



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

**Processo n°** 10830.720848/2012-81  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 1102-001.191 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 17 de agosto de 2014  
**Matéria** IRPJ. Tributação Reflexa. Omissão de Receitas  
**Recorrente** MIAMI SPORTS IMPORTADORA E EXPORTADORA LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

Ano-calendário: 2007, 2008

**IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA - IRPJ e CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL LANÇAMENTO DE OFÍCIO.** O lançamento é ato administrativo vinculado aos estritos comandos da lei, nos termos do art. 142 do CTN, natureza que afasta qualquer discricionariedade ao agente do Fisco.

**LUCRO ARBITRADO. APLICABILIDADE.** O imposto devido será determinado com base nos critérios do lucro arbitrado quando o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal na forma prevista na legislação, ou a escrituração apresentada revelar deficiências que a tornem imprestável para a determinação do lucro real na periodicidade adotada.

**LUCRO ARBITRADO. INEXISTÊNCIA DE DISCRICIONARIEDADE NA ATUAÇÃO DA AUTORIDADE FISCAL.** O recurso ao arbitramento, nos casos previstos na lei, não é uma faculdade que o Fisco possa, a seu livre critério, exercer ou não. Constatada a ocorrência das hipóteses previstas em lei, a adoção do lucro arbitrado não se sujeita ao juízo discricionário da autoridade fiscal.

**LUCRO REAL x LUCRO ARBITRADO.** A tributação do resultado da pessoa jurídica pela sistemática do Lucro Real exige escrituração contábil regular, com levantamento de balanços na periodicidade eleita pela pessoa jurídica (trimestral ou anual). Apresentada a DIPJ com adoção do Lucro Real trimestral, a ausência de balanços e de apuração de resultado no final de cada trimestre impede a apuração do Lucro Real, ainda mais quando inexistente o LALUR e estão presentes outros vícios na escrituração apontados pelo próprio Fisco no curso da fiscalização.

**CONTRIBUIÇÕES AO PIS E COFINS. TRIBUTAÇÃO REFLEXA:**  
**Afastada a tributação do IRPJ pela sistemática do Lucro Real por deficiências**

da escrituração que impõem o arbitramento, o lançamento reflexo das contribuições ao PIS e COFINS por omissão de receitas deve ser efetuado pela sistemática e alíquotas do regime cumulativo. Lançamentos cancelados.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, dar provimento ao recurso voluntário.

*(assinado digitalmente)*

João Otávio Oppermann Thomé – Presidente

*(assinado digitalmente)*

Francisco Alexandre dos Santos Linhares - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: João Otávio Oppermann Thomé, José Evande Carvalho Araujo, Francisco Alexandre dos Santos Linhares, Ricardo Marozzi Gregório, João Carlos de Figueiredo Neto, Antonio Carlos Guidoni Filho.

## Relatório

Foram lavrados Autos de Infração relativos ao IRPJ, CSLL, PIS e COFINS em 13/02/2012, exigindo um crédito tributário no total de R\$ 13.108.228,36, com imposição de multa de ofício (75%), em razão da constatação de omissão de receitas, decorrente de suprimento de caixa, nos anos calendário de 2007 e 2008. O IRPJ e a CSLL foram exigidos conforme o Lucro Real Trimestral e o Pis e a Cofins conforme o regime não-cumulativo.

Em homenagem ao excelente Acórdão da 4ª Turma da DRJ de Campinas (fls. 4887/4943), adoto partes do seu Relatório para historiar o presente processo.

O Termo de Início de Fiscalização n. 001 foi lavrado em 30/09/2010 intimando o contribuinte a apresentar Livro Diário, Razão, de Entrada, de Saídas, Inventário, DRE, Balancetes Mensais, LALUR, Livro de Ocorrências Fiscais, Plano de Contas, etc.

No decorrer da fiscalização, foram emitidos inúmeros Termos de Intimação para que o contribuinte apresentasse as documentações contábeis e fiscais solicitadas. Para constatar as dificuldades e possíveis embaraços à fiscalização em 16/03/2011 foi lavrado o Termo de Constatação n. 005 onde consta, segundo relatório do acórdão recorrido às fls. 2667, que:

### *TERMO DE CONSTATAÇÃO E INTIMAÇÃO Nº 005*

*(...) O contribuinte, em 21/10/2010, encaminhou resposta ao termo de início de fiscalização no. 001, anteriormente citado, onde apresentou em folhas soltas e sem assinatura: 1) cópia do contrato social consolidado, 2) Demonstração de Resultado do Exercício relativo aos anos-calendário 2007 e 2008, 3) Balancetes de verificação (2007 e 2008), 3) Balanço Patrimonial (2007 e 2008), 4) plano de contas e 5) dois pacotes de folhas soltas, amarradas com barbante, sem termo de abertura e encerramento, sem registro nos órgãos competentes, sem qualquer assinatura, e a julgar pelo título impresso na folha tratar-se de impressão do Diário (...)*

*As folhas apresentadas pelo contribuinte, sem encadernação, sem termo de abertura e encerramento, sem registro nos órgãos competentes, sem assinatura do sócio e do contador; não pode ser aceito como o Diário da empresa, pois o contribuinte, cuja tributação se deu com base no LUCRO REAL, deve conservar os livros contábeis e fiscais em boa guarda, conforme artigos legais abaixo reproduzidos (...)*

*Não foram apresentados os livros: 1) Razão, 2) Registro de Entradas Registro de Saídas, 4) Registro de Inventário, 5) Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrência e 6) Livro LALUR.*

*As demonstrações contábeis apresentadas pelo contribuinte, quais sejam: 1) Demonstração do Resultado do Exercício 2007 e 2008, 2) Balanço Patrimonial 2007 e 2008 e 3) Plano de Contas, foram apresentadas em folhas soltas, sem nenhuma assinatura, quer do sócio, quer do representante da pessoa jurídica; por este motivo o contribuinte foi intimado a assinar e rubricar os documentos, conforme Termo de intimação n.º 002. Também não apresentou os dados contábeis solicitados em meio magnético (item 2 do termo de início de fiscalização n.º 001).*

*Também não apresentou os dados contábeis solicitados em meio magnético (item 2 do termo de início de fiscalização n.º 001) (...)*

*Até a presente data, 16/03/2011, transcorridos mais de 05 (cinco) meses do início do procedimento fiscal, a empresa não apresentou os livros: 1) Diário, 2) Razão e 3) LALUR; livros estes exigidos pela legislação tributária para a pessoa jurídica que apura o LUCRO REAL e demais contribuições.*

E foi reintimada novamente no Termo n. 006 a apresentar toda documentação solicitada nos Termos de Intimação n. 001, 002, 003, 004, desta vez, sob avisos de que seria arbitrado o lucro em caso de recusa:

Caso inexistente, RECOMPOR A ESCRITURAÇÃO completa da empresa para o período de janeiro de 2007 a dezembro de 2008, com a finalidade de atender à legislação federal e às solicitações contidas no Termo de Início de Fiscalização N° 001, Termo de Intimação N° 002, Termo de Intimação N° 003 e Termo de Intimação N° 004.

Fica, também INTIMADO, no mesmo prazo, relativamente aos mesmos anos-calendário 2007 e 2008, a colocar a disposição TODOS os documentos que deram suporte à apuração do LUCRO REAL e das demais contribuições PIS/PASEP, COFINS e CSLL.

Informamos que a falta de atendimento desta Intimação dará causa ao arbitramento de seu lucro, com base no disposto no artigo 47 da Lei n.º 8.981/95, reproduzido pelo artigo 530 do Decreto 3.000/99 (RIR/99) e no agravamento na multa imposta sobre a diferença de tributos porventura apurados na forma do art. 44 da Lei nº 9.430/96, com redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/07.

Consignou-se ainda no Termo de Intimação n. 006 o prazo de 10 dias para prestar esclarecimentos sobre fatos de 2007 e 2008, a seguir:

*TERMO DE INTIMAÇÃO FISCAL N° 006*

*(...), fica o contribuinte acima identificado INTIMADO para (...)*

*1) Explicar de forma detalhada, apresentando documentação de suporte, a divergência de valores informados na DIPJ 2008, ano-calendário 2007, entre: a) R\$ 11.775.463,84 referente à Ficha 04A, pág. 06, linha 22 "Estoque no Final do Período de Apuração" e b) R\$ 15.852.359,06, referente à ficha 36A, Ativo Balanço Patrimonial linha 04 "Estoques" à pág. 25 da mesma DIPJ 2008.*

*2) A que se referem os valores de FINANCIAMENTOS A LONGO PRAZO constantes da coluna 1 do quadro abaixo, informados nas DIPJ 2008 e 2009:*

*2.a) Apresentar planilha especificando o nome dos fornecedores do recurso e o número dos contratos de financiamento;*

*2.b) Fornecer cópias dos contratos e comprovar a contabilização dos mesmos.*

*3) Conforme informações prestadas pela empresa nas DIPJs 2008 e 2009; para o ano-calendário 2007, o estoque da empresa representa 110% do seu faturamento; já para o ano-calendário 2008, a relação é de 90%, conforme tabela abaixo: (...)*

*Explicar de forma detalhada e com documentação de suporte, o motivo pelo qual o estoque da empresa representa uma parte tão elevada de seu faturamento.*

4) *Esclarecer a divergência entre os valores de RECEITA BRUTA, relativos aos anos-calendário 2007 e 2008, informados nas DIPJ e DACON, conforme tabela abaixo:*

Em 28/03/2011 o contribuinte apresentou resposta aos Termos supracitados nºs. 005 e 006, a seguinte resposta:

*Em atenção ao Termo de Intimação Fiscal nº. 6, cumpre destacar que as divergências de informações contidas na DIPJ do ano calendário de 2008 em relação estoque, financiamentos de longo prazo e demais itens apontados são erros de preenchimento da citada declaração. O contribuinte está diligenciando para esclarecer quais os equívocos no preenchimento desses documentos, mas encontra dificuldades em razão troca de profissional da contabilidade.*

*Com relação as divergências de DIPJ e DACON informa novamente que há erro no preenchimento das declarações provavelmente causado por erro na indicação das receitas sujeitas a tributação monofásica nas linhas da DACON uma vez que uma grande variedade de produtos vendidos pela contribuinte são tributados unicamente na origem.*

*Sem mais, permanecemos à disposição para quaisquer*

No Termo de Intimação n. 008, a autoridade fiscal devolve no estado em que se encontram os Livros Diários de 2007 e 2008 (folhas soltas, amarradas em barbantes...) para que sejam reapresentados, no prazo de 20 dias, revestidos das formalidades legais prescritas.

Em 22/09/2011, foi lavrado o Termo de Intimação Fiscal nº. 010, para o contribuinte comprovar a ORIGEM e EFETIVO INGRESSO dos suprimentos de recursos efetuados pelos sócios através da conta contábil "368 ADTO CAPITAL DE GIRO SÓCIOS" nas contas: "1 CAIXA"; "302 BANCO BRADESCO S/A"; "305 UNIBANCO UNIÃO DE BANCOS BRASILEIROS S/A"; "568 BANCO BRADESCO CARTÃO CREDITO" e "574 FUNDO BRADESCO Cedi."

Em resposta apresentada em 14/10/2011, o contribuinte esclareceu que:

*1.1 Não é consistente e não procede a afirmação colocada no Termo de Intimação no sentido de que os valores relacionados "refletem os lançamentos efetuados no Diário referente aos suprimentos de recursos pelos sócios, contabilizados na conta credora (origem) "386 ADTO CAPITAL DE GIRO SÓCIOS";*

*1.2 Como já mencionado em respostas anteriores, a empresa teve sérios problemas com a sua escrituração contábil, em razão de transição por diferentes sistemas adotados, assim como pela rotatividade dos profissionais encarregados desta tarefa;*

1.3 Assim há uma sucessão de erros contábeis, como acontece no registro de muitos dos valores relacionados nos referidos ANEXOS I e II, que foram indevidamente registrados na mencionada conta "368 ADTO CAPITAL DE GIRO SÓCIOS", ante a dificuldade encontrada pelo profissional da contabilidade de conciliar de imediato o valor que aparecia no extrato bancário;

1.4 Não identificada de imediato a operação no momento do registro contábil, adotou-se a comodidade prática de registrar todos os valores que apareciam a crédito na conta bancária em contrapartida dessa conta "368 ADTO CAPITAL DE GIRO SÓCIOS", significando destaque de valores que deveriam passar por posterior conciliação, para permitir a alocação em razão da sua natureza e documentos pertinentes;

1.5 Isso é confirmado pela existência de várias operações no mesmo dia, de valores muitas vezes insignificantes, que jamais poderiam configurar diversas operações de "ADIANTAMENTO DE CAPITAL DE GIRO PELOS SÓCIOS".

2. Em razão do exposto nos tópicos anteriores, para atendimento ao que está previsto no item 2 do Termo de Intimação Fiscal, que exige "documentação hábil e idônea, coincidente em datas e valores que comprovem a ORIGEM e EFETIVO INGRESSO, como consta na intimação, está a empresa fazendo esse trabalho de conciliação dos extratos bancários na tentativa de demonstrar esses equívocos;

2.1 Nessa árdua tarefa, já identificou valores que se referem a financiamentos bancários na linha de crédito rotativo, assim como valores remetidos pelos seus próprios fornecedores em reembolso de custos de campanhas de promoção de vendas de produtos da sua marca, e até mesmo vários valores que aparecem de forma repetida, pois são relativos a cheques redepósitos, devolvidos anteriormente pelos Bancos sacados;

2.2 Há também valores que o próprio histórico bancário é elucidativo, como acontece com o valor de R\$1.090.000,00 lançado a crédito em 01/03/2007, identificando crédito de valor que foi remetido pela administradora de cartão de crédito.

