



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

Processo n° 11444.000747/2008-21
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3201-003.251 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 29 de janeiro de 2018
Matéria AUTOS DE INFRAÇÃO PIS/COFINS
Recorrente MARIAL REPRESENTAÇÕES DE CALÇADOS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2005, 2006

OPÇÃO PELO LUCRO PRESUMIDO

A opção pelo lucro presumido se faz pelo pagamento do IRPJ, ou pelo preenchimento da DIPJ e DCTF conforme o regime. Não se admite a retificação dessas declarações para alterar o regime de tributação.

LUCRO ARBITRADO. DESCABIMENTO.

A apuração pelo lucro arbitrado é medida extrema, quando impossível a apuração pelo lucro real. É incabível invocar os próprios vícios para obter vantagem fiscal.

Recurso Voluntário Negado.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2005, 2006

OPÇÃO PELO LUCRO PRESUMIDO

A opção pelo lucro presumido se faz pelo pagamento do IRPJ, ou pelo preenchimento da DIPJ e DCTF conforme o regime. Não se admite a retificação dessas declarações para alterar o regime de tributação.

LUCRO ARBITRADO. DESCABIMENTO.

A apuração pelo lucro arbitrado é medida extrema, quando impossível a apuração pelo lucro real. É incabível invocar os próprios vícios para obter vantagem fiscal.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário. Votou pelas conclusões a Conselheira Tatiana Josefovicz Belisário.

(assinado digitalmente)

Winderley Moraes Pereira- Presidente.

(assinado digitalmente)

Marcelo Giovani Vieira - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Winderley Moraes Pereira (Presidente), Paulo Roberto Duarte Moreira, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Tatiana Josefovicz Belisário, Marcelo Giovani Vieira, Leonardo Vinícius Toledo de Andrade.

Relatório

Trata-se de Autos de Infração de Pis e Cofins, resultantes de auditoria efetuada pela Auditora Fiscal da Receita Federal Norma Sueli Marchi, matrícula 22.910.

Por minucioso, reproduzo o relatório de primeira instância:

Em procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias pela empresa supra, segundo consta da descrição dos fatos, foi apurada, nos anos-calendário de 2005 e 2006, falta/insuficiência de recolhimento do PIS e da Cofins.

Foram lavrados os seguintes autos de infração:

1 – Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (Cofins) – fls.3 a 10.

Contribuição: R\$ 47.278,27

Juros de mora: R\$ 12.224,31

Multa Proporcional: R\$ 35.458,63

Total: R\$ 94.961,21

Enquadramento legal da contribuição: Arts. 1º, 2º, 3º e 5º da Lei nº 10.833/03.

2 - Contribuição para o PIS – fls. 11 a 18.

Contribuição: R\$ 10.264,39

Juros de mora: R\$ 2.653,89

Multa Proporcional: R\$ 7.698,26

Total: R\$ 20.616,54

Enquadramento legal da contribuição: Arts. 1º, 2º, 3º e 4º da Lei nº 10.637/02; arts. 2º, 3º, 10, 22, 59 e 63 do Decreto nº 4.524/02.

O procedimento de fiscalização e as conclusões dele decorrentes foram relatadas no Relatório Fiscal de fls. 19 a 27.

Segundo o relato da autoridade fiscal, a contribuinte foi selecionada para ser fiscalizada tendo em vista que suas DIPJ dos anos-calendário 2005 e 2006 foram apresentadas em branco, exceto pelo preenchimento dos dados iniciais e cadastrais, quando, de acordo com informações de terceiros prestadas através das Dirf, possuía receitas de prestação de serviços, em 2005 e 2006, de R\$ 211.749,34 e R\$ 407.845,30, respectivamente. Consta no processo que nas DIPJ e nas DCTF dos dois AC referidos foi informada apuração pelo lucro real.

Relatou a autuante que a empresa não foi encontrada no endereço indicado nos cadastros da Receita Federal e somente em 18/01/2008 é que sócia Clotilde Adolpho Dezotti foi cientificada do Termo de Início de Fiscalização datado de 09/01/2008.

Informou que, durante esse período em que se tentava cientificar a sócia Clotilde Adolpho Dezotti do Termo de Início de Fiscalização, foram retificadas as DCTF(s) da empresa de 2005 e 2006 e, como não é possível retificar a DIPJ alterando a forma de tributação, foram apresentadas outras DIPJ (em 10/01/2008 e 16/01/2008, respectivamente) para esses anos, onde foi informado o lucro presumido, como forma de tributação.

