



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

Processo nº 10980.723331/2015-73
Recurso nº De Ofício
Acórdão nº 1302-002.654 – 3^a Câmara / 2^a Turma Ordinária
Sessão de 15 de março de 2018
Matéria IRPJ e CSLL
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado COMERCIAL BEIRAO DA SERRA LTDA.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2010

Ementa:

ARBITRAMENTO. MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO

A modificação introduzida de ofício nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

Vistos, relatado e discutido os autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício, nos termos do relatório e voto do relator.

(assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Presidente

(assinado digitalmente)

Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Carlos Cesar Candal Moreira Filho, Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa (Relator), Paulo Henrique Silva

Figueiredo, Rogério Aparecido Gil, Lizandro Rodrigues de Sousa (Suplente convocado), Gustavo Guimarães da Fonseca, Flavio Machado Vilhena Dias, e Luiz Tadeu Matosinho Machado (Presidente).

Relatório

Por bem relatar o processo em comento, adoto o relatório da DRJ/POA, a seguir transcrito (grifos aditados):

Dados gerais

Este acórdão tem por objeto julgar a impugnação apresentada contra o lançamento de ofício do Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ, Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS, consubstanciados nos autos de infração de fls. 533/587. A descrição dos fatos está complementada no relatório fiscal de fls. 588/592, que é parte integrante dos autos de infração.

O montante do crédito tributário lançado a título de IRPJ e reflexos está indicado no quadro de fl. 593, que reproduzo a seguir:

| Processo | Documento | Tributo | Crédito Tributário |
|-----------------------------|------------------|-----------|--------------------|
| 10980-723.331/2015-73 | Auto de Infração | IRPJ | R\$ 10.401.445,58 |
| 10980-723.331/2015-73 | Auto de Infração | CSLL | R\$ 4.151.017,26 |
| 10980-723.331/2015-73 | Auto de Infração | PIS/PASEP | R\$ 1.160.931,70 |
| 10980-723.331/2015-73 | Auto de Infração | COFINS | R\$ 5.360.551,50 |
| 10980-723.332/2015-18 | Auto de Infração | MULDI | R\$ 1.125.000,00 |
| Total do Crédito Tributário | | | R\$ 22.198.946,04 |

O lançamento da multa isolada, no valor de R\$ 1.125.000,00 está formalizado em processo autônomo, de nº 10980.723332/2015-18, e será apreciado nessa mesma sessão de julgamento.

Da autuação

O relatório fiscal evidencia, de início, a existência de ação fiscal pretérita, desencadeada em relação ao sujeito passivo COMERCIAL BEIRÃO DA SERRA LTDA., abarcando os mesmos tributos e os mesmos períodos de apuração que foram objeto do presente lançamento de ofício. Assim, em face ao disposto no art. 906 do Decreto nº 3.000/1999 (Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99)¹, houve a expedição de autorização para novo exame, conforme documento de fl. 39.

A nova ação fiscal foi inaugurada com a emissão do Termo de Início de Fiscalização de fl. 41, de 25/09/2014, em que fora solicitada a apresentação: (i) do contrato social e alterações e (ii) da listagem de contas contábeis que compõem o valor de R\$ 9.613.600,54, que consta na linha 32/ficha 05A, da DIPJ2011; (iii) dos arquivos contábeis e fiscais acessados através do SPED. A resposta foi provida por meio do documento de fls. 44/49.

Na sequência, em 12/03/2015, foi emitido o Termo de Intimação Fiscal nº 0001, onde foram requeridos: (i) a listagem das contas contábeis que compõem o valor de R\$ 55.805.314,60, relativo à linha 28/ficha 04A da DIPJ2011 e (ii) o valor das mercadorias adquiridas no ano de 2010, discriminado por empresa fornecedora. As informações foram providas por meio dos documentos de fls. 54/56.

Adiante, em 08/05/2015, por meio do Termo de Intimação Fiscal nº 0002, a contribuinte foi intimada a apresentar: (i) o livro registro de entradas; (ii) o livro registro de saídas; (iii) o livro registro de inventário; (iv) os arquivos digitais do SPED relativos aos livros acima; (v) o LALUR e (vi) os balancetes de suspensão que respaldaram a apuração do IRPJ e CSLL do ano de 2010.

