



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo n° 10865.001456/2003-21
Recurso n° 145.124 Especial do Contribuinte
Acórdão n° **9101-001.947 – 1ª Turma**
Sessão de 17 de julho de 2014
Matéria IRPJ, CSLL
Recorrente Comercial e Construtora Pavan Ltda.
Interessado Fazenda Nacional

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 1998

APERFEIÇOAMENTO DO LANÇAMENTO PELO ÓRGÃO JULGADOR - INOCORRÊNCIA.

A redução da base de cálculo do tributo, a partir de elementos de prova juntados com a impugnação não constitui aperfeiçoamento do lançamento que extrapole a função do julgador, inserindo-se em sua função de revisão do ato administrativo impugnado, nos termos do que prevê o art. 145, I, do CTN.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 1ª Turma da CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Otacílio Dantas Cartaxo

Presidente

(documento assinado digitalmente)

Valmir Sandri

Relator

Participaram do julgamento os Conselheiros: Otacílio Dantas Cartaxo (Presidente), Marcos Aurélio Pereira Valadao, Valmir Sandri, Valmar Fonseca de Menezes, Karem Jureidini Dias, Jorge Celso Freire da Silva, Marcos Vinicius Barros Ottoni (Suplente Convocado), Rafael Vidal de Araújo, Orlando Jose Gonçalves Bueno (Suplente Convocado) e

Antonio Lisboa Cardoso (Suplente Convocado). Ausente, Justificadamente, o Conselheiro João Carlos de Lima Junior.

Relatório

Em sessão plenária de 25 de maio de 2006 a Sétima Câmara do extinto Primeiro Conselho de Contribuintes, apreciando recurso voluntário do contribuinte Comercial e Construtora Pavan Ltda., por meio do Acórdão nº 107-08581, rejeitou as preliminares de nulidade, acolheu a preliminar de decadência dos três primeiros trimestres de 1998 em relação ao IRPJ e à CSLL e, no mérito, deu provimento parcial ao recurso, nos termos do voto da Relatora.

Inconformada, a contribuinte manejou Recurso Especial de Divergência que recebeu seguimento apenas em relação à matéria “aperfeiçoamento do lançamento pelo órgão de julgamento”.

Alega a Recorrente que a Sétima Câmara reconheceu que havia erro no critério de arbitramento utilizado pela fiscalização, pois a Auditora-Fiscal não poderia ter ignorado o conteúdo do ADN- COSIT nº 06/97, que determinou a aplicação do percentual de 8% para o cálculo do Lucro Presumido sobre a receita de execução de obra por empreitada, quando houver emprego de material em qualquer quantidade.

Destacou que o Acórdão recorrido confirmou a existência de erro no lançamento, reconhecendo que a receita omitida deveria ser proporcionalizada e distribuída em **três diferentes classes**: (1) serviços de empreitadas (9,6%); (2) serviços de administração (38,4%); e (3) vendas de imóveis (lucro = receita, menos custos contabilizados, na forma considerada pelo Fisco).

Ponderou que o reconhecimento do erro na metodologia do arbitramento implicaria a decretação da imprestabilidade do lançamento, *"pois não pode esse E. Conselho de Contribuintes substituir a autoridade lançadora na tentativa de consertar lançamento que não atende aos critérios fixados pela legislação tributária"*, conforme protesto expressamente consignado na pág. 37 do Recurso Voluntário, sobre o qual foi exigida expressa manifestação da I. Relatora por meio de Embargos Declaratórios que não tiveram seguimento.

Para demonstrar o dissídio jurisprudencial, indica os Acórdãos 103-20.074 e 103-20.754, cuja ementa, no que interessa, assentam:

Acórdão 103-20.074:

(...)

É vedado à Autoridade Julgadora o aperfeiçoamento do lançamento em face da previsão legal atribuindo tal atividade à Autoridade Lançadora.

Acórdão 103-20.754

IRPJ - INOVAÇÃO QUANTO AO LANÇAMENTO NO ATO DECISÓRIO DA DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL DE JULGAMENTO - IMPOSSIBILIDADE - O dever poder de

decidir conferido ao Delegado da Receita Federal de Julgamento está adstrito aos termos do lançamento efetuado pela autoridade fiscal, não cabendo-lhe aperfeiçoá-lo ou transformá-lo de qualquer forma, sob pena de transposição de sua competência legal.

