



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

Processo nº 10480.722559/2009-39
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1103-001.048 – 1ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 06 de maio de 2014
Matéria IRPJ, CSLL, PIS e COFINS
Recorrente LINK CELULARES E DESENVOLVIMENTO DE NEGÓCIOS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2005

PRELIMINARMENTE. NULIDADE DO LANÇAMENTO DE OFÍCIO. AFRONTA AO ART. 42, DA LEI Nº 9.430/96.

Legítimo o trabalho fiscal apurado com base em relatório individualizado da movimentação financeira.

MÉRITO. OMISSÃO DE RECEITAS. ARBITRAMENTO. NULIDADE DO LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

Há que ser realizado o lançamento por arbitramento, quando a contabilidade do contribuinte é imprestável para a determinação do lucro real (art. 530, II, “b”, RIR/99) e as receitas omitidas, em face as especificidades da atividade econômica do contribuinte, não refletem a sua receita bruta.

CSLL. PIS/PASEP. COFINS. TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

Tratando-se da mesma matéria fática, aplica-se às exigências reflexas (CSLL, COFINS e PIS/Pasep), o que foi decidido quanto à exigência matriz (IRPJ), devido à íntima relação de causa e efeito entre elas.

PROVA PERÍCIA.

É incabível a realização de prova pericial sobre contabilidade que se prova imprestável.

CUMULAÇÃO DAS MULTAS ISOLADA E DE OFÍCIO.

É ilegal a cumulação de multa isolada (art. 44, II, “b”, Lei nº 9.430/96), com a multa de ofício (art. 44, I, Lei nº 9.430/96), sobre a mesma base tributável.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, dar provimento, por maioria, vencidos os Conselheiros Eduardo Martins Neiva Monteiro e André Mendes de Moura. O Conselheiro Aloysio José Percínio da Silva acompanhou o Relator pelas conclusões.

Assinado digitalmente

Aloysio José Percínio da Silva - Presidente.

Assinado digitalmente

Fábio Nieves Barreira - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Eduardo Martins Neiva Monteiro, Fábio Nieves Barreira, André Mendes de Moura, Breno Ferreira Martins Vasconcelos, Marcos Shigueo Takata e Aloysio José Percínio da Silva.

Relatório

Conforme Relatório de Fiscalização (fls. 4.677/4.700), a recorrente foi autuada em face do cometimento das seguintes infrações:

“3.1 Depósitos bancários não contabilizados

= IRPJ e seus reflexos (CSLL, PIS e COFINS).

3.1.1 Base de Cálculo, Créditos Tributários e Fatos Geradores

Omissão de Receitas Operacional caracterizada pela falta de contabilização dos depósitos bancários existente nos extratos do Banco do Brasil Ag. 3699-4 C/C 22611-4 e do Bradesco Ag 3453-3 C/C 12029-4 e Ag. 1061-8 C/C 23377-3.

Para lançar os valores omitidos da escrituração, solicitamos ao contribuinte que comprovasse a origem das entradas nas contas bancárias não escrituradas através do Termo de Solicitação de Esclarecimento nº 0003 e determinasse os valores que deveriam ser estornados, como devoluções, valores creditados indevidamente, etc...O contribuinte, por sua vez, confirmou que os créditos daquelas contas se originaram da sua atividade fim e apresentou tabela com a identificação dos estornos a serem excluídos da receita omitida, porém, analisando tal documentação, não há informações que comprovem a ligação entre as devoluções e estornos a créditos dos extratos não escriturados.

(...)

3.1.2 Enquadramento legal

A cobrança do IRPJ com base na omissão de receita caracterizada pela falta de contabilização de depósitos bancários tem como base legal o art. 24 da Lei nº 9.249/95, art. 42 da Lei nº 9.430/96, e os arts. 249, inciso II e parágrafo único, 251, 279, 287, e 288 do RIR/99:

(...)

3.2 Insuficiência de recolhimento ou declaração de IRPJ

= IRPJ não recolhido nem declarado.

