



**PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA**

Processo n° 10909.003448/2004-47
Recurso n° 146.067 Voluntário
Matéria CSLL - Exs.: 2000 a 2002
Acórdão n° 107-09.560
Sessão de 13 de novembro de 2008
Recorrente GRANACON SUL CONSTRUÇÕES CIVIS LTDA
Recorrida 3ª TURMA/DRJ-FLORIANÓPOLIS/SC

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2000, 2001, 2002

**CSLL – ALTERAÇÃO DA SISTEMÁTICA DE LUCRO REAL
PARA A DE LUCRO PRESUMIDO A DESTEMPO –
IMPOSSIBILIDADE..**

A regra é a apuração da CSLL trimestral, pela sistemática de lucro real. A opção, seja pela CSLL anual (sistemática de lucro real), seja pela CSLL pelo lucro presumido, é feita pelo pagamento da CSLL numa dessas opções. Sem esse pagamento, é impossível a opção pelo lucro presumido, máxime se se a intenta por retificação das DIPJ's, anteriormente entregues "zeradas", objetivando furtrar-se da multa qualificada pela omissão de receitas, quando já havia investigação em curso sobre os fatos.

CSLL – CUSTOS ORÇADOS

Como não se trata de custos efetivamente incorridos, só são admissíveis custos orçados para apuração do resultado tributável se os empreendimentos fossem concretizados (continuados), o que não é o caso.

MULTA QUALIFICADA – TIPIFICAÇÃO

Manutenção e movimentação de conta bancária em nome de interposta pessoa, escondendo as receitas auferidas com apresentação de declarações "zeradas", interdita concluir pela ausência de dolo em conduta evasiva - tipificação do art. 71 da Lei 4.502/64.

Vistos, relatados e discutidos os presente. autos de recurso interposto por,
GRANACON SUL CONSTRUÇÕES CIVIS LTDA.

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


MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA

Presidente


MARCOS SHIGUEO TAKATA

Relator

Formalizado em: 30 JAN 2009

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Luiz Martins Valero, Albertina Silva Santos de Lima, Hugo Correia Sotero, Silvana Rescigno Guerra Barretto e Selene Ferreira de Moraes (Suplentes Convocadas) e Carlos Alberto Gonçalves Nunes. Ausente, justificadamente a Conselheira Silvia Bessa Ribeiro Biar.

Relatório

Trata-se de Auto de Infração relativo à CSLL, anos-calendário 1999 a 2001, 4º Trimestre de 2002 e ano de 2003, acrescido de multa de ofício de 75% ou 150% e juros de mora à época do pagamento.

Conforme relatado no Termo de Verificação Fiscal e Encerramento de Ação Fiscal, em procedimento de fiscalização foi constatada que para os anos-calendário de 1999 a 2002, o contribuinte entregou, originariamente, DIPJ – Declaração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica no prazo legal, sendo que todas as declarações foram entregues zeradas, ou seja, sem nenhum saldo de tributo a pagar tendo sido eleitas as formas de tributação pelo Lucro Real para os anos de 1999 a 2001 e Lucro Presumido para o ano de 2002. Ocorre que em 03/03/2004 o contribuinte retificou suas DIPJ's e DCTF's dos anos de 1999 a 2002 passando a opção pelo Lucro Presumido, inclusive com tributos a pagar.

Segundo o Termo de Verificação Fiscal, a atitude do contribuinte foi reflexo da fiscalização, em curso, à época, da pessoa física Flávia Fernandes Boos, CPF 802.898.009-00, MPF – Mandado de Procedimento Fiscal n.º 0920600-2003-00057-4, em que se constatou que parte da movimentação financeira da sua conta seria da Recorrente.

Segundo a fiscalização, a Recorrente, na tentativa de se livrar da multa de ofício, antecipou-se à possível fiscalização e declarou o que estava sendo movimentado em conta

corrente de titularidade de terceira pessoa e mudou a opção de Lucro Real para Lucro Presumido.

A fiscalização não considerou como espontâneo os débitos declarados antes do início da ação fiscal que estavam envolvidos com a movimentação financeira de Flávia Fernandes Boos, tendo sido aplicada multa de ofício qualificada (150%).

Quanto aos demais valores, parciais em 1999 e 2000 e totais em 2001 e 2002, a fiscalização apesar de ter reconhecido a espontaneidade do procedimento, entendeu que não gerou efeitos quanto à mudança no regime de tributação, e procedeu à autuação dos débitos que não foram declarados em DCTF, ou seja, calculou os créditos tributários de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS pelo LUCRO REAL, nos anos de 1999 a 2001, de acordo com as receitas declaradas pelo contribuinte e abateu aquilo que estava declarado em DCTF.

A Recorrente, em sua defesa (impugnação), insurgiu-se contra a recusa fiscal em aceitar sua troca de forma de apuração do imposto, por ocasião da apresentação das declarações retificadoras, correspondentes ao ano-calendário de 1999 a 2001.

Segundo a Recorrente, estaria claro na legislação que a escolha da forma de pagamento determina a forma de apuração e não a forma de declaração; assim, se o contribuinte apresentou suas declarações iniciais negativas em lucro real “zero” estaria clara a ausência de opção pelas formas regimentais, pois, no seu entender, o que supostamente dita a forma regimental é o pagamento; se posteriormente as retifica, a declaração retificadora é que determina a opção do contribuinte, podendo o mesmo escolher a forma presumido ou real.

A aplicação da penalidade agravada também é refutada pela Recorrente sob o argumento, em suma, de que não houve de sua parte evidente intuito de fraude e que apresentou, em seus acervos fiscais e contábeis todas as informações legais e devidas antes da ação fiscal.

Apreciada pela 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Florianópolis – SC, em sessão de 18/02/05, a impugnação foi derruída integralmente, mantendo o lançamento integral na forma exigida pelo auto de infração. Para tanto, fundamentalmente deduziram:

- ser correto o procedimento adotado pelo fiscal quando este se recusara em aceitar a troca da forma de apuração da CSL no momento da apresentação das declarações retificadoras relativas aos anos-calendário de 1999 a 2001;

- que o fato de a recorrente entregar as DIPJ sem informações de valores em branco ou zeradas não altera a opção inicial por ela feita, no caso, o lucro real. Ademais, invocando os arts. 1º, 2º e 3º, da Lei 9.430/96 afirmaram que nos casos onde a pessoa jurídica opta pela sistemática do lucro real, a apuração do IRPJ e da CSLL pode ser anual ou trimestral. No entanto, em ambos os casos é irretroatável;

- reputaram equivocada a tese da autuada, quando esta alegara que “a forma de pagamento determina a forma de apuração”. Ainda, mencionaram trecho da impugnação onde a defendente alegou ter apresentado “declarações iniciais negativas zeradas”, razão pela qual entenderam que a recorrente, ao contrário do afirmado, havia sim optado anteriormente pela tributação com base no lucro real (CSL);

- explicaram que a recorrente, ao optar pela tributação sobre o lucro real (CSL), ainda que não obrigada, deveria, nos anos calendários 1999 e 2001, efetuar os pagamentos mensais de IRPJ e CSLL por estimativa, uma vez que optante pela apuração anual. No ano-calendário 2000 os pagamentos deveriam ser executados trimestralmente, sendo este o período de apuração. Todavia, a contribuinte não fez tais recolhimentos, mesmo conhecendo o devido, entregando as declarações retificadoras somente durante o curso da ação fiscal;

- destacaram que a autoridade fiscal, ao se recusar a receber as declarações onde fora alterada a forma de apuração, possibilitou à recorrente entregar as declarações pelo lucro real, mas ela não se manifestara na ocasião. Desta forma, se convenceram que não houvera imposição arbitrária, tampouco cerceamento de defesa, agindo o fiscal conforme determina a lei;

- mantiveram a exigência da multa qualificada, tendo em vista que as acusações constantes do relatório fiscal não foram contestadas, assim como contestados não foram os valores considerados para o lançamento da multa agravada, constantes na tabela de Fls. 280/281; diante disso, concluíram que a conduta da defendente se subsume a hipótese do artigo 44, II, da Lei nº 9.430/96, qual seja, o agravamento da multa de ofício baseado no evidente intuito de fraude.

Irresignada com o decisório contrário à sua defesa, desafiou recurso voluntário, que infirma:

- a recorrente em virtude de suas atividades possui forma diferenciada de apuração de resultados, sendo que tal forma diferenciada não fora respeitada de maneira a atender as disposições legais que amparam a contribuinte. Nesse sentido, transcreve os arts. 250, 412 e 413, todos do RIR/99 e o item 9.4. da IN 84, e colaciona numerosos acórdãos do 1º CC, em reforço a sua tese;

- com a alegação de que o decisório *a quo* se contradiz quando expressa a aceitação da recorrente na parte em que fora autuada;

