida no art. 27 da Lei 9.430/96, que prevê a aplicação dos coeficientes mensais conforme a atividade da pessoa jurídica, sobre a receita bruta. Esse o critério preferencial, e sua adoção não implica atestar que a receita bruta conhecida é a verdadeira receita efetiva do contribuinte. Por outro lado, a impossibilidade de conferir a receita bruta contabilizada

não obriga a adoção de qualquer dos outros critérios alternativos. A adoção desses critérios alternativos se faz necessária quando o critério com base na receita bruta se mostre inaplicável, quer por nada se conhecer a respeito, quer porque a receita bruta conhecida comprovadamente apresenta graves distorções que a tornem imprestável como parâmetro.

Por todo ao acima exposto, nego provimento ao recurso de ofício e dou provimento parcial ao recurso voluntário, para acolher a preliminar de decadência da CSLL para os fatos geradores ocorridos até o 3º trimestre de 2000, inclusive.

Sala das Sessões, DF, em 07 dezembro de 2006


SANDRA MARIA FARONI

