



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16095.000066/2009-74
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1401-006.297 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 16 de novembro de 2022
Recorrente MAGGION INDÚSTRIAS DE PNEUS E MÁQUINAS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 1998

LUCRO REAL. LUCRO ARBITRADO. ERRO NO LANÇAMENTO. VÍCIO MATERIAL.

O lançamento do IRPJ e da CSLL efetuado através de procedimento de revisão de ofício, deve observar o mesmo critério jurídico adotado no auto de infração original. Ao adotar equivocadamente o regime de tributação afeto ao lucro real, ao invés do lucro arbitrado, adotado no lançamento original, a Autoridade Fiscal incorre em erro insanável, condenando a autuação a vício de ordem material. Neste caso, o prazo decadencial para a lavratura de novo lançamento deve observar o disposto no art. 150, § 4º, do CTN.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso voluntário para reconhecer a decadência do crédito tributário objeto do lançamento.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Cláudio de Andrade Camerano, Daniel Ribeiro Silva, Carlos André Soares Nogueira, André Severo Chaves, Itamar Artur Magalhães Alves Ruga, André Luis Ulrich Pinto, Lucas Issa Halah e Luiz Augusto de Souza Gonçalves (Presidente).

Relatório

Por bem refletir os fatos que envolvem o presente processo, reproduzo o relatório da decisão recorrida (v. e-fls. 306/308).

Em ação fiscal levada a efeito no contribuinte acima identificado constatou-se que não foram computadas na apuração do lucro arbitrado, para os quatro trimestres de 1998,

outras receitas financeiras e receitas de juros sobre o capital próprio. Além disso, para os três últimos trimestres de 1998, foram glosadas deduções indevidas de incentivos fiscais (FINOR). Em consequência, foram lavrados os autos de infração de IRPJ (fls. 193-195) e de CSLL (fls. 198-200).

Conforme descrito no “Termo de Verificação e Constatação de Irregularidades” (fls. 183-187), foram anulados, por vício formal, os autos de infração relativos ao IRPJ (processo administrativo n.º 10875.005789/2003-66) e à CSLL (processo administrativo n.º 10875.005788/2003-66), por meio, respectivamente, dos acórdãos, da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Campinas, n.º 05-13.918 e n.º 05-13.919. Nos termos desses julgamentos administrativos, o crédito tributário deve ser lançado de acordo com a sistemática de tributação a que estiver submetida o contribuinte, sendo que, para o ano-calendário de 1998, a MAGGION INDÚSTRIAS DE PNEUS E MÁQUINAS LTDA foi submetida ao arbitramento do lucro, em consequência do auto de infração de que trata o processo administrativo n.º 10875.002451/99-31. Ademais, a nulidade por vício formal se deveu à ausência de autorização para reexame de período já fiscalizado.

Em 04/08/2008, o Delegado da Receita Federal do Brasil em Guarulhos/SP autorizou o reexame do ano-calendário de 1998.

Tendo em conta que, para todos os trimestres do ano de 1998, o contribuinte se submete à sistemática do lucro arbitrado, e considerando que por esta sistemática não é permitida dedução a título de incentivo fiscal, concluiu a autoridade autuante que houve dedução indevida dos seguintes pagamentos efetuados a título de FINOR: R\$504,95 (30/06/1998); R\$873,53 (30/09/1998); R\$1.085,08 (31/12/1998).

Constatou a autoridade autuante, ainda, que foram omitidas, para todos os trimestres do ano de 1998, receitas financeiras e receitas de juros sobre o capital próprio.

Diante desses fatos, e considerando que nos autos de infração de que trata o processo administrativo n.º 10875.002451/99-31 não foram glosadas as deduções indevidas de incentivos fiscais (FINOR) e tampouco foram computadas as receitas financeiras e as receitas de juros sobre o capital próprio omitidas, foram lavrados os autos de infração de IRPJ e de CSLL de que trata o presente processo administrativo, com imposição de multa de ofício de 75% sobre os tributos lançados.

