



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19515.003033/2004-71
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1201-005.475 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 18 de novembro de 2021
Recorrente EWF ENGENHARIA E SERVIÇOS LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 1999, 2002

OMISSÃO DE RECEITA

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA. Somente ensejam a nulidade os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa, nos termos dos artigos 10 e 59, ambos do Decreto nº 70.235/72. O contribuinte foi seguidamente intimado a trazer documentos aos autos que esclarecessem as situações apontadas pela autoridade fiscal. Não afronta os princípios da legalidade e da tipicidade o Fiscal, após analisar os documentos acostados aos autos, manter o lançamento. **DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA.** O Livro Diário, ainda que seja documento elaborado pela própria empresa, é documento hábil e idôneo para comprovar a origem de depósitos bancários e movimentações financeiras nele registradas. Por conta da força probante da escrituração contábil em que se registraram as transações bancárias, somente a prova irrefutável de erro do registro contábil a cargo do sujeito passivo tem o poder de afastar essa presunção. **TRIBUTAÇÃO DO LUCRO DA ATIVIDADE IMOBILIÁRIA.** Na venda a prazo ou a prestação de unidade imobiliária, com pagamento restante ou pagamento total contratado para depois do período-base da venda, o lucro bruto apurado poderá, para efeito de determinação do lucro real, ser reconhecido nas contas de resultado de cada exercício social proporcionalmente à receita da venda recebida, sendo registrado em conta específica de resultados de exercícios futuros, para a qual serão transferidos a receita de venda e o custo do imóvel, devendo o contribuinte manter registro permanente de estoque para determinar o custo dos imóveis vendidos, além do livro de registro de inventário contendo todos os imóveis destinados à venda. O diferimento da tributação do lucro imobiliário na medida da receita recebida é opção do contribuinte, que pode exercê-la mediante o cumprimento das condicionantes dispostas no artigo 413, do Decreto nº 3.000/99. No caso, verificou-se existir receita, no ano-calendário de 1999, não oferecida à tributação, sob alegação de que, apenas em 2001 a obra estaria concluída e teria gerado receitas superiores aos custos. No entanto, os efeitos da postergação do pagamento dos tributos não foram devidamente comprovados. **ARBITRAMENTO DO LUCRO.** Na falta da apresentação de livros e

documentos, cabível a figura do arbitramento. Tendo a acusação fiscal indicado a ocorrência de erros, vícios e deficiências na escrituração do sujeito passivo, inclusive a não escrituração da receita do período, e não tendo a recorrente trazido aos autos provas que pudessem infirmar a acusação fiscal, cabível o arbitramento do lucro, pois tais fatos se subsumem ao disposto no art. 530 do RIR/99. DESCCLASSIFICAÇÃO DA ESCRITA CONTÁBIL. É cabível o abandono da escrita contábil mantida pela contribuinte e o consequente arbitramento do lucro tributável, quando restar demonstrado que a pessoa jurídica: ou não mantém escrituração contábil que preencha os requisitos da legislação comercial ou, quando a mantém, esta se apresenta de tal forma que os resultados indicados não são confiáveis. APLICAÇÃO DAS NORMAS AO CASO CONCRETO - LIMITES E ALCANCE. O agente fiscal e o julgador devem aplicar a norma que melhor se adequar ao caso concreto, respeitando, no caso do julgador do CARF, a Súmula nº 2, assim como o art. 62 do Regimento Interno desse órgão. MULTA DE OFÍCIO E JUROS DE MORA À TAXA SELIC. Constatada a infração decorrente da omissão de receita, correta a aplicação da multa de ofício. Quanto ao cálculo dos juros de mora com base na taxa SELIC, este também tem previsão legal, não competindo à esfera administrativa a análise da legalidade ou inconstitucionalidade de normas jurídicas, competência exclusiva do Poder Judiciário. TRIBUTAÇÃO REFLEXA - DECORRÊNCIA. O decidido quanto ao IRPJ aplica-se, mutatis mutandis, à tributação decorrente dos mesmos fatos e elementos de prova, caso da CSLL. PIS E COFINS.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Neudson Cavalcante Albuquerque - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Viviani Aparecida Bacchmi - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Efigênio de Freitas Junior, Jeferson Teodorovicz, Wilson Kazumi Nakayama, Fredy José Gomes de Albuquerque, Sérgio Magalhães Lima, Viviani Aparecida Bacchmi, Barbara Santos Guedes (suplente convocada) e Neudson Cavalcante Albuquerque (Presidente).

Relatório

Trata-se de auto de infração de IRPJ, CSLL e autuações reflexas (PIS e COFINS) apensadas a este auto, versando, substancialmente, sobre omissão de receita da EWF, por falta de

comprovação de movimentações bancárias e de adoção de método equivocado de apuração do lucro decorrente da atividade imobiliária.

O procedimento fiscalizatório permitiu, à Fiscalização, a análise dos documentos fornecidos pela empresa, levando às seguintes conclusões:

(a) quanto à escrituração: (i) Existiam lançamentos bancários que não foram contabilizados; (ii) o contribuinte não apresentou registro de estoque e registro de inventário;

(b) quanto à movimentação bancária: (i) o contribuinte não comprovou parte dos depósitos bancários, tanto aqueles que afirma serem empréstimos quanto os não identificados; (ii) os depósitos comprovados foram apontados como recebimentos de clientes;

(c) quanto à forma de apuração do lucro real: (i) o contribuinte apura o lucro de suas atividades somente após o término da obra, ainda que todas as unidades tenham sido vendidas antes ou durante sua execução e as parcelas tenham sido recebidas mês a mês; (ii) o contribuinte não apresentou dados suficientes e coerentes para a apuração do resultado correspondente ao ano de 1.999.

