



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

Processo n° 19515.721069/2015-93
Recurso n° De Ofício e Voluntário
Acórdão n° 1302-003.384 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 23 de janeiro de 2019
Matéria IRPJ
Recorrentes FAZENDA NACIONAL
CONSTRUTORA TENDA S/A

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2010

IRPJ. APURAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. ARBITRAMENTO. REDUÇÃO DA BASE TRIBUTÁVEL APURADA PELA FISCALIZAÇÃO. DISPOSITIVO LEGAL APLICÁVEL. LITERALIDADE X INTERPRETAÇÃO SISTEMÁTICA. NULIDADE DO LANÇAMENTO. INOCORRÊNCIA.

A mera redução da base tributável do IRPJ pela aplicação, pelo órgão julgador administrativo, do princípio da equidade, com base em interpretação lógico-sistemática da legislação que rege a apuração do imposto não tem o condão de inquirir de nulidade o lançamento, posto que a autoridade fiscal observou a legislação de regência e adotou o regime correto de apuração ao arbitrar o lucro.

LUCRO ARBITRADO. MEDIDA EXCEPCIONAL E OBRIGATÓRIA.

O arbitramento do lucro é medida excepcional e só se aplica nas restritas hipóteses elencadas na legislação. Como regra, deve-se apurar eventuais tributos devidos de acordo com a opção do contribuinte de tributação para o referido ano-calendário. Contudo, sendo identificada alguma das hipóteses legais de arbitramento, a apuração pelo lucro arbitrado se torna obrigatória.

ARBITRAMENTO DO LUCRO. PESSOA JURÍDICA DEDICADA A OPERAÇÕES IMOBILIÁRIAS. NÃO COMPROVAÇÃO DO CUSTO DE AQUISIÇÃO DO IMÓVEL ALIENADO. CÁLCULO DO LUCRO ARBITRADO.

O arbitramento de resultados de pessoa jurídica dedicada a operações imobiliárias será efetuado na forma do artigo 49 da Lei n° 8.981/95, se comprovado o custo de aquisição do imóvel alienado, ou, com fundamento no artigo 16 da Lei n° 9.249/95, quando não comprovado aquele custo.

LUCRO ARBITRADO. COMPENSAÇÃO BASES E SALDO NEGATIVOS.

Na apuração do lucro arbitrado, a legislação não admite o aproveitamento de bases e saldo negativos apurados em anos-calendário anteriores ao período autuado.

MULTA AGRAVADA. ATRASO NO ATENDIMENTO À INTIMAÇÃO. EMBARAÇO À FISCALIZAÇÃO. NÃO CARACTERIZAÇÃO. DESCABIMENTO.

Não tendo o contribuinte se negado a colaborar com a Fiscalização, inclusive respondendo a grande maioria das intimações, conquanto não tenha tido condições de atendê-las plenamente em alguns casos, descabe o agravamento da multa de ofício, em especial quando a fiscalização dispõe dos elementos necessários para apuração da matéria tributável.

RECOLHIMENTOS EFETUADOS ANTES DO INÍCIO DO PROCEDIMENTO FISCAL. DEDUÇÃO DA EXIGÊNCIA.

Os pagamentos efetuados a título de Cofins e de contribuição para o PIS antes do início do procedimento fiscal não podem compor a exigência do crédito tributário constituído de ofício, devendo, portanto, serem excluídos do montante devido dessas contribuições.

DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA SOLIDÁRIA - ARTIGO 124, INCISO I DO CTN.

Para imputação de responsabilidade com base no artigo 124, inciso I do CTN, cabe à fiscalização demonstrar que a pessoa jurídica, sócia do contribuinte principal, participou do nascimento da obrigação tributária constituída no Auto de Infração e que tinha interesse em comum com a contribuinte principal.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. SUJEIÇÃO PASSIVA. DIRETORES E MEMBROS DO CONSELHO DE ADMINISTRAÇÃO.

Para imputação de responsabilidade de diretores e membros do conselho de administração, com base no artigo 135, III do Código Tributário Nacional, é dever da fiscalização comprovar a prática de atos, que dão origem ao nascimento de obrigação tributária, praticados pelos agentes com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos. Não havendo essa comprovação, não há que se falar em responsabilidade tributária dos representantes da entidade.

MULTA QUALIFICADA. IMPROCEDÊNCIA.

A qualificação da multa de ofício requer a comprovação incontestada da conduta dolosa do sujeito passivo.

DECADÊNCIA. ARTIGO 150, § 4º DO CTN.

Nos termos da jurisprudência consolidada dos Tribunais, em especial do Superior Tribunal de Justiça, não sendo caracterizado o dolo, fraude ou simulação e havendo pagamento parcial do tributo, a contagem do prazo decadencial se inicia na data do fato imponible, nos termos previstos no art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade suscitada de ofício pelo relator, vencidos os conselheiros Flávio Machado Vilhena Dias (relator) e Gustavo Guimarães Fonseca, e, no mérito, quanto ao recurso de ofício, por maioria de votos, em negar provimento: 1 - quanto à aplicação da norma geral do arbitramento ao caso concreto, vencidos os conselheiros Paulo Henrique Silva Figueiredo e Carmen Ferreira Saraiva; 2- quanto ao agravamento da multa de ofício, vencido o conselheiro Paulo Henrique Silva Figueiredo; por unanimidade, em negar provimento: 3- quanto ao abatimento dos valores recolhidos a título de Pis e Cofins; e 4 - quanto à exoneração das responsabilidades solidárias imputadas. Quanto ao recurso voluntário, em dar-lhe provimento parcial, nos seguintes termos: a) por unanimidade, em negar provimento ao recurso: 1 - quanto à impossibilidade de arbitramento do lucro; 2 - quanto ao abatimento de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativa da CSLL; e 3- quanto à incidência dos juros sobre a multa; e b) para dar provimento ao recurso quanto à 4 -qualificação da multa de ofício e decadência do PIS e Cofins de janeiro a junho e agosto a setembro de 2010; e, c) por maioria de votos para dar provimento ao recurso: 5- para reconhecer à decadência do IRPJ e CSLL quanto aos 3 primeiros trimestres de 2010, vencido o conselheiro Gustavo Guimarães Fonseca. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado. Manifestaram intenção de apresentar declaração de voto os conselheiros Marcos Antônio Nepomuceno Feitosa e Gustavo Guimarães Fonseca.

(assinado digitalmente)

LUIZ TADEU MATOSINHO MACHADO - Presidente e redator designado.

(assinado digitalmente)

FLAVIO MACHADO VILHENA DIAS - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Paulo Henrique Silva Figueiredo, Marcos Antônio Nepomuceno Feitosa, Carmen Ferreira Saraiva (Suplente Convocada), Rogério Aparecido Gil, Maria Lúcia Miceli, Gustavo Guimarães Fonseca, Flávio Machado Vilhena Dias e Luiz Tadeu Matosinho Machado.

Relatório

Trata-se de Autos de Infração lavrados em face do contribuinte Construtora Tenda S/A., ora Recorrente, e dos coobrigados GAFISA S/A., Wilson Amaral de Oliveira, Alceu Duilio Calciolari, Rodrigo Osmo, Fernando Cesar Calamita, Henrique de Freitas Alves Pinto, Mauricio Luis Luchetti, Antonio Carlos Ferreira Rosa, André Bergstein, Luiz Carlos Siciliano, Carlos Eduardo Dan Alves Trostli, Paulo Roberto Cassoli Mazzali, Marcelo Silva de Souza, Daniela Ferrari Toscano de Britto, Odair Garcia Senra, Mário Rocha Neto e Flávio Nelson Fernandes, nos quais foram constituídos créditos tributários de IRPJ, CSLL, COFINS e Contribuição ao PIS, sendo agravada e qualificada a multa de ofício aplicada.

Nos Autos de Infração, a fiscalização arbitrou o lucro da contribuinte principal, por entender que a escrituração contábil apresentada seria imprestável para determinar o lucro real (artigo 530, inciso II, alínea b) do RIR/99), bem como por não ter sido apresentada "*à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal*" (artigo 530, inciso I do RIR/99). Aos olhos da fiscalização, as inconsistências detectadas na contabilidade da contribuinte e a ausência de apresentação de alguns livros contábeis/fiscais ensejariam no arbitramento do lucro, nos termos da legislação.

As inconsistências nas demonstrações contábeis foram detalhadas no Termo de Constatação Fiscal (fls. 884 e seguintes dos autos). Em síntese, estas estariam caracterizadas em decorrência de lançamentos efetuados de forma equivocada nas contas contábeis "*denominadas 'Imóveis em Construção' e 'Gastos a Apropriar', pertencentes ao grupo 'Estoques', em contrapartida a créditos nas contas de despesas*".

O arbitramento se deu com base no artigo 534 daquele Regulamento, mesmo tendo o agente autuante afirmado no Termo de Constatação Fiscal que, como a contribuinte "*não apresentou para a fiscalização o Livro de Registros de Inventário e o Livro Registro Permanente de Estoque*", não foi possível "*considerar os custos dos imóveis vendidos como dedução da receita bruta trimestral*", como determinava o mencionado dispositivo do RIR/99.

Devidamente intimados dos Autos de Infração lavrados, a Recorrente - contribuinte principal - e os coobrigados apresentaram Impugnações administrativas apartadas, cujos argumentos foram apresentados nos seguintes tópicos (no acórdão recorrido, cumpre ressaltar, estes tópicos foram muito bem sintetizados, mas não serão aqui transcritos):

a) CONTRIBUINTE PRINCIPAL: CONSTRUTORA TENDA S/A:

- a.i) Do pedido de revisão do cálculo do lucro arbitrado;
- a.ii) Do pedido de compensação dos saldos dos prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas de CSLL apurados nos períodos anteriores;
- a.iii) Da alegação de descabimento do agravamento da multa de ofício;
- a.iv) Da alegação de descabimento da qualificação da multa de ofício;
- a.v) Da alegação de decadência parcial do lançamento do IRPJ;
- a.vi) Da alegação de decadência parcial dos lançamentos da Cofins e da contribuição para o PIS;
- a.vii) Do pedido de abatimento dos valores recolhidos a título de Cofins e de contribuição para o PIS; e
- a.viii) Da não incidência de juros de mora sobre multa de ofício.

b) RESPONSÁVEIS SOLIDÁRIOS PESSOAS FÍSICAS (DIRETORES E MEMBROS DO CONSELHO DE ADMINISTRAÇÃO):

- b.i) Da nulidade da imputação de responsabilidade tributária por falta de motivação;

- b.ii) Da inaplicabilidade ao caso concreto do art. 124 do CTN;
- b.iii) Da inaplicabilidade ao caso concreto do art. 135 do CTN;
- b.iv) Da situação específica de alguns dos “administradores; e,
- b.v) Da improcedência dos autos de infração de exigência de IRPJ, CSLL, Cofins e contribuição para o PIS.

c) DA IMPUGNAÇÃO DA RESPONSÁVEL SOLIDÁRIA PESSOA JURÍDICA - GAFISA S/A:

- c.i) Da nulidade da imputação de responsabilidade tributária por falta de motivação
- c.ii) Da inaplicabilidade ao caso concreto do art. 124 do CTN
- c.iii) Da inaplicabilidade ao caso concreto do art. 135 do CTN
- c.iv) Da improcedência dos autos de infração de exigência de IRPJ, CSLL, Cofins e contribuição para o PIS

Ao analisar os argumentos apresentados pela contribuinte principal e pelos coobrigados, aquela Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Brasília (DF) entendeu por bem dar parcial provimento à Impugnação apresentada pela Construtora Tenda S/A e afastar, na totalidade, as responsabilidades dos coobrigados indicados na autuação pelo pagamento crédito tributário constituído. Veja-se a ementa que o acórdão recebeu:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2010

ARBITRAMENTO DO LUCRO. ESCRITURAÇÃO IMPRESTÁVEL. CABIMENTO.

Cabível o arbitramento do lucro quando a escrituração a que estiver obrigado o contribuinte revelar evidentes indícios de fraudes ou contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para determinar o lucro real.

ARBITRAMENTO DO LUCRO. PESSOA JURÍDICA DEDICADA A OPERAÇÕES IMOBILIÁRIAS. NÃO COMPROVAÇÃO DO CUSTO DE AQUISIÇÃO DO IMÓVEL ALIENADO. CÁLCULO DO LUCRO ARBITRADO.

O arbitramento de resultados de pessoa jurídica dedicada a operações imobiliárias será efetuado na forma do artigo 49 da Lei nº 8.981, de 1995, se comprovado o custo de aquisição do imóvel alienado, ou, com fundamento no artigo 16 da Lei nº 9.249, de 1995, não comprovado aquele.

MULTA AGRAVADA. ATRASO NO ATENDIMENTO À INTIMAÇÃO. EMBARAÇO À FISCALIZAÇÃO. NÃO CARACTERIZAÇÃO. DESCABIMENTO.

Não tendo o contribuinte se negado a colaborar com a Fiscalização, inclusive respondendo a grande maioria das intimações, conquanto não tenha tido condições de atendê-las plenamente em alguns prazos, descabe o agravamento da multa de ofício, mormente quanto a fiscalização dispõe dos elementos necessários para apuração da matéria tributável.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. CABIMENTO.

Cabível a imposição da multa qualificada de 150%, prevista no artigo 44, parágrafo 1º, da Lei nº 9.430/96, quando restar demonstrado que o procedimento adotado pelo sujeito passivo enquadra-se, em tese, nas hipóteses tipificadas no art. 71, 72 ou 73 da Lei nº 4.502/64.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO. CABIMENTO. *O contribuinte e os demais coobrigados foram devidamente intimados do acórdão recorrido, como se denota das fls. 14.017 e seguintes dos autos. Contudo, como o crédito tributário foi inteiramente exonerado, não foram apresentados Recursos Voluntários.*

Sendo a multa de ofício classificada como débito para com a União, decorrente de tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, é regular a incidência dos juros de mora, a partir de seu vencimento.

LANÇAMENTOS DECORRENTES.

Por se tratar de exigência reflexa realizada com base nos mesmos fatos, a decisão de mérito prolatada quanto ao lançamento do imposto de renda pessoa jurídica constitui prejudgado na decisão dos lançamentos decorrentes relativo à CSLL, à Cofins e à contribuição para o PIS.

RECOLHIMENTOS EFETUADOS ANTES DO INÍCIO DO PROCEDIMENTO FISCAL. DEDUÇÃO DA EXIGÊNCIA.

Os pagamentos efetuados a título de Cofins e de contribuição para o PIS antes do início do procedimento fiscal, ainda que referentes a outro regime de apuração (não cumulativo) não podem compor a exigência do crédito tributário constituído de ofício, devendo, portanto, ser excluídos do montante devido dessas contribuições sociais.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2010

PRAZO DECADENCIAL. INÍCIO DA CONTAGEM.

No caso de lançamento por homologação, restando caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, deixa de ser aplicado o § 4º do art. 150, para a aplicação da regra geral contida no art. 173, inciso I, ambos do CTN.

*RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DE ADMINISTRADORES.
ART. 135, INCISO III, DO CTN. INFRAÇÃO À LEI. AUSÊNCIA
DE PROVA.*

Inexistindo prova de que os administradores do contribuinte pessoa jurídica tenham agido com excesso de poderes, ou infração de lei, contrato social ou estatutos, não há falar-se na responsabilidade tributária solidária prevista no art. 135, inciso III, do CTN.

*RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DE ADMINISTRADORES.
ART. 124, INCISO II, DO CTN. AUSÊNCIA DE DISPOSIÇÃO
LEGAL.*

À falta de disposição legal expressa, sequer apontada pelo autor do procedimento, é de se afastar a aplicação do art. 124, inciso II, do CTN e, conseqüentemente a responsabilidade solidária dos administradores.

*RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DE PESSOA JURÍDICA.
ACIONISTA INTEGRAL DA CONTRIBUINTE. ART. 124,
INCISO I, DO CTN. INTERESSE COMUM. NÃO
CARACTERIZAÇÃO.*

A responsabilização solidária com fundamento no art. 124, I, do CTN, pressupõe a participação de terceira pessoa na situação que configura o fato gerador da obrigação tributária.

Não havendo qualquer prova, sequer acusação, de que a pessoa jurídica acionista integral tenha participado direta ou indiretamente da materialização do fato gerador dos tributos em questão, não resta configurado o interesse comum que justificaria a responsabilização solidária de que trata a citada norma.

A contribuinte principal, ora Recorrente, ao ser intimada do teor da decisão proferida pela DRJ, apresentou Recurso Voluntário (fls. 2.108 e seguintes), no qual repisa os argumentos que foram apresentados em sede de Impugnação Administrativa, em especial no que tange:

- (i) à impossibilidade de arbitramento do lucro;
- (ii) à necessidade de consideração (abatimento) das bases de cálculo negativas e os prejuízos fiscais na quantificação do crédito tributário,
- (iii) à ausência de requisitos para a qualificação da multa;
- (iv) à decadência de parte do crédito tributário constituído de ofício; e
- (v) à impossibilidade de incidência de juros sobre as multas aplicadas.

Por sua vez, como houve exoneração de parte do crédito tributário e o afastamento das responsabilidades imputadas pelo agente fiscal, foi interposto, pelo órgão de julgamento *a quo*, Recurso de Ofício, para que este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais confirme ou não o que foi ali decidido.

Este é o relatório

Voto Vencido

Conselheiro Flávio Machado Vilhena Dias

DA TEMPESTIVIDADE DO RECURSO VOLUNTÁRIO E DO CABIMENTO DO RECURSO DE OFÍCIO

Como se denota dos autos, a Recorrente foi intimada do teor do acórdão recorrido em 30/03/2017 (fl. 2.091), apresentando o seu Recurso Voluntário no dia 28/04/2017 (fl. 2.108 e seguintes), ou seja, dentro do prazo de 30 dias, nos termos do que determina o artigo 33 do Decreto nº 70.235/72.

Portanto, é tempestivo o Recurso Voluntário apresentado pela Recorrente e, por isso, uma vez que cumpridos os demais pressupostos para a sua admissibilidade, deve ser analisado por este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Por outro lado, como relatado acima, o acórdão recorrido exonerou parte do crédito constituído nos Autos de Infração e afastou as responsabilidades tributárias dos coobrigados que foram imputadas pelo agente atuante.

Como o valor exonerado supera o valor de alçada de R\$2.500.000,00, nos termos da Portaria MF nº 63/2017, o Recurso de Ofício também deve ser conhecido e analisado por este Conselho.

DA NULIDADE DA AUTUAÇÃO POR VÍCIO DA FUNDAMENTAÇÃO LEGAL.

Antes de se analisar os Recursos apresentados - de ofício e voluntário - deve-se pontuar que há uma nulidade na autuação, que, a princípio, é insuperável. Assim, as razões recursais só serão analisadas, caso não haja consenso do colegiado no que se passa a demonstrar.

Como se denota do relato alhures, após longo processo de fiscalização, o agente atuante concluiu que a escrituração contábil da Recorrente seria imprestável para determinar o lucro real. Alegou, ainda, o agente que promoveu a autuação, que não foram apresentados livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, que os contribuintes optantes por aquela modalidade de apuração do lucro são obrigados a manter à disposição da Fazenda Pública.

Assim, houve o entendimento de que o lucro deveria ser arbitrado, como determina o comando do artigo 530, incisos I e II, alínea b) do então vigente Decreto nº 3.000/99.

Ocorre que, como o objeto social da contribuinte se enquadrava no conceito definido no artigo 534 daquele regulamento, a autoridade fiscal arbitrou o lucro de acordo com o comando deste dispositivo do RIR/99, que tinha a seguinte redação:

Art. 534. As pessoas jurídicas que se dedicarem à venda de imóveis construídos ou adquiridos para revenda, ao loteamento de terrenos e à incorporação de prédios em condomínio terão seus lucros arbitrados, deduzindo-se da receita bruta trimestral o custo do imóvel devidamente comprovado (Lei nº 8.981, de 1995, art. 49, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º).

Parágrafo único. O lucro arbitrado será tributado na proporção da receita recebida ou cujo recebimento esteja previsto para o próprio trimestre

Veja-se, neste sentido, que o Termo de Constatação Fiscal, após citar o artigo transcrito acima e se pronunciar acerca de algumas inconsistências na apuração da contribuição ao PIS e da COFINS, deixou claro que a apuração do lucro estava sendo feita com base no artigo 534 do RIR/99, sem que houvesse a possibilidade de se deduzir os custos de aquisição dos imóveis, uma vez que houve resistência da contribuinte em entregar todos os livros de guarda obrigatória, mesmo sendo intimada em várias oportunidades para tanto. Confira-se o que restou apresentado naquele Termo:

*"Conforme informado anteriormente, a legislação autoriza a dedução do **custo do imóvel devidamente comprovado** (Lei nº 8.981, de 1995, art. 49, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º) da receita bruta trimestral. O contribuinte foi notificado a apresentar os documentos de suporte de sua escrituração por diversas vezes, no entanto, **os documentos não foram apresentados**. O outro fato que pesa desfavoravelmente ao contribuinte é que este **não apresentou para a Fiscalização o Livro de Registro de Inventário e o Livro Registro Permanente de Estoque**. Por estes motivos, a **Fiscalização ficou impossibilitada de considerar os custos dos imóveis vendidos como dedução da receita bruta trimestral.**" (destaques no original).*

Quando se verifica os Autos de Infração lavrados, em especial o de IRPJ (fls. 924 e seguintes), não se tem dúvida quanto ao fundamento para apuração do crédito tributário na modalidade do lucro arbitrado: ela foi feita nos termos do artigo 534 do RIR/99, sem a dedução dos custos dos imóveis vendidos, porque, como restou demonstrado, a fiscalização não teve acesso aos Livros de guarda obrigatória aos optantes do Lucro Real.

Ao analisar os argumentos da contribuinte apresentados em sede de Impugnação Administrativa, a DRJ de Brasília entendeu, com base em precedentes deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, que a apuração do lucro arbitrado só poderia ser feita nos termos do artigo 534 do RIR/99, se a fiscalização tivesse acesso ao custo de aquisição dos imóveis, para que pudesse fazer o abatimento determinado pelo comando legal. Caso contrário, a apuração deveria ocorrer de acordo com a regra geral de arbitramento (art. 16 da Lei nº 9.249/95), que impõe a aplicação de um percentual sobre a receita bruta conhecida, de acordo com a atividade exercida pelo contribuinte.

Como se observa do acórdão proferido, após transcrever, na íntegra, o que dispõe o artigo 534 do RIR/99, assim se pronunciou a instância julgadora *a quo*:

(...) Da leitura do dispositivo legal supra, extrai-se que, no caso de empresas imobiliárias, há expressa autorização para a

dedução do custo do imóvel devidamente comprovado da receita bruta trimestral, que é a base de cálculo do lucro arbitrado .

Ocorre que, no presente caso, a despeito de a contribuinte ter sido notificada a apresentar os documentos de suporte de sua escrituração por diversas vezes, não logrou atender à Fiscalização.

Com efeito, a contribuinte sequer apresentou à Fiscalização o Livro Registro de Inventário e o Livro Registro Permanente de Estoque, o que impossibilitou a autoridade fiscal de considerar os custos dos imóveis vendidos, corno (sic) dedução da receita bruta trimestral.

Aliás, mesmo nessa fase processual não zelou a impugnante em carrear aos autos (ou optou por não fazê-lo) os aludidos livros e documentos de sua escrituração.

Não obstante a postura adotada pela contribuinte, filio-me ao entendimento que vem sendo externado por algumas Delegacias das Receita Federal de Julgamento (DRJ), e que já foi confirmado pelo CARF, sintetizado na ementa do Acórdão nº 1401-000.788, de 09.05.2012, abaixo reproduzida:

ARBITRAMENTO DE RESULTADOS. PESSOA JURÍDICA DEDICADA A OPERAÇÕES DE ALIENAÇÃO IMOBILIÁRIA NA SISTEMÁTICA DO LUCRO REAL.

O arbitramento de resultados de pessoa jurídica dedicada a operações imobiliárias será efetuado na forma do artigo 49 da Lei nº 8.981/95, se comprovado o custo de aquisição do imóvel alienado, ou, com fundamento no artigo 16 da Lei nº 9.249/95, não comprovado aquele.

No mesmo sentido decidiu o CARF no Acórdão nº 1102-001.078, de 08.04.2014, cuja ementa se reproduz abaixo:

ARBITRAMENTO DO LUCRO.

*A não apresentação dos livros e documentos necessários à apuração do lucro real trimestral implica arbitramento do lucro, **que se dará mediante a aplicação dos percentuais fixados no RIR/99, acrescidos de vinte por cento.** A aplicação desses percentuais sobre a receita conhecida para a apuração do lucro considera fictamente os custos e despesas incorridos pelo contribuinte no curso de suas atividades.*

Em ambos os arestos restou decidido que, para as pessoas jurídicas que, como a impugnante, se dedicam à venda de imóveis construídos ou adquiridos para revenda, ao loteamento de terrenos e à incorporação de prédios em condomínio, o arbitramento do lucro será efetuado na forma do artigo 49 da Lei nº 8.981/95, se comprovado o custo de aquisição do imóvel alienado, ou, com fundamento no artigo 16 da Lei nº 9.249/95, não comprovado aquele.

Em outras palavras, se o contribuinte não comprovar o custo dos imóveis, deve ser aplicada a regra geral do art. 16 da Lei nº 9.249, de 1995, a qual considera, para fins de apuração da base de cálculo do arbitramento, a receita bruta conhecida, sobre a qual incidirá o correspondente percentual. (destaques no original)

Com base neste entendimento, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Brasília (DF) deu parcial provimento à Impugnação Administrativa da Recorrente, recalculando o crédito tributário, com a aplicação, nos termos do art. 16 da Lei nº 9.249/95, de um percentual sobre a receita bruta conhecida.

Entretanto, entende-se, como mencionado, que há um vício na autuação que não poderia ser "consertado" por aquela autoridade julgadora, nem por este Colegiado, uma vez que não é de competência das instâncias julgadoras o lançamento do crédito tributário de "forma correta".

Explica-se.

Ao aplicar o artigo 534 do RIR/99, para quantificar o crédito tributário, sem que soubesse qual o custo de aquisição dos imóveis, em detrimento da regra geral do arbitramento, a fiscalização cometeu equívoco que maculou o lançamento.

É que, como muito bem colocado no acórdão recorrido, a aplicação da regra geral do arbitramento é obrigatória, caso não seja possível a verificação do custo de aquisição dos imóveis, como determina a regra especial para aquele ramo de atividade, disposta no já citado artigo 534 do RIR/99.

Pensar de forma diferente, ou seja, entender que o arbitramento, para empresas que se dedicam ao ramo imobiliário, deve ser sempre e obrigatoriamente feito nos termos do artigo 534 do RIR/99, mesmo que não haja meios de se verificar os custos de aquisição dos imóveis, é tributar o patrimônio do contribuinte e não a sua renda.

Não se pode perder de vista que, como ensina Fernando Daniel de Moura Fonseca, em recente obra publicada, "*renda será sempre o resultado líquido positivo, decorrente da comparação entre receitas e despesas em um dado período*". (FONSECA, Fernando Daniel de Moura. Imposto sobre a renda: uma proposta de diálogo com a contabilidade. Belo Horizonte: Fórum, 2018. pág. 91).

Ora, se a competência dada à União pelo legislador da Constituição Federal de 1988 é para tributar o acréscimo patrimonial, representado, em última análise, pela renda auferida pelo contribuinte em um determinado período de tempo, não se pode admitir que o legislador ordinário e, o que é pior, o aplicador da lei façam incidir o Imposto de Renda sobre o que não é renda. Neste Norte, são precisas as lições de Roque Antonio Carrazza:

"A Constituição, como já se viu, traça linha básica acerca do assunto, quem nem o legislador, nem o Fisco, nem muito menos, o intérprete pode ignorar: a base de cálculo do IRPJ deve ser uma medida da disponibilidade da riqueza nova realmente experimentada pela empresa, durante o período de apuração.

(...)

Como se vê, a Constituição distinguiu, perfeitamente, para fins de tributação, os conceitos de renda e patrimônio (capital). E, evidentemente, o que a Constituição distinguiu não pode o legislador da União confundir ou amalgamar. Se o fizer, estará incidindo em inconstitucionalidade.

Nunca é demais recordar que renda, para fins de tributação por meio do imposto específico, é a parcela acrescida (plus) de riqueza de que o titular, sem diminuir seu patrimônio, pode efetivamente dispor.

A renda das pessoas jurídicas deve ser tratada unitária e globalmente, para que apenas o efetivo acréscimo patrimonial venha tributado. *A tributação em separado de rendimentos - isto é, sem que deles se deduzam as perdas ou prejuízos experimentados - atassalha o patrimônio da empresa, extravasando, destarte, as balizas erigidas pelos arts. 153, III, e 153, § 2º, I da CF.*

Nunca devemos perder de vista que as necessidades de caixa da Fazenda Nacional, posto respeitáveis, não tem força jurídica bastante para atropelar os ditames constitucional-tributários.

Assim, se a base de cálculo do IRPJ mede algo que não é renda, está desvirtuando o tributo, levando-o ao inaceitável campo da inconstitucionalidade. De fora a parte não guarda sintonia com os princípios da capacidade contributiva e da não-confiscatoriedade, (...) (CARRAZZA, Roque Antônio. Imposto sobre a renda. Perfil Constitucional e Temas Específicos. 3ª ed. revista, ampliada e atualizada. São Paulo: Malheiros, 2009. págs. 102 e 110) (destacou-se)

Há de se ressaltar, neste ponto, inclusive, que não há, a princípio, vedação para as empresas do ramo imobiliário de fazerem a opção pela tributação pelo lucro presumido, o que as dispensaria de ter um controle efetivo dos custos e das despesas incorridas.

Assim, seria ilógico pensar que, para a empresa do ramo imobiliário que optasse pela apuração do Lucro Presumido, sendo constatada uma das causas para arbitramento, o cálculo deste fosse realizado apenas com base nas receitas dos imóveis, sem que houvesse qualquer dedução dos custos e despesas (que podem ser presumidos) na apuração da base de cálculo do tributo.

A fiscalização, ao aplicar de forma equivocada o artigo 534 do RIR/99, sem considerar o custo de aquisição dos imóveis, mesmo tendo ciência dos ditames da Constituição Federal de 1988, que, repita-se, deu competência à União para tributar a renda e não o patrimônio das entidades, acabou cometendo um erro de motivação, o que torna, como dito, nula a autuação.

Não se pode perder de vista, neste sentido, que, em breve síntese, o lançamento do crédito tributário pela autoridade fiscal, via Auto de Infração, é um ato administrativo que, dentre outros requisitos, tem que ser devidamente motivado, para que possa ser introduzido de forma correta no ordenamento jurídico. Não há que se falar em ato administrativo sem uma correta motivação ou sem esta.

E a fundamentação legal do ato administrativo nada mais é que a própria motivação legal do ato. Araújo Cintra, citado por Lucia Valle Figueiredo, esclarece:

*Entendemos, portanto, como motivos do ato administrativo, o conjunto de elementos objetivos de fato e de direito que lhe constitui o fundamento. Isto significa que, para nós, os motivos do ato administrativo compreendem, de uma lado, a situação de fato, que lhe é anterior, e sobre a qual recai a providência adotada, e de outro lado, **o complexo de normas jurídicas por ele aplicado àquela situação de fato** (CINTRA, Araújo. *Motivo e Motivação do Ato Administrativo*. Apud. FIGUEIREDO, Lúcia Valle. *Curso de Direito Administrativo*. 2.ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1995, p.p. 112.) (destacou-se)*

Entretanto, sem a devida motivação não se pode falar em ato administrativo e/ou ato administrativo tributário, uma vez que ato sem motivação é juridicamente irrelevante. Os ensinamentos de Fabiana Del Padre Tomé são neste sentido. Confira-se:

"Tratando-se de ato de lançamento, o motivo é o evento tributário, ao passo que a motivação constitui o fato jurídico correspondente. O mesmo se verifica no ato de aplicação de penalidade: o motivo é o evento ilícito, sendo o fato da ilicitude introduzido no universo jurídico pela motivação.

*Só haverá motivo se houver motivação, posto ser a linguagem normativa **que constitui o fato jurídico, desencadeador do liame obrigacional. Um evento qualquer, se não relatado na forma prevista no ordenamento, é juridicamente irrelevante, não se podendo falar em ato, nem em motivo deste.** (TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no Direito Tributário*. São Paulo: Noeses, 2008. pág. 292) (destacou-se)*

Como se denota da ementa do julgado abaixo, este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais já se manifestou no sentido de que o equívoco na capitulação por parte do agente fiscal, é um vício insanável da autuação. Veja-se:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/01/2002 a 31/12/2004

QUALIFICAÇÃO DO VÍCIO DE NULIDADE. AUSÊNCIA OU INSUFICIÊNCIA DOS PRESSUPOSTOS DE FATO E DE DIREITO DO ATO DE LANÇAMENTO. VÍCIO MATERIAL. CABIMENTO. Se o ato de lançamento não contém ou contém a indicação da capitulação legal equivocada (pressuposto de direito) e/ou se a descrição dos fatos é omitida ou deficiente (pressuposto de fato) tem-se por configurado vício material por defeito de motivação.

NULIDADE DO LANÇAMENTO. ENQUADRAMENTO LEGAL INCORRETO E DEFICIENTE DESCRIÇÃO DOS FATOS. AUSÊNCIA DE SUBSUNÇÃO DOS FATOS À NORMA. VÍCIO MATERIAL. OCORRÊNCIA. I. A errônea indicação dos dispositivos legais infringidos conjugado com a deficiente descrição dos fatos acarreta ausência de subsunção dos fatos à

norma jurídica, defeito grave que configura vício material do lançamento por falta de motivação.2. Se não constatada uma clara subsunção entre os fatos imputados ao sujeito passivo com a norma legal infringida, o auto de infração é nulo por vício material, por ferir requisito essencial na constituição do lançamento. Recurso de Ofício Negado. (Acórdão nº 3302-003.017 - Processo nº 11817.000438/2005-22 - Sessão de 26/01/2016)

E esta Turma de Julgamento, em diversas oportunidades, tem declarado a nulidade do ato, quando identificado um vício de motivação. Neste sentido, veja-se, como exemplo, a ementa de julgado, cujo acórdão foi proferido em Abril/2018, em que a unanimidade da turma à época acompanhou o voto do ilustre relator, Conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007

AUTO DE INFRAÇÃO LAVRADO COM BASE EM DECLARAÇÃO EMITIDA COM ERRO DE FATO - POSSIBILIDADE DE CORREÇÃO E COMPROVAÇÃO DO VÍCIO POR OUTROS MEIOS

Tendo em conta até o princípio da verdade material, se o contribuinte comprova ter incorrido em erro no preenchimento da DIPJ, já que se admitir as provas trazidas que demonstrem tal erro e, assim, considerar as informações corretas para fins de verificação do fato gerador e dos aspectos da norma tributária.

LANÇAMENTO - ERRO DE PREMISSA FÁTICO-JURÍDICA - NULIDADE - IMPOSSIBILIDADE DE REVISÃO DO ATO EM INSTÂNCIA SUPERIOR, PENA DE VIOLAÇÃO À AMPLA DEFESA

Se o lançamento se calça em premissas jurídicas equivocadas, ainda que fosse possível manter a exigência com base em outro lançamento é de curial importância reconhecer a sua nulidade sob pena de violar a garantia da ampla defesa.

DESPESAS NÃO APROPRIADAS DENTRO DA COMPETÊNCIA EM QUE INCORRIDAS - INTELIGÊNCIA DO ART. 247, § 2º, DO RIR

Ainda que franqueado pela lei societária o ajuste do lucro líquido pela inclusão de despesas/receitas incorridas em exercícios anteriores, a alocação destas grandezas deve ser feita o período competente; se deste procedimento decorrer indébito tributário, cabe ao contribuinte socorrer-se dos meios explicitamente previstos na legislação para garantir o seu direito.

(Processo nº 10480.722277/2009-31 - Acórdão nº 1302-002.704 - Sessão de Julgamento em 10/04/2018) (destacou-se)

São bastantes lúcidas as argumentações daquele relator, que assim se manifestou no voto proferido:

Objetivamente, no caso em análise, caso se conclua que os motivos de fato ou mesmo de direito invocados pela autoridade lançadora estão errados, o ato, como um todo, será considerado como nulo, até porque, como já alertado, semelhante equívoco culminará com a violação ao direito à ampla defesa do contribuinte, (que se prepara e anexa ao feito documentos e argumentos voltados, exclusivamente, à defesa em relação às premissas originariamente aventadas pela Fiscalização - defesa que restará infrutífera, caso se conclua que tais premissas estavam, irremediavelmente, erradas).

Não se pode perder de vista que a necessidade de motivação do ato administrativo, além de estar expressamente prevista no texto da Constituição Federal de 1988 (vide artigo 37), garante ao jurisdicionado o exercício da ampla defesa e do contraditório, na medida em que, ao receber o ato de lançamento tributário (como no presente caso), o contribuinte terá ciência dos motivos e da motivação da constituição do crédito e, com base nesses elementos, poderá elaborar com certa tranquilidade sua defesa, inclusive carreando aos autos as provas capazes de desconstruir as ilações da fiscalização.

Contudo, estando errada a motivação, a nulidade do ato se torna patente, uma vez que, como mencionado alhures, não cabe às instâncias julgadoras promover o acerto do lançamento, indicando qual deveria ser a correta motivação daquele ato.

Por todo exposto, VOTA-SE POR DECLARAR A NULIDADE DO LANÇAMENTO, uma vez que patente o vício de motivação do ato administrativo, sendo declarados, neste oportunidade, como NULOS os Autos de Infração lavrados.

DOS RECURSOS DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO APRESENTADOS.

Em que pese este relator ter a convicção da nulidade dos Autos de Infração, como restou demonstrado acima, o entendimento da maioria dos julgadores foi em sentido contrário. Assim, passa-se, em caráter subsidiário, a se analisar os recursos de Ofício e Voluntário apresentados a este colegiado.

Para fins didáticos, cumpre apontar, desde já, os temas que serão analisados em cada um dos recursos.

Como se depreende do acórdão proferido pela DRJ de Brasília, foi dado provimento às seguintes matérias, cuja discussão foi devolvida a este colegiado via Recurso de Ofício:

- (i) recálculo do crédito tributário, com base na regra geral de arbitramento;
- (ii) impossibilidade de agravamento da multa;
- (iii) abatimento dos valores recolhidos a título de Cofins e de contribuição para o PIS do crédito tributário constituído; e

(iv) impossibilidade de imputação das responsabilidades indicadas na autuação;

Já no Recurso Voluntário, como relatado alhures, a Recorrente se insurge acerca dos seguintes temas:

(i) (im)possibilidade de arbitramento do lucro;

(ii) necessidade de consideração (abatimento) das bases de cálculo negativas e dos prejuízos fiscais na quantificação do crédito tributário,

(iii) ausência de requisitos para a qualificação da multa;

(iv) decadência de parte do crédito tributário constituído de ofício; e

(v) impossibilidade de incidência de juros sobre as multas aplicadas.

Os recursos serão analisados de forma apartada. Há de ressaltar, contudo, que a questão quanto à "(im)possibilidade de arbitramento do lucro" apontada pela Recorrente, que foi devolvida a este colegiado pelo Recurso Voluntário, será analisada de pronto e em conjunto com o "recálculo do crédito tributário, com base na regra geral de arbitramento" feito pela Delegacia de Julgamento *a quo*, uma vez que os temas são correlatos, sendo aquele prejudicial deste. É o que se passa a demonstrar.

DO RECURSO DE OFÍCIO

DO ARBITRAMENTO DO LUCRO. DO RECÁLCULO DOS VALORES.

Neste ponto, como mencionado, em que pese o acórdão recorrido ter sustentado o entendimento de que o arbitramento do lucro deveria ser aplicado, tendo em vista as inconsistências nas demonstrações contábeis e fiscais da contribuinte e pela não entrega de livros de guarda obrigatória, se analisará este tema preliminarmente, uma vez que ele acaba por ser o "fio da meada" de toda a discussão posta a este colegiado.

É bom deixar claro, contudo, que sabe-se que, como não foi dado provimento, nesta parte, ao apelo da contribuinte, a matéria não foi devolvida a este colegiado via Recurso de Ofício e, sim, via Recurso Voluntário apresentado pela Recorrente.

Pois bem.

O Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas, como sabido, admite três formas distintas de apuração: lucro real, lucro presumido e lucro arbitrado, nos termos do artigo 44, do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/66):

Art. 44. A base de cálculo do imposto é o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis.

Na apuração pelo lucro real, em alguns casos, há imposição de sua adoção na legislação em vigor, como preceitua o artigo 14, da Lei nº 9.718/98, mas também a adoção da apuração pelo lucro real pode resultar da opção do próprio contribuinte.

E a adoção pelo lucro real, independentemente se for por imposição legal ou por opção do contribuinte, obriga este a manter escrituração fiscal regular e confiável, sob pena

de ter arbitrado o seu lucro pela autoridade fiscalizadora. É o que determina o artigo 47, da 8.981/95. Confira-se:

Art. 47. O lucro da pessoa jurídica será arbitrado quando:

I - o contribuinte, obrigado à tributação com base no lucro real ou submetido ao regime de tributação de que trata o Decreto-Lei nº 2.397, de 1987, 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 fraude 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 de que trata o art. 45, parágrafo único;

IV - o contribuinte optar indevidamente pela tributação com base no lucro presumido;

V - o comissário ou representante da pessoa jurídica estrangeira deixar de cumprir o disposto no § 1º do art. 76 da Lei nº 3.470, de 28 de novembro de 1958;

~~*VI - o contribuinte não apresentar os arquivos ou sistemas na forma e prazo previstos nos arts. 11 a 13 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, com as alterações introduzidas pelo art. 62 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991; (Revogado pela Lei nº 9.718, de 1998)*~~

VII - o contribuinte não mantiver, em boa ordem e segundo as normas contábeis recomendadas, livro Razão ou fichas utilizados para resumir e totalizar, por conta ou subconta, os lançamentos efetuados no Diário.

VIII - o contribuinte não escriturar ou deixar de apresentar à autoridade tributária os livros ou registros auxiliares de que trata o § 2º do art. 177 da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e § 2º do art. 8º do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 1º Quando conhecida a receita bruta, o contribuinte poderá efetuar o pagamento do Imposto de Renda correspondente com base nas regras previstas nesta seção.

§ 2º Na hipótese do parágrafo anterior:

a) a apuração do Imposto de Renda com base no lucro arbitrado abrangerá todo o ano-calendário, assegurada a tributação com base no lucro real relativa aos meses não submetidos ao

arbitramento, se a pessoa jurídica dispuser de escrituração exigida pela legislação comercial e fiscal que demonstre o lucro real dos períodos não abrangido por aquela modalidade de tributação, observado o disposto no § 5º do art. 37;

b) o imposto apurado com base no lucro real, na forma da alínea anterior, terá por vencimento o último dia útil do mês subsequente ao de encerramento do referido período. (destacou-se)

Como não poderia deixar de ser, esta também era a orientação do artigo 530 do RIR/99. Confira-se:

Art.530.O imposto, devido trimestralmente, no decorrer do ano-calendário, será determinado com base nos critérios do lucro arbitrado, 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;

IV - o contribuinte optar indevidamente pela tributação com base no lucro presumido;

V - o comissário ou representante da pessoa jurídica estrangeira deixar de escriturar e apurar o lucro da sua atividade separadamente do lucro do comitente residente ou domiciliado no exterior (art. 398);

VI - o contribuinte não mantiver, em boa ordem e segundo as normas contábeis recomendadas, Livro Razão ou fichas utilizados para resumir e totalizar, por conta ou subconta, os lançamentos efetuados no Diário.

Desta forma, pode-se afirmar que o arbitramento é medida excepcional e só deve ser utilizado pelo fisco quando ocorrer umas das hipóteses elencadas nos dispositivos legais acima transcritos, sendo uma dessas hipóteses, inclusive, quando o contribuinte não escriturar de forma correta a sua contabilidade ou quando for constatada que esta é imprestável.

Entretanto, em que pese ser uma medida excepcional, a apuração pelo arbitramento é obrigatória, caso a fiscalização constate a presença de um dos requisitos elencados nos dispositivos legais acima transcritos.

E, diga-se: o arbitramento do lucro é uma modalidade de tributação que deve ser utilizada exatamente quando da impossibilidade de se realizar a apuração do lucro pela modalidade real ou presumida, a depender da opção do contribuinte.

O CARF há muito tem se posicionado neste norte, como se observa das ementas dos julgados abaixo transcritas:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2002, 2003, 2004

BASE DE CÁLCULO.LUCRO ARBITRADO. Se o valor dos custos e despesas registrados na contabilidade é insignificante quando comparado ao valor da omissão de receita apurada pela fiscalização, é de se reconhecer que a escrituração da pessoa jurídica é imprestável à determinação do lucro real, sendo, nesse caso, obrigatório o arbitramento do lucro.

LUCRO PRESUMIDO. O coeficiente de presunção aplicável às pessoas jurídicas dedicadas ao transporte rodoviário de cargas é de 8%. (Processo nº 10932.000677/2008-46 - Acórdão nº 1201-000.898 - Sessão de 09/10/2013) (destacou-se)

.....

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2001, 2002, 2003, 2004

NULIDADE. MPF. É cediço no âmbito desse Conselho que o MPF é instrumento de controle da Administração Pública, e não do contribuinte, razão pela qual eventuais vícios na sua edição não contaminam a lavratura do auto de infração, salvo se relacionados a denúncia espontânea, restrição de consulta e prática de atos que exigem, como requisito legal, a sua regular constituição.

DECADÊNCIA. No entanto, não tendo havido pagamento parcial por parte do contribuinte, aplica-se o art. 173, inciso I do CTN para contagem do prazo decadencial.

ARBITRAMENTO. LUCRO REAL. AUSÊNCIA DE DOCUMENTAÇÃO FISCAL VÁLIDA. O arbitramento do lucro não é opção da Autoridade Lançadora, que está vinculada à lei na formalização do crédito tributário, nos exatos termos do art. 3º do CTN. Assim, na ausência de opção válida do contribuinte, não pode realizar o lançamento pelo lucro presumido. E na ausência de escrituração fiscal válida, não pode realizar o lançamento pelo lucro real imputando a totalidade das receitas como se fosse lucro. Trata-se, no caso, de lançamento obrigatório pela sistemática do lucro arbitrado.

PIS E COFINS. LUCRO ARBITRADO. REGIME CUMULATIVO. Sendo o obrigatório o lucro arbitrado, equivocado o lançamento de PIS e COFINS pelo regime não cumulativo, próprio dos optantes pelo lucro real. (Processo nº

19515.002197/2006-43 - Acórdão nº 1401-001.044 - Sessão de 11/04/2013) (Destacou-se)

.....