3. Por todo o exposto, e dado o volume de operações relacionadas no Termo de Intimação em referência, solicita que seja concedido prazo adicional de 30 (trinta) dias, com o objetivo de avançar na identificação e depuração do maior número possível desses equívocos contábeis."

O contribuinte não apresentou a documentação solicitada no Termo de Intimação Fiscal nº 010, e expirado o prazo adicional concedido no Termo n. 011, foi lavrado em 07/12/2011 novo Termo de Intimação Fiscal nº 012, solicitando os mesmos documentos e esclarecimentos do Termo nº 010.

Em resposta ao Termo de Intimação nº 012, o contribuinte respondeu, em 03/01/2012, reiterando que não teria mais documentos a apresentar, que teve sérios problemas

com a sua escrituração contábil em razão de transição por diferentes sistemas adotados e por rotatividade de contadores, que de fato há sucessivos erros contábeis, como acontece no registro de muitos dos valores relacionados nos referidos ANEXOS I e II, que foram indevidamente registrados na mencionada conta "368 ADTO CAPITAL DE GIRO SÓCIOS", ante a dificuldade encontrada pelo profissional da contabilidade de conciliar de imediato o valor que aparecia no extrato bancário, e por fim requereu que em caso de autuação não agravasse a penalidade por descumprimento de prazo para atendimento aos termos de intimação, pois sempre respondeu a todos eles dentro dos prazos que inicialmente lhe foram concedidos.

Diante da falta de comprovação da origem e do efetivo ingresso dos suprimentos de numerários, foram lavrados os autos de infração de IRPJ, PIS/PASEP, COFINS e CSLL, referentes aos anos-calendário 2007 e 2008, tendo por base de cálculo os valores constante na conta contábil "368 ADTO CAPITAL DE GIRO SÓCIOS", abaixo descrito:

Data	Valor Tributável
jan/07	R\$ 556.485,23
fev/07	R\$ 400.580,24
mar/07	R\$ 1.421.675,17
abr/07	R\$ 538.568,98
mai/07	R\$ 552.935,99
jun/07	R\$ 613.365,18
jul/07	R\$ 625.907,73
ago/07	R\$ 598.230,32
set/07	R\$ 709.985,33
out/07	R\$ 426.272,88
nov/07	R\$ 742.009,38
dez/07	R\$ 463.687,15
<b>Total 2007</b>	<b>R\$ 7.649.703,58</b>

Data	Valor Tributável
jan/08	R\$ 407.583,88
fev/08	R\$ 471.210,60
mar/08	R\$ 408.546,56
abr/08	R\$ 493.426,15
mai/08	R\$ 428.236,18
jun/08	R\$ 346.248,56
jul/08	R\$ 466.150,74
ago/08	R\$ 538.378,42
set/08	R\$ 1.196.169,76
out/08	R\$ 477.637,52
nov/08	R\$ 498.544,84
dez/08	R\$ 712.004,11
<b>Total 2008</b>	<b>R\$ 6.444.137,32</b>

O contribuinte foi cientificado em 14/02/2012 dos autos de infração, lavrados com a seguinte descrição dos fatos infracionais:

0001 OMISSÃO DE RECEITAS POR PRESUNÇÃO LEGAL  
SUPRIMENTO DE CAIXA POR SÓCIOS E ADMINISTRADORES

Regularmente intimada, a fiscalizada não comprovou a ORIGEM e o EFETIVO INGRESSO dos suprimentos de recursos efetuado na Pessoa Jurídica nas contas contábeis: "1 - CAIXA", "302 - BANCO BRADESCO S/A", "305 - UNIBANCO - UNIÃO DE BANCOS BRASILEIROS S/A", "588 - BANCO BRADESCO - CARTÃO DE CRÉDITO" e "574 - FUNDO BRADESCO Cedi"; suprimentos estes que tiveram por contrapartida a conta "368 - ADTO CAPITAL DE GIRO".

Desta forma, restou caracterizada a OMISSÃO DE RECEITAS preconizada no art. 282 do RIR/99.

Além da constituição do crédito do IRPJ, também foram lançados os créditos tributários referentes a COFINS, PIS/PASEP e CSLL, decorrentes da infração principal.

As infrações encontram-se detalhadamente descritas no Termo de Verificação Fiscal que é parte integrante inseparável deste Auto de Infração.

Impugnação de fls. 2328/2354 apresentada em 13/03/2012, acompanhada de documentos de fls. 2355/2446, onde alega, conforme transcrição do relatório do Acórdão recorrido às fls. 2679:

*Inicialmente, acusa a inadequada tributação pelo lucro real. Alega, com fundamento nas diversas intimações fiscais expedidas, ter sido fartamente reconhecido pela contribuinte, ao longo da ação fiscal, a falta de escrituração regular para apuração do resultado na sistemática do lucro real trimestral, falha apreendida pela própria fiscalização, que determinou à empresa a recomposição da sua escrituração, sob pena do arbitramento do lucro.*

*Acrescenta que “a Fiscalização tinha clara percepção da correta norma tributária cabível e que deveria ser aplicada para a situação relatada, tanto que não só alertou para o “arbitramento do lucro”, como também reproduziu o texto do artigo 530 do RIR/99, destacando exatamente os incisos em que estava enquadrada a empresa fiscalizada”.*

*Acusa que, mesmo sem providenciar a regularização dos livros obrigatórios (Diário e Razão) e sem a apresentação do Lalur, foi intimada (Termo de Intimação nº 006) a justificar a inconsistência verificada nas Fichas 4A e 36A da DIPJ 2008, acerca do real valor do estoque final, dada a indicação, naquelas fichas, respectivamente, dos montantes de R\$ 11.775.463,84 e R\$ 15.852.359,06. Entende grave a falha indicada pelo Fisco, pois reflete, diretamente, no Custo das Mercadorias Vendidas (CMV) e, por conseguinte, no resultado. E esclarece que mesmo defeito se repetiu na DIPJ 2009.*

*Continua, dizendo que, em mesmo termo de intimação fiscal (Termo de Intimação nº 006), a fiscalização teve o cuidado de elaborar quadro demonstrativo com o objetivo de mostrar o estranho número encontrado na relação entre o total das receitas de vendas de mercadorias com o valor do estoque de mercadorias, ambos informados nas DIPJ 2008 e 2009, solicitando justificativa do motivo pelo qual o estoque da empresa representa parte tão elevada do seu faturamento; bem como solicitando justificativa da razão da divergência verificada entre os valores de receita bruta, informados na DIPJ e na DACON.*

*Julga didáticas as diferenças apontadas pelo Fisco, pois: “(i) confirmam a insustentabilidade da pretendida tributação pela sistemática do Lucro Real; e (ii) ratificam a diretriz inicialmente acenada pelo Fisco, vindo mais uma vez confirmar que estão presentes todos os pressupostos legais (art. 530 do RIR/99) que fundamentam a técnica do arbitramento, jamais a tributação pela sistemática do Lucro Real”.*

*Ressalta que a falta de escrituração regular impediu qualquer iniciativa para os exames ou mesmo para a depuração e conciliação dos valores apontados pela fiscalização.*

*Reitera que as divergências encontradas em nenhum momento foram negadas ou justificadas pela empresa, pelo contrário. Diz ter reconhecido, em mais de uma oportunidade, que tinha problemas na contabilidade, inexistindo controvérsia sobre a fragilidade da escrituração, “pois tanto o contribuinte admitia “inconsistência nas informações”, como a própria fiscalização já havia*

*desqualificado as apurações, considerando que a ausência dos documentos e dos livros obrigatórios tornava a contabilidade imprestável para apuração do Lucro Real”.*

*Acrescenta que, em termo de intimação posterior (Termo de Intimação nº 008), a fiscalização registrou a fragilidade e o estado dos documentos devolvidos à empresa, conforme excertos abaixo reproduzidos:*

*“[...] devolvemos ao contribuinte supracitado, 02 (dois) volumes de folhas impressas apresentadas pelo contribuinte, o qual informou tratar-se de livros Diário referente aos anos-calendário de 2007 e 2008, encaminhados a esta Fiscalização Federal em correspondência datada de 20/10/2010. Os volumes de folhas estão sendo entregues no estado em que recebidos, para que os mesmos sejam reapresentados, no prazo de 20 dias, revestidos das formalidades legais prescritas pela legislação fiscal e comercial, adotando-se as seguintes providências:*

- 1) Encadernar as folhas dos referidos livros Diário, cujas páginas deverão estar numeradas seguidamente;*
- 2) Providenciar termos de abertura e de encerramento com assinaturas do sócio e do contador responsável;*
- 3) Providenciar o registro nos órgãos competentes dos referidos livros.”*

*Afirma que o tratamento conferido pela fiscalização na devolução dos livros, acima descrito, é o derradeiro atestado da imprestabilidade do conteúdo da escrituração apresentada. E continua, em suas palavras:*

*“Se o conteúdo era imprestável, não haveria como convalidá-lo pela simples colocação de capa (encadernação), nem mesmo com a numeração de suas folhas e aposição de assinaturas do sócio.*

*No entanto, contrariando todas as evidências e descumprindo os mandamentos legais vigentes e previamente indicados, avançou a Fiscalização para, no derradeiro momento, dar validade às condenadas “folhas impressas que o contribuinte informou tratar-se de Livro Diário”, listando valores ali registrados numa única conta da folha solta chamada de Razão – conta “368 – ADTO CAPITAL DE GIRO SÓCIOS” – valores estes que foram liminarmente tipificados como caracterizadores de “receitas omitidas”, ante a falta de documentos que pudessem comprovar a origem e a efetividade de cada ingresso ali registrado.*

*(...) A escrita considerada imprestável não pode ser validada unicamente para servir de efetiva prova da acusação fiscal, ainda mais quando já rechaçada a escrituração pela inconsistência com as demais informações (DIPJ, Lucro Real e DICON), assim como pelo relato de ausência de documentos que pudessem convalidar toda a escrituração.*

*desqualificação prévia de toda a escrituração da empresa exigiria a adoção da técnica do arbitramento para a tributação do valor da eventual receita omitida. Demonstrar uma série de inconsistências que desqualificam a escrituração da empresa, somadas à contundente condenação pela ausência de Livros obrigatórios e de documentos de suporte, são acusações incompatíveis com a pretensão de ato contínuo utilizar essas mesmas informações como suporte para pretender tributar eventual “omissão de receitas”, ainda mais pela sistemática do Lucro Real.*

*Pelas contradições expostas, ainda que se pudesse evidenciar eventual omissão de receitas, não há sustentação legal para a tributação pela sistemática do Lucro Real, pelo que se impõe o cancelamento dos questionados Autos de Infração.”*

*Em outra frente de defesa, acusa imprópria a tributação isolada de receita considerada omitida.*

*Alega que a fiscalização deveria recompor a apuração do Lucro Real e da base de cálculo da CSLL, em cada período de apuração, mediante ajustes extracontábeis específicos, consoante determina o art. 249 do RIR/99, ao invés de tributar isoladamente a receita considerada omitida. E acrescenta:*

*“É sintomático que a Fiscalização não tenha zelado para a necessária recomposição do Lucro Real e da base da CSLL em cada período de apuração, conduta que se revelava impossível em face das justificativas e conclusões prévias do próprio Fisco, quais sejam: (i) a desqualificação das DIPJs apresentadas pela empresa, que foram ignoradas pelo Fisco ante as inconsistências na apuração do CMV apontadas pela Fiscalização e já relatadas; e (ii) a impossibilidade fática de realizar essa tarefa de recomposição do Lucro Real, ante a reiterada constatação de escrituração não confiável e irregular, além da inexistência do LALUR e de outros controles extracontábeis.*

*A indevida tributação isolada da receita supostamente omitida, aliada à imprópria e inadequada tentativa de tributação pelo Lucro Real, são defeitos que maculam por inteiro os lançamentos tributários, pois a inexistência do LALUR é fundamento legal suficiente que determina o arbitramento do lucro, e não para tributação em separado dos valores da suposta “omissão de receitas”, como equivocadamente restou consumado pelos questionados Autos de Infração inadequadamente formalizados, vícios que exigem pronto cancelamento pelas Autoridades Julgadoras.”*

*Em outro tópico, afirma que a inexistência de demonstração do Lucro Real e da base de cálculo da CSLL exige o arbitramento.*

*Diz que, além da desqualificação da escrituração e das DIPJ, foi atestada e exaustivamente confirmada pela fiscalização, em mais de uma oportunidade, a ausência do Lalur. Ainda, aponta que a falta de indicação de qualquer demonstração da base de cálculo do IRPJ está evidenciada nas DIPJ, pois*

*nenhum ajuste foi efetuado ao Lucro Líquido com o objetivo de apurar o Lucro Real (Ficha 09A, págs. 15 a 19).*

*E conclui: “(...), se o resultado contábil da empresa já não merecia credibilidade pelos vícios no cálculo do custo, apontados pelo Fisco na apuração do CMV, evidente que igualmente desnaturada estaria a demonstração do Lucro Real que tem o resultado contábil como ponto de partida”.*