Com base nas constatações acima, foi lavrado o Auto de Infração, no qual os depósitos bancários foram considerados, por presunção legal, rendimentos omitidos, nos termos do artigo 42 da Lei 9.430/96. E, por apresentar uma escrituração que, pelas inconsistências, não permitia determinar o lucro real, além de não possuir alguns livros obrigatórios, o contribuinte teve seu lucro arbitrado com base na hipótese prevista no artigo 530, II e III do RIR/99, tendo sido aplicado o percentual de 9,6% sobre a receita bruta, previsto no art. 532.

Valores envolvidos:

- R\$ 140.194,17, a título de CSLL;
- R\$ 205.675,79, de IRPJ;
- lançamentos reflexos de PIS/COFINS, cujas autuações foram anexadas ao presente PA, sendo R\$ 81.750,36 de PIS - PA 19515003032/2004-27; e R\$53.324,29 de COFINS - PA 19515.003031/2004-82.

Em 12/01/2005, a EWF apresentou sua impugnação com alegações que iam desde a nulidade do auto de infração, passando pela existência de origem dos depósitos e adequação das suas apurações fiscais até ilegalidade da multa e da aplicação da taxa SELIC.

Ao analisar a impugnação e as demais peças juntadas aos autos, a DRJ concluiu pela necessidade de esclarecimentos adicionais para a devida instrução do processo. Foram, então, juntados os seguintes documentos complementares: (a) Contratos de vendas das Unidades dos edifícios (b) Planilha 1 - Comprovação da Origem dos valores constantes das planilhas 1, 2 e 3 anexas ao auto de infração do processo em epígrafe, e sua vinculação com lançamentos no livro diário e boletos de cobrança; (c) Planilha 2 - Depósitos bancários contabilizados em contas de empréstimos e adiantamento para futuro aumento de capital; (d) Volume IV - Planilha 3 - Comprovação da Origem dos valores constantes das planilhas 1, 2 e 3 anexas ao processo em epígrafe, e sua vinculação com lançamentos no livro diário e depósitos em contas correntes pelos

clientes boletos de cobrança; (e) Apuração do resultado do Edifício Kenzo e prova do oferecimento à tributação (postergação) e DIPJ do ano em que foi oferecido à tributação.

De posse das informações complementares (fls. 901 e ss), a DRJ entendeu que a contribuinte não havia, ainda, comprovado a origem de parte dos depósitos efetuados em suas contas bancárias. E, tendo em vista que a receita declarada na DIPJ/2000 foi zero, a DRJ considerou os depósitos bancários, por presunção legal, rendimentos omitidos e, pelas inconsistências da escrituração, manteve o arbitramento do lucro da EWF.

No Recurso Voluntário (fls. 934 e ss), a Recorrente novamente alegou, preliminarmente, nulidade da autuação, em razão de descumprimento de princípios constitucionais em geral, destacando a estrita legalidade e a tipicidade.

Além disso, entendeu ter comprovado a origem dos depósitos bancários referentes a adiantamentos e empréstimos, mediante apresentação dos Livros Razão e Diário.

Salientou que a forma de tributação prevista no art. 413 do RIR/99 – tributação da receita de vendas conforme o recebimento - permite que os contribuintes adotem o procedimento nela descrito, mas não obriga a sua realização, facultando a adoção de outro procedimento hábil à determinação do lucro. Não especificou que método seria esse.

Segundo a EWF, ainda, a única obra em andamento durante o ano de 1999, Ed. Kenzo, gerou despesas que superaram as receitas, não havendo lucro, e, por consequência, inexistindo fato gerador e base de cálculo de IRPJ e CSLL. Supondo-se uma apuração de resultados no ano de 1999, este teria sido zero. No entanto, ao término da obra, no ano de 2001, o resultado total do empreendimento foi positivo, gerando lucro que foi, segundo a empresa, submetido à tributação. Para a empresa, o AI deveria ter recomposto os dois lucros reais - o de 1999 e o de 2001 - e efetivado o lançamento pelo valor líquido, mediante a compensação do lançado no exercício de 2001 e acrescendo-o dos juros relativos ao período postergado.

Ademais, a tributação, por arbitramento, de depósitos bancários diversos, inclusive aporte de sócios, estariam contabilizados e teriam origem identificada; e em razão de parte dos valores ter sido tributada em 2001, tributar em 1999 ocasionaria *bis in idem*.

Em outro tópico, defende que a desclassificação da escrita teria sido medida equivocada, haja vista que os dados disponíveis eram absolutamente suficientes para apuração do lucro real e os depósitos estariam contabilizados.

Quanto à alegação sobre a necessidade análise da constitucionalidade de normas, alega pretender que *“os julgadores da instância administrativa pronunciem-se sobre a aplicabilidade das normas, e forcem (sic) o cumprimento dos valores que informam os princípios da legalidade e da probidade que informam a atividade administrativa.”*

Para a Recorrente, *“confrontando com várias normas a regular o mesmo objeto, o julgador poderá verificar quais dentre delas estão mais de acordo com os princípios da legalidade e da constitucionalidade. Aplicar uma norma em detrimento de outra, por qualquer razão, desde que presente a necessária subsunção do fato objeto de exame, não equivale a declarar a ilegalidade ou inconstitucionalidade da norma, mas apenas implica em reconhecer a existência de possíveis falhas na formulação do texto legal.”*

Por fim, pede o cancelamento das multas juntamente com a infração principal e pugna pela ilegalidade da aplicação dos juros à taxa SELIC.