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2003, 2004, 2005, 2006, 2007

CONTABILIDADE. CIRCUNSTÂNCIA QUE NÃO CONFERE CREDIBILIDADE AOS REGISTROS CONTÁBEIS. CONTABILIDADE IMPRESTÁVEL. NECESSIDADE DE ARBITRAMENTO DO LUCRO. Não se pode conferir credibilidade à contabilidade quando materialmente se verifica que ela não reflete a realidade das operações comerciais e bancárias realizadas pela empresa. O artigo 47 da Lei nº 8.981, de 1995, ao usar a expressão de que o lucro será arbitrado, nos casos que especifica, não confere faculdade à autoridade fiscal, mas sim comando impositivo quanto à forma de tributação. Verificado que a contabilidade não registra a maior parte das transações realizadas pela empresa, impõe-se o arbitramento do lucro para fins de apuração do IRPJ e da CSLL, bem como a apuração do PIS e da COFINS pelo regime cumulativo. (Processo nº 13971.004154/2008-09 - Acórdão 1202-001.065 - Sessão de 07/11/2013)

Ressalte-se, ainda, que, o regime de tributação pelo lucro arbitrado, em que parcela de custos e despesas é implícita e computada mediante a aplicação dos coeficientes de arbitramento sobre a receita da pessoa jurídica (regra geral), é o mais apropriado e realista para a determinação da correta base de cálculo do IRPJ e, conseqüentemente, da CSLL, evitando-se, assim, a ilegal incidência direta desses tributos sobre a receita e não sobre a renda.

E foi justamente este o entendimento da fiscalização, que arbitrou o lucro da entidade (em que pese com base em dispositivo equivocado, reitere-se), uma vez que constatou erros nas escriturações fiscais e contábeis da Recorrente, além de não ter tido acesso a alguns livros comerciais e contábeis de guarda obrigatória, para que pudesse verificar os lançamentos realizados pela contribuinte.

A Recorrente, por sua vez, em seu Recurso Voluntário, não nega os equívocos identificados nas suas declarações contábeis, mas alega que estes equívocos são "falhas pontuais, decorrentes da mudança dos sistemas de gestão empresarial realizada no final do primeiro trimestre de 2010 (de Microsiga para SAP), que, quando muito, justificariam a glosa das diferenças apontadas, mas não a desclassificação da escrita comercial e fiscal da Recorrente."

Neste sentido, alega, a Recorrente, que a entrega dos balancetes mensais supririam de alguma forma a deficiência em suas declarações e, com base nos elementos que a fiscalização possuía, não haveria maiores dificuldades em se apurar o lucro real no período.

Aduz, ainda, que as inconsistências identificadas pela fiscalização não tem nada de anormal, "*pois tais lançamentos atendem às boas práticas contábeis, estando de acordo com os pronunciamentos do Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC*". Assim, em

seu arrozoado, a Recorrente tenta demonstrar que os equívocos cometidos não comprometem a apuração do lucro real e, por isso, alega a impossibilidade de arbitramento.

Quanto a não entrega dos livros de guarda obrigatória, que lhe foram solicitados via intimações emitidas pela fiscalização, a Recorrente não se manifestou, tampouco juntou aos autos a documentação requerida e essencial para se verificar as demonstrações contábeis e fiscais estavam corretas.

Não assiste razão à Recorrente, neste ponto.

Como muito bem demonstrado no acórdão proferido pela DRJ de Brasília (DF), o agente fiscal que promoveu a autuação deixou claro, no Termo de Constatação, que *"a escrituração comercial do contribuinte revelou-se deficiente, pois não contempla os lançamentos de origem fiscal (1º semestre de 2010), assim como, o contribuinte não apresentou os documentos solicitados, que foram registrados na referida escrituração comercial"*.

Ademais, como também constou daquela decisão, a *"própria contribuinte reconhece que as informações apresentadas no SPED CONTÁBIL são apenas as societárias, portanto, as informações fiscais não constam na escrituração comercial do 1º semestre do ano 2010. Informou o contribuinte que, por este motivo, gerou novos balancetes para os meses de janeiro a junho de 2010, com as informações fiscais. Também reconhece o contribuinte que os valores informados no SPED CONTÁBIL e nos DACON estão inconsistentes, portanto, não espelham a realidade dos fatos."*

Ora, se a própria Recorrente afirma que suas demonstrações, notadamente o SPED CONTÁBIL, não trazem as informações fiscais do período fiscalizado e que os valores informados nas suas declarações são inconsistentes, como pode-se afirmar que a contabilidade não seria imprestável para apuração do lucro real?

Veja-se que, no Termo de Constatação Fiscal, foi demonstrado que a contribuinte, durante o processo fiscalizatório, foi intimada diversas vezes para apresentar os livros de guarda obrigatória e prestar esclarecimentos quanto às inconsistências em suas declarações, sendo alertada, inclusive, pela possibilidade de arbitramento do lucro. Mesmo assim, por opção ou por impossibilidade operacional, não foram prestados os esclarecimentos devidos à fiscalização, tampouco foram apresentados os livros que lhe foram solicitados, via termos de intimação devidamente formalizados pela fiscalização.

Não convence, por outro lado, o argumento da Recorrente de que os erros apontados pela fiscalização nas demonstrações contábeis eram pontuais e não trouxeram qualquer prejuízo ao erário. Argumento este supostamente corroborado com parecer de auditoria independente.

Não se discute, quando se trata de arbitramento, a eventual ausência de prejuízos ao erário nos equívocos cometidos, mesmo quando se apresenta documentos e pareceres na tentativa de comprovar as argumentações nesse sentido. A legislação é clara e objetiva quanto às hipóteses de a fiscalização ser obrigada a apurar o lucro na forma arbitrada.

Como demonstrado, é dever do contribuinte optante pelo lucro real manter escrituração sem vícios, erros ou deficiências, para que haja possibilidade de a fiscalização verificar se apuração daquele lucro está correta ou não. É também dever do contribuinte manter

à disposição da Fazenda Pública livros de guarda obrigatória, justamente para que haja possibilidade de se analisar a correção ou não dos lançamentos.

No presente caso, é incontroverso que existiam erros nas demonstrações contábeis do contribuinte, já que ela mesmo afirma isso nas defesas apresentadas. Ainda, também incontroversa é a não apresentação dos livros de guarda obrigatória, notadamente o Livro Registro de Inventário e o Livro Registro Permanente de Estoque.

Assim, ante os fatos devidamente demonstrados e comprovados, a fiscalização não tinha alternativa, senão arbitrar o lucro do contribuinte.

Contudo, em que pesem as ressalvas feitas acima, quando se demonstrou a nulidade da autuação, ao promover o arbitramento do lucro, a fiscalização incorreu em erro, quando aplicou, para fins de cálculo do lucro arbitrado, o artigo 534 do RIR/99, mesmo não tendo como deduzir da receita bruta o custo de aquisição dos imóveis, como determina o dispositivo legal.

E, neste ponto, não há reparos a se fazer no acórdão, quando entendeu pela aplicação da regra geral do arbitramento, oportunidade em que promoveu o recálculo do crédito tributário, aplicando um percentual sobre a receita conhecida do contribuinte.

Remetendo-se ao que restou decido no tópico acima, em que se demonstrou a nulidade da autuação, ao aplicar o artigo 534 do RIR/99, sem considerar os custos de aquisição dos imóveis, a fiscalização acabou por tributar o patrimônio da Recorrente, em detrimento da sua renda, ao arrepio do Texto Constitucional de 1988.

Reitere-se que a competência da União Federal é para tributar a renda (acréscimo patrimonial) dos contribuintes e nunca o seu patrimônio. Ao aplicar uma regra específica, em que se considera a receita bruta, mas não se deduz os custos de aquisição dos imóveis, a fiscalização cometeu erro e acabou por constituir créditos tributários com base de cálculo indevida.

Assim, neste ponto, ressaltando-se mais uma vez a patente nulidade da autuação, NEGA-SE PROVIMENTO AO RECURSO DE OFÍCIO, no ponto em que o acórdão recalculou o crédito tributário, para aplicar a regra geral do arbitramento.

DO AGRAVAMENTO DA MULTA

Pelo o que se denota do Termo de Constatação Fiscal, o agente autuante entendeu pelo agravamento da multa de ofício, nos termos do art. 44, § 2º da Lei nº 9.430/96.

O simplório argumento da fiscalização para agravar a multa foi o fato de a contribuinte supostamente não ter atendido as intimações que lhe foram enviadas.

Se diz simplório o argumento porque, como se observa daquele Termo, o agente fiscal fundamentou o agravamento no mesmo tópico em que justifica a qualificação da multa (qualificação esta que será analisada posteriormente), não demonstrando, contudo, de forma clara e objetiva, quais seriam as intimações não respondidas pelo contribuinte.

Em uma única frase, em um contexto diverso, o agente afirma que o percentual da multa aplicada deve ser de 225%, nos termos do artigo 44, § 2º da Lei nº 9.430/96, por não atendimento das intimações.

Contudo, como restou esclarecido no acórdão recorrido, não se sustenta a afirmação de que a Recorrente não teria atendido as intimações que lhe foram enviadas. Quando se analisa os autos, em que pese em alguns casos o contribuinte responder as intimações afirmando que não tinha as informações e/ou documentos solicitados, não houve por parte da contribuinte qualquer conduta que pudesse ensejar no agravamento da multa aplicada. São precisas as colocações do acórdão da DRJ de Brasília neste sentido. Veja-se:

Da leitura atenta do inteiro teor do Termo de Constatação – IRPJ e reflexos, de fls. 884/923, não vislumbro caracterizada situação em que a contribuinte tenha se recusado a cumprir intimações expedidas pela Fiscalização para prestar esclarecimentos, com o intuito de atrapalhar ou impedir os seus trabalhos.

Muito embora conste do referido Termo de Constatação não ter havido atendimento a alguns dos 20 (vinte) Termos de Intimação, também consta que a contribuinte, em mais de uma ocasião, entrou em contato com a Fiscalização, relatando as dificuldades enfrentadas no trabalho de levantamento dos esclarecimentos e documentos solicitados e justificando a não apresentação desses documentos.

Deve-se esclarecer que o dispositivo legal que autoriza o agravamento da multa tem o objetivo de penalizar aqueles contribuintes que, de alguma forma, tentam ocultar informações à fiscalização, embaraçar os trabalhos, a ponto de impedir uma correta identificação dos fatos geradores e, em especial, dos lançamentos que estão sendo analisados. Entretanto, não se pode admitir o agravamento pelo simples fato de a contribuinte não ter como atender o que lhe foi solicitado, independentemente da motivação deste não atendimento.

Ademais, este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais tem entendimento consolidado, nos termos da súmula CARF nº 96, no sentido de que "*a falta de apresentação de livros e documentos da escrituração não justifica, por si só, o agravamento da multa de ofício, quando essa omissão motivou o arbitramento dos lucros*"

No presente caso, caberia, à fiscalização, demonstrar de forma objetiva quais as intimações não foram de fato atendidas e qual o prejuízo causado pelo não atendimento. Contudo, mais uma vez, não houve a devida motivação para que se pudesse admitir o agravamento da penalidade.

Portanto, quanto ao afastamento da multa agravada, NEGA-SE PROVIMENTO ao Recurso de Ofício.

DO ABATIMENTO DOS VALORES RECOLHIDOS A TÍTULO DE COFINS E DE CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO CONSTITUÍDO

Em pedido subsidiário apresentado em sede de Impugnação Administrativa, a Recorrente rogou para que fossem abatidos dos créditos tributários constituídos via Autos de Infração os pagamentos da contribuição ao PIS e da COFINS realizados durante o ano-

calendário objeto das autuações, notadamente os recolhimentos realizados "*nos meses de janeiro a junho e agosto a dezembro de 2010*".

O argumento então apresentado pela Recorrente seria de que o não abatimento implicaria em um verdadeiro "*bis in idem*", na medida em que as autuações concernentes àquelas contribuições não levaram em consideração os recolhimentos realizados.

A DRJ de Brasília, ao analisar a Impugnação da Recorrente, neste ponto, entendeu que lhe assistia razão, abatendo dos créditos tributários os recolhimentos realizados e que foram confirmados na totalidade através dos sistemas da Receita Federal do Brasil.

Não há reparos a se fazer no que restou decidido por aquela Delegacia de Julgamento.

É que, não considerar os pagamentos realizados pelo contribuinte a título de contribuição ao PIS e COFINS, é fazer incidir em duplicidade a tributação sobre a mesma riqueza, já que, de fato, houve o recolhimento de valores das contribuições, em que pese a fiscalização, no trabalho realizado, ter identificado receitas maiores dos que as bases utilizadas quando da realização daqueles pagamentos.

Sem maiores delongas, portanto, deve ser mantido o acórdão proferido pela instância julgadora *a quo*, na parte em que abateu dos créditos tributários constituídos da contribuição ao PIS e da COFINS os valores recolhidos destas contribuições no ano-calendário de 2010.

Assim, NEGA-SE PROVIMENTO ao Recurso de Ofício, no ponto em que o acórdão recorrido entendeu pela possibilidade de abatimentos do crédito tributário dos valores recolhidos no ano-calendário autuado a título de contribuição ao PIS e COFINS.

DAS RESPONSABILIDADES INDICADAS NA AUTUAÇÃO.

Quando se analisa o Termo de Constatação Fiscal, pode-se observar que, mais uma vez, o agente autuante foi bastante simplório quando imputou a responsabilidade pelo pagamento do crédito tributário aos diretores e membros do Conselho de Administração da Recorrente e à acionista integral da entidade.

No Tópico 08 daquele Termo, após citar o nome dos diretores e membros do conselho de administração, que foram extraídos dos documentos da Recorrente, bem como o nome do acionista integral desta, a fiscalização se limitou a dizer que estas pessoas - jurídicas e físicas - "*são responsáveis pelos créditos tributários ora constituídos, pois praticaram atos com excesso de poderes ou infração de lei e contrato social nos termos dos artigos art. (sic) 124, inciso I e II, e art. 135, inciso III, da Lei nº 5.172/66, (...)*". Nada mais!

Pois bem.

No que tange a imputação da responsabilidade aos diretores e membros do Conselho de Administração da Recorrente, não houve, por parte da fiscalização, qualquer demonstração das condutas praticadas pelos supostos responsáveis tributários, que, de alguma forma deram origem ao nascimento da obrigação tributária.

Inicialmente, deve-se pontuar que, pela leitura dos artigos do Código Tributário Nacional, a sujeição passiva (que compõe um dos critérios da Regra Matriz de Incidência Tributária) pode ser dividida entre o contribuinte e o responsável. Neste sentido, é a redação do artigo 121 do CTN:

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

No caso do representante da sociedade, a responsabilidade pessoal pelo pagamento do crédito tributário se dará quando houver atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos. Esta é a inteligência do artigo 135, inciso III do CTN. Confira-se:

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

(...)

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

Este julgador tem convicção de que, quando o dispositivo legal fala em responsabilidade "pessoal" do agente, uma vez identificadas alguma das condutas elencadas no citado dispositivo, a responsabilidade pelo pagamento do tributo passa a ser apenas daquele agente, excluindo-se a responsabilidade da pessoa jurídica contribuinte, que, em última análise, é lesada pela conduta dolosa de quem a representa.

Assim, não estaria correto em se falar em responsabilidade solidária e, sim, em responsabilidade pessoal, como a interpretação, não só literal, mas sistemática do ordenamento jurídico impõe.

Independentemente dessa posição, que, diga-se, não prevalece nas decisões do Poder Judiciário, no presente caso, aceita-se que a responsabilidade tributária, com base no artigo 135, III do CTN, é solidária.

