



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

Processo nº 13819.003345/2003-01
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-001.943 – 1ª Turma
Sessão de 17 de julho de 2014
Matéria IRPJ/CSLL
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado INYLBRA TAPETES E VELUDOS LTDA.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 1999, 2000, 2001, 2002

IRPJ CSLL. INÍCIO DA CONTRAGEM DO PRAZO DECADENCIAL. FATO GERADOR. Não havendo pagamento parcial, a contagem do prazo decadencial é feita pelo *dies a quo* do art. 173 do CTN, mesmo quando se tratar de tributos cujo lançamento é feito por homologação.

NÃO ATENDIMENTO ÀS INTIMAÇÕES PARA APRESENTAÇÃO DE LIVROS E DOCUMENTOS. LUCRO ARBITRADO. CABIMENTO. A não apresentação dos livros e da documentação contábil e fiscal, físicos e em meios magnéticos, apesar de reiteradas e sucessivas intimações, impossibilita ao fisco a apuração do lucro real, restando como única alternativa o arbitramento da base tributável.

MULTA AGRAVADA - RECUSA NA APRESENTAÇÃO DE LIVROS E DOCUMENTOS - ARBITRAMENTO DO LUCRO - IMPOSSIBILIDADE DE SUA CUMULAÇÃO. O agravamento da multa de ofício de 75% para 112,5%, com fundamento na falta de apresentação de livros e documentos não pode prosperar, apesar do arbitramento do lucro justificado na falta de apresentação dos livros e documentos. A recusa do contribuinte justificada na ausência dos documentos enseja o arbitramento, mas não a majoração da penalidade.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, 1) Quanto à decadência: Pelo voto de qualidade, recurso conhecido, vencidos os Conselheiros Karem Jureidini Dias, Valmir Sandri, Marcos Vinicius Barros Ottoni (Suplente Convocado), Orlando Jose Gonçalves Bueno(Suplente Convocado), Paulo Roberto Cortez (Suplente Convocado). 2) No mérito, por unanimidade de votos, dado provimento parcial. a- Quanto a decadência: Por unanimidade de votos, dado provimento parcial para excluir o período 1998/1999. b- Quanto a omissão de receita: Por unanimidade de votos, recurso provido. c- Quanto ao agravamento da multa: Por

maioria de votos, negado provimento. Vencidos os Conselheiros Valmar Fonseca de Menezes (Relator), Marcos Aurélio Pereira Valadão, Rafael Vidal de Araújo e Otacilio Dantas Cartaxo. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Karem Jureidini Dias.

(Assinado digitalmente)

Carlos Alberto Freitas Barreto - Presidente

(Assinado digitalmente)

Valmar Fonsêca de Menezes – Relator

(Assinado digitalmente)

Karem Jureidini Dias – Redatora Designada

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Marcos Aurélio Pereira Valadão, Valmir Sandri, Valmar Fonseca de Menezes, Karem Jureidini Dias, Jorfe Celso Freire da Silva, Marcos Vinícius Barros Ottoni (suplente convocado), Rafael Vidal de Araújo, Orlando José Gonçalves Bueno (suplente convocado), Paulo Roberto Cortez (suplente convocado) e Otacílio Dantas Cartaxo (Presidente à época do julgamento). Justificadamente ausente o Conselheiro João Carlos de Lima Junior.

Relatório

Adoto, por oportuno e suficiente, o relatório da decisão, recorrida, o qual transcrevo, a seguir, em excertos:

“A Inylbra Tapetes e Veludos Ltda. foi intimada a apresentar livros e documentos fiscais, inclusive o livro razão em 14/04/03, por Meio do MPF-D nº 08.1.19.00-2003-00149-4 (fls. 1).

Em 26/05/2003, o contribuinte agora já sob fiscalização dos últimos cinco anos, porquanto o MPF-D Original foi convertido em MPF-F -, foi novamente intimado, em face do MPF-F 08.1.19.00-2003-00190-7 (fls. 2), para apresentar, no prazo de 5 (cinco) dias, o livro razão contábil do ano calendário de 1998, sob pena de desclassificação de sua escrita (fls. 74).

O MPF-F 08.1.19.00-2003-00190-7, de 26/05/2003, foi prorrogado em 04/06/2003 pelo MPF-F 08.1.19.00-2003-00190-7-1 (fls. 3) e, em 19/08/2003, foi novamente prorrogado pelo MPF-F 08.1.19.00-2003-00190-7-2 (fls. 4).

