



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

Processo nº 11444.000748/2008-75
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1801-002.350 – 1ª Turma Especial
Sessão de 25 de março de 2015
Matéria IRPJ
Recorrente MARIAL REPRESENTAÇÕES DE CALÇADOS LTDA - ME
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2005, 2006

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário. Vencidos os Conselheiros (Relator) Leonardo Mendonça Marques e Neudson Cavalcante Albuquerque, que acompanhou pelas conclusões, e deram provimento ao recurso. A Conselheira Maria de Lourdes Ramirez foi designada para redigir o Voto Vencedor. Ausente momentaneamente a Conselheira Joselaine Boeira Zatorre.

(assinado digitalmente)

Ana de Barros Fernandes Wipprich - Presidente.

(assinado digitalmente)

Leonardo Mendonça Marques - Relator.

(assinado digitalmente)

Maria de Lourdes Ramirez - Redatora Designada.

Participaram da sessão de julgamento, os Conselheiros Maria de Lourdes Ramirez, Leonardo Mendonça Marques, Neudson Cavalcante Albuquerque, Joselaine Boeira Zatorre, Rogério Aparecido Gil, e Ana de Barros Fernandes Wipprich.

Relatório

A lide trata das insurgências da ora recorrente, contra os lançamentos de IRPJ e CSLL, decorrentes de apuração de ofício do lucro real, e de glosas de despesas com comissões e com combustíveis. Segue transcrição do relato produzido na DRJ recorrida, quanto aos atos processuais que lhe antecederam:

Em procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias pela empresa supra, segundo consta da descrição dos fatos, foi efetuada, nos anos-calendário de 2005 e 2006, glosa de despesas com comissões e combustíveis e foram tributados os valores do lucro real trimestral apurados de ofício, tendo em vista a declaração indevida pelo lucro presumido.

Foram lavrados os seguintes autos de infração:

1 – Imposto sobre a renda de pessoa jurídica (IRPJ) – fls. 3 a 13.

Imposto: R\$ 87.978,75 Juros de mora: R\$ 21.844,70 Multa Proporcional: R\$ 65.984,03 Total: R\$ 175.807,48 Enquadramento legal do imposto: Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda - RIR, de 1999), arts. 247, 249, 250, 251 e parágrafo único, 299, 300, 516, § 4º, 517, 541 e 542; Lei nº 9.430, de 1996, art.26; Instrução Normativa (IN) nº 166, de 1999, arts. 1º, § 2º, I, 4º; Medida Provisória (MP) nº 2.189-49, de 2001, art.18.

2 – Contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL) - fls. 14 a 21:

Contribuição: R\$ 50.714,57 Juros de mora: R\$ 12.624,05 Multa Proporcional: R\$ 38.035,91 Total: R\$ 101.374,53 Enquadramento legal da contribuição: Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, arts. 2º e §§; Lei nº 9.316, de 1996, art. 1º; Lei nº 9.430, de 1996, arts. 26 e 28; Lei nº 10.637, de 2002, art. 37; RIR, de 1999, 249, 251, parágrafo único, 273, 299, 300, 516, § 4º, e 517; IN nº 166, de 1999, arts.

1º, § 2º, I, 4º; MP nº 2.189-49, de 2001, art.18.

O procedimento de fiscalização e as conclusões dele decorrentes foram relatadas no Relatório Fiscal de fls. 22 a 31.

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-fls. 45 a 64) 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 (fls.227 a 235).

Acrescentou a fiscalização que a contribuinte foi intimada e reintimada e não apresentou os comprovantes das despesas com comissões, bem assim dos seus efetivos pagamentos. Quanto às despesas com combustíveis, a contribuinte foi intimada a comprovar o seu vínculo com os serviços prestados por ela, identificando os veículos onde foram utilizados os combustíveis, os proprietários desses veículos, os motoristas dos veículos. Foi solicitado também a apresentação dos relatórios de viagem com os clientes visitados e as localidades, a fim de justificar tão elevado gasto com combustíveis.