Inconformado com a autuação, o contribuinte apresentou a impugnação de fls. 206-226, na qual deduz as alegações a seguir resumidamente discriminadas:

Em 08/10/1999, foi encerrada ação fiscal envolvendo os anos-calendário de 1996, 1997 e 1998, na qual foram lavrados autos de infração, formalizados no processo administrativo n.º 10875.002451/99-31, nos quais foi aplicada a sistemática do lucro arbitrado, tendo em vista que a maior parte da documentação contábil-fiscal não estava disponível em razão de enchente ocorrida no ano de 1999. Os créditos tributários então lançados foram, ao final, parcelados, nos termos da Lei n.º 10.684/2003.

Em 2003, foram realizados novos lançamentos para o ano-calendário de 1998, sem que estivesse presente nenhuma das hipóteses legais que podem dar ensejo à revisão do lançamento, previstas no art. 149 do CTN. Esses autos de infração, formalizados por meio dos processos administrativos n.º 10875.005788/2003-66 e n.º 10875.005789/2003-19, foram impugnados e, no julgamento, anulados, por vício formal, pela DRJ.

Nos termos do art. 149, parágrafo único, do CTN, a revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública. O IRPJ e a CSLL são tributos sujeitos a lançamento por homologação, razão pela qual o prazo decadencial de cinco anos conta-se da data da ocorrência do fato gerador, consoante o prescrito no art. 150, § 4º, do CTN. Destarte, para o fato gerador ocorrido em 1998, a revisão do lançamento somente poderia ter sido realizada até o ano de 2003, estando fulminado pela decadência o lançamento, realizado em 2009, de que trata o presente processo administrativo.

Não estão presentes nenhuma das hipóteses previstas no art. 149 do CTN que autorizam a revisão do lançamento. Essas hipóteses são garantias contra investidas arbitrárias das autoridades fiscais, pois o lançamento determina a existência e a extensão da matéria tributável, adquirindo o contribuinte o direito de ver reconhecida a regularidade de suas condutas que não foram objeto de autuação, a menos que se constate que algum fato relevante foi ocultado da autoridade administrativa. Na situação versada nos autos, não há nenhum fato novo que pudesse justificar um novo lançamento. A fiscalização encerrada em 2009 foi realizada após a entrega da DIPJ do ano-calendário de 2008, de modo que já havia sido examinada pela autoridade administrativa, não podendo o valor do imposto ser agora objeto de alteração. Por preclusão lógica, ao final da fiscalização, a matéria que não tenha sido objeto de autuação está homologada. No Termo de Encerramento da ação fiscal realizada em 1999 há homologação expressa da matéria não autuada, pois consta a seguinte afirmação: “Encerramos, nesta data, a ação fiscal levada a efeito no contribuinte acima identificado, tendo sido verificado, por amostragem, o cumprimento das obrigações tributárias relativas ao imposto de Renda da Pessoa Jurídica, onde foi constatada a irregularidade mencionada no Demonstrativo de Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal [arbitramento]. Da referida ação fiscal foi apurado o crédito tributário abaixo descrito”.

No auto de infração lavrado em 1999, houve arbitramento do lucro, razão pela qual já foi estabelecida, de forma definitiva, a integralidade do montante a ser tributado a título de lucro no ano-calendário de 1998. Os percentuais pertinentes ao lucro presumido são aumentados em 20% para fins de cálculo do lucro arbitrado pelo fato de que este engloba não apenas o lucro da atividade social da empresa, mas também os demais resultados positivos.