Em 10/06/2003 a contribuinte foi reintimada a apresentar livros, documentos fiscais e arquivos magnéticos e, em 27/07/2003, foi novamente reintimada a apresentar, no prazo de cinco dias, documentos e arquivos magnéticos referentes aos anos-calendários de 1999, 2000, 2001, 2002 e 2003.;

Em 22/07/2003, a contribuinte tem contra si lavrado Termo de Constatação que - em razão das sucessivas intimações e reintimações que recebeu e em razão , de sua inércia -, pressupôs a inexistência dos documentos e arquivos magnéticos solicitados. Finalmente, em 28/10/2003, a contribuinte, via postal, tomou ciência da lavratura, contra si, de autos de infração de IRPJ e de CSL. Os fatos que ensejaram a autuação foram descritos no Termo de Verificação Fiscal de fls. 100/101, dos quais, por relevantes, relativamente ao ano-calendário de 1998, extraio os seguintes:

"1.6 — Em 07/10/2003 (via postal c/AR nº 75390231) , a contribuinte foi intimada a apresentar cópia da documentação de suporte da operação, no valor de R\$ 10.340.958,27 (dez milhões, trezentos e quarenta e nove mil, novecentos e cinquenta e oito reais e vinte e sete 'centavos), conforme Termo de Intimação Fiscal de 29/09/2003 (cópia anexa). Em virtude da falta de manifestação até a presente data, o valor foi adicionado ao Lucro Arbitrado via Outras Receitas, conforme Demonstrativo da Receita Líquida Declarada que faz parte integrante deste procedimento.

1.7 — Embora intimada e reintimada (subitens 1.1 e 1.4) a contribuinte deixou de apresentar o(s) Razão(ões) Contábil(eis), motivando a formalização do Auto de Infração por "Embaraço à Fiscalização, objeto do processo administrativo nº

13819.001745/2003- i 74 (cópia anexa), razão do arbitramento dos lucros, nos termos da legislação vigente.

1.8 Os lucros foram arbitrados tomando-se por base de cálculo as Receitas Operacionais extraídas do Diário Geral nº 37, (...), sumarizadas às fls. 402-parte a 407 (cópia anexa) acrescido de Outras Receitas, conforme Demonstrativo da Receita Líquida Declarada, que faz parte integrante deste procedimento. -- "

1.9 - O agravamento das penalidades aplicadas decorreu da recusa injustificada da apresentação dos arquivos em meio magnético exigidos, nos termos da legislação vigente."

Constituídos os autos de infração de IRPJ e, de CSL, às fls 144 o Sr. agente fiscal lavrou Termo de Encerramento, nos seguintes termos:

"Encerramos, nesta data, parcialmente, a ação fiscal -- a efeito na contribuinte acima identificada, oriunda da Operação: 3710 - Operações Financeiras, vinculada ao IMPOSTO DE RENDA – PESSOA JURÍDICA (IRPJ), referente aos anos-calendário de 1998, 1999, 2000, 2001 e 2002, tendo procedido, em virtude da recusa injustificada de apresentação dos livros e documentos exigidos, o arbitramento dos lucros, conforme Demonstrativo de Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal.

Em virtude do Mandado de Segurança nº 2003.61.14.0053635, objeto do processo administrativo nº 13819.003107/2003-98, deixou-se de examinar a movimentação financeira, no período de 01/01/1998 a 31/12/2002, nos termos da liminar concedida."

Não se conformando com os lançamentos, a contribuinte, tempestivamente, fez sua impugnação, alegando em síntese apertada que:

- O arbitramento não poderia subsistir fundado na escusa de suposto embaraço à fiscalização;
- A escrita não deveria ter sido desconsiderada;
- Seria vedada a fungibilidade entre os mandados de procedimento fiscal;

O arbitramento também seria incabível, tendo em vista os prejuízos fiscais suportados pela impugnante.

A 1a. Turma da DRJ-CAMPINAS/SP, apreciando o feito, nos termos do Acórdão DRJ/CPS Nº 5.649/03 fls. 333-351 julgou procedente os lançamentos.

Irresignada - com os termos do v. acórdão, a contribuinte dele recorreu, asseverando:

(i) Que seria nulo o auto de infração, porquanto, uma vez expirado o prazo de validade do MPF, esgota a competência do agente fiscal; assim, considerando que os lançamentos somente se efetivaram em 28.10.03 e que o prazo do MPF se esgotara em 19.09.03, estes padecem do vício de nulidade; .

(ii) *Que também seria nulo o auto de infração porque, este teria sido lavrado no local da verificação da falta, que é o da fiscalizada, plenamente estabelecida;*

Que, quanto ao mérito, a empresa em nenhum momento se recusara a apresentar livros e documentos de sua escrituração, pelo contrário, dos 10 (dez) livros solicitados, deixou de apresentar somente um, qual seja, o livro razão; .

(iv) *Que, quanto a esse aspecto, não seria por demais observar o quanto dito no Acórdão DRJ/CPS nº 4.793/03, do mesmo Colegiado, que entendera que a falta de somente um dos 10 (dez) livros solicitados não poderia ser causa de arbitramento;*

(vi) *Que, não se deve perder de vista o fato de que o arbitramento constitui-se em uma criação do próprio direito, cuja finalidade precípua é garantir e dar efetividade à legislação de regência do imposto, traduzindo-se, pois, em medida extrema, isto é, quando houver impossibilidade de apuração do lucro real, 'o que evidentemente não seda o caso em questão;*

(v) (vii) *Que a receita tida como omitida, na medida em que o fisco parte para o arbitramento, em verdade representaria autêntico "bis in idem";*

(viii) *Que a agravamento da penalidade foi descabido."*

A Câmara a quo proferiu decisão, dando parcial provimento ao recurso, conforme ementa que se transcreve, a seguir:

“NULIDADE DO LANÇAMENTO. ENCERRAMENTO DA AÇÃO FISCAL APÓS O PRAZO DE VENCIMENTO DO MPF. VALIDADE DOS ATOS PRATICADOS PELO AUDITOR FISCAL. O MPF-Mandado de Procedimento Fiscal é instrumento de controle administrativo e de informação: ao contribuinte. O que importa, para efeitos da ação fiscal, é que esta se desenvolva sob amparo de MPF o que é o caso em questão, não se podendo, pois, imputar nulidade do lançamento em face da simples circunstância de que a sua formalização se dera em momento ulterior ao de vencimento do MPF.

IRPJ.CSLL. INÍCIO DA CONTRAGEM DO PRAZO DECADENCIAL. FATO GERADOR. PREVALÊNCIA DO ART. 150, § DO CTN. A regra de incidência de cada tributo é que define a sistemática de seu lançamento. O IRPJ e a CSLL são tributos que se amoldam à sistemática de lançamento denominada de homologação, onde a contagem do prazo decadencial desloca-se da regra geral (art. 173, do CTN) para encontrar respaldo no § 40 , do artigo 150, do mesmo Código, hipótese em que os cinco anos tem como termo inicial a data da ocorrência do fato gerador.

NÃO ATENDIMENTO ÀS INTIMAÇÕES PARA APRESENTAÇÃO DE LIVROS E DOCUMENTOS - LUCRO ARBITRADO — CABIMENTO. A não apresentação dos livros e da documentação contábil e fiscal, físicos e em meios magnéticos, apesar de reiteradas e sucessivas intimações,

impossibilita ao fisco a apuração do lucro real, restando como única alternativa o arbitramento da base tributável.

MAJORAÇÃO DA MULTA — IMPOSSIBILIDADE. Incabível o agravamento da multa de ofício de 75% para 112,5%, quando o contribuinte não exhibe à fiscalização os meios magnéticos que amparariam sua tributação com base no lucro real e que, juntamente com a não apresentação dos livros e documentos, foi motivo de arbitramento do lucro por parte da autoridade lançadora.

Preliminar de nulidade afastada. Recurso parcialmente provido.”

A Fazenda Nacional interpôs recurso especial, admitido por despacho, nos autos, os seguintes termos(transcrição parcial):

“O presente recurso funda-se no art. 32, I do RICC. Recorro da declaração de decadência da CSLL, da exclusão do valor ,de R\$ 10.349.958,27 do valor do lucro arbitrado e da redução da multa de ofício de 112,5% para 75%.

(...)

DA DECADÊNCIA:

O nosso entendimento é de que o prazo aplicável é o prazo de 10 anos. A lei no. 8.212 assim o determina. Se a lei não foi declarada inconstitucional, então, deve ser aplicada. De outra forma, estar-se-ia negando vigência a um dispositivo legal em pleno vigor, o que é declarar a inconstitucionalidade da lei.

(...)

DO LUCRO ARBITRADO:

Quanto à exclusão do valor de R\$ 10.349.958,27 do lucro arbitrado, não houve comprovação da sua natureza. A fiscalização classificou no art. 27, II da lei no. 9430. Procedimento defensável e que foi julgado desfavoravelmente pela Câmara.

Apontado o dispositivo que se considera infringido temos por recorrida a matéria por ser exigida uma prova que a Fazenda não pode fazer e que seria de ônus do contribuinte.

DO DESAGRAVAMENTO DA MULTA:

“Em relação ao desagravamento da multa de ofício (§2o. do art.44 da Lei no. 9.430. Este é o dispositivo violado e a seguir estão as razões que subsidiam nosso apelo.