Como não foram apresentados os documentos solicitados, a fiscalização efetuou a glosa dos valores correspondentes a essas despesas, sendo exigidos o IRPJ e a CSLL apurados com base no lucro real trimestral.

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 decisão ora recorrida manteve o lançamento, em julgado cuja ementa tem os seguintes termos:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ Ano-calendário: 2005, 2006 LUCRO PRESUMIDO. OPÇÃO NO ANO-CALENDÁRIO.

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.

ARBITRAMENTO DO LUCRO.

O arbitramento só deve ser adotado diante da absoluta falta de possibilidade de determinação da base tributável por meio das outras formas de apuração (lucro real ou presumido).

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Ano-calendário: 2005, 2006 TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

Aplica-se à tributação reflexa idêntica solução dada ao lançamento principal em face da estreita relação de causa e efeito.

Os elementos que fundamentaram a decisão desafiada via recurso voluntário, são os seguintes:

No presente caso, não foi feita qualquer opção com o pagamento do imposto relativo ao primeiro período de apuração, sendo a escolha do regime de tributação manifestada com a entrega tempestiva da DIPJ e DCTF com informação da apuração pelo lucro real.

Ademais, dispõe a IN SRF nº 166, de 1999, em seu art. 4º que 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.

Dessa forma, é improcedente a alegação de que fez a opção pelo lucro presumido.

...

Quanto ao arbitramento do lucro, cabe esclarecer que ele é medida extrema e só deve ser adotado como base de cálculo do imposto diante da absoluta falta de possibilidade de determinação da base tributável por meio do lucro real ou presumido.

O fato de terem sido glosados os valores escriturados a título de despesas com comissões e combustíveis, não torna a contabilidade imprestável para a apuração do lucro real.

Segundo o relato da atuante, a contribuinte, sendo intimada, apresentou o livros Razão, Diário e Prestação de Serviços, escriturados com observância das leis comerciais e fiscais. Além disso, não efetuou a opção pelo lucro arbitrado quando da entrega das DIPJs ou das DCTFs, ao contrário, optou pelo lucro real trimestral por ocasião da apresentação das citadas declarações. Alterar de ofício a opção regularmente exercida pela contribuinte somente seria possível se a sua escrituração comercial e fiscal apresentasse vícios graves que tornasse impossível a apuração do lucro real, o que não ocorreu no presente processo.

No recurso voluntário, a empresa traz as seguintes razões:

- breve resumo dos fatos que conduziram ao lançamento;
- argui a efetividade da opção pelo lucro presumido, que teria sido validamente formalizada com as retificações feitas e, principalmente, pelo recolhimento feito naquele momento, sob os parâmetros dos lucro presumido. Com isso, seria insubsistente o lançamento feito com base na sistemática do lucro real;

- alega que a autuação deveria ter apurado a base de cálculo por meio do arbitramento do lucro, e não pelo lucro real, pois a escrituração fornecida pela empresa revelaria precariedade de modo a inviabilizar esta apuração, mormente diante das glosas de todas as despesas com comissões e combustíveis;

- invoca o artigo 142 do CTN para afirmar que a autoridade julgadora, em caso de concordância com a impropriedade do lançamento quanto à forma de tributação adotada, não pode corrigi-lo, inovando naquele ato administrativo lavrado pela autoridade competente pela fiscalização.

- requer o provimento do recurso voluntário, para que seja cancelado o lançamento.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Leonardo Mendonça Marques, Relator

O recurso é tempestivo, preenchendo os requisitos previstos na norma processual, devendo ser conhecido e suas razões apreciadas nesta instância de julgamento.

O recurso voluntário não oferece oposição às glosas de despesas com comissões e combustíveis, as quais figuram como infrações sancionadas no bojo do lançamento.

Também não há impugnações contra a apuração da receita promovida de ofício.

A insurgência volta-se contra a apuração pelo lucro real. Diz-se, a uma, que a opção pelo lucro presumido (alterando o que fora posto na DIPJ no período adequado), deveria prevalecer. A duas, em argumento sucessivo, alega a recorrente que o lançamento de ofício deveria ter apurado o lucro por arbitramento, pois a verificação da contabilidade teria fornecido a constatação de sua imprestabilidade para calcular o lucro real.

Lucro real x lucro presumido

Para bem avaliar o pleito pela prevalência do lucro presumido, cabe pontuar como teria sido feita tal opção.

Vejamos os dados detectados no Relatório Fiscal (e-fls. 22 e seguintes):

- A contribuinte foi selecionada para ser fiscalizada visto que, suas DIPJ – Declarações de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica, dos anos calendários 2005 e 2006, foram apresentadas em branco, exceto pelo preenchimento dos dados iniciais e cadastrais, enquanto, 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 407.845,30, respectivamente.

*- Que tanto nas DIPJ do ano calendário 2005, entregue em 30/06/2006, como na do ano calendário 2006, entregue em 29/06/2007, foi informado o **LUCRO REAL TRIMESTRAL** como forma de tributação (fls.168 a 218).*

*- Quanto as DCTF- Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais, foram informados débitos dos tributos federais somente para o 4º trimestre/2005, tendo sido utilizados os **códigos de receita do Lucro Real** para os débitos do Imposto de Renda (0220) e para a Contribuição Social sobre o Lucro (6012). Nas DCTF(s) do 1º e 2º semestre de 2006 foi indicado o **Lucro Real** trimestral, como forma de tributação, entretanto, nenhum débito foi declarado (fls. 219 a 226)*

Relata-se também, que o Termo de Início de Fiscalização foi emitido em 09/01/2008, mas que a empresa não foi encontrada no endereço cadastrado na Receita Federal.

Houve tentativa de intimação no endereço de uma das sócias (com poderes para recebê-la), mas a fiscalização recebeu a informação de que ela estava fora da cidade, em um congresso. Somente em 18/01/2008, houve sucesso na cientificação formal quanto à fiscalização que se iniciava.

Ocorre que, naquele íterim, quando a fiscalização buscava a entrega do TIF à representante da empresa, foram feitas retificações de DCTF's e entregas de DIPJ's, alterando a opção para o lucro presumido, e confessando alguns débitos (DIPJ's dos anos calendários 2005 e 2006, foram entregues em 10/01/2008 e 16/01/2008, respectivamente).

A d. autoridade fiscal relatou que:

Com relação as DCTF(s), 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 (fls.227 a 235).

Depois de discorrer acerca dos elementos que inviabilizariam a mudança da opção do lucro real para a sistemática do lucro presumido, a autoridade fiscal arrematou, afirmando:

Considerando que a contribuinte não efetuou qualquer pagamento do imposto de renda, não houve a opção pelo lucro presumido, permanecendo na regra geral de tributação do lucro, que é o lucro real trimestral.

Mesmo que se admita a possibilidade, em tese, da opção pelo lucro presumido *a posteriori*, alterando-se o que fora adotado na DIPJ entregue tempestivamente, há que se verificar se essa alteração foi validamente executada antes do início da fiscalização.

Vale dizer, a referência ao momento anterior ao início da fiscalização tem como baliza a data em que o sujeito passivo é intimado desse procedimento, eis que somente então o ato administrativo tem eficácia perante o contribuinte-administrado.

As “retificações”, nos termos das datas já destacadas acima, foram efetuadas antes da efetiva intimação da representante da empresa.

No entanto, a lei de regência estabeleceu, expressamente, o pagamento como fator de definição da opção pelo lucro presumido, como se apreende das disposições da Lei nº 9.430/96:

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.

§2º A pessoa jurídica que houver iniciado atividade a partir do segundo trimestre manifestará a opção de que trata este artigo com o pagamento da primeira ou única quota do imposto devido relativa ao período de apuração do início de atividade.

§3º A pessoa jurídica que houver pago o imposto com base no lucro presumido e que, em relação ao mesmo ano-calendário, alterar a opção, passando a ser tributada com base no lucro real, ficará sujeita ao pagamento de multa e juros moratórios sobre a diferença de imposto paga a menor.

§4º A mudança de opção a que se refere o parágrafo anterior somente será admitida quando formalizada até a entrega da correspondente declaração de rendimentos e antes de iniciado procedimento de ofício relativo a qualquer dos períodos de apuração do respectivo ano-calendário.