Portanto, o arbitramento não determina apenas o lucro bruto, mas o lucro a ser tributado em um determinado período, caso contrário haveria violação ao princípio da isonomia, pois o contribuinte submetido ao lucro presumido receberia tratamento mais oneroso relativamente àquele submetido ao lucro arbitrado, transformando o arbitramento em punição. O arbitramento se deu por perda de documentos em razão de enchente. Diante disso, é descabido imputar outras receitas, além daquelas já computadas no lucro arbitrado apurado no auto de infração lavrado em 1999, pois não há como reunir documentos para a apresentação de defesa, em flagrante violação ao princípio da ampla defesa e do contraditório.

A retenção de IRRF sobre aplicações financeiras ocorre, como regra geral, no momento da liquidação ou do resgate. Por essa razão, e tendo em conta que o reconhecimento das receitas provenientes dessas aplicações se dá consoante o regime de competência, são justificáveis as divergências apuradas entre os valores constantes das DIRFs e aqueles informados na DIPJ.

Por fim, pede a impugnante o cancelamento do lançamento.

Recebida a impugnação, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Ribeirão Preto – DRJ/RPO indeferiu o recurso, prolatando o Acórdão nº 14-58.946 – 1ª Turma (v. e-fls. 305/311), cuja ementa reproduzo abaixo:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Data do fato gerador: 31/03/1998, 30/06/1998, 30/09/1998, 31/12/1998

DECADÊNCIA - NULIDADE POR VÍCIO FORMAL

Havendo nulidade, por vício formal, do lançamento anteriormente efetuado, a contagem do prazo decadencial de cinco anos para novo lançamento tem início na data em que se torna definitiva a decisão que houver anulado aquele.

REVISÃO DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO – OMISSÃO

É cabível a revisão de lançamento de ofício quando se comprove que, no lançamento anterior, houve omissão, pela autoridade que o efetuou, de ato ou formalidade essencial.

LUCRO ARBITRADO - BASE DE CÁLCULO

À base de cálculo do lucro arbitrado, inclusive quando apurada a partir da receita bruta conhecida devem ser acrescidos os ganhos de capital, os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras, bem como as demais receitas e os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas no conceito de receita bruta.

ÔNUS DA PROVA

As DIRFs apresentadas pelas fontes pagadoras são provas hábeis da percepção de receitas decorrentes de aplicações financeiras e de juros sobre o capital próprio, assim como os DARFs recolhidos pelo contribuinte e registrados nos bancos de dados da RFB são provas de recolhimentos ao FINOR. Cabe ao contribuinte a apresentação de provas que desconstituam as infrações apuradas, não bastando a alegação de ocorrência de enchentes que possam ter destruído livros e documentos.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – CSLL

Data do fato gerador: 31/03/1998, 30/06/1998, 30/09/1998, 31/12/1998

AUTO REFLEXO

Quanto à impugnação de auto de infração lavrado como reflexo de fatos apurados para o lançamento do IRPJ, são aplicáveis as mesmas razões que deram fundamento à decisão acerca da impugnação a este, quando não houver alegação específica no tocante ao auto reflexo.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Inconformada com a decisão retro, a Contribuinte apresentou o recurso voluntário de e-fls. 322/347, em que argui o seguinte:

- 1) **Da decadência do crédito tributário** – inicialmente, a Contribuinte repete os argumentos já expendidos quando da impugnação, insurgindo-se contra a decisão de primeira instância alegando que a regra constante do art. 173, II, do CTN seria aplicável tão somente à nulidade do lançamento original, jamais à nulidade do lançamento complementar. Defende que, ao decretar a nulidade do lançamento complementar, juridicamente tal lançamento jamais teria

existido, de forma que imediatamente voltariam a valer as condições anteriormente existentes. No presente caso, as condições verificadas anteriormente aos lançamentos complementares anulados seriam: (i) a pré-existência de um lançamento original (1999) e (ii) a contagem do prazo decadencial pela regra do art. 150, § 4º, do CTN, de modo que este teria se esgotado em 2003;

- 2) **Da inexistência de base legal para o lançamento** – este ponto também já havia sido aventado na impugnação, oportunidade em que foi arguido que a revisão do lançamento não poderia ter sido efetuada, por inexistirem quaisquer das hipóteses previstas no art. 149 do CTN.