(...)

Para a Câmara, o fato de se arbitrar o lucro impede a aplicação de multa agravada. De acordo com a decisão, é incabível a majoração da multa prevista no. §2o. do art.44 da Lei no. 9.430/96. Isso porque a razão do arbitramento foi justamente a falta de apresentação dos livros e documentos de escrituração.

Essa interpretação é descabida. Arbitramento é forma de apuração do lucro para chegarmos ao imposto de renda devido. Não se trata de penalidade. Já a multa do §2 do art. 44 da lei 9.430 é penalidade. Não se trata da mesma coisa. Tem naturezas jurídicas diversas. São institutos diversos.”

È o relatório, no que interessa à solução da lide.

Voto Vencido

Conselheiro Valmar Fonseca de Menezes, Relator

O recurso preenche as condições de admissibilidade, e, portanto, dele tomo conhecimento.

DA DECADÊNCIA:

A Procuradoria alega a decisão recorrida, por considerar o prazo decadencial das contribuições como sendo de cinco anos, nos termos do que dispõe o artigo 150 do Código Tributário Nacional, feriu o disposto na Lei Complementar 8212/91, que estabelece, para tal, o prazo de dez anos.

Sobre o assunto, transcrevo voto do eminente conselheiro Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz, ao apreciar o recurso 143.870, o qual adoto, como razões de decidir:

“As questões colocadas à apreciação deste Colegiado dizem respeito ao dies a quo da contagem do prazo decadencial para a constituição de crédito tributário em face de tributo lançado por homologação, além do cabimento da aplicação de multa isolada decorrente da falta de recolhimento de tributo devido por estimativa, concomitante com a multa de ofício, temas esses recorrentes, porém ainda não pacificados neste forum.

Sabe-se que da formalização da exação tributária foi dada ciência à interessada em 19/04/2004, tendo a decisão recorrida dado provimento parcial ao recurso voluntário, considerando decaídos os lançamentos efetuados para a constituição de crédito tributário relativo ao IRPJ, CSLL, PIS e COFINS do ano-calendário de 1998, e, relativamente às Contribuições ao PIS/COFINS, considerar alcançados pela decadência também os fatos geradores ocorridos nos meses de janeiro, fevereiro e março de 1999. No mérito, foi exonerada a multa isolada concomitante com a multa de ofício.

Com referência à contagem do prazo decadencial, duas são as regras estabelecidas mediante a participação do sujeito passivo, a saber: a primeira trata dos tributos lançados por homologação, onde o dies a quo é a data da ocorrência do fato gerador, caso tenha ocorrido o pagamento, ainda que parcial, ou mesmo que o pagamento não tenha ocorrido, sob o entendimento de que se estaria homologando a atividade exercida pelo obrigado (CTN, art. 150, § 4º). A segunda regra corresponde à regra geral para os tributos por declaração, onde

o dies a quo é contado do primeiro dia do exercício seguinte ao qual o lançamento poderia ter sido efetuado (CTN, art. 173, I).

A propósito, nos julgamentos que tenho participado neste Colegiado vinha me posicionando, acerca da contagem do prazo decadencial, nos casos dos tributos lançados por homologação, pela aplicação da regra nos moldes do artigo art. 150, § 4º, do CTN, mesmo que não houvesse recolhimento de tributo, mas desde que o sujeito passivo tivesse apurado e registrado a inexistência de valor a pagar, como, por exemplo, no caso de apuração de resultados negativos para o cálculo do IRPJ e da CSLL.

Entretanto, pela Portaria MF nº 586, de 21/12/2010–DOU de 22/12/2010, foram introduzidas alterações no Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 256, DOU de 23/06/2009, sobrevivendo o art. 62-A, que assim dispõe:

Art. 62-A. As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

Dessa forma, em cumprimento ao citado dispositivo regimental, minha posição passou a ser a da aplicação do art. 173, I, do CTN, em todos os casos em que não tenha havido pagamento antecipado, haja vista essa matéria ter sido objeto de decisão do STJ, na sistemática do art. 543-C do Código de Processo Civil – CPC, no procedimento previsto para os recursos repetitivos.

Sendo assim, esta 1ª Turma da CSRF, no Acórdão nº 9101-000.811, sessão de 21/02/2011, da qual também participei, por unanimidade de votos adotou a decisão proferida pelo STJ no julgamento do Resp. STJ nº 973.733/SC, em 12/08/2009, representativo de controvérsia relativa à Contribuição Previdenciária, de cuja decisão transcrevo excerto da sua ementa, reproduzido no seu voto condutor, a seguir:

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que "o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, ... (destaques acrescidos)

Pois bem. A acima referida decisão deste Colegiado, na sessão de 21/02/2011, tomou como base a definição de que **“o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado”** corresponde **“ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible”**, definição essa que suscitara a oposição de embargos declaratórios da Fazenda Nacional junto ao STJ, os quais foram julgados e acolhidos pela sua Segunda Turma, na sessão realizada em 09/02/2010, **com a finalidade** “... de se adequar o decisório embargado à jurisprudência uniformizada no âmbito do STJ sobre a matéria”. **(parte final do voto condutor da decisão dos EDcl nos EDcl no AgRg no RECURSO ESPECIAL Nº 674.497 - PR (2004/0109978-2), transcrito mais adiante).**

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 09/03/2015 por KAREM JUREIDINI DIAS, Assinado digitalmente em 09/03/2015

por KAREM JUREIDINI DIAS, Assinado digitalmente em 21/04/2015 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO, A

ssinado digitalmente em 24/03/2015 por VALMAR FONSECA DE MENEZES

Impresso em 08/06/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Saliente-se que esse entendimento externado em sede de embargos declaratórios está sendo corretamente reiterado pelas duas Turmas que compõem a Primeira Seção do STJ, que julgam matéria tributária, de cujas decisões merecem destaque a que foi proferida quando o próprio Ministro Luiz Fux, atualmente Ministro do STF, ainda fazia parte daquela Turma do STJ, assim ementada:

Autoridade: Superior Tribunal de Justiça. 1ª Turma

Título: AgRg no REsp 1050278 / RS

Data: 22/06/2010

Ementa: AGRADO REGIMENTAL EM RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. OMISSÃO. INOCORRÊNCIA. INOVAÇÃO DE FUNDAMENTOS. INCABIMENTO. DECADÊNCIA. FRAUDE, DOLO OU SIMULAÇÃO. TERMO INICIAL. PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE O LANÇAMENTO PODERIA TER SIDO EFETUADO. AGRADO IMPROVIDO. 1. Em sede de agravo regimental, não se conhece de alegações estranhas às razões do recurso especial, por vedada a inovação de fundamento. 2. A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça é firme em que, no caso de imposto lançado por homologação, quando há prova de fraude, dolo ou simulação, o direito da Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional). 3. Agravo regimental improvido.

Da 2ª Turma da 1ª Seção do STJ trago ementa de decisão mais recente, proferida em 07/04/2011, que consagra esse reiterado entendimento, a seguir:

Autoridade: Superior Tribunal de Justiça. 2ª Turma

Título: AgRg no REsp 1219461 / PR

Data: 07/04/2011

Ementa: TRIBUTÁRIO. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. PARCELAMENTO. ATRASO NO PAGAMENTO DAS PARCELAS. RESCISÃO ADMINISTRATIVA. 1. O prazo decadencial para constituição do crédito tributário, nos casos de lançamento de ofício, conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ele poderia ter sido efetuado (CTN, art. 173, inciso I). Tal entendimento foi solidificado no STJ quando do julgamento do REsp 973.733/SC, julgado em 12.8.2009, relatado pelo Min. Luiz Fux e submetido ao rito reservado aos recursos repetitivos (CPC, art. 543-C). 2. Parcelado o débito sob a égide da MP 38/2002, o atraso de mais de duas parcelas implica em imediata rescisão da avença administrativa, nos termos do art. 13, parágrafo único, da Lei n. 10.522/02, vigente à época da ocorrência dos fatos. Agravo regimental improvido. (destaques acrescidos)

Sendo assim, mantenho a posição anteriormente assumida na decisão desta 1ª Turma da CSRF no supracitado Acórdão nº 9101-000.811, sessão de 21/02/2011, porém com o entendimento externado pelas duas Turmas que compõem a Primeira Seção do Superior

Tribunal de Justiça – STJ, representado no julgamento dos Embargos de Declaração “**EDcl nos EDcl no AgRg no RECURSO ESPECIAL Nº 674.497 - PR (2004/0109978-2)**”, julgado em 09/02/2010, cujo aresto transcrevo a seguir:

EDcl nos EDcl no AgRg no RECURSO ESPECIAL Nº 674.497 - PR (2004/0109978-2)

EMENTA

PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.

RECOLHIMENTOS NÃO EFETUADOS E NÃO DECLARADOS. ART.173, I, DO CTN. DECADÊNCIA. ERRO MATERIAL. OCORRÊNCIA. ACOLHIMENTO. EFEITOS MODIFICATIVOS. EXCEPCIONALIDADE.