CSSL - ERRO NA APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO - IMPOSSIBILIDADE DE APERFEIÇOAMENTO POR ESTE ÓRGÃO JULGADOR - Não tendo a autoridade lançadora obedecido aos preceitos legais para afixação da base de cálculo da contribuição, não cabe a este órgão aperfeiçoar o lançamento, mas apenas afastar a exigência, diante do erro ocorrido.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Valmir Sandri, Relator.

O recurso atende os pressupostos legais e regimentais que o legitimam, devendo ser conhecido.

Os autos de infração sobre os quais se litiga, lavrados pela sistemática do lucro arbitrado, originaram-se da apuração de omissão de receitas a partir de depósitos bancários de origem não comprovada.

A autoridade fiscal, considerando que a atividade do contribuinte é proveniente da atividade de prestação de serviço e de venda de unidades imobiliárias, distribuiu a receita omitida por essas duas rubricas, na proporção da receita declarada na DIPJ (66,6% para prestação de serviços e 34,4% para venda de unidades imobiliárias).

Para a prestação de serviços utilizou o coeficiente de arbitramento de 38,4% (32% acrescido de 20%) e para a atividade de venda de unidades imobiliárias deduziu os custos incorridos das receitas correspondentes, utilizando os custos registrados na contabilidade, conforme valores constantes nos balancetes mensais (valores acumulados no ano) anexos ao Livro Diário.

Em impugnação, a interessada afirmou que suas receitas não provinham apenas de duas atividades (prestação de serviços e venda de unidades imobiliárias), estando desmembrada nos balancetes mensais contidos no Diário em: (i) empreitadas; (ii) administração; (iii) cópias heliográficas; (iv), (v) locação e (vii) unidades imobiliárias vendidas. Juntou, exemplificativamente, documentos demonstrativos das receitas recebidas.

Acrescentou que, ainda que se entenda que a receita de “empreitadas” seja considerada como de “prestação de serviços”, a fiscalização não poderia ter ignorado o conteúdo do ADN- COSIT nº 06/97, que determinou a aplicação do percentual de 8% para o cálculo do Lucro Presumido sobre a receita de execução de obra por empreitada, quando houver emprego de material em qualquer quantidade.

A decisão de primeira instância não acolheu as razões da então impugnante, assentando:

A impugnante neste item pretende que o fisco supra as lacunas contábeis existentes em seus registros, cujo dever de esclarecer seria dela própria, de forma que se possa realizar a apuração de acordo com a legislação aplicável. Ora, estamos frente a um contrasenso: dona dos registros e documentos necessários à investigação, não foi capaz de esclarecer os valores depositados em suas contas correntes bancárias, mantidas à margem da contabilidade, não atendendo às intimações da fiscalização para fazê-lo. Agora exige que o fiscal o faça, ignorando sua obrigação de efetuar os registros contábeis de acordo com a legislação comercial e fiscal. Fica claro que o procedimento do fisco foi o mais adequado em face da situação concreta, qual seja a de desconsiderar a escrita do contribuinte e de aplicar o percentual determinado por lei para as atividades de prestação de serviço.

No recurso, a contribuinte reeditou as alegações acerca da inadequação dos percentuais.

O acórdão recorrido assim decidiu:

Considerando que a própria fiscalização levou em conta no lançamento a proporcionalidade das receitas, entre receitas de unidades imobiliárias vendidas e de prestação de serviços, e considerando que a contribuinte juntou aos autos documentos relativos a execução de empreitadas com fornecimento de serviços e de material, entendo que, em razão do ADN COSIT Nº 6/97, deve ser revisto o percentual de arbitramento aplicado em relação ao quarto trimestre, relativo ao arbitramento da receita de prestação de serviços (somente desse trimestre, posto que o colegiado por unanimidade de votos decidiu pela decadência do direito de lançar o IRPJ dos três primeiros trimestres e por maioria de votos, em que fui vencida, decidiu pela decadência do direito de lançar a CSLL dos 3 primeiros trimestres).

No recurso especial a recorrente pondera que, ao acolher os argumentos trazidos aos autos determinando que os cálculos fossem refeitos, o Conselho agiu como autoridade lançadora tentando consertar o lançamento. Afirma, que "com essa anomalia, praticou ato para o qual não era competente, pois realizou outro arbitramento do lucro da empresa diferente daquele contido no Auto de Infração, partindo de "receitas com empreitadas" com aplicação de materiais, antes não consideradas pela fiscalização. Com isso, foram apuradas novas bases de cálculo, que resultaram em novos valores do IRPJ e CSLL, configurando novo lançamento."

Analisemos, inicialmente, as decisões consubstanciadas nos acórdãos paradigmas, disponíveis no site do CARF:

Ac. 103-20.074

A r. decisão monocrática (...) no âmbito dos lançamentos reflexos, (...), no que pertinente ao IRFonte, aperfeiçoou-o para sujeitá-lo às disposições dos arts. 35 e 36 da Lei 7.713/88.

(...)

O único reparo que a r. decisão recorrida merece, e neste sentido de ofício se reconhece, é o aperfeiçoamento do lançamento de IRFonte para adaptação ao art. 35 da Lei 7.713/88 em face da falta de previsão da Autoridade Julgadora para efetuar-lo, fugindo de sua atividade exclusivamente judicante e não lançadora. Neste sentido cancela-se-o, provido parcialmente o recurso.

Tendo em vista a concisão do relatório e do voto, não é possível identificar como foi feito o lançamento e em que consistiu o aperfeiçoamento promovido pelo julgador.

Ac. 103- 20.754:

“(...) a exigência maior não poderia prosperar já que, antes da lei 9.064/95, não estava a legislação apta a recepcionar a tributação em separado dos artigos 43 e 44 da lei 8.542 para as empresas sujeitas à tributação pelo lucro presumido, hipótese da autuada. E, dentro de tal cenário, optou pelo cancelamento dos lançamentos de IRPJ e IRRF, porém, reformulou o lançamento de IRPJ para reduzir a receita omitida ao percentual de 50% em face de legislação que deu como persistente e embasada no RIR/80. (...)

(...) , a questão aqui gira em torno dos poderes conferidos legalmente ao Delegado da Receita Federal de Julgamento no âmbito do exercício da atividade decisória, e a extensão ou não de poderes para, além de decidir a questão, reformular lançamento que entender equivocado. Isto porque, se compararmos os termos do auto de infração impugnado pelo contribuinte, o qual capitulou infrações relativas à omissão de receitas dentro da chamada tributação em separado, com os termos da decisão proferida em razão da impugnação, vê-se que, pelo menos no lançamento de IRPJ, reconhecendo a possibilidade de sua permanência por ausência de previsão legal, houve tributação substitutiva e, na prática, novo lançamento. Esta atividade, seguramente, é vedada no âmbito das disposições do Decreto 70.235/72 e daí se teria que caminhar para a nulidade do veredicto”.

Nesse caso, o relatório e voto deixam claro tratar-se de omissão de receita apurada em pessoa jurídica tributada pelo lucro presumido, tendo o lançamento sido efetuado com base no art. 44 da Lei nº 8.541/95 (tributação em separado). Como para o período em questão essa forma de tributação só alcançava as pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real, a Delegacia de Julgamento alterou o lançamento, para conformá-lo com a lei, adicionando 50% da receita omitida ao lucro presumido.

Nitidamente, a reformulação do lançamento deu-se independentemente de qualquer esclarecimento ou prova aduzida após a lavratura do auto de infração.

A situação do acórdão recorrido é diferente. A autoridade fiscal apurou omissão de receitas a partir de depósitos bancários cuja origem o contribuinte não comprovou. A escrituração do contribuinte foi considerada inservível, pois:

“Em análise à escrituração do contribuinte, constatei que a conta caixa lançada no Livro Razão (fls. 35) no ano de 1998 apresenta apenas dois lançamentos mensais: um total dos valores debitados e outro dos valores creditados. Intimei, então, a fiscalizada, em 11/03/2003 e em 04/08/03, a apresentar o Livro Caixa ou o respectivo Razão Analítico.