No termo de intimação, a contribuinte fora alertada quanto à repercussão da eventual ausência de atendimento aos itens requeridos, conforme transcrição a seguir:

Fica o contribuinte ciente que o não atendimento aos itens 1), 2), 3), 5) e 6) poderá ensejar a aplicação do disposto no art. 530, inciso I, do RIR/99.
Fica o contribuinte ciente que o não atendimento ao item 4) poderá ensejar a aplicação do disposto no art. 980 do RIR/99.

A contribuinte logrou apresentar (i) o livro registro de entradas, (ii) o livro registro de inventário, (iii) o LALUR e (iv) os balancetes de suspensão, conforme documentos de fls. 60/526. Não houve apresentação dos arquivos digitais relativos ao SPED.

Da análise dos elementos apresentados pela contribuinte, a fiscalização constatou dois conjuntos de irregularidades: (i) a ausência do atendimento a requisitos formais quanto à escrituração dos livros inventário e do livro registro de entradas² e (ii) a ausência de apresentação da ECD – EFD ICMS/IPI, relativamente ao ano de 2010.

Diante das irregularidades de forma quanto aos livros inventário e de entradas, a fiscalização entendeu que a contribuinte deixou de manter escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, de maneira que promoveu o arbitramento do lucro dos períodos de apuração trimestrais relativos ao ano de 2010, com forte no art. 530, I, do RIR/99. É esse o objeto do presente processo.

De outro lado, em face da ausência de apresentação da ECD – EFD ICMS/IPI, houve a aplicação da multa regulamentar prevista no inciso I do art. 57 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, com redação conferida pela Lei nº 12.873/2013, que é objeto do processo apenso, de nº 10980.72333/2015-18.

Da impugnação

² Transcrição do relatório fiscal, fl. 589: "Na resposta foram enviados os Livros Registro de Inventário e Registro de Entradas em papel. No Livro Registro de Entradas consta somente uma assinatura referente ao representante da empresa, sem a indicação da identidade de quem o assina, e não consta assinatura do contador responsável. Já o Livro Registro de Inventário apresentado consiste em somente uma apostila, sem qualquer assinatura. E o mais importante, ambos os livros não foram, conforme a legislação fiscal acima mencionada determina, registrados na Junta Comercial".

A contribuinte apresentou impugnações autônomas para cada uma das autuações. No que tange ao lançamento de ofício do IRPJ e reflexos, pertinente ao arbitramento do lucro, os argumentos centrais são os seguintes:

Da decadência

- “(...) levando em conta que a formalização do segundo exame com a lavratura dos autos de infração se deu em setembro de 2015, o IRPJ e a CSLL relativos aos dois primeiros trimestres do ano de 2010 já estariam atingidos pela decadência. Bem como, estariam atingidos pela decadência o PIS e a COFINS apuradas de relativos aos meses 01 a 07/2010”.

Da realização de um segundo exame

- Não teria havido juntada da autorização para novo exame, exarada pela SRRF07, “embora tal autorização constitua requisito de validade do procedimento”; ademais, a contribuinte não fora intimada das razões que motivaram o segundo exame.

- “O crédito tributário apurado no primeiro exame foi integralmente extinto pela compensação, em data anterior ao início do segundo exame, conforme os números de DCOMPs acima enumerados, pelo que o segundo exame foi realizado ao arreio do disposto no artigo 149, § único do Código Tributário Nacional”. (...) “Assim é que o parágrafo único do artigo 149 do CTN estabelece que ‘A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública’.

- “Sabido que uma das modalidades de extinção do crédito tributário é a compensação, nos termos do artigo 156, II, do CTN, a autorização para o segundo exame encontra no citado artigo 149 do CTN barreira intransponível, pelo que não poderia a Superintendência da Receita Federal do Brasil ter autorizado tal medida”.

Da inovação e alteração do critério jurídico

- (...) “o auditor examinou fatos que foram objeto da fiscalização anterior, porém inovando e mudando o critério jurídico de apuração do tributo, o que configura ofensa ao disposto no art. 146 do CTN (...”).

- “Destaque-se que o primeiro Auto de Infração foi lavrado tomando-se por base a apuração pelo lucro real; enquanto o segundo, ora impugnado, adotou o critério jurídico do lucro arbitrado, afetando com isto a apuração do IRPJ, da CSLL, do PIS e da COFINS, conduta expressamente vedada pelo artigo 146 do CTN”.