Com relação às DCTF, na retificadora do 2º semestre/2005 foi indicado o lucro presumido como forma de tributação para os dois trimestres, entretanto, nas retificadoras de 2006, tanto do 1º como do 2º semestre, foi indicado o Lucro Presumido somente para os primeiros trimestres, sendo que para os segundos trimestres foi indicado o Lucro Real Trimestral. Essas retificadoras foram entregues em 16/01/2008, e declarados débitos de tributos federais em todos os meses, a partir de agosto/2005.

Acrescentou a fiscalização que a contribuinte não formalizou sua opção pelo lucro presumido, ficando sujeita à tributação pelo lucro real trimestral e deveria apurar o PIS e a Cofins não cumulativos, salvo as exceções previstas em lei, nas quais a atividade da contribuinte não se enquadra. Dessa forma e considerando que não houve qualquer pagamento de PIS e Cofins, foram lavrados os autos de infração para constituir os créditos tributários devidos.

A apuração do PIS e da Cofins está demonstrada na planilha de fls.28, onde foram deduzidos os créditos incidentes sobre as despesas com mostruários. Os valores dessas despesas, bem como dos faturamentos, foram extraídos dos demonstrativos de fls. 158 a 162, encaminhados à contribuinte junto ao Termo de Constatação Fiscal nº 001.

Sendo notificada da autuação, a interessada ingressou com a impugnação de fls.297 a 320, subscrita pelos procuradores Alexandre Alves Vieira, Marcos Vinicius Gonçalves Floriano e Rogério Bitonte Pigozzi (fls.325 a 335), alegando:

- *O art. 26, § 1º, da Lei nº 9.430, de 1996, e o art. 516, § 4º, do RIR, de 1999, não especificam o momento em que o pagamento do imposto de renda referente ao primeiro período de apuração de cada ano-calendário deverá ser efetuado. Exige, exclusivamente, que o pagamento do imposto seja referente ao primeiro período de apuração de cada ano-calendário. Para a opção ser válida, a legislação não exige que o contribuinte promova o recolhimento do imposto concernente ao primeiro período de apuração de cada ano-calendário até a respectiva data limite do seu vencimento;*

- *Os dispositivos legais que determinam o pagamento como forma do contribuinte manifestar a sua opção pela sistemática do lucro presumido não determinam que o citado pagamento tenha que ser feito antes de iniciado quaisquer procedimentos de fiscalização. Tanto é assim, que caso o auditor não localize pagamentos que identifiquem a forma de apuração da base de cálculo do imposto, deve notificar o contribuinte para que exerça a opção pela forma de tributação por meio de intimação específica, nos termos do art. 14 da IN SRF nº 93, de 1997;*

- *Manifestou sua opção pela forma de tributação com base no lucro presumido nos exatos termos da lei, ou seja, por meio de pagamentos de Darf – código 2089, referentes aos primeiros períodos de apuração dos anos-calendário de 2005 e 2006;*

- *Necessidade de arbitramento do lucro, pois, de acordo com o relatório fiscal, a escrituração das despesas com comissões e com combustíveis não foi feita com base em documentos hábeis e idôneos, desqualificando a fidedignidade e idoneidade dos livros fiscais e contábeis. Assim, tais livros devem ser considerados imprestáveis para apuração do lucro real, tornando-se obrigatório o arbitramento do lucro. A tributação pelo lucro real feita pela fiscalização foi mais onerosa que a devida pelo arbitramento do lucro;*

- *A exigência deve ser cancelada, pois a DRJ não tem competência para realizar lançamento, adotando o lucro arbitrado.*

A DRJ/Ribeirão Preto/SP, por meio do acórdão 14-38.276, de 19/07/2012, prolatado pela 3ª Turma, decidiu pela improcedência da Impugnação, mantendo integralmente o lançamento. Copio a ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2005, 2006

COFINS. NÃO CUMULATIVIDADE.

Quando não efetuada a opção pelo lucro presumido por meio do pagamento, a entrega espontânea da DIPJ e da

DCTF caracteriza opção pelo lucro real, ficando a pessoa jurídica sujeita à apuração não cumulativa da Cofins.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2005, 2006

PIS. NÃO CUMULATIVIDADE.

Quando não efetuada a opção pelo lucro presumido por meio do pagamento, a entrega espontânea da DIPJ e da DCTF caracteriza opção pelo lucro real, ficando a pessoa jurídica sujeita à apuração não cumulativa do PIS.