*Ensina que o regime de tributação não é faculdade atribuída à Fiscalização. E que estando condenada e desqualificada a escrituração contábil, somada à inexistência do Lalur – confirmada pela ausência de qualquer ajuste na tentativa de demonstrar o Lucro Real – impõe-se o arbitramento, “além de convergirem para que seja declarada precipitada e imprópria a tributação em separado da receita considerada omitida, razões por demais suficientes para condenar o inadequado lançamento de ofício na sistemática adotada pela Fiscalização”.*

*Acerca do suprimento de caixa não comprovado, propriamente dito, acusa erro na tipificação da infração. Argumenta que todas as exigências tributárias estão sustentadas na presunção legal de ter havido omissão de receitas, comprovada pelos suprimentos de caixa que tiveram como contrapartida a conta “368 – ADTO CAPITAL DE GIRO”, centrando-se a acusação fiscal na falta de comprovação da origem e do efetivo ingresso dos valores ali registrados, tudo com fundamento num único dispositivo legal (art. 282 do RIR/99).*

*Protesta contra a falta de coerência e contradição, “pois não pode o Fisco recusar o exame da contabilidade, devolvendo sem qualquer exame as “folhas soltas que o contribuinte chama de Diário” e, de forma contraditória no encerramento da fiscalização, dar validade apenas a uma das contas do Razão (“368 – ADTO CAPITAL DE GIRO”)”.*

*(...)*

*Sob o tema de “inconsistência da escrituração confessada pela empresa na fase de fiscalização e atestada pelo fisco”, afirma:*

*“Quando intimada para esclarecer a efetividade de operações listadas pelo Fisco, relativas ao grande número de depósitos bancários registrados em contrapartida da conta “368ADTO CAPITAL DE GIRO”, a empresa prestou as informações reconhecendo, de forma transparente, os problemas que estava enfrentando com a transição por diferentes sistemas de informática, além da sucessão de profissionais que passaram pela sua contabilidade.”*

*Foi também demonstrado e atestado pelo Fisco que a ausência da documentação de suporte de toda a escrituração não só para os suprimentos questionados impediu a tentativa de conciliação individualizada das operações.*

No entanto, não há necessidade de maior esforço para confirmar que são inconsistentes os questionados registros que aparecem registrados como "ADTO CAPITAL DE GIRO", pois não parece crível que a empresa possa tomar 11 empréstimos no mesmo dia, e de valores nada expressivos, como se vê logo no início da planilha no dia 02/01/2007. Também não parece razoável afirmar que a empresa tenha tomado empréstimos de valores muitas vezes até insignificantes (R\$ 3,00 em 12/02/2007; R\$64,50 + R\$ 103.34 + R\$ 47,66, esses últimos todos na mesma data de 16/02/2007).

Essas evidências confirmam o que foi demonstrado para a Fiscalização, no sentido desses valores serem fruto de registros provisórios na questionada conta de "368ADTO CAPITAL DE GIRO", ali alocados previamente no aguardo de posterior conciliação para a alocação contábil pertinente em razão da natureza de cada evento a ser identificada.

Mais uma vez confirmando as inconsistências da escrituração contábil, também atestou o Fisco que há expressivos valores de depósitos bancários autuados que estão ali registrados de forma agrupada, sem individualização das operações, com um único lançamento no mês na forma conhecida como "partida mensal", contrariando as disposições do art. 5º, §3º do Decreto-Lei nº 486/69, que é a matriz legal do art. 258 do RIR/99 que é taxativo:[...]

Não pode o Fisco ignorar o dispositivo legal transcrito que exige "documentos que permitam a perfeita identificação" e "livros auxiliares para o registro individualizado" dos valores que aparecem globalizados não só no Diário, como também no Livro Razão. A propósito, a conta do Razão "368 – ADTO CAPITAL DE GIRO" foi a única conta examinada e prestigiada pela Fiscalização, estando os Autos de Infração sustentados unicamente nos valores ali registrados a crédito, e muitos deles globalizados e sem individualização, como se vê do quadro reproduzido abaixo:

Data	Nº do lançamento	Histórico conforme Diário	Valor débito	Valor Crédito
01/mar 2007	2812	568 BANCO BRADESCO-CARTAO CREDITO  368 ADTO CAPITAL GIRO SÓCIOS  Histórico: valor transferência	1.090.000,00	1.090.000,00
30/jun 2007	8926	302 BANCO BRADESCO S/A  368 ADTO CAPITAL GIRO SÓCIOS	613.365,18	613.365,18

		Histórico: valor depósitos mês 06/07		
31/jul 2007	10232	302 BANCO BRADESCO S/A 368 ADTO CAPITAL GIRO SÓCIOS Histórico: valor depósitos mês 07/07	625.907,73	625.907,73
30/out 2007	13446	302 BANCO BRADESCO S/A 368 ADTO CAPITAL GIRO SÓCIOS Histórico: valor depósitos mês out/07	368.292,88	368.292,88

*Veja-se que é expressiva a quantidade de lançamentos contábeis pela partida mensal", abrangendo a totalidade de depósitos efetuados no mês, que assim aparecem registrados na mencionada conta do livro Razão, sem atender a exigência legal de individualização por meio de livros auxiliares. Esses valores foram validados pelo Fisco e tomados como 'suprimentos de Caixa".*

*Há meses em que a base de cálculo que aparece nos Autos de Infração é composta unicamente dessa importância globalizada, como acontece no mês de Junho/2007 (R\$ 613.365,18 é um único lançamento contábil), assim como em Julho/2007 (R\$ 625.907,73 único lançamento), maio/2008 (R\$ 428.236,18), junho/2008 (R\$ 346.248,56). A conduta de fazer um único registro contábil no mês pela totalidade de depósitos confirma ser registro provisório, para posterior conciliação, não sendo razoável considerar que a totalidade de depósitos no mês (sem exceção) configure receita omitida! Sendo certo que nos dias atuais toda a movimentação financeira gira por meio de Bancos, no mínimo a receita declarada em cada um desses meses deveria ser excluída!*

*Isso evidencia mais um defeito intolerável da escrituração contábil que também era do conhecimento do Fisco, que somado aos tantos outros já relatados não permitem sejam convalidados com o único propósito de sustentar a indevida tributação de ofício, ainda mais pela sistemática do Lucro Real. Confirmando essa assertiva, assim já decidiu o Tribunal Administrativo:*

*"PARTIDAS MENSAIS. A escrituração do livro Diário por lançamentos mensais e de forma resumida, sem a adoção de livros auxiliares para registro individualizado, com inobservância do disposto no art. 5º §3º do Decreto Lei 486/69 (RIR/80, art. 160, §1º), enseja a desclassificação da contabilidade do contribuinte, dando lugar ao arbitramento de seus lucros." Acórdão nº 10177.997/88, da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, apud FiscoSoft RIR Anotado e Comentado para 2009 pág.754*

*Acerca dos lançamentos reflexos, acrescenta ser imprópria a apuração do Pis e da Cofins no regime não-cumulativo, pois restou indevida a sistemática de tributação pelo lucro real, conforme fartamente demonstrado.*

*Ainda que assim não se entenda, sendo validada a escrituração, diz que os lançamentos impugnados não gozam de certeza e liquidez, pois a fiscalização não recompôs as apurações do DACON, cujos demonstrativos dão conta da existência de saldos credores nos respectivos períodos de apuração, conforme cópia anexa (doc. 01); assim como as contas do livro Razão, “327COFINS A RECUPERAR” e “27PIS A RECUPERAR”, indicam as apurações mensais das contribuições e demonstram saldos credores nos diferentes períodos, como atestam os documentos anexos (doc. 02).*

*E continua:*

*“É bem verdade que o DACON foi igualmente desqualificado pela Fiscalização, ao intimar para que fossem justificadas as seguintes divergências:*

*"4. Esclarecer a divergência entre os valores de RECEITA BRUTA, relativos aos anos-calendário de 2007 e 2008, informados na DIPJ e DACON, conforme tabela abaixo:*

Receita Bruta	Dacon	DIPJ	Observação
ano-calendário 2007	R\$17.751.152,46	R\$ 14.396.147,64	Valor da Receita Bruta R\$ 3.355.004,82 a menor na DIPJ
ano-calendário 2008	R\$ 9.019.167,46	R\$21.468.911,46	Valor de Receita Bruta R\$ 12.449.744,00 a menor na DACON

*Todavia, esses equívocos apontados pelo Fisco, que serviram para abandonar o DACON e a DIPJ, devem ser igualmente suficientes para comprovar a impossibilidade de manutenção dos regimes indevidamente adotados nos lançamentos de ofício (Lucro Real para IRPJ e a não-cumulatividade para PIS e COFINS).*

*Voltando à exigência principal, aponta mais equívocos nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, “por não ter sido levada em conta a dedutibilidade das contribuições da COFINS e PIS lançadas de ofício, pelo regime de competência, na forma prevista pela legislação vigente”. E sendo a CSLL despesa de contribuição social que afeta o resultado do exercício, entende deva ser igualmente assegurada a sua dedutibilidade para o cálculo do Lucro Real.*

*Requer a decadência do Pis e da Cofins, relativos ao período de 01/01/2007 a 14/02/2007, por força do art. 150, § 4º, do CTN.*

*Por fim, contrapõe-se à incidência da Selic sobre a multa de ofício, pela impropriedade dessa imposição, assim como ausência de fundamento legal. Relembra que a Selic tem o objetivo de remunerar receita esperada pela Fazenda Pública, daí sua vocação*

*para incidir unicamente sobre o tributo (principal) e não sobre a multa “que nunca é esperada”, razão pela qual nunca incide sobre a multa de mora.*

*Encerra protestando pela improcedência do lançamento, pelos motivos expostos.*

Em 02/08/2012 foi proferido o **Acórdão 0538.595** da 4ª Turma da DRJ/CPS julgando PROCEDENTE EM PARTE apenas para reconhecer o direito à compensação dos prejuízos fiscais de IPRJ e base negativa de CSLL registradas no LALUR, mantendo no resto integralmente as exigências fiscais. A DRJ/CPS fundamentou sua decisão da seguinte forma:

*Preliminarmente, registre-se ter razão à contribuinte na sua afirmação de que o regime de tributação ao qual se submete o sujeito passivo não é faculdade atribuída à fiscalização.*

*Em verdade, a autoridade fiscal é obrigada a observar o regime de tributação regularmente adotado pela pessoa jurídica, quando da apuração de omissão de receita, consoante determinação expressa no art. 24 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, base legal do art. 288 do RIR/99[...]*

*O lançamento de ofício feito em desconformidade com o regime de tributação adotado pela contribuinte só subsiste se em favor do arbitramento, desde que verificados os elementos necessários e suficientes para a adoção da referida modalidade excepcional de tributação, o que melhor se explica abaixo.*

*O lucro, base de cálculo do imposto sobre a renda, a teor do art. 44 do Código Tributário Nacional (CTN), é o próprio fato descrito na lei, quando observado sob a sua perspectiva dimensionável.*

*O Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR/99), dispõe fartamente sobre a dimensão mensurável do fato gerador, especificando a forma como se dá a medida da renda das pessoas jurídicas, conceituando seja ela determinada sob três diferentes regras, a saber: a) lucro real; b) lucro presumido; c) lucro arbitrado. Para a adoção de uma forma de cálculo em detrimento à outra se presume o atendimento de condições específicas, previstas nas normas em regência.*

*O lucro real, regra geral, sobrepõe-se naturalmente às demais modalidades de apuração, justamente por representar a renda efetivamente auferida, considerados todos os aspectos envolvidos na sua geração, precisamente determinados, em certo período de tempo. No entanto, referida forma de apuração desencadeia maior ônus procedimental por parte da contribuinte, mormente no que diz respeito à obrigatoriedade de manutenção de escrituração comercial e fiscal regular. É o que dispõe o RIR/99: Art. 251[...]*

*O lucro arbitrado, forma excepcional de se quantificar a renda tributável, é utilizado, via de regra, pela Administração Tributária, em casos de omissões ou erros graves*

*constatados na escrituração na qual se deve respaldar a contribuinte, que impeçam a determinação do lucro real. E este é o fato determinante para a adoção dessa modalidade de apuração do lucro, em detrimento daquela formalizada pela pessoa jurídica em sua declaração de rendimentos e/ou em seus registros contábeis/fiscais. Está regulado no art. 530 do RIR/99:[...]*

*Veja-se, no caso das pessoas jurídicas sujeitas ao lucro real, a hipótese do arbitramento se configura quando constatada a falta da escrituração na forma das leis comerciais e fiscais ou quando a contribuinte deixar de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal (art. 530, I, do RIR/99); bem como quando a escrituração se revelar imprestável para a determinação do referido lucro real (art. 530, II, “b”, do RIR/99).*

*À autoridade fiscal compete discernir se os fatos registrados são comprovados por documentação hábil e idônea, ou seja, aquela que mantenha relação e pertinência com os fatos registrados na escrituração comercial e fiscal, cuja autenticidade das informações é passível de averiguação e confirmação. Veja-se a jurisprudência:*

*“REGISTROS CONTÁBEIS – Devem ser amparados por documentos hábeis, quais sejam, aqueles que tem os requisitos e qualidades indispensáveis para comprovar os lançamentos contábeis e produzir os efeitos jurídicos, sendo insuficiente para comprová-los simples declarações de técnico de contabilidade.”[1º CC Ac. 103-20.008, DOU de 17/08/99]*

*Portanto, à fiscalização cumpre investigar e concluir pela autenticidade, ou não, dos documentos, registros contábeis e fiscais, demonstrações financeiras e declarações prestadas à Fazenda Nacional, confirmando ou infirmando, inclusive, a pertinência da opção de lucro exercida pela contribuinte. Veja-se a respeito o que dispõe o RIR/99 (Art.276):*

*Para que o exame fiscal seja possível, a empresa deve, além de cumprir outras obrigações acessórias, tais como elaborar as demonstrações financeiras, escriturar os livros e, sobretudo, manter em boa guarda e ordem a documentação, sob pena de frustrar qualquer possibilidade de verificação da legitimidade da opção, da conduta, e da apuração do lucro, pelo sujeito ativo. Nesse sentido, dispõe o art. 264 do RIR/99:*

*Resta evidente a imposição primordial: o dever de cuidado por parte da contribuinte com relação à guarda de seus livros e documentos contábeis e fiscais, objetivando, enfatize-se, que, quando solicitado, possa o sujeito passivo da obrigação tributária apresentar prontamente os elementos probatórios de suas operações comerciais, de forma a resguardar a legitimidade da opção efetuada quanto à forma de apuração do seu lucro tributável, sob pena de frustrar a pretensão da contribuinte quanto ao regime adotado.*

*É importante salientar que o dispositivo legal acima reportado visa, acima de tudo, a dar efetividade ao comando estipulado no art. 923 do mesmo Regulamento, que reza: “A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais (base legal constante do Decreto-*

*A ordem estipulada no citado art. 264 do RIR/99 se dirige, dessa forma, a defender aos interesses do sujeito passivo. Tanto é assim que o legislador admite, em mesmo dispositivo legal §§ 1º e 2º, quando comprovada a existência de fatores alheios à vontade da pessoa jurídica, desde que efetuada a devida comunicação à sociedade, bem como aos órgãos competentes, a reconstituição da sua escrita, como medida de exceção.*

*De todo modo, se as falhas verificadas são passíveis de retificação, entre as quais se encontra o atraso na escrituração, a necessidade de sua reconstituição ou a inobservância das formalidades legais, há de se reclamar à contribuinte as providências cabíveis para a sua correção, em prazo razoável, desde que o Fisco não vislumbre, na concessão de tal prazo, a hipótese de ocorrência de danos ao Erário.*

*A desclassificação da escrituração só se justifica quando ausentes elementos seguros e suficientes que permitam a apuração do Lucro Real, devendo ser esgotados todos os meios para a retificação cabível. Confira-se:*

*“ESCRITURAÇÃO IRREGULAR – A desclassificação da escrita só se justifica na ausência de elementos que permitam a apuração do lucro real da empresa.” [Súmula 76/TRF; Ac. 89.01.231336/ MG, Ac. De 16/10/89 da 3ª T. do TRF – 1ª R. – Resenha Tributária, Jurisprudência do IR – Judiciária, Vol. III, pág. 4]*

*De fato, o arbitramento é medida extrema e, como tal, enseja, antes da adoção desse procedimento, sejam exauridos, insistentemente, os esforços no sentido de permitir à contribuinte adotar as providências necessárias para justificar a apuração do lucro da forma como exercida.*

*Nesse contexto, quando os livros contábeis, as demonstrações financeiras, bem como documentos e outros elementos de prova, permitem a identificação do Lucro Líquido e dos ajustes cabíveis na determinação do Lucro Real, a simples falta de apresentação do Lalur não justifica o arbitramento do lucro.*

*Isso, porque o controle dos prejuízos fiscais e da base de cálculo negativa de CSLL acumulados, passíveis de compensação na modalidade do lucro real, é de conhecimento da Receita Federal do Brasil, diante das informações constantes das declarações apresentadas pelos contribuintes.(...)*

*No presente caso, a fiscalização se iniciou em 30/09/2010, quando a interessada foi intimada a apresentar, relativamente aos anos 2007 e 2008, entre outros documentos, os arquivos magnéticos da escrituração contábil, os livros Diário, Razão, Lalur, Registro de Entradas, Registro de Saídas e Registro de Inventário, bem como cópia das Demonstrações de Resultado, dos Balancetes Mensais e do Plano de Contas (Termo de Início de Fiscalização nº 001 fls. 151/153) (...)*

*Em intimação posterior a fiscalização solicitou novamente, entre outros, a apresentação do livro e documentos já recebidos, porém, os originais com o cumprimento das formalidades exigidas pela legislação (Termo de Intimação Fiscal nº 002 – fls. 203/204).*

*Em atendimento, a pessoa jurídica relatou a dificuldade em localizar e apresentar os originais dos livros Diário e Razão e das Demonstrações de Resultado, dos Balancetes de Verificação, do Balanço Anual e do Plano de Contas, devido a mudança de prédio feita há alguns meses (...)*

*Em verdade, de acordo com as observações fiscais que se seguiram à resposta acima, o chamado livro Diário, antes apresentado, corresponde à impressão dos arquivos digitais mantidos pela contribuinte.*

*Com efeito, na intimação que se seguiu, após o transcurso do prazo de prorrogação solicitado, foram reiteradas pela fiscalização as intimações anteriores (Termo de Intimação Fiscal nº 004 – fls. 212/213), sem atendimento pela contribuinte, motivando a elaboração do Termo de Constatação e Intimação nº 005, no qual a autoridade fiscal registrou que o Diário foi apresentado em folhas soltas, sem encadernamento, sem termos de abertura e encerramento e sem registro no órgão competente; e as Demonstrações de Resultado, os Balancetes de Verificação e o Balanço Patrimonial foram apresentados sem as assinaturas do sócio e do contador habilitado. Ainda, a fiscalização consignou a falta de apresentação dos livros Razão e Lalur, determinando, se fosse o caso, a recomposição da escrituração completa da empresa e a colocação à disposição de todos os documentos que deram suporte à apuração do Lucro Real (fls. 214/222).*

*E justamente porque a pessoa jurídica comprovou ter acesso às informações constantes de seus arquivos digitais, pela impressão e apresentação das folhas soltas do Diário, é que a fiscalização emitiu o Termo de Intimação Fiscal nº 006, solicitando esclarecimentos acerca dos dados transcritos para as DIPJ 2008 e 2009, relativos ao valor do estoque de mercadorias e aos financiamentos a longo prazo (fls. 223/226).*

*Tem razão a contribuinte no sentido de que o estoque de mercadorias reflete na correta apuração do Custo das Mercadorias Vendidas (CMV) e, por consequência, na determinação do Resultado, de modo que as inconsistências verificadas em tal rubrica (estoque), a qual, in casu, é de significância expressiva em relação ao faturamento da empresa, podem configurar indicativo de omissão de receitas, justificando o aprofundamento da investigação, exatamente como procedido pelo Fisco, que passou a centrar a análise nos suprimentos feitos pelos sócios (adiantamento de capital de giro), por força dos grandes valores escriturados a título de financiamentos a longo prazo, como se verá nas intimações seguintes.*

*Voltando ao ponto, em atendimento ao Termo de Intimação Fiscal nº 006, a contribuinte destacou que vinha enfrentando “sérias dificuldades para encontrar todos os documentos solicitados”; que “no ano passado houve a troca do profissional responsável pela contabilidade e gestão dos documentos fiscais e os novos profissionais contratados relatam inconsistências nas informações necessárias para o atendimento da fiscalização” e que “está sob fiscalização do Estado de São Paulo que também exige uma série de documentos, que*

*ficam retidos na secretaria Estadual. Além disso, a fiscalização comparece na empresa para verificar uma série de notas e documentos fiscais por amostragem”. Ainda, destacou que as divergências de informações nas DIPJ e DACON são erros de preenchimento, encontrando dificuldades para esclarecer tais erros em razão da troca de contador. Porém, especificamente em relação à DACON, alegou decorrer o erro da indicação das receitas sujeitas a tributação monofásica, pois grande variedade de produtos vendidos são tributados unicamente na origem (fls. 227/228). (...)*

*Prosseguindo, mediante Termo de Intimação Fiscal nº 008, a fiscalização devolveu à contribuinte o chamado livro Diário para que fosse reapresentado, revestido das formalidades legais, cuja falta já havia sido observada anteriormente. Na oportunidade, a autoridade fiscal informou que digitalizou as folhas do Diário, as quais estavam sendo devolvidas à contribuinte, conforme mídia digital (fls. 232/233). E, por meio do Termo de Intimação Fiscal nº 009, a fiscalização devolveu, também, as cópias da Demonstração de Resultado, do Balanço Patrimonial, dos Balancetes de Verificação e do Plano de Contas, para reapresentação, devidamente assinadas e rubricadas, juntamente com o Diário (fls. 234/235). (...)*

*Foi dentro desse contexto que, após transcorrido o prazo prorrogado, a fiscalização expediu o Termo de Intimação Fiscal nº 012, reintimando a interessada à comprovação dos valores questionados na conta “368ADTOCAPITAL DE GIRO SÓCIOS” (fls. 2272/2315).*

*Na resposta ofertada a contribuinte alega “não ter sido possível encontrar documentação coincidente em datas e valores relativos aos depósitos apontados pelos motivos já apontados na petição apresentada em 13/10/2011” (fls. 2318/2320).(...)*

*Importante apontar que as falhas registradas pelo Fisco acerca do livro Diário são indicativas da inobservância das formalidades extrínsecas da escrituração. Consigne-se que a fiscalização nada observou acerca das formalidades intrínsecas do livro em questão, ou seja, dos lançamentos ali efetuados, nada acusando sobre a imprestabilidade dos dados registrados. Ao contrário, confirmou as informações constantes do livro, mediante confronto com aquelas prestadas ao Fisco Federal e Estadual, a título de tributos devidos, como restou acima evidenciado.*

*É bem verdade que, à análise do referido livro Diário, cópia juntada às fls.244/2221, verificam-se alguns lançamentos em partidas mensais, porém, justamente aqueles envolvendo a conta questionada, “368ADTOCAPITAL DE GIRO SÓCIOS,” indicativa de omissão de receitas. (...)*

*Como visto, não é verdade que a fiscalização desclassificou as DIPJ apresentadas; apenas realizou, no exato cumprimento de seu ofício, o confronto dos dados ali registrados com aqueles presentes na escrituração da pessoa jurídica, constatando divergências as quais a interessada não logrou justificar.*

*Não se pode olvidar que as declarações são apresentadas pelos contribuintes no cumprimento de obrigação acessória, estipulada, justamente, no interesse da fiscalização dos tributos. E tais declarações devem retratar, fielmente, os dados da escrituração da pessoa jurídica.*

*Assim, ainda que não cumpridas as formalidades legais requeridas, a fiscalização julgou por bem acolher como válidos o livro Diário e as demonstrações financeiras apresentadas, reitere-se, especialmente porque ali reunidos indícios de omissão de receitas, não cumprindo à pessoa jurídica que dificulta o bom andamento da ação fiscal requerer como instrumento de defesa, em sede de impugnação, o arbitramento do lucro, beneficiando-se de sua própria torpeza.(...)*

*No mérito, a existência de Suprimento de Numerário não comprovado é indicativo da presunção legal de omissão de receitas, prevista no art. 282, do RIR/99 [...]*

*Não devidamente esclarecida a operação que teria dado origem ao recurso contabilizado como suprido pelo sócio, incólume permanece a presunção de ter se originado da própria atividade operacional da empresa e mantido à margem da escrituração.*

*Impende esclarecer que, no presente caso, a fiscalização não questionou, propriamente, depósitos bancários constantes de extratos fornecidos por instituições financeiras, individualizadamente relacionados, sem comprovação de origem e correlação na escrituração da contribuinte, mas sim os valores contabilizados pela pessoa jurídica a débito das contas representativas de caixa e bancos (disponibilidades) e a crédito da conta do grupo de Empréstimos e Financiamentos (368 ADTOCAPITAL DE GIRO SÓCIOS), razão porque a hipótese não se subsume àquela prevista no art. 42 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro 1996, como sugerido pela impugnante.*

*Portanto, não assiste razão à contribuinte de que somente se subsume ao fato jurídico descrito na hipótese legal de incidência prevista no art. 282 do RIR/99 os suprimentos feitos pelos sócios, diretamente contra a conta caixa.*

*Convém observar, quanto aos históricos de lançamentos contábeis, que o registro de uma informação de “transferência”, sem nenhum outro detalhe, nada esclarece, sendo óbvio que cabe ao Fisco intimar a contribuinte para que justifique, com documentação hábil e idônea, qual a origem do crédito efetuado e a efetividade da entrega.*

*Por outro lado, a tese apresentada pela própria contribuinte, de registrar “provisoriamente” na conta de empréstimos e financiamentos, mais especificamente, na conta “368 ADTOCAPITAL DE GIRO SÓCIOS”, qualquer valor de suprimento de numerário não identificado, inclusive os de pequena significância, só vem confirmar a hipótese de omissão de receita, especialmente quando se constata, anos após a escrituração ter sido levada a efeito, que o “provisório” se tornou definitivo, diante de nenhuma conciliação imediatamente posterior visando a realização de lançamentos de estorno, transferência ou complementação, como preconiza o art. 269, §2º, do RIR/99 (...)*

*Nesse contexto, não tendo sido apresentada qualquer prova no sentido de infirmar a presunção legal, mantém-se a acusação fiscal de omissão de receita.*

*Acerca da dedutibilidade, na determinação do lucro real, dos tributos exigidos de ofício, incabível a pretensão da contribuinte.*

*Isso, porque somente são dedutíveis na determinação do lucro real os tributos registrados no período como despesa operacional, segundo o regime de competência, sendo vedada, nessa sistemática, a dedutibilidade de tributos com exigibilidade suspensa (art.344 do RIR/99). Assim, os tributos lançados de ofício somente se tornam passíveis de dedução no período em que resolvida a condição para sua exigibilidade, seguindo, portanto, o regime de caixa.*

*Com efeito, enquanto não restar definitiva a exigência, ou seja, enquanto não esgotado o contencioso administrativo, os tributos lançados de ofício, com exigibilidade suspensa, constituem provisão, dada a expectativa da referida obrigação dependente de futuro incerto. E, nos termos do art. 335 do RIR/99, somente são dedutíveis as provisões expressamente autorizadas no Regulamento, quais sejam, aquelas previstas nos arts. 336 a 339 do mesmo instrumento legal, nelas não se encontrando os tributos com exigibilidade suspensa. (...)*

*Consigne-se que, também em relação à base de cálculo da CSLL, somente são dedutíveis as provisões autorizadas no art. 13, I, da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, as quais não contemplam os tributos lançados de ofício, com exigibilidade suspensa.*

*Especificamente acerca da CSLL, esta não é passível de dedução na determinação do lucro real, desde 1º de janeiro de 1997, consoante expressamente contido no art. 344, §6º, do RIR/99. (...)*

*Porém, razão tem a contribuinte quanto à fiscalização não ter procedido à recomposição do lucro real, pois se deixou de considerar o prejuízo fiscal e a base de cálculo negativa da CSLL informados na DIPJ nos períodos auditados, consoante se verifica dos demonstrativos que acompanham os autos de infração frente aos valores declarados, fato o qual enseja a devida retificação, conforme quadro resumo ao final deste voto.*

*Sendo os lançamentos reflexos mera decorrência do principal e havendo sido mantida a omissão de receita, igual sorte devem colher as exigências referentes ao Pis, à Cofins e à CSLL (...)*

*Especificamente acerca da decadência das contribuições para o Pis e a COFINS (...) No presente caso, consulta aos sistemas informatizados da Receita Federal do Brasil não acusa qualquer recolhimento efetuado sob os códigos de arrecadação do Pis e da Cofins, no regime não-cumulativo (cód. 6912 e 5856), relativo ao ano-calendário 2007.*

*Assim, a falta do pagamento antecipado, prevalece a regra de contagem do*

*prazo decadencial prevista no art. 173, I, em detrimento daquela do art. 150, § 4º, ambas do CTN.*

*Nesse contexto, não se vislumbra transcorrido o prazo fatal para constituição do crédito tributário relativo ao Pis e a Cofins do período entre 01/01/2007 a 14/02/2007, à vista da ciência dos autos de infração em 14/02/2012.*

*Ainda, com relação ao Pis e a Cofins, não se verifica erro no regime de tributação adotado, dado que o lançamento se reporta à sistemática não cumulativa, a qual se sujeita a pessoa jurídica optante pelo Lucro Real.*

*Porém, não se pode olvidar que, em tal sistemática, as contribuições em comento comportam a utilização de créditos, regularmente contabilizados e disponíveis, bem como a dedução das contribuições retidas pelas fontes pagadoras da contribuinte.*

*De fato, não consta dos autos de infração que a fiscalização tenha utilizado possíveis créditos de Pis e Cofins, como pretendido na defesa ofertada.(...)*

*A Receita Federal, por meio do Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 3 de 2007, expressou seu entendimento no que tange ao aspecto técnico contábil dos créditos.*

*Segundo o referido ADI SRF nº 03, de 2007, o valor dos créditos não constitui receita bruta da pessoa jurídica, servindo somente para dedução do valor devido das referidas contribuições; nem constitui hipótese de exclusão do lucro líquido, para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, não podendo constituir, simultaneamente, em direito de crédito e em custo de aquisição de insumos, mercadorias e ativos permanentes (art. 1º).*

*O normativo acima citado ainda explicita, em seu art. 2º, que o procedimento recomendável consiste no registro dos créditos do Pis e da Cofins como ativo fiscal, sendo que, na hipótese de o contribuinte adotar procedimento diverso, o resultado fiscal não poderá ser afetado, inclusive no que se refere à postergação do recolhimento do IRPJ e da CSLL.*

*Assim, não basta a interessada alegar a existência de crédito passível de dedução, não considerado pelo Fisco. É preciso demonstrar a sua apuração em conformidade com a legislação, a regular contabilização, bem como a respectiva disponibilidade, para pretender o direito à sua utilização.*

*Porém, nota-se que a fiscalização registrou no Termo de Verificação Fiscal a inconsistência constatada nas contas de ativo fiscal "1.1.2.006.00006 PIS A RECUPERAR" e "1.1.2.006.00007 COFINS A RECUPERAR", oriundos da compra de mercadorias/produtos ("MERCADORIAS LOJA" lançamento apropriando a COFINS e o PIS a recuperar em*

contado ATIVO), pois ali lançados valores superiores àqueles contabilmente apurados de "4.1.1.003.00003 PIS" e de "4.1.1.003.00004 COFINS" incidentes sobre a RECEITA BRUTA, sendo esta, certamente, a razão pela qual deixou de aproveitar de ofício os créditos da não-cumulatividade.

E nada trouxe a impugnante em sua defesa, que pudesse justificar, mediante documentação hábil e idônea, a inconsistência citada.

Por tais razões, impõe-se a manutenção da exigência do Pis e da Cofins, como formalizada.

Por fim, quanto a incidência de juros de mora à taxa Selic sobre a Multa de Ofício, é questão superveniente ao presente lançamento. Não obstante, aprecia-se a matéria, já que, inexoravelmente, tal acréscimo virá integrar o crédito tributário objeto de discussão. (...)

Consistindo a multa de lançamento de ofício em débito para com a União, de natureza de obrigação tributária principal, correta a interpretação de que, sobre referida penalidade incidem juros à taxa Selic, a partir do seu vencimento.

Com a decisão da DRJ de parcial procedência restou os seguintes créditos tributários no demonstrativo abaixo.

#### DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

(Valores em Reais)

tributo	PA	exigido	cancelado	mantido
IRPJ	1º trim/07	588.685,16	1.754,22	586.930,94
	2º trim/07	420.217,54	413,87	419.803,67
	3º trim/07	477.530,85	268,66	477.262,19
	4º trim/07	401.992,35	1.960,91	400.031,44
	1º trim/08	315.835,26	4.235,35	311.599,91
	2º trim/08	310.977,72	243,62	310.734,10
	3º trim/08	544.174,73	1.348,10	542.826,63
	4º trim/08	416.046,62	1.209,24	414.837,38
	<b>total</b>	<b>3.475.460,23</b>	<b>11.433,97</b>	<b>3.464.026,26</b>
CSLL	1º trim/07	214.086,66	631,52	213.455,14
	2º trim/07	153.438,31	148,99	153.289,32
	3º trim/07	174.071,10	96,71	173.974,39
	4º trim/07	146.877,25	705,93	146.171,32
	1º trim/08	115.860,69	1.524,72	114.335,97
	2º trim/08	114.111,98	87,71	114.024,27
	3º trim/08	198.062,90	485,31	197.577,59
	4º trim/08	151.936,78	435,32	151.501,46
	<b>total</b>	<b>1.268.445,67</b>	<b>4.116,21</b>	<b>1.264.329,46</b>
PIS	todos	mantido integral		
COFINS	todos	mantido integral		

No recurso voluntário, a recorrente reiterou os argumentos constantes na impugnação, destacando os seguintes argumentos:

- (a) inadequação da tributação pelo lucro real;
- (b) impossibilidade de tributação isolada da receita omitida;
- (c) erro de tipificação do enquadramento do suprimento de caixa por sócio a partir de depósitos bancários;
- (d) O não-aproveitamento de ofício dos créditos de PIS e COFINS configura tributação de toda a receita omitida;
- (e) dedutibilidade dos tributos lançados da base do lucro real e da base da CSLL;
- (f) SELIC não incide sobre multa de ofício;
- (g) decadência do PIS e da COFINS de JAN/2007.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Francisco Alexandre dos Santos Linhares

O recurso é tempestivo e preenche os pressupostos de admissibilidade, pelo que dele tomo conhecimento.

### Da Preliminar de Decadência

Invoca a Recorrente preliminar de decadência mediante razões que estão expostas no item 7.3 da peça recursal, sob o principal argumento de inovação no lançamento perpetrada pela decisão da DRJ-Campinas que, ao ver da Recorrente, teria a natureza de “decisão-lançamento” e, dessa forma, o prazo de 5 (cinco) anos previstos no art. 150 do CTN seria contado da ciência da referida decisão (10/08/2012), com o que estariam decaídos os fatos geradores ocorridos nos dois primeiros trimestres do ano de 2007.

Essa questão se encontra atualmente pacificada nos Tribunais, no CARF, na PGFN e na RFB, não comportando maiores digressões. Em breve síntese, para o IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, o prazo decadencial será de 05 anos contados da ocorrência do fato gerador, se o contribuinte tiver efetuado recolhimento desses tributos, ainda que parciais.

Nesse sentido, inclusive foi exarado o Parecer PGFN/CAT nº 1.617, de 2008, aprovado por Despacho do Ministro da Fazenda em 18/08/2008, que estabeleceu orientações a

serem observadas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil e pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, em face da edição pelo Supremo Tribunal Federal da Súmula Vinculante nº 8, assim dispondo quanto à fixação do *dies a quo* dos prazos decadenciais das contribuições para a seguridade social, uma vez afastadas do mundo jurídico as normas contidas nos artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212, de 1991:

*“Parecer PGFN/CAT nº 1.617, de 2008:*

(...)

*d) para fins de cômputo do prazo de decadência, não tendo havido qualquer pagamento, aplica-se a regra do art. 173, inc. I do CTN, pouco importando se houve ou não declaração, contando-se o prazo do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;*

*e) para fins de cômputo do prazo de decadência, tendo havido pagamento antecipado, aplica-se a regra do § 4º do art. 150 do CTN;*

Também já é assente neste Conselho que a autoridade julgadora não goza de competência de autoridade-lançadora, daí por que não há que se falar em reabertura de prazo decadencial após lavratura dos autos de infração ou confissão de dívida em declarações fiscais.

A recorrente não trouxe provas de recolhimentos parciais dos tributos em litígio, e a DRJ consultando os sistemas informatizados da Receita Federal não localizou quaisquer recolhimento efetuado sob os códigos de arrecadação do Pis e da Cofins, no regime não-cumulativo (cód. 6912 e 5856), relativo ao ano-calendário 2007.

Assim, à falta do pagamento antecipado, prevalece a regra de contagem do prazo decadencial prevista no art. 173, I, em detrimento daquela do art. 150, § 4º, ambas do CTN. Nesse contexto, não se vislumbra transcorrido o prazo fatal para constituição do crédito tributário relativo ao Pis e a Cofins do período entre 01/01/2007 a 14/02/2007, à vista da ciência dos autos de infração em 14/02/2012.

Não se considera como pagamento de tributo os créditos de natureza escriturais de PIS e da COFINS, tanto é verdade que a legislação tributária não permite restituição de valores pagos com créditos escriturais.

Por essas razões rejeito a preliminar de decadência do PIS e da COFINS do exercício de 2007.

### **Do mérito**

Passando ao mérito das questões colocadas nestes autos, é possível antecipar que o cerne da controvérsia se resume no procedimento adotado pelo Fisco para a tributação de “omissão de receitas” (acusação fiscal) por suprimentos de caixa escriturados e não comprovados.

Alega a Recorrente que, desde o início da longa fiscalização, a escrituração da empresa foi sempre desqualificada e ignorada, a ponto de a fiscalização ter fotografado os 2 (dois) volumes de folhas soltas, “amarrados em barbante”, e efetuado a devolução à empresa fiscalizada, sem exame, da totalidade das “folhas impressas pelo contribuinte o qual informou

*tratar-se de livros Diário referentes aos anos calendário de 2007 e 2008”* (como consta do Termo de Intimação Fiscal de nº 08, reproduzido no Termo de Verificação Fiscal às fls. 17).

No entanto, menciona a Recorrente que, mesmo diante do total desprezo da contabilidade que foi rotulada pelo Fisco de “imprestável”, a empresa foi surpreendida com a lavratura dos autos de infração que exigem o IRPJ e a CSLL pela sistemática do Lucro Real trimestral que constava na DIPJ tempestivamente entregue pela empresa fiscalizada.

Portanto, a matéria a ser inicialmente enfrentada diz respeito ao exame dos requisitos previstos na legislação tributária para que a tributação seja realizada pela sistemática do Lucro Real, assim como as condições e requisitos que impõem a tributação pela sistemática do Lucro Arbitrado.

De pronto, é preciso registrar que o ato que formaliza o lançamento tributário é classificado como ato administrativo vinculado (art. 142 do CTN) e não discricionário, ou seja, não há qualquer liberdade para que o agente do Fisco possa escolher, ao seu talante, uma ou outra forma de apuração da base de cálculo para tributação dos resultados da pessoa jurídica. Com essa natureza de ato estritamente vinculado, o lançamento tributário para exigência de diferença de tributos submetidos ao regime de homologação (como são IRPJ e CSLL) deve priorizar a forma de tributação originalmente eleita pela pessoa jurídica, em atendimento à previsão contida no art. 288 do RIR/99.

Inicialmente o Fisco ao efetuar os lançamentos pela sistemática do Lucro Real respeitou em tese o “*regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica no período de apuração a que corresponder a omissão*”, nos termos do mencionado art. 288 do RIR/99.

No entanto, essa primeira diretriz não é suficiente para solucionar a controvérsia travada nestes autos, uma vez que a definição de Lucro Real também é conceito legal que pressupõe a existência de escrituração contábil regular, como exige o art. 274 do RIR/99, nos seguintes termos:

### ***Demonstrações Financeiras***

*Art. 274. Ao fim de cada período de incidência do imposto, o contribuinte deverá apurar o lucro líquido mediante a elaboração, com observância das disposições da lei comercial, do balanço patrimonial, da demonstração do resultado do período de apuração e da demonstração de lucros ou prejuízos acumulados ([Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 7º, § 4º](#), e [Lei nº 7.450, de 1985, art. 18](#)). {sublinhado acrescido}*

*§ 1º O lucro líquido do período deverá ser apurado com observância das disposições da [Lei nº 6.404, de 1976](#) ([Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 67, inciso XI](#), [Lei nº 7.450, de 1985, art. 18](#), e [Lei nº 9.249, de 1995, art. 5º](#)).*

*§ 2º O balanço ou balancete deverá ser transcrito no Diário ou no LALUR ([Lei nº 8.383, de 1991, art. 51](#), e [Lei nº 9.430, de 1996, arts. 1º e 2º, § 3º](#)).*

Sendo certo que a apuração do Lucro Real tem como ponto de partida o resultado constante da escrituração contábil da pessoa jurídica, o dispositivo legal transcrito

estabelece expressa determinação para que sejam elaboradas as competentes demonstrações financeiras “*ao fim de cada período de incidência*”, determinando, ainda, que cada “*balanço ou balancete deverá ser transcrito no Diário ou no LALUR*” (§ 2º do art. 274 do RIR/99)

Por sua vez, o mesmo Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99 aprovado pelo Decreto nº 3.000/99) estabelece no seu artigo seguinte as formalidades para a “*Demonstração do Lucro Real*”, trazendo como primeiro requisito a discriminação do “*lucro líquido do período de apuração*”, por ser esse o ponto de partida necessário para essa demonstração. Eis o art. 275 do RIR/99:

### *CAPÍTULO III DEMONSTRAÇÃO DO LUCRO REAL*

*Art. 275. O contribuinte deverá elaborar demonstração do lucro real, discriminando ([Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 8º, § 1º](#), e [Lei nº 9.430, de 1996, arts. 1º e 2º](#)):*

*I - o lucro líquido do período de apuração;*

*II - os lançamentos de ajuste do lucro líquido, com a indicação, quando for o caso, dos registros correspondentes na escrituração comercial ou fiscal;*

*III - o lucro real.*

*Parágrafo único. A demonstração do lucro real deverá ser transcrita no LALUR ([Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 8º, inciso I, alínea "b"](#)).*

Do exame dos autos verifico que a pessoa jurídica entregou a sua Declaração de Informações da Pessoa Jurídica (DIPJ) indicando a forma de tributação pela sistemática do Lucro Real, adotando a apuração da base de cálculo na periodicidade trimestral nos dois anos relacionados com a autuação (2007 e 2008).

No entanto, não basta essa indicação formal na declaração apresentada à administração tributária, pois a DIPJ deve corresponder aos elementos constantes da escrituração mantida de forma regular pela pessoa jurídica, a ponto de permitir que essa confrontação e conferência possam ser realizadas pela administração tributária. É o que está previsto no art. 276 do mesmo RIR/99 que tem a seguinte redação:

### *CAPÍTULO IV VERIFICAÇÃO PELA AUTORIDADE TRIBUTÁRIA*

*Art. 276. A determinação do lucro real pelo contribuinte está sujeita à verificação pela autoridade tributária, com base no exame de livros e documentos de sua escrituração, na escrituração de outros contribuintes, em informação ou esclarecimentos do contribuinte ou de terceiros, ou em qualquer outro elemento de prova, observado o disposto no art. 922 ([Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 9º](#)).*

Dos dispositivos legais até aqui transcritos e examinados é possível extrair que a tributação do IRPJ pela sistemática do Lucro Real exige, como condição mínima, a observância dos seguintes requisitos que devem ser considerados imprescindíveis:

(a) existência de regular escrituração contábil, em livros revestidos de formalidades legais que permitam a verificação pela autoridade tributária;

(b) a elaboração de demonstrações financeiras (balanços ou balancetes) com a apuração dos resultados contábeis em período coincidente com o período de apuração adotado para a apuração do IRPJ;

(c) a demonstração do Lucro Real, mediante escrituração de todos os ajustes extra contábeis no livro próprio denominado LALUR (Livro de Apuração do Lucro Real).

Passando ao exame desses requisitos legais mediante confronto com os elementos trazidos aos presentes autos, verifico de pronto a ausência de requisito que considero fundamental para que se possa sustentar a tributação pela sistemática do Lucro Real, na forma adotada nos Autos de Infração.

Com efeito, ainda que se pudesse dar validade formal à precária escrituração contábil que foi comprovadamente rechaçada em várias oportunidades pelo próprio Fisco, como ainda será demonstrado, não há como viabilizar a tributação pelo **Lucro Real trimestral sem a existência de balanços** nessa mesma periodicidade (**trimestral**).

Não há **balanços trimestrais**, quer no ano de 2007 ou no ano de 2008, a despeito da DIPJ indicar apuração trimestral do IRPJ. As demonstrações de resultado e cópias de balanços que foram juntadas aos autos referem-se unicamente à **periodicidade anual (1º de janeiro a 31 de dezembro)**, como se vê dos documentos acostados às fls. 168/181.

Não há qualquer registro de **apuração trimestral**, nem mesmo naqueles *“dois volumes de folhas soltas rotuladas pelo contribuinte de Diário”*, que o Fisco tomou a iniciativa de fotografá-los e trazer aos autos (fls. 216) para ali deixar registrado que estavam *“sem, encadernação, sem termo de abertura e encerramento, sem registro nos órgãos competentes, sem assinatura do sócio e do contador; não pode ser aceito como o Diário da empresa”*.

Se esse conjunto de folhas soltas já não revelava condições formais de ser aceito *“como Diário da empresa”*, como certificou o Fisco, com maior razão não serve para sustentar a tributação em regime de apuração trimestral que tem como ponto de partida o resultado contábil apurado em cada trimestre, apuração essa não efetuada pela pessoa jurídica.

A inexistência de balanços trimestrais justifica a ausência de demonstração do Lucro Real na mesma periodicidade. Talvez seja essa a razão para a não apresentação do **LALUR**, livro sempre requisitado pela fiscalização em todos os Termos de Intimação, e nunca apresentado pela pessoa jurídica fiscalizada, livro esse que deveria demonstrar o Lucro Real de cada período, a partir do resultado contábil apurado em cada trimestre, comprovadamente inexistente na escrituração contábil juntada aos autos.

Não bastasse esse específico vício (**ausência de balanços trimestrais**), que me parece insanável, é preciso registrar que o quadro geral que se extrai dos autos sempre converge para a impossibilidade de tributação pelo Lucro Real, na medida em que estão ausentes os outros dois requisitos que também foram relacionados como imprescindíveis para fundamentar esse regime de tributação pelo IRPJ.

Com efeito, a escrituração apresentada pela empresa não atende as demais formalidades legais (*Livro Diário sem assinatura do contador, sem termo de abertura e encerramento, sem registro na Junta Comercial, lançamentos globalizados e não individualizados no Razão*), fato esse incontroverso e certificado em mais de uma oportunidade pela própria fiscalização, assim como não existe o livro LALUR, sendo impossível apuração do Lucro Real em cada trimestre como exige a legislação tributária.

Por outro lado, vejo dos autos que o próprio Fisco, ao rechaçar a precária escrituração contábil apresentada pela empresa, por diversas vezes indicou com precisão a legislação tributária pertinente para ser aplicada ao cenário que tinha pela frente. Transcrevo relato da fiscalização:

*“As folhas apresentadas pelo contribuinte, sem encadernação, sem termo de encerramento sem registros nos órgãos competentes, sem assinatura do sócio e do contador; não pode ser aceito como Diário da empresa, pois o contribuinte, cuja tributação se deu com base no LUCRO REAL, deve conservar os livros contábeis e fiscais em boa guarda, conforme artigos legais abaixo reproduzidos:*

*Art. 258. Sem prejuízo de exigências especiais da lei, é obrigatório o uso de Livro Diário, encadernado com folhas numeradas seguidamente [...]*

*§ 4º 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 do Registro do Comércio [...]*

*Art. 259. A pessoa jurídica tributada com base no lucro real deverá manter, em boa ordem e segundo as normas contábeis recomendadas, Livro Razão ou fichas utilizados para reunir e totalizar, por conta e sub conta, os lançamentos efetuados no Livro Diário [...]*

*§1º A escrituração deverá ser individualizada, obedecendo a ordem cronológica das operações.*

*§2º A não manutenção do livro de que trata este artigo, nas condições determinadas, implicará o arbitramento do lucro da pessoa jurídica ( Lei nº 8.218, de 1991, art. 14, parágrafo único e Lei nº 8.383, de 1991, art. 62).”  
(fls. 09 e 10 – grifei)*

Está claramente demonstrado que, ao rechaçar os dois volumes de folhas soltas que foram apresentados pela empresa fiscalizada, sob o fundamento de que aquele conjunto **“não pode ser aceito como Diário da empresa”** (fls. 09), não tinha dúvidas o Fisco sobre a correta legislação aplicável ao fato constatado, tanto que transcreveu o § 2º do art. 259 do RIR/99 que é taxativo ao determinar que **“a não manutenção do livro de que trata este artigo, nas condições determinadas, implicará o arbitramento do lucro da pessoa jurídica.”** (fls. 10)

É verdade que o arbitramento deve ser entendido como *“forma excepcional”* de tributação, como vem deliberando esse Conselho Administrativo e também foi lembrado pela decisão recorrida ao mencionar que só deve ser aplicado em *“casos de omissões ou erros graves... que impeçam a determinação do lucro real”* (fls. 2.689). A propósito, essa é exatamente a hipótese dos autos, pois a ausência de balanços trimestrais impede a tributação pelo Lucro Real nessa periodicidade, além dos demais vícios apontados pelo próprio Fisco que atestam a precariedade da escrituração.

Dessa forma, não havendo liberdade ao agente do Fisco, como assinalado no início desse voto, o quadro geral relatado pela fiscalização amolda-se à previsão contida no art. 530 do RIR/99 que exige a tributação com base no Lucro Arbitrado nas hipóteses ali listadas, merecendo destaque os incisos I e II que são determinantes:

*Art. 530 [...]*

*“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 fraude ou contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para:*

*[...]*

*b) determinar o lucro real.”*

Esse parece ser o único comando legal claro e inequívoco que se apresenta como adequado para ser aplicável ao caso sob exame.

Com efeito, está ali escrito que “*deixar de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela lei fiscal*” (no caso, ausência de balanços trimestrais), é constatação por si só suficiente para determinar o arbitramento dos lucros, impedindo outra escolha pela fiscalização.

Registro que, além da falta de balanços trimestrais que por si só é determinante para o arbitramento, a ausência de regular escrituração da empresa está retratada pelo Fisco em mais de uma oportunidade, como se vê do relato a seguir transcrito:

“Até a presente data, 16/03/2011, transcorridos mais de 05 (cinco) meses do início do procedimento fiscal, a empresa **não apresentou os livros: 1) Diário, 2) Razão e 3) LALUR**; livros esses **exigidos pela legislação tributária para a pessoa jurídica que apura o LUCRO REAL** e demais contribuições.

A não apresentação, até o presente momento, dos livros solicitados está impedindo o andamento normal dos trabalhos de auditoria fiscal. O fato do contribuinte não apresentar os livros exigidos pela legislação tributária e o decurso do prazo transcorrido, estão causando embaraço aos trabalhos desta fiscalização federal.” (fls. 11)

Na sequência, confirmando a ausência de auditoria diante da falta de escrituração regular, destaca-se que no mesmo Termo desse relato nova INTIMAÇÃO do Fisco nos seguintes termos:

*“Desta forma, e levando em consideração os fatos anteriormente relatados, [...] fica o contribuinte acima identificado, **novamente, agora pela 4ª vez**, INTIMADO para, no prazo de 10 (dez) dias, apresentar os documentos e prestar os esclarecimentos abaixo especificados relativamente aos anos-calendário de 2007 e 2008:*

**1) Livro Diário Original, revestido das formalidades legais;**

**2) Livros Razão Original;**

3) Cópias das Demonstrações de Resultado [...];

**4) Livro de Apuração do Lucro Real – LALUR;**

5) Arquivos digitais, no formato especificado pelo Ato Declaratório Executivo COFIS nº 15, contendo as seguintes informações ...[...] (grifos acrescidos)

*Caso inexistente, RECOMPOR A ESCRITURAÇÃO completa da empresa para o período de janeiro de 2007 a dezembro de 2008, com a finalidade de atender à legislação federal e às solicitações contidas no Termo de Início de Fiscalização Nº 001, Termo de Intimação nº 002, Termo de Intimação nº 003 e Termo de Intimação nº 004.” (fls. 11/12).*

Ao nosso ver a reiteração do Fisco, mencionando que a empresa estava sendo intimada **“pela 4ª. vez”**, somada ao simultâneo pedido para que fosse efetuada a **“RECOMPOSIÇÃO DA ESCRITURAÇÃO”**, considero que são indicativos suficientes para demonstrar que o Fisco tinha conhecimento da impossibilidade de apuração do **“Lucro Real”** da pessoa jurídica fiscalizada, ainda mais diante da ausência dos correspondentes balanços de cada trimestre – balanços que são imprescindíveis para apuração do Lucro Real Trimestral.