1. Trata-se de embargos de declaração opostos pela Fazenda Nacional objetivando afastar a decadência de créditos tributários referentes a fatos geradores ocorridos em dezembro de 1993.

2. Na espécie, os fatos geradores do tributo em questão são relativos ao período de 1º a 31.12.1993, ou seja, a exação só poderia ser exigida e lançada a partir de janeiro de 1994. Sendo assim, na forma do art. 173, I, do CTN, o prazo decadencial teve início somente em 1º.1.1995, expirando-se em 1º.1.2000. Considerando que o auto de infração foi lavrado em 29.11.1999, tem-se por não consumada a decadência, in casu. (destaques acrescidos)

3. Embargos de declaração acolhidos, com efeitos modificativos, para dar parcial provimento ao recurso especial.

VOTO

O SENHOR MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES (Relator): Do acurado reexame dos autos, verifico que razão assiste à embargante.

Sobre o tema, a Primeira Seção desta Corte, utilizando-se da sistemática prevista no art. 543-C do CPC, introduzido no ordenamento jurídico pátrio por meio da Lei dos Recursos Repetitivos, ao julgar o REsp 973.733/SC, Rel Min. Luiz Fux (j. 12.8.2009), reiterou o entendimento no sentido de que, em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação não declarado e inadimplido, como o caso dos autos, o Fisco dispõe de cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado para a constituição do crédito tributário, nos termos do art. 173, I, do CTN. Somente nos casos em que o pagamento foi feito antecipadamente, o prazo será de cinco anos a contar do fato gerador (art. 150, § 4º, do CTN).

Confira-se a ementa do julgado:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO

POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: Resp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).

3. O **dies a quo** do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o **"primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado"** corresponde, **iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponível**, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199). **(destaques acrescidos)**

5. **In casu**, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação **ex lege** de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos imponíveis ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.

6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo.

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

Retomando os termos em que os declaratórios foram apreciados:

Na espécie, os fatos geradores do tributo em questão são relativos ao período de 1º a 31.12.1993, ou seja, a exação só poderia ser exigida e lançada a partir de janeiro de 1994.

Sendo assim, na forma do art. 173, I, do CTN, o prazo decadencial teve início somente em 1º.1.1995, expirando-se em 1º.1.2000. Considerando que o auto de infração foi lavrado em 29.11.1999, tem-se por não consumada a decadência, in casu. (destaques acrescidos)

Com efeito, é cediço que, excepcionalmente, emprestam-se efeitos infringentes aos embargos de declaração para correção de premissa equivocada sobre a qual se funda o julgado impugnado, quando tal efeito for relevante para o deslinde da controvérsia.

A propósito:

TRIBUTÁRIO. PROCESSO CIVIL. EMBARGOS DECLARATÓRIOS COM EFEITOS INFRINGENTES. POSSIBILIDADE. PREMISSA EQUIVOCADA.

1. "É admitido o uso de embargos de declaração com efeitos infringentes, em caráter excepcional, para a correção de premissa equivocada, com base em erro de fato, sobre a qual tenha se fundado o acórdão embargado, quando tal for decisivo

para o resultado do julgamento" (EDcl no REsp n. 599.653, Rel. Ministra Nancy Andrighi, Terceira Turma, DJ de 22.8.2005).

2. Tratando os autos de mandado de segurança, são incabíveis embargos infringentes, ainda que o acórdão do Tribunal a quo tenha sido divergente na reforma do mérito da sentença, de acordo com o entendimento firmado pela Súmula nº 597/STF e nº 169/STJ.

3. Embargos de declaração acolhidos com efeitos modificativos. (EDcl no Resp 727.838/RN, Rel. Min. Castro Meira, Segunda Turma, DJ 25.8.2006).

PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. EFEITO MODIFICATIVO. POSSIBILIDADE.

1. Excepcionalmente, pode-se emprestar efeito modificativo aos embargos declaratórios.

2. No caso em espécie, tendo em vista o descabido recurso especial interposto em inadmissível processo instaurado contra a coisa julgada, impõe-se o acolhimento dos declaratórios para, dando-lhes efeito modificativo, não conhecer do recurso

especial. (EDcl nos EDcl no REsp 543.688/RJ, Rel. Min. Eliana Calmon, Segunda Turma, DJ 26.10.2006).

Na sequência do seu voto condutor, o i. Ministro Relator sentencia que:

Portanto, impõe-se o acolhimento dos presentes embargos de declaração, a fim de se adequar o decisório embargado à jurisprudência uniformizada no âmbito do STJ sobre a matéria.

Isso posto, ACOLHO os embargos de declaração, com efeitos modificativos, para DAR PARCIAL PROVIMENTO ao recurso especial, tão-somente, para afastar a decadência dos créditos tributários relativos aos fatos geradores ocorridos em dezembro de 1993. ...