A empresa apresentou então o Recurso Voluntário, no qual repete os argumentos da Impugnação.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Marcelo Giovani Vieira, relator

O recurso é tempestivo e não havendo outros óbices, deve ser conhecido.

A matéria em litígio restringe-se, nos termos dos recursos da empresa, à alegada opção pelo Lucro Presumido ao revés de Lucro Real ou, sucessivamente, que se lhe aplique o Lucro Arbitrado. No caso de Lucro Real, a tributação do Pis e Cofins é não-cumulativa, e no caso de Lucro Presumido ou Arbitrado, a tributação é no regime cumulativo, cf. artigos 8º da Lei 10.637/2002¹ e 10 da Lei 10.833/2003².

Lucro Presumido X Lucro Real

Regra geral, a tributação da renda das empresas é feita pelo Lucro Real. Opcionalmente, o contribuinte pode adotar o Lucro Presumido ou o Simples, caso se enquadre

¹ Art. 8º Permanecem sujeitas às normas da legislação da contribuição para o PIS/Pasep, vigentes anteriormente a esta Lei, não se lhes aplicando as disposições dos arts. 1º a 6º: Produção de efeito

(...)

II – as pessoas jurídicas tributadas pelo imposto de renda com base no lucro presumido ou arbitrado;

² Art. 10. Permanecem sujeitas às normas da legislação da COFINS, vigentes anteriormente a esta Lei, não se lhes aplicando as disposições dos arts. 1º a 8º: (Produção de efeito)

(...)

II - as pessoas jurídicas tributadas pelo imposto de renda com base no lucro presumido ou arbitrado;

nas condições requeridas, nos termos da legislação de regência. A opção pelo Lucro Presumido se dá pelo pagamento da primeira quota do IRPJ, nos termos do art. 26 da Lei 9.430/96³.

Na ausência de pagamento, admite-se também que a opção seja manifestada com a entrega da DIPJ preenchida, DCTF ou outro instrumento de confissão de dívida. Transcrevo trecho e conclusão da Solução de Consulta Interna Cosit 8/2007:

4. *Preliminarmente, é importante observar que o § 1º do art. 26 da Lei nº 9.430, de 1996, acima transcrito, ao estabelecer que a opção será manifestada com o pagamento, vinculou o pagamento do imposto à opção pelo lucro presumido, ou seja, uma vez efetuado o pagamento a pessoa jurídica fica obrigada a esta forma de apuração para o IR e a CSLL. Entretanto, a consulta formulada pela Cofis tem como foco o “não pagamento” do imposto. A ausência de pagamento não foi expressamente disciplinada pelo dispositivo mencionado. O que nos leva a seguinte indagação: o “não pagamento” do imposto relativo ao 1º trimestre do ano-calendário implica na falta de opção pela forma de tributação do lucro presumido e, conseqüentemente, na obrigatoriedade de apuração do imposto de renda com base no lucro real trimestral?*

5. *Com efeito, a legislação tributária prestigia a manifestação da opção pela tributação com base no lucro presumido mediante o pagamento do imposto devido relativo ao primeiro trimestre do ano-calendário, até porque o pagamento deve ocorrer antes das declarações. Mas a forma de tributação adotada na apuração deve ser informada na Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ), o débito (crédito tributário) e crédito (pagamento, compensação ou suspensão) declarados na Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF), e se a extinção do débito for efetuada mediante compensação, declarada no Per/Dcomp (Pedido Eletrônico de Restituição ou Ressarcimento e da Declaração de Compensação).*

Conclusão

A entrega espontânea da DCTF ou de Declaração de Compensação, bem como os parcelamentos requeridos caracterizam opção pelo lucro presumido, uma vez que constituem confissão de dívida, e são encaminhados para inscrição em Dívida Ativa da União, quando não pagos administrativamente.

18. *A entrega da DIPJ, devidamente preenchida, sem pagamentos e sem entrega de DCTF, caracteriza opção pelo lucro presumido, uma vez que ela representa mais do que a mera opção pelo lucro presumido, pois traz todos os elementos referentes à apuração do lucro presumido e do imposto.*

³ Art. 26. A opção pela tributação com base no lucro presumido será aplicada em relação a todo o período de atividade da empresa em cada ano-calendário.

§ 1º A opção de que trata este artigo será manifestada com o pagamento da primeira ou única quota do imposto devido correspondente ao primeiro período de apuração de cada ano-calendário.