Voto

Conselheiro Viviani Aparecida Bacchmi, Relator.

A Recorrente, intimada em 17/12/2009, apresentou Recurso Voluntário em 15/01/2010. Tempestivo, portanto, este recurso, o qual também atende aos demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele conheço.

1. Preliminar de Nulidade

Conforme descrito acima, a Recorrente pleiteia a decretação e nulidade das autuações fiscais, por inobservância dos princípios da legalidade e da tipicidade.

Nas suas palavras: *“A autuação, fugindo ao Princípio da Estrita Legalidade, faz nascer exigência na ausência de fato ao qual a lei tributária possa ser aplicada. Violado ainda o Princípio da Tipicidade, pela absoluta ausência de fato típico. Durante todo o período abrangido pelo Auto de Infração, a Impugnante destinou todos os recursos para a construção de seu único edifício, não tendo sido apurado lucro. Entretanto, a d. fiscalização, ao arrepio dos princípios jurídicos, faz incidir a lei tributária em um vácuo fático.”*

Essa alegação não merece prosperar, e, sem maiores delongas, demonstrarei por quê.

A fiscalização, durante todo procedimento fiscalizatório, que durou de fevereiro a dez/2004, concedeu inúmeras oportunidades à Recorrente de juntar documentos que fossem suficientes para comprovar suas alegações e evitar o lançamento.

De posse desses documentos, o auditor fiscal considerou idôneos e pertinentes aqueles considerados aptos a comprovar a origem dos recursos e autuou a Recorrente em decorrência da falta de comprovação de parte dos depósitos bancários sem indicação de origem.

Não só a fiscalização se esforçou para encontrar justificativas para a Contabilidade da empresa, mas a própria DRJ, ao receber pela primeira vez o processo, ao invés de julgar, solicitou verificações complementares e nova análise de documentos. Ou seja, durante todo o curso do processo foi oportunizado à empresa prestar esclarecimentos sobre suas movimentações financeiras, operações e forma de tributação.

Todos os atos processuais foram embasados em normas legais constantemente citadas, explicadas e repisadas pelos auditores, justamente com o fito de superar qualquer alegação de ilegalidade ou de falta de tipicidade dos atos praticados pela Recorrente.

Na ótica da Recorrente, não existiria fato típico, por estarem comprovadas suas movimentações e procedimentos fiscais/contábeis.

Ressalte-se que o art. 59 do Decreto nº 70.235/72 determina serem nulos: (i) os atos e termos lavrados por pessoa incompetente; (ii) os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Ainda, por força do art. 53 da Lei nº 9.784/99 “*a Administração deve anular seus próprios atos, quando eivados de vício de legalidade, e pode revogá-los por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos*”.

E o art. 50 dessa mesma lei determina a necessidade de motivação dos atos administrativos, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, nas situações ali enumeradas, como, p. ex., quando neguem, limitem ou afetem direitos ou interesses, imponham ou agravem deveres, encargos ou sanções, decidam recursos administrativos etc. Ainda de acordo com esse dispositivo legal, “*a motivação deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato*”.

A Fiscalização adotou todos os procedimentos e teve conduta irreparável no que tange a construir auto de infração fundamentado e plenamente válido, tendo concedido ao contribuinte inúmeras oportunidades de defesa. Pautou-se, o tempo todo, em dispositivos legais que fez questão de citar nos documentos produzidos, não deixando dúvidas quanto às razões da autuação e sua fundamentação.

Não se verificou lavratura de atos por pessoa incompetente, nem vícios de legalidade e todos os atos tiveram motivação, sempre claramente exposta para defesa da Recorrente.

O CARF tem incontáveis decisões sobre o tema, dentre as quais, destaca-se a proferida pela 1ª Seção, 2ª Câmara, 1ª Turma de Julgamento, *verbis*:

Ementa: Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ano-calendário: 2007, 2008, 2009 MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. NULIDADE. INOCORRÊNCIA. As normas que regulamentam a emissão de Mandado de Procedimento Fiscal dizem respeito ao controle interno das atividades da Secretaria da Receita Federal, portanto, eventuais vícios na sua emissão e execução não afetam a validade do lançamento, desde que não tragam prejuízo às defesas dos contribuintes. AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA. Somente ensejam a nulidade os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa, nos termos dos artigos 10 e 59, ambos do Decreto nº 70.235/72. O contribuinte foi seguidamente intimado a trazer documentos aos autos, bem como a esclarecer situações apontadas em Termos de Constatação e Intimação Fiscal.
Processo: 15868.720257/2012-09, de 16/05/2018

Não tem êxito a Recorrente, portanto, ao tentar se socorrer sob a argumentação da nulidade dos AIs, fundamentada em ausência de bases fáticas para a autuação. Há suficiente

material e fundamentação nos autos que refutam a sua tentativa de defesa baseada em “falta de tipicidade por abundância de provas”. Apesar de fartas, abundantes, ao agente fiscal as provas mostraram-se insuficientes para convalidar os procedimentos adotados pela empresa. Não basta, portanto, existir volume expressivo de documentos juntados em um processo; a sua utilidade e assertividade na demonstração dos fatos alegados é o fator relevante para afastar penalidades fiscais.

Repise-se, ademais, que o Fisco fundamentou cada ato praticado e embasou tais atos em documentos e informações, fornecidas pela própria Recorrente, para chegar ao resultado apresentado.

Pode-se não concordar com as conclusões da Fiscalização, mas não se pode desconstruir o trabalho realizado como se estivesse manchado pela pecha da completa invalidade. O lançamento foi completo, bem fundamentado, legalmente válido e suas consequências merecem ser analisadas na sequência.

Dito isso, afasto a preliminar de nulidade.

2. Mérito

2.1. Depósitos Bancários de Origem Não Comprovada

A Recorrente diz ter juntado ao processos provas das operações realizadas, destacadas nos seus Livros Diário e Razão, além de ter apresentado contratos de mútuo e extratos de suas contas.

A DRJ entendeu que as entradas do Livro Diário não seriam suficientes para justificar a origem e realização das operações com o credor, por serem documentos elaborados pela própria empresa e por não estarem acompanhadas de outras provas capazes de convalidar os dados contábeis. Os lançamentos a débito nos extratos bancários não indicariam o destinatário dos valores nem a motivação da transferência. De igual maneira, a apresentação de extratos bancários não se prestaria a comprovar a capacidade financeira do credor. Teriam sido solicitadas, então, cópias dos extratos bancários do credor ou outra comprovação de sua capacidade financeira.

A questão aqui é analisar se os documentos apresentados pela empresa - extratos bancários, boletos bancários, Livro Diário e tabela denominada “*Da Origem dos Valores Constantes das Planilhas 1, 2 E 3 anexas ao Auto de Infração – Processo nº 19515003033/2004-71 e sua Vinculação com Lançamentos no Livro Diário e Boletos de Cobrança (fls 1403)*” seriam insuficientes para comprovar a origem dos recursos

Ressalte-se, preliminarmente, que as tabelas apresentadas pela empresa trouxeram o cruzamento das informações bancárias, contábeis e contratuais que, se confirmadas, seriam aptas a comprovar a origem dos recursos.

O julgador da DRJ analisou pormenorizadamente essas informações, e concluiu que, foram identificados 34 depósitos dos 55 constantes das informações prestadas pela empresa.

Por isso foi mantida a tributação dos 21 depósitos bancários não identificados justificados, que caracterizam omissão de receitas.

Da mesma forma, com relação aos 2 depósitos identificados pela contribuinte como transferências entre suas contas correntes, a DRJ entendeu que também não estaria comprovada a origem. E, com relação a empréstimo de R\$ 10.000,00, a empresa juntou cópia do Livro Diário, considerado insuficiente para comprovar a origem desse recurso.

Mesmo após hercúleo esforço do Julgador para tentar validar as origens das movimentações financeiras da empresa, ainda remanesceram alguns saldos não comprovados ou comprovados de maneira incompleta, dada a sua natureza. As documentações contábeis apresentadas, Livros Diário e Razão, desacompanhados de outros documentos que deram origem ao lançamento contábil, muitas vezes, não são suficientes para validar as movimentações financeiras ocorridas na empresa.

Assim entenderam os julgadores nas decisões abaixo:

Ementa: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ Ano-calendário: 2004 PROVA. ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL A escrituração contábil faz prova contra a pessoa jurídica a que pertence quando não estiver lastreada por documentos hábeis e idôneos para provar as operações registradas. OMISSÃO DE RECEITAS. PRESUNÇÃO LEGAL. DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. SALDO CREDOR DE CAIXA. PAGAMENTOS NÃO CONTABILIZADOS A presunção legal de omissão de receita inverte o ônus da prova. Por conta da força probante da escrituração contábil que deu causa ao lançamento do crédito tributário, somente a prova irrefutável do erro do registro contábil a cargo do sujeito passivo tem o poder de afastar essa presunção.
Processo: 11060.000116/2010-31, de 11/09/2012, 1ª Turma Especial da 1ª Seção, **Relator:** GUSTAVO JUNQUEIRA CARNEIRO LEAO

Ementa: ASSUNTO: DEPÓSITOS BANCÁRIOS. ALEGAÇÃO DE EXISTÊNCIA DE OPERAÇÃO DE MÚTUO. COMPROVAÇÃO. A efetividade da ocorrência dos empréstimos não pode ser comprovada a partir de meros instrumentos particulares realizados por quem possui a livre disposição e administração dos bens societários, devendo ser demonstrada a ocorrência das operações decorrentes de tais contratos através de provas inequívocas da efetiva transferência do numerário emprestado, coincidente em datas e valores, além de a informação ter que constar dos Livros escriturados pela empresa. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. COMPROVAÇÃO DA ORIGEM DA E NATUREZA DA OPERAÇÃO. NECESSIDADE. AUSÊNCIA. Para que seja afastada a presunção legal de omissão de receita ou rendimento, não basta a identificação subjetiva da origem do depósito, sendo necessário também comprovar a natureza jurídica da relação que lhe deu suporte.
Processo: 19515.004636/2009-03, 08/06/2021, 2ª Seção, 2ª Câmara, 1ª Turma, **Nome do relator:** Sara Maria de Almeida Carneiro Silva

A jurisprudência colacionada do CARF entende sim, livros contábeis fazem prova a favor das operações realizadas pelo contribuinte, desde que acompanhados de outros

documentos (contratos, extratos bancários, informações do credor etc) que suportem os respectivos lançamentos.

Ante o exposto, afasto a pretensão da Recorrente de ter validados os depósitos e movimentações desconsiderados pela DRJ. Considero válida a análise feita pela DRJ.

2.2 Tributação do Lucro na Atividade Imobiliária

O art. 413 do RIR/99 que prevê que *“na venda a prazo, ou em prestações, com pagamento após o término do ano-calendário da venda, o lucro bruto poderá, para efeito de determinação do lucro real, ser reconhecido nas contas de resultado de cada período de apuração proporcionalmente à receita da venda”*, faculta aos contribuintes reconhecerem o lucro proporcionalmente à receita de venda, no caso de venda a prazo/prestações.