Da causa do arbitramento

- “O auditor justifica o arbitramento do IR e da CSLL pela simples falta de autenticação dos livros de IPI/ICMS, fixando-se em meros aspectos formais, extrínsecos dos referidos livros, o que conduz à conclusão de que não foram encontradas irregularidades materiais na escrituração dos mesmos”.

- “(...) a afirmação do Sr. Auditor - segundo a qual, por não ter apresentado a EFD, o contribuinte estaria sujeito às regras da escriturarão em papel, inclusive à autenticação de livros - não encontra apoio em nenhum texto legal, sendo fruto de sua inventiva atividade fiscal”.

-
- “(...) Com efeito, ao contrário do que afirma o Sr. Auditor, o artigo 453 do RIPI não dispõe que a não apresentação da Escrituração Fiscal Digital implica a adoção do disposto no artigo 260 do RIR, ou seja, escrituração em papel, com autenticação no Registro do Comércio”.
 - “(...) de longa data decidiu o atual CARF que a simples falta de autenticação de livros não justifica o arbitramento”.
 - “(...) o arbitramento do lucro é reconhecidamente medida excepcional, só aplicável quando, demonstradamente e motivadamente, não se puder chegar ao resultado por outros meios, em razão da imprestabilidade da escrita, ou ausência de documentos contábeis fidedignos. Não pode ser adotado como medida punitiva - eis que não tem essa finalidade - ao talante do auditor, como claramente foi o caso do presente procedimento”.
 - “(...) não tinha o Sr. Auditor justificativa plausível para adotar o arbitramento do lucro, não se atendo à verdade material, já que na Escrita Contábil Digital (ECD) encontraria todas as informações indispensáveis para a apuração do Lucro Real, até mesmo as informações sobre a aquisição de mercadorias e a posição contábil dos estoques, em total consonância com os livros auxiliares apresentados. Agiu, ele, contrariamente à lei e à jurisprudência consolidada das DRJs e do CARF, inquinando de improcedente o lançamento, a justificar a extinção da totalidade do crédito tributário lançado”.

Da base de cálculo do PIS e da COFINS

- “(...) verifica-se que o auditor usou o ‘faturamento bruto’ como base para apurar o PIS/COFINS, esquecido das suas múltiplas especificidades, tais como: tributação monofásica, venda de produtos sujeitos à substituição tributária, produtos isentos, produtos sujeitos à tributação *ad corpus* e não *ad valorem*, produtos com alíquota zero, saída-bonificações, devoluções de vendas, cancelamentos, descontos Incondicionais e outros aspectos comerciais corriqueiros”.
- “Não verificou também os recolhimentos efetuados pelo contribuinte com base na apuração do PIS e da COFINS pelo critério de apuração não cumulativa, não fazendo quaisquer referências a tal apuração em seu relatório fiscal”.

Da base de cálculo do IRPJ e CSLL

- “(...) o Sr. Auditor incorporou à base de cálculo as variações cambiais em bases mensais. Ora, é de elementar conhecimento que só se incorpora a variação cambial à base de cálculo no momento da realização. O erro é, portanto, grosseiro, conduzindo à uma irreal base de cálculo e, por conseguinte, a uma errônea apuração do imposto e tributação reflexa”.
- “Também deixou de levar em conta no Auto lavrado, aqui impugnado, os valores levados a efeito no primeiro exame, apesar de saber da existência do primeiro lançamento conforme pode ser observado no relatório fiscal apresentado, não observando que o mesmo estava devidamente extinto por compensação”.

Solicita, pois, o cancelamento da exigência fiscal.

Os membros da 1ª Turma de Julgamento da DRJ/POA, por unanimidade de votos, julgaram a impugnação procedente, exonerando o crédito tributário, como denota a ementa do Acórdão nº 10-57.934, a seguir transcrita:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2010

ARBITRAMENTO. MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO.

A modificação introduzida de ofício nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

Impugnação Procedente

Crédito Tributário Exonerado

Em obediência ao limite de alçada fixado pela Portaria MF n.º 63, de 9 de fevereiro de 2017, a DRJ recorreu de ofício desta decisão. Informa o Despacho de Encaminhamento de fl. 783 que, intimada, a PGFN não apresentou razões ao Recurso de Ofício.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa - Relator.

Face à exoneração do crédito tributário pelo acórdão recorrido foi interposto recurso de ofício pelo colegiado *a quo*, em cumprimento às disposições do art. 34, inc. I, Dec. nº 70.235/72, com a redação dada pelo art. 67 da Lei nº 9.532/97.

O recurso de ofício deve ser conhecido, pois o valor exonerado extrapola o limite fixado por meio da Portaria MF. nº 63, de 09/02/2017 (créditos de tributos e encargos de multa superior a R\$ 2.500.000,00).

Pois bem. Entendo como correta a decisão de primeira instância.

Verifica-se, *in casu*, ter havido mudança de critério jurídico quanto ao segundo lançamento efetuado pela autoridade fiscal, pois no ano de 2013, no procedimento fiscal atinente ao Processo nº 12448.729688/2013-66, a mesma autoridade administrativa examinou os livros e documentos contábeis e fiscais relativos ao ano de 2010, tendo decidido por realizar o lançamento de ofício com base no lucro real.

Foi constatado naquele processo, inclusive, que a fiscalização, além de ter tributado a contribuinte com base na opção constante em sua escrituração fiscal – lucro real – referiu-se especificamente aos valores registrados nos documentos entregues pelo contribuinte.

Portanto, apesar de não atenderem a exigências formais das leis comerciais e fiscais, a autoridade fiscal apurou anteriormente que os dados contidos nos documentos do ano

calendário 2010 (período fiscalizado) eram compatíveis com a realidade, razão porque efetuou o lançamento pelo lucro real, o que se demonstra plenamente justificável.

Logo, a mudança no critério jurídico da apuração do lucro, ou seja, a mudança da tributação pelo lucro real para tributação pelo lucro arbitrado, em relação ao mesmo acervo fático-probatório, e em relação ao mesmo sujeito passivo, incorre na vedação prevista pelo art. 146, CTN. Senão, vejamos:

Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

Sendo assim, o arbitramento do lucro, aplicada a um mesmo sujeito passivo, em decorrência dos mesmos elementos fático-probatórios anteriormente analisados, constitui-se mudança de critério jurídico, imperioso que haja o cancelamento integral do lançamento de ofício realizado com suporte no arbitramento do lucro do sujeito passivo, em atenção ao disposto no art. 146 do CTN.

Nessa esteira de raciocínio, transcrevo parte do voto do relator Leomar Wayerbacher, com o qual concordo e entendo suficiente para a anulação do ato administrativo analisado. Vejamos:

“No ano de 2013, no curso do procedimento fiscal inaugurado por meio de termo de início de ação fiscal lavrado em 07/02/2013, nos autos do processo nº 12448.729688/2013-66, a mesma autoridade administrativa examinou os livros e documentos contábeis e fiscais relativos ao ano de 2010, tendo decidido por realizar o lançamento de ofício com base no lucro real.

Nesse particular, merece destaque o termo de intimação fiscal lavrado em 15/04/2013, onde a fiscalização solicitou, especificamente, a apresentação dos livros registros de entradas, saídas e de inventário. Por oportuno, transcrevo a seguir imagem do referido termo:

| TERMO DE INTIMAÇÃO FISCAL | |
|---|--|
| MPF : 0710800 2013 00376-9 | Código de Acesso (Internet): 20233719 |
| CONTRIBUINTE : COMERCIAL BEIRÃO DA SERRA LTDA | |
| CNPJ : 03.713.266/0001-70 | |
| Endereço: Av Brás de Pina, 793 Penha Circular - RIO DE JANEIRO - RJ CEP 21.070-031 | |
| Local Lavratura : DRF Rio de Janeiro I | Data : 15/04/2013 Hora : 10:00 |
| Contexto : | |
| <p>No exercício regular das funções de Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil, dá-se continuidade à fiscalização no contribuinte acima identificado, referente ao IMPOSTO DE RENDA, ANO CALENDÁRIO 2010, conforme determinado no Mandado de Procedimento Fiscal – MPF, INTIMANDO-O , com base nos artigos 904, 909, 910, 915, 927 e 928 do Decreto nº 3.000 de 26 de março de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda RIR - 99), a apresentar o que se segue, referente ao ano calendário 2010 :</p> <p>1. Livros Registros de Entradas, Saídas e de Inventário.</p> | |
| PRAZO : 10 (DEZ) DIAS Endereço para entrega : Av. Presidente Antônio Carlos, 375 sala 238, equipe 02, Centro – Rio de Janeiro RJ - telefone 3805-2285 (ou 3805-2286) | |

O livro registro de entradas foi juntado às fls. 262/517 do processo 12448.729688/2013-66. Já o livro de inventário foi juntado às fl. 518/603 daqueles autos.

Note-se que a fiscalização não apenas realizou a tributação com base no lucro real – o que significa ter tomado como válida e eficaz a escrita da contribuinte –, como referiu-se especificamente, junto ao relatório fiscal, aos valores registrados (i) no livro registro de entradas e (ii) no livro registro de inventário, como se vê das imagens a seguir, extraídas da fl. 75 do processo 12448.729688/2013-66:

13. A fim de chegar a parcela destas despesas apropriáveis em 2010 e 2011, esta fiscalização primeiro identificou o valor das despesas com importação deduzidos os impostos incluídos nas notas fiscais (que foram, por outro lado, oferecidos a tributação na forma de Variação Monetária Ativa). Os impostos são o IPI, ICMS e o Imposto de Importação. Os dados do quadro explicativo abaixo foram obtidos junto ao Livro Registro de Entrada – ICMS e IPI código 3102 (**anexo 10**) e Conta contábil “ Despesa c/ Importação nº 1531” Pgt Imposto de Importação (**anexo 7**) :

14. Assim sendo, o valor de R\$ 785.519,15 deveria compor o custo de aquisição da mercadoria. De acordo com planilha (**anexo 11**), o estoque final de produtos importados é de R\$ 12.171.817,75 para um total de R\$ 21.301.064,95 , chegando a uma relação de 57,14 % . Desta forma este percentual é aplicado sobre o custo

Ao analisar os elementos de prova naquela ocasião [em 2013], a autoridade fazendária deparou-se com as mesmas circunstâncias de fato que foram objeto de análise junto ao presente lançamento de ofício, quais sejam:

- a) no livro registro de entradas, não consta assinatura do contador responsável;
- b) o livro registro de inventário não apresenta qualquer assinatura;

c) ambos os livros não foram registrados na Junta Comercial.

Entretanto, diante dessas mesmas irregularidades de forma, a fiscalização, no âmbito da diversidade de interpretações que o conjunto de normas atinentes ao arbitramento oferece, como se viu acima, entendeu como aplicáveis as normas relativas à apuração do lucro real, o que configura a adoção de um critério jurídico em relação à matéria.

Em assim sendo, entendo que tem razão a impugnante quando reclama que a alteração desse critério representa ofensa ao disposto no art. 146 do CTN.

Sobre o tema, LEANDRO PAULSEN leciona o que segue: "O art. 146 do CTN positiva, em nível infraconstitucional, a necessidade de proteção da confiança do contribuinte na Administração Tributária, abarcando, de um lado, a impossibilidade de retratação de atos administrativos concretos que implique prejuízo relativamente a situação consolidada à luz de critérios anteriormente adotados e, de outro, a irretroatividade de atos administrativos normativos quando o contribuinte confiou nas normas anteriores".

Ou seja, não vejo como possível que a autoridade fazendária, diante do mesmo arcabouço probatório, sem que haja evidências de que tenha ocorrido erro material ou erro de direito no lançamento anterior, possa vir a modificar o critério jurídico utilizado anteriormente, de maneira a promover alteração no sistema de tributação adotado em relação ao ano de 2010 [lucro real], para fins de apuração do IRPJ e tributos reflexos. Nesse particular, saliento o entendimento professado por OLIVEIRA, em "O princípio da segurança jurídica e a modificação da interpretação da lei tributária no âmbito da Administração Pública Federal", onde vincula a possibilidade de revisão do lançamento anterior somente diante da hipótese de erro:

A simples mudança de interpretação administrativa não enseja maiores discussões acerca da aplicabilidade do artigo 146 do CTN: não há dúvidas de que o lançamento regularmente notificado não pode ser alterado em razão de mudança exegética; os problemas concentram-se nas hipóteses de erro de direito e erro na valoração jurídica do fato.

A distinção entre mudança de critério jurídico e erro de direito é sustentada por Machado (2009, p. 86-88), ao defender que a primeira ocorreria quando a autoridade substituisse uma interpretação possível ou razoável por outra igualmente extraível da lei, enquanto o segundo poderia acontecer nas hipóteses em que a interpretação inicial fosse absurda. O autor sustenta, nessa esteira, que apenas a modificação de critério jurídico impediria a alteração do lançamento; na hipótese de erro de direito, O artigo 146 do CTN seria inaplicável e, por conseguinte, o lançamento poderia ser revisto".

Conclusão

Diante do exposto, NEGO provimento ao Recurso de Ofício.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa

