



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10384.720217/2012-78
ACÓRDÃO	1002-004.187 – 1ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	4 de fevereiro de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	TT DISTRIBUIDOR DE ALIMENTOS LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2008

NULIDADE DO LANÇAMENTO. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INEXISTÊNCIA.

Durante o procedimento administrativo o contribuinte foi intimado para apresentação de documentos relacionados pelo fisco e teve oportunidade de prévio esclarecimento. O ato administrativo de lançamento foi motivado pelo conjunto das razões de fato e de direito que carream a conclusão contida na acusação fiscal à luz da legislação tributária compatível com as razões apresentadas no lançamento, não ensejando qualquer nulidade por cerceamento de defesa.

ARBITRAMENTO DO LUCRO. REQUISITOS LEGAIS ATENDIDOS.

Constata-se a clara subsunção dos fatos à norma de regência, uma vez que a escrituração a que estar obrigado o contribuinte revela contém vícios, erros e deficiências que a tornaram imprestável para a determinação do lucro real.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Andréa Viana Arrais Egypto – Relator

Assinado Digitalmente

Ailton Neves da Silva – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Andrea Viana Arrais Egypto, Luís Ângelo Carneiro Baptista (substituto integral), Maria Angelica Echer Ferreira Feijó, Ricardo Pezzuto Rufino, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Ailton Neves da Silva (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão proferida pela DRJ que manteve o crédito tributário exigido no lançamento.

O presente processo decorre de lançamento tributário de Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), referente ao ano calendário de 2008, com arbitramento do lucro em face da ocorrência de omissão de receitas.

Por bem apresentar os fatos ocorrido, utilizo trechos do Relatório da DRJ, com as adaptações necessárias, complementando-o em seguida.

No Termo de Verificações Fiscais – TVF, consta que a fiscalização, iniciada em 18/07/2011, teve como ponto de partida o exame dos arquivos magnéticos do contribuinte referentes ao SINTEGRA de 2008, em confronto com os documentos de Informações Fiscais de Saída (DIEF) do ano-calendário de 2008.

Desse exame, concluiu a autoridade fiscal que a empresa omitiu a emissão ou o registro de 10.789 Notas Fiscais (série 1) de saídas e/ou entradas, além de não ter anotado nos pertinentes Livros Fiscais, de Registro de Saídas e de Apuração do ICMS, as possíveis vendas mensais feitas por meio de cupons fiscais, apesar de ter sido informado quanto à existência no SINTEGRA.

Informou a autoridade fiscal que, ao ser intimado, o contribuinte forneceu o Livro de Registro e Utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrências, à exceção do Termo de Abertura, o qual estava em branco.

A DIPJ foi entregue à Secretaria da Receita Federal do Brasil zerada.

Quanto ao Livro de Registro de Inventário, com o estoque final de 2008, não atendeu à intimação, o que impossibilitou a fiscalização de apurar contabilmente os valores e quantidades físicas do estoque.

Quanto aos Livros Contábeis, informou a autoridade fiscal que o Livro Diário daquele período somente recebeu autenticação da Junta Comercial do Estado do Piauí quando a empresa já estava sob auditoria.

Nos balanços patrimoniais dos anos-calendário 2007 e de 2008, no que se refere aos efetivos lançamentos das contas patrimoniais de Cofins e PIS a recuperar, informou a autoridade fiscal que a empresa aproveitou, no ano-calendário 2008, saldos/créditos iniciais de 2008 e, conseqüentemente, finais de 2007, inexistentes ou não contabilizados, gerando distorção nos saldos finais das mesmas contas de ativo/direito. Essa distorção foi agravada em razão da contabilização a maior de créditos não-cumulativos das duas contribuições (Cofins e PIS) decorrentes de aquisições/entradas não geradoras desses créditos (brindes e bonificações), e a menor, dos valores a recolher (débitos) relativos ao aproveitamento de deduções indevidas apuradas, equivocadamente, em relação a mercadorias vendidas em regime de substituição tributária.

Tais equívocos foram reconhecidos pelo próprio contribuinte por meio da retificação das informações, na qual desconsiderou as reduções/exclusões do regime não cumulativo.

O contribuinte também não respondeu à solicitação realizada pela fiscalização referente a esclarecimentos sobre a existência de autorização legal para emitir as notas fiscais que omitiu em sua escrituração, além do Livro de Registro e Utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrências em branco.