Com a impugnação, a empresa juntou pagamentos em DARF alegadamente correlatos às retificações apurando lucro presumido. No entanto, tais recolhimentos só foram feitos em 20/06/2008 (e-fls. 322 e 323), portanto, depois de iniciada a fiscalização e excluída a espontaneidade com a intimação da empresa.

Para a configuração da opção por uma modalidade de cômputo do lucro para fins tributários, a lei exige a formalização da mesma e o pagamento do tributo sob aqueles moldes, antes de iniciado o procedimento de fiscalização.

As normas infralegais e os julgados citados pela recorrente não socorrem seu pleito, pois tratam de situações diversas (por exemplo: lançamento dentro do ano-calendário, quando as declarações ainda eram anuais; lançamento decorrente de exclusão do SIMPLES, quando a autoridade deve intimar a empresa a escolher a forma de tributação).

Ausente o pagamento tempestivo (anterior ao início formal da fiscalização), não há que considerar validamente alterada a opção de tributação do lucro.

Portanto, não pode ser oposta a opção pelo lucro presumido no presente caso, pois promovida de forma ineficaz, inoponível ao lançamento fiscal.

Lucro real x lucro arbitrado

A arguição seguinte posta no recurso voluntário refere-se à suposta impropriedade do lançamento com base no lucro real, quando o correto seria a adoção do arbitramento da base de cálculo partindo da receita bruta conhecida.

Para verificar a pertinência jurídica da alegação recursal, colaciona-se o comando normativo disposto na Lei nº 8.981/95, grifando os trechos que podem se subsumir à hipótese dos autos:

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.*

Segundo relato da autoridade fiscal, foram entregues os Livros Diário, Razão e Prestação de Serviços. Assim, não se trata de imposição de arbitramento nos termos do inciso I, supra.

Também não houve imputação de fraude.

Portanto, a hipótese aventada pela recorrente seria de subsunção à segunda parte do inciso II, complementada pela aliena *b*. A escrituração apresentada seria tão defeituosa, tão dissociada da realidade das operações econômicas e patrimoniais que deveria refletir, que a apuração regular do lucro real restaria inviabilizada.

Cabe destacar que, como a recorrente nunca entregou o Lalur, a fiscalização elaborou de ofício a apuração do resultado, com base na contabilidade entregue pela recorrente e utilizando os dados das DIRF's das fontes pagadoras. Essa "Apuração do Resultado" está nas e-fls. 164 a 168, e como foi consignada antes da conclusão dos trabalhos fiscais, ainda traz em seu cômputo as despesas glosadas ao final (comissões e combustíveis).

No Relatório Fiscal, a autoridade lançadora aponta a desproporcionalidade das despesas com comissões, quando comparadas com a receita da prestação de serviços da empresa (e-fls. 24 e 25):

Por outro lado, os valores dessas despesas não são compatíveis com a receita operacional bruta do contribuinte. Por exemplo, o total das comissões pagas em outubro/2005 é superior ao valor de sua receita operacional bruta desse mês. Não é verossímil que apenas as despesas de comissões represente, em 2005, 64,71% da receita operacional bruta, e em 2006, 57,82% da receita.

Note-se que o próprio autor do lançamento aventa a falta de verossimilhança dos dados lançados na escrituração da recorrente.

A glosa das despesas com combustíveis retirou a outra parcela mais relevante das despesas contabilizadas pela empresa.

Analisando a apuração do resultado elaborada pela autoridade fiscal (e-fls. 164 a 168), e considerando a retirada dos valores apropriados como despesas nessas duas rubricas glosadas (comissões e combustíveis), verifica-se que a tributação se deu sobre margens de lucro que se aproximam de 80% da receita operacional bruta.

A recorrente é representante comercial, atuando na área de vestuário e de calçados. Certamente, para promover as vendas dos produtos que representa, tem que contratar vendedores, ainda que autônomos. É o que ilustra um contrato de representação comercial juntado aos autos, em que se lê, na e-fl. 86, a Cláusula Primeira:

Os serviços e a representação comercial serão exercidos sem vínculo empregatício, e sem exclusividade, constituindo-se em pesquisa de mercado, divulgação e promoção dos produtos e marcas da contratante, visitas a clientes, agenciando propostas e pedidos segundo as amostras fornecidas e as condições de vendas fixadas pela contratante, a cobrança de duplicatas, juros e despesas de seus clientes e outros serviços inerentes à representação comercial.

A Cláusula Quarta do mesmo contrato, dispõe:

Quarta: O REPRESENTANTE poderá delegar os serviços contratados a outras empresas, ficando porém integralmente responsável pelo pagamento dos serviços então contratados, bem como ficará responsável pelo pagamento dos salários, encargos sociais, previdenciários e trabalhistas de seus empregados, bem como deverá manter sempre em dias suas obrigações sociais, previdenciárias, tributárias e manter seus atos constitutivos devidamente arquivados na Junta Comercial de seu Estado, e inscrita em todos os órgãos de classe e entidades representativos de sua atividade.

Também deflui da compreensão da atividade da recorrente, ilustrada pelas cláusulas contratuais acima transcritas, o fato de que provavelmente ela incorre em gastos com combustíveis para viabilizar os deslocamentos para visitas a clientes, e divulgação e promoção das marcas dos clientes representados.

Essas constatações são relevantes não para averiguação da dedutibilidade das despesas, já que esse aspecto da autuação nem foi objeto de impugnação; mas prestam-se a descortinar o desacerto do lançamento, que deixou de arbitrar o lucro, quando expressamente apurou a inverossimilhança dos valores escriturados.

A relação de grandeza entre receitas e despesas escrituradas evidencia que a contabilidade da empresa não serve para fornecer dados para a apuração da base de cálculo do imposto sobre a renda sob a sistemática do lucro real.

Da forma como foi feito o lançamento, a constatação da falta de razoabilidade das despesas escrituradas está servindo para majorar, também de forma não razoável, a receita da prestação de serviços da recorrente, em proporção desconectada da lei, como se lucro fosse.

No Acórdão nº 1103-001.004, o Conselheiro Marcos Takata comenta o vício material que infirma o lançamento tributário, em cenário hipotético assemelhado ao ora enfrentado:

Ordinariamente, quando se glosam despesas relativamente expressivas ao total das despesas, não há dúvida de que se impõe o arbitramento, sob pena de vício substancial do lançamento, pois tal glosa representaria a imprestabilidade da escrituração contábil, ou, noutras palavras, implicaria tributar o que não é expressão de renda.

Já o Acórdão nº 1401-000.872, enuncia a ausência de discricionariedade da autoridade fiscal quanto à adoção do arbitramento, quando presentes os elementos previstos na norma para essa forma de cômputo da base de cálculo:

ARBITRAMENTO. IMPOSIÇÃO. NÃO APRESENTAÇÃO DOS LIVROS CONTÁBEIS.

O arbitramento do lucro não é uma opção da autoridade fiscal, mas sim um comando direto, cuja observância não está sujeita à discricionariedade da Autoridade lançadora. Se o contribuinte não apresenta sua escrituração fiscal, deve ser realizado o arbitramento. Não basta, assim, o contribuinte possuir escrituração fiscal regular para afastar a hipótese de arbitramento. É necessário que esta escrituração fiscal esteja disponível à fiscalização e lhe seja apresentada em momento oportuno, qual seja, durante a fiscalização.

Outrossim, a falta de elaboração e de entrega do Lalur, também aponta a inafastabilidade do arbitramento dos lucros. Nesse sentido a “Anotação” ao artigo 530, consignada na obra “Regulamento do Imposto de Renda – Anotado e Comentado, 2013” (Apet, 7ª Edição, p. 1.315): “*Considera-se não apoiada em escrituração a declaração de rendimentos entregue sem que estejam lançados no Livro de Apuração do Lucro Real (Lalur) os ajustes ao lucro líquido, a demonstração do lucro real e os registros correspondentes nas contas de controle (Instrução Normativa SRF nº 28, de 1978, item 1.3)*”.

Embora tenha sido plenamente evidenciada, nestes autos, a falta de tributação dos lucros havidos nos anos envolvidos na autuação, e sendo certa a importância da tributação de tais valores e das sanções pelas infrações cometidas, tenho que o ato administrativo de lançamento não poderia ter sido formalizado sob os parâmetros do lucro real.

Se é certo que o contribuinte tem que submeter a renda auferida à incidência do ônus fiscal, não é menos expresso em nosso ordenamento que a atividade de lançamento está adstrita à lei e à Constituição. Não se pode admitir a validade de lançamento que faz incidir tributo fora dos parâmetros prescritos na lei, tributando o que não é renda; tendo como base, dados alocados de forma desproporcional, inverossímil, em contabilidade que não fornece suporte à tributação pelo lucro real.

Assim, voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário, para cancelar os lançamentos destes autos.

(assinado digitalmente)

Leonardo Mendonça Marques

Voto Vencedor

Conselheiro Maria de Lourdes Ramirez, Redatora Designada.

Em que pese o muito bem fundamentado voto do ilustre relator, divirjo de seu ponto de vista.

Não vejo a desproporcionalidade entre as despesas com comissões e as receitas de prestação de serviços da empresa como causa suficiente a levar, necessariamente, ao arbitramento dos lucros.

No tipo de atividade exercida pela contribuinte é perfeitamente factível que mesmo antes de auferidas as receitas com a venda de mercadorias, sejam realizadas despesas necessárias ao deslocamento de seus representantes para outras localidades com o objetivo de levar mostruários, produtos, até mesmo argumentos que convençam possíveis clientes a celebrar o negócio. É natural que somente após determinado período de tempo, transcorrido entre a visita do representante da empresa e a efetiva contratação do negócio ou a compra do produto, é que os pagamentos sejam realizados por esses clientes. E deve-se levar em consideração que tais pagamentos também podem ser feitos de forma parcelada. Outrossim, o representante que efetua as visitas, adquire o direito de receber a comissão no momento em que é contratado o serviço ou a compra da mercadoria, o que leva a empresa a realizar o pagamento da comissão antes mesmo de receber o pagamento do cliente. Desnecessário dizer que as despesas com combustíveis são realizadas nas mesmas condições. Ademais, é possível ainda, que a visita do representante a certa localidade não produza fruto algum, ou seja, não se traduza em receita para a empresa. Portanto, tal afirmação, a respeito da desproporcionalidade entre despesas e receitas, não indica, de forma isolada, a necessidade de arbitrar o lucro da empresa.

Da mesma forma, discordo do conteúdo da ementa de acórdão que ilustra o voto, e que afirma que o "o arbitramento não é uma opção da autoridade fiscal, mas sim um comando direto, cuja observância não está sujeita à discricionariedade da autoridade lançadora".

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 07/04/2015 por MARIA DE LOURDES RAMIREZ, Assinado digitalmente em 07/04/

2015 por MARIA DE LOURDES RAMIREZ, Assinado digitalmente em 08/04/2015 por LEONARDO MENDONCA MARQUES

, Assinado digitalmente em 08/04/2015 por ANA DE BARROS FERNANDES WIPPRICH

Impresso em 10/04/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

A jurisprudência mansa e pacífica deste órgão vai exatamente em sentido oposto. O arbitramento deve ser a última medida a ser tomada em procedimento fiscal, depois de exauridas todas as tentativas de apurar os resultados pelo lucro real. As ementas abaixo ilustram esse entendimento:

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. 1401-000.890. 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. 101-93.614 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. 1101-000.854. 1ª Cam / 1ª TO / 1ª Seção do CARF. 06/03/2013)

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:

Razão;

1) Livros Fiscais: Registro de Prestação de Serviços, Livro Diário, Livro

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 (e-fl. 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.

Em face do exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Maria de Lourdes Ramirez

Processo nº 11444.000748/2008-75
Acórdão nº **1801-002.350**

S1-TE01
Fl. 1.857

CÓPIA