Todavia, a alteração do regime de tributação não pode ser feito por retificação dessas declarações, nos termos do art. 18, §único, da MP 2.189-49/2001⁴, combinado com art. 5º da Instrução Normativa da Receita Federal 166/99⁵.

No presente caso, a empresa apresentou declarações originais (DIPJ e DCTF) informando apuração pelo Lucro Real. Antes do início da fiscalização, retificou essas declarações para Lucro Presumido. Após o início da Fiscalização recolheu parcela do IRPJ com base no Lucro Presumido.

A alteração do regime de tributação, por meio das declarações retificadoras, não alterou o regime, em vista da legislação citada. Os pagamentos havidos, em dissonância com as declarações originais, e efetuados após o início da fiscalização, também não têm o condão de alterar o regime de tributação manifestado pelas Declarações, a uma, porque sem espontaneidade, e a duas, porque vulnera a finalidade da norma. Com efeito, a opção deve ser manifestada antes do encerramento do exercício, *a priori*, e não *a posteriori*, que derive dos eventos patrimoniais já conhecidos no exercício, o que ensejaria a todos os contribuintes o atraso no pagamento de estimativas ou de quotas.

Desse modo, correto Fisco ao tributar, no presente caso, pelo Lucro Real.

Lucro Real X Lucro Arbitrado

Sucessivamente, a empresa solicita que, caso o regime reconhecido seja o Lucro Real, que se faça a tributação pelo arbitramento. Argumenta assim (fl. 372):

“Pois bem. A Lei nº 8.981/95, no seu art. 47,II, ”b”, dispõe que o lucro da pessoa jurídica deverá ser arbitrado quando a escrituração a que estiver obrigado o Contribuinte revelar evidentes indícios de fraude ou contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para determinar o lucro real.”

E assim argumenta porque não apresentou diversos comprovantes de despesas, nem Livro de Apuração de Lucro Real. Mas aqui se aplica o brocardo *“Ninguém pode se beneficiar da própria torpeza”*. A recorrente pretende que se lhe aplique presunção (arbitramento) sobre elementos que não apresentou, sendo seu o ônus. Ora, como dito, a regra geral é a tributação pelo Lucro Real, e o arbitramento é medida extrema que somente é levada a cabo quando não for possível a apuração do lucro real. Mansa jurisprudência nesse sentido:

IRPJ. LANÇAMENTO. ARBITRAMENTO DE LUCRO. GLOSA

DE CUSTOS. Quando as irregularidades apuradas pela autoridade lançadora podem ser qualificadas e quantificadas, os valores apurados devem ser adicionados ao lucro líquido na

⁴ Art. 18. A retificação de declaração de impostos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, nas hipóteses em que admitida, terá a mesma natureza da declaração originariamente apresentada, independentemente de autorização pela autoridade administrativa.

Parágrafo único. A Secretaria da Receita Federal estabelecerá as hipóteses de admissibilidade e os procedimentos aplicáveis à retificação de declaração.

⁵ Art. 5º No caso de DIPJ ou DIRPJ, não será admitida retificação que tenha por objetivo mudança do regime tributação, salvo, nos casos determinados pela legislação, para fins de adoção do lucro arbitrado.

determinação do lucro real vez que o arbitramento de lucro é uma medida extrema que se justifica somente quando impraticável o aproveitamento da escrita. (Ac. 1401000.890. 4ª Câmara / 1ª TO / 1ª Seção do CARF. 07/11/2012)

IRPJ. LANÇAMENTO. ARBITRAMENTO DE LUCRO. GLOSA DE CUSTOS. Quando as irregularidades apuradas pela autoridade lançadora podem ser qualificadas e quantificadas, os valores apurados devem ser adicionados ao lucro líquido na determinação do lucro real, vez que o arbitramento de lucro é uma medida extrema que se justifica somente quando impraticável o aproveitamento da escrita. (Ac. 10193.614 1ª Câmara / 1º C.C, 20/09/2001)

IRPJ. CSLL ARBITRAMENTO. Conforme uníssono entendimento jurisprudencial dessa Corte, o arbitramento da base tributável é medida extrema e a sua adoção pressupõe impossibilidade de se aferir adequada base de cálculo dos tributos lançados no período de apuração correspondente.