- o fato de a empresa ter utilizado uma 3ª pessoa para movimentar uma conta bancária fora um fato isolado, sendo que fora devidamente comprovado pelo autuante que determinada conduta não significara desvio de faturamento, especialmente pelo fato de toda a referida movimentação ter sido relatada pela recorrente tanto em sua escrita contábil quanto na impugnação;

- que sofrera “pressão de tempo e de intimação”, e que isto a efetuar a ratificação das declarações no regime de tributação com base no lucro presumido, e posteriormente, pelo lucro real, tudo embasado por uma contabilidade cuja apuração de resultados continha valores irreais ou incompletos;

- que, apesar de possuir os controles completos de custos orçados, os quais acosta aos autos neste momento processual, deixara de computar tais valores em seus resultados, alterando a realidade da lucratividade da empresa, tudo isto para atender as solicitações do autuante, as quais taxa de absurdas;

- que apresentou o Lalur e os mapas de custos orçados, que, por não serem analisados pelo autuante, resultaram em erro de apuração da base de cálculo da CSL e outros

tributos. Portanto, fica evidente que a exigência recaiu sobre base de cálculo indevida, conforme demonstrado na documentação acostada ao presente recurso;

- requer a improcedência do lançamento e, subsidiariamente, a correção dos erros acusados e, ainda, a título de exaurimento, pela revisão documental baseada nas alegações dispensadas.

É o relatório.

Voto

Conselheiro – MARCOS SHIGUEO TAKATA, Relator.

As imposições vertidas no auto de infração em causa são mera decorrência do que já fora exigido a título de IRPJ em outro auto de infração, em cujo processo administrativo esta mesma Câmara já prolatara o Acórdão nº 107-08.529, em sessão de abril de 2005, com integral improvemento do recurso. No mesmo sentido, o Acórdão nº 107-08.624, proferido na sessão de junho de 2006, com negação total de provimento ao recurso voluntário em relação ao auto de infração em que se exigiu o PIS, igualmente conseqüente ao auto em que se exigiu o IRPJ.

Porquanto são os mesmos os argumentos deduzidos no presente recurso, permito-me transcrever excertos do voto do Relator do Acórdão nº 107-08.529, eminente Conselheiro Luiz Martins Valero (grifos nossos):

Enquanto a fiscalização se desenrolava na pessoa física de Flávia Fernandes Boos, CPF 802.898.009-00, a ora recorrente, Granacon, apressou-se em reconhecer receita até então omitida, em decorrência de movimentação bancária, nos anos-calendário de 1999 e 2000, à margem da escrituração que era efetuada sob seu comando na conta corrente bancária da pessoa física sob ação fiscal.

Mas havia um empecilho: a Granacon vinha apresentando Declarações que, embora pelo lucro real, eram entregues à administração tributária “zeradas”, “em branco”. A solução engendrada pela empresa foi a retificação das declarações DIPJ e DCTF, não só para incluir a receita omitida, mas para informar e declarar o imposto e a contribuição social como calculados pela sistemática do lucro presumido.

Quando o fisco “chegou” à pessoa jurídica encontrou a situação consolidada, intimando-a nesses termos:

“01 - Em 03/03/2004 o contribuinte retificou suas DIPJ e DCTF dos anos de 1999 a 2002, sendo que de 1999 a 2001 alterou a opção de tributação do Lucro Real para Lucro Presumido. Considerando a legislação abaixo transcrita, INTIMAMOS O CONTRIBUINTE a retificar as DIPJ e DCTF de 1999 a 2001 para o Lucro Real. Esta intimação tem por finalidade oportunizar ao contribuinte para que apresente seus custos e possa apurar o lucro real nos períodos.”

Ou seja, a fiscalização considerou que a pessoa jurídica já havia adotado o lucro real como sistemática de tributação para aqueles anos-calendário, não sendo permitida a mudança de opção após a entrega das Declarações.

Em atendimento à intimação, a fiscalizada retificou novamente suas declarações daqueles anos-calendário, com apuração do lucro real. Retificou também as DCTF para incluir os tributos e contribuições, recalculados em função das receitas omitidas e da volta à sistemática de tributação pelo lucro real manifestada quando da apresentação das Declarações originais.

Com base nas Declarações retificadas, a fiscalização exigiu, de ofício, os tributos e contribuições apurados que não haviam sido confessados originalmente.

Como as receitas omitidas, oriundas da movimentação bancária nos anos-calendário de 1999 e 2000, agora reconhecidas, representavam 32,53% e 37,63% da receita total declarada pela pessoa jurídica (fls. 312), do montante lançado de ofício, o valor decorrente da aplicação daqueles percentuais foi exigido com multa qualificada de 150% (cento e cinquenta por cento).