3.1.2 Base de Cálculo, Créditos Tributários e Fatos Geradores

Insuficiência de recolhimento ou declaração de imposto de renda devido, apurado pelo confronto dos dados escriturados com aqueles declarados e recolhidos, conforme batimento dos dados da DCTF do contribuinte e dos seus pagamentos efetuados com os valores encontrados em sua escrituração. Os valores indicados como receita no Livro Razão do contribuinte, não indicaram todas as suas vendas contabilizadas nas suas contas “Diversos” e “Caixa”, contas estas cujo somatório anual se aproxima do valor total dos depósitos bancários dos extratos já escriturados, entregues inicialmente. Consideramos estas contas como sendo base para o total real de sua Receita Bruta.

Consideramos, ainda, o total do CMV de R\$ 9.805.636,74, conforme tabela abaixo, pois, como o próprio contribuinte informa que os seus estoques lançados no Razão não reportaram corretamente a realizada, consideramos a conta do passivo "TIM" para usar como base de cálculo do CVM, já que o contribuinte apenas trabalha com aquela operadora, e que os valores daquela conta coincidem com os estoques do contribuinte. Além disso, utilizamos as contas registradas também na conta "TIM" para calcular os créditos mensais de PIS e COFINS do contribuinte, que totalizaram R\$ 183.066,47 e R\$ 843.215,26, respectivamente. Ressaltamos que não foi considerado o pagamento com destinatário diverso da TIM (R\$ 90.000,00 de 05/12/2005 através do Banco Bradesco, C/C 14865-2). As Despesas Operacionais e Outras Despesas Financeiras continuam as mesmas já identificadas na DIPJ, ou seja, R\$ 281.300,01 e R\$ 35.565,70.

(...)

3.3 Falta de recolhimento do IRPJ sobre a base de cálculo estimada

= Multa isolada sobre o IRPJ não recolhido.

3.3.1 Bases de Cálculo, Créditos Tributários e Fatos Geradores

Falta de pagamento do imposto de renda pessoa jurídica, incidente sobre a base de cálculo estimada e/ou balanços de suspensão ou redução, considerando os valores encontrados como Receita Bruta na escrituração do contribuinte e nos depósitos bancários não escriturados.

(...)"

No que tange à CSLL e reflexos, os mesmos critérios foram aplicados no lançamento fiscal, sendo também exigido da recorrente, multa de ofício.

A recorrente ofertou Impugnação (fls. 1631/1650), a qual foi julgada improcedente, sendo mantido o Recurso de Ofício.

A recorrente, inconformada, ofertou Recurso Voluntário (fls. 4.855/4.889), aduzindo, em síntese:

i. Preliminarmente:

a) Nulidade do lançamento fiscal, por afronta ao art. 42, da Lei nº 9.430/96, c.c. art. 10, do Decreto nº 70.235/72, sem prejuízo ao desrespeito aos princípios da ampla defesa e do contraditório, na medida em que a autoridade fiscal não teria individualizado as receitas omitidas.

ii. Mérito:

a) Nulidade do lançamento de ofício, por afronta ao art. 142, CTN: diz a recorrente que, na época dos fatos, a sua contabilidade era imprestável, devendo o lançamento ser realizado pelo método do Lucro Arbitrado;

b) Nulidade do lançamento de ofício, por afronta ao princípio da verdade material: apesar da recorrente não ter trazido aos autos documentos que comprovassem o custo das mercadorias vendidas, sabendo-se que sua receita decorre de um percentual fixo de venda, disposto no contrato que mantém com a TIM, é fácil concluir que a diferença entre os valores que recebe com a sua atividade e as comissões recebidas, dão a exata dimensão dos bens adquiridos para o exercício das suas finalidades sociais;

c) Direito à perícia;

d) Ilegalidade da cumulação da multa de ofício e da multa e a multa isolada.

É o relatório.

Passo ao voto.

Voto

Conselheiro Fábio Nieves Barreira

I. Preliminarmente.

Aduz a recorrente, nulidade do lançamento de ofício, porque a autoridade fiscal, contrariamente do que dispõe o art. 42, §3º, da Lei nº 9.430/96, não teria individualizado as receitas omitidas.