É como voto. (destaques acrescidos)

(....) “

No presente caso, verifica-se que não consta nenhuma comprovação de que tenha havido pagamento a título da contribuição social sobre o lucro líquido, ressaltando-se, inclusive, que o contribuinte apurou prejuízo fiscal em todos os exercícios fiscalizados.

Ante o exposto e tendo em vista que, no caso sob análise, a ciência da autuação pelo sujeito passivo deu-se em 28/10/2003, , considero que ao caso deve ser dado o seguinte tratamento:

Para o IRPJ e a CSLL relativos ao ano-calendário de 1998, exercício 1999, de acordo com o art. 173, I, do CTN, inicia-se a contagem em 1º/01/2000, expirando-se em 1º/01/2005. Como a autuação deu-se em 28/10/2003, concluo que o lançamento não foi alcançado pela decadência.

No entanto, não houve recurso da douta Procuradoria quanto ao IRPJ.

DO PROVIMENTO PARCIAL QUANTO AO LUCRO ARBITRADO:

A decisão recorrida assim se pronunciou sobre esta questão:

“Ora, o fato de a inércia da recorrente em prestar os esclarecimentos solicitados pela autoridade administrativa sugerir indícios dique referido valor, que se encontrava contabilizado como “Reserva Para Aumento de ‘Capital”, pudesse não ter origem justificada, sem o devido aprofundamento dos trabalhos. da fiscalização, não poderia ter acarretado a sua tributação.

Deveras, não se. tratando a matéria em questão de presunção legal em que, em face da lei, provado o fato descrito na norma, dá-se a inversão do ônus da prova, no caso concreto, no silêncio do contribuinte caberia à autoridade administrativa, com base nos amplos poderes de fiscalização de que dispunha, investigar a origem da formação daquela conta de Reserva de Capital para, se fosse o caso, submetê-la à tributação a título de receita omitida.”

Entendo diversamente do eminente relator da instância a quo. O registro de um lançamento contábil goza do pressuposto de que seja correspondente a fatos do mundo real existentes, inclusive,

conforme dispõe a Legislação Comercial, fazendo prova em favor do contribuinte, quando for o caso. Ora, por esta razão, não entendo que caberia ao Fisco comprovar a veracidade do que foi escriturado pelo próprio contribuinte. Ao contrário, esta escrituração goza de presunção de legitimidade, e, portanto, para invalidá-la. Deveria o contribuinte ter carreado aos autos razões para tal.

Por esta razão, dou provimento ao recurso da Fazenda Nacional, neste aspecto.

DO AGRAVAMENTO DA MULTA:

O contribuinte teve sua multa majorada pela não apresentação de livros e documentos e, de fato, esta conduta implica a aplicação da penalidade, conforme procedeu o Fisco.

Esta penalidade não se confunde com o arbitramento, que é uma sistemática de apuração do tributo, na ausência de elementos que o possibilitem.

Seria possível, por exemplo, que o contribuinte fosse autuado pela não entrega de documentos e que, mesmo assim, não lhe fosse aplicado o arbitramento, se o Fisco, com outros elementos de que dispusesse, lograsse êxito na apuração do tributo.

Sem delongas, não vislumbro amparo legal para dispensa da majoração da multa, sob alegação de que o fato já teria sido base para o arbitramento.

Dou provimento à Fazenda Nacional, neste aspecto.

Diante de todo o exposto, encaminho o meu voto no sentido de dar provimento ao recurso da Fazenda Nacional.

É como voto.

(Assinado digitalmente)

Valmar Fonseca de Menezes

Voto Vencedor

Conselheira Karem Jureidini Dias – Redatora Designada

Na qualidade de redatora designada, depreende-se do resultado do julgamento que **fui redatora designada apenas para redigir o voto na questão do agravamento da multa**, parte em que o Conselheiro relator restou vencido.

Antes, contudo, cabe aqui tecer alguns comentários a respeito do arbitramento do lucro pela fiscalização, naquilo que tem relação com o agravamento da multa de ofício.

É sabido que o arbitramento do lucro é medida extrema que deve ser utilizada quando não houver condições de se apurar o lucro real. Acrescento, por esclarecimento, que cabe também arbitramento quando não for possível à fiscalização conferir, com alguma segurança, a apuração do lucro efetuada pelo contribuinte.

Neste passo, caso o contribuinte, após solicitação fiscal, não apresente livros auxiliares ou comprovantes das movimentações financeiras, capazes de permitir à fiscalização a apuração do lucro real, o arbitramento é justificável.

Inclusive, é nesse sentido a jurisprudência majoritária deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais:

LUCRO ARBITRADO. A constatação de deficiências na escrituração contábil da pessoa jurídica, manifestada pela inexistência de livros auxiliares que possam suportar os lançamentos resumidos em partidas mensais, a torna imprestável para determinação do lucro líquido do exercício e, por consequência, inviabiliza a apuração do Lucro Real, restando como única forma de tributação o arbitramento do lucro tributável. (Acórdão 1801-000.766)

IRPJ - LUCRO ARBITRADO - A constatação de deficiências na escrituração contábil da pessoa jurídica, manifestada pela inexistência de livros auxiliares que possam suportar os lançamentos resumidos em partidas mensais no livro Diário, a falta de registro de movimentação bancária, bem como a ocorrência de vícios e erros insanáveis na escrita comercial, a torna imprestável para determinação do lucro líquido do exercício e, por consequência, inviabiliza a apuração do Lucro Real, restando como única forma de tributação o arbitramento do lucro tributável (Acórdão 108-09700)

IRPJ - ESCRITURAÇÃO IMPRESTÁVEL PARA APURAÇÃO DO LUCRO REAL - ARBITRAMENTO DO LUCRO. A pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real, que mantiver a escrituração do livro Diário em partidas mensais, sem apoio em livros auxiliares e, além disso, movimentar recursos financeiros excluídos da tributação em nome de terceiros, sujeita-se à medida do arbitramento do lucro. (ACÓRDÃO 101-96.659)

Conforme o relatório e o voto do Conselheiro relator, o arbitramento do lucro do contribuinte *in casu* ocorreu em decorrência da não apresentação dos arquivos magnéticos e documentos fiscais à Fiscalização, visto que o contribuinte não possuía os documentos.

A simples falta de entrega dos livros e arquivos magnéticos, entretanto, não enseja, necessariamente, o agravamento da multa de ofício de 75% para 112,5%. Para que ocorra o agravamento da multa de ofício, além do descumprimento de obrigação acessória ou principal, **deve restar comprovado o embaraço à fiscalização.**

No presente caso, o contribuinte não entregou os documentos, porque não os possuía, motivo pelo qual justificável o lucro foi arbitrado, tendo em vista que não seria possível a verificação do lucro pela Fiscalização. Destaco que não restou comprovado ter havido óbice à Fiscalização por parte do contribuinte, que ensejasse o agravamento da penalidade. Conforme discutido por esta Turma Julgadora, se o contribuinte já havia entregado ou informado os documentos que possuía, de nada adianta reiteradas fiscalizações para que ele

entregue o que não possuía. Por essa razão que o motivo do arbitramento do lucro não enseja *per si* e não se confunde com o motivo para o agravamento da penalidade.

No mesmo sentido, é o entendimento outrora pacificado no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, conforme se demonstra por meio dos julgados abaixo transcritos:

“MULTA AGRAVADA. A majoração da multa de ofício não pode prosperar no arbitramento de lucros justificado na alta fatura de apresentação dos livros e documentos por ter sido exatamente esta a razão da medida extrema.” (Acórdão nº 1301-001.460, sessão de 14 de abril de 2014)

“MULTA AGRAVADA - RECUSA NA APRESENTAÇÃO DE LIVROS E DOCUMENTOS - ARBITRAMENTO DO LUCRO - IMPOSSIBILIDADE DE SUA CUMULAÇÃO - Se a causa que levou a autoridade fiscal ao arbitramento foi justamente a recusa do contribuinte em apresentar seus livros e documentos, uma das hipóteses legais do arbitramento, não é cabível a imposição do agravamento da penalidade de que trata o art. 959 do RIR/99.” (Acórdão nº 105-16.277, sessão de 28 de fevereiro de 2007)

“MULTA AGRAVADA - RECUSA NA APRESENTAÇÃO DE LIVROS E DOCUMENTOS - ARBITRAMENTO DO LUCRO - IMPOSSIBILIDADE DE SUA CUMULAÇÃO - Se a causa que levou a autoridade fiscal ao arbitramento foi justamente a recusa do contribuinte em apresentar seus livros e documentos, uma das hipóteses legais do arbitramento, não é cabível a imposição do agravamento da penalidade de que trata o art. 959 do RIR/99.” (Acórdão nº 107-08.102, sessão de 15 de junho de 2005)

Pelo exposto, declaro o entendimento da Tuma no sentido de **NEGAR PROVIMENTO** ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, na parte do agravamento da multa de ofício, que deve permanecer em seu percentual normal de 75%.

(Assinado digitalmente)

Karem Jureidini Dias