Segundo a EWF, a única obra em andamento durante o ano de 1999, o Ed. Kenzo, gerou despesas que superaram as receitas, deixando de produzir lucro, inexistindo fato gerador e base de cálculo de IRPJ e CSLL. Supondo-se uma apuração de resultados no ano de 1999, este teria sido zero. No entanto, ao término da obra, no ano de 2001, o resultado total do empreendimento foi positivo, gerando lucro que foi, segundo a empresa, submetido à tributação. Para a empresa, o AI deveria ter recomposto os dois lucros reais - o de 1999 e o de 2001 - e efetivado o lançamento pelo valor líquido, mediante a compensação do lançado no exercício de 2001 e acrescendo-o dos juros relativos ao período postergado, o que não ocorreu.

Continua afirmando que *“uma vez que os valores recebidos são efetivamente destinados à continuação das obras e da construção das unidades, ou seja, para fazer frente aos custos de produção, não há que se falar em existência de lucro enquanto os recebimentos dos valores das vendas não ultrapassem o montante dos custos.”*

Segundo a empresa, a apuração de lucros no ano calendário posterior, em 2001, poderia ser verificada pelo exame dos Livros Diário e Razão dos anos 2000 e 2001, que estariam em poder da fiscalização.

A meu ver, a faculdade concedida ao contribuinte para pagar após o término do ano, o tributo devido sobre o lucro da venda a prazo é um benefício legal que lhe permite postergar o reconhecimento de resultados auferidos parceladamente. O contribuinte pode diferir o pagamento do tributo na medida em que receber a receita decorrente da venda a prazo.

Essa faculdade, contudo, não confere ao contribuinte o direito de deixar de pagar o tributo no período em que auferir a receita ou em que receber valores decorrentes da venda. A legislação não permite que somente se tribute a receita quando essas superarem os custos, como argumenta a Recorrente.

De acordo com a empresa, ainda, não houve aferição de receita (por ser inferior aos custos) no ano de 1999, o que ocorreu somente em 2001, ao término da obra, razão pela qual, no máximo, deveriam ser reconhecidos os efeitos da postergação da tributação.

Para averiguar essa alegação, a DRJ analisou: (a) contratos de vendas das unidades dos edifícios; (b) documentos visando a comprovação dos valores relacionados na “Planilha 1”; e (c) documentos visando a comprovação dos valores relacionados na “Planilha 3”, confirmando se referirem a recebimentos de clientes adquirentes de unidades do Edifício Kenzo, portanto, configurando receita operacional que, a princípio, deveria ter sido oferecida à tributação em 1999, nos termos do § 2º do artigo 42 da Lei nº 9.430/96.

Considerando-se que, no caso em tela, os recebimentos ocorreram durante o ano 1999, a contribuinte deveria reconhecer, no ano-calendário de 1999, o lucro correspondente a esses recebimentos (confrontando-as com os custos proporcionalmente). Daí o arbitramento do lucro realizado. O procedimento da contribuinte de reconhecer o lucro apenas quando os recebimentos superaram os custos, está equivocado, pois, conforme mencionado, o lucro deve ser reconhecido na medida dos recebimentos.

De acordo com o julgador de 1ª Instância, os documentos juntados aos autos não se prestaram a comprovar os efeitos da postergação. Não se demonstrou, na DIPJ, que o montante oferecido à tributação a título de “Receitas das Unidades Imobiliárias Vendidas”, referia-se aos valores recebidos em 1999 de adquirentes de unidades do Edifício Kenzo. Também não foram identificados, no Livro Diário de dez/2001, os valores transferidos para o resultado do exercício, relativos a transferência da obra, referiam-se a recebimentos de 1999.

Diante do exposto, das provas acostadas aos autos e do resultado de análise realizado pelas autoridades fiscais, concordo com a conclusão destas autoridades. Por mais que argumente e que tenha juntado documentos para corroborar suas alegações, a Recorrente não logrou comprovar que tributou, em 2001, os resultados auferidos com a venda de unidades imobiliárias do Ed. Kenzo.

A faculdade conferida pelo art. 413 do RIR/99 não dá direito ao contribuinte de postergar tributo quando tiver recebido valores decorrentes de venda a prazo em determinado ano. A legislação autoriza a realização do pagamento de forma proporcional ao recebimento, na medida em que ocorrerem, mas jamais permitiu a postergação do pagamento para períodos posteriores àqueles em que se auferiu a receita.

E, no caso em tela, ainda que se fosse considerar a hipótese da postergação para fins de apuração do montante devido, não foi possível, diante das provas existentes no processo apurar o *quantum* postergado.

Segue uma decisão do CARF sobre o assunto:

Ementa: Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ano-calendário: 2007, 2008, 2009 OMISSÃO DE RECEITAS. VENDA DE UNIDADE IMOBILIÁRIA. INVIABILIDADE DA AUTORIDADE FISCAL IMPOR A TRIBUTAÇÃO DIFERIDA. Na venda a prazo ou a prestação de unidade imobiliária concluída, com pagamento restante ou pagamento total contratado para depois do período-base da venda, o lucro bruto apurado poderá, para efeito de determinação do lucro real, ser reconhecido nas contas de resultado de cada exercício social proporcionalmente à receita da venda recebida, sendo registrado em conta específica de resultados de exercícios futuros, para a qual serão transferidos a receita de venda e o custo do imóvel, devendo o contribuinte manter registro permanente de estoque para

determinar o custo dos imóveis vendidos, além do livro de registro de inventário contendo todos os imóveis destinados à venda. O diferimento da tributação do lucro imobiliário na medida da receita recebida é opção do contribuinte, que pode exercê-la mediante o cumprimento das condicionantes dispostas no artigo 413, do Decreto nº 3.000/99. Na ausência desses procedimentos, considera-se efetivada ou realizada a venda da unidade imobiliária quando contratada a operação de compra e venda, ainda que mediante instrumento de promessa ou qualquer outro documento representativo de compromisso, não podendo a autoridade fiscal impor tal regime ao fiscalizado.
Processo: 15868.720257/2012-09, de 16/05/2018, 1ª Seção, 2ª Câmara, 1ª Turma,
Relator: GISELE BARRA BOSSA