Em 12/03/03 o contribuinte informou não dispor da referida escrituração, confirmando tal declaração em sua resposta de 19/08/03.

Com relação ao Livro Diário (fls.463), observei que os lançamentos ocorreram somente ao final de cada mês, em dissonância, portanto, com a finalidade dessa escrituração que são os registros diários. (...)

(...)

A falta dos lançamentos diários da conta caixa impossibilita a auditoria contábil, não fornecendo elementos para apuração da omissão de receitas, seja através de passivo fictício, suprimento de caixa, falta de contabilização ou da elaboração de fluxo de caixa, tornando a escrita contábil imprestável para apuração do lucro real, e, justificando a sua desclassificação, e, por decorrência o arbitramento do lucro.

A falta de contabilização de movimento bancário instaura insegurança quanto à fidelidade da escrita, também abrindo oportunidade à sua desclassificação e ao arbitramento do lucro.”

Constatada a omissão de receitas, e tendo em vista que a tributação dar-se-ia pelo lucro arbitrado, que leva em conta a atividade que deu origem à receita, a autoridade fiscal adotou o critério de ratear a receita omitida na proporção das receitas das atividades declaradas na ficha 7 da DIPJ apresentada pelo contribuinte (linhas 08 e 09, prestação de serviço e venda de unidades imobiliárias).

Note-se bem: o sujeito passivo não comprovou a origem dos recursos creditados e, por conseguinte, a natureza da atividade que produziu a respectiva receita omitida. Assim, não se pode alegar erro no lançamento, pois é ônus do contribuinte comprovar a origem da receita, e a autoridade fiscal, ao proporcionalizar as receitas conforme declarado pelo contribuinte, o fez em atenção ao princípio da razoabilidade..

Não procede a alegação de que a autoridade fiscal não poderia ignorar o conteúdo do ADN COSIT 06/97, que determinou a aplicação do percentual de 8% para o cálculo do Lucro Presumido sobre a receita de execução de obra por empreitada, quando houver emprego de material em qualquer quantidade. O sujeito passivo não comprovou a origem das receitas omitidas e o fato de os balancetes indicarem exercício de atividade de empreitada não seria suficiente para a aplicação do ADN, pois não havia identificação de se tratar de empreitada com ou sem fornecimento de material.

Com a impugnação o sujeito passivo trouxe documentos que indicam que, além de receitas de serviços de administração e orientação técnica, serviços de locação de ferramentas e equipamentos e serviços de mão de obra, ele auferia também receitas de empreitada de construção com fornecimento de material. Contudo, isso não é suficiente para imputar erro ou nulidade ao lançamento.

Como dito acima, para que a receita omitida fosse tributada como de empreitada de construção com fornecimento de material, era ônus de o contribuinte provar que essa era a sua origem, e isso ele não fez. **Não há qualquer prova da origem das receitas omitidas, sequer se sabe com certeza se são de venda de unidades imobiliárias ou de serviços** (e, dentro dessa segunda categoria, se são de serviços de administração e orientação técnica, locação de ferramentas e equipamentos, serviços de mão de obra ou serviços de empreitada global). A autoridade fiscal, tendo em conta o princípio da razoabilidade, rateou as receitas omitidas na proporção das identificadas na DIPJ.

Os documentos juntados com a impugnação permitiram à Relatora do acórdão recorrido verificar que os valores registrados nos balancetes como “empreitadas” referiam-se a empreitada global (mão de obra e material). Acatando o critério de proporcionalização adotado pela autoridade lançadora, destacou do valor da receita omitida atribuída à prestação de serviços o montante correspondente ao percentual de participação das receitas de empreitadas, para sobre ele fazer incidir o percentual de 9,6%.

Assim, não se trata de aperfeiçoamento do lançamento pelo julgador, que agiu nos limites de sua função de revisão do ato administrativo do lançamento em razão dos elementos de prova aduzidos após a formalização do auto de infração, e que implicaram na redução da base de cálculo. Conforme prevê o art. 145, I, do CTN, o lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo pode ser alterado em razão de impugnação.

Isto posto, nego provimento ao recurso especial.

Sala das Sessões, em 17 de julho de 2014.

(documento assinado digitalmente)

Valmir Sandri - Relator.