Contudo, deveria, a fiscalização, ter apontado quais seriam as condutas praticadas por cada um dos diretores e membros do Conselho de Administração da Recorrente que, de alguma forma, fizeram nascer a obrigação tributária.

Contudo, como mencionado, não houve um trabalho do agente neste sentido. E o comando legal do CTN não deixa dúvidas na sua interpretação: para ser responsável pelo crédito tributário o agente tem que praticar atos com excesso de poderes ou infração de lei,

contrato social ou estatutos. E a prática desses atos tem que ser demonstrada e comprovada pela fiscalização.

Neste passo, não há reparos a se fazer no acórdão recorrido. Veja-se o que constou na decisão da instância julgadora *a quo*:

No presente caso, não logrou a Fiscalização produzir qualquer prova que demonstrasse que os aludidos administradores tivessem agido com infração à lei. Ou seja, não há qualquer elemento probatório que tivesse sido produzido pelo Fisco que indicasse conduta contrária à lei praticada pelos administradores da pessoa jurídica, ainda que na modalidade culposa.

Ademais, como muito bem colocado naquela decisão, "essa prova é absolutamente indispensável, pois, nas palavras do Min. Ari Pargendler (REsp 100739/SP, de 19/11/1998, DJ de 01/02/1999), '(...) Quem está obrigado a recolher os tributos devidos é a própria pessoa jurídica; e, não obstante ela atue por intermédio de seu órgão, o sócio-gerente (ou diretor), a obrigação tributária é daquela, e não deste. (...)'"

Já quanto à imputação de responsabilidade do acionista integral da entidade (empresa GAFISA S/A), com base no artigo 124, I do CTN, o agente autuante não demonstrou qual seria o interesse comum, capaz de se justificar a responsabilização.

O artigo 124, I do Código Tributário Nacional tem a seguinte redação:

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

A leitura deste dispositivo, leva o intérprete à conclusão de que o "interesse comum" está atrelado ao fato gerador da obrigação tributária. Assim, para ser responsável solidária pelos créditos tributários, a pessoa (seja ela física ou jurídica) tem que ter tido participação no fato que constitui a hipótese de incidência tributária. Ou seja, a expressão "interesse comum" se dirige às pessoas que, de alguma forma, participaram do fato (critério material) descrito no antecedente da regra matriz.

Esse entendimento já foi exarado por este colendo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Veja-se:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Data do fato gerador: 31/03/2011

ALIENAÇÃO. PESSOA FÍSICA. SÓCIO, SIMULAÇÃO.

As transformações societárias realizadas pelas sócias da autuada e que foram o foco da presente autuação, visaram desmembrar parte do acervo operacional da Autuada (incluído o atribuído pela sócia que permaneceu), para ser vendida a outra empresa, pela pessoa física do sócio; o processo de transferência para a pessoa física do sócio envolveu o valor contábil do acervo e a venda pela pessoa física se deu pelo valor de mercado, incidindo a tributação à alíquota de 15% ,

caracterizando que as operações foram simuladas, dado que o objetivo foi a venda de parte do acervo pela pessoa jurídica.

Assunto: Normas de Administração Tributária Data do fato gerador: 31/03/2011 AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE.

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.

IR RECOLHIDO. DEDUÇÃO.

Procede o pleito da autuada e da pessoa física que efetuou os recolhimentos, de que os valores de Imposto de Renda recolhidos pela pessoa física, em relação à mesma transação autuada na pessoa jurídica, sejam deduzidos dos valores de IRPJ exigidos da autuação, antes da aplicação da multa de ofício e dos juros de mora, uma vez que aquela operação foi descaracterizada, porém o imposto foi recolhido espontaneamente.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário Data do fato gerador: 31/03/2011 JUROS DE MORA SOBRE MULTA. INCIDÊNCIA.

A multa de ofício é parte integrante da obrigação ou crédito tributário e, quando não extinta na data de seu vencimento, está sujeita à incidência de juros.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 124, I, DO CTN. INTERESSE COMUM. CABIMENTO.

Cabe a imposição de responsabilidade tributária em razão do interesse comum na situação que constitui fato gerador da obrigação principal, nos termos do art. 124, I, do CTN, quando demonstrado que os responsabilizados não apenas ostentavam a condição de sócios de fato da autuada, como foram os responsáveis pelas operações societárias que resultaram na autuação.

VOTO DE QUALIDADE. ART. 112, CTN.

Descabe aplicação do art. 112 do CTN, no caso de empate de votação no CARF. (Acórdão nº 1201-001.778 - Processo nº 16561.720079/2015-68 - Sessão de 21/06/2017) (destacou-se)

O Superior Tribunal de Justiça também tem entendimento fixado neste sentido, como se observa do julgado, cuja ementa segue citada abaixo:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. ISS. SUJEIÇÃO PASSIVA. ARRENDAMENTO MERCANTIL. GRUPO ECONÔMICO. SOLIDARIEDADE. VERIFICAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA 7/STJ.

1. "Na responsabilidade solidária de que cuida o art. 124, I, do CTN, não basta o fato de as empresas pertencerem ao mesmo

grupo econômico, o que por si só, não tem o condão de provocar a solidariedade no pagamento de tributo devido por uma das empresas' (HARADA, Kiyoshi. 'Responsabilidade tributária solidária por interesse comum na situação que constitua o fato gerador')" (AgRg no Ag 1.055.860/RS, Rel. Min. Denise Arruda, Primeira Turma, julgado em 17.2.2009, DJe 26.3.2009).

2. "Para se concluir sobre a alegada solidariedade entre o banco e a empresa de arrendamento para fins de tributação do ISS, seria necessária a reapreciação do contexto fático-probatório, providência inadmissível em sede de recurso especial, consoante a Súmula 7/STJ" (AgRg no AREsp 94.238/RS, Rel. Ministro Arnaldo Esteves Lima, Primeira Turma, DJe 16/10/2012). No mesmo sentido: AgRg no Ag 1.415.293/RS, Rel. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Turma, DJe 21/09/2012.

3. Agravo regimental não provido.

(AgRg no AREsp 603.177/RS, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 19/03/2015, DJe 27/03/2015) (destacou-se)

Assim, na imputação de responsabilidade com base no artigo 124, inciso I do CTN, é dever do agente que promove a autuação comprovar que os eventuais responsáveis, de alguma forma, tenham "*interesse comum na situação que constitua fato gerador da obrigação principal*".

Contudo, pelo que se observa do trecho do Termo de Constatação Fiscal acima transcrito (e só ele fala dessa responsabilidade), a imputação da responsabilidade da acionista integral se deu tão-somente porque a empresa era sócia da Recorrente. Não houve, como mencionado, por parte da fiscalização, qualquer ilação e/ou apontamento, no que tange à participação daquela pessoa jurídica nos fatos que deram origem ao nascimento da obrigação tributária e que esta tinha algum interesse comum.

Deve-se deixar claro que o fato de ser sócia não atrai a responsabilidade tributária de forma automática, sob pena, inclusive, de se ferir de morte a personalidade jurídica autônoma das entidades, em detrimento dos seus sócios.

Portanto, NEGA-SE PROVIMENTO ao Recurso de Ofício, mantendo-se o acórdão recorrido no ponto em que afastou as imputações de responsabilidade.

DO RECURSO VOLUNTÁRIO

IMPOSSIBILIDADE DE ARBITRAMENTO DO LUCRO;

Como se denota do Recurso Voluntário apresentado, após relatar o histórico da autuação e a decisão da DRJ, a Recorrente argumenta pela impossibilidade de se realizar o arbitramento do seu lucro. Este argumento, contudo, foi enfrentado quando analisado o Recurso de Ofício alhures.

Assim, remetendo-se ao que restou ali demonstrado, NEGA-SE PROVIMENTO ao Recurso Voluntário neste ponto, uma vez que correto o arbitramento, ante a impossibilidade de se apurar o lucro real da entidade.

NECESSIDADE DE CONSIDERAÇÃO (ABATIMENTO) DAS BASES DE CÁLCULO NEGATIVAS E DOS PREJUÍZOS FISCAIS NA QUANTIFICAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.

Em tópico específico e subsidiário, a Recorrente requer que, sendo validado o arbitramento do lucro realizado, que seja "*considerado na determinação das bases de cálculo do IRPJ e CSL, os saldos dos prejuízos fiscais e base de cálculo negativa de períodos anteriores constantes nos extratos do Sistema de Acompanhamento de Prejuízo Fiscal e Base de Cálculo Negativa da CSL (SAPLI), fls. 878/883, correspondentes a, respectivamente, de R\$221.434.741,05 e R\$226.229.997,80.*"

Em sua argumentação, após discorrer sobre o histórico legislativo, a Recorrente alega que a apuração do lucro pela modalidade do arbitramento não pode ser considerada como uma penalidade e que a legislação autoriza a consideração daqueles saldos e bases de cálculo negativos na apuração do lucro através daquela modalidade.

Aduz, assim, que "*a legislação do IRPJ e da CSL autoriza a compensação das bases de cálculo negativas desses tributos com os lucros dos períodos subseqüentes, de modo que a tributação recaia apenas sobre os excedentes que, em última análise, corresponde ao efetivo acréscimo patrimonial da pessoa jurídica.*"

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Brasília, ao apreciar os argumentos da Recorrente, entretanto, entendeu por bem negar provimento à Impugnação Administrativa neste ponto, sob a justificativa, em síntese, de que "*a compensação de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas da CSLL é procedimento exclusivo da sistemática de apuração do lucro real.*"

Entende-se, aqui, que não há reparos a se fazer no acórdão recorrido. Explicase.

Primeiramente, é bom deixar claro, até mesmo por coerência necessária nos julgamentos, que, em outras oportunidades, este relator fixou o entendimento de que, nos casos de operações societárias de incorporação, fusão ou cisão, em que a sucessora é impedida de compensar prejuízos fiscais da sucedida (artigo 514 do RIR/99 e artigo 585 do RIR/2018), é ilógico se pensar em limite (trava 30%) para aproveitamento dos créditos pela sucedida, sob pena de enriquecimento ilícito do erário.

O posicionamento deste relator, diga-se, restou superado pelo colegiado, que entendeu pela impossibilidade de aproveitamento dos saldos e bases negativos sem considerar aquela trava. Vide, como exemplo, o que restou decidido no acórdão de nº 1302-003.275 (sessão de julgamento em 11 de Dezembro de 2018).

O caso aqui tratado é diferente.

No julgamento do RE 344.944, o Supremo Tribunal Federal entendeu que "*o direito ao abatimento dos prejuízos fiscais acumulados em exercícios anteriores é expressivo de benefício fiscal em favor do contribuinte. Instrumento de política tributária que pode ser revista pelo Estado*", oportunidade em que convalidou a chamada "trava de 30%", que impossibilita a compensação da totalidade dos saldos e bases de cálculo negativa pelos contribuintes.

No caso em apreço, como restou esclarecido pelo acórdão recorrido, a "*compensação de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas da CSLL é própria da sistemática de apuração do lucro real*", que admite exclusões para a apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

No caso do lucro arbitrado, em que pese o esforço argumentativo da Recorrente para comprovar o contrário, não foi dada a autorização legislativa para utilização destes saldos e bases negativos quando da apuração das respectivas bases de cálculos dos tributos em comento.

E o caso em análise se difere daqueles em que há incorporação, fusão ou cisão da entidade, porque não se veda o aproveitamento. Este poderá ser realizado em períodos posteriores, quando o contribuinte voltar a apurar o lucro na sistemática real. Esta orientação, inclusive, é dada pela própria Receita Federal do Brasil, como se pode verificar no perguntas e respostas sobre o "Lucro Arbitrado"¹. Confira-se:

029: A pessoa jurídica que for tributada com base no lucro arbitrado em algum período de apuração perde o direito à compensação dos prejuízos fiscais verificados em período anterior?

Não. Observe - se que o regime de tributação com base no lucro arbitrado não prevê a hipótese de compensar prejuízos fiscais apurados em períodos de apuração anteriores nos quais a pessoa jurídica tenha sido tributada com base no lucro real.

*Entretanto, tendo em vista que não existe mais prazo para a compensação de prejuízos fiscais, **caso a pessoa jurídica retorne ao sistema de tributação com base no lucro real poderá nesse período compensar, desde que mantenha o controle desses valores no Lalur, Parte B, os prejuízos fiscais anteriores, obedecidas as regras vigentes no período de compensação. (destacou-se)***

Desta feita, apesar de se entender o apelo e indignação da contribuinte, por ser a compensação um benefício fiscal, como restou decidido pelo STF, e aplicável quando se apura o lucro real da entidade, não há ajustes a se fazer no acórdão recorrido.

Assim, NEGA-SE PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, no ponto em que a Recorrente requer a compensação das bases e saldos negativos apurados nos períodos anteriores ao da autuação.

AUSÊNCIA DE REQUISITOS PARA A QUALIFICAÇÃO DA MULTA

No Recurso Voluntário ora analisado, a Recorrente se insurge também com relação à aplicação, pelo agente autuante, da multa qualificada, tendo em vista a ausência de demonstração e comprovação "da eventual conduta dolosa" praticada.

¹ Disponível em <http://idg.receita.fazenda.gov.br/orientacao/tributaria/declaracoes-e-demonstrativos/ecf-escrituracao-contabil-fiscal/perguntas-e-respostas-pessoa-juridica-2017-arquivos/capitulo-xiv-lucro-arbitrado-2017.pdf> (consulta em 10/01/2019)

Pelo o que se observa do Termo de Constatação Fiscal, ao justificar a qualificação da multa, a fiscalização afirma, tão-somente, que "*a prática de infrações visando suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social, mediante a conduta de fraudar a fiscalização tributária (termo nº 20) é crime definido no art. 1º, inciso II, da Lei nº 8.137/90, (...)*".

A DRJ, por sua vez, no acórdão recorrido, mesmo entendendo que, no caso da imputação das responsabilidades, não teria sido demonstrada a conduta ilícita dos administradores da entidade, sustentou que a qualificação da multa estaria correta, argumentando que,

Na verdade, diferentemente do que sustentou a impugnante, a Fiscalização logrou demonstrar que a contribuinte agiu de forma artilosa.

Com efeito, a análise dos lançamentos efetuados no Ativo, envolvendo apenas as contas patrimoniais, permite indubitavelmente concluir que o contribuinte está transferindo direitos a receber, representados pela conta "Clientes", para contas pertencentes ao grupo de "Estoques". Num primeiro momento, essa transferência de recursos não afeta o resultado da empresa. No entanto, por se tratar de contas pertencentes ao grupo de "Estoques", os valores ali alocados vão culminar em contas de resultado, pertencentes ao grupo de "Custos".

Contudo, neste ponto, assiste razão à Recorrente.

Pelo o que se percebe do trecho transcrito alhures (e esta é a única fundamentação para a qualificação da multa, ressalte-se) e de toda a documentação carreada nos autos, não houve, por parte da fiscalização, imputação e/ou comprovação de condutas dolosas praticadas pela contribuinte, na pessoa de seus representantes, a ensejar a qualificação da multa, tanto que a responsabilidade dos administradores foi afastada pela Turma de Julgamento *a quo*.

Como sabido, o parágrafo 1º do artigo 44, da Lei nº 9.430/96, determina a aplicação da penalidade qualificada quando constatada a prática de alguma das condutas previstas no artigos 71, 72 e 73 da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964. Cita-se:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

(...)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de

*outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.
(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

Por sua vez, os dispositivos da Lei nº 4.502/64 que autorizam a qualificação da multa são os seguintes:

Art . 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art . 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do impôsto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art . 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72

Repise-se: não há nos autos qualquer imputação e/ou comprovação de condutas dolosas praticadas de acordo com os dispositivos acima transcritos. É fato, é claro, que a contribuinte equivocou-se em seus lançamentos contábeis e fiscais, mas em nenhum momento negou isso. Entretanto, não se pode olvidar que este mesmo contribuinte apresentou à fiscalização todos os elementos para que estas as incorreções pudessem ser identificadas.

Mutatis mutandis, ao presente caso, deve ser aplicado o entendimento consignado na Súmula CARF nº 14, que diz expressamente que "*a simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo*".

Ora, se houve alguma conduta fraudulenta, praticada com dolo, pelos representantes da contribuinte, caberia, à fiscalização, demonstrá-las e, principalmente, comprová-las. Entretanto, nos autos, não há esta comprovação a ensejar a qualificação da multa.

Portanto, DÁ-SE PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, para afastar a qualificação da multa.

DA DECADÊNCIA DE PARTE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO DE IRPJ, CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS CONSTITUÍDOS DE OFÍCIO.

Em tópicos específicos, a Recorrente alega a decadência parcial do direito de a Fazenda Pública constituir créditos tributários de IRPJ, contribuição ao PIS e COFINS, cujos fatos geradores ocorreram antes de 27/10/2010, uma vez que a ciência dos Autos de Infração se deu em 27/10/2015 (vide AR's de fls. 1061 a 1069).

Neste sentido, invoca a aplicação do § 4º, do artigo 150 do Código Tributário Nacional ao presente caso, em detrimento do que preceitua o artigo 173, I do CTN, como entendeu a fiscalização e o acórdão recorrido.

E, de fato, assiste razão à Recorrente, uma vez que é decorrência lógica a aplicação do disposto no artigo 150, § 4º do CTN, quando se entende que não houve conduta dolosa da contribuinte, como demonstrado acima, e que houve o recolhimento do tributo objeto da autuação, mesmo que parcial.

Como sabido, a Constituição Federal de 1988, em seu artigo 146, inciso III, alínea b), determina que cabe ao legislador complementar estabelecer normas gerais em matéria tributária, inclusive aquelas que tratam da prescrição e decadência.

No ordenamento jurídico pátrio, o Código Tributário Nacional é a norma geral a qual faz menção o Texto Constitucional. Mesmo tendo sido publicado antes da Constituição de 1988, o referido código foi recepcionado como Lei Complementar em matéria tributária e, por isso, é nele que se encontram as regras para contagem do prazo decadencial no Direito Tributário.

Assim, para os tributos sujeitos ao lançamento por homologação, em que o contribuinte declara, calcula e recolhe os valores que entende devidos ao erário, o CTN determina que o fisco possui 05 anos, contados do fato gerador, para homologar a declaração e o pagamento realizado pelo contribuinte. Eis a sua redação:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.

§ 2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação. (destacou-se)

Contudo, a redação do artigo traz uma ressalva, que é justamente para aqueles casos em que houver condutas dolosas, fraudulentas ou simulatórias por parte do contribuinte, que acabem por trazer um embaraço para a fiscalização.

Nestes casos, remete-se à regra geral para contagem do prazo decadencial, que está prevista no artigo 173, I do Código Tributário Nacional:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

Por outro lado, como já restou assentando pelo Superior Tribunal de Justiça, a contagem do prazo decadencial nos termos do disposto no artigo 173 acima transcrito, se dá também nos casos em que não houver pagamento do tributo, porque inexistiria, neste caso, o que homologar. Veja-se, neste sentido, a ementa do julgado do REsp 973.733/SC, que foi submetido à sistemática dos Recursos Repetitivos pelo STJ:

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 imponible, 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).

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.

(REsp 973.733/SC, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 12/08/2009, DJe 18/09/2009) (destacou-se)

No presente caso, no que tange à contribuição ao PIS e à COFINS, não se tem dúvida com relação ao recolhimento parcial do tributo nos meses de Janeiro a Setembro (exceto julho, porque neste mês não houve recolhimento dos tributos), até mesmo porque houve o reconhecimento pela DRJ de que a contribuinte faria jus ao abatimento dos valores recolhidos a título daquelas contribuições no ano-calendário. Entendimento este confirmado no presente acórdão.

A dúvida que fica em questão ao IRPJ e à CSLL, na medida em que a Recorrente, como ela expressamente afirma em seu Recurso Voluntário, apurou "*prejuízo fiscal no ano-base 2010*" e, por isso, não houve recolhimento daqueles tributos. Contudo, ao longo desse período, a contribuinte sofreu diversas retenções de IRRF e de CSRF. Os comprovantes de retenções estão acostados aos autos às fls 1495 e seguintes.

De pronto, deve-se consignar que não há dúvidas com relação às retenções e recolhimentos IRRF e de CSRF, pela documentação carreada aos autos pela Recorrente.

E, mesmo não tendo estes - o IRRF e a CSRF - a mesma natureza do IRPJ e da CSLL, é insofismável que houve o pagamento, mesmo que parcial, do tributo, para fins de contagem do prazo decadencial nos termos do artigo 150, § 4º do CTN, em detrimento da aplicação do artigo 173 do mesmo Código.

Há entendimento, inclusive, consolidado e sumulado no âmbito deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais que o IRRF retido e recolhido durante o ano-calendário atrai a contagem do prazo decadencial para a forma prescrita no artigo 150, § 4º do CTN. Veja-se o teor da Súmula 123:

"Imposto de renda retido na fonte relativo a rendimento sujeitos a ajuste anual caracteriza pagamento apto a atrair a aplicação da regra decadencial prevista no artigo 150, § 4º do Código Tributário Nacional. "

Pensar diferente, *data venia*, é ir de encontro ao que já decidiu o Superior Tribunal de Justiça, em recurso repetitivo e que vincula toda os órgãos julgadores, inclusive os administrativos.

O Tribunal da Cidadania é claro ao dizer que só não se aplica a regra de contagem do prazo decadencial, prevista no artigo 150, § 4º do CTN, caso não ocorra o pagamento do tributo no período ou caso haja a constatação de dolo, fraude ou simulação por parte do contribuinte. No presente caso, não houve recolhimento do IRPJ, mas no mesmo período a contribuinte sofreu a retenção de IRRF, que iriam compor a declaração de ajustes.

Portanto, deve-se reconhecer a decadência parcial do direito de a Fazenda Pública de constituir créditos tributários também do IRPJ, como requereu a Recorrente.

Neste sentido, **DÁ-SE PROVIMENTO** ao Recurso Voluntário, para declarar a decadência dos créditos tributários de **IRPJ e CSLL** referente aos **03 primeiros trimestres de 2010** e da **contribuição ao PIS e COFINS**, no que tange aos fatos geradores ocorridos de Janeiro a setembro de 2010 (**exceto julho, porque neste mês não houve recolhimento dos tributos**).

DA IMPOSSIBILIDADE DE INCIDÊNCIA DE JUROS SOBRE AS MULTAS APLICADAS

Por fim, no Recurso Voluntário, a Recorrente se insurge, em um longo arrazoado, quanto à impossibilidade de incidência de juros sobre as multas aplicadas.

Sem maiores delongas, esta discussão perdeu relevância no âmbito deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais com a edição da súmula nº 108, que tem a seguinte redação:

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

Assim, NEGA-SE PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, na parte em que a Recorrente alega a impossibilidade de se incidir juros sobre as multas aplicadas de ofício pela fiscalização.

DAS CONCLUSÕES

Por todo exposto, conclui-se o presente voto da seguinte forma:

- De ofício, VOTA-SE POR DECLARAR A NULIDADE DO LANÇAMENTO, uma vez que patente o vício de motivação do ato administrativo, sendo declarados, neste oportunidade, como NULOS os Autos de Infração lavrados.

Como o entendimento que prevaleceu na turma foi pela ausência de nulidade dos Autos de Infração, no que tange ao **RECURSO DE OFÍCIO**:

- NEGA-SE PROVIMENTO ao Recurso de Ofício, no ponto em que o acórdão recalculou o crédito tributário, para aplicar a regra geral do arbitramento.

- NEGA-SE PROVIMENTO ao Recurso de Ofício, quanto ao afastamento da multa agravada.

- NEGA-SE PROVIMENTO ao Recurso de Ofício, no ponto em que entendeu pela possibilidade de abatimentos do crédito tributário dos valores recolhidos no ano-calendário autuado a título de contribuição ao PIS e COFINS.

- NEGA-SE PROVIMENTO ao Recurso de Ofício, mantendo-se o acórdão recorrido no ponto em que afastou as imputações de responsabilidade tributária.

Quanto ao **RECURSO VOLUNTÁRIO**:

- NEGA-SE PROVIMENTO ao Recurso Voluntário no ponto em que argumenta pela impossibilidade de o lucro ser apurado pelo arbitramento.

- NEGA-SE PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, no ponto em que a Recorrente requer a compensação das bases e saldos negativos apurados nos períodos anteriores aos da autuação.

- DÁ-SE PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, para afastar a qualificação da multa.

- DÁ-SE PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, para declarar a decadência dos créditos tributários de **IRPJ e CSLL** referente aos **03 primeiros trimestres de 2010** e da **contribuição ao PIS e COFINS**, no que tange aos fatos geradores ocorridos de **Janeiro a setembro de 2010 (exceto julho, porque neste mês não houve recolhimento dos tributos)**.

- NEGA-SE PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, na parte em que a Recorrente alega a impossibilidade de se incidir juros sobre as multas aplicadas de ofício pela fiscalização.

(assinado digitalmente)

Flávio Machado Vilhena Dias - Relator

Voto Vencedor

Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado - Redator Designado

No presente caso, embora tenha acompanhado integralmente o brilhante voto do i. relator quanto às questões de mérito, acompanhei a divergência da maioria do colegiado quanto à nulidade da autuação do IRPJ suscitada de ofício.

Desta feita coube-me externar as razões do colegiado para o não acolhimento da preliminar de nulidade suscitada de ofício pelo i. relator.

O d. relator entendeu que, conquanto tivesse sido correta a opção pelo arbitramento do lucro adotada no lançamento de ofício pela autoridade fiscal, este cometeu um erro na determinação da base de cálculo, ao adotar o método de apuração previsto no art. 534 do RIR/1999 (cuja base legal é o art. 49 da Lei nº 8981/1995), quando o correto seria ter apurado o lucro arbitrado com base nos percentuais previstos no art. 518 do RIR/1999 (art. 15 da Lei nº 9.249), como fora reconhecido no acórdão de primeiro grau.

Sustenta o i. relator que, uma vez que o contribuinte não apresentou os custos relativos aos imóveis vendidos, não poderia o lançamento ter sido efetuado com base na integralidade da receita bruta do contribuinte, pois, ao fazê-lo, estar-se-ia tributando o patrimônio e não a renda do contribuinte, em flagrante desrespeito ao comando constitucional que autoriza a incidência desse imposto.

O colegiado entendeu como correta a decisão de primeiro grau que reduziu as bases tributáveis, mediante a aplicação, de forma subsidiária, dos percentuais do art. 518 do RIR/1999, sobre a receita bruta apurada.

No entanto, no entender da maioria do colegiado, a redução da base tributável, neste caso, não tem o condão de inquirir de nulidade o lançamento, posto que a autoridade fiscal adotou corretamente o lucro arbitrado como forma de apuração do lucro, ante a ausência de escrituração contábil adequada e válida para apuração pelo lucro real.

Com efeito, a mera redução dos montantes tributáveis não implica em nulidade do lançamento do IRPJ, se o método de apuração foi corretamente escolhido.

Tal situação se assemelha ao que ocorre nos lançamentos realizados com base no lucro real em que o cancelamento de parte da exigência, seja pelo não reconhecimento de uma omissão de receita, seja pelo cancelamento de uma glosa de despesa, que, embora altere a base de cálculo apurada pela autoridade fiscal, não invalida o lançamento como um todo.

Ressalte-se que a aplicação subsidiária do art. 518 do RIR/1999, em substituição ao cálculo previsto no art. 534 do mesmo regulamento, decorre de uma interpretação lógico-sistemática dos dispositivos que regem a matéria, conforme fundamentou o acórdão recorrido que aplicou tal entendimento.

A rigor a autoridade fiscal cumpriu na literalidade a legislação, ao utilizar a regra prevista no art. 534 para considerar como lucro a totalidade da receita auferida, ante a ausência de comprovação dos custos pela fiscalizada, posto que a interpretação adotada no

acórdão recorrido, e referendada por este colegiado quando do exame de mérito, embora já conste de alguns precedentes na jurisprudência administrativa, não integra o conjunto normativo sobre a matéria.

A interpretação adotada, neste caso, pelos órgãos julgadores (DRJ e CARF) é, a meu ver, conforme as regras constitucionais que fundamentam a tributação da renda e encontra respaldo no princípio da equidade (art. 108 CTN).

Não obstante, é forçoso reconhecer a dificuldade da autoridade fiscal, no exercício singular de seu mister de apurar e constituir o crédito tributário, para abandonar a trilha segura da aplicação expressa e literal do dispositivo legal e, então, ancorar o lançamento na subjetividade de uma interpretação lógico-sistêmica, tendo por base apenas o princípio da equidade, ainda que a base tributável, por vezes, lhe pareça iníqua ou excessiva.

Mesmo porque, a realização do lançamento pelo método interpretativo ora defendido não impediria o questionamento de sua aplicação pelo contribuinte (ainda que lhe seja mais favorável), ante a literalidade do dispositivo que traz a regra especial.

Deste modo, taxar de nulidade um lançamento realizado com a observância literal da legislação pela autoridade fiscal se afigura excessivo e indevido, pois levaria o lançamento para outro extremo, violando por outro ângulo o princípio da equidade, ora adotado.

Destaco, por fim, que a aplicação dos percentuais de arbitramento previsto no art. 518 do RIR/1999, sobre a mesma receita bruta apurada pela fiscalização (e não contestada pelo sujeito passivo) e não outra qualquer, não infringiu o direito à ampla defesa e ao contraditório do contribuinte quanto à matéria tributável (lucro arbitrado), posto que esta permanece a mesma, sendo discutida apenas a sua quantificação.

Por estas razões, voto no sentido de rejeitar a preliminar de nulidade da autuação do IRPJ, suscitada de ofício pelo relator.

(assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado

Declaração de Voto

Conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca.

De antemão, cumpre esclarecer que concordo plenamente com o Dr. Relator quanto a nulidade por ele suscitada de ofício e, uma vez ultrapassada, não me oponho à suas conclusões concernentes ao regime efetiva e legalmente aplicável à espécie.

Neste passo, a decisão quanto ao recurso de ofício não merece quaisquer reparos, ainda que me veja forçado a expor, de forma mais clara, os motivos que me fizeram acompanhar a Turma neste ponto. E, diga-se, as mesmas premissas hermenêuticas que justificam o meu entendimento quanto as questões análise, servirão de base, outrossim, para o único ponto de divergência que manifestei no feito, mormente quanto ao problema da decadência, acolhida pelo colegiado.

De fato, se, por um lado, a compreensão eminentemente gramatical da proposição legislativa contida no art. 534 indicie a correção das conclusões propostas pela D. Autoridade Lançadora, mormente quanto ao cálculo do lucro arbitrado a partir, exclusivamente, do valor da receita aferida pela empresa recorrente, sem qualquer dedução (dado que não comprovados os custos de aquisição/construção das unidade imobiliárias) inegável que semelhantes conclusões conflitam diretamente como sistema jurídico tributário constitucional.

É preciso repisar um importante axioma: a norma jurídica não é erigida a partir, exclusivamente, do texto legal, nem com este se confunde. Ainda que o sentido gramatical das prescrições legais não possa ser simplesmente desconsiderado, servindo, inclusive, como norte e marco interpretativo, para alguns, inclusive, nem mesmo compõe o exercício hermenêutico², estabelecendo, e isto é inegável, determinados limites objetivos à tarefa do intérprete (não se pode pretender, sob o pálio de pretensa formulação exegética, subverter o sentido sintático/semântico de determinada expressão para se lhe emprestar significado absolutamente antinômico)³.

Mesmo, contudo, que a regra legal comporte em sua estrutura expressões cujo sentido mínimo seja mantido, não pode prevalecer a máxima de que tal norma "deva" ou "não deva" ser aplicada ao caso concreto, sem que se observe outra solução que não a concretização binária anteriormente mencionada; é nisto que consiste, precisamente, a tarefa do intérprete. Não há um "absolutismo" ao se aplicar o direito, mesmo quando tratemos de regras que, aparentemente, induzam uma, e apenas, uma solução para o caso concreto.

Socorro-me, mais uma vez, das ponderações de Humberto Ávila, citado em nota 3, acima, ao tecer críticas à teoria do "*modo final de aplicação*" utilizado como método de distinção entre "regras" e "princípios":

Inicialmente é preciso demonstrar que o modo de aplicação não está determinado pelo texto objeto de interpretação, mas é

² MACORMICK, Neil. Rhetoric and the Rule of Law - A Theory of Legal Reasoning. Oxford University, 2005, p. 121 e ss.

³ ÁVILA, Humberto. Teoria dos Princípios - da definição à aplicação dos princípios. 18ª ed., São Paulo: Malheiros, 2018, p. 54.

*decorrente de conexões axiológicas que são construídas (ou, no mínimo, coerentemente intensificadas) pelo intérprete, que pode inverter o modo de aplicação havido inicialmente como elementar. Com efeito, muitas vezes o caráter absoluto da regra é completamente modificado depois da consideração de todas as circunstâncias do caso.*⁴

Como bem lembra Rodolfo Pereira Viana⁵, a Constituição do Estados, mormente do Mundo Ocidental (na teoria pós-moderna ou no constitucionalismo hipermoderno), é tida e havida como "*locus*" hermenêutico, em especial por ser considerada a reunião de todos os valores havidos pela sociedade que a adota, ou do "*acervo de cultura jurídica*", nas palavras de Márcio Luís de Oliveira⁶. Daí a assertiva de Ávila de que "*o modo de aplicação*" da regra, se dá pelas "*conexões axiológicas*" construídas pelo intérprete... semelhante "construção", diga-se, se faz pela consideração justamente dos valores (ou acervo de cultura jurídica) contidos no texto constitucional.

O processo hermenêutico considera, portanto, os valores, princípios e determinações constitucionais de sorte que a norma produzida a partir da interpretação do texto de lei, consideradas, outrossim, as circunstâncias de fato do caso concreto, pressupõe sua conformação aos limites impostos pelo próprio "*locus*" interpretativo alhures mencionado. Trocando em miúdos, o processo hermenêutico não pode resultar na concretização de uma norma jurídica cujo comando (ou consequência) desborde dos contornos constitucionais, nem, outrossim, em especial à luz do caso concreto, numa solução absurda.

Casos há, diga-se, que o marco inicial do processo interpretativo, i.e., o sentido sintático/semântico de determinada expressão, impede a construção de uma norma que se afeioe aos limites dados pela Constituição; ou seja, mesmo que o intérprete se empenhe na observação do conteúdo axiológico-social estabelecido pelo ordenamento jurídico, para a construção da norma, o comando erigido ainda poderá conflitar com limites constitucionais cabíveis, justamente por não conseguir se afastar do sentido linguístico mínimo da prescrição legal, e, nesta esteira, a regra interpretada restará, irremediavelmente, inválida.

O intérprete, portanto, deve buscar sempre a conformação da norma aos desígnios constitucionais, seja para a adequar ao predito *locus*, seja para a considerá, definitiva e irremediavelmente, inconstitucional. Neste último caso, contudo, as próprias limitações institucionais aplicáveis casuisticamente imporão, ao intérprete, a observância à norma, mesmo, que contrária ao ordenamento jurídico, notadamente, por força dos princípios da presunção de validade das leis e, igualmente, da separação dos poderes. Nós, particularmente, por força de disposições regimentais, diante da limitação retro, não podemos afastar a aplicação de determinada proposição legal ante a sua, até mesmo escancarada, inconstitucionalidade (pena, até mesmo, de perda do mandato - art. 62 do RICARF).

I - Do arbitramento - da interpretação do art. 534 do Antigo Regulamento do Imposto de Renda em conformidade com os limites constitucionais.

É inegável que a redação do preceptivo tratado no voto condutor aparenta uma rigidez que aproxima aquela regra daquilo que Alexy sustentava como caráter

⁴ ÁVILA, op. cit. p. 66.

⁵ PEREIRA, Rodolfo Viana. *Hermenêutica Filosófica e Constitucional*. 2ª ed., Belo Horizonte: Del Rey, 2007, p. 82.

⁶ OLIVEIRA, Márcio Luís. *A Constituição Juridicamente Adequada*. Belo Horizonte: D'Plácido, 2016, p. 237.

diferenciador antes os princípios... isto é, tal preceptivo deteria uma característica *prima facie* e que, por isso mesmo, não admitira "ponderação"⁷.

Como defendi, anteriormente, mesmo as regras comportam interpretação suficiente a que, a luz do caso concreto, seja possível se alcançar um resultado que não seja absurdo (desarrazoado) e ao mesmo tempo ínsito aos contornos constitucionais, ainda que o sentido meramente gramatical de suas expressões apontem para uma outra solução. Valho-me, aqui, das advertências propostas por Frederick Schauer⁸:

Fuller's hypothetical war memorial is part of a long line of cases, some hypothetical and some real, demonstrating that for any legal rule, the possibility always exist tha applying the plain meaning of the rule's words will produce result at odds with what the rule was designed to accomplish, or even at odds with simple common sense⁹.

O caso ora examinado se conforma, ao extremo, à hipótese lembrada por Schauer, já que, para além dúvidas razoáveis, a sua aplicação sem qualquer ponderação gera, e gerou, resultado não só contrário a seu próprio propósito, mas também absurdo, pelo próprio senso comum e, mais grave, à toda evidência, contrário aos princípios da igualdade, capacidade contributiva e de vedação ao confisco às regras de competência contidas no art. 153, III, e 195, I, "c", da CRFB.

Vejam que o art. 534 estabelece uma regra específica justamente por se levar em conta particularidades do segmento econômico em análise (imobiliário) de sorte que, a aplicação da regra geral gera, potencialmente, impactos muito mais gravosos às respectivas empresas que aquela lá estabelecida. A dedução dos custos com a construção ou aquisição dos imóveis é medida de validação da própria norma, já que tais custos representam, de forma incontestes, o grosso dos gastos incorridos por tais empresas; isto é, num primeiro momento, o preceptivo em análise visa, justamente, dar azo ao princípio da capacidade contributiva (lembrando que o arbitramento não é penalidade, mas, apenas, forma alternativa de cálculo do Imposto de Renda e, reflexamente, da CSLL).

Assim, aplicá-lo em sua literalidade, sem se proceder à qualquer processo hermenêutico, no caso concreto, culmina com a concretização de norma individual absolutamente avessa ao seu próprio intento: contrária, pois, como já dito, ao mesmo princípio que justificou a criação de uma exceção à regra geral, qual seja a capacidade contributiva.

Ora, se a apropriação dos custos das empresas do segmento imobiliário torna o arbitramento mais justo (do ponto de vista técnico-principiológico - em atendimento à capacidade econômica dos contribuintes que desenvolvem atividades imobiliárias), é, não só razoável, como mandatória, a integração desta regra à aquela encartada no art. 532, do mesmo regulamento, de sorte que, superada a condição ali erigida (a existência de custos apropriáveis), se imponha a aplicação da forma preconizada pelo aludido art. 532 - se não há provas dos custos, que o arbitramento recaia também sobre estes.

⁷ ALEXY, Robert apud ÁVILA, Humberto. op. cit. p. 65.

⁸ SCHAUER, Frederick. Thinking Like a Lawyer - A new Introduction to Legal Reasoning. Cambridge, Massachussets: Harvard University Press, 2009, p. 155.

⁹ Numa tradução livre, "o hipotético memorial de guerra de Fuller é parte de uma longa linha de casos, alguns hipotéticos outros reais, demonstrando que a para qualquer regral legal, sempre existe a possibilidade de que a aplicação literal das palavras da regra produzirá resultados estranhos em relação àquilo para o que a a regra foi proposta ou mesmo ao simples senso comum".

O entendimento, tal como defendido pela D. Auditoria, neste particular, além de romper a ordem constitucional (o conteúdo axiológico abarcado pela CFRB), desborda os próprios contornos estabelecidos pelo sistema jurídico tributário (como, aliás, muito bem apontado pelo Relator), estabelecendo norma concreta e individual que culmina com a exigência do imposto de renda sobre grandeza que se encontra fora dos limites da competência tributária estabelecida para a União (renda ou lucro). Tributar-se-á, neste caso, a receita, e não o lucro.

Ao caso em análise, consideradas as premissa fático-contextuais apreendidas no feito, a regra aposta no art. 534 tem que ser interpretada a partir da fixação da condicionante "comprovação dos custos" para ceder, a míngua de semelhante prova, à aplicação da regra geral. De outro modo, exigir-se-á, contrário ao próprio intento legal, o pagamento de IR e CSLL sobre grandeza estranha (não ínsita) à materialidade destas duas exações.

I.1 - Por que a nulidade?

Como já me pronunciei, vezes sem fim, em casos diversos já apreciados por este colegiado, a eleição de uma premissa (fática ou jurídica) equivocada, quando do lançamento de tributos, encerra violação à ampla defesa. Como lembrado pelo Relator (inclusive com a citação de processo cujo voto fora por mim erigido), a invocação de preceito legal que não se aplica (em tese ou concretamente) ao contexto fático, culmina como a criação de substancial obstáculo ao exercício lato, sem obstáculos, à defesa do contribuinte, que dirige toda a sua construção teórica contra, justamente, a premissa equivocadamente suscitada pela Autoridade Lançadora, deixando-se de se opor àquilo que revolveria a correta aplicação da norma jurídica.

A maioria do colegiado se pôs contra a proposta de nulidade aventada pelo voto condutor porque o texto legal, literalmente considerado, não evidenciaria a eleição de uma premissa errada. No caso, a simples integração dos dois preceitos (arts. 534 e 532) demonstraria tão só uma falta de completude no ato de concretização da norma jurídica individual.

Venia concessa, a fiscalização, aqui, nunca considerou, sequer, a possibilidade de integrar a duas normas; firmou-se na solução binária aventada anteriormente: ou se aplica os preceitos do art. 534 ou se aplicava a regra contida no art. 532. Não havia, pelas premissas usadas pela Autoridade lançadora, qualquer possibilidade de conceber qualquer outra solução que não aquela por ela adotada. E isso, respeitados os entendimentos contrários, culmina, e culminou, com o uso de motivo legal errado, em detrimento da garantia constitucional da ampla defesa.

I.2 Superada a nulidade, porque a validação da solução adotada pela DRJ.

A par de meus protestos, vale dizer, não se considerando apenas o erro de premissa, mas, isto sim, uma incompletude contida no ato de lançamento, e, portanto, afastando a nulidade suscitada de ofício pelo D. Relator, a conclusão adotada pela Turma, ainda que passível de críticas do ponto de vista técnico, *permissa venia*, foi a mais correta.

Não pela fundamentação prevalente, mas porque, constatado o vício no ato examinado pela identificação equivocada dos critérios de cálculo do tributo (ou dos tributos), a consequência seria o cancelamento do lançamento (não por nulidade, mas por impropriedade),

já que semelhante vício importaria no próprio refazimento do próprio ato da autoridade administrativa (o que nos seria proibido). Contudo, o objeto do recurso de ofício era, somente, o cancelamento parcial da exigência; e como o próprio contribuinte não se insurgiu por meio de suas razões de recurso voluntário quanto ao restante do crédito (sob o fundamento em testilha), a tarefa deste julgador ficou limitada pelo "pedido" contido no aludido RO.

Assim, votei pela improcedência do apelo interposto com espeque nos preceitos do art. 57 do Decreto 70.235, justamente porque não podia desbordar dos seus próprios limites processualmente propostos.

II - Do problema da decadência.

Assim como em relação à matéria tratada no tópico I, supra, também as regras atinentes à decadência, em especial, os artigos 150, § 4º e 173, I, do CTN devem ser apreciadas à luz do caso concreto e das premissas jurídico-teleológicas aqui aplicáveis.

Particularmente, os motivos que ensejaram a criação de regras distintas para a contagem do prazo decadencial fundam-se no interesse público e, principalmente, no princípio republicano. Há, claramente, uma intenção de se defender o interesse público, representado pela atividade arrecadadora, de que todos contribuam de forma equânime, ou igualitária, com recursos para a manutenção do Estado e dos desígnios constitucionais a este imposto.

Neste passo, a fixação do marco inicial da contagem do prazo para a decadência concernente à tributos sujeitos à lançamento de ofício ou àqueles que, não obstante, inicialmente sujeitos ao regramento inserto no art. 150, §4º, por questões fático-contextuais, observem o art. 173, I, tem a sua razão de ser não só no citado princípio republicano, mas, também, na própria eficiência da administração pública. É que, em ambos casos, os órgãos fiscais, em tese, não dispõem de conhecimento prévio acerca da ocorrência do fato gerador, justamente pela falta de informações concernentes aos fatos que, uma vez tipificados, concretizam e evidenciam o surgimento da obrigação tributária. É razoável, e por isso mesmo, legítima, a regra contida no art. 173, I, ao dispor sobre um marco inicial distinto para a contagem do um prazo, considerando-se, pois, tal marco, como a conclusão do exercício financeiro.

No caso, vejam bem, a própria recorrente deixou de se insurgir contra o arbitramento em si que, destaque-se, só ocorre, e só pode ocorrer (afora a hipótese do art. 531 do antigo RIR), mediante lançamento de ofício. E isto, porque, como assumido pela empresa, os vícios contábeis (incluindo-se a falta de escrituração dos custos) impediam o cálculo das exações por meio do lucro real... ou seja, até a conclusão do processo fiscalizatório, inexistiam, às autoridades fiscais, informações suficientes para se atestar, sequer, a própria ocorrência do fato gerador, dado que as demonstrações contábeis e fiscais até aí apresentadas, não lhes franqueava conhecer, na íntegra, a concretização de todos os aspectos da norma de incidência.

Para além de dúvidas razoáveis, afora a hipótese de autoarbitramento, as condições fático-contextuais se afeiçoam às premissas legais que justificam e, reprise-se, legitimam a regra contida no art. 173, I, em detrimento daquela preconizada pelo art. 150, § 4º, ambos do CTN.

Notem, que não votei pelo afastamento da decadência, aqui, por discordar dos preceitos da Súmula/CARF 123 invocada pelo D. Relator (não discordo, igualmente, que o recolhimento do IRRF conforma a hipótese aventada pelo STJ quando do julgamento do REsp

973.733/SC - i.e., houve, de fato, pagamento de tributos durante o período fiscalizado). Nada obstante, como atestado e confessado pelo contribuinte, as máculas verificadas em sua escrita contábil/fsical evidenciaram a ocultação, ou a modificação das características essenciais do fato gerador (art. 72 da Lei 4.502/64), de sorte a, justamente, dificultar o seu pleno conhecimento pelo Fisco (mesmo que semelhantes máculas não tenham dado azo à qualificação da multa de ofício, já que a ação do contribuinte, aqui, como demonstrado nos autos, e reconhecido pela turma, não foram praticados de forma dolosa).

No entendimento deste Conselheiro, as características que demandam a aplicação do arbitramento, encerram, sempre, a necessidade de lançamento de ofício cujo prazo deve obedecer ao regramento previsto pelo art. 173, I, do CTN, sendo estas as razões (e não a desconsideração dos preceitos da Sumula 123) que me levaram a divergir, aqui, dos meus pares (inclusive do Relator).

III - Conclusões.

Por tais razões votei pela nulidade do lançamento; como, todavia, semelhante preliminar foi superada pela maioria do colegiado, voto por negar provimento ao recurso de ofício e por dar parcial provimento ao recurso voluntário apenas para afastar a qualificação da multa de ofício.

(assinado digitalmente)

Gustavo Guimarães da Fonseca

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa.

Durante a sessão de julgamento do aludido processo, acompanhei a divergência suscitada pelo conselheiro Paulo Henrique Silva Figueiredo, no sentido de afastar a nulidade de vício de fundamentação legal suscitado de ofício pelo Relator.

Contudo, após analisar de forma mais aprofundada os autos, retifico o meu entendimento para acompanhar o relator quanto a este argumento, em virtude dos argumentos abaixo aduzidos.

O Relator consignou o seguinte em seu voto:

Ao aplicar o artigo 534 do RIR/99, para quantificar o crédito tributário, sem que soubesse qual o custo de aquisição dos imóveis, em detrimento da regra geral do arbitramento, a fiscalização cometeu equívoco que maculou o lançamento.

É que, como muito bem colocado no acórdão recorrido, a aplicação da regra geral do arbitramento é obrigatória, caso não seja possível a verificação do custo de aquisição dos imóveis, como determina a regra especial para aquele ramo de atividade, disposta no já citado artigo 534 do RIR/99.

Pensar de forma diferente, ou seja, entender que o arbitramento, para empresas que se dedicam ao ramo imobiliário, deve ser sempre e obrigatoriamente feito nos termos do artigo 534 do RIR/99, mesmo que não haja meios de se verificar os custos de aquisição dos imóveis, é tributar o patrimônio do contribuinte e não a sua renda.

Não se pode perder de vista que, como ensina Fernando Daniel de Moura Fonseca, em recente obra publicada, "renda será sempre o resultado líquido positivo, decorrente da comparação entre receitas e despesas em um dado período". (FONSECA, Fernando Daniel de Moura. Imposto sobre a renda: uma proposta de diálogo com a contabilidade. Belo Horizonte: Fórum, 2018. pág. 91).

(...)

A fiscalização, ao aplicar de forma equivocada o artigo 534 do RIR/99, sem considerar o custo de aquisição dos imóveis, mesmo tendo ciência dos ditames da Constituição Federal de 1988, que, repita-se, deu competência à União para tributar a renda e não o patrimônio das entidades, acabou cometendo um erro de motivação, o que torna, como dito, nula a autuação.

Não se pode perder de vista, neste sentido, que, em breve síntese, o lançamento do crédito tributário pela autoridade fiscal, via Auto de Infração, é um ato administrativo que, dentre outros requisitos, tem que ser devidamente motivado, para que possa ser introduzido de forma correta no ordenamento jurídico. Não

há que se falar em ato administrativo sem uma correta motivação ou sem esta.

Não se pode deixar de ter sempre como vetor da fiscalização que a exigência tributária deve ser suportada por efetiva verificação da ocorrência do fato gerador e cálculo do tributo devido nos moldes legais, sob pena de nulidade, pois o art. 142, do CTN, dispõe que:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.” (grifou-se).

O lançamento que, obrigatoriamente, deveria decorrer de toda uma série de procedimentos administrativos legalmente previstos e devidamente motivado, encontra-se embasado no argumento equivocado da fiscalização, pois aplicou de forma indevida o art. 534 do RIR, desconsiderando o custo de aquisição dos imóveis.

A doutrina é firme sobre a necessidade de efetiva e minuciosa investigação para constituir lançamento válido, sob pena de nulidade.

Sendo o lançamento válido aquele que se subsume inteiramente à lei tributária, se isso não ocorrer, estaremos frente àquilo que a doutrina costuma chamar de lançamento defeituoso.

O lançamento defeituoso é portanto “aquele que se encontra, sob um aspecto qualquer, ou seja, parcialmente em desacordo com as normas que regulam a sua produção. Vale dizer, com as normas administrativas tributárias postas no CTN e outros atos normativos de caráter geral e abstrato” (José Souto Maior Borges, in Lançamento Tributário - Tratado de Direito Tributário Brasileiro, vol. IV, Forense, 1981, p. 270).

O lançamento contém em seu bojo um grupo de operações que integra o todo, objetivando criar o crédito tributário, ou, ainda, em outras palavras, o lançamento é ato administrativo que se compõe e se forma em virtude de uma sequência ordenada de operações.

O ato administrativo que representa o lançamento é um único ato administrativo, que como tal ingressa no mundo jurídico, depois de realizadas operações (atos procedimentais preparatórios) que produzem o efeito regular do ato. De qualquer forma, será correto afirmar que, no Direito Tributário brasileiro, o lançamento, qualquer que seja sua modalidade (por declaração, de ofício ou por homologação, arts. 147, 149 e 150 do CTN) é ato administrativo forjado por uma, ou várias operações constitutivas de um procedimento administrativo.

O Professor Geraldo Ataliba (Estudos e Pareceres de Direito Tributário, vol. 2, RT, 1978, pág. 331.), em parecer, lecionou como a atividade de fiscalizar e lançar, *litteris*:

“é vinculada, não podendo o agente fiscal deixar de cumprir “in casu” o disposto no art. 142 do CTN, porque lhe falta discricionariedade para essa atividade.

O controle das atividades dos contribuintes, o conhecimento dos fatos que se ligam direta e indiretamente à ocorrência dos fatos imponíveis, o acompanhamento de todos os fatos que dão ensejo a qualquer das revelações de capacidade contributiva, assim qualificados pela lei, tudo isto requer quase plena liberdade para o fisco, agilidade e presteza de movimentos, possibilidade de ampla liberdade de indagação e investigação. (...) A tal liberdade corresponde o dever de examinar locais, livros e mercadorias, de contrastar toda e qualquer atividade econômica do contribuinte (...) Em contraste com esta liberdade – como visto – é inteiramente vinculada a atividade do lançamento.”

Assim, antes de ser instaurado o processo administrativo, e para que os direitos constitucionais ao contraditório e à ampla defesa sejam possíveis, faz-se obrigatório que o lançamento seja revestido dos pressupostos que legitimam a pretensão do Fisco com a comprovação da ocorrência do fato gerador nos exatos termos estipulados em lei.

Paulo Bonilha (Contraditório e Provas no Processo Administrativo Tributário (Ônus, Direito a Perícia, Prova Ilícita, in Processo Administrativo Fiscal, Dialética, 1995, pág. 131) explica com sua argúcia peculiar que:

“a prova da existência dos pressupostos que legitimam a pretensão do Fisco já foi produzida (ou deveria ter sido) ao ensejo do procedimento de lançamento. O ato administrativo pressupõe a comprovação da ocorrência do fato jurígeno tributário. Trata-se, como ensina Francesco Tesauero, da ‘instrução primária’ do processo, pois a instrução probatória, efetuada na fase processual, não se destina a substituí-la mas, em verdade, servir de ponto de referência para a sua confirmação ou rejeição.”

A necessidade de convencer o julgador acerca de suas afirmações constitui para a parte o ônus da prova. Cabe ao contribuinte, na verdade, esse encargo para o fim de infirmar a prova já produzida pelo Fisco (instrução primária) na constituição do lançamento. Contudo, o ônus da prova recai ao contribuinte se, e somente se, o Fisco elaborou a prova primária, situação que não ocorreu no presente caso.

Paulo Bonilha, na obra já citada, adverte que “atualmente a doutrina dominante não mais aceita as teorias de que cabe sempre ao autor (contribuinte) o ônus, e que o ato administrativo goza de presunção de legitimidade. Adverte ainda que “a regra processual do ônus da prova, portanto, decorre do interesse da parte na afirmação do fato e na prova de sua existência”.

A Constituição Federal de 1988 arrolou inúmeros comandos e regras com o intuito de resguardar os interesses patrimoniais dos contribuintes contra os excessos do Estado, mediante a imposição de limitações à atuação estatal, por meio da fixação de diretrizes (princípios, competências, entre outros) que orientam a Administração Pública a todo instante.

Os interesses da Administração Pública hão de ser cumpridos na forma determinada pela Constituição e pela Lei, respeitados os limites por elas impostos, que representam garantias e direitos fundamentais dos contribuintes.

É cediço que o ato administrativo, à luz do ordenamento jurídico pátrio, está subordinado ao princípio da legalidade, ex vi da Constituição Federal de 1988, arts. 5.º, II, 37, caput, e 84, IV.

Consoante o termo final de fiscalização, constata-se que a fiscalização desconsiderou o custo de aquisição dos imóveis, como bem determinado pelo art. 534 do RIR/99, arbitrando o lucro do contribuinte somente com base em sua receita sem qualquer dedução dos seus custos.

Como se sabe, o lançamento tributário é uma norma individual e concreta, sendo que a fundamentação de toda e qualquer norma individual e concreta na linguagem das provas decorre da necessária observância aos princípios da estrita legalidade e da tipicidade tributária, limites objetivos que buscam implementar o sobreprincípio da segurança jurídica, garantindo que os indivíduos estarão sujeitos à tributação somente se for praticado o fato conotativamente, descrito na hipótese normativa tributária.

Desse modo é que, diante da imprescindibilidade da expedição do lançamento fiscal para a aplicação da norma jurídica tributária, torna-se evidente a importância dessa categoria de ato administrativo no curso da atividade tributante desenvolvida pela Administração Pública.

Diante dessa constatação, percebe-se que a submissão ao princípio da estrita legalidade imposta à atividade administrativa pressupõe a rigorosa observância de todos os elementos e pressupostos indispensáveis para conferir caráter de validade ao ato administrativo de lançamento tributário.

Desse modo, Celso Antonio Bandeira de Mello elenca como elementos do ato o conteúdo e a forma, enquanto os pressupostos podem ser classificados como de existência e validade. Vejamos, sucintamente, cada um deles, a fim de demonstrar o vício constante no ato administrativo em questão.

O conteúdo nada mais é do que aquilo que o ato dispõe, decide, enuncia, certifica; já a forma é o meio de exteriorização do ato. Sem estes elementos não há ato algum.

Os pressupostos de existência são o objeto e a pertinência do ato no exercício da função administrativa, sem os quais faltará o indispensável para a produção jurídica de um ato administrativo

Quanto aos pressupostos de validade, o ilustre autor os subdivide em cinco: a) pressuposto subjetivo (sujeito); b) pressupostos objetivos (motivo e requisitos procedimentais); c) pressuposto teleológico (finalidade); d) pressuposto lógico (causa); e) pressuposto formalístico (formalização), sendo o segundo o mais relevante para a demonstração do vício no caso concreto.

Isto porque “o motivo é o pressuposto de fato que autoriza ou exige a prática do ato. É, pois, a situação do mundo empírico que deve ser tomada em conta para a prática do

ato”. Ou seja, o ato administrativo só será aceito se admitido, explícita ou implicitamente, pela lei à vista do caso concreto e desde que tenha sintonia com a finalidade legal.”

Insta mencionar, ainda, que de acordo com as lições do citado autor, existe o motivo do ato e o motivo legal, sendo necessário para a análise da legalidade do ato verificar (i) se realmente ocorreu a materialidade a justificar o motivo em função do qual o ato foi praticado e (ii) a correspondência deste com o motivo previsto em lei. E se a Autoridade Fiscal exceder na valoração do motivo ou deixar de apontá-lo, o ato será flagrantemente viciado.

Esta linha de raciocínio é a mesma aplicável a todos os atos proferidos pelas autoridades administrativas no curso do processo administrativo fiscal, tais como a decisão que julga a defesa apresentada pelo contribuinte, a decisão que julga o recurso apresentado pelo contribuinte em face da decisão anteriormente proferida, retificação do auto de infração, conversão do processo em diligência, entre outros.

Isto se justifica pelo fato de que o ato administrativo, a exemplo do lançamento tributário, é o modo de expressão da atividade estatal no exercício da função administrativa. Assim, apresenta-se com características particulares que lhes dão feições próprias, encerrando o que Celso Antonio Bandeira de Mello considera as duas ideias centrais com que se constrói o direito administrativo: garantia dos administrados e prerrogativas da administração.

Ocorre que, pela simples leitura do lançamento em questão, constata-se que não estão presentes os referidos elementos e pressupostos indispensáveis, o que importa sua nulidade de pleno direito, por força da patente usurpação das prerrogativas da administração em detrimento dos direitos dos administrados, a que se deveria evitar da forma como adverte o citado autor.

De fato, a motivação do ato administrativo consiste na descrição dos motivos de fato ensejadores de sua expedição, bem como na declaração que estes pressupostos de fato se enquadram na descrição da norma tributária que estabelece a cobrança do específico tributo.

Como demonstrado acima, o motivo é um elemento externo aos atos administrativos (realidade fática e previsão normativa considerada pelo agente fiscal), que se perde no tempo e a notícia que se tem dele se dá pela motivação (exposição do motivo) feita pela autoridade administrativa no momento da formalização do ato realizado. É por isso que se pode afirmar que de nada adiantaria a previsão constitucional garantidora aos cidadãos do direito ao contraditório e ampla defesa em processo judicial e administrativo se não lhes fossem conferidos meios para produzir as impugnações aos atos administrativos ilegais.

Pela motivação do ato administrativo, e no caso vertente do lançamento tributário, é que o sujeito passivo da exação conhece os motivos pelos quais determinada carga impositiva sobre si recai. Em virtude disso, a ausência de motivação do lançamento, ou, ainda, qualquer deficiência neste elemento fundamental, é prejudicial ao total conhecimento dos motivos de fato e motivos legais justificadores da imposição tributária, importando em grave cerceamento do direito de defesa.

Por oportuno, cumpre transcrever as lições de Celso Antônio Bandeira de Mello:

“Questão importante é a de saber-se se a enunciação dos motivos do ato (ou seja, a ‘motivação’ dele), contemporânea à prática do ato, ou pelo menos anterior a ela, é obrigatória (ou quando o será) e, conseqüentemente, se a falta de motivação, só por si, é causa de validade do ato (ou quando o será).

(...)

Parece-nos que a exigência de motivação dos atos administrativos, contemporânea à prática do ato, ou pelo menos anterior a ela, há de ser tida com uma regra geral, pois os agentes administrativos não são ‘donos’ da coisa pública, mas simples gestores de interesses de toda a coletividade, esta, sim, senhora de tais interesses, visto que, nos termos da Constituição, ‘todo o poder emana do povo (...)’, (art. 1º, parágrafo único). Logo, parece óbvio que, praticado o ato em um Estado onde tal preceito é assumido e que, ademais, qualifica-se como ‘Estado Democrático de Direito’ (art. 1º, caput), proclamando, ainda, ter como um de seus fundamentos a ‘cidadania’ (inciso II), os cidadãos e em particular o interessado no ato têm o direito de saber por que foi praticado, isto é, que fundamentos o justificam”

No mesmo sentido, é a opinião de Maria Sylvia Zanella di Pietro :

“Entendemos que a motivação é, em regra, necessária, seja para os atos vinculados, seja para os atos discricionários, pois constitui garantia da legalidade, que tanto diz respeito ao interessado como à própria Administração Pública; a motivação é que permite a verificação, a qualquer momento, da legalidade do ato, até mesmo pelos demais Poderes do Estado. (...)”

No caso em comento, a fiscalização ao aplicar de forma equivocada o artigo 534 do RIR/99, sem considerar o custo de aquisição dos imóveis, mesmo tendo ciência dos ditames da Constituição Federal de 1988, que, repita-se, deu competência à União para tributar a renda e não o patrimônio das entidades, acabou cometendo um erro de motivação, o que torna, como dito, nula a autuação.

Diante do exposto, acompanho o relator para declarar a nulidade da autuação.

(assinado digitalmente)

Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa