



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

Processo n° 11516.721738/2011-81
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1401-001.453 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 10 de dezembro de 2015
Matéria Imposto de Renda Pessoa Jurídico
Recorrente SETEP Construções S.A.
Recorrida Fazenda Nacional

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2007

Ementa:

LUCRO REAL E ARBITRADO - NÃO EXERCÍCIO DE OPÇÕES FISCAIS - a impossibilidade para o contribuinte exercer opções fiscais, como o diferimento do lucro na contratação com entes governamentais, em razão de não manter registros aptos a tal fim, não torna a sua escrituração imprestável para fins de determinação do lucro real. Correto, pois, o regime de tributação adotado pela autoridade fazendária. Ao desqualificar a incorreta opção pelo lucro presumido para aferir a base de cálculo pelo lucro real, ao revés do lucro arbitrado, o agente fiscal atuou dentro da legalidade.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

Antonio Bezerra Neto - Presidente.

(assinado digitalmente)

Guilherme Adolfo dos Santos Mendes - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antonio Bezerra Neto (Presidente), Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Livia De Carli Germano, Fernando Luiz Gomes de Mattos, Marcos de Aguiar Villas Boas, Ricardo Marozzi Gregorio.

Relatório

Em relação às peças iniciais do presente feito, sirvo-me do relatório da autoridade *a quo*:

Cuida-se de impugnação, apresentada pelo interessado, no dia 18/10/2011, fls. 712 a 739, com o fito de ver desconstituídos Autos de Infração (AI), fls. 652 a 673, cientificados pessoalmente no dia 21/09/2011, conforme documento às fls. 709, através dos quais foram lançados créditos tributários relativos ao Imposto de Renda (IRPJ), no valor original de R\$ 3.184.581,79 e à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), no valor original de R\$ 937.418,64, aos quais se somam juros de mora e multa proporcional, perfazendo, na data da consolidação, o total de R\$ 8.999.648,85.

O Auditor Fiscal responsável pelo lançamento descreveu no Termo de Verificação Fiscal, fls. 697 a 708, os fatos ocorridos no curso da fiscalização que convenceram no da existência da obrigação tributária, que transcrevemos no pertinente:

Aduz que no ano calendário 2007 o sujeito passivo enquadrou-se no regime de tributação do Lucro Presumido, porém não satisfazia as condições exigidas por lei para que fizesse esse enquadramento, na medida em que as receitas auferidas no ano calendário 2006 corresponderam a R\$ 66.766.649,96, conforme declaração em DIPJ, ou R\$ 83.053.221,57, conforme registrado nos livros contábeis, valor superior a R\$ 48.000.000,00, previsto pela legislação como limite para o direito à opção. Assim, afirma o Auditor, “sob qualquer dos enfoques de mensuração da receita analisados, o limite estabelecido para enquadramento do Lucro Presumido foi suplantado no ano-calendário de 2006, fato que desautoriza a opção pelo mesmo no ano seguinte (2007)”.

Ao ser instado a providenciar a escrituração do livro fiscal próprio de apuração dos resultados pelo Lucro Real (LALUR), a Defendente afirmou que estaria impossibilitado de apurar os resultados pelo Lucro Real, notadamente por desconhecer os custos correspondentes aos valores recebidos no exercício de 2007. Diante desse quadro pugna pela determinação dos resultados com base no Lucro Arbitrado.

Ao comentar a resposta da Defendente, assim afirmou o Auditor autuante:

As razões para o subterfúgio são óbvias, facilmente percebidas diante da correlação dos resultados apurados em sua escrita comercial com os do regime de tributação utilizado (lucro presumido), ou do regime ora pretendido (lucro arbitrado). A margem de lucro efetiva é consideravelmente superior ao lucro decorrente dos métodos indiciários.

O argumento no sentido de que não pode apurar os resultados pelo lucro real, por desconhecer os custos correspondentes aos valores recebidos no ano de 2007 (artigo 409 do RIR/99), não é motivo suficiente para eximi-lo do regime a que está legalmente obrigado, notadamente por ser o diferimento da tributação do lucro em questão apenas uma possibilidade/faculdade, e não causa que inviabilize a determinação do lucro real. Ademais, diante dos assentos que o sujeito passivo mantém, a começar pela escrita comercial digna de louvor, corroborada por toda ordem de controles auxiliares, fundamentalmente no âmbito da execução das obras, tem-se firme convicção no sentido de que não haveria nenhuma dificuldade na determinação do lucro passível de diferimento, obviamente se assim efetivamente desejasse o contribuinte.

Relata também o Auditor que a Defendente afirma que a opção indevida pela tributação com base no lucro presumido necessariamente enseja a utilização do lucro arbitrado, à luz do disposto no art. 530, IV, do Decreto nº 3.000/99.

O Auditor autuante discorda desse entendimento com base no que chama de interpretação sistemática do ordenamento concluindo que, em função de o contribuinte não ter procedido à determinação da base de cálculo pela sistemática do lucro real, ele passaria a providenciá-la de

Assim, passa a dispor sobre os critérios utilizados para identificar a base de cálculo do IRPJ com fundamento do lucro real, partindo da identificação do lucro contábil apurado efetuando as exclusões e adições previstas na lei.

A partir do lucro real apurado calculou os tributos incidentes, deduzindo os valores adimplidos pelo contribuinte no regime do lucro presumido conforme os respectivos períodos de apuração, o que resultou em valores devidos nos 1º, 2º e 3º trimestres.

Procedimento semelhante foi aplicado à apuração da CSLL.

Em sua impugnação, o sujeito passivo apresenta os argumentos a seguir resumidos:

Inicia descrevendo os fatos relatados pelo Auditor autuante para efetuar o lançamento para em seguida apresentar as regras legais que regem o tema tecendo comentários sobre elas.

Argumenta que auferiu, durante ano calendário de 2006, “receita bruta superior a R\$ 48.000.000,00 (quarenta e oito milhões de reais), o que inviabilizou a sua permanência no lucro presumido. Não obstante, por descuido, erro, ou até mesmo, admita-se, por não ter se preparado operacionalmente para o ingresso no lucro real para o ano-calendário subsequente, deixou de adotar os controles e livros fiscais que são necessários para a implementação de tal sistemática”.

E continua:

[...] no caso em apreço, a recomposição do suposto lucro real da Impugnante, na forma em que realizada pela autoridade administrativa sequer se aproxima da base de cálculo possível, ou até daquela que grosseiramente poder-se-ia estimar a título de lucro real.

É que, nos termos em que autorizada a tributação pela Constituição Federal de 1988 e pelo Código Tributário Nacional, a inócua tentativa do fisco federal de recompor a base de incidência do IRPJ e da CSLL na modalidade de lucro real, dissocia-se por completo da realidade da empresa, não refletindo os fatos econômicos e financeiros que deveriam ter sido levados a registro, para demonstrar as mutações patrimoniais experimentadas pela pessoa jurídica no ano calendário de 2007.

Deflui do acima exposto que a tentativa de recomposição do lucro real realizada pelo agente fazendário não representa, sequer de forma aproximada, a base de cálculo possível representativa do acréscimo patrimonial que a Impugnante teria experimentado no intervalo de tempo capitaneado na autuação fiscal.

Com efeito, apura-se o lucro real a partir do lucro contábil apurado pela pessoa jurídica, ex vi dos arts. 248 e 274, do Regulamento do Imposto de Renda RIR/99, baixado pelo Decreto n.º 3.000/99. Rememore-se que o lucro líquido do período de apuração é a soma algébrica do lucro operacional, dos resultados não operacionais e das participações, e deverá ser determinado com observância dos preceitos da Lei Comercial, ou seja, da Lei n.º 6.404/76.

Ao final de cada período de apuração do imposto (trimestral ou anual), o contribuinte deverá apurar o lucro líquido, mediante elaboração do Balanço Patrimonial, da Demonstração do Resultado do Exercício e da Demonstração dos Lucros ou Prejuízos Acumulados, com observância das disposições da dita Lei das Sociedades por Ações.

Assim, a escrituração deverá ser mantida em registro permanente, em obediência aos preceitos da legislação comercial, e aos Princípios Fundamentais de Contabilidade, devendo observar os métodos e critérios contábeis uniformes no tempo e registrar as mutações patrimoniais segundo o regime de competência.

Estabelecidas estas diretrizes atinentes ao lucro real e a forma pela qual se chega a esta grandeza, verifica-se que para a Impugnante tal sistemática de aferição da base impositiva dos tributos é absolutamente impossível. Isto porque, nos termos da argumentação que será desenvolvida no capítulo subsequente, não foram considerados os diferimentos de receita, como impõe o art. 409 do RIR/99, baixado pelo Decreto n.º 3.000/99, além de outros ajustes à contabilidade capazes de apontar com realidade outras inclusões e exclusões determinadas pelo RIR/99, para daí sim, chegar-se à base de cálculo (Lucro Real) para determinação do quanto devido de IRPJ e CSLL.

Assim, os ajustes efetuados pela autoridade fiscal não seriam suficientes para adequar o valor correto do lucro real, já que não levou em consideração o fato de que a prestação de serviços de construção civil, contratados por entidades governamentais, caracterizar-se-ia pelo diferimento das receitas para fins de apuração do lucro tributável. Ao tentar recompor o lucro real, o Auditor-Fiscal,

desvirtuado por completo a base de cálculo permitida para o tributo em questão, extrapolando o acréscimo patrimonial tributável.

E prossegue:

Constata-se com a presente explanação, a verdadeira impossibilidade de se recompor o lucro real da Impugnante, para o ano calendário de 2007, pois, que, nesta data, não possuía os controles necessários para a identificação das receitas sujeitas ao diferimento, haja vista serem oriundas de contratações junto a órgãos públicos e tributados pelo regime de caixa.

Além dessas razões acima apresentadas a Defendente alega que o inciso IV do art. 530 do Decreto nº 3.000/99 determina que, quando o contribuinte opta equivocadamente pelo lucro presumido, impõe-se o arbitramento do lucro.

Argumenta que tal dispositivo deveria ser interpretado juntamente com o art. 532 e com o art. 519 ambos do Decreto nº 3.000/99.

Cita o Ato Declaratório Normativo (ADN) Nº 06/1997 e transcreve trechos doutrinários que corroborariam o seu entendimento concluindo que “o arbitramento, no caso sob apreço, não seria uma faculdade do fisco, mas sim um imperativo da Lei”. Além disso, o diferimento das receitas angariadas a partir de contratações públicas não pode ser visto como uma prerrogativa do contribuinte, porquanto as entidades governamentais seriam sabidamente maus pagadoras, adimplindo suas obrigações fora do prazo pactuado para tanto.

Além disso alega que, em sendo o lançamento um ato administrativo pertencente à categoria dos plenamente vinculados, não há margem para a administração pública agir com discricionariedade escolhendo entre as sistemáticas de apuração do tributo para eleger aquela que supostamente representa maior ingresso de divisas aos seus cofres.

Para embasar seu entendimento cita e transcreve dispositivos da Constituição Federal e do CTN.

Adiante retorna ao tema afirmando:

Significa dizer que, ao se interpretar a regra do art. 409 do RIR/99 como mera faculdade, estar-se-ia anuindo com a tributação de lucro fictício, o que não seria admissível no ordenamento jurídico pátrio. Assim, havendo duas ou mais interpretações possíveis para um determinado texto legislado, evidentemente que haverá de prevalecer aquela que se conforta com as demais normas integrantes do sistema.

Transcreve o art. 409 do Decreto nº 3.000/99 para concluir que a situação descrita nos presentes autos estaria subsumida pela referida prescrição legal e com o fim de prova-la apresenta tabela com notas fiscais emitidas no ano de 2007 que deveriam ser pagas no próprio ano de 2007, mas que só foram pagas ao longo dos anos subseqüentes. Em seguida pondera:

Conclui-se, por conseguinte, que embora tenha tentado o auditor de rendas recompor a base de cálculo do IRPJ e da CSLL segundo a sistemática do lucro real, o levantamento por ele realizado nem sequer se aproxima de tal realidade.

A Impugnante, no lapso temporal descrito na autuação fiscal, não possuía a sua contabilidade com o nível de detalhamento necessário para discriminar as aludidas exclusões, passando a fazê-lo somente no ano calendário de 2008.

Frise-se, o contribuinte não possuía em 2007 registros contábeis e auxiliares que permitissem a segregação dos resultados por obra a fim de identificar e quantificar as receitas passíveis de diferimento e, portanto, que permitissem a correta e adequada apuração do lucro real do ano, motivo pelo qual foi obrigada a apuração dos tributos pelo lucro presumido.

[...]

Imprescindível, portanto, a incidência do retro aludido art. 47, da Lei n.º 8.981/95, e art. 530, IV, do RIR/99, na medida em que, além de ser norma específica e como tal pretere a mais genérica, é a única que poderá refletir a materialidade da exação em comento.

Cita e transcreve trecho de solução de consulta, decisão administrativa e judicial para, em seguida, afirmar:

Vê-se, pois, de tudo o quanto acima dito, que também a jurisprudência, quer administrativa ou judicial, confirmam as assertivas tecidas pela Impugnante na presente. Assim, é manifesta

a insubsistência do crédito tributário formalizado pelo lançamento ora combatido, razão pela qual, impõe-se a sua anulação.

Requer sejam aplicadas à CSLL todos os argumentos referentes ao IRPJ.

Por fim, requer seja julgada totalmente improcedente a autuação fiscal, e de conseguinte insubsistente o crédito tributário por meio dela apurado a título de IRPJ e CSLL.

Da decisão de primeiro grau

A decisão recorrida (fls. 879 a 893) negou provimento à defesa, conforme ementa abaixo transcrito:

ERRO NA OPÇÃO. SISTEMÁTICA DE IDENTIFICAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ. LUCRO REAL.

O erro na opção do contribuinte pelo lucro presumido não tem, por si só, o condão de determinar que a base de cálculo do IRPJ seja identificada pela sistemática do lucro arbitrado. Verificada a regular escrituração contábil, deve ser aplicada a tributação pela sistemática do Lucro Real.

DIFERIMENTO DA TRIBUTAÇÃO DO IRPJ. ÔNUS.

No caso de opção pelo diferimento da tributação do IRPJ de que trata o §3º do art. 10 do Decreto-Lei 1.598/77, o contribuinte assume o ônus de quantificar o valor que será excluído e de registrá-los no Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR).

DO RECURSO VOLUNTÁRIO

O sujeito passivo apresentou recurso voluntário, às fls. 897 a 893, mediante o qual praticamente se limitou a reiterar argumentos já trazidos na impugnação.

É o relatório do essencial.

Voto

Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Relator

O lançamento foi realizado sob o regime do lucro real em razão da equivocada opção pelo lucro presumido.

O recorrente aduz que a autoridade estaria obrigada a promover o lançamento com base no lucro arbitrado, em razão de ter optado equivocadamente pelo lucro presumido e pelo fato de não terem sido deduzidas compensações e exclusões para fins de apuração do lucro real.

Nada obstante, desde a fase de investigação, a única dedução concretamente apontada pela recorrente é relativa ao diferimento de lucro em contratações com entes governamentais (art. 409 do RIR).

