



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10280.722536/2016-18  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 1201-006.250 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 20 de fevereiro de 2024  
**Recorrente** EQUATORIAL PARA DISTRIBUIDORA DE ENERGIA S.A.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)**

Ano-calendário: 2012, 2013

LUCRO ARBITRADO. DESCONSTITUIÇÃO DA ESCRITURAÇÃO DO CONTRIBUINTE MEDIANTE ANÁLISE POR AMOSTRAGEM DE SUBCONTA CONTÁBIL. AUSÊNCIA DE FUNDAMENTOS PARA DESCONSIDERAÇÃO DOS REGISTROS CONTÁBEIS POR PRETENSA IMPRESTABILIDADE. INSUBSISTÊNCIA DO LANÇAMENTO.

Não se admite o arbitramento do lucro sem análise aprofundada da escrita contábil e fiscal do sujeito passivo, sendo insubsistente o lançamento de auto de infração que desconstitua ou declare inservíveis todos os registros contábeis do contribuinte com base unicamente em análise por amostragem de subconta contábil individualizada.

É equivocado o arbitramento do lucro com fundamento na ausência de escrituração conforme leis comerciais e fiscais quando o contribuinte a mantiver regularmente, inexistindo razões lícitas para o Fisco desconsiderá-la integralmente quando apenas uma parte não majoritária apresentar eventuais inconsistências, porquanto tal medida subverte a legalidade, vilipendia a realidade, consubstancia o excesso e destrói a regular relação obrigacional tributária.

O arbitramento do lucro é medida extrema, que apenas se admite quando configuradas as excepcionais hipóteses legais, impondo-se previamente à administração tributária esgotar os métodos possíveis de apuração do lucro real, mediante motivação e fundamentação de razões que comprovem a inviabilidade de realizar os ajustes aos dados já escriturados ou considerar os elementos contextualizados durante a fiscalização. O arbitramento do lucro não se justifica quando as razões indicadas pela fiscalização não são determinantes para fundamentar e comprovar a inaptidão da escrituração contábil para a apuração do lucro real. Caso seja inaplicável a forma apuração do lucro utilizado pela autoridade autuante, não é possível manter o lançamento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário. O Conselheiro Neudson Cavalcante Albuquerque acompanhou o relator pelas conclusões. O Conselheiro Neudson Cavalcante Albuquerque manifestou intenção de apresentar declaração de voto.

(documento assinado digitalmente)

Neudson Cavalcante Albuquerque - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Fredy José Gomes de Albuquerque - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Jose Eduardo Genero Serra, Fredy Jose Gomes de Albuquerque, Carmen Ferreira Saraiva (suplente convocado(a)), Lucas Issa Halah, Alexandre Evaristo Pinto, Neudson Cavalcante Albuquerque (Presidente).

## **Relatório**

Trata-se de Recurso Voluntário contra decisão da DRJ (Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento) que manteve os lançamentos de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), referentes aos anos-calendários de 2012 e 2013, em montantes históricos de R\$ 206.410.218,11 e R\$ 92.914.920,21, respectivamente.

Os autos de infração encontram-se às fls. 983/998 (IRPJ) e fls. 999/1014 (CSLL), e indicam haver a administração fazendária realizado o arbitramento do lucro da contribuinte com base na receita bruta conhecida da atividade, nos períodos de 12/2012, 03/2013, 06/2013, 09/2013 e 12/2013, sob a justificativa de *“que a escrituração mantida pelo contribuinte é imprestável para determinação do Lucro Real, conforme consta do RELATÓRIO FISCAL DAS INFRAÇÕES APURADAS”*.

Vê-se do citado relatório (fls. 1015/1023) que o agente tributário notificou o sujeito passivo a apresentar diversos documentos contábeis e fiscais, por diversas intimações, as quais foram respondidas e documentadas, conforme sucessivas provas acostadas às fls. 91/982.

Em conclusão aos trabalhos, entendeu a administração tributária (conforme relatório fiscal) que *a análise dos elementos apresentados pelo sujeito passivo esbarrou, sempre, no tipo de escrituração contábil por ele mantida: lançamentos resumidos ou aglutinados (em muitos casos) no Diário Geral, sem os competentes livros auxiliares; históricos vagos, abreviados ou com o uso de códigos, também sem respaldo em livros auxiliares; grande quantidade de lançamentos de transferências entre contas, num vai-e-vem de valores de mesma magnitude, etc.*

Após analisar a Escrituração Contábil Digital (ECD) dos anos-calendário de 2012 e 2013, o agente autuante considerou que *a pessoa jurídica não mantém escrituração de*

*conformidade com as leis comerciais e fiscais, sob as premissas abaixo resumidas na relatório fiscal (fls. 1021):*

a. Muitos dos lançamentos contábeis efetuados pela empresa são globais ou resumidos, ou seja, correspondem a diversos fatos contábeis. Um dos exemplos é a existência, no plano de contas, de uma única conta contábil de "Fornecedores", onde todas as aquisições e pagamentos a fornecedores são registrados nessa única conta. São lançamentos não individuados, pois se reportam a várias operações e a vários fornecedores e documentos diferentes, fato esse que exige a escrituração de livros auxiliares revestidos das formalidades intrínsecas e extrínsecas. Além do mais, muitas contrapartidas desses lançamentos transitaram por resultado, representando custos e/ou despesas.

b. A escrituração da empresa está repleta de lançamentos contendo históricos vagos, abreviados e/ou em códigos, sem a necessária clareza que represente a essência econômica da transação e sem que a empresa tenha feito constar do Diário Geral o significado dessas abreviaturas/códigos, fato esse que também exige, para esse fim, a escrituração de livros auxiliares revestidos das formalidades intrínsecas e extrínsecas. São exemplos desses históricos (pela ordem: Data do Lançamento, Código da Conta, Descrição da Conta, Indicador de Débito ou Crédito, Valor do Lançamento, Histórico do Lançamento, Número do Lançamento, Número do Arquivamento, Número da Linha na ECD):

Porquanto haver entendido que a contribuinte não mantinha escrituração conforme leis comerciais e fiscais, a administração tributária aplicou o art. 530, I, do Decreto nº 3.000/99 (Regulamento do Imposto de Renda, à época vigente)<sup>1</sup>, e promoveu a *desclassificação da escrituração contábil do sujeito passivo e a consequente adoção da sistemática do arbitramento do lucro para os anos-calendários de 2012 e 2013, cuja base de cálculo será a receita conhecida, extraída, mensalmente, dos DACON (Demonstrativos de Apuração das Contribuições Sociais) apresentados à Receita Federal, Ficha 07-A (Cálculo da Contribuição Para o PIS/Pasep).*

Determinou, ainda, que, *em razão do arbitramento, os prejuízos fiscais (R\$ 251.743.384,01, no ano-calendário de 2012, e R\$ 380.396.427,65, no ano-calendário de 2013) e as bases negativas da CSLL (R\$ 251.743.384,01, no ano-calendário de 2012, e R\$ 380.396.427,65, no ano-calendário de 2013), apurados anualmente pela pessoa jurídica, vinculados unicamente ao regime de tributação pelo lucro real, deverão ser devidamente estornados no Livro de Apuração do Lucro Real.*

Após regular impugnação da contribuinte (fls. 3369/3427), a DRJ determinou a realização de diligência, conforme Resolução nº 10.00.419 (fls. 14042/14055), que pretendeu esclarecer os seguintes pontos, indicados no voto do Relator (grifou-se):

Ao analisar os elementos apresentados pelo sujeito passivo em resposta às intimações, a autoridade administrativa concluiu que a contribuinte, por não manter *escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, haja vista a presença de erros, vícios e deficiências que impedem a determinação do lucro real/prejuízo fiscal*, deveria ter a escrita contábil desclassificada, ficando sujeita ao arbitramento do lucro para os anos-calendário 2012 e

<sup>1</sup> DECRETO Nº 3.000/99 (RIR)

Art. 530. O imposto, devido trimestralmente, no decorrer do ano-calendário, será determinado com base nos critérios do lucro arbitrado, quando (Lei nº 8.981, de 1995, art. 47, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º):

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.

2013, com base no art. 530 do RIR99 – Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto n.º 3000/1999. O arbitramento foi realizado com base na receita conhecida, extraída, mensalmente, dos DICON (Demonstrativos de Apuração das Contribuições Sociais) transmitidas à Receita Federal, Ficha 07-A.

No Relatório Fiscal (fls. 1015...), estão descritas as intimações realizadas, as respostas e os documentos recebidos e as eventuais deficiências na prestação de informações ou na entrega de documentos. Da análise desses elementos, resultou a conclusão de que a escrituração seria imprestável para apuração do resultado pelo regime do Lucro Real. As irregularidades encontradas na escritura apresentada, que impossibilitaram a confirmação dos saldos contábeis apurados para a determinação dos resultados dos exercícios e a consequente apuração do *Lucro Real/Prejuízo Fiscal*, foram relacionadas no relatório.

**A impugnante contesta o lançamento efetuado com base no arbitramento de lucro e afirma que seria possível a apuração e confirmação do prejuízo fiscal a partir da escrita apresentada, a qual possuía o necessário detalhamento e atendia às exigências formais e matérias da legislação comercial e fiscal. Para embasar suas alegações, traz elementos que entende serem suficientes para demonstrar que suas operações estavam devidamente registradas na “ECD” Escrituração Contábil Digital entregue à Receita Federal.**

A compreensão desses elementos é relevante para a compreensão dos fatos e a convicção do julgador, **já que, de fato, o arbitramento do lucro é medida extrema cuja adoção requer motivação fundamentada na impossibilidade de se aferir a verdadeira base de cálculo dos tributos por outros meios.**

Considerando de um lado a prudência e o cuidado com a coisa pública e de outro o respeito aos princípios do contraditório e da ampla defesa que regem o processo administrativo fiscal, esta decisão é **convertida em diligência para que o processo retorne à DRF de origem, a fim de que, como unidade preparadora prevista no PAF, preste os necessários esclarecimentos.**

**Diante do exame dos documentos, registros contábeis e demais elementos que comprovem as operações realizadas (fazendo as diligências que entender necessárias),** a unidade de origem, na condição de unidade preparadora prevista no PAF e no âmbito de sua competência originária, deverá se manifestar sobre as alegações de defesa (a seguir listadas) trazendo aos autos os esclarecimentos necessários:

a) O Relatório Fiscal aponta que diversos códigos de contas contábeis utilizadas nos livros auxiliares de 2012 não constavam do Plano de Contas dos livros diários do período. A impugnante afirma (parágrafos 82 a 90, fls. 23/25), com base no anexo do TVF, que seriam apenas 10 códigos, e que todos esses códigos constavam do seu plano de contas, conforme pretende demonstrar no Doc. 8 e na tela consulta Sped Contábil juntados (fl. 25 da impugnação). Nessa tela do Sped, colaciona consulta ao código de conta 2216110801 que havia sido apontado como inexistente no Plano de Contas conforme o anexo do Relatório fiscal. A partir das informações obtidas no Sped, afirma que todas as demais “inconsistências” apontadas quanto ao Plano de Contas não existiam.

**A unidade de origem deverá se manifestar sobre os elementos de prova trazidos pela impugnante para confirmar ou infirmar a inexistência desses códigos no plano de contas à época da autuação e esclarecer, no caso de confirmação, o porquê tal irregularidade impediu a determinação do resultado pelo regime do lucro real/prejuízo fiscal.**

b) Para afastar a afirmação fiscal de que os livros apresentados trazem somente alguns históricos detalhados (item 7 – página 8 do TVF), a impugnante afirma que o documento transmitido via SPED (doc. 7 – lista de abreviaturas transmitida via Sped, fls. 3471...) seria suficiente para constatar o alto nível de detalhamento.

**A unidade de origem deverá se manifestar sobre os elementos de prova trazidos pela impugnante para confirmar ou infirmar a irregularidade apontada, esclarecendo, no caso de confirmação, os motivos pelos quais o documento indicado (doc. 7) não atendia às exigências legais ou não possuía o necessário detalhamento, esclarecendo ainda o porquê tal deficiência impediu a determinação do resultado pelo regime do lucro real/prejuízo fiscal.**

c) A impugnante afirma<sup>13</sup> que é incompreensível a afirmação (item 7 – página 8 do TDF) “na análise de abertura dos livros auxiliares, consta que esses livros apresentam dados desbalanceados, na comparação “DÉBITOS vs. CRÉDITOS”: o total de créditos no ano é de R\$ 3.241.807.728,98, enquanto o total de débitos é de R\$ 3.034.521.275,99 (vide tela de abertura desse arquivo, anexa)”, pois é elementar que não há coincidência de débitos e créditos na mesma conta contábil porque a contrapartida de determinado lançamento é realizada em outra conta contábil. Afirma que tal “constatação” não se trata de irregularidade (parágrafos 91/99), pois teria sido feito com base apenas no livro auxiliar com detalhamento da conta “fornecedores”, ou seja: não teriam sido verificadas as contas contábeis que registram as contrapartidas dos lançamentos realizados nessa conta. A identidade entre débitos e créditos se dará quando a contabilidade é verificada como um todo.

**A unidade de origem deverá se manifestar sobre as alegações da impugnante, para confirmar ou infirmar a irregularidade apontada, esclarecendo se a análise envolveu toda a contabilidade, apenas uma única conta contábil ou outro tipo de verificação. No caso de confirmação, deverá esclarecer e demonstrar a irregularidade apontada no Relatório Fiscal com os respectivos elementos contábeis, esclarecendo também o porquê tal irregularidade inviabilizou a determinação do resultado pelo regime do lucro real/prejuízo fiscal.**

d) A impugnante afirma (parágrafos 100 a 106 da impugnação) que a acusação fiscal está pautada em considerações genéricas que não permitem identificar qual seria a irregularidade da escrituração. Apesar de o referido livro auxiliar conter aproximadamente cinco mil páginas de esclarecimentos detalhados acerca dos históricos que a fiscalização julgou “vagos”, o TVF aponta apenas que os históricos detalhados “não permitem, por exemplo, a elaboração individuada dos razões das contas fornecedores”. Não há indicação específica dos históricos que o fisco julga insuficientes ou exemplos minimamente concretos da dificuldade enfrentada. O TVF omite-se quanto ao fato de a impugnante ter transmitido via SPED, em 20/11/17, em atendimento ao TIF n.º 6, livro auxiliar com indicação detalhada do significado de abreviaturas e códigos utilizados no ano-calendário 2012 (doc. 7).

**A unidade de origem deverá se manifestar sobre as alegações da impugnante, para confirmar ou infirmar a irregularidade apontada no Relatório Fiscal. Deverá especificar as irregularidades encontradas na escrituração, indicando quais os históricos que considerou insuficientes e as deficiências encontradas, dando exemplos minimamente concretos das dificuldades enfrentadas. Deverá também se manifestar quanto ao documento transmitido pela impugnante via SPED, em 20/11/17, em atendimento ao TIF n.º 6, livro auxiliar com indicação detalhada do significado de abreviaturas e códigos utilizados no ano-calendário 2012 (doc. 7), esclarecendo se tal documento atendeu ou não ao solicitado, esclarecendo quais foram as deficiências e irregularidades encontradas no referido documento.**

**e) A unidade de origem deverá informar o motivo pelo qual não se manifestou quanto ao pedido de concessão de prazo adicional de 20 dias para a transmissão da ECD retificadora do ano-calendário de 2013 (fls. 948/949 e item 20 do TVF às fls. 1015...).**

Ao final, deverá elaborar relatório conclusivo acerca de suas verificações, informando o que entender relevante para o esclarecimento da situação.

A impugnante deverá ser cientificada, abrindo prazo para que possa se manifestar sobre o resultado da diligência.

Posteriormente, o processo deverá retornar a esta DRJ para julgamento.

Ante a determinação de realização de diligência, após sucessivas intimações e apresentação de documentos (fls. 14056 a 16860), a administração tributária apresentou o seguinte relatório fiscal conclusivo (fls. 16861/16871), com as explicações aos questionamentos do colegiado julgador de 1ª instância:

## **DILIGÊNCIA - RELATÓRIO FISCAL**

### **01) DA DETERMINAÇÃO DA DILIGÊNCIA:**

a. **Origem:** Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Porto Alegre (RS) - 5ª Turma.

b. **Documento:** Resolução Nº 10.001.419.

c. **Processo:** 10280.722536/2016-18.

### **02) PONTOS PARA ANÁLISE E MANIFESTAÇÃO:**

#### **a. PONTO 1:**

O Relatório Fiscal aponta que diversos códigos de contas contábeis utilizadas nos livros auxiliares de 2012 não constavam do Plano de Contas dos livros diários do período. A impugnante afirma (parágrafos 82 a 90, fls. 23/25), com base no anexo do TVF, que seriam apenas 10 códigos, e que todos esses códigos constavam do seu plano de contas, conforme pretende demonstrar no Doc. 8 e na tela consulta Sped Contábil juntados (fl. 25 da impugnação). Nessa tela do Sped, colaciona consulta ao código de conta 2216110801 que havia sido apontado como inexistente no Plano de Contas conforme o anexo do Relatório fiscal. A partir das informações obtidas no Sped, afirma que todas as demais "inconsistências" apontadas quanto ao Plano de Contas não existiam.

A unidade de origem deverá se manifestar sobre os elementos de prova trazidos pela impugnante para confirmar ou infirmar a inexistência desses códigos no plano de contas à época da autuação e esclarecer, no caso de confirmação, o porquê tal irregularidade impediu a determinação do resultado pelo regime do lucro real/prejuízo fiscal.

#### **b. PONTO 2:**

Para afastar a afirmação fiscal de que os livros apresentados trazem somente alguns históricos detalhados (item 7 - página 8 do TVF), a impugnante afirma que o documento transmitido via SPED (doc. 7 - lista de abreviaturas transmitida via Sped, fls. 3471...) seria suficiente para constatar o alto nível de detalhamento.

A unidade de origem deverá se manifestar sobre os elementos de prova trazidos pela impugnante para confirmar ou infirmar a irregularidade apontada, esclarecendo, no caso de confirmação, os motivos pelos quais o documento indicado (doc. 7) não atendia às exigências legais ou não possuía o necessário detalhamento, esclarecendo ainda o porquê tal deficiência impediu a determinação do resultado pelo regime do lucro real/prejuízo fiscal.

#### **c. PONTO 3:**

A impugnante afirma que é incompreensível a afirmação (item 7 - página 8 do TDF) "na análise de abertura dos livros auxiliares, consta que esses livros apresentam dados desbalanceados, na comparação "DÉBITOS vs. CRÉDITOS": o total de créditos no ano é de R\$ 3.241.807.728,98, enquanto o total de débitos é de R\$ 3.034.521.275,99 (vide tela de abertura desse arquivo, anexa)", pois é elementar que não há coincidência de débitos e créditos na mesma conta contábil porque a contrapartida de determinado lançamento é realizada em outra conta contábil. Afirma que tal "constatação" não se trata de irregularidade (parágrafos 91/99), pois teria sido feito com base apenas no livro auxiliar com detalhamento da conta "fornecedores", ou seja: não teriam sido verificadas as contas contábeis que registram as contrapartidas dos lançamentos realizados nessa conta. A identidade entre débitos e créditos se dará quando a contabilidade é verificada como um todo.

A unidade de origem deverá se manifestar sobre as alegações da impugnante, para confirmar ou infirmar a irregularidade apontada, esclarecendo se a análise envolveu toda a contabilidade, apenas uma única conta contábil ou outro tipo de verificação. No caso de confirmação, deverá esclarecer e demonstrar a irregularidade apontada no Relatório Fiscal com os respectivos elementos contábeis, esclarecendo também o porquê tal irregularidade inviabilizou a determinação do resultado pelo regime do lucro real/prejuízo fiscal.

**d. PONTO 4:**

A impugnante afirma (parágrafos 100 a 106 da impugnação) que a acusação fiscal está pautada em considerações genéricas que não permitem identificar qual seria a irregularidade da escrituração. Apesar de o referido livro auxiliar conter aproximadamente cinco mil páginas de esclarecimentos detalhados acerca dos históricos que a fiscalização julgou "vagos", o TVF aponta apenas que os históricos detalhados "não permitem, por exemplo, a elaboração individuada dos razões das contas fornecedores". Não há indicação específica dos históricos que o fisco julga insuficientes ou exemplos minimamente concretos da dificuldade enfrentada. O TVF omite-se quanto ao fato de a impugnante ter transmitido via SPED, em 20/11/17, em atendimento ao TIF n.º 6, livro auxiliar com indicação detalhada do significado de abreviaturas e códigos utilizados no ano-calendário 2012 (doc. 7).

A unidade de origem deverá se manifestar sobre as alegações da impugnante, para confirmar ou infirmar a irregularidade apontada no Relatório Fiscal. Deverá especificar as irregularidades encontradas na escrituração, indicando quais os históricos que considerou insuficientes e as deficiências encontradas, dando exemplos minimamente concretos das dificuldades enfrentadas. Deverá também se manifestar quanto ao documento transmitido pela impugnante via SPED, em 20/11/17, em atendimento ao TIF n.º 6, livro auxiliar com indicação detalhada do significado de abreviaturas e códigos utilizados no ano-calendário 2012 (doc. 7), esclarecendo se tal documento atendeu ou não ao solicitado, esclarecendo quais foram as deficiências e irregularidades encontradas no referido documento.

**e. PONTO 5:**

A unidade de origem deverá informar o motivo pelo qual não se manifestou quanto ao pedido de concessão de prazo adicional de 20 dias para a transmissão da ECD retificadora do ano-calendário de 2013 (fls. 948/949 e item 20 do TVF às fls. 1015...).

**03) ANÁLISE DOS PONTOS:**

**a. PRELIMINARMENTE:**

Nos pontos definidos pelo julgador para análise e manifestação da autoridade lançadora é praticamente comum a expressão “*o porquê tal irregularidade impediu a determinação do resultado pelo regime do lucro real/prejuízo fiscal*”. Lembre-se, porém, as hipóteses de arbitramento do lucro estabelecidas pela Lei n.º 8.981/95 e pelo Decreto n.º 3.000/99 (vigente nos anos-calendários de 2012 e 2013):

#### **LEI N.º 8.981/95**

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 n.º 2.397, de 1987, não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal;

II - a escrituração a que estiver obrigado o contribuinte revelar evidentes indícios de fraude ou contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para:

a) identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária; ou

b) determinar o lucro real.

III - o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o livro Caixa, na hipótese de que trata o art. 45, parágrafo único;

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

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

VI – (revogado)

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

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

#### **DECRETO N.º 3.000/99**

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.

Fácil perceber que a condição de impedimento de determinação do lucro real apenas está presente no art. 47, Inciso II, alínea “b”, da Lei nº 8.981/95, e no art. 530, inciso II, alínea “b”, do Decreto nº 3.000/99. **Essa não foi a hipótese do arbitramento.** O arbitramento se deu porque “*o contribuinte, obrigado à tributação com base no lucro real, não mantinha escrituração na forma das leis comerciais e fiscais*”, hipótese prevista no Inciso I do art. 47 (Lei nº 8.981/95) e no Inciso I do art. 530 (Decreto nº 3.000/99) – neste inciso não há qualquer outra condição para a efetivação do arbitramento. Em suma, (a) o contribuinte estava obrigado a ser tributado pelo lucro real? **SIM**; (b) ele mantinha escrituração na forma das leis comerciais e fiscais? **NÃO**.

#### b. ANÁLISE DO PONTO 1:

A quando da importação do arquivo da ECD retificadora do ano-calendário de 2012 apresentada pelo contribuinte, em atendimento ao Termo de Intimação Fiscal Nº 6 (TIF-6), o sistema de tratamento desses dados (CONTÁGIL) emitiu o relatório constante do ANEXO 1, denominado “**CONTABILIDADE – RELATÓRIO DE ERROS E ALERTAS**”, no qual, claramente, são enumerados 10 códigos de contas que, segundo esse relatório, não constariam do plano de contas informado na ECD. Esse fato foi mencionado no **Relatório Fiscal das Infrações Apuradas**, porém **não foi determinante para o arbitramento do lucro** então realizado. No curso da diligência, constatamos, após análise mais detalhada, que, de fato, essas contas estão presentes no plano de contas apresentado, conforme se verifica a partir do ANEXO 2 (Plano de Contas). São elas:

- i. 1320411012 - ADM-INTANGÍVEIS (Ativo Não Circulante Imobilizado);
- ii. 1125130004 - REC.F.ORIGINAL RECONC. CLIENTES (Ativo Circulante);
- iii. 6541199032 - ADM-MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS (conta de resultado);
- iv. 1125130001 - ALIENAÇÃO DE BENS E DIREITOS – ORIGINAL (Ativo Circulante);
- v. 1126100001 – CONSUMIDORES (Ativo Circulante);
- vi. 2213160100 - TRIBUTOS E CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS (Passivo Não Circulante – Passivo Exigível a Longo Prazo);
- vii. 6354112001 - ENCARGOS DE DÍVIDAS (conta de resultado);
- viii. 1215110099 – TÍTULOS DE CRÉDITO A RECEBER / DIVERSOS (Ativo Não Circulante – Realizável a Longo Prazo);
- ix. 2219990001 – OUTRAS PROVISÕES - CONTINGÊNCIAS CÍVEIS (Passivo Não Circulante – Passivo Exigível a Longo Prazo);
- x. 6136121201 – APURAÇÃO (conta de resultado).

#### c. ANÁLISE DO PONTO-2:

A grande quantidade de lançamentos, no Diário Geral, contendo históricos vagos, abreviados e/ou em códigos, sem a necessária clareza que represente a essência econômica da transação foi um dos fatos detectados pela fiscalização, **mas não o único**, que ensejaram a intimação para apresentação dos competentes livros auxiliares, via retificação da ECD. Na verdade, a expressão “*os livros apresentados trazem somente alguns históricos detalhados*”, no TVF, empregou indevidamente a palavra “*alguns*”, uma vez que, como se verifica a partir do ANEXO 3 (espelho do arquivo do Diário Auxiliar transmitido ao Portal SPED), e do ANEXO 4, denominado “**DIÁRIO AUXILIAR – LANÇAMENTOS**”, o contribuinte atendeu ao TIF-6, apresentando a Tabela de Históricos Padronizados (Registro I075 do SPED Contábil) e, ainda, o histórico completo ou complementar dos lançamentos contábeis (Registro I250 do SPED Contábil). O próprio TVF afasta este ponto do motivo do arbitramento, ao afirmar que os arquivos auxiliares trazem os históricos detalhados, mas que eles “*não permitem, por exemplo, a elaboração individualizada dos razões das contas de fornecedores*”.

#### d. ANÁLISE DO PONTO 3:

A quando da importação do arquivo da ECD retificadora do ano-calendário de 2012 apresentada pelo contribuinte, em atendimento ao TIF-6, o sistema de tratamento desses dados (CONTÁGIL) emitiu o relatório constante do ANEXO 1 (“**CONTABILIDADE – RELATÓRIO DE ERROS E ALERTAS**”, no qual, claramente, enumera 26 alertas do tipo “**INCONSISTÊNCIA ENTRE DÉBITOS E CRÉDITOS DIÁRIOS**”. Os valores relativos a esses alertas estão resumidos no ANEXO 5 (“**TOTALIZAÇÃO POR CONTA E MÊS – ESCRITURAÇÃO AUXILIAR**”). Como o contribuinte não preencheu todos os registros do BLOCO “I” do Diário Auxiliar (os registros I020, I052, I100, I150, I151, I155 deixaram de ser preenchidos) e como não foram inseridas as contas representativas das contrapartidas dos lançamentos, é evidente que os totais dos débitos e dos créditos apresentariam divergências. Esse fato, porém, foi apenas mencionado no TVF, **não tendo sido determinante para o arbitramento do lucro** então realizado.

#### e. ANÁLISE DO PONTO 4:

O contribuinte alega que a acusação fiscal foi genérica. Todavia, o TVF descreve todos os pontos do procedimento e destaca, claramente, a obrigatoriedade da apresentação dos livros auxiliares em razão de dois fatos: (a) lançamentos contábeis das operações com fornecedores em uma única conta analítica no Diário Geral e (b) históricos vagos, abreviados e/ou em códigos, sem a necessária clareza que represente a essência econômica da transação e sem que a empresa tenha feito constar do Diário Geral o significado dessas abreviaturas/códigos. Em razão disso, o mesmo foi devidamente intimado (Termo de Intimação Fiscal Nº 6) a apresentar os livros auxiliares revestidos das formalidades intrínsecas e extrínsecas.

Alega o contribuinte, ainda, omissão do TVF “*quanto ao fato de a impugnante ter transmitido via SPED, em 20/11/17, em atendimento ao TIF nº 6*”. Engana-se, uma vez mais. Na parte referente aos “**FATOS**”, no item 20, o TVF aponta que o contribuinte informou a transmissão ao SPED dos livros auxiliares do ano-calendário de 2012, enquanto que na parte referente à “**ANÁLISE DA ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL DO SUJEITO PASSIVO**”, no item 6, é confirmada a entrega desses livros auxiliares, inclusive com a análise dos mesmos no item 7. Nesse mesmo item 7, a autoridade lançadora confirmou o detalhamento dos históricos dos lançamentos contábeis, porém ficou constatada a não individualização da conta analítica genérica de “**Fornecedores**”. O Plano de Contas do Diário Auxiliar (ANEXO 6) comprova que, efetivamente, mesmo nos livros auxiliares, o contribuinte adotou uma única conta analítica para registro das operações com fornecedores (conta 2110130100 - REC.F.MATER E SERV – FATURAS PROCESSADAS RECONC).

A partir da análise dos arquivos do Diário Auxiliar do ano-calendário de 2012 transmitidos ao SPED (ANEXO 3), constata-se facilmente que, no preenchimento do BLOCO I, a empresa identificou, no REGISTRO I015, a conta da escrituração resumida a que se refere a escrituração auxiliar (2110130100), porém, no REGISTRO I050 (Plano de Contas) deixou de especificar as contas analíticas correspondentes a cada fornecedor, e, no REGISTRO I155 (Detalhe dos Saldos Periódicos), deixou de informar, para cada período e para cada conta analítica de fornecedores o seguinte: VALOR DO SALDO INICIAL DO PERÍODO, INDICADOR DA SITUAÇÃO DO SALDO INICIAL - DÉBITO OU CRÉDITO, VALOR TOTAL DOS DÉBITOS DO PERÍODO, VALOR TOTAL DOS CRÉDITOS DO PERÍODO, VALOR DO SALDO FINAL DO PERÍODO E INDICADOR DA SITUAÇÃO DO SALDO FINAL – DÉBITO OU CRÉDITO. Não há como, sem essas informações, obter o movimento das operações por fornecedor.

No curso da diligência determinada pela autoridade julgadora, o contribuinte que, em sua impugnação, insiste em afirmar que o livro auxiliar apresentado é suficiente para o fim pretendido pela fiscalização, foi intimado a esclarecer, com base apenas na Escrituração Contábil Digital (ECD) e no livro auxiliar apresentados, ambos relativos ao ano-calendário de 2012, de que forma eles permitem realizar a necessária individualização da conta genérica “FORNECEDORES”. No mesmo termo, ressaltou-se o que prevê o art. 176, § 2º, da Lei nº 6.404/76 (*nas demonstrações, as contas semelhantes poderão ser agrupadas; os pequenos saldos poderão ser agregados, desde que indicada a sua natureza e não ultrapassem 0,1 (um décimo) do valor do respectivo grupo de contas; mas é vedada a utilização de designações genéricas, como "diversas contas" ou "contas-correntes"*).

Em sua resposta, o contribuinte afirma que adota o procedimento previsto no art. 176, § 2º, da Lei nº 6.404/76 (*“é exatamente o que se verifica no caso das subcontas do grupo ‘FORNECEDORES’: as subcontas abrangem registros que, por sua natureza, sejam semelhantes”*). Menciona o seguinte exemplo: *“a subconta ‘2110121100 - REC.F.SUPRIMENTO – ENERGIA ELETR ADQUIRIDA LEILOES’ registrou as aquisições de energia elétrica ocorridas em leilões. Nesse caso, não houve uma ‘subdivisão’ dessas subcontas como forma de indicar específica e individualmente o fornecedor envolvido”*. Vai mais além, alegando: *“isso porque a legislação não exige que a Intimada mantenha uma subconta específica para individualizar cada um de seus fornecedores”*. Completando, afirma: *“de toda forma, a Intimada dispõe dos meios necessários para individualizar as operações realizadas com cada um desses fornecedores. Essa informação pode ser obtida a partir de relatórios internos preparados com ponto de partida nas informações contábeis da Intimada (no caso, a sua ECD)”*.

Ora, em primeiro lugar, a possibilidade levantada pelo art. 176, § 2º, da Lei nº 6.404/76, é apenas para as contas com “**pequenos saldos**”, com a condição de que o seu valor equivalha a até 0,1 (um décimo) do valor total do respectivo grupo de contas. A empresa não consegue demonstrar que essa condição se verifica.

Em segundo lugar, ao contrário do que alega em sua resposta, a legislação exige, sim, a manutenção de subcontas específicas para individualizar os fornecedores, tanto que, na inexistência dessas contas, exige-se os livros auxiliares.

Por último, é irrelevante que a empresa possua controles internos a partir dos quais poderia fazer a individualização dos fornecedores, pois essa individualização deve constar de **livros auxiliares que devidamente sejam autenticados** (art. 258, § 4º, do Decreto nº 3.000/99: *os livros ou fichas do Diário, bem como os livros auxiliares referidos no § 1º, deverão conter termos de abertura e de encerramento, e ser submetidos à autenticação no órgão competente [...]*). O Código Civil também contempla essa exigência:

**Lei Nº 10.406/2002 (Código Civil)**

Art. 1.184. No Diário serão lançadas, com individualização, clareza e caracterização do documento respectivo, dia a dia, por escrita direta ou reprodução, todas as operações relativas ao exercício da empresa.

§ 1º Admite-se a escrituração resumida do Diário, com totais que não excedam o período de trinta dias, relativamente a contas cujas operações sejam numerosas ou realizadas fora da sede do estabelecimento, desde que utilizados livros auxiliares regularmente autenticados, para registro individualizado, e conservados os documentos que permitam a sua perfeita verificação.

Essa obrigatoriedade objetiva a segurança das informações, pois aquelas sem autenticação, que apenas constam dos registros internos da empresa, podem ser facilmente alteradas.

#### f. ANÁLISE DO PONTO 5:

Na parte referente aos “**FATOS**”, no item 17 do TVF, verifica-se que a empresa, em resposta ao Termo de Intimação Fiscal Nº 6, que, após análise das Escriturações Contábeis Digitais dos anos-calendário de 2012 e 2013, a intimou a apresentar os competentes livros auxiliares, solicitou prorrogação de prazo, por mais 30 (trinta) dias, para atendimento do mesmo, sendo-lhe concedido um prazo de 20 (vinte) dias pela fiscalização (Termo de Concessão de Prazo Nº 3). A ECD retificadora do ano-calendário de 2013 foi apresentada entre os dias 30/01/2018 e 02/02/2018, portanto, após a conclusão do procedimento. Ainda assim, pela análise dos arquivos apresentados realizada no curso da diligência, verificou-se que eles apresentam as mesmas inconsistências já apontadas em relação aos arquivos auxiliares do ano-calendário de 2012 (vide ANEXO 7) e que em nada alterariam o resultado do procedimento fiscal.

#### 04) CONCLUSÃO:

Após a análise de todos os elementos apresentados na impugnação e, ainda, naqueles inseridos na resposta à intimação fiscal realizada no curso desta diligência, concluímos que escrituração auxiliar encontra-se absolutamente incompleta, sem nenhuma condição de esclarecer os lançamentos globais efetuados no grupo de contas de fornecedores da escrituração geral.

Como a legislação, no caso de lançamentos globais, exige a apresentação de livros auxiliares que os detalhem e que obedeçam às formalidades intrínsecas e extrínsecas, não há como considerar que a empresa mantém escrituração na forma das leis comerciais e fiscais. **Não há exceções na legislação.** Não importa se a empresa é pequena ou gigante, se é concessionária de serviços públicos ou não, se é companhia aberta ou fechada, se os seus demonstrativos são auditados por auditoria independente ou não, se suas operações são controladas ou não por qualquer agência reguladora.

**CONCLUÍMOS**, assim, pela integral manutenção dos lançamentos de ofício efetuados com base no arbitramento do lucro.

Ao relatório fiscal de diligência foram colacionados 7 anexos, com documentos fiscais e contábeis indicados às fls. 16872 a 23571, dentre eles, plano de contas contábeis, espelhos de livros auxiliares da ECD de 2012 e 2013, livros diários auxiliares e totalização por conta e mês.

A contribuinte foi intimada a se manifestar sobre o relatório fiscal de diligência, tendo combatido suas conclusões em arrazoado de fls. 23578/23583, nos seguintes termos:

1. A Resolução nº 10.001.419 proferida por esta E. DRJ determinou que a autoridade lançadora apresentasse esclarecimentos com relação a cinco questões. Resumidamente, a

diligência tem como objetivo esclarecer como os supostos erros de escrituração apontados no Termo de Verificação Fiscal (“TVF”) inviabilizaram a apuração pelo regime do lucro real.

2. Logo de início, à fl. 2.807, a manifestação fiscal **afirma ser irrelevante** verificar se os supostos equívocos impediriam a apuração do lucro real da Impugnante. Ou seja, **a autoridade lançadora manifestamente deixou de responder ao principal questionamento formulado na Resolução nº 10.001.419.**

3. Mas não é só. A autoridade lançadora segue afirmando que a impossibilidade de apurar o lucro real somente seria relevante caso o arbitramento estivesse pautado no artigo 530, inciso II, alínea “b”, do RIR/99. Afirma, ainda, que o presente lançamento fiscal está pautado na hipótese do artigo 530, inciso I, do RIR/99, que não condicionaria o arbitramento à verificação dessa impossibilidade, a seu ver.

4. A autoridade lançadora incorre em manifesta contradição: o próprio auto de infração indica expressamente que o arbitramento do lucro se deu pelo fato de que *“a escrituração mantida pelo contribuinte é imprestável para determinação do Lucro Real”* (grifado), com indicação expressa do **artigo 530, inciso II, do RIR/99** como fundamento para o lançamento tributário. Confira-se:

Razão do arbitramento no(s) período(s): 12/2012, 03/2013, 06/2013, 09/2013 e 12/2013

Arbitramento do lucro que se faz tendo em vista que a escrituração mantida pelo contribuinte é imprestável para determinação do Lucro Real, conforme consta do RELATÓRIO FISCAL DAS INFRAÇÕES APURADAS, anexo.

Enquadramento Legal:

Fatos geradores ocorridos a partir de Fatos geradores ocorridos a partir de 01/04/1999::

Art. 530, inciso II, do RIR/99.

5. A manifestação fiscal, portanto, reconhece o equívoco da fundamentação legal do lançamento tributário, o que torna patente a necessidade de cancelá-lo de forma integral.

6. Após essa confissão, a autoridade lançadora passa a formular acusações genéricas de que a escrituração da Impugnante não atenderia à *“forma das leis comerciais e fiscais”*.

7. Nesse sentido, é curioso contrapor essa acusação ao fato de que a escrituração da Impugnante foi submetida aos mais rigorosos crivos, sem que fosse questionada.

8. Como tratado na impugnação administrativa, as demonstrações financeiras da Impugnante submeteram-se: *(i)* à análise de empresa de auditoria independente (Ernest & Young); *(ii)* ao rigor de processo de recuperação judicial; *(iii)* à análise da Agência Nacional de Energia Elétrica – ANEEL, e *(iv)* da Comissão de Valores Mobiliários – CVM. Nenhuma dessas entidades ou órgãos governamentais questionou a regularidade da escrituração da Impugnante.

9. Além disso, as acusações reiteradas na manifestação fiscal contrariam posição reiterada do Superior Tribunal de Justiça (“STJ”), no sentido de que *“a legislação tributário permite o arbitramento do lucro quando a escrituração contábil se afigure imprestável aos fins de apuração do lucro real”*. A autoridade lançadora, todavia, não considera necessário provar que a escrituração da Impugnante seria imprestável.

10. Como também apresentado na impugnação administrativa, o posicionamento defendido pela autoridade lançadora também contraria diversos julgados da Câmara Superior de Recursos Fiscais (“CSRF”), que reconhecem o arbitramento do lucro como medida excepcional, que só se justifica diante de risco ao interesse arrecadatório da União.

11. Esse risco, conforme assentado por esses inúmeros julgados, somente se verifica na impossibilidade de apurar o lucro real do contribuinte<sup>1</sup>, o que, como tornou patente a diligência realizada, não se verifica no presente caso.

12. Vale ressaltar que os equívocos apontados pela fiscalização envolvem o nível de detalhamento referente a **uma única conta contábil**. Conforme a manifestação fiscal demonstra, a autoridade lançadora reconhece que a maior parte dos questionamentos trazidos no TVF não teriam sido “*determinantes para o arbitramento do lucro*”, ou seja, são irrelevantes para fins das acusações fiscais. Observe-se:

| Item da resolução | Solicitação da E. DRJ   | Manifestação fiscal  |
|-------------------|---|--|
| “a”               | Esclarecer se as inconsistências apontadas pelo TVF no plano de contas realmente existem.   | Confirma que, “ <i>no curso da diligência, constatamos, após análise mais detalhada, que, de fato, essas contas estão presentes no plano de contas apresentado</i> ”. Apesar disso, afirma que “ <i>esse fato foi mencionado no Relatório Fiscal das Infrações Apuradas, porém não foi determinante para o arbitramento do lucro</i> ” (grifado) |
| “b”               | Esclarecer se os documentos apresentados pela Impugnante via SPED seriam suficientes para fornecer detalhamento aos históricos dos lançamentos contábeis  | Confirma que “ <i>o contribuinte atendeu ao TIF-6, apresentando a Tabela de Históricos Padronizados (Registro I075 do SPED Contábil) e, ainda, o histórico completo ou complementar dos lançamentos contábeis</i> ” (grifado)  |
| “c”               | No TVF, é indicado que os valores de  | A autoridade lançadora que reconhece que   |
|                   | “débito” e “crédito” dos livros auxiliares (conta “fornecedores”) estão “desbalanceados”. A Impugnante esclareceu que não há coincidência de débitos e créditos na mesma conta contábil porque a contrapartida de determinado lançamento é realizada em outra conta contábil. A autoridade lançadora foi intimada a manifestar-se sobre essa questão. | não seria esperada a coincidência dos saldos de “débito” e de “crédito” da conta “fornecedores”. Novamente, todavia, afirma que esse questionamento não foi “ <i>determinante para o arbitramento do lucro</i> ” (grifado)   |

13. Em outras palavras, confrontada a esclarecer as suas acusações, a autoridade lançadora, sem ter como fazê-lo, reconhece que a maior parte dos questionamentos apontados no TVF não são relevantes. Apesar de tornar clara a fragilidade do lançamento tributário, continua a sustentar a sua manutenção.

14. Nesse sentido, a autoridade lançadora insiste em afirmar que o vício da escrituração da Impugnante corresponde à falta de “individualização” dos registros contábeis realizados na conta “2110130100 - REC.F.MATER E SERV – FATURAS PROCESSADAS RECONC”.

15. Note-se, novamente, que o único questionamento apresentado na manifestação fiscal envolve essa conta. Com relação a todo o restante da escrituração da Impugnante, não é apresentada qualquer crítica.

16. De todo modo, o que a autoridade lançadora pretende, sem indicar previsão legal que lhe dê suporte, é que a Impugnante mantivesse subcontas específicas para cada um dos seus fornecedores.

17. Nesse ponto, a manifestação fiscal silencia-se quanto à informação relevante: durante a fiscalização, a Impugnante apresentou planilhas contendo informações “individualizadas” para cada um de seus fornecedores (fls. 101/219), além de relatório detalhado referente às operações com um de seus fornecedores, a título exemplificativo (fls. 971/982). Mesmo dispondo desses documentos, a autoridade lançadora não formulou questionamento específico, quer durante o procedimento de fiscalização, quer por ocasião da diligência.

18. De todo modo, no contexto da diligência, a Impugnante esclareceu que o artigo 176, parágrafo 2º, da Lei nº 6.404/76 autoriza que contas semelhantes sejam agrupadas.

19. Adotando interpretação curiosa desse dispositivo legal, sustenta a manifestação fiscal que somente os “pequenos saldos” podem ser agrupados e que a Impugnante não teria provado que esse é o caso da subconta em questão.

20. Sem a necessidade de se estender sobre o tema, o artigo 176, parágrafo 2º, da Lei nº 6.404/76 trata de duas situações distintas: (i) agrupamento de contas semelhantes; e (ii) agregação de pequenos saldos. Tratam-se de circunstâncias obviamente distintas, como a própria redação do dispositivo legal evidencia.

21. Assim, desde que não se adote designações genéricas, a Impugnante está autorizada a agrupar contas semelhantes, independentemente do seu valor. Como visto, a própria autoridade lançadora atestou que os registros mantidos pela Impugnante são suficientemente detalhados, não havendo nada que desabone a regularidade da sua escrituração fiscal.

22. Por fim, vale um último esclarecimento quanto aos fatos envolvidos neste processo. O item “e” da Resolução nº 10.001.419 determina que a autoridade lançadora esclareça “o motivo pelo qual não se manifestou quanto ao pedido de concessão de prazo adicional de 20 dias para a transmissão da ECD retificadora do ano-calendário de 2013”.

23. Ao tratar da questão, a autoridade lançadora não apresenta resposta, mencionando apenas que, anteriormente, havia concedido prazo em relação ao TIF nº 6.

24. De fato, a autoridade lançadora concedeu prazo de 20 dias para resposta ao TIF nº 6. Observando a nova data de resposta, a Impugnante apresentou a maior parte das informações solicitadas pela fiscalização. No entanto, diante da gigantesca quantidade de informações envolvidas na ECD retificadora do ano-calendário de 2013, a Impugnante solicitou prorrogação de prazo (**fl. 949**). A autoridade lançadora não se manifestou, seguindo diretamente com a lavratura do auto de infração.

25. Ora, o prazo solicitado pela Impugnante era mais do que razoável. A fiscalização, contudo, não se preocupou em aguardar a apresentação de novos documentos.

26. Segundo a manifestação fiscal, a grande pressa da fiscalização não representa um problema, já que os documentos apresentados pela Impugnante “*em nada alterariam o resultado do procedimento fiscal*”.

27. Ao que parece, a manifestação sugere que uma medida tão grave e excepcional quanto o arbitramento do lucro pode ser adotada sem análise minuciosa das circunstâncias fáticas do caso: opta-se por lavrar o auto de infração antes de resposta do contribuinte, partindo da convicção de que os documentos que serão apresentados não alterarão as conclusões da autoridade lançadora.

28. Por certo, esse expediente não coaduna com os princípios que orientam a atividade de fiscalização e do lançamento tributário, e apenas atesta a improcedência das acusações fiscais.

29. Diante do exposto, reiteram-se todos os pedidos deduzidos na impugnação administrativa, em especial para que haja o cancelamento integral dos autos de infração lavrados, com a consequente extinção da totalidade dos créditos tributários exigidos e o restabelecimento do saldo de PF e BNCSLL ajustados pela autoridade lançadora.

Após a conclusão da diligência, o feito retornou à DRJ, que manteve integralmente os lançamentos e considerou regular o arbitramento do lucro, em decisão com voto de qualidade da Presidência daquele colegiado, assim ementada:

LUCRO REAL. ESCRITURAÇÃO. A pessoa jurídica sujeita à tributação com base no Lucro Real deve manter escrituração com observância das leis comerciais e fiscais.

SOCIEDADES ANÔNIMAS. ESCRITURAÇÃO. FORNECEDORES. Nas demonstrações, as contas semelhantes poderão ser agrupadas; os pequenos saldos poderão ser agregados, desde que indicada a sua natureza e não ultrapassem um décimo do valor do respectivo grupo de contas.

ARBITRAMENTO DO LUCRO. DEFICIÊNCIA NA ESCRITURAÇÃO. Impõe-se o arbitramento quando o contribuinte, obrigado à tributação com base no lucro real, não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. CONTRADITÓRIO. AMPLA DEFESA. A impugnante não se defende do dispositivo legal, mas sim dos fatos imputados.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. INCONSTITUCIONALIDADE. O julgador administrativo não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. DEFESA. NEGAÇÃO GENÉRICA. Caracterizada a negação genérica, considerar-se-á não impugnada a respectiva matéria.

DILIGÊNCIAS E PERÍCIAS. Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, determinando, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização das diligências ou perícias, que entender necessárias, indeferindo aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis.

PERÍCIA. DESNECESSIDADE. É de ser indeferido pedido de perícia quando a prova a ser produzida independe de conhecimento técnico específico. O objeto da perícia é subsidiar a decisão do julgador, e não suprir lacunas originadas pela inércia do contribuinte.

LANÇAMENTOS DECORRENTES. CSLL. A solução dada ao litígio principal, relativo ao IRPJ, aplica-se ao lançamento decorrente, quando não houver fatos ou argumentos novos a ensejar decisão diversa.

Impugnação Improcedente. Crédito Tributário Mantido.

Irresignado, o sujeito passivo interpôs Recurso Voluntário ao CARF (fls. 23673/23699), em que suscita os seguintes pontos de defesa:

- a) alega não ter havido falta de escrituração, sendo inaplicável o dispositivo legal apontado nas autuações, controvertendo o fato de que *mantinha escrituração hígida e regular, o que pode ser constatado, por exemplo: (i) pela transmissão de todas as obrigações acessórias exigidas, via Sistema Público de Escrituração Digital (“SPED”); (ii) pelo fato de que a Recorrente tem a sua escrita contábil auditada pela Ernst & Young; (iii) pela necessidade de elaboração de demonstrações financeiras regulatórias em decorrência da fiscalização da Agência Nacional de Energia Elétrica (“ANEEL”), jamais questionadas; (iv) pelo fato de que sua controladora tem ações negociadas em Bolsa de Valores, o que atrai a fiscalização da Comissão de Valores Mobiliários (“CVM”) e, conseqüentemente, maior nível de compliance societário para elaboração e divulgação de demonstrações financeiras; e (v) pelo fato de que a Recorrente encontrava-se em processo de recuperação judicial, que tem como requisito para seu processamento e conclusão a regularidade da escrituração contábil.*

- b) aduz que a escrituração revela todos os dados necessários à quantificação do lucro real, tendo sido apresentados inúmeros livros comerciais e fiscais, nos termos da legislação vigente, inclusive demonstrações financeiras devidamente auditadas, além do livro de apuração do lucro real (LALUR) e da CSLL (LACS). Além disso, alega ter transmitidos a declaração de informações econômico-fiscais da pessoa jurídica (DIPJ) e escrituração contábil digital (ECD) via Sistema Público de Escrituração Digital (SPED), sendo tais fatos incontroversos. Assim, conclui que *mantinha escrituração na forma da legislação comercial e tributária, o que, por si só, já afasta a aplicação do inciso I do artigo 530;*
- c) controverte o fato de inexistir alegação de fraude na escrituração contábil e fiscal, o que demonstra não ser a mesma imprestável à apuração do lucro real, tendo sido analisados (a) *livros de apuração do lucro real*, (b) *formação de contas de resultado (receitas e despesas)*, (c) *notas fiscais* e (d) *outras informações vinculadas à apuração da base de cálculo do período, sem qualquer questionamento ou indicação de irregularidade;*
- d) informa atuar sob regime de concessão de serviço público de distribuição de energia elétrica, tendo sido fundada em 1969, prestando informações mensais detalhadas sobre o seu faturamento oriundo do fornecimento de energia elétrica, nos termos do Convênio ICMS n.º 115, sendo regularmente auditada, nos termos da lei, por empresa terceirizada de auditoria independente de porte internacional, submetendo-se, ainda, à fiscalização da ANEEL (Agência Nacional de Energia Elétrica) mediante regular certificação;
- e) argumenta a seu favor que, durante o período apontado, estava submetida a processo de recuperação judicial (Processo n.º 0005939-47.2012.8140301, originalmente submetido à 13ª Vara Cível de Belém/PA), posteriormente encerrado ante seu fortalecimento operacional, onde foi exigido severa comprovação documental de regularidade fiscal e contábil, inclusive, aqueles que foram incorretamente considerados imprestáveis pelo agente autuante;
- f) alega ser controlada por companhia de capital aberto e, assim como ela, tem suas ações negociadas na Bolsa de Valores, exigindo-se da mesma altos comandos de governança e regular cumprimento de obrigações, fato esse que entende ter comprovado pela documentação acostada, inclusive, com a publicação de idôneas demonstrações financeiras, fiscalizadas pela Comissão de Valores Mobiliários;
- g) aponta haver regularmente transmitido sua ECD de 2012, tendo solicitado prorrogação de prazo para a de 2013 e esclarecido todos os pontos suscitados durante a fiscalização, pedido esse que a administração tributária não analisou, porquanto haver apressado os lançamentos. Não obstante, informa haver transmitido tal retificação no prazo da própria impugnação, além de todas as informações relacionadas aos livros auxiliares estarem à disposição durante toda a fiscalização, portanto, não havia razões para o arbitramento realizado;
- h) controverte que o relatório fiscal sequer observou os inúmeros lançamentos contábeis efetuados pela empresa, tendo o agente autuante realizado uma análise por amostragem, como único exemplo, acerca da *existência, no plano de contas, de uma única conta contábil de 'Fornecedores'*” (fl. 1.021). Assim, entendeu ter ficado claro, especialmente após a diligência realizada pela instância *a quo*, que a

administração tributária mirou exclusivamente os lançamentos realizados na conta “2110130100 - REC.F.MATER E SERV – FATURAS PROCESSADAS RECONC”, subconta da conta “Fornecedores”, cuja documentação e explicações sempre estiveram disponíveis, mas não houve menção a nenhuma outra rubrica indicada na contabilidade, portanto, o arbitramento não se justificava;

- i) ressalva que a diligência realizada pela DRJ teria confirmado o equívoco do arbitramento, uma vez que a própria unidade de origem da Receita Federal reconhece que a maior parte dos questionamentos apontados no TVF não são relevantes, ou seja, o detalhamento da única subconta analisada pela fiscalização sequer foi considerado pelo agente autuante.

Constam dos autos derradeiras petições de fls. 23767/23769 e fls. 23774, com respectivos anexos, em que a parte requesta providências para a juntada do Recurso Voluntário já protocolado, uma vez que o substabelecimento dos patronos ainda não havia sido processado no sistema. Foi juntada decisão judicial de fls. 23775/23776 para que o Recurso Voluntário fosse regularmente processado, tendo o feito tramitado até distribuição a esta Relatoria.

A recorrente juntou, ainda, memoriais acostados às fls. 23783/23795, com resumo dos principais pontos suscitados em seu Recurso Voluntário.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheiro Fredy José Gomes de Albuquerque, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade para ser conhecido. A intimação da contribuinte da decisão da DRJ ocorreu em 30/06/2020 (terça-feira), conforme documentos de fls. 23666/23667, passando a correr no primeiro dia útil seguinte, ou seja, 01/07/2020 (quarta-feira). Assim, considerando que o prazo de 30 dias findaria em 30/07/2020 e o recurso foi protocolado na véspera (29/07/2020 – fls. 23672), tem-se o mesmo como tempestivo.

## **ANÁLISE DE MÉRITO**

A solução para a presente controvérsia consiste em verificar se o arbitramento do lucro realizado pela administração tributária pautou-se em requisitos legais. É esse o cerne da irresignação recursal, uma vez que a contribuinte contesta a desclassificação de sua escrituração contábil dos anos-calendários de 2012 e 2013, por entender não se aplicar o art. 530, I, do Decreto nº 3.000/99 (Regulamento do Imposto de Renda), vigente à época dos fatos.

Antes de tudo, importa analisar o conteúdo do citado dispositivo normativo e analisar se o contexto dos fatos trazidos no relatório de fiscalização são suficientes ao arbitramento realizado.

Assim dispõe o Decreto n.º 3.000/99 sobre as hipóteses em que se justifica tal providência:

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.

A interpretação que a administração tributária deu ao inciso I acima transcrito consiste na conclusão de que *toda a escrituração contábil* considera-se inservível se, a partir da análise de qualquer conta contábil, restar dúvida razoável ou erro sobre os números apresentados. Assim, para o agente autuante, considera-se inservível 100% de toda a escrituração se apenas uma de suas inúmeras subcontas for considerada insuficiente, passando-se a tributar toda a operação da contribuinte mediante arbitramento do lucro.

Note-se que o dispositivo legal trata no inciso I dos casos em que o sujeito passivo *não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais*. A pergunta a ser respondida é: **o que significa não manter escrituração?**

Por uma lado – e essa foi a interpretação da fiscalização –, havendo dúvida razoável sobre qualquer subconta contábil que tenha sido observada por mera amostragem. Para o agente autuante, não se deve olhar nenhum outro dado, pois já terá considerado imprestável a escrituração, porquanto supostamente não mantida *na forma das leis comerciais e fiscais*. Para essa linha interpretativa, bastará um erro ou desacerto contábil e toda escrituração será inidônea e considerada inservível, pois não terá 100% da conformidade necessária. A consequência é a mesma dada pelo agente autuante: aplicação do citado dispositivo legal para arbitramento do lucro.

Em sentido oposto, a contribuinte procurou demonstrar não ser possível desclassificar toda sua escrituração em razão da análise por amostragem de uma única subconta

contábil, no caso, da conta contábil de “Fornecedores”, onde foi observada apenas a conta “2110130100 - REC.F.MATER E SERV – FATURAS PROCESSADAS RECONC” (subconta da conta “Fornecedores”), sem jamais ter omitido a documentação a ela referente e nem ter a administração tributária por ela se interessado para sanar dúvidas pertinentes. Assim, entende que não se justifica o arbitramento.

Ao analisar os autos, vê-se que todas as intimações fiscais foram respondidas, com a respectiva juntada de inúmeros documentos fiscais e contábeis acostados às fls. 2/985, inexistindo no Relatório Fiscal, que se resume a 8 páginas (fls. 1015/1023), referências robustas ou minimamente analisadas sobre possíveis inconsistências na escrita fiscal e contábil do sujeito passivo.

Com exceção da transcrição dos termos de intimação e de dispositivos legais que nada respondem ao aprofundamento da matéria posta em discussão, a fiscalização limitou-se a consignar que (a) os lançamentos contábeis seriam resumidos ou aglutinados no Diário Geral, sem livros auxiliares, com abreviações tidas como insuficientes à compreensão e inúmeros lançamentos entre contas, (b) que as ECDs de 2012 e 2013 confirmariam a conclusão acima, mediante análise por amostragem da conta “Fornecedores”, com lançamentos não individualizados em conta única, (c) histórico supostamente *vagos, abreviados e/ou em códigos, sem a necessária clareza* e (d) livros auxiliares *desbalanceados na comparação débitos vs créditos*, com detalhamentos insuficientes em sua visão.

Em razão dessa análise resumida, a administração tributária considerou que a pessoa jurídica *não mantém escrituração de conformidade com as leis comerciais e fiscais*, sem realizar qualquer abordagem sobre os demais pontos da escrituração apresentada e sem apontar, em nenhuma linha do relato fiscal, razões que tornariam irrealizável a reapuração do lucro real da companhia.

Repita-se: a autoridade fiscal não se fez **nenhum apontamento** sobre as razões que tornariam impraticável a reapuração do lucro real, preferindo considerar inservível toda a escrita fiscal do sujeito passivo.

Entendo serem equivocadas as razões utilizadas pela administração tributária para ignorar toda a escrituração fiscal e contábil mantida e apresentada pela contribuinte, uma vez que a interpretação dada ao art. 530, I, do RIR/99 está em desacordo com a determinação do referido dispositivo legal.

Com efeito, tal norma tem como objetivo alcançar os casos em que **não houver (leia-se: inexistir) escrituração comercial e fiscal mantida pelo sujeito passivo**, ou seja, incide sobre as hipóteses em que os dados são omitidos e o sujeito passivo não faz controle algum, nem sob o aspecto contábil, nem sob o aspecto fiscal. Por razões óbvias, onde inexistir a escrituração, não é possível apurar lucro tributável a partir do método de tributação do lucro real, o qual representa a regra geral para todos os contribuintes, ainda que alguns deles possam optar por outros métodos, como o lucro presumido ou Simples Nacional (art. 259 do RIR/99).

Assim, o arbitramento é uma exceção à regra geral e só pode ser aplicado nas excepcionabilíssimas hipóteses determinadas pela legislação. Não obstante, para desconsiderar o recálculo do lucro real a partir da auditoria fiscal realizada, é dever adicional da administração tributária *motivar e fundamentar* as razões que a levam a considerar inviável a apuração do lucro real, seja a partir dos dados de escrituração comercial e fiscal ou de quaisquer elementos contextualizados durante a fiscalização. Por exemplo, terá que *motivar e fundamentar* tentativas

efetivas de quantificação dos ajustes do lucro líquido, mediante adição de custos, despesas, encargos, perdas, provisões, participações, resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores não incluídos na apuração do lucro líquido anterior.

Da mesma forma, terá que justificar as exclusões que deixou de fazer, desconsiderando despesas dedutíveis, prejuízo fiscal apurado em períodos de apuração anteriores, rendimentos e ganhos de capital, dividendos anuais mínimos distribuídos pelo Fundo Nacional de Desenvolvimento, e juros produzidos pelos bônus e notas do Tesouro Nacional, parcela das perdas decorrentes das operações realizadas nos mercados de renda variável e operações de *swap*, etc. (art. 250 do RIR/99).

A excepcionalidade da medida do lucro arbitrado impõe à administração tributária esgotar os métodos possíveis de apuração do lucro real, justificando todas as razões que a impedem de considerar todas as informações apresentadas pela contribuinte, não se admitindo que a análise seja por amostragem de apenas uma subconta contábil.

Vê-se dos autos que a escrituração fiscal e contábil foi apresentada e consta dos anexos da Impugnação, levando a DRJ a realizar diligência sobre os documentos a fim de sanar as controvérsias apresentadas pela contribuinte, dentre eles (vide resolução da DRJ às fls. 14042-14055):

#### **ROL DE DOCUMENTOS**

|                |   |
|----------------|---|
| <b>Doc. 1</b>  | Procuração e documentação societária  |
| <b>Doc. 2</b>  | LALUR referente ao ano-calendário 2012  |
| <b>Doc. 3</b>  | LALUR referente ao ano-calendário 2013  |
| <b>Doc. 4</b>  | Resposta ao TIF nº 2  |
| <b>Doc. 5</b>  | Lista das respostas apresentadas pela Impugnante à fiscalização   |
| <b>Doc. 6</b>  | Recibo de transmissão de ECD retificadora referente ao ano-calendário 2013  |
| <b>Doc. 7</b>  | Lista de abreviaturas transmitidas via SPED (referentes aos anos-calendário 2012 e 2013)                                      |
| <b>Doc. 8</b>  | Relatório comprovando que todas as contas questionadas pela fiscalização constam do plano de contas registrado na ECD         |
| <b>Doc. 9</b>  | Demonstrações financeiras da Impugnante referentes a 2012   |
| <b>Doc. 10</b> | Demonstrações financeiras da Impugnante referentes a 2013   |
| <b>Doc. 11</b> | Publicação "Latin Lawyer - The business resources for Latin America"  |
| <b>Doc. 12</b> | Petição inicial do processo de recuperação judicial da Impugnante e anexo 7.1(g), referente às suas demonstrações financeiras |
| <b>Doc. 13</b> | Recibo de entrega de documentos apresentados em atendimento ao Convênio ICMS nº 115/03  |

Naquela ocasião, pretendeu a instância de piso que fossem *esclarecidas as razões que levaram a autoridade fazendária a desconsiderar as contas contábeis da impugnante*, conforme os quesitos ali formulados, nesses termos (grifou-se):

Diante do exame dos documentos, registros contábeis e demais elementos que comprovem as operações realizadas (fazendo as diligências que entender necessárias), a unidade de origem, na condição de unidade preparadora prevista no PAF e no âmbito de sua competência originária, deverá se manifestar sobre as alegações de defesa (a seguir listadas) **trazendo aos autos os esclarecimentos necessários:**

a) O Relatório Fiscal aponta que diversos códigos de contas contábeis utilizadas nos livros auxiliares de 2012 não constavam do Plano de Contas dos livros diários do período. **A impugnante afirma (parágrafos 82 a 90, fls. 23/25), com base no anexo do TVF, que seriam apenas 10 códigos, e que todos esses códigos constavam do seu plano de contas,** conforme pretende demonstrar no Doc. 8 e na tela consulta Sped Contábil juntados (fl. 25 da impugnação). **Nessa tela do Sped, colaciona consulta ao código de conta 2216110801 que havia sido apontado como inexistente no Plano de Contas** conforme o anexo do Relatório fiscal. A partir das informações obtidas no Sped, afirma que todas as demais “inconsistências” apontadas quanto ao Plano de Contas não existiam.

**A unidade de origem deverá se manifestar sobre os elementos de prova trazidos pela impugnante para confirmar ou infirmar a inexistência desses códigos no plano de contas à época da autuação e esclarecer, no caso de confirmação, o porquê tal irregularidade impediu a determinação do resultado pelo regime do lucro real/prejuízo fiscal.**

b) Para afastar a afirmação fiscal de que os livros apresentados trazem somente alguns históricos detalhados (item 7 – página 8 do TVF), **a impugnante afirma que o documento transmitido via SPED (doc. 7 – lista de abreviaturas transmitida via Sped, fls. 3471...)** seria suficiente para constatar o alto nível de detalhamento.

A unidade de origem deverá se manifestar sobre os elementos de prova trazidos pela impugnante para confirmar ou infirmar a irregularidade apontada, esclarecendo, no caso de confirmação, os motivos pelos quais o documento indicado (doc. 7) não atendia às exigências legais ou não possuía o necessário detalhamento, esclarecendo ainda o porquê tal deficiência impediu a determinação do resultado pelo regime do lucro real/prejuízo fiscal.

c) A impugnante afirma<sup>13</sup> que é incompreensível a afirmação (item 7 – página 8 do TDF) “na análise de abertura dos livros auxiliares, consta que esses livros apresentam dados desbalanceados, na comparação “DÉBITOS vs. CRÉDITOS”: o total de créditos no ano é de R\$ 3.241.807.728,98, enquanto o total de débitos é de R\$ 3.034.521.275,99 (vide tela de abertura desse arquivo, anexa)”, pois é elementar que **não há coincidência de débitos e créditos na mesma conta contábil porque a contrapartida de determinado lançamento é realizada em outra conta contábil. Afirma que tal “constatação” não se trata de irregularidade (parágrafos 91/99), pois teria sido feito com base apenas no livro auxiliar com detalhamento da conta “fornecedores”, ou seja: não teriam sido verificadas as contas contábeis que registram as contrapartidas dos lançamentos realizados nessa conta. A identidade entre débitos e créditos se dará quando a contabilidade é verificada como um todo.**

**A unidade de origem deverá se manifestar sobre as alegações da impugnante, para confirmar ou infirmar a irregularidade apontada, esclarecendo se a análise envolveu toda a contabilidade, apenas uma única conta contábil ou outro tipo de verificação.** No caso de confirmação, deverá esclarecer e demonstrar a irregularidade apontada no Relatório Fiscal com os respectivos elementos contábeis, esclarecendo também o porquê tal irregularidade inviabilizou a determinação do resultado pelo regime do lucro real/prejuízo fiscal.

d) A impugnante afirma (parágrafos 100 a 106 da impugnação) que a acusação fiscal está pautada em **considerações genéricas que não permitem identificar qual seria a irregularidade da escrituração. Apesar de o referido livro auxiliar conter**

**aproximadamente cinco mil páginas de esclarecimentos detalhados acerca dos históricos que a fiscalização julgou “vagos”,** o TVF aponta apenas que os históricos detalhados “*não permitem, por exemplo, a elaboração individuada dos razões das contas fornecedores*”. **Não há indicação específica dos históricos que o fisco julga insuficientes ou exemplos minimamente concretos da dificuldade enfrentada.** O TVF omite-se quanto ao fato de a impugnante ter transmitido via SPED, em 20/11/17, em atendimento ao TIF nº 6, livro auxiliar com indicação detalhada do significado de abreviaturas e códigos utilizados no ano-calendário 2012 (doc. 7).

**A unidade de origem deverá se manifestar sobre as alegações da impugnante, para confirmar ou infirmar a irregularidade apontada no Relatório Fiscal. Deverá especificar as irregularidades encontradas na escrituração, indicando quais os históricos que considerou insuficientes e as deficiências encontradas, dando exemplos minimamente concretos das dificuldades enfrentadas.** Deverá também se manifestar quanto ao documento transmitido pela impugnante via SPED, em 20/11/17, em atendimento ao TIF nº 6, livro auxiliar com indicação detalhada do significado de abreviaturas e códigos utilizados no ano-calendário 2012 (doc. 7), esclarecendo se tal documento atendeu ou não ao solicitado, esclarecendo quais foram as deficiências e irregularidades encontradas no referido documento.

e) **A unidade de origem deverá informar o motivo pelo qual não se manifestou quanto ao pedido de concessão de prazo adicional de 20 dias para a transmissão da ECD retificadora do ano-calendário de 2013** (fls. 948/949 e item 20 do TVF às fls. 1015...).

Note-se que são muitos pontos que deveriam ser analiticamente esclarecidos e respondidos, porém, a auditoria fiscal realizada pela unidade preparadora da administração tributária manteve como critério interpretativo o fato da contribuinte supostamente não manter escrituração na forma legal.

Observe-se que um dos objetivos a serem esclarecidos, para se afastar a possibilidade de apuração do lucro real, consistia no **“porquê tal irregularidade impediu a determinação do resultado pelo regime do lucro real/prejuízo fiscal”** (conforme requerido pela DRJ). Não obstante, a autoridade fazendária, após transcrever os dispositivos legais já conhecidos, objetivamente declarou (em relação ao afastamento da apuração do lucro real) que:

**Essa não foi a hipótese do arbitramento.** O arbitramento se deu porque “*o contribuinte, obrigado à tributação com base no lucro real, não mantinha escrituração na forma das leis comerciais e fiscais*”, hipótese prevista no Inciso I do art. 47 (Lei nº 8.981/95) e no Inciso I do art. 530 (Decreto nº 3.000/99) – neste inciso não há qualquer outra condição para a efetivação do arbitramento. Em suma, (a) o contribuinte estava obrigado a ser tributado pelo lucro real? **SIM**; (b) ele mantinha escrituração na forma das leis comerciais e fiscais? **NÃO**.

Não bastasse o equívoco de desconsiderar integralmente a escrituração fiscal e contábil da contribuinte sem sequer tentar realizar a apuração pelo lucro real e eventualmente declarar que tal análise seria impossível, indicando as possíveis motivações e fundamentos para tanto, a administração tributária respondeu aos quesitos confirmando que existia um plano de contas mantido pela contribuinte e que lhe foi apresentado, porém, limitou-se a declarar que o mesmo **“não foi determinante para o arbitramento do lucro então realizado”**.

Eis, por exemplo, a resposta ao quesito 1, que revela a existência desses controles, jamais analisados pela administração, sem nenhuma justificativa:

A quando da importação do arquivo da ECD retificadora do ano-calendário de 2012 apresentada pelo contribuinte, em atendimento ao Termo de Intimação Fiscal Nº 6 (TIF-6),

o sistema de tratamento desses dados (CONTÁGIL) emitiu o relatório constante do ANEXO 1, denominado “*CONTABILIDADE – RELATÓRIO DE ERROS E ALERTAS*”, no qual, claramente, são enumerados 10 códigos de contas que, segundo esse relatório, não constariam do plano de contas informado na ECD. **Esse fato foi mencionado no Relatório Fiscal das Infrações Apuradas, porém não foi determinante para o arbitramento do lucro então realizado. No curso da diligência, constatamos, após análise mais detalhada, que, de fato, essas contas estão presentes no plano de contas apresentado,** conforme se verifica a partir do ANEXO 2 (Plano de Contas). São elas:

- i. 1320411012 - ADM-INTANGÍVEIS (Ativo Não Circulante Imobilizado);
- ii. 1125130004 - REC.F.ORIGINAL RECONC. CLIENTES (Ativo Circulante);
- iii. 6541199032 - ADM-MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS (conta de resultado);
- iv. 1125130001 - ALIENAÇÃO DE BENS E DIREITOS – ORIGINAL (Ativo Circulante);
- v. 1126100001 – CONSUMIDORES (Ativo Circulante);
- vi. 2213160100 - TRIBUTOS E CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS (Passivo Não Circulante – Passivo Exigível a Longo Prazo);
- vii. 6354112001 - ENCARGOS DE DÍVIDAS (conta de resultado);
- viii. 1215110099 – TÍTULOS DE CRÉDITO A RECEBER / DIVERSOS (Ativo Não Circulante – Realizável a Longo Prazo);
- ix. 2219990001 – OUTRAS PROVISÕES - CONTINGÊNCIAS CÍVEIS (Passivo Não Circulante – Passivo Exigível a Longo Prazo);
- x. 6136121201 – APURAÇÃO (conta de resultado).

Em diversas passagens, todos os controles e relatórios objetivamente impugnados pela parte também não foram considerados. Veja-se resposta ao PONTO 2, que tratava dos livros “Diário Auxiliar – Lançamentos”, apresentado pela contribuinte em atendimento ao TIF-6, apresentando *Tabela de Históricos Padronizados (Registro I075 do SPED Contábil)* e, ainda, o *histórico completo ou complementar dos lançamentos contábeis (Registro I250 do SPED Contábil)*. Nesse ponto, foi lacônico ao informar, sem fundamentar em nenhum elemento, que tais históricos detalhados “*não permitem, por exemplo, a elaboração individualizada dos razões das contas de fornecedores*”.

Em resposta ao PONTO 3, que controvertia a ECD de 2012 e seus relatórios de inconsistência entre débitos e créditos diários, limita-se a informar que foi desconsiderada a escrituração auxiliar apresentada pela contribuinte, sob a premissa de que não teria preenchido todos os registros do BLOCO “I” do Diário Auxiliar (registros I020, I052, I100, I150, I151, I155 deixaram de ser preenchidos). Assim, desconsiderou totalmente a escrituração, sem qualquer análise complementar para apuração do lucro real, confirmando textualmente que “*esse fato, porém, foi apenas mencionado no TVF, não tendo sido determinante para o arbitramento do lucro então realizado*”.

Idem em relação ao PONTO 4 e PONTO 5, onde é possível confirmar a existência de livros auxiliares cuja análise levou a administração tributária a desconsiderar a escrituração integral da contribuinte, sem nenhuma tentativa de apurar o lucro real. Simplesmente, concluiu-se “*que a escrituração auxiliar encontra-se absolutamente incompleta, sem nenhuma condição*

*de esclarecer os lançamentos globais efetuados no grupo de contas de fornecedores da escrituração geral”.*

A realização da diligência foi uma medida adequada pela DRJ e o relatório fiscal dela decorrente deixa clara a existência de controles para apurar as subcontas contábeis supostamente tidas como insuficientes à análise dos pagamentos a fornecedores. Ao pretender desconsiderar toda a escrituração do sujeito passivo sem enveredar nos demais elementos de prova fartamente apresentados nos autos, a administração tributária deu interpretação errônea ao art. 530, I, do RIR/99, porquanto está claramente demonstrada a existência de escrituração.

Ainda que contas contábeis especificamente analisadas fossem consideradas insuficientes, por quaisquer razões, tal fato não afasta o dever de apuração do lucro real sob a pretensa – e equivocada – premissa de que insuficiências contábeis individualizáveis possam repercutir sobre toda a base de dados apresentada pela contribuinte.

Ao realizar o apressado arbitramento, a administração tributária simplesmente glosou 100% de todas as despesas escrituradas pela contribuinte, companhia de porte nacional, distribuidora de energia elétrica sob regime de concessão, não se revelando minimamente razoável, justo ou proporcional – ao contrário, foi totalmente ilegal – desconsiderar integralmente sua escrituração. Cite-se precedentes do CARF neste sentido (grifou-se):

**LUCRO ARBITRADO DE OFÍCIO. EXISTÊNCIA DE ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL SUFICIENTE PARA APURAÇÃO DO LUCRO REAL. IMPRESTABILIDADE DA ESCRITA CONTÁBIL NÃO COMPROVADA. INSUBSISTÊNCIA DO LANÇAMENTO FISCAL. O arbitramento do lucro é uma medida extrema, excepcional, só aplicável quando não há possibilidade de apurar o imposto por outro regime de tributação. Não procede o arbitramento do lucro quando as razões indicadas pela fiscalização não são determinantes para fundamentar e comprovar a imprestabilidade da escrituração contábil para apuração do lucro real.** Sendo inaplicável a forma ou sistema de apuração do lucro utilizada pela autoridade autuante, não é possível manter o lançamento de ofício. (Acórdão nº 1301003.468 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária Sessão de 16 de outubro de 2018, unânime, Rel. Conselheiro Nelso Kichel)<sup>2</sup>

**IRPJ FALTA DE MOTIVAÇÃO VÁLIDA PARA ARBITRAMENTO DO LUCRO NULIDADE. A técnica do arbitramento da base tributável é medida extrema e a sua adoção requer motivação válida e bem fundamentada na impossibilidade de se aferir a verdadeira base de cálculo dos tributos por outros meios. Quando o contribuinte dispõe de escrita contábil e fiscal aptas, o arbitramento não pode ser aplicado.** (Acórdão nº 1301-006.164 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária Sessão de 16 de novembro de 2022, maioria, Rel. *ad hoc* Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza)<sup>3</sup>

**APURAÇÃO PELO LUCRO ARBITRADO. IMPRESTABILIDADE DA ESCRITA CONTÁBIL. NÃO COMPROVAÇÃO. O arbitramento do lucro é uma medida extrema, só aplicável quando não há possibilidade de apurar o imposto por outro regime de tributação, não podendo ser aplicado como penalidade. Improcede o arbitramento do lucro, quando as razões elencadas pela fiscalização não são determinantes para fundamentar e comprovar a imprestabilidade da escrituração contábil. (Acórdão nº 1201-**

<sup>2</sup> [https://acordaos.economia.gov.br/acordaos2/pdfs/processados/10830726440201566\\_5932221.pdf](https://acordaos.economia.gov.br/acordaos2/pdfs/processados/10830726440201566_5932221.pdf)

<sup>3</sup> [https://acordaos.economia.gov.br/acordaos2/pdfs/processados/10825723182201888\\_6776878.pdf](https://acordaos.economia.gov.br/acordaos2/pdfs/processados/10825723182201888_6776878.pdf)

001.535 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária – Sessão de 24 de janeiro de 2017, unânime, Rel. Conselheiro José Carlos de Assis Guimarães)<sup>4</sup>

ARBITRAMENTO. ESCRITURAÇÃO IMPRESTÁVEL. NÃO CARACTERIZAÇÃO. A constatação, apenas, da prática contábil de registrar todos os cheques e saques bancários creditados na conta Bancos a débito da conta Caixa, para em contrapartida a ela contabilizar os pagamentos eventualmente feitos com os valores sacados/descontados, bem como contabilizar todos os depósitos bancários a crédito da conta Caixa, para nela debitar o registro correspondente à origem daqueles depósitos bancários, não é suficiente para determinar o arbitramento dos lucros. (Acórdão nº 1101000.828 - 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária Sessão de 07 de novembro de 2012, maioria, Rel. Designado Conselheiro Benedicto Celso Benício Junior)<sup>5</sup>

**LUCRO REAL. ARBITRAMENTO DE LUCRO. DESCABIMENTO. Reiterada e incontroversa é a jurisprudência administrativa no sentido de que o arbitramento do lucro, em razão das consequências tributáveis a que conduz, é medida excepcional, somente aplicável quando no exame de escrita a Fiscalização comprova que as falhas apontadas se constituem em fatos que, camuflando expressivos fatos tributáveis, indiscutivelmente, impedem a quantificação do resultado do exercício.** Eventuais e pretensas irregularidades formais, genéricas apontadas na peça básica, sem demonstrar a ocorrência do efetivo prejuízo para o Fisco, não são suficientes para sustentar a desclassificação da escrituração contábil e o conseqüente arbitramento dos lucros. (Acórdão nº 1302001.033 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária Sessão de 05 de março de 2013, unânime, Rel. Conselheiro Paulo Roberto Cortez)<sup>6</sup>

A contrário senso, observe-se decisão em sentido oposto, em que o CARF entendeu não ser possível apurar o lucro real quando inexistente LALUR e escrituração que permitam identificar todos os registros fiscais e contábeis da interessada, exigindo-se – aí, sim, corretamente – o arbitramento do lucro, hipótese não confirmada na presente análise (grifou-se):

LANÇAMENTO PELO LUCRO REAL. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DO LALUR. OMISSÃO DE ESCRITURAÇÃO DE CONTAS BANCÁRIAS. AJUSTES NO RESULTADO APURADO ANTES MESMO DA APURAÇÃO DAS INFRAÇÕES. GLOSAS DE CUSTOS E APURAÇÃO DE OMISSÕES DE RECEITAS QUE REVELAM A IMPRESTABILIDADE DA ESCRITURAÇÃO. ARBITRAMENTO. OBRIGATORIEDADE. CANCELAMENTO DA EXIGÊNCIA.

A falta de escrituração do Lalur pela fiscalizada; os ajustes significativos feitos pela própria autoridade fiscal em favor do sujeito passivo sobre os resultados por ele apurados; a omissão de escrituração de vultuosa movimentação bancária em diversas contas correntes; as flagrantes divergências entre as escriturações contábeis e fiscal; e, as diversas infrações apuradas pela fiscalização concernentes a omissão de receitas e glosas de custos e despesas revelam a imprestabilidade da escrituração do contribuinte e denotam a precariedade do lançamento realizado com base no lucro real a partir dos resultados que foram apurados contabilmente. Embora louvável o empenho da autoridade fiscal em buscar de todas as formas apurar e demonstrar de maneira metódica o resultado tributável com base no lucro real, constata-se que a base primária para a apuração deste restou prejudicada em face da imprestabilidade da escrituração contábil da contribuinte para a apuração do resultado, o que compromete o resultado final apurado, por mais criteriosa que tenha sido a fiscalização na busca de sua determinação. A apuração do lucro tributável não pode favorecer ou desfavorecer o sujeito passivo, nem tampouco ser utilizada como penalidade. **O arbitramento do lucro, quando**

<sup>4</sup> [https://acordaos.economia.gov.br/acordaos2/pdfs/processados/10073721493201267\\_5680385.pdf](https://acordaos.economia.gov.br/acordaos2/pdfs/processados/10073721493201267_5680385.pdf)

<sup>5</sup> [https://acordaos.economia.gov.br/acordaos2/pdfs/processados/10410000541201040\\_5308992.pdf](https://acordaos.economia.gov.br/acordaos2/pdfs/processados/10410000541201040_5308992.pdf)

<sup>6</sup> [https://acordaos.economia.gov.br/acordaos2/pdfs/processados/10932720227201179\\_5255837.pdf](https://acordaos.economia.gov.br/acordaos2/pdfs/processados/10932720227201179_5255837.pdf)

**configurada qualquer das hipóteses previstas em lei, é o meio de que deve se valer o Fisco para apurar o lucro tributável, quando se revela impossível sua apuração o por outros meios**, ante a ausência ou imprestabilidade da escrita contábil e fiscal, como no presente caso. (Acórdão nº 1302002.564 - 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária – Sessão de 22 de fevereiro de 2018, unanimidade, Rel. Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado)<sup>7</sup>

Todas as razões até aqui apontadas demonstram o equívoco na desconsideração integral da escrituração da contribuinte. Não é possível o arbitramento do lucro como uma penalidade à pretensa falta de registros relacionados apenas a uma conta contábil, que era plenamente passível de análise, ante os documentos apresentados durante a fiscalização e confirmados no relatório de diligência realizado pela 1ª instância de julgamento.

Ressalte-se, ainda, que a análise da própria DRJ foi concluída com voto de qualidade da Presidência daquele colegiado, tendo um dos julgadores divergentes manifestado declaração de voto com fundamentos que convergem com a análise desta Relatoria, aqui incorporadas como razões de decidir (grifou-se):

1. Declaro voto divergente do relator por entender que há improcedência da constituição de crédito formalizada contra a empresa Centrais Elétricas do Pará S.A. – CELPA (CNPJ 04.895.728/0001-80 - Processo 10280.722536/2016-18). Nos parágrafos que seguem demonstro motivos de meu entendimento. Concluo que a infração é inconsistente e insubsistente. Portanto, não deve ser mantida.

2. Para iniciar análises, parto de solicitação de conversão em diligência fundamentada a partir da fl. 14053. Tal medida foi aprovada, por unanimidade, por meio de Resolução (fls. 14042 a 14055).

**3. Fundamentos trazidos no corpo da referida Resolução, apresentados a partir da fl. 14053, por si só, indicam confusão de enquadramento legal, conceitos e institutos.**

4. Tal cenário envolve, de forma específica, duas das diversas possibilidades de invocação de ofício de arbitramento de lucro descritas no incisos I e II, alínea “b”, do artigo 530 do RIR42. Em essência, o objeto do referido encaminhamento para conversão em diligência foi, justamente, **pedido de esclarecimentos relativo a aplicabilidade tais incisos. O que indica que ambos tem função própria e tratam de questões distintas.**

5. Após ciência do referido procedimento (fls. 14058 a 14060) e pedido (fls. 14064 a 14067) de esclarecimentos adicionais à Impugnante, em resposta à solicitação<sup>43</sup> (fl. 14055) da Autoridade Julgadora, a Autoridade Tributária executora (fl. 1023) da ação fiscal e do procedimento de diligência (fl. 16870), ambas ações executadas sob responsabilidade técnica do mesmo Auditor Fiscal, concluiu que:

*...Após a análise de todos os elementos apresentados na impugnação e, ainda, naqueles inseridos na resposta à intimação fiscal realizada no*

*curso desta diligência, concluímos que **escrituração auxiliar** encontra-se absolutamente incompleta, sem nenhuma condição de esclarecer os lançamentos globais efetuados no grupo de **contas de fornecedores** da escrituração geral.*

*Como a legislação, no caso de lançamentos globais, exige a apresentação de livros auxiliares que os detalhem e que obedeçam às formalidades intrínsecas e extrínsecas, não há como considerar que a empresa mantém **escrituração na forma das leis comerciais e fiscais**...*

<sup>7</sup> [https://acordaos.economia.gov.br/acordaos2/pdfs/processados/12571720128201240\\_5854435.pdf](https://acordaos.economia.gov.br/acordaos2/pdfs/processados/12571720128201240_5854435.pdf)

**6. Tendo por base tal manifestação, bem como, o conjunto de provas instruídas no presente processo, conclui-se que o crédito se fundamenta, de forma exclusiva, no Inciso I do artigo 530 já mencionado.**

7. Para delimitar as análises que procedidas, importante é dizer, desde já, que somente parte de tal inciso aplica-se à presente constituição, qual seja, trecho que prevê que o arbitramento será determinado quando o contribuinte **NÃO MANTIVER escrituração na forma das leis comerciais e fiscais.** Para visualização de tal delimitação, vale transcrever novamente tal comando legal:

*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;*

8. Ou seja, não é escopo da autuação o trecho do referido inciso que indica que será invocado arbitramento quando o contribuinte *deixar de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal.*

9. A delimitação do conteúdo do referido inciso é relevante para definição de sua abrangência, sua lógica e sua efetiva correlação com o inciso II, alínea “b” do referido artigo. Ou seja, é muito importante entender a aplicabilidade efetiva de tal norma num contexto lógico capaz de evidenciar a essência e as intenções do legislador ao regular tal possibilidades. Antes, porém, vale indicar de forma breve entendimentos da Impugnante e da Autoridade Tributária executora dos procedimentos fiscais.

10. A Impugnante, de forma detalhada em sua Impugnação (fls. 3369 a 3427) e em resposta (fls. 14511 a 14515) à intimação diligencial, não concorda com o fundamento da constituição de crédito. Em seu entendimento, o Auditor Fiscal se equivocou ao fundamentá-la. Lendo as razões da autuada e comparando-as com as provas instruídas nos autos, dou razão para a Impugnante.

11. Conforme já indicado no parágrafo 4, a essência do crédito baseia-se e limita-se em suposta **falta de individualização** de registros contábeis relativos a fornecedores. **Comparando a lógica essencial de argumentos (fls. 1015 a 1023 e fls. 16861 a 16870) da Autoridade Tributária com o cerne de contra-argumentos (fls. 3369 a 3427 e fls. 14511 a 14515) trazidos pela Impugnante fica evidente a fragilidade do trabalho fiscal.**

12. No Relatório Fiscal, especificamente a partir da fl. 1019, apenas alguns parágrafos (excluindo extensa citação de legislação) destinam-se à explicitação probatória do ilícito. **Relata-se, de forma superficial e sem demonstração detalhada, que a contabilidade apresenta grande quantidade de INFORMAÇÕES INCONSISTENTES.**

**13. Critica-se a escrituração contábil como um todo. Indica-se, sem detalhamento satisfatório e contundente, em uma verdadeira confusão de enquadramentos legais, conceitos e institutos, existência de registros resumidos e aglutinados, falta de livros auxiliares, históricos vagos, abreviados ou com uso de códigos, grande quantidade de lançamentos de transferências entre contas, dentre outras supostas INCONSISTÊNCIAS. Tudo sem efetiva demonstração e sem correlação específica, sem indicação objetiva demonstrando de forma clara se o dispositivo específico aplicável seria o inciso I ou II, alínea “b” do artigo 530.**

14. Conforme se percebe, sob o título de Análise da Escrituração...(fl. 1019), comenta-se no parágrafo 1 do referido item uma infinidade de supostos problemas. **Porém, em análises**

**nos demais parágrafos, de forma frágil, nada fica plenamente demonstrado e explicitado.**

15. Nos parágrafos 2 a 4 e 9 a 11 (fls. 1019 a 1021 e 1022) são descritos conteúdos extraídos da legislação e conclusões que tratam de escrituração contábil. Segundo a referida Autoridade, os comandos legais descritos em tais parágrafos apresentam correlação com a infração. Fundamentam a falta de individualização de fornecedores já citada.

16. No parágrafo 5 (fl. 1021), item “a”, inicia-se, de fato, a tentativa de comprovação da referida falta de individualização. Mais uma vez, em consonância com o parágrafo 1, na introdução do referido item, novamente em menção que abrange a íntegra da escrituração do contribuinte, **cita-se de forma genérica que os registros contábeis são “...globais ou resumidos, ou seja, correspondem a diversos fatos contábeis...”**

17. Na continuação do texto do referido item a Autoridade Tributária invoca um exemplo, entre os supostos diversos casos que poderia detalhar, para explicitar e representar todas as **INCONSISTÊNCIAS** mencionadas no item:

*...Um dos exemplos é a existência, no plano de contas, de uma única conta contábil de "Fornecedores", onde todas as aquisições e pagamentos a fornecedores são registrados nessa única conta.*

*São lançamentos não individuados, pois se reportam a várias operações e a vários fornecedores e documentos diferentes, fato esse que exige a escrituração de livros auxiliares revestidos das formalidades intrínsecas e extrínsecas.*

*Além do mais, muitas contrapartidas desses lançamentos transitaram por resultado, representando custos e/ou despesas.*

18. O exemplo invocado, conforme ratificado em resposta à diligência (vide parágrafo 4), é a própria especificação da infração constituída. Ou seja, é a delimitação da origem do crédito tributário especificada no item “b” do referido parágrafo.

**19. Não há comprovação e detalhamento efetivo de suposta falta de individualização. Optou-se, de forma simplista, por inserção de uma pequena parte exemplificativa extraída da contabilidade. Na visão da Autoridade constituidora do crédito, conforme explicitado no Relatório de Diligência, a análise de tal exemplo, por si só, comprovaria a referida falta de individualização de fornecedores.**

20. Os parágrafos 6 e 7 tratam, meramente, de texto afirmando inexistência de razões auxiliares e de outros temas não correlacionados com a infração especificada. Por fim, no parágrafo 8, considerando apenas as informações indicadas acima, a Autoridade conclui que *...a pessoa jurídica não mantém escrituração de conformidade com as leis comerciais e fiscais.*

21. Conforme já indicado (parágrafo 4), no Relatório de Diligência (fls. 16861 a 16870) a Autoridade Tributária faz diversas observações sobre a autuação, ratificando-a e delimitando-a.

22. Analisando o conteúdo de tal documento, é importante destacar que a Autoridade Julgadora solicitou, de forma detalhada, esclarecimentos referentes a 5 pontos descritos entre as folhas 16861 a 16863. **Na resposta do Auditor (a partir da fl. 16863, item 03) a tais pontos, fica evidente a confusão de conceitos e institutos mencionada no parágrafo 3 acima. Pois, segundo informa a própria Autoridade Tributária, em análise de tais pontos, parte dos temas ali tratados não foram determinantes para o arbitramento do lucro.**

23. Algumas informações trazidas contradizem, em parte, àquelas indicadas no ato de constituição de crédito. Pois, por exemplo, em análise do ponto 2 (fl. 16866), afirma-se que o Relatório Fiscal (fl. 1022, item 7) afasta os problemas nos históricos como causa de arbitramento, porém, tal afirmação não consta de forma clara no referido relatório. No geral, o Relatório de Diligência repete as afirmações contidas no ato de constituição do crédito.

24. Feitas tais considerações sobre argumentos do fisco e contra-argumentos da Impugnante, tendo ficado nítido nos autos que a atuação fundamentou-se no inciso I do artigo 530 do RIR, inicio análise específica do referido dispositivo. Conforme já dito, é relevante o pleno entendimento de sua abrangência, sua lógica, aplicabilidade e sua efetiva correlação com o inciso II, alínea “b” do referido artigo.

**25. Sabe-se, de forma exaustiva, que o arbitramento de ofício de lucro previsto nos referidos incisos é medida de ofício extrema invocada pelo fisco. A necessidade de tal medida se manifesta em casos em que há inexistência total ou parcial de informações contábeis e fiscais (inciso I), ou inconsistências graves nelas detectadas (inciso II, alínea “b”), que as tornem, no todo ou em parte, após plena demonstração probatória, incapaz de servir como instrumento de embasamento e determinação de apuração de bases de cálculo de IRPJ e CSLL.**

26. Ou seja, as situações previstas em tais dispositivos têm como atributo essencial a necessidade de se demonstrar efetiva impossibilidade do Fisco em aferir e determinar as referidas bases de cálculo, principalmente no que se refere ao quesito de adequabilidade legal.

27. Considerando o caso concreto aqui analisado, é correto afirmar que a declaração de inexistência total ou parcial de informações contábeis e fiscais (inciso I), bem como, a declaração de existência de inconsistências graves nelas detectadas (inciso II, alínea “b”), decorreria:

a) ou de processo legal (inciso I do artigo 530) que levaria à declaração de **NÃO MANUTENÇÃO (INEXISTÊNCIA) DE ESCRITURAÇÃO COMERCIAL E FISCAL (incluindo escrituração auxiliar).**

b) ou de processo legal que levaria à declaração de imprestabilidade decorrente de **INCONSISTÊNCIAS RELEVANTES GRAVÍSSIMAS NÃO SANADAS**, relativas a **VÍCIOS, ERROS e DEFICIÊNCIAS (todos considerados sob o aspecto formal ou material)**, os quais, no conjunto, com devida evidência probatória, inviabilizariam o Fisco de aferir e determinar a procedência e correção de bases de cálculo do IRPJ e CSLL (inciso II, alínea “b” do artigo 530).

28. Não há necessidade de longas análises para concluir que o legislador, ao criar ambos dispositivos, quis **regular situações distintas não conflitantes**. Ou seja, há uma ordem lógica de invocação e de aplicação de tais dispositivos. Há uma ordem de relevância nas matérias reguladas. O que se quer dizer com isto? Que ambos dispositivos tratam de situações absolutamente distintas que se complementam.

29. Conforme dito, ambas situações devem ser evidenciadas pelo Fisco. Ambas tratam de um devido processo legal que resulta em verdadeira incapacidade de verificação e determinação de bases de cálculo. Aliás, repita-se, é em função desta incapacidade que fica justificada a invocação de ofício de arbitramento prevista nos referidos dispositivos.

30. Parte-se de uma situação gravíssima inicial que precede análise de prestabilidade de escrituração (inciso I). Ora, tal inciso regula, de forma clara, como questão de ordem, situações de real **NÃO MANUTENÇÃO (INEXISTÊNCIA)** de escrituração (ITEM “A” do parágrafo 25).

31. O termo “*escrituração*” é genérico e abrange diversos tipos de informações, sejam eles contábeis ou fiscais. É válido refletir sobre a abrangência de tal termo. Pois, a inexistência de uma peça contábil ou fiscal dentre diversas peças que o contribuinte tem o dever de apresentar ao Fisco, por si só, não pode resultar em declaração automática de NÃO MANUTENÇÃO de escrituração, que é o que regula o inciso I e faz nascer a possibilidade de arbitramento nele prevista.

32. Deve-se, antes, como requisito fundamental, haver prova plena de que o livro (ou os livros) não mantido(s), não escriturado(s), resultam em real incapacidade de aferição e determinação de bases de cálculo. Certamente, não se pode aplicar tal dispositivo sem esta prova, seja no caso do inciso I, seja no caso do inciso II, alínea “b”. No presente caso, tal prova inexistente. Não houve efetiva demonstração probatória de tais situações.

33. O inciso I regula, ainda, da mesma forma, situação de NÃO ELABORAÇÃO (INEXISTÊNCIA) de demonstrações contábeis. Na lógica aqui comentada, tal previsão também é genérica. A ela deve-se aplicar, do mesmo modo, o requisito fundamental citado no parágrafo anterior.

34. Por abrangerem quesito de existência, as situações previstas no inciso I, por lógica e por serem relacionadas com a apuração do lucro real, são listadas como a primeira hipótese de arbitramento descrita no rol de possibilidades do artigo 530.

35. Sem dúvidas, a ordem lógica contida em tal rol de possibilidades foi pensada pelo legislador. O inciso I foi incluído como primeiro item da lista por inteligência legal. Primeiro se arbitra por inexistência de informações. Depois se arbitra por inconsistência daquilo que existe. Há uma diretriz que parte do mais grave (inciso I), a própria inexistência de informação, e se caracteriza como menos complexa de ser comprovado.

36. Por outro lado, existindo a informação, passa-se a avaliar sua consistência (inciso II, alínea “b”), contexto mais complexo do ponto de vista probatório, pois, trata-se de processo de aferição e determinação de bases de cálculo que pode culminar em declaração de imprestabilidade de toda a informação contábil ou fiscal.

**37. Feitas estas ponderações, pode-se dizer com absoluta certeza que qualquer análise relativa ao conteúdo de escrituração exclui a aplicação do inciso I. Este é o motivo de aplicação restrita do referido inciso. Se a peça contábil ou fiscal existir e tiver sido entregue ao Fisco, a partir daí toda e qualquer eventual inconsistência detectada em tal peça para a ser regulada pelo inciso II, alínea “b”.**

**38. Foi o que aconteceu no presente processo. Os autos comprovam que houve entrega pelo SPED de escrituração contábil digital auxiliar. Portanto, tendo por base o que foi dito, a obrigação acessória contábil existe e foi aceita pelo Fisco. Deve-se atentar para o fato de haver uma série de verificações de adequacidade do SPED antes de haver envio de escrituração digital. Durante o processo de envio já há verificação de uma série de requisitos de compatibilidade. A análise posterior de consistência de informações enviadas é processo que deveria levar em consideração a avaliação de prestabilidade, visando aferição e determinação de bases de cálculo do IRPJ e CSLL, ou seja, inciso II, alínea “b” do artigo 530.**

**39. A Autoridade Tributária executora dos procedimentos fiscais limitou-se, de forma exemplificativa e superficial, a tentar desqualificar apenas uma pequena parte da contabilidade da Impugnante, da qual resultou indicação de suposta falta de individualização de fornecedores.** Sem dúvidas, tal análise é uma verificação de consistência (inciso II) já que o livro auxiliar contendo informações detalhadas de fornecedores foi validado e aceito pelo SPED. Isto é, necessariamente, a indicação da suposta falta de individualização caracteriza-se como análise de conteúdo. Portanto, jamais poderiam ter sido invocados os conceitos e institutos que fundamentam a aplicação do inciso I. Trata-se de aplicação do inciso II conforme afirma a Impugnante.

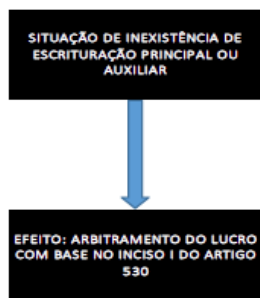
40. É com base no inciso II, alínea “b” que se instaura processo bem mais complexo, mais difícil de ser comprovado, qual seja, aquele que resulta em declaração de imprestabilidade de escrituração. Conforme já indicado, tal ação tem por consequência necessidade de demonstração probatória detalhada que explicita inviabilidade do Fisco em aferir procedência e correção de bases de cálculo de IRPJ e CSLL.

41. Depreende-se de análise lógica dos referidos dispositivos clara preocupação do legislador em não permitir conflito ou redundância. Pelas expressões destacadas no trecho que segue, formado pela conexão textual entre o caput do artigo 530 e parte de conteúdo dos incisos I e II, percebe-se que há expressões literais definindo a função de cada inciso:

*O imposto será determinado com base nos critérios do lucro arbitrado quando (caput do artigo 530): o contribuinte...**não mantiver** escrituração...**deixar de elaborar** demonstrações (inciso I)...a escrituração **contiver vícios, erros ou deficiências** (inciso II, alínea “b”).*

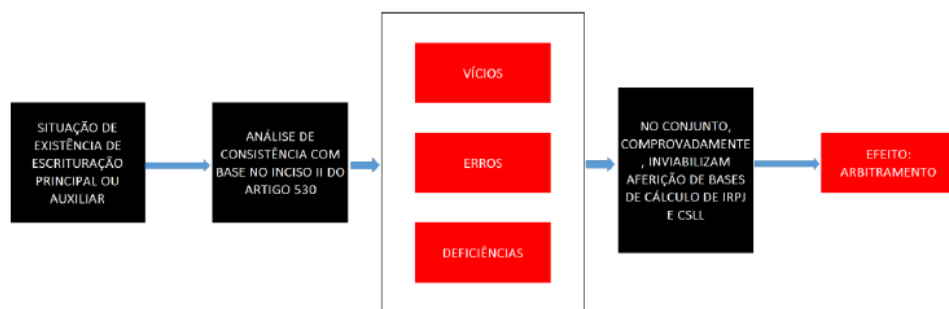
42. Com fins didáticos, visando tratar especificamente do caso ora analisado, vale trazer infográficos relativos a lógica e abrangência das duas situações indicadas no parágrafo anterior (*o contribuinte...**não mantiver** escrituração (inciso I)...a escrituração **contiver vícios, erros ou deficiências** (inciso II, alínea “b”)*). A demonstração de tal lógica e abrangência vale tanto para escrituração principal quanto para auxiliar.

43. Começemos pelos efeitos da inexistência de escrituração, ou seja, aqueles casos nos quais o contribuinte foi devidamente intimado e reintimado a apresentar escrituração e não logrou apresentá-las:



44. As provas instruídas, de forma inquestionável, indicam não se aplicar ao presente caso a situação de inexistência de escrituração principal ou auxiliar. Pelo contrário, há uma ampla quantidade de dados que indicam sua plena existência, seja para o ano de 2012, seja para o ano de 2013 (vide nota 4).

45. Considerando o que foi dito, a infração formalizada deveria ter sido embasada em declaração de imprestabilidade. O infográfico a seguir ilustra como deveria ter sido detalhado o processo legal caso a constituição tivesse sido formalizada no inciso II:



### Conclusão

46. Diante do exposto, voto para que seja julgada procedente a impugnação do sujeito passivo, cancelando-se integralmente o crédito tributário constituído.

Os fundamentos apontados na declaração de voto convergem com o entendimento já exposto por esta Relatoria, mas há dados complementares que o reforçam.

Observe-se que o relatório fiscal não aponta nem sugere nenhum tipo de omissão de receita, não realiza qualquer glosa de despesa, não desconstitui demonstrações financeiras regulatórias que a parte submete a auditoria independente (Ernst & Young – fls. 13060/13315), não desconstrói nenhum outro ponto dos incontáveis documentos juntados aos autos, inclusive, durante a fase de fiscalização, não analisa nem controverte os dados do LALUR e LACS apresentados pela interessada (fls. 13503/14038), não enfrenta os esclarecimentos apresentados na ECD/SPED (fls. 3468/3470) e, o que é mais grave, não se esforça, direta ou indiretamente, a realizar qualquer esforço para apurar o lucro real da contribuinte.

Isso tem consequências gravíssimas, que ultrapassam a análise do presente feito. Admitir que a administração tributária pudesse declarar a imprestabilidade de milhares de informações contábeis dos sujeitos passivos com base em uma única e pontual divergência contábil, relacionada individualmente a uma pequenina subconta, subverteria a legalidade, vilipendiaria a realidade, consubstanciaria o excesso e destruiria a regular relação obrigacional tributária.

Equívocou-se o agente atuante a considerar *inexistente e imprestável* toda a escrituração mantida pelo sujeito passivo em razão de apontamentos que seriam plenamente sanáveis na reapuração do lucro real, porquanto todos os livros fiscais e contábeis foram colocados à sua disposição. Bastaria fazer os ajustes que entendesse necessários, com bases nas potenciais inconsistências individualizadas, com as respectivas glosas de despesas ou adições de receitas, para obter o lucro tributável ajustado.

Chama a atenção que nada foi tentado. Não há apontamento algum no relatório fiscal que indique qualquer impossibilidade nesse sentido. Houve, de fato, a tentativa de chegar a resultados mais rápidos, pautados em erro procedimental, que há de ser afastado, porquanto ilegal.

Chama ainda mais atenção o fato adicional trazido no Recurso Voluntário que revela tratar-se de uma empresa de capital aberto, cuja escrituração é publicizada, rigidamente fiscalizada e auditada não apenas por investidores e pela Comissão de Valores Mobiliários (CVM), mas por órgão de controle do mercado de concessão pública de energia elétrica (Agência Nacional de Energia Elétrica - ANEEL), além do próprio Poder Judiciário, porquanto estar submetida à época a processo de recuperação judicial (Proc. 0005939-47.2012.8140301 – 13ª Vara Cível de Belém/PA), onde se fazia necessária a manutenção e apresentação de demonstrações contábeis regulares.