ARBITRAMENTO DO LUCRO. MEDIDA EXTREMA. NÃO CONTABILIZAÇÃO PARCIAL DE MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA, INCLUSIVE BANCÁRIA. PRESTABILIDADE DOS LIVROS FISCAIS. O arbitramento do lucro é medida extrema que somente deve ser utilizada pela autoridade lançadora do tributo se comprovadamente inexistirem meios que viabilizem a apuração do lucro real. A simples constatação de contas correntes bancárias não contabilizadas não se constitui por si só em motivo bastante e suficiente à desclassificação da escrita e ao conseqüente arbitramento do lucro. (Ac. 1101000.854. 1ª Cam / 1ª TO / 1ª Seção do CARF. 06/03/2013)

No presente caso, o lucro real foi apurado utilizando-se os Livros Diário e Razão, que, em tese, contém todos os elementos para esse fim.

Tomo de empréstimo, adicionalmente, os argumentos havidos no voto vencedor do acórdão **1801-002.350**, que julgou o processo administrativo fiscal de IRPJ e CSLL do mesmo procedimento fiscal que originou o presente, com os mesmos elementos de prova:

Da leitura do art. 47 da Lei nº 8.981/95, depreende-se ser fundamental para aplicação da sistemática do lucro arbitrado que reste demonstrado que os vícios, erros ou deficiências tornaram a escrituração contábil imprestável para identificar a movimentação financeira e, o mais importante, para o presente caso, determinar o lucro real do período respectivo. E aqui é que cabe o juízo de valor a ser feito pela autoridade fiscal no momento em que analisa a escrituração do contribuinte. Portanto, diferentemente da afirmação contida no voto, o arbitramento deve ser a última opção a ser tomada, como disse, a juízo da autoridade fiscal que está a analisar a escrituração contábil e fiscal da empresa, e a quem caberá decidir se ela está apta, apesar das deficiências nela encontradas, a apurar o lucro real.

Como destaquei, a posição uníssona desta Corte Administrativa é no sentido de que a aplicação do arbitramento do lucro é medida excepcional, extrema, ou seja, é necessário que a

autoridade fiscal percorra todos os caminhos disponíveis para tentar compor o lucro real com as informações contábeis apresentadas. Depois de exauridas todas as possibilidades, sem sucesso, aplica-se, então, o arbitramento.

Verifica-se, assim, que o arbitramento do lucro somente deve ser adotado quando a fiscalização demonstrar, cabalmente, a impossibilidade de se confiar na escrituração do contribuinte e/ou quando a mesma se revelar imprestável para a apuração do Lucro Real, isto nos termos do artigo 530, II, do RIR/99. E deve ser afastado nas hipóteses em que as irregularidades apontadas são pontuais e identificáveis, situações nas quais se deve proceder à tributação específica segundo as infrações detectadas, no presente caso, por redução indevida do lucro líquido, via glosa de custos não comprovados. Por certo, quando as irregularidades são passíveis de individualização e quantificação, inexistem motivos legais e lógicos para que a escrituração do contribuinte seja tachada de imprestável.

É o que se verifica no presente caso, em que a auditoria fiscal obteve:

- 1) Livros Fiscais: Registro de Prestação de Serviços, Livro Diário, Livro Razão;*
- 2) notas fiscais de prestação de serviços;*
- 3) informações junto aos fornecedores da fiscalizada.*
- 4) os contratos de representação comercial e de prestação de serviços;*
- 5) os comprovantes de rendimentos pagos e de retenções na fonte;*
- 6) notas fiscais de custos com combustíveis*
- 7) comprovantes de despesas e custos, como, despesas com telefone, INSS de funcionários, com conservação de veículos, de viagens, materiais de escritório, correios, pró-labore, 13º salário, com seguro de acidente de trabalho, provedores de internet, com cartórios, pagamento de tributos, dentre outros.*
- 8) comprovantes de pagamento de comissões e de despesas com mostruários.*

*E aqui cabe observar que a auditoria fiscal afirmou, no Termo de Verificação Fiscal (efl. 25), que os livros apresentados foram escriturados com observância das leis comerciais e fiscais e **permitiram, junto com os outros elementos apresentados pela contribuinte, a apuração do Lucro Real da recorrente.***

Ademais, não cabe ao contribuinte fiscalizado dizer como deve agir a auditoria fiscal. Em verdade a recorrente está a invocar a própria torpeza. Pretende se beneficiar do resultado tributário que possa advir dos atos ilícitos tributários por ela praticados, e isso não se pode admitir.”

Pelo exposto, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário.

Marcelo Giovani Vieira, - Relator