Analisando-se os autos, verifica-se que a predita nulidade não se configura, na medida em que nas fls. 917/1.628, estão discriminados os lançamentos bancários, individualizados, omitidos. Também no “Termo de Verificação Fiscal” há planilha discriminando, ainda que de maneira consolidada, as receitas mensalmente omitidas no período.

Dessa forma, não se vislumbra a apontada nulidade.

II. Mérito.

Consta do “Relatório de Fiscalização”, fls. 4.677/4.700, que:

“A presente ação fiscal, foi motivada por seleção interna deste órgão, determinada no Mandado de Procedimento Fiscal nº 04.1.01.00-2008-00900-8 e teve sua origem no indício de movimentação financeira incompatível com receita apresentada pela empresa na Declaração de Informações Econômico-fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ) entregue em 2006, referente ao ano calendário de 2005, já que ele movimentou neste ano R\$ 18.974.523,41 enquanto declarou R\$ 357.194,90 de Receita Bruta na DIPJ. Abaixo listamos as informações coletadas sobre o contribuinte nos sistemas da RFB:

(...)

Os valores acima conferem com a DIPJ apresentada, exceto os de IRPJ e CSLL, pois apenas constam no Razão os valores referentes aos meses de abril e maio de 2005.

As Cópias do Livro de Registro de Saídas e de Apuração de ICMS trouxeram os valores contábeis e de tributos zerados, justificados pelo Convênio ICMS 126/98 que determina que a empresa de telecomunicação deverá manter apenas um de seus estabelecimentos inscrito no Cadastro de Contribuintes do ICMS, sendo dispensados dessa exigência os demais locais onde exercer suas atividades; e que a escrituração fiscal e o recolhimento de ICMS sejam centralizados, sendo o ICMS apurado e recolhido por meio de um só documento de arrecadação pelo estabelecimento centralizador. Em síntese, o convênio demonstra que o recolhimento do ICMS deverá se dar

através de regime de substituição tributária pelas empresas centralizadoras do serviço público de telecomunicações, no caso em questão, a Telasa Celular S/A CNPJ 02.328.592/0001-09, a Telpe Celular S/A CNPJ 02.336.993/0001-00, a Telpa Celular S/A CNPJ 02.322.271/0001-99, a Telern Celular S/A CNPJ 02.332.973/0001-53, a Teleceará Celular S/A CNPJ 02.338.114/0001-71, a Telepisa Celular S/A CNPJ 02.368.412/0001-04, que em conjunto foram denominadas TIM", conforme Contrato de Intermediação de Serviço de Distribuição de Recarga e de Habilitação de Pré-pagos apresentados posteriormente a esta fiscalização.

Enviamos, portanto, o **Termo de Solicitação de Esclarecimentos nº0001** ao contribuinte, que o recebeu através do Aviso de Recebimento dos Correios nº SQ 24529470 2 BR no dia **15/09/2008**, com a solicitação de prestação de esclarecimentos sobre as diferenças entre os valores de CPMF constantes dos extratos bancários apresentados pelo contribuinte e os valores de CPMF indicados pelos Bancos, assim como de apresentação de extratos bancários diversos dos já entregues, caso existam.

Em resposta ao supracitado Termo, o contribuinte apresentou-nos os seguintes documentos:

- Extratos bancários, em papel, das contas do Banco do Brasil, Ag. 3699-4, C/C 22611-4 e Banco Bradesco, Ag. 3453, C/C 12029-4 e Ag. 1061-8, C/C 23377-3; e,

- Carta enviada a esta fiscalização, com esclarecimentos sobre diferenças de CPMF, e explicando os seguintes pontos:

- Que é uma empresa atacadista distribuidora de recargas para celulares pré pagos da operadora TIM que tem como clientes o varejo em geral (bancas de revistas, farmácias...);

- Que vende recargas físicas e eletrônicas para celulares adquiridas pela distribuidora Link Celulares junto à operadora de telefonia Tim Telecomunicações S/A;

- Que "as compras e vendas dos produtos virtuais não foram lançadas nos livros Diário e Razão", pois não foram faturadas pela operadora TIM Nordeste S/A para a Link Celulares;