A fiscalização ignorou tudo isso e, de forma genérica, arbitrou o lucro sob a equivocada premissa de que inexistia escrituração útil, quando, em verdade, ela existia e sequer foi analisada inteiramente.

Ademais, ressalte-se que a inadequação do arbitramento do lucro **impactou no estorno dos prejuízos fiscais (R\$ 251.743.384,01, no ano-calendário de 2012, e R\$ 380.396.427,65, no ano-calendário de 2013) e as bases negativas da CSLL (R\$ 251.743.384,01, no ano-calendário de 2012, e R\$ 380.396.427,65, no ano-calendário de 2013), apurados anualmente pela pessoa jurídica, vinculados unicamente ao regime de tributação pelo lucro real.**

Conquanto inadequado todo o arbitramento do lucro, tem-se como inteiramente equivocada a determinação de estorno dos prejuízos fiscais de IRPJ e bases negativas de CSLL, os quais deverão ser mantidos em favor da contribuinte,

O arbitramento do lucro não é uma escolha do Fisco ou do contribuinte. Ela é condicionado às excepcionalíssimas hipóteses legais, indicadas no artigo 530 do RIR/99, quando:

|  |  |
|--|--|
| a) 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;               | Hipótese não configurada no caso concreto e equivocadamente utilizada como fundamento pela fiscalização, conquanto a contribuinte mantivesse escrituração comercial e fiscal disponível para apuração do lucro real. |
| b) a escrituração revelar evidentes indícios de fraudes ou contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para (i) identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária; (ii) determinar o lucro real. | Hipótese não configurada, sequer considerada pela fiscalização. Não obstante tentativa de apuração do lucro real.  |
| c) Não forem apresentados livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o Livro Caixa.  | Hipótese não configurada nem considerada, pois todos a escrituração foi apresentada.   |
| d) O contribuinte optar indevidamente pela tributação com base no lucro presumido.   | Hipótese não configurada nem considerada, pois a autuada não era optante do lucro presumido.   |
| e) 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.                                     | Hipótese não configurada nem considerada, pois a autuada não se tratava de empresa estrangeira.  |
| f) 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.                         | Hipótese não configurada nem considerada pela fiscalização, que se limitou a considerar inexistente a escrituração da parte.   |

Assim, entendendo que a autuação deve ser inteiramente desconstituída, conquanto inaplicável o arbitramento do lucro tributável, o que impacta na inadequada apuração da base de cálculo, tornando impossível a reconstrução da mesma nessa fase de julgamento.

## DISPOSITIVO

Ante o exposto, dou provimento ao Recurso Voluntário para desconstituir as autuações e afastar o estorno dos prejuízos fiscais de IRPJ e bases negativas de CSLL apurados nos anos-calendários pela contribuinte com base no lucro real por ela escriturado.

(documento assinado digitalmente)

Fredy José Gomes de Albuquerque

## Declaração de Voto

Conselheiro Neudson Cavalcante Albuquerque.

O presente processo trata de lançamentos tributários decorrentes do fato de a fiscalização ter feito a apuração de ofício do IRPJ e da CSLL, devidos no quarto trimestre de 2012 e nos quatro trimestres de 2013, pelo Lucro Arbitrado a partir da receita bruta conhecida, quando o contribuinte havia feito a apuração pelo Lucro Real. A motivação do procedimento de ofício seria a existência de uma série de irregularidades na contabilidade do contribuinte, assim apontada no auto de infração do IRPJ (fls. 984):

Razão do arbitramento no(s) período(s): 12/2012, 03/2013, 06/2013, 09/2013 e 12/2013.

Arbitramento do lucro que se faz tendo em vista que a escrituração mantida pelo contribuinte é imprestável para determinação do Lucro Real, conforme consta do RELATÓRIO FISCAL DAS INFRAÇÕES APURADAS, anexo. Enquadramento Legal:

Fatos geradores ocorridos a partir de 01/04/1999: Art. 530, inciso II, do RIR/99.

O referido artigo 530 do RIR/99 possuía a seguinte redação:

Art. 530. O imposto, devido trimestralmente, no decorrer do ano-calendário, será determinado com base nos critérios do lucro arbitrado, quando (Lei nº 8.981, de 1995, art. 47, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º):

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;

O também citado Relatório Fiscal esclarece os fatos (fls. 1019):

#### ANÁLISE DA ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL DO SUJEITO PASSIVO

1) A análise dos elementos apresentados pelo sujeito passivo esbarrou, sempre, no tipo de escrituração contábil por ele mantida: lançamentos resumidos ou aglutinados (em muitos casos) no Diário Geral, sem os competentes livros auxiliares; históricos vagos, abreviados ou com o uso de códigos, também sem respaldo em livros auxiliares; grande quantidade de lançamentos de transferências entre contas, num vai-e-vem de valores de mesma magnitude, etc.

[...]

5) Observações sobre a análise da Escrituração Contábil Digital (ECD) dos anos-calendário de 2012 e 2013:

- a. Muitos dos lançamentos contábeis efetuados pela empresa são globais ou resumidos, ou seja, correspondem a diversos fatos contábeis. Um dos exemplos é a existência, no plano de contas, de uma única conta contábil de "Fornecedores", onde todas as aquisições e pagamentos a fornecedores são registrados nessa única conta. São lançamentos não individuados, pois se reportam a várias operações e a vários fornecedores e documentos diferentes, fato esse que exige a escrituração de livros auxiliares revestidos das formalidades intrínsecas e extrínsecas. Além do mais, muitas contrapartidas desses lançamentos transitaram por resultado, representando custos e/ou despesas.
- b. A escrituração da empresa está repleta de lançamentos contendo históricos vagos, abreviados e/ou em códigos, sem a necessária clareza que represente a essência econômica da transação e sem que a empresa tenha feito constar do Diário Geral o significado dessas abreviaturas/códigos, fato esse que também exige, para esse fim, a escrituração de livros auxiliares revestidos das formalidades intrínsecas e extrínsecas. São exemplos desses históricos (pela ordem: Data do Lançamento, Código da Conta, Descrição da Conta, Indicador de Débito ou Crédito, Valor do Lançamento, Histórico do Lançamento, Número do Lançamento, Número do Arquivamento, Número da Linha na ECD):

[...]

6) Devidamente intimado (TIF-6) a transmitir as ECD retificadoras dos anos-calendário de 2012 e 2013, com a inclusão dos necessários livros auxiliares, o sujeito passivo efetuou a transmissão em 20/11/2017, apenas em relação ao ano-calendário de 2012. Não retificou a ECD do ano-calendário de 2013.

7) Na análise de abertura dos livros auxiliares, consta que esses livros apresentam dados desbalanceados, na comparação "DÉBITOS vs. CRÉDITOS": o total de créditos no ano é de R\$ 3.241.807.728, 98, enquanto que o total de débitos é de R\$ 3.034.521.275, 99 (vide tela de abertura desse arquivo, anexa). Além do mais, eles trazem, tão somente, alguns históricos detalhados. Não permitem, por exemplo, a elaboração individualizada dos razões das contas de fornecedores. Não trazem nenhuma outra tabela auxiliar e, ainda, apresentam diversos códigos de contas, no registro 1155,

que não constam do Plano de Contas informado (vide logs de importação desses arquivos, anexos).

8) Consideramos, assim, que a pessoa jurídica não mantém escrituração de conformidade com as leis comerciais e fiscais.

[...]

10) Diante do exposto, não nos resta alternativa que não seja desclassificação da escrituração contábil do sujeito passivo e a consequente adoção da sistemática do arbitramento do lucro para os anos-calendários de 2012 e 2013, cuja base de cálculo será a receita conhecida, extraída, mensalmente, dos DACON (Demonstrativos de Apuração das Contribuições Sociais) apresentados à Receita Federal, Ficha 07-A (Cálculo da Contribuição Para o PIS/Pasep).

Contudo, contrapondo o Auto de Infração ao correspondente Relatório Fiscal, entendo que há uma inconsistência entre eles, pois o Auto de Infração aponta irregularidades na contabilidade que impediriam a apuração do Lucro Real (artigo 530, II, do RIR/99), enquanto o Relatório Fiscal aponta irregularidades de natureza formal, considerando “que a pessoa jurídica não mantém escrituração de conformidade com as leis comerciais e fiscais”, o que aponta para a ocorrência prevista no artigo 530, I, do RIR/99.

Tal inconsistência está nas circunstâncias que deram ensejo à diligência fiscal determinada pela autoridade julgadora *a quo*, em que foram requeridos quatro esclarecimentos, a seguir transcritos (fls. 14054):

A unidade de origem deverá se manifestar sobre os elementos de prova trazidos pela impugnante para confirmar ou infirmar a inexistência desses códigos no plano de contas à época da autuação e esclarecer, no caso de confirmação, o porque tal irregularidade impediu a determinação do resultado pelo regime do lucro real/prejuízo fiscal.

[...]

A unidade de origem deverá se manifestar sobre os elementos de prova trazidos pela impugnante para confirmar ou infirmar a irregularidade apontada, esclarecendo, no caso de confirmação, os motivos pelos quais o documento indicado (doc. 7) não atendia às exigências legais ou não possuía o necessário detalhamento, esclarecendo ainda o porquê tal deficiência impediu a determinação do resultado pelo regime do lucro real/prejuízo fiscal.

[...]

A unidade de origem deverá se manifestar sobre as alegações da impugnante, para confirmar ou infirmar a irregularidade apontada, esclarecendo se a análise envolveu toda a contabilidade, apenas uma única conta contábil ou outro tipo de verificação. No caso de confirmação, deverá esclarecer e demonstrar a irregularidade apontada no Relatório Fiscal com os respectivos elementos contábeis, esclarecendo também o porquê tal irregularidade inviabilizou a determinação do resultado pelo regime do lucro real/prejuízo fiscal.

[...]

A unidade de origem deverá se manifestar sobre as alegações da impugnante, para confirmar ou infirmar a irregularidade apontada no Relatório Fiscal. Deverá especificar as irregularidades encontradas na escrituração, indicando quais os históricos que considerou insuficientes e as deficiências encontradas, dando exemplos minimamente concretos das dificuldades enfrentadas. Deverá também se manifestar quanto ao documento transmitido pela impugnante via SPED, em 20/11/17, em atendimento ao TIF n.º 6, livro auxiliar com indicação detalhada do significado de abreviaturas e códigos utilizados no ano-calendário 2012 (doc. 7), esclarecendo se tal documento atendeu ou não ao solicitado, esclarecendo quais foram as deficiências e irregularidades encontradas no referido documento.

No correspondente Relatório de Diligência (fls. 16861), a autoridade fiscal faz os esclarecimentos requeridos e deixa bem claro que o motivo do arbitramento foi o entendimento de que a escrituração do contribuinte não estaria na forma das leis comerciais e fiscais, conforme a seguinte transcrição (fls. 16863):

a. PRELIMINARMENTE:

Nos pontos definidos pelo julgador para análise e manifestação da autoridade lançadora é praticamente comum a expressão "o porquê tal irregularidade impediu a determinação do resultado pelo regime do lucro real/prejuízo fiscal". Lembre-se, porém, as hipóteses de arbitramento do lucro estabelecidas pela Lei n.º 8.981/95 e pelo Decreto n.º 3.000/99 (vigente nos anos-calendários de 2012 e 2013):

[...]

Fácil perceber que a condição de impedimento de determinação do lucro real apenas está presente no art. 47, Inciso II, alínea "b", da Lei n.º 8.981/95, e no art. 530, inciso II, alínea "b", do Decreto n.º 3.000/99. **Essa não foi a hipótese do arbitramento.** C arbitramento se deu porque "o contribuinte, obrigado à tributação com base no lucro real, não mantinha escrituração na forma das leis comerciais e fiscais", hipótese prevista no Inciso I do art. 47 {Lei n.º 8.981/95} e no Inciso I do art. 530 (Decreto n.º 3.000/99) - neste inciso não há qualquer outra condição para a efetivação do arbitramento. Em suma, (a) o contribuinte estava obrigado a ser tributado pelo lucro real? **SIM**; (b) ele mantinha escrituração na forma das leis comerciais e fiscais? **NÃO** [grifos do original].

Portanto, a motivação do arbitramento não foi a impossibilidade de se apurar o Lucro Real a partir da escrituração contábil. Todavia, boa parte da fundamentação do voto do relator está sobre esse fundamento, razão pela qual votei com o relator, na sua conclusão, mas com outra fundamentação. A fundamentação do meu voto foi abordada durante os debates do Colegiado e eu pedi a oportunidade de fazer a presente declaração, para que fique registrada nos autos.

A questão a ser solucionada diz respeito a um aspecto difícil do julgamento, que é a proporcionalidade. No caso, a escrituração do contribuinte atendia a muitas formalidades extrínsecas, mas não a todas as formalidades exigidas. A diligência fiscal teve como motivação esclarecer nos autos a abrangência dessas irregularidades formais. A autoridade fiscal autora da diligência informou:

a) em relação ao ponto 1, que a apontada inconsistência no plano de contas não procede, após a análise detalhada deste;

- b) em relação ao ponto 2, que a apontada existência de “lançamentos, no Diário Geral, contendo históricos vagos, abreviados e/ou em códigos, sem a necessária clareza” não procede, após as informações prestadas pelo contribuinte;
- c) em relação ao ponto 3, que a apontada existência de inconsistências entre créditos e débitos diários, informa que estas se devem ao fato de o contribuinte não ter preenchido todos os registros do Diário Auxiliar e de não ter inserido as contas das contrapartidas dos lançamentos;
- d) em relação ao ponto 4, que o contribuinte fazia o controle de fornecedores por meio de controles internos, sem a devida escrituração em livros auxiliares devidamente autenticados;
- e) em relação ao ponto 5, informa que o contribuinte apresentou ECD retificadora apenas o ano 2012 e, mesmo assim, com as mesmas inconsistências.

Em síntese, o fato que deu ensejo ao arbitramento do lucro em tela é a inexistência de livros auxiliares ao Livro Diário, devidamente autenticados.

O recorrente, por sua vez, demonstrou que essa falha se deu especificamente em relação a uma única subconta, de forma que não haveria causa justa para realizar o arbitramento do lucro, como se toda a contabilidade estivesse contaminada.

Esse entendimento foi adotado pelo colegiado nos debates e eu, ao final, aderi a ele. De fato, entendo que a fiscalização demonstrou que a escrita contábil segue, em geral, a forma das leis comerciais e fiscais, possuindo vício apenas em relação à necessária existência de um livro auxiliar de uma conta contábil específica. Embora tal fato seja relevante, entendo que desconsiderar toda a escrita contábil e lançar pelo lucro arbitrado é medida desproporcional. Entendo que o cumprimento da forma exigida pelas leis comerciais e fiscais é necessário para dar credibilidade à escrita contábil do contribuinte, mas não é qualquer vício nessa forma que retira a necessária credibilidade.

Na espécie, entendo que o vício apontado pela fiscalização não é suficiente para que o inciso I do artigo 530 do RIR/99 seja aplicado. Ademais, a própria fiscalização, em diligência, refutou a incidência do inciso II do mesmo artigo 530 do RIR/99 ao presente caso, assim afastando o fundamento legal do arbitramento do lucro adotado nos autos de infração.

Diante do exposto, voto por dar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Neudson Cavalcante Albuquerque