Do arbitramento

Foi efetuado o arbitramento do lucro em consonância com o disposto no Art. 530, II, "b" e 535, inciso V, do RIR/99 e lavrados os Autos de Infração de IRPJ e seus Reflexos (CSLL, PIS, COFINS), em face da imprestabilidade da escrita contábil, pelos vícios e erros apontados, pela impossibilidade de apuração adequada e correta, tanto do montante da receita efetiva do ano-calendário 2008, quanto dos custos das mercadorias vendidas e o conseqüente lucro real do exercício.

Assim, para tal arbitramento, foi desclassificada a escrita contábil do contribuinte e, a partir do valor das compras, coincidente, tanto nos livros contábeis desclassificados, quanto nos documentos de informação econômico-fiscais de saída (DIEFS) apresentados aos fiscos estadual e federal, foram calculados os tributos federais devidos.

Cientificados dos autos de infração, em 12/01/2012, e irressignado, o contribuinte **TT Distribuidora De Alimentos Ltda** apresentou a impugnação de fls. 350/374, em 13/02/2012, por meio da qual oferece, em síntese, as seguintes razões de defesa.

Da indevida desclassificação da escrita fiscal e contábil do contribuinte

Alegou a impugnante que a autoridade fiscal procedeu à desclassificação da escrita contábil e fiscal em virtude de informações constantes nos arquivos magnéticos da empresa, sem observar a movimentação real tributável do período, sem considerar a existência de vendas canceladas e das Notas Fiscais de devolução de mercadorias, bem como das bonificações (**DOC. 02**), pois acredita que a escrita fiscal deveria ter sido considerada para efeito de apuração do lucro tributável, conforme se constata da DRE (**DOC. 05**).

Acrescentou que o auditor-fiscal detectou que não foram registradas várias Notas Fiscais de saídas não identificadas no Livro Registro de Saídas de mercadorias, no entanto, não verificou que as Notas Fiscais foram emitidas pela própria empresa através de devolução de mercadorias realizada por clientes, razão porque referidas notas não deveriam estar escrituradas nos Livros Fiscais de Saída, e sim, registradas no Livro de Registro de Entradas de mercadorias, como de fato estão (**DOC. 03**).

Asseverou que o balanço da empresa indicaria como receita operacional líquida o mesmo valor da informação emitida pelo Fiscal (R\$ 8.587.041,21 - **DOC. 04**).

Aduziu que a sua escrita contábil revestir-se-ia de todas as formalidades exigidas pelas normas relativas à contabilidade, estabelecidas pelo Conselho Federal de Contabilidade, não podendo o Fisco desconsiderá-la para efeito de arbitramento.

Afirmou que qualquer indicação de omissão sem a análise real e precisa de livros e documentos fiscais seria nula, na medida em que não foi decorrente de fiscalização precisa por parte do Fisco, principalmente no presente caso, em que a postulante efetuou o registro das operações de entrada por devolução de mercadoria em virtude de vendas canceladas, mantendo em seus arquivos toda a documentação comprobatória das vendas efetuadas e das canceladas, devidamente registradas, o que torna possível a aferição da receita bruta.

Quanto à autenticação do Livro Diário pela Junta Comercial efetuada quando a empresa já estava sob fiscalização, suscitou que esse fato não constituiria motivo para arbitramento de lucro.

Citou entendimentos doutrinários e jurisprudência administrativa.

Acredita que, caso efetivamente fosse constatada receita omitida após uma diligência/perícia, ainda assim, a forma de apuração do tributo devido seria totalmente diferente daquela configurada no lançamento, tendo em vista que essa omissão teria que ser abatida do prejuízo, e não incluída no lucro, como fez o Fiscal em sua autuação.

Arguiu que, devido ao Auto de Infração ter sido lavrado de forma imprecisa, genérica, sem a correta discriminação de como se chegou à apuração da base de cálculo arbitrada, na medida em que não foram consideradas as devoluções e as bonificações, teria ocorrido cerceamento do direito a ampla defesa do contribuinte.

Assim, acredita que o 148 do CTN ressaltaria a possibilidade de arbitramento em caso de contestação e avaliação contraditória administrativa ou judicial, de forma que em face do

princípio da capacidade contributiva estabelecido no art. 145, § I da Constituição Federal, e diante do procedimento administrativo encontrar-se acoimado de vício formal de nulidade, necessário se faria que os presentes autos fossem baixados em diligência para a apuração do lucro real, levando em consideração a documentação apresentada, bem como as que se fizerem necessárias para a real apuração do lucro tributável.

Juntou jurisprudência da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, na qual haveria reconhecimento de nulidade do lançamento quando detectado erro na apuração da base de cálculo, bem como aduzindo que procede a constatação da omissão quando na fase litigiosa o contribuinte não apresenta documentos hábeis que sustentem o alegado, a contrário sensu do que ocorre no presente caso, em que a empresa apresenta toda a documentação comprobatória de omissão bem inferior daquela apresentada no lançamento.

Alternativamente, requereu a postulante que fosse dado parcial provimento à presente impugnação, para que seja levado em consideração na apuração da base de cálculo das exações cobradas nesse auto, exclusivamente os valores correspondentes às Notas Fiscais não lançadas na sua escrita contábil que totalizam a importância de R\$1.103.370,71, conforme faria prova as cópias das Notas em anexo, a fim de que fosse refeito o cálculo do crédito tributário constituído através do presente lançamento.

Por fim, protesta por poder provar o alegado por todos os meios de prova em direito admitidas, especialmente, perícia, a fim de comprovar a movimentação real tributável, juntada posterior de novos documentos, diligências, e tudo o mais que se fizer necessário para elidir prova em contrário.

Após encaminhamento, a 8ª Turma da DRJ/BSB, por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação para indeferir o pedido de diligência e manter integralmente o lançamento, conforme ementa do Acórdão nº 03-82.760 (fls. 4896/4903) a seguir transcrita:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008

ARBITRAMENTO DO LUCRO. CABIMENTO SOBRE VALOR DAS COMPRAS.

Sujeita-se ao arbitramento de lucro o contribuinte que não possuir escrituração na forma das leis comerciais e fiscais. Quando não for conhecida a receita bruta, esta poderá ser determinada mediante a utilização do valor das compras de mercadorias efetuadas no mês.

REQUERIMENTO DE DILIGÊNCIA PRESCINDÍVEL.

O requerimento de diligência que trata de questão totalmente inócua para fins de solução do litígio deve ser indeferido por força do disposto no caput do artigo 18 do Decreto nº 70.235/1972.

O Contribuinte tomou ciência eletronicamente do Acórdão da DRJ 14/02/2019 01/10/2018 (fl. 4910) e, inconformado com a decisão prolatada, em 28/02/2019 apresentou seu RECURSO VOLUNTÁRIO (fls. 4914/4931), onde reitera os argumentos inseridos na impugnação relativos à: Indevida desclassificação da escrita fiscal e contábil; imprecisão do arbitramento – falta de clareza na apuração da base de cálculo; cerceamento do direito à ampla defesa; determinação da receita bruta e da dedução das vendas canceladas; e assevera o seguinte:

- O Fisco procedeu a desclassificação da escrita contábil e fiscal em virtude de informações constantes nos arquivos magnéticos da empresa, sem observar a movimentação real tributável do período, tanto que sequer levou em consideração a existência de vendas canceladas e as Notas Fiscais de devolução de mercadorias, bem como as bonificações que não foram observadas;
- O Auditor detectou que não foram registradas várias Notas Fiscais de saídas não identificadas no Livro Registro de Saídas de mercadorias, no entanto, não verificou que as Notas Fiscais foram emitidas pela própria empresa através de devolução de mercadorias realizada por clientes, razão porque referidas notas não deveriam estar escrituradas nos Livros Fiscais de Saída, e sim, registradas no Livro de Registro de Entradas de mercadorias, como de fato estão;
- O balanço da empresa indica como receita operacional líquida o mesmo valor da informação emitida pelo Fiscal (vide planilha demonstrativo entradas e saídas que indica um montante de vendas no importe de R\$ 8.587.041,21, da mesma forma que o resultado do exercício constante no Livro Diário;
- A contabilidade não poderia ser desclassificada para efeito de apuração do lucro por meio do arbitramento, na medida em que se encontra regular, tanto que o fiscal utilizou como base para a apuração do tributo arbitrado o valor das compras;
- O arbitramento utilizado foi calculado sem clareza e com falhas na apuração da base de cálculo tributável.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Andréa Viana Arrais Egypto**, Relator

Juízo de admissibilidade

O Recurso Voluntário foi apresentado dentro do prazo legal e atende aos requisitos de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento.

Preliminar – Cerceamento de Defesa

A Recorrente traz a falta de clareza na apuração da base de cálculo e fala em cerceamento de defesa.

Embora essas questões tenham sido colocadas dentro do contexto do mérito e que será oportunamente apreciado, é importante esclarecer que o artigo 59 do Decreto nº 70.235/72, estabelece as causas da nulidade dos atos administrativos, o que não foi observada no procedimento fiscal. Vejamos o dispositivo legal:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.

No presente caso, o ato administrativo de lançamento foi realizado por autoridade competente, contendo todos os requisitos legais estabelecidos pelo art. 10 do Decreto nº 70.235/72 e foi motivado pelo conjunto das razões de fato e de direito que carrearam à conclusão contida na acusação fiscal nos termos do art. 142 do Código Tributário Nacional.

Dessa forma, afasto a preliminar suscitada.

Mérito

O lançamento combatido no Recurso Voluntário foi realizado com base no artigo 530, inciso II, alínea “b”, do Decreto 3.000/99 (RIR/1999), vigente à época dos fatos.

Nesse contexto, o deslinde da presente demanda passa, inicialmente, pela análise do cumprimento dos requisitos legais para a realização do arbitramento do lucro que, por ser uma exceção à regra geral, somente poderá ser aplicado nas hipóteses determinadas pela legislação tributária.

Dessa forma, há de se verificar se ocorreu a correta subsunção dos fatos à hipótese legal de arbitramento descrita no artigo 530 do RIR/1999 que assim dispõe:

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](#)):

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:

b) determinar o lucro real;

Diante da norma que autoriza o arbitramento, cabe verificar a justificativa contida no lançamento fiscal.

Conforme relatado, a contribuinte foi intimada várias vezes para apresentar documentos, esclarecimentos e justificativas relacionadas aos atos e fatos por ela escriturados, informados ou declarados. A contribuinte fez a sua apuração com base no lucro real, mas na DIPJ não existe qualquer valor, pois apresentou-a “Zerada”.

No entanto, segundo informações da Secretaria Estadual da Fazenda do Piauí, obtidas por meio do SINTEGRA, a empresa deixou de emitir milhares de Notas Fiscais e, intimada a esclarecer, acerca das vendas efetuadas, forneceu em torno de 11% (onze por cento) das Notas Fiscais, caracterizando a omissão contábil e fiscal de vendas de mercadorias por parte da empresa. Existe clara falta de contabilização de contas do ativo, reduções indevidas com relação às mercadorias vendidas, falta de escrituração de Notas Fiscais, Livros em branco, escrita fiscal com claros vícios, erros, omissões, razão da desclassificação da escrita contábil e arbitramento do Lucro no ano calendário de 2008.

Vejamos trechos do Termo de Constatação Fiscal (fl. 43):

Do exame de seus arquivos magnéticos referentes ao SINTEGRA (Sistema Integrado de Informações sobre Operações Interestaduais com Mercadorias e Serviços) do ano 2008, em confronto com os competentes Documentos de Informações Fiscais de Saída (DIEFs), do mesmo ano-calendário 2008, restou a comprovação de que a empresa omitiu a emissão ou o registro de 10789 (dez mil, setecentas e oitenta e nove) Notas Fiscais série 1 de Saídas e/ou Entradas referentes à mesma série, além de não ter anotado nos pertinentes Livros Fiscais de Registro de Saídas e de Apuração do ICMS as possíveis vendas mensais feitas por meio de cupons fiscais, informados quanto à sua existência no mesmo SINTEGRA 2008. Intimado o contribuinte a nos fornecer o Livro de Registro e Utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrências, a fim de que, a partir do mesmo, pudéssemos tomar conhecimento das Autorizações para Emissão de Documentos Fiscais (Notas Fiscais) solicitadas e das anotações referentes a outros assuntos pertinentes à fiscalização, quando de sua apresentação, percebemos que estava completamente em branco, à exceção do Termo de Abertura, sem quaisquer registros ou anotações. Instada verbalmente a apresentar tais Autorizações, até a presente data ela não nos atendeu.

Intimada, também a apresentar o Livro de Registro de Inventário com o estoque final de 2008, a auditada não atendeu nossa intimação. Isso nos impossibilitou de apurarmos, contabilmente, valores e quantidades físicas do estoque ao final daquele ano.

Constata-se a clara subsunção dos fatos à norma de regência, uma vez que a escrituração a que estar obrigado o contribuinte revela contém vícios, erros e deficiências que a tornaram imprestável para a determinação do lucro real.

A Recorrente traz ainda a alegações genéricas quanto ao arbitramento e a não consideração por parte da Fiscalização das vendas canceladas, o que não se sustenta a uma análise mais apurada, conforme bem destacou a Delegacia de Julgamento, cujos trechos da decisão será a seguir colacionado e acrescido às razões de decidir:

Com efeito, conforme se vê, correto está o procedimento adotado pela autoridade fiscal, uma vez que **a escrituração fiscal do impugnante continha vícios, erros ou deficiências que a tornaram imprestável para determinar o lucro real.**

Portanto, não se sustenta a alegação de que a escrituração do impugnante estaria revestida das formalidades exigidas pelas normas relativas à contabilidade, pois **tais informações contábeis somente foram sendo produzidas e registradas pelo impugnante ao longo do procedimento fiscal, na medida em que recebia as intimações.**

Por outro lado, considerando que foi adotado como base de cálculo do arbitramento o valor de compras, também não se sustenta a alegação de que não foram consideradas no as vendas canceladas.

De qualquer forma, as Notas Fiscais de devolução de mercadorias e as bonificações (DOC. 02) não foram incluídas na citada base de cálculo, pois em simples análise da Planilha, fl.49, intitulada “DEMONSTRATIVO ENTRADAS E SAÍDAS TT DISTRIBUIDOR”, na qual a fiscalização consolidou as Notas Fiscais de Entrada e de Saída emitidas pela impugnante, verifica-se que não foram consideradas os “CFOP” correspondentes às alegadas rubricas, quais sejam:

- 1202, 2202: “Devolução de venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros;
- 2910: Entrada de bonificação, doação ou brinde;
- 6202: Devolução de compra para comercialização;
- 5910: Remessa em bonificação, doação ou brinde.

Em face do exposto no parágrafo anterior, não cabe a alegação de que teria havido cerceamento do direito de defesa do contribuinte em virtude do Auto de Infração ter sido lavrado de forma imprecisa, genérica, sem a correta discriminação de como se chegou à apuração da base de cálculo arbitrada, pois, diferentemente do alegado, foram consideradas as devoluções e as bonificações.

Em outro questionamento, levantou hipótese de que haveria, no artigo 148 do CTN, ressalva à possibilidade de arbitramento em caso de contestação e avaliação contraditória administrativa ou judicial e de que o procedimento administrativo estaria acoimado de vício formal de nulidade, o que levaria à necessidade de que os presentes autos fossem baixados em diligência para a apuração do lucro real, as quais também não merecem acolhida. Vejamos.

Primeiro, porque **o arbitramento do lucro se deu em função do montante das compras, previsto no inciso V, do art. 535, combinado com o artigo 530 do RIR/99, e não sobre o valor ou preço dos bens** previsto no artigo no artigo 148 do CTN.

Segundo, porque também não se vislumbra no caso examinado a violação dos princípios constitucionais da capacidade contributiva ou mesmo da verdade material, avocados pela defesa, não havendo que se falar em vício de nulidade por vício formal, uma vez que lhe foi garantida o contraditório por meio da presente impugnação.

Terceiro, porque também não merece acolhida o pedido de que seja convertido o julgamento em diligência, porque a prova documental deverá ser apresentada na impugnação, precluindo o direito de o contribuinte fazê-lo em outro momento processual, salvo nas hipóteses previstas nos itens I, II e III do § 4º do art. 57 do Decreto nº 7.574, de 2011. Ademais, a realização de diligência se afigura absolutamente prescindível, uma vez que o caso retrata situações em que a prova documental constante dos autos é suficiente para formação da convicção do julgador (art. 63 do Decreto nº 7.574, de 2011).

Por fim, em face de todo o exposto, também não há que se falar em considerar, na apuração da base de cálculo das exações cobradas nestes autos, exclusivamente os valores correspondentes às Notas Fiscais não lançadas na sua escrita contábil que totalizam a importância de R\$1.103.370,71, uma vez que, quando não for conhecida a receita bruta, esta poderá ser determinada mediante a utilização do valor das compras de mercadorias efetuadas no mês, conforme mencionado linhas atrás neste voto.

Por todo o exposto, não merece reparos a decisão recorrida.

Conclusão

Ante o exposto, voto por CONHECER do Recurso Voluntário, negar a preliminar suscitada e, no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO.

Assinado Digitalmente

Andréa Viana Arrais Egypto