Repisando o que já registrei anteriormente, sabia o Fisco qual a norma jurídica deveria adotar, tanto que alertou expressamente o contribuinte fiscalizado transcrevendo o dispositivo legal que seria aplicado no desfecho da fiscalização, mediante indicação do seguinte comando certo e direto: (fls. 12)

*“Informamos que a falta de atendimento desta Intimação **dará causa ao arbitramento de seu lucro**, com base no disposto no art. 47 da Lei nº 8.891/95, reproduzido pelo **artigo 530 do Decreto 3.000/99 (RIR/99)** e no agravamento da multa imposta sobre a diferença de tributos porventura apurados na forma do art. 44 da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/07.*

*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;*

*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;*

[...]

*VI - o contribuinte não manteve, 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.” (fls. 12)*

Como se vê, a Fiscalização tinha a clara percepção da correta norma tributária cabível e que deveria ser aplicada para a situação relatada, tanto que não só alertou para o “*arbitramento do lucro*”, como também reproduziu o texto do artigo 530 do RIR/99, destacando os incisos em que estava enquadrada a empresa fiscalizada.

Dessa forma, não se sustenta o fundamento adotado pela decisão recorrida ao insistir na aplicação do comando do art. 288 do RIR/99 (manutenção do regime eleito que consta da DIPJ – Lucro Real trimestral), pois aquela diretriz da legislação tributária pressupõe a validade do “*regime de tributação a que esteve submetida a pessoa jurídica*”, o que não acontece no caso sob exame em que a pessoa jurídica adotou o Lucro Real Trimestral sem apoio em contabilidade regular, e sem ter levantado os balanços correspondentes, como já demonstrado.

Portanto, a regra contida no art. 288 do RIR/99 não é absoluta. Não é possível sustentar a tributação pelo Lucro Real por empresa que fez essa opção e assim entregou sua DIPJ, se suas operações econômicas não tem apoio em regular escrituração contábil que permita aferição da verdadeira base de cálculo indicada. Da mesma forma, empresa com atividade de *factoring* que indevidamente fez opção pelo Lucro Presumido não pode ter as receitas omitidas tributadas nessa sistemática, pela invalidade do regime originalmente adotado diante da expressa obrigatoriedade do regime de Lucro Real prevista na legislação (art. 246, inciso VI, do RIR/99).

Registro que nesse sentido tem caminhado a jurisprudência do CARF, como se vê da ementa do julgado que a seguir se transcreve na parte relacionada com a presente controvérsia:

**“Ementa [...] IMPRESTABILIDADE DA ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL – OMISSÃO DE RECEITAS - ARBITRAMENTO DO LUCRO – NECESSIDADE – Se imprestável a escrituração contábil por inequívoca constatação, mormente se não identifica a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária, o lançamento que apura omissão de receitas submete-se às regras do lucro arbitrado, sob pena de comprometer a certeza do crédito tributário. Embargos acolhidos.”** (Acórdão nº 108-08.977, da 8ª. Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, sessão de 17/08/2006, relator o Conselheiro Dorival Padovan - processo 13830.001612/2003-40).

Extraí-se do voto do relator, Conselheiro Dorival Padovan, que estando presentes os pressupostos estabelecidos no art. 47 da Lei 8.981/95 (matriz legal do art. 530 do RIR/99), o arbitramento se impõe como medida peremptória. São suas palavras:

*“Nesse contexto, o arbitramento do lucro impõe-se de forma absolutamente indispensável e soberana, sob pena de comprometer a certeza do crédito tributário quando de sua cobrança”.*

Também merece reparos a decisão recorrida no ponto em que confirma a existência de vícios na escrituração, mas contraditoriamente defende que o Fisco pode exercer juízo de discricionariedade na forma de fazer o lançamento tributário. Eis o trecho do entendimento da DRJ-Campinas que considero impróprio:

*“Assim, ainda que não cumpridas as formalidades legais requeridas, a fiscalização julgou por bem acolher como válidos o livro Diário e as demonstrações financeiras apresentados, reitere-se, porque ali reunidos indícios de omissão de receitas ...”*  
(fls. 2.697 - grifei)

Como se vê do trecho transcrito, a autoridade julgadora de primeira instância também reconhece que a escrituração da empresa “*não cumpria as formalidades legais requeridas*”, como expressamente constou na decisão. Com esse reconhecimento da imprestabilidade da escrituração, a consequência imediata só poderia ser o arbitramento. Dessa forma, equivocou-se a decisão recorrida em validar os autos de infração sob o impróprio argumento de que “*a fiscalização julgou por bem acolher como válidos o livro Diário e as demonstrações financeiras apresentadas*”, raciocínio equivocado que não pode prevalecer por duas razões fundamentais: (i) primeiro, porque não há espaço para juízo de discricionariedade para a autoridade lançadora; e (ii) em segundo lugar, porque as “*demonstrações financeiras apresentadas*” a que a DRJ faz referência são, unicamente, os **balanços anuais** de 2007 e 2008, enquanto que a periodicidade da **tributação é trimestral**. Não é crível que a fiscalização tenha o poder de “**validar balanço anual**” para servir de suporte de apuração de bases de cálculo de IRPJ e CSLL em **Lucro Real de períodos trimestrais**.

Sobre a ausência de discricionariedade da autoridade lançadora, conforta encontrar manifestações em julgados de outras Delegacias de Julgamento, como comprovam as ementas a seguir transcritas:

**MINISTÉRIO DA FAZENDA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL  
DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL DE JULGAMENTO EM  
FLORIANÓPOLIS**

*ACÓRDÃO N° 07-6334 de 02 de Setembro de 2005*

**ASSUNTO:** Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ  
**EMENTA:** IRPJ. LUCRO ARBITRADO. INEXISTÊNCIA DE DISCRICIONARIEDADE NA ATUAÇÃO DA AUTORIDADE FISCAL - O recurso ao arbitramento, nos casos previstos na lei, não é uma faculdade que o Fisco possa, a seu livre critério, exercer ou não. Constatada a ocorrência das hipóteses previstas em lei, a adoção do lucro arbitrado não se sujeita ao juízo discricionário da autoridade fiscal. LUCRO ARBITRADO. IMPOSSIBILIDADE DO USO DE PRESUNÇÕES BASEADAS NOS REGISTROS CONTÁBEIS – A desqualificação da escrituração do Livro Caixa e o conseqüente arbitramento dos lucros do contribuinte, impossibilitam a caracterização da omissão de receitas por via da presunção vinculada ao saldo credor de caixa. [...].

**MINISTÉRIO DA FAZENDA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL  
DRJ BRASÍLIA 2 ° TURMA**

*ACÓRDÃO N° 03-48325 de 18 de Maio de 2012*

**EMENTA: SUJEITO PASSIVO. OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. [...].**

**LUCRO ARBITRADO. APLICABILIDADE.** O imposto devido será determinado com base nos critérios do lucro arbitrado quando o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal ou a escrituração a que estiver obrigado revelar evidentes erros ou deficiências que a tornem imprestável para a determinação do lucro real. IRPJ. **LUCRO ARBITRADO. INEXISTÊNCIA DE DISCRICIONARIEDADE NA ATUAÇÃO DA AUTORIDADE FISCAL.** O recurso ao arbitramento, nos casos previstos na lei, não é uma faculdade que o Fisco possa, a seu livre critério, exercer ou não. Constatada a ocorrência das hipóteses previstas em lei, a adoção do lucro arbitrado não se sujeita ao juízo discricionário da autoridade fiscal. **PERÍCIA. INDEFERIMENTO** Inacolíveis são os pedidos de perícia, quando se destinam estes à produção de prova que não demanda conhecimento técnico especializado complementar.”

Por outro lado, o relatório circunstanciado inserido no Termo de Verificação Fiscal (fls. 10) é prova cabal da inexistência de balanços trimestrais, na medida em que ali especificou a fiscalização:

*“[...] As demonstrações contábeis apresentadas pelo contribuinte, quais sejam: 1) Demonstração do Resultado do Exercício de 2007 e 2008; 2) Balanço Patrimonial 2007 e 2008 [...]”*

Portanto, impossível “convalidar” o que não foi elaborado, tampouco poderia ser examinado, pois os mencionados **balanços de 2007 e 2008** (fls. 168/181) referem-se a períodos anuais (01/01 a 31/12), que não servem para sustentar a tributação pelo Lucro Real que tomou por base apurações trimestrais, sem apoio em qualquer balanço no encerramento de cada trimestre, por consequência, sem apuração do Lucro Real em cada trimestre.

Reitero que não conseguiu o Fisco trazer aos autos os necessários balanços trimestrais, tanto que a fiscalização juntou aos autos unicamente balanços anuais, de **01 de janeiro a 31/12/2007 (fls. 168 a 170)**, e de **01 de janeiro a 31/12/2008 (fls. 171 a 173)**. A juntada de **balanços anuais** pelo Fisco é mais uma prova de que não houve efetiva fiscalização com base na contabilidade. Balanços anuais não servem para apuração do **Lucro Real Trimestral**.

Tem razão a empresa Recorrente quando afirma que a formalização do lançamento tributário está sob o império da lei. Também procede a observação de que as DIPJs só foram requisitadas pela DRJ-Campinas na fase do julgamento, tanto que só anexadas após a impugnação da empresa, como se vê das cópias juntadas às fls. 2.455/2.529.

Esse indicativo parece suficiente para confirmar que as DIPJs não foram examinadas pelo Fisco, assim como vem confirmar a equivocada tributação isolada da receita considerada omitida, uma vez que está claro que não zelou a fiscalização para a **necessária recomposição do Lucro Real de cada trimestre**, exatamente pela inexistência também do LALUR e não só da contabilidade.

Desconhecendo a apuração em cada período trimestral, o valor da suposta omissão de receita não foi integrado pelo Fisco ao resultado anteriormente declarado em cada

trimestre, o que resultou no equívoco de tributar integralmente a receita, de forma isolada da apuração que anteriormente constava da DIPJ.

Esse vício material do lançamento não pode ser nem minimizado e nem corrigido pela autoridade julgadora, por lhe faltar competência para o ato de lançamento.

É por essa razão que a Recorrente alega tratar-se de “decisão-lançamento”, pois foi a autoridade julgadora que realizou a adição, ao Lucro Real (art. 249, II, do RIR/99), dos valores das receitas consideradas omitidas, agindo em lugar da autoridade lançadora.

No entanto, entendo que pode ser superada a análise desse específico efeito nessa oportunidade, porque o lançamento já me parece inteiramente prejudicado pelas outras razões examinadas e novas considerações que faço a seguir.

Com efeito, tomando os valores globais da “**Receita Declarada na DIPJ**” em cada ano, mais os valores considerados pelo Fisco como “**Receita Omitida**”, é possível fazer um exercício para demonstrar qual seria o valor do **IRPJ devido** se tivesse o Fisco promovido o arbitramento do lucro, nos termos da legislação tributária aplicável.

Período	(1) DIPJ Receita Declarada R\$	(2) Receita Omitida R\$	1+ 2 = (3) Receita Total R\$	(3) X 9,6% = Lucro arbitrado IRPJ R\$	IRPJ DEVIDO (+ adicional) R\$
Ano de 2007	*14.396.147,64	7.649.703,58	22.045.851,22	2.116.402,00	505.100,00
Ano de 2008	**21.468.911,43	6.444.137,32	27.913.048,75	2.679.652,61	645.913,15
2007 + 2008 = TOTAL DO IRPJ PELO LUCRO ARBITRADO .....					1.151.013,15

\*fls. 2.485 - \*\*fls. 2.527

Por ser o ato de lançamento vinculado ao comando da Lei, não caberia ao agente do Fisco escolher a forma para tributar possíveis receitas omitidas, muito menos teria a liberdade de adotar o regime que implique apuração de maior valor de tributo, como acabou acontecendo no caso concreto aqui analisado.

Com efeito, “*optando por validar*” – como escreveu a DRJ – a equivocada sistemática do **Lucro Real**, foi lavrado Auto de Infração para exigir **IRPJ no valor de R\$ 3.475.460,23** (fls.02) nos anos de 2007 e 2008, enquanto que pelo regime do **Lucro Arbitrado** – que é o único cabível diante da situação fática demonstrada – seria exigível a título de IRPJ o valor acima demonstrado de **R\$ 1.151.013,15**, ou seja, menos do que 1/3 do valor que consta do questionado Auto de Infração.

Ao meu juízo, os equívocos até aqui demonstrados já me parecem suficientes para rechaçar os lançamentos tributários na sistemática do Lucro Real trimestral, diante da inexistência de balanços nessa periodicidade trimestral e escrituração confirmada como imprestável pelo próprio Fisco, além do inapropriado agravamento da exigência do IRPJ que

seria muito menor, se lançado pela sistemática legal do Lucro Arbitrado que é o regime aplicável aos fatos constantes destes autos.

No entanto, outros argumentos foram trazidos pela empresa Recorrente que também merecem destaque e passo a examiná-los com a preocupação de afastar futuros embargos por eventuais omissões que possam ser alegadas.

Além dos vícios e equívocos já demonstrados, menciona a Recorrente que mesmo sem a regularização dos Livros obrigatórios (Diário e Razão), sem a apresentação dos balanços trimestrais, sem qualquer indicativo de existência do LALUR (inexistente), preparou a Fiscalização o **Termo de Intimação nº 006** para, mais uma vez, demonstrar as inconsistências entre os números inseridos pela empresa na sua Declaração de Informações – DIPJ Lucro Real. A primeira inconsistência está apontada no Termo de Verificação, no item a seguir reproduzido:

*“1. Explicar de forma detalhada, apresentando documentação de suporte, a divergência de valores informados na DIPJ 2008, ano-calendário 2007, entre: a) R\$ 11.775.463,84 referente à Ficha 4A, pág. 6, linha 22 “(-) Estoque no Final do Período de Apuração” e b) R\$ 15.852.359,06, referente à Ficha 36A, Ativo – Balanço Patrimonial – linha 04 “Estoques” à pág. 25 da mesma DIPJ 2008.”(fls. 13 - grifos do original)*

Trata-se de mais uma confirmação de tudo o que já restou comprovado, pois é fácil verificar que esses números foram extraídos da ficha do Balanço Patrimonial, que refletem apuração anual e não trimestral. Confirma, também, que a fiscalização não trabalhou com as DIPJs que só foram juntadas pela DRJ, tampouco trabalhou com balanços trimestrais, porque inexistentes.

Esses desencontros de informações, apontados pelo próprio Fisco, são novos elementos que também contribuem para revelar a fragilidade da escrituração da empresa, ao mesmo tempo em que confirmam ser imprestável para a tributação pela sistemática do Lucro Real em períodos trimestrais, diante das inconsistências apontadas e da ausência dos balanços trimestrais.

É pertinente repisar que esse *status* da escrituração da empresa fiscalizada não era novidade para a fiscalização, pois a própria empresa fiscalizada chegou a reconhecer, em mais de uma oportunidade, que tinha problemas na contabilidade, tendo respondido intimação fiscal da seguinte forma:

*“Ocorre que, como já exposto pessoalmente e em outras respostas apresentadas, a empresa vem enfrentando sérias dificuldades para encontrar todos os documentos solicitados pela Fiscalização. No ano passado houve a troca do profissional responsável pela contabilidade e gestão dos documentos fiscais, e os novos profissionais contratados relatam inconsistências nas informações necessárias para o atendimento da fiscalização.” (fls. 227)*

Portanto, tem razão a Recorrente quando afirma que não havia controvérsia sobre a fragilidade da escrituração contábil da empresa, pois tanto o contribuinte admitia “inconsistência nas informações”, como a própria fiscalização já havia desqualificado as apurações, considerando que a ausência dos documentos, ausência dos livros obrigatórios e



*efeito que vincula um ao outro. Recurso conhecido e provido. (Acórdão nº. 101-93.916, da 1ª. Câmara do 1º. Conselho de Contribuintes, sessão de 21/08/2002, relator o Conselheiro Paulo Roberto Cortez.)*

Invoca, ainda, a Recorrente outras divergências e inconsistências apontadas pelo Fisco na comparação entre os valores da “Receita Bruta” informados pela empresa no DICON e na DIPJ, divergências essas que, ao ver da Recorrente, também atestam que o Fisco só trabalhou com informações anuais, assim como demonstram que o Fisco tinha pleno conhecimento da imprestabilidade dessas apurações.

Para conhecimento dos membros dessa Turma, reproduzo parte do Termo de Intimação nº 006, pelo qual a empresa fiscalizada foi ainda intimada para: (fls. 225)

*“4. Esclarecer a divergência entre os valores de RECEITA BRUTA, relativos aos anos-calendário de 2007 e 2008, informados na DIPJ e DICON, conforme tabela abaixo:*

Receita Bruta	Dacon	DIPJ	Observação
ano-calendário 2007	R\$17.751.152,46	R\$ 14.396.147,64	Valor da Receita Bruta <b>R\$3.355.004,82 a menor</b> na DIPJ
ano-calendário 2008	R\$ 9.019.167,46	R\$ 21.468.911,46	Valor de Receita Bruta <b>R\$12.449.744,00 a menor</b> na DICON

Como se vê, o quadro elaborado pelo Fisco seguiu a tônica de comparar apurações anuais, apontando diferenças de “**Receita de Vendas**” comparando as informações anuais contidas nas informações gerais da DIPJ-Lucro Real e no DICON. Assim, a tabela preparada pelo próprio Fisco confirma que estão presentes todos os pressupostos legais (art. 530 do RIR/99) que exigem o arbitramento como única forma para tributação do **resultado**, jamais a tributação pela sistemática do Lucro Real, ainda mais em periodicidade trimestral.

A Recorrente faz outra demonstração para evidenciar o descompasso das autuações do Fisco. Para tanto, faz o confronto dos valores que constam da DIPJ, com a “*receita considerada omitida*” (fls. 30 e 31) que foi tomada, de forma isolada, como base de cálculo dos tributos exigidos, e apresenta o seguinte quadro:

Período	1) Receita declarada – DIPJ/ Valor – R\$	(2) Receita considerada omitida conforme Auto Infração	
		Valor – R\$	Relação (2/1) %
ano-calendário 2007	4.396.147,64	7.649.703,58	53,14%

ano-calendário 2008	21.468.911,43	6.444.137,32	30,01%
---------------------	---------------	--------------	--------

Como se observa do quadro reproduzido, na comparação sempre anual utilizada pelo Fisco a receita presumidamente omitida corresponde a **mais de 53% no ano de 2007, e mais de 30% no ano de 2008**. Nesse ponto, concordo que esses percentuais são expressivos e, a priori, são indicativos que acenam para a imprestabilidade da escrituração contábil, pois não é possível “validar as demonstrações contábeis” (como indicou a DRJ) de qualquer empresa quando mais da metade de sua receita não está ali reconhecida. Nessas hipóteses, a incerteza da apuração contábil e a impossibilidade de se tributar isoladamente a receita, impõem o arbitramento do lucro, na linha do entendimento desse Tribunal Administrativo, como se vê do voto no Acórdão já referido:

*“Verifica-se dos autos que, no ano-calendário de 1998 (DIPJ/1999 – fls. 216-7v), a contribuinte declarou perante o fisco receitas totais de R\$ 10.245.724,08, porém, nesse mesmo período, de acordo com auto de infração (fls. 3-9), omitiu receitas de R\$ 3.659.372,30, ou seja, deixou de escriturar o equivalente a 36% da receita declarada.*

*O art. 47 da Lei 8981, de 1995, o qual serve de base legal para o art. 530 do RIR/99, determina, peremptoriamente, que o lucro da pessoa jurídica será arbitrado, quando: a escrituração a que estiver obrigado o contribuinte revelar evidentes indícios de fraude ou contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para: a) identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária; b) determinar o lucro real.*

*No presente processo, a imprestabilidade da escrituração para fins de determinar o lucro real ficou caracterizada diante da vultosa parcela de receitas mantidas à margem da escrituração, restando indubitoso que o imposto e a contribuição social deveriam ser apurados segundo as regras do lucro arbitrado [...] (grifos acrescidos).*

Do voto transcrito, vê-se que aquela Turma do CARF considerou imprestável a contabilidade que não tinha outros vícios, diante unicamente de receita omitida que correspondia a **36%** da receita declarada. Com maior razão o descrédito das demonstrações com outros vícios já comprovados, ainda mais diante de receita considerada omitida que corresponde a mais de **50%** da receita declarada, como acontece no ano de 2007.

Ademais, tenho ainda o entendimento de que se a tributação pelo lucro arbitrado é a forma excepcional e mais gravosa, logo todas as outras (lucro real, SIMPLES ou presumido) devem ser menores, ou seja, resultar numa carga tributária menor.

Se é assim, então sempre que a apuração das receitas omitidas pelo lucro real ultrapassar a carga tributária apurada pelo lucro arbitrado, estaria a autoridade fiscal obrigada a declarar a imprestabilidade das demonstrações contábeis, e por conseguinte vedado de constituir créditos tributários pelo regime do lucro real em valores superiores aqueles apurados pelo lucro arbitrado.

Nesse sentido vem se assentando a jurisprudência do CARF, senão observe:

**ARBITRAMENTO. ART. 42 DA LEI 9.430\96.  
DESPROPORCIONALIDADE.**

*Uma vez detectada omissão de receita com uso de presunção relativa prevista no art. 42 da Lei nº 9.430\96, e sendo tal omissão de receita em montante vultoso e que não seja proporcional para o compute do lucro real da pessoa jurídica, fica evidente a imprestabilidade da escrita contábil para apurar a base do IRPJ e CSLL conforme o lucro real. Nesse caso a tributação deve ser apurada pelo Lucro Arbitrado (RIR art. 530, II, “a” e “b”) (1º CC, 8ª Câmara, Acórdão nº 108-08.953 em 16.08.2006 publicado no DOU em 02\01\01)*

**OMISSÃO DE MOVIMENTAÇÃO BANCÁRIA.**

*A omissão de registro contábil de vultosa movimentação bancária revela escrituração imprestável para respaldar a apuração do IRPJ e CSLL com base no lucro real. Tal condição enseja a tributação ex officio pelo regime do lucro arbitrado (1º 3ª Câmara, Acórdão 103-22.616 em 20.09.06 publicado no DOU em 24.11.06)*

**(...) ARBITRAMENTO. ESCRITA IMPRESTÁVEL.**

*Uma vez detectada omissão de receitas com uso de presunção relativa prevista no art. 42 da Lei nº 9.430\96, e sendo tal omissão de receitas em montante vultoso, a evidencia enorme descompasso entre as receitas omitidas e aquelas declaradas, fica evidenciada a imprestabilidade da escrita contábil para apurar a base de cálculo do IRPJ e CSLL conforme o lucro real. Nesse caso, a tributação deve ser apurada pelo Lucro Arbitrado. Não tendo o crédito tributário sido apurado por essa forma de apuração, a exigência de IRPJ e CSLL deve ser exonerada. (3ª Câmara da 1ª TO da 1ª Seção do CARF, Acórdão nº 1301-00.042 de 12.03.09)*

Por derradeiro, a Recorrente demonstra que também não foram atendidos os dois últimos pedidos que constavam do Termo de Intimação nº 008, pelo qual o Fisco fez a devolução à empresa dos papéis considerados imprestáveis, nos seguintes termos:

*“[...] devolvemos ao contribuinte supracitado, 02 (dois) volumes de folhas impressas apresentadas pelo contribuinte, o qual informou tratar-se de livros Diário referente aos anos-calendário de 2007 e 2008, encaminhados a esta Fiscalização Federal em correspondência datada de 20/10/2010. Os volumes de folhas estão sendo entregues no estado em que recebidos, para que os mesmos sejam reapresentados, no prazo de 20 dias, revestidos das formalidades legais prescritas pela legislação fiscal e comercial, adotando-se as seguintes providências:*

***Encadernar as folhas dos referidos livros Diários, cujas páginas deverão estar numeradas seguidamente;***

***Providenciar termos de abertura e de encerramento com assinaturas do sócio e do contador responsável;***

***Providenciar o registro nos órgãos competentes dos referidos livros.” (fls. 232 grifos do original)***

Em resposta a esse Termo, a empresa demonstrou a impossibilidade de regularização dos livros contábeis, como se vê da correspondência acostada às fls. 236 em que prestou os seguintes esclarecimentos ao Fisco;

*“Os Livros não foram registrados por falta de assinatura de Contador, esclarecemos que o profissional responsável por esta escrituração não trabalha na empresa e o mesmo não foi localizado.*

*Conforme Deliberação JUCESP 03/70 de 25/05/1970, deve constar no termo de abertura e encerramento a assinatura do Contador com o número de CRC (página 31 do MANUAL JUCESP 10/2007 anexo)”.*

Portanto, mais uma prova de necessidade do arbitramento do lucro, pois a regularização exigida na Intimação Fiscal não foi cumprida, pois não houve recomposição da escrita e não foi obtida a assinatura do Contador, validação técnica do profissional responsável que é necessária nos termos do art. 268 do RIR/99. Sem essa validação, também não foi observada outra formalidade exigida pela legislação, qual seja, o registro dos Livros no órgão oficial (Junta Comercial).

Em arremate, vejo que a falta de assinatura do contador e a ausência de registro dos livros são dois outros vícios da escrituração que vêm se somar aos defeitos anteriormente demonstrados, todos convergentes para confirmar que era do conhecimento do Fisco a imprestabilidade da escrituração da empresa, pelo que era imperativo o arbitramento do lucro para a pretendida tributação da receita considerada omitida.

Não podendo prevalecer os Autos de Infração do IRPJ e da CSLL na sistemática do Lucro Real, pela comprovada imprestabilidade da escrituração da empresa, ficam também prejudicadas as exigências lançadas a título de COFINS e PIS, porque formalizadas pelas alíquotas, respectivamente de 7,6% e 0,65%, que são aplicáveis ao regime não-cumulativo dessas contribuições, regime esse expressamente afastado para as pessoas jurídicas que ficam submetidas à tributação do IRPJ na sistemática do Lucro Arbitrado, conforme previsão contida no art. 10, inciso II da Lei nº 10.833/2003.

Adotando essa conclusão, fica prejudicada a análise da preliminar de decadência destacada no início, em razão do que oriento meu VOTO no sentido de DAR PROVIMENTO integral ao recurso, para determinar o cancelamento das exigências lançadas a título de IRPJ, CSLL, COFINS e PIS.

É como voto!

(assinado digitalmente)

Francisco Alexandre dos Santos Linhares

Processo nº 10830.720848/2012-81  
Acórdão n.º **1102-001.191**

**S1-C1T2**  
Fl. 43

---

CÓPIA