Para os demais anos-calendário, 2001, 2002 e 2003, o lançamento de ofício restringe-se aos tributos e contribuições confessados sob ação fiscal, com multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento).

Para a solução do litígio, duas questões básicas devem ser respondidas:

1) O início da ação fiscal contra a pessoa física de Flávia Fernandes Boos, excluiu a espontaneidade da recorrente GRANACON ?;

2) Poderia a recorrente retificar as Declarações originais apresentadas "em branco" pelo Lucro Real para o Lucro Presumido?

Dispõe o art. 7º do Decreto nº 70.235/72 que regula o Processo Administrativo Fiscal:

Art. 7º O procedimento fiscal tem início com:

I - o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificado o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto;

II - a apreensão de mercadorias, documentos ou livros;

III - o começo de despacho aduaneiro de mercadoria importada.

§ 1º 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.

Das lições de Celso Antônio Bandeira de Mello do seu clássico "Curso de Direito Administrativo", procedimento é uma sucessão itinerária e encadeada de atos administrativos que tendem todos a um resultado final e conclusivo. Ou seja, uma seqüência de atos conectados entre si,

isto é, armados em uma ordenada sucessão visando a um ato derradeiro.

Ora, quando a ação fiscal foi redirecionada para a pessoa jurídica, verdadeira titular da movimentação bancária, o procedimento fiscal não se esgotou, pelo contrário prosseguiu visando ao “resultado final conclusivo” nas palavras do mestre citado.

Ademais, a ação fiscal tem por objeto o fato em investigação - no caso as contas bancárias - e não a pessoa fiscalizada. Portanto, a resposta à primeira indagação é positiva. Quando da primeira tentativa de retificação das Declarações originais, apresentadas “zeradas”, repita-se, a recorrente não gozava mais da espontaneidade.

(são transcritos, entre outros, os arts.1º a 3º, 5º, 6º, 25 e 26, da Lei 9.430/96, o art. 35 da IN 93/97)..

Vê-se logo que a opção pela sistemática de tributação nada tem a ver com a Declaração de Imposto e sim, sempre, com o pagamento do imposto do primeiro período de apuração.

(...)

Mas não se opta pela regra que é o lucro real trimestral. A possibilidade de opção, como visto, somente se aplica ao lucro real anual, desde que haja recolhimentos mensais por estimativa (receita bruta ou balanços de acompanhamento) e pelo lucro presumido.

Ora, nas declarações originais que apresentou a pessoa jurídica sinalizou a inexistência de receita, portanto sua única opção possível era o lucro real trimestral ou anual, com balanços de acompanhamento. Jamais se pode admitir opção pelo lucro presumido a uma pessoa jurídica sem receita bruta.

Então o regime de tributação espelhado na informação que prestou à administração tributária com a entrega das DIPJ originais é válido, aliás o único possível: lucro real, face à declarada inexistência de receitas.

A saída da regra, com opção pelo lucro presumido, deveria ter sido manifestada com o pagamento do imposto correspondente ao primeiro trimestre do ano-calendário. Se não pagou o imposto - como não pagou - não optou pelo lucro presumido.

Assim, a resposta para a segunda pergunta é negativa, por isso não procedem os argumentos da recorrente de fora vítima de cerceamento do seu direito de defesa. Quanto à penalidade qualificada, traduzida na aplicação de multa de ofício no percentual de 150% (cento e cinqüenta por cento), que incidiu sobre a parcela da receita omitida pela movimentação bancária em nome de interposta pessoa, está correto o procedimento fiscal.

(...)

Só o fato de manter e movimentar conta bancária em nome de interposta pessoa é conduta que se subsume perfeitamente à figura

típica da sonegação. No caso em exame, a par disso, a recorrente omitiu, dolosamente, suas receitas e resultado, conduta materializada na apresentação, por anos seguidos, de Declarações “zeradas”, em clara tentativa de impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária. Só reconheceu as receitas e resultados quando os fatos já estavam sendo objeto de procedimento fiscal.

Além do mais, levar em conta custos orçados (ainda não realizados) pressupõe continuidade dos empreendimentos imobiliários o que não é o caso diante da seguinte declaração prestada pelo representante legal da empresa quando do chamamento para arrolamento dos seus bens (fls. 278):

[...] declaro para os devidos ou a quem interessar possa que a empresa acima identificada paralisou suas atividades entregando os edifícios Marques de Olinda, Pietro Zanella e Number One para os condôminos terminarem a obra inclusive o saldo a receber de seus clientes, informo também que a empresa não possuiu bens em seu ativo permanente.”