Diante disso, a autoridade fiscal consignou que a escrituração comercial do sujeito passivo é completa e, com base nela, ajustou o lucro comercial com o fim de determinar

o lucro real ao proceder a adição de donativos, brindes e multas (fls. 703), realização de reservas de reavaliação (fls. 703-704). Também facultou ao fiscalizado apurar o lucro real por meio da apresentação do LALUR (Livro de Apuração do Lucro Real) e, diante da sua recusa e da razão apontada, aduziu que esse ajuste se caracteriza como uma faculdade, cujo exercício não tem o condão de afastar a tributação pelo lucro real.

Nos termos da lei, o diferimento de lucros advindos de contratações com entidades governamentais é uma faculdade. Abaixo, reproduzo o dispositivo pertinente:

Art. 409. No caso de empreitada ou fornecimento contratado, nas condições dos arts. 407 ou 408, com pessoa jurídica de direito público, ou empresa sob seu controle, empresa pública, sociedade de economia mista ou sua subsidiária, **o contribuinte poderá diferir a tributação do lucro até sua realização**, observadas as seguintes normas (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 10, § 3º, e Decreto-Lei nº 1.648, de 1978, art. 1º, inciso I): (nossos destaques)

Em termos literais, não há dúvida de se tratar de uma mera faculdade, mas não é a interpretação literal do verbo “poderá”, que me leva a concluir tratar-se de uma faculdade. Minha conclusão está embasada, sobretudo, na possibilidade de o exercício ser desvantajoso para o contribuinte.

Trata-se de uma clara opção fiscal, apta a ser adotada em legítimos planejamentos tributários e que foi colocada à disposição do contribuinte por lei.

Isso fica bem claro ao verificarmos que, além da dicção legal prever o “poderá”, existe a possibilidade de o seu exercício ser oneroso para o particular.

Explico.

Se no período de competência, o resultado for negativo ou diminuto, o diferimento do lucro de uma atividade específica irá redundar em aumento na mesma proporção do prejuízo fiscal, o qual se submeterá nos exercícios posteriores ao limite de 30% de compensação. Ou seja, o diferimento não resultará na redução da tributação do presente e poderá aumentar a tributação dos períodos imediatamente posteriores.

É por isso que a lei estabelece o diferimento como uma faculdade, uma possibilidade ou uma opção. Essa opção confere, de um lado, um poder ou um direito ao sujeito passivo, mas, por outro lado, é fixado um ônus ou uma condição para o seu exercício. O contribuinte tem que demonstrar o montante a ser diferido e efetivamente exercer a opção.

A autoridade fiscal, ao intimar o fiscalizado para elaborar o LALUR, franqueou a oportunidade para exercer a opção. Foi o contribuinte, que não teve condições para tal.

Ora, como o diferimento é uma opção fiscal, o seu não exercício, independentemente do motivo alegado, não inviabiliza a aferição do lucro real. Ademais, conforme reiterada jurisprudência administrativa, o agravamento é medida extrema, que só deve ser adotada no caso de absoluta impossibilidade de aferição da base real. Abaixo, transcrevo, apenas a título ilustrativo, decisão nesse sentido:

Processo nº 11516.721738/2011-81
Acórdão n.º 1401-001.453

S1-C4T1
Fl. 934

ARBITRAMENTO. MEDIDA EXTREMA. Ficam sujeitos ao arbitramento do lucro, medida extrema e excepcional de auditoria, os contribuintes cuja escrituração contiver deficiências que a tornem imprestável para determinar o lucro real. (AC 1402-001.743, de 30/07/2014)

Aqui, portanto, não é o caso de arbitramento de lucro, mas sim de comprovação do valor do lucro a ser diferido, prova esta que cabe ao contribuinte fazer. Se o fizesse, mesmo que considerássemos a necessidade de seu reconhecimento nesta fase processual, seria o caso de redução da base de cálculo do valor lançado na sistemática do lucro real e não de arbitramento.

Não cumprir os requisitos para o exercício de uma opção acarreta a sua perda e não a mudança do regime global de tributação.

Por todo o exposto, voto para negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Guilherme Adolfo dos Santos Mendes - Relator