Neste caso, portanto, deve prevalecer a aplicação da norma sobre tributação de receitas decorrentes da venda a prazo, o que significa que, identificadas, pelo agente fiscal, as entradas correspondentes à receita da Recorrente, essas devem se submeter à incidência fiscal, nos termos da lei.

2.3. Arbitramento do Lucro e Desclassificação da Escrita

2.3.1. Arbitramento do Lucro

O arbitramento do lucro decorreu do disposto no art. 530 do RIR/99, que determina que ele ocorra quando (i) “o contribuinte, obrigado à tributação com base no lucro real, não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal; (ii) a escrituração a que estiver obrigado o contribuinte revelar evidentes indícios de fraudes ou contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para: a) identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária; ou b) determinar o lucro real; (iii) o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o Livro Caixa, na hipótese do parágrafo único do art. 527”.

Conforme observou o auditor fiscal, a escrituração da contribuinte continha deficiências que a tornaram imprestável para a determinação do lucro, além de a empresa não ter apresentado o registro de estoque e o Livro de Registro de Inventário, obrigatórios para ela.

Portanto, a situação da contribuinte, de acordo com o Fisco, enquadrou-se nos incisos II e III do artigo 530 do RIR/99.

Os fatos apresentados pela empresa, a meu ver, tornam a sua defesa inócua. Não adianta a empresa dizer que entregou parte dos documentos e que essas informações incompletas seriam suficientes para a apuração do lucro real. Além disso, houve livros importantes e obrigatórios não apresentados, não deixando alternativa às autoridades fiscais que não o arbitramento, seguindo os ditames legais, aos quais estão intrinsecamente ligadas. Da perspectiva estritamente legal, na hipótese de vícios, erros, deficiências e na ausência de entrega de livros e documentos obrigatórios, o fiscal DEVE arbitrar o lucro da empresa. Não arbitrar o lucro, diante da situação documental da empresa seria, isso sim, extrapolar preceito legal e descumprir o dever funcional que cabe a um agente público.

Ademais, mesmo após a fiscalização, após o julgamento de 1ª instância, em todo esse intervalo até aqui, a empresa ainda não apresentou os documentos que deveria, por lei, possuir e disponibilizar, sempre que solicitada. Mesmo que tivesse apresentado os documentos posteriormente, a empresa teria o lançamento efetuado por arbitramento, situação, inclusive, em linha com a Súmula CARF nº 59:

Súmula CARF nº 59

A tributação do lucro na sistemática do lucro arbitrado não é invalidada pela apresentação, posterior ao lançamento, de livros e documentos imprescindíveis para a apuração do crédito tributário que, após regular intimação, deixaram de ser exibidos durante o procedimento fiscal.

Mas nem assim, a empresa preocupou-se em apresentar os registros que faltavam. Nesse contexto, não há como aceitar partes de documentos e tentar reconstruir a situação fiscal com documentos que não são oficiais, por significar descumprimento da legislação e jurisprudência em vigor.

Exemplos:

Ementa: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ Ano-calendário: 2003, 2004, 2005 ARBITRAMENTO DO LUCRO. CABIMENTO. Na falta da apresentação de livros e documentos, cabível a figura do arbitramento. ARBITRAMENTO DO LUCRO. ERROS, VÍCIOS E DEFICIÊNCIAS NA ESCRITURAÇÃO. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DA RECEITA. Tendo a acusação fiscal indicado a ocorrência de erros, vícios e deficiências na escrituração do sujeito passivo, inclusive a não escrituração da receita do período, e não tendo a recorrente trazido aos autos provas que pudessem infirmar a acusação fiscal, cabível o arbitramento do lucro, pois tais fatos se subsumem ao disposto no art. 530 do RIR/99. OMISSÃO DE RECEITAS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. A legislação vigente autoriza a presunção de omissão de receita com base nos valores depositados em conta bancária para os quais o contribuinte titular, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações. DEMAIS TRIBUTOS. MESMOS EVENTOS. DECORRÊNCIA. A procedência do lançamento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica implica manutenção das exigências fiscais decorrentes dos mesmos fatos.
Processo: 10909.002949/2008-30, de 04/07/2012, **Relator:** Selene Ferreira de Moraes

Ementa: IRPJ - DESCLASSIFICAÇÃO DE ESCRITA - ARBITRAMENTO DE LUCRO - É inteiramente procedente o arbitramento procedente o arbitramento de lucros por desclassificação da escrita, quando esta não obedece ao estabelecido na legislação comercial e fiscal e, além disso, é realizada de forma resumida, sem a adoção de livros auxiliares para registro individual, com inobservância do disposto no artigo 47, inciso III da Lei nº 8981/95, impossibilitando, assim a verificação da correta apuração do lucro real.

processo: 13819.002494/98-44, de 16/09/2004, **Relator:** Natanael Martins

Ementa: IRPJ - ARBITRAMENTO - LIVROS AUXILIARES - PRAZO - A falta de apresentação de livros auxiliares autoriza o arbitramento do lucro, desde que o contribuinte tenha sido intimado, de forma clara e objetiva, acerca do livro desejado, bem como tenha sido concedido pelo fiscal autuante prazo razoável para seu atendimento. IRPJ - ARBITRAMENTO - MOVIMENTO BANCÁRIO NÃO

CONTABILIZADO. Descabe o arbitramento do lucro da pessoa jurídica, em razão da falta de contabilização de movimento bancário, quando não demonstrada a imprestabilidade da escrituração comercial, com a conseqüente impossibilidade de apuração do lucro real. LANÇAMENTOS REFLEXOS - IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE - CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO. - A solução dada ao litígio principal, relativo ao imposto de renda da pessoa jurídica, estende-se aos litígios decorrentes, quando tiverem por fundamento o mesmo suporte fático. Recurso Provido. (D.O.U. de 04/05/98).

Processo: 10937.000192/94-18, 17/02/1998, **Relator:** Edson Vianna de Brito

Por descumprir a lei, no que tange à obrigatoriedade de manutenção de livros e documentos contábeis/fiscais em ordem, a empresa está sendo punida pelo arbitramento.

É o que diz a lei e a jurisprudência administrativa, portanto, adequado o arbitramento.

2.3.2 Desclassificação da escrita

A contribuinte tem como atividade principal a construção civil, cujas normas estão estabelecidas na IN/SRF nº 84/79. Observem-se, em especial, os itens 3.1 e 4.1¹, que tratam da obrigatoriedade de a contribuinte manter registro permanente de estoque, o que não a dispensa da obrigação de possuir e escriturar o livro de inventário, previsto na legislação do imposto de renda.

A todo momento, ao analisar os documentos/informações apresentadas pela Recorrente, tanto o auditor fiscal da DRF quanto o julgador da DRJ classifica-os como insuficientes, imprestáveis, incompletos e/ou não condizentes com a realidade.

De acordo com a Fiscalização, em resposta à última solicitação feita, “os depósitos foram identificados da seguinte forma a) parte seriam recebimentos referentes a unidades imobiliárias em construção e, para estes, contribuinte apresentou comprovação; b) alguns depósitos seriam empréstimos. Intimado a comprovar a origem destes empréstimos, apresentando o extrato bancário do credor, no caso de depósitos em cheques ou demonstrando a sua capacidade financeira para os pagamentos em dinheiro, o contribuinte não logrou fazê-lo até o presente momento. Ressalte-se que a maior parte destes empréstimos não foi contabilizada; c) o restante corresponde a créditos bancários não identificados pelo contribuinte”.

¹ 3.1 — O contribuinte deverá manter registro permanente de estoque, para determinar o custo dos imóveis vendidos.

4.1 — A exigência do registro permanente de estoque não dispensa o contribuinte da obrigação de possuir e escriturar o livro de inventário previsto na legislação do imposto sobre a renda, sendo função daquele subsidiar este, principalmente no que se refere à determinação do custo e discriminação dos imóveis em estoque por ocasião do balanço.

Mesmo com a entrega de uma tabela denominada “*Da Origem dos Valores Constantes das Planilhas 1, 2 E 3 anexas ao Auto de Infração – Processo nº 1 9515003033/2004-71 e sua Vinculação com Lançamentos no Livro Diário e Boletos de Cobrança (fls 1403)*”, o auditor fiscal não se sentiu confortável para validar as informações e a contabilidade da EWF. Não obstante, percebe-se um esforço verdadeiro dos agentes públicos em conceder oportunidades para que a EWF apresente novas informações e complemente aquelas encaminhadas, o que denota a busca pela verdade material.

A Recorrente, ao invés de apresentar o que lhe foi solicitado - documentos de elaboração e manutenção obrigatória – defende-se alegando que a “*desclassificação da escrita teria sido medida equivocada, haja vista que os dados disponíveis eram absolutamente suficientes para apuração do lucro real e os depósitos estariam contabilizados*”.

É verdade que a maioria dos depósitos está contabilizada; isso se reconhece como prova de adequação documental. Todavia, os dados disponíveis não seriam absolutamente suficientes para apuração do lucro real, pois inclusive faltaram livros de apresentação obrigatória, que, por si só, já ensejariam arbitramento, como explorado anteriormente.

Há vários exemplos da busca de informações comprobatórias das alegações da empresa nos autos, cruzamento de informações, tentativas de confirmar o quanto alegado. No que foi possível, desconsiderou-se a presença de qualquer ilícito fiscal e se abonou o procedimento da Recorrente; naquilo que não foi possível, o auditor justificou, embasou na legislação e autuou, dando cumprimento às suas obrigações legais.

De fato, conforme ventilado pela Recorrente, “*Reiterada e incontroversa é a jurisprudência administrativa no sentido de que o arbitramento do lucro, em razão das consequências tributáveis a que conduz, é medida excepcional, somente aplicável quando no exame de escrita a Fiscalização comprova que as falhas apontadas se constituem em fatos que, camuflando expressivos fatos tributáveis, indiscutivelmente, impedem a quantificação do resultado do exercício. A falta de escrituração de depósitos bancários ou mesmo de contas correntes bancárias não são suficientes para sustentar a desclassificação da escrituração contábil e o consequente arbitramento dos lucros.*” 10865.002474/2005-92, 24/05/2007, 1ª Seção, 1ª Câmara, Relatoria de Paulo Roberto Cortez.

Vendo por outro ângulo, a mesma 1ª Seção, 1ª Câmara, no Processo 10880.023046/90-21 entendeu que “*é cabível o abandono da escrita contábil mantida pelo contribuinte e o consequente arbitramento do lucro tributável, quando restar demonstrado que a pessoa jurídica: ou não mantém escrituração contábil que preencha os requisitos da legislação comercial ou, quando a mantém, esta se apresenta de tal forma que os resultados indicados não são confiáveis.*”

Assim, por ter sido constatada a existência de informações não contabilizadas, não comprovadas e pela ausência de livros obrigatórios, deve ser aplicado, à Recorrente, o tratamento que a legislação determina, acatando-se as conclusões da DRJ.

2.4. Alcance da Análise de Normas pelo Julgador Administrativo

A empresa defende que “os julgadores da instância administrativa pronunciem-se sobre a aplicabilidade das normas, e enforcem (sic) o cumprimento dos valores que informam os princípios da legalidade e da probidade que informam a atividade administrativa.”

A EWF reconhece que isso não seria decidir sobre a constitucionalidade de normas, ato vedado a um julgador do CARF (art. 62 do Regulamento Interno), mas exercitar a hermenêutica jurídica de modo a se escolher uma lei em detrimento de outra, poder esse que o julgador teria de subsumir os fatos à norma que melhor lhes emoldurar. Em outras palavras, para aplicar uma lei ao caso concreto, seria necessário analisar todo o conjunto jurídico que trata do tema e optar pela alternativa que melhor se enquadre ao fato apresentado e que esteja mais aderente aos princípios da legalidade e da constitucionalidade.

Pois bem. A despeito de a Recorrente ter esclarecido que esse tópico não tratava de o CARF tergiversar sobre a inconstitucionalidade de leis, reforço essa limitação do julgador, citando a Súmula abaixo:

Súmula CARF nº 2

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Estabelecido esse primeiro limite à atividade do Julgador administrativo, passemos à análise do pleito da Recorrente: que o julgador escolha a lei que melhor reafirmar os princípios da legalidade e da constitucionalidade.

A autuação e a decisão da DRJ tomaram por base: o artigo 47, inciso II, da Lei nº 8.981/95; os artigos 27, inciso I, e 42 da Lei nº 9.430/96; os artigos 413, 530, inciso II, 532 e 537 do RIR/99 e a IN/RFB nº 84/79.

Todos esses dispositivos têm total conexão com o caso concreto, que a eles pode se subsumir, atendendo aos princípios da legalidade e da tipicidade que repetidamente ocupou a defesa da Recorrente. A escolha dos mencionados dispositivos se encaixa perfeitamente nos fatos trazidos a julgamento.

Vejamos:

- Art. 47, II da Lei nº 8.981/95: determina o arbitramento do lucro quando a escrituração do contribuinte revelar evidentes indícios de fraude ou contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária; ou determinar o lucro real;
- Art. 27, I, da Lei nº 9.430/96, tratando da base de cálculo do lucro arbitrado; e 42 dessa Lei, sobre as situações que caracterizam omissão de receita;
- Art. 413; 530, II; 532 e 537 do RIR/99: tratam, respectivamente, de apuração do lucro na venda a prazo ou à prestação; arbitramento do lucro no caso de a escrituração do contribuinte revelar evidentes indícios de fraudes ou contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para identificar a movimentação financeira e determinar o lucro real;
- IN nº 84/79: estabelece normas para a apuração e tributação do lucro nas atividades de compra e venda, loteamento, incorporação e construção de imóveis.

Como se depreende da lista acima, as normas escolhidas pela autoridade fiscal não o foram de forma aleatória ou em desatendimento às boas práticas de aplicação das leis a casos concretos. A legalidade e a tipicidade foram preservadas pelos agentes responsáveis pela fiscalização, autuação e posterior julgamento em 1ª instância desse caso. Reforce-se que os auditores fiscais não optaram por norma “menos constitucional” ou “mais prejudicial” à contribuinte. Todos os artigos que fundamentam a autuação e a decisão da DRJ são plenamente aplicáveis às situações verificadas na empresa

Por todo o exposto, discordo dos argumentos de defesa apresentados pela Recorrente e nego provimento a este tópico também.

2.5. Incidência de Multa e de Juros Selic no Lançamento

A aplicação de multa de ofício está vinculada à manutenção da autuação, total ou parcialmente. Assim, caso se conclua pela pertinência do lançamento, a multa será devida, nos termos previstos no art. 44, I, da Lei nº 9.430/96.

A multa não será cancelada caso remanesçam saldos a serem cobrados da empresa, a serem oportunamente apurados.

No tocante à incidência de Juros à taxa SELIC, importa destacar que esta é devida por força da Lei n.º 9.065/95, art. 13, em consonância com o art. 161, §1º do CTN, que admite taxa diversa de 1% ao mês, desde que prevista em lei.

Além da citada legislação, cabem, no presente caso, as prescrições contidas nas Súmulas nº 4 e 108 do CARF, abaixo transcritas:

Súmula CARF nº 4

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

Súmula CARF nº 108

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

Portanto, multa e juros incidirão sobre o valor principal do saldo remanescente devido pela Recorrente, a ser apurado.

2.6. Lançamentos Reflexos – CSLL, PIS e COFINS

As conclusões ora expostas deverão ser estendidas à CSLL e ao PIS e COFINS, que tiveram lançamentos em processos inicialmente apartados, mas que foram posteriormente reunidos no presente processo.

Isto posto, nego provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Viviani Aparecida Bacchmi