- Que apresentou os seguintes valores não lançados na contabilidade:

- Custos das compras não lançadas: R\$ 8.076.338,25

- Faturamento não lançado: R\$ 8.469.914,95

- Despesas operacionais não lançadas: R\$ 376.046,71

- Receita Bruta não lançada: R\$ 393.576,70

- Receita Líquida não lançada: R\$ 17.529,99

5 - Que pagaram em 2005 os seguintes valores de impostos resultando no total de R\$ 22.313,53:

- PIS: R\$ 3.332,05

- COFINS: R\$ 15.432,03

- IR: R\$2.218,41

- CSLL: R\$ 1.331,04

Após a análise das informações acima, têm-se as seguintes conclusões:

Os novos extratos bancários apresentados zeram as diferenças antes verificadas, ou seja, só agora temos todos os extratos bancários do contribuinte em questão, conforme quadro abaixo. Além disso, verificamos também que o livro razão do contribuinte apenas considerou as contas bancárias do Banco do Brasil Ag. 3699-4 C/C 20009-3 e do Bradesco Ag. 3453-3 C/C 14895-2, faltando escriturar os extratos das contas bancárias do Banco do Brasil Ag. 3699-4 C/C 22611-4 e do Bradesco Ag. 3453-3 C/C 12029-4 e Ag. 1061-8 C/C 23377-3.

(...)

- O contribuinte apresentou valores de faturamento que não foram lançados em seus livros. Além disso, os valores indicados como pagamentos não conferem com o total verificado nos sistemas RFB.

Continuando a fiscalização enviamos o **Termo de Solicitação de Esclarecimentos nº0002** ao contribuinte, que o recebeu através do Aviso de Recebimento dos Correios nº SQ 24529492 3 BR no dia **11/11/2008**, com a solicitação de prestação de esclarecimentos, entre os quais, sobre as vendas que não foram faturadas pela Tim Nordeste S/A para a Link Celulares apesar de terem sido depositadas na conta corrente desta empresa e sobre a receita bruta declarada em DIPJ.

Em resposta a este último Termo, o contribuinte apresentou-nos os seguintes esclarecimentos em carta:

- Que os recursos de vendas de recargas, mesmo sem serem faturadas pela operadora Tim Nordeste S/A, eram depositados nas contas-correntes da Link Celulares, conforme extratos apresentados; e,

- Que o valor de R\$ 357.194,95, constante na DIPJ, já é o valor do faturamento total menos os custos de compras das mercadorias (cargas de celulares). Indicou novamente os valores de faturamento não lançado de R\$ 8.469.914,95 e de custo de compras não lançados de R\$ 8.076.914,95.

Posteriormente, o contribuinte ainda nos apresentou, através de carta do dia 27/11/2008, o custo de compras de mercadorias de R\$ 5.777.455,65 que, retirado do total de faturamento considerado na escrituração R\$ 6.134.650,55, resultou na receita bruta de R\$ 357.194,90 declarada; além disso, nos entregou também o Contrato de Intermediação de Serviços de Distribuição de Recargas celebrado entre a TIM Nordeste Telecomunicações S/A e a Link Celulares, a carta da TIM referente à alteração de política comercial, com a mudança de percentual de desconto concedido aos clientes da Link Celulares (pontos de vendas) e outra com a mudança do percentual de desconto concedido na compra de recargas junto a TIM

Nordeste Telecomunicações S/A. O contrato com a TIM apresenta o percentual de 15% nas compras a prazo e de 16,27% nas compras a vista a ser pago ao distribuidor (Link Celulares) pela TIM como remuneração pela comercialização e distribuição de Cartão pré pago, PIN number e recarga on-line, percentuais estes que incidirão sobre o valor de venda de cada produto ao cliente final. As cartas de alteração de política comercial alteram de 15% para 12% o valor do desconto para o distribuidor exclusivo da TIM, tanto para pagamentos a vista ou a prazo e determinam como valor obrigatório do desconto a ser observado pelo distribuidor no repasse ao revendedor seja de 8% para as vendas a vista de 7,5% para as vendas a prazo, sobre o valor de face do cartão.

Após a análise dos esclarecimentos acima, têm-se as seguintes informações:

1 - O faturamento de R\$ 8.469.914,95 declarado como não lançado pelo contribuinte não confere com o somatório dos créditos não escriturados, efetuados nas contas correntes apresentadas posteriormente pelo contribuinte no valor de R\$ 8.933.967,21 (depósitos dos Extratos Bancários do Banco do Brasil Ag. 3699-4 C/C 22611-4 e do Bradesco Ag. 3453-3 C/C 12029-4 e Ag. 1061-8 C/C 23377-3);

2 - O valor de Receita Bruta declarada de R\$ 357.194,90 não coincide com o somatório dos valores encontrados no livro razão de R\$ 11.656.730,84 (Conta Diversos) acrescido de R\$ 23.640,00 (Conta Caixa), que totaliza R\$ 11.680.370,84.

(...)

Analisando as informações finalmente apresentadas pelo contribuinte temos as seguintes conclusões:

Quanto aos valores de depósitos bancários já escriturados na contabilidade:

- O valor total de Receita Bruta a ser considerado é de R\$ 11.680.370,84, considerando R\$ 11.656.730,84 do total da conta "Diversos" do livro Razão do contribuinte, somado a R\$ 23.640,00 do total de entradas no "Caixa" referente a vendas realizadas.

- O total do CMV considerado foi de R\$ 9.805.636,74, pois, como o próprio contribuinte informa que seus estoques escriturados no Razão não reportaram corretamente a realidade, consideramos a conta do passivo "TIM" para usar como base de cálculo do CMV, já que o contribuinte apenas trabalha com aquela operadora, e que os valores daquela conta coincidem com os estoques do contribuinte. Além disso, utilizamos as compras mensais registradas na conta "TIM" do passivo para calcular os créditos de PIS e COFINS do contribuinte, que totalizaram R\$183.066,47 e R\$ 843.215,26, respectivamente. Ressaltamos que não foi considerado o pagamento com destinatário diverso da TIM (R\$90.000,00 de 05/12/2005 através do banco Bradesco, C/C 14865-2).

- As Despesas Operacionais e Outras Despesas Financeiras continuaram as mesmas já identificadas na DIPJ, ou seja, R\$ 281.300,01 e R\$ 35.565,70, respectivamente.

Quanto aos valores de depósitos bancários não escriturados na contabilidade:

- O valor total de R\$ 8.933.967,21, relativo aos créditos registrados nos extratos bancários posteriormente entregues, não foi escriturado no livro Razão, nem foi utilizado no cálculo dos tributos já declarados. Os descontos acaso cabíveis foram identificados pelo contribuinte, mas não foram devidamente comprovados no decorrer da presente ação fiscal, não há como achar o crédito específico de cada estorno ou devolução pois não houve documentação suficiente para tal comprovação.

(...)” Destacamos.

Início por consignar que a autoridade fiscal, ao realizar o lançamento de ofício, deverá nele consignar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso e propor a aplicação da penalidade cabível. Esse o mandamento legal do art. 142, CTN:

“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 caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.”

O fato gerador do imposto sobre a renda, nos termos do Código Tributário Nacional, com fundamento de validade no art. 153, III, da Constituição da República, é:

“Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

§ 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção.

§ 2º Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se

dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo”.

A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (RE nº 117.887-6-SP) pacificou o entendimento de que não é qualquer renda ou provento que importada em fato gerador do tributo, “o conceito implica reconhecer a existência de receita, lucro, provento, ganho, acréscimo patrimonial que ocorrem mediante o ingresso ou o auferimento de algo, a título oneroso”.

E a base de cálculo do tributo, ainda conforme as regras do CTN, art. 44, é o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis.

O lucro real, ao qual optou a recorrente, é o lucro líquido, conforme dispõe o art. 247, RIR/99:

“Art. 247. Lucro real é o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas por este Decreto (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º).

§ 1º A determinação do lucro real será precedida da apuração do lucro líquido de cada período de apuração com observância das disposições das leis comerciais (Lei nº 8.981, de 1995, art. 37, § 1º).

§ 2º Os valores que, por competirem a outro período de apuração, forem, para efeito de determinação do lucro real, adicionados ao lucro líquido do período de apuração, ou dele excluídos, serão, na determinação do lucro real do período de apuração competente, excluídos do lucro líquido ou a ele adicionados, respectivamente, observado o disposto no parágrafo seguinte (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 4º).

§3º Os valores controlados na parte "B" do Livro de Apuração do Lucro Real - LALUR, existentes em 31 de dezembro de 1995, somente serão atualizados monetariamente até essa data, observada a legislação então vigente, ainda que venham a ser adicionados, excluídos ou compensados em períodos de apuração posteriores (Lei nº 9.249, de 1995, art. 6º)”

Da leitura do texto do texto de lei acima mencionado, verifica-se que a “base de cálculo do IRPJ é formada por uma multidão de fatos que devem ser qualificados e registrados pela contabilidade, de modo esta é a fonte formal de quase todos os elementos necessários à determinação do lucro real. É por essa razão que o denominado ‘fato gerador’ do imposto de renda é considerado complexo na medida em que se forma e se aperfeiçoa com a conjunção de inúmeros fatos que devem ser capitados pela contabilidade, essa por sua vez, serve como fonte de produção dos principais elementos que são reunidos para a apuração do lucro real.” (FILHO, Edmar oliveira Andrade. Imposto de renda das empresas – CSLL, operações de hedge, preço de transferência, planejamento tributário, reorganizações societárias, aspetos contábeis e jurídicos. São Paulo: Atlas, 2013, 10ª ed. P. 72).

Portanto, é a contabilidade que irá indicar a base de cálculo do tributo.

A inexactidão da contabilidade do contribuinte, que impossibilita a apuração do lucro real, implica no dever da autoridade fiscal de promover o lançamento por arbitramento:

“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 manter, 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”

Da leitura do “Relatório de Fiscalização” conclui-se que a contabilidade da recorrente não registra a sua movimentação de bancos e também o seu registro contábil não é seguro quanto as despesas incorridas nas suas operações:

“- O total do CMV considerado foi de R\$ 9.805.636,74, pois, como o próprio contribuinte informa que seus estoques escriturados no Razão não reportaram corretamente a realidade, consideramos a conta do passivo "TIM" para usar como base de cálculo do CMV, já que o contribuinte apenas trabalha com aquela operadora, e que os valores daquela conta coincidem com os estoques do contribuinte. Além disso, utilizamos as compras mensais registradas na conta "TIM" do passivo para calcular os créditos de PIS e COFINS do contribuinte, que totalizaram R\$183.066,47 e R\$ 843.215,26, respectivamente. Ressaltamos que não foi considerado o pagamento com destinatário diverso da TIM (R\$90.000,00 de 05/12/2005 através do banco Bradesco, C/C 14865-2).

(...)

Quanto aos valores de depósitos bancários não escriturados na contabilidade:

- O valor total de R\$ 8.933.967,21, relativo aos créditos registrados nos extratos bancários posteriormente entregues, não foi escriturado no livro Razão, nem foi utilizado no cálculo dos tributos já declarados. Os descontos acaso cabíveis foram identificados pelo contribuinte, mas não foram devidamente comprovados no decorrer da presente ação fiscal, não há como achar o crédito específico de cada estorno ou devolução pois não houve documentação suficiente para tal comprovação."

Logo, a contabilidade da recorrente é imprestável para a determinação do lucro real, i.é, não é competente para o lucro real.

E, sendo assim, o lançamento por arbitramento é medida de rigor, como já foi decido por esta Corte Julgadora, Proc. 13971.004154/2008-09, de relatoria do ilustre conselheiro, Orlando José Gonçalves Bueno:

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.

E, ainda que válida a contabilidade, o montante das receitas que transitaram na conta bancária da recorrente não teriam, na sua totalidade, natureza de receita.

Há que se considerar, por outro lado, que a receita bruta, conforme texto do art. 44, da Lei nº 4.506/64, é composta:

"Art. 44. Integram a receita bruta operacional:

I - O produto da venda dos bens e serviços nas transações ou operações de conta própria;

II - O resultado auferido nas operações de conta alheia;

III - As recuperações ou devoluções de custos, deduções ou provisões;

IV - As subvenções correntes, para custeio ou operação, recebidas de pessoas jurídicas de direito público ou privado, ou de pessoas naturais.”

Consta dos autos que os valores recebidos, por força do contrato firmado com a TIM, a comissão por ela recebida, varia, dependendo da operação comercial, de 7,5%, 8%, 15% e 16,27%, como se verifica do “Termo de Verificação Fiscal”:

“O contrato com a TIM apresenta o percentual de 15% nas compras a prazo e de 16,27% nas compras a vista a ser pago ao distribuidor (Link Celulares) pela TIM como remuneração pela comercialização e distribuição de Cartão pré pago, PIN number e recarga on-line, percentuais estes que incidirão sobre o valor de venda de cada produto ao cliente final. As cartas de alteração de política comercial alteram de 15% para 12% o valor do desconto para o distribuidor exclusivo da TIM, tanto para pagamentos a vista ou a prazo e determinam como valor obrigatório do desconto a ser observado pelo distribuidor no repasse ao revendedor seja de 8% para as vendas a vista de 7,5% para as vendas a prazo, sobre o valor de face do cartão.”

Ensina José Luiz Bulhões Pedreira, que nas operações de conta alheia, como as desenvolvidas pela recorrente, “a receita bruta operacional não é constituída pelo preço dos bens ou serviços vendidos por conta de terceiros, mas da comissão ou remuneração que a empresa auferê”. (Imposto de renda. Rio de Janeiro: Justec, 1971. p. 6-7).

Ou seja, os valores que transitam pela conta bancária não refletem a sua receita bruta. Nesse passo, como bem exposto no brilhante voto exarado pelo Conselheiro Marcos Shigueo Takata, nos autos do Proc. nº 10909.003278/200824, se deve considerar para fins da apuração do lucro real apenas os valores que integram a sua receita bruta:

Não há como conceber que a receita da atividade de factoring seja o total dos depósitos bancários, com expurgo de transferências entre contas de mesma titularidade e eventualmente de créditos captados (com a exceção já apreciada alhures).

Não resulta dúvida de que a receita de factoring decorrente da aquisição de créditos é a diferença entre o valor a receber ou recebido e o preço pago pela aquisição dos créditos (mesmo no maturity factoring, que não tem prática no País, predomina a doutrina de nele há transferência do risco de crédito: a diferença com o convencional é o pagamento do preço de aquisição se dar só no vencimento dos créditos).

Diversamente às atividades de vendas de mercadorias ou de pura prestação de serviços ou da combinação de ambos, na atividade de factoring, o valor dos créditos bancários não representa, nem presumidamente, receita bruta.

Na venda de mercadorias, receita bruta é o preço de venda, de modo que é concebível presumir os créditos bancários como a receita bruta não só auferida como recebida.

O custo das mercadorias é contabilmente registrado em conta de resultado devedora, a conta de CMV (custo de mercadorias vendidas), ou seja, distinta do da receita. O mesmo se processa, com as devidas adaptações, na prestação de serviços pura ou mesmo na combinação dessa com a venda de mercadorias.

Não por menos que o coeficiente de arbitramento do lucro (IRPJ), na venda de mercadorias (excetuados combustíveis) é de 8% da receita conhecida acrescidos de 20%. O coeficiente de lucro presumido é de 8% da receita bruta, para fins de IRPJ. Já, na prestação de serviços, em geral, o coeficiente de presunção de lucro é de 32% da receita bruta, e o de arbitramento é de 32% acrescidos de 20% (IRPJ).

Não é o que se processa com a atividade de factoring, seja econômica, como contabilmente. A receita bruta da atividade de factoring decorrente da aquisição de créditos é a diferença entre o valor de face dos títulos de crédito e o preço pago por eles. É óbvio que, a par do preço de aquisição das duplicatas, que não é despesa nem custo da factoring, mas compõe a apuração da própria receita bruta dela (representada pela diferença entre o valor de face das duplicatas e o preço por elas pago), há despesas nas quais a factoring incorre.

Dai que o coeficiente de presunção do lucro das factorings, independentemente de haver de receita de prestação de serviços típica de factoring (gerenciamento dos recebíveis das empresas, cuidando de seus fluxos de caixa, inclusive da cobrança de duplicatas que não sejam adquiridas pela factoring), é de 32% da receita bruta. E, portanto, o coeficiente de arbitramento do lucro, para apuração do IRPJ, é de 38,4% (32% acrescidos de 20%).

(...)

De todo o exposto, não vejo como se possa considerar como receitas presumidamente omitidas o total dos créditos bancários, impondo-se interpretar a presunção legal do art. 42 da Lei 9.430/96 em seus devidos termos, de molde a não colidir com a realidade incontestável.

Aliás, a presunção legal em questão é relativa, e no caso vertente, de atividade de factoring essa presunção se estabelece nos moldes do que se possa presumivelmente, com o perdão da redundância, considerar receita bruta.

Assim, o que se pode presumir como receita omitida é o valor dos créditos bancários, feitos os devidos expurgos, com aplicação do Fator Anfac. Ou seja, é o resultado da aplicação do Fator Anfac nas suas média trimestrais sobre o valor dos créditos bancários referidos trimestrais.

Portanto, sobre a questão que ora se discute, assiste razão à recorrente”

Nessa linha de raciocinar, o lançamento de ofício que considerou receita bruta o montante integral dos valores omitidos se distancia do permissivo legal.

Ao considerar a totalidade das receitas que transitaram pela conta da recorrente como receita operacional bruta, exigiu-se da recorrente tributo em valor superior ao permitido por lei.

Portanto, não se vislumbra outro caminho que não seja a declaração de nulidade do lançamento de ofício sob julgamento.

Como consequência, no que se refere às contribuições ao PIS e à COFINS, dever-se-ia aplicar o regime cumulativo, conforme mandamento da Lei nº 10.637/02, art. 8º, II, e Lei nº 10.833/03, art. 10, II, em vista do arbitramento. Este fato não ocorreu no caso dos autos, razão pela qual o lançamento reflexo também deve ser anulado.

No que tange à perícia requerida pelo recorrente, fundamentada no art. 16, IV, do Decreto nº 70.235/72, para fins de apuração do lucro real, julgo-o improcedente, em razão da imprestabilidade de sua contabilidade para este fim.

Quanto à incidência cumulativa de multa de mora e de multa de ofício, é ilegal a sua exigência, sobre a mesma base de cálculo, conforme jurisprudência deste Conselho:

“Ementa:

MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO - CONCOMITÂNCIA - MESMA BASE DE CÁLCULO – A aplicação concomitante da multa isolada (inciso III, do § 1º, do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996) e da multa de ofício (incisos I e II, do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996) não é legítima quando incide sobre uma mesma base de cálculo.

Recurso especial negado.

Número do Recurso: 106-131314

Turma: PRIMEIRA TURMA

Número do Processo: 10510,000679/2002-19

Tipo do Recurso: RECURSO DO PROCURADOR

Matéria: IRPF

Recorrente: FAZENDA NACIONAL

Interessado(a): CARLOS ROBERTO DA SILVA

Data da Sessão: 15/06/2004 09:30:00

Relator(a): Leila Maria Scherrer Leitão

Acórdão: CSRF/01-04.987

Decisão: NPU - NEGADO PROVIMENTO POR UNANIMIDADE.”

Processo nº 10480.722559/2009-39
Acórdão n.º **1103-001.048**

S1-C1T3
Fl. 5.725

*Texto da Decisão: Por unanimidade de votos, NEGAR
provimento ao recurso.”*

Desta forma, recebo o recurso voluntário, por preencher os requisitos legais, para, AFASTAR A PRELIMINAR ARGÜIDA e, NO MÉRITO, DAR PROVIMENTO AO RECURSO INTERPOSTO, para anular o lançamento de ofício.

Assinado digitalmente

Fábio Nieves Barreira - Relator