Em sede de recurso voluntário a Recorrente insere uma nova tese, a de que não se pode interpretar isoladamente o art. 149, IX, do CTN para justificar a revisão do lançamento do qual o contribuinte já tenha sido cientificado. Ao estabelecer as condições do lançamento e, mais precisamente, de sua alteração de ofício, o CTN teria estabelecido uma interpretação conjunta, sistemática, dos arts. 145, III, 146 e 149. Assim, *“eventual revisão de ofício que contenha qualquer alteração nos critérios jurídicos utilizados pela fiscalização, somente pode ocorrer em relação a fatos geradores ocorridos posteriormente ao período já fiscalizado”*.

Dando continuidade no desenvolvimento de seu raciocínio quanto a este novel argumento, a Recorrente argui houve alteração no critério jurídico utilizado pela Fiscalização, na medida em que foram acrescentadas novas receitas à base de cálculo do lucro arbitrado; além disso também teria sido alterada a metodologia de apuração da base de cálculo, já que no lançamento original teria sido adotado o lucro real enquanto no presente lançamento teria sido realizado com base no lucro arbitrado. Daí a sua conclusão de que teria ocorrido não só um vício formal a ensejar a nulidade do lançamento original, mas também a ocorrência de vício material a inquiná-lo.

Em resumo:

45. No presente caso, então, (i) a Revisão de Lançamento apenas foi realizada no ano de 2009, quando há muito já se encontrava decaído e, portanto, extinto o crédito tributário; (ii) ainda que a decadência não se tivesse operado, tal revisão nem sequer poderia ter ocorrido, por inexistir quaisquer das hipóteses previstas no art. 149 do CTN, ou seja, por ter se repetido o mesmo erro já cometido em 2003; e, não obstante, (iii) ainda que houvesse uma das hipóteses do art. 149 do CTN, referida revisão só poderia ser realizada em relação a fatos geradores futuros, como prevê o art. 146 do CTN.

- 3) **Da impossibilidade de se realizar novo lançamento para período base em relação ao qual houve arbitramento de lucro** – Neste ponto a Recorrente repete, *ipsis litteris*, os mesmos argumentos constantes da impugnação, quais sejam: (i) o auto de infração lavrado em 1999, com base no lucro arbitrado, teria estabelecido, de forma definitiva, a integralidade do montante a ser tributado a título de lucro no ano-calendário de 1998; (ii) Os percentuais pertinentes ao lucro presumido são aumentados em 20% para fins de cálculo

do lucro arbitrado; portanto, o arbitramento não determina apenas o lucro bruto, mas o lucro a ser tributado em um determinado período, caso contrário haveria violação ao princípio da isonomia, pois o contribuinte submetido ao lucro presumido receberia tratamento mais oneroso relativamente àquele submetido ao lucro arbitrado, transformando o arbitramento em punição; (iii) O arbitramento se deu por perda de documentos em razão de enchente. Diante disso, é descabido imputar outras receitas, além daquelas já computadas no lucro arbitrado apurado no auto de infração lavrado em 1999, pois não há como reunir documentos para a apresentação de defesa, em flagrante violação ao princípio da ampla defesa e do contraditório; (iv) A retenção de IRRF sobre aplicações financeiras ocorre, como regra geral, no momento da liquidação ou do resgate. Por essa razão, e tendo em conta que o reconhecimento das receitas provenientes dessas aplicações se dá consoante o regime de competência, são justificáveis as divergências apuradas entre os valores constantes das DIRFs e aqueles informados na DIPJ.

Afinal vieram os autos para este Conselheiro relatar e votar.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luiz Augusto de Souza Gonçalves, Relator.