Nessa ordem de juízo, nego provimento ao recurso.

Tenho para mim que os fundamentos expendidos pelo nobre Relator do acórdão retrotranscrito pontificam as conclusões de forma lapidar.

Com efeito, o procedimento fiscal é uma sucessão encadeada de atos visando um resultado final conclusivo, que se objetiva em fatos investigados. E, como emerge dos autos, mesmo quando a ação fiscal se encontrava direcionada à pessoa física, a recorrente fora intimada, e se veio a revelar seu envolvimento com os fatos investigados. Tanto que precipitou a retificação das DIPJ's e DCTF's antes do redirecionamento da ação fiscal contra a recorrente, mas no curso do procedimento fiscal tendente a investigar justamente as receitas omitidas – os valores na conta bancária da pessoa física - para incluir as receitas omitidas até então. Justamente porque a recorrente havia entregue declarações “zeradas”, “em branco”.

Ora, a entrega das declarações “zeradas”, “em branco” com o posterior reconhecimento de que os valores creditados na conta bancária da pessoa física (funcionária da recorrente) constituem dados de fato que evidenciam a tipificação da conduta descrita no art. 71 da Lei 4.502/64 (sonegação)

Os arts. 1º, 2º, 3º e 26, da Lei 9.430/96¹ deixam claro que a tributação pelo regime do lucro presumido e do lucro real anual são opções; a regra é o regime do lucro real trimestral. Isso vale igualmente para a CSL, conforme o art. 28 da Lei 9.430/96.

¹ Art. 1º A partir do ano-calendário de 1997, o imposto de renda das pessoas jurídicas será determinado com base no lucro real, presumido, ou arbitrado, por períodos de apuração trimestrais, encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário, observada a legislação vigente, com as alterações desta Lei.

(...)

Pagamento por Estimativa

Art. 2º A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada, mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais de que trata o art. 15. da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, observado o

As opções (faculdades) só se exercem com o pagamento do imposto apurado trimestralmente, no caso do lucro presumido, ou com o pagamento do imposto mensal por estimativa, no caso do lucro real anual. No caso, com o pagamento da CSL apurada trimestralmente (lucro presumido) ou da CSL mensal por estimativa (lucro real anual). Como nenhuma coisa nem outra fora levada a efeito pela recorrente, correta a autuação em se apurar a CSL em regime trimestral de lucro real.

Sobre os custos orçados, como não se trata de custos efetivamente incorridos, só podem ser considerados para a apuração do resultado tributável se os empreendimentos

disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30 a 32, 34 e 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995.

(...)

§ 3º A pessoa jurídica que optar pelo pagamento do imposto na forma deste artigo deverá apurar o lucro real em 31 de dezembro de cada ano, exceto nas hipóteses de que tratam os §§ 1º e 2º do artigo anterior.

(...)

Art. 3º A adoção da forma de pagamento do imposto prevista no art. 1º, pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime do lucro real, ou a opção pela forma do art. 2º será irretroatável para todo o ano-calendário.

Parágrafo único. A opção pela forma estabelecida no art. 2º será manifestada com o pagamento do imposto correspondente ao mês de janeiro ou de início de atividade.

Opção

Art. 26. A opção pela tributação com base no lucro presumido será aplicada em relação a todo o período de atividade da empresa em cada ano-calendário.

§ 1º A opção de que trata este artigo será manifestada com o pagamento de primeira ou única quota do imposto devido correspondente ao primeiro período de apuração de cada ano-calendário.

(...)

§ 3º A pessoa jurídica que houver pago o imposto com base no lucro presumido e que, em relação ao mesmo ano-calendário, alterar a opção, passando a ser tributada com base no lucro real, ficará sujeita ao pagamento de multa e juros moratórios sobre a diferença de imposto paga a menor.

§ 4º A mudança de opção a que se refere o parágrafo anterior somente será admitida quando formalizada até a entrega da correspondente declaração de rendimentos e antes de iniciado procedimento de ofício relativo a qualquer dos períodos de apuração do respectivo ano-calendário.

imobiliários fossem concretizados (continuados), como exemplarmente deduzido no voto do acórdão supratranscrito, o que não se dá no caso dos autos.

Por conseqüência, nego *in totum* provimento ao recurso.

É como voto.

Sala das Sessões - DF, 13 de novembro de 2008.


MARCOS SHIGUEO TAKATA