O recurso é tempestivo e preenche os demais pressupostos de admissibilidade, razão pela qual dele tomo conhecimento.

Como vimos no Relatório, o presente lançamento está envolto em diversos fatos, alguns um tanto quanto controvertidos. Senão vejamos:

- 1) O primeiro lançamento foi realizado em 1999, tendo por objeto o ano calendário de 1998 (processo nº 10875.002451/99-31, com ciência do auto de infração em 08/10/1999), lançamento este efetuado sob a sistemática do lucro arbitrado. Este lançamento foi mantido pela DRJ/Campinas, vide acórdão de e-fls. 126/137;
- 2) Posteriormente, em 22/12/2003, em procedimento de revisão, novo lançamento foi efetuado, tendo por objeto o mesmo ano calendário de 1998. Desta feita, foi apurada insuficiência na declaração de receitas de juros sobre o capital próprio e receitas financeiras, além de glosas de incentivos fiscais indevidamente deduzidos pela Recorrente relativos ao FINOR (v. e-fls. 138/148). **Elemento importante para a nossa análise, no caso, o fato deste lançamento ter sido efetuado pela sistemática do lucro real;**
- 3) As decisões proferidas pela DRJ/Campinas, vide e-fls. 149/153 e 161/165, tornou nulos os lançamentos realizados em 22/12/2003 com fundamento na ocorrência de vício formal, pois não teria havido autorização da autoridade

competente, no caso, o Delegado da Receita Federal de Guarulhos, para o reexame de período já fiscalizado. **Nestas mesmas decisões, a DRJ/CPS reconheceu ter sido adotada, de forma “inadequada”, a tributação das receitas não declaradas utilizando os critérios exigidos pelo Lucro Real.** Vide os excertos do referido voto:

No mérito, a recorrente alegou a impossibilidade de novo lançamento para período em que houve arbitramento de lucro. Sobre o assunto, cabe apenas frisar que a autoridade fiscal, ao acrescentar nos cálculos feitos pela contribuinte as receitas de juros sobre capital próprio e outras receitas financeiras, ajustar o Lucro Real e determinar o novo valor de Imposto de Renda a pagar, não considerou o fato de que a sistemática de apuração do lucro da atuada não era mais o Lucro Real, visto o arbitramento concretizado no primeiro exame procedido na empresa, cujo auto de infração resultante foi ratificado na DRJ/Campinas (fls. 179/189) e no Conselho de Contribuintes (fl. 190).

(...)

O referido dispositivo, confirma que o crédito tributário deve ser lançado de acordo com a sistemática de tributação a que estiver submetida a contribuinte. No caso em questão, no ano calendário de 1998, a contribuinte foi submetida ao arbitramento de seu lucro, uma vez que se encontrava impossibilitada de apresentar os seus livros e documentos contábeis. Tendo em conta tal fato, e considerando ainda que a matéria encontra-se definida na esfera administrativa, inadequada foi a tributação das receitas não declaradas utilizando os critérios exigidos pelo Lucro Real.

- 4) Finalmente, em 25/03/2009, o presente lançamento foi realizado (v. e-fls. 183/202), desta feita adotando a metodologia do lucro arbitrado para apurar a base de cálculo dos tributos exigidos.

Impugnada a exigência, a DRJ/Ribeirão Preto indeferiu o recurso, como já vimos no Relatório. Nenhuma das alegações proferidas pela Recorrente foram aceitas, entretanto, creio que não andou bem a decisão recorrida. Em que pese este Relator concordar com todos os argumentos adotados pela decisão recorrida para indeferir a impugnação, um elemento determinante passou despercebido pelos julgadores *a quo*, justamente o que se refere à decadência.

A decisão recorrida não se ateve ao fato de que o lançamento realizado em 22/12/2003 também padecia de vício material, apesar de o *decisum* proferido pela DRJ/CPS referir-se tão somente à ocorrência de vício formal (que também eivava de nulidade o respectivo lançamento). Vejam como dispôs a DRJ/CPS naquela oportunidade:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Exercício: 1999

Ementa: SEGUNDO EXAME EM RELAÇÃO AO MESMO EXERCÍCIO.

O lançamento resultante de reexame de exercício já fiscalizado, sem autorização da autoridade competente, acarreta a nulidade de auto de infração resultante do procedimento, por vício formal.

Lançamento Nulo

343ª Sessão da 2ª Turma de Julgamento. Em 05 de julho de 2006.

Vistos, relatados e discutidos os autos do processo em epígrafe, ACORDAM os julgadores da 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Campinas, por unanimidade de votos, em declarar, por vício formal, o lançamento NULO, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

Ora, apesar de ter se referido tão somente ao vício formal existente no lançamento, a própria decisão proferida pela DRJ/CPS declarou em seu corpo (voto) a existência também de vício material ao reconhecer que o lançamento deveria ter adotado a sistemática do lucro arbitrado, ao invés do lucro real.

Verificado que tal situação efetivamente ocorreu, ou seja, o auto de infração foi lavrado com base no lucro real ao invés do lucro arbitrado, estaríamos diante de alteração do critério jurídico do lançamento, o que é vedado pelo art. 146 do CTN. Tal equívoco cometido pela Fiscalização quando do lançamento realizado em 2003 não pode ser qualificado como mero erro na forma de produção do ato. O vício relacionado ao lançamento sob análise é de aplicação errônea da legislação tributária ao caso concreto. Neste contexto, vícios relacionados à aplicação da norma tributária, em que se demanda o exame da adequação do preceito legal ao caso concreto, e no qual os defeitos do ato surgem em razão da errônea aplicação da regra matriz de incidência, **referem-se a vícios materiais, que ensejam a nulidade do ato.**

A jurisprudência do CARF é fértil nesse sentido, senão vejamos:

ALTERAÇÃO NA FORMA DE APURAÇÃO ADOTADA PELA FISCALIZAÇÃO.

Se a Fiscalização apurou o crédito tributário pelo Lucro Real, não é possível manter a autuação, transformando essa forma de apuração em Lucro Arbitrado. (Ac. 9101-002.569, 1ª Turma, Sessão de 13/03/2017, Relatora: Cons. Adriana Gomes Rego)

ANULAÇÃO DO LANÇAMENTO. MODIFICAÇÃO DE REGIME JURÍDICO.

A modificação do regime jurídico de apuração do tributo do lucro real para o arbitrado, não é um mero ajuste na base calculada do imposto lançado, caracteriza-se como erro na fundamentação jurídica do lançamento, cuja resolução implica incidência de outra norma jurídica. Tal equívoco não pode simplesmente ser corrigido pela administração, em garantia as disposições dos artigos 142 e 149 do CTN, muito menos em sede de processo administrativo. É necessário a realização de outro ato de lançamento (aplicação), respeitando-se o prazo decadencial, pois o fundamento jurídico será diferente daquele que o Contribuinte impugnou no processo. (Ac. 1401-001.727, 4ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, Sessão de 15/09/2016, Relatora: Cons. Aurora Tomazini de Carvalho)

Em havendo vício material na decisão que anulou o lançamento realizado em 22/12/2003, o prazo decadencial deve levar em conta o disposto no art. 150, § 4º do CTN, e não o art. 173, inc. II do mesmo diploma legal. Portanto, o presente lançamento, realizado em 25/03/2009, relativamente ao ano calendário de 1998, evidentemente, está contaminado pela decadência, devendo, assim, ser tornado nulo.

Quanto às demais alegações trazidas no recurso voluntário, deixo de me manifestar a respeito, pois julgo que os elementos acima já são suficientes para decidir a demanda.

Por todo o exposto, voto por dar provimento ao recurso voluntário para reconhecer a decadência do crédito tributário objeto do lançamento.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves