



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



<b>PROCESSO</b>	<b>10865.720170/2014-00</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	1101-002.006 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	23 de janeiro de 2026
<b>RECURSO</b>	EMBARGOS
<b>EMBARGANTE</b>	KABUM S.A.
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ**

Ano-calendário: 2011

EMBARGOS. OMISSÃO. CONTRADIÇÃO.

Deve ser demonstrada eventual omissão ou contradição apontada no Acórdão embargado, nos termos do art. 116 do atual Ricarf. Mera divergência sobre o resultado do julgamento não justifica a apresentação de embargos.

ARBITRAMENTO. ESCRITURAÇÃO IMPRESTÁVEL PARA A APURAÇÃO DO LUCRO REAL.

Arbitra-se o lucro quando a escrituração apresentada pelo contribuinte se revela imprestável para a apuração do lucro real.

CAPITAL SOCIAL. ÁGIO NA SUBSCRIÇÃO DE NOVAS AÇÕES E FORMAÇÃO DE RESERVA DE CAPITAL. LUCRO ARBITRADO. IMPOSSIBILIDADE.

Nos termos do que dispõe a Lei da S.A. e pronunciamentos do CPC, o ágio na subscrição de novas ações de uma sociedade anônima deve ser registrado como reserva de capital no seu patrimônio líquido. Trata-se, portanto, de modalidade de capital social, i.e., de valor decorrente do investimento patrimonial de acionistas de uma dada empresa com o fito de fomentar seu objeto social. Logo, não se enquadra no conceito de receita, o qual pressupõe, além de (i) ingresso financeiro (ii) em caráter definitivo, que (iii) o valor aportado seja decorrente da atividade empresarial da pessoa jurídica, o que não é o caso da reserva de capital.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em acolher os embargos interpostos por Kabum Comércio Eletrônico S.A., sem efeitos infringentes, apenas para suprir a omissão apontada quanto à análise da entrega da DIPJ retificadora relativa ao ano-calendário de 2011, nos termos do voto do Relator.

*Assinado Digitalmente*

**Jeferson Teodorovicz** – Relator

*Assinado Digitalmente*

**Efigênio de Freitas Júnior** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Roney Sandro Freire Correa, Jeferson Teodorovicz, Edmilson Borges Gomes, Diljesse de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Efigênio de Freitas Júnior (Presidente).

## RELATÓRIO

Trata-se de embargos, efls. 2125/2133, apresentados pela recorrente contra Acórdão n.1101-001.672, que julgou parcialmente procedente o recurso voluntário (efls.2004/2043) contra acórdão da DRJ (efls. 1964/1995,) que julgou improcedente pretensão impugnatória (efls.624/671) contra autuação (efls.02/56) que constituiu crédito tributário de IRPJ e reflexos (decorrente de TVF, às efls.57/76), além de multa de ofício e acréscimos legais.

Para síntese dos fatos, reproduzo o relatório do acórdão recorrido:

Em decorrência da ação fiscal, foi lavrado Auto de Infração para exigir da interessada o IRPJ, a CSLL, a COFINS e o PIS sobre fatos geradores ocorridos nos anos calendário de 2009 e 2011, nos montantes abaixo descritos, acrescidos de multa de 75% e juros de mora.

TRIBUTO	VALOR (R\$)
IRPJ	8.461.124,40
CSLL	3.388.463,26
COFINS	4.553.650,27
PIS	986.624,22

### DA AUTUAÇÃO

Conforme Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal de fls. 3 a 56 e Termo de Verificação de Infração Fiscal (fls. 57 a 76), foram apurados os fatos abaixo descritos. Foram lançadas as seguintes infrações:

- Ausência de declaração de receitas na DCTF em confronto com a DIPJ, sendo autuados o 2º, o 3º e o 4º trimestre do ano-calendário de 2009.
- Omissão de receita bruta de revenda de mercadorias. Arbitramento. Anocalendário de 2011.
- Omissão de receita não-operacional ocorrida em 03/03/2011.

O contribuinte apresentou, em 30/08/2010, a DIPJ ref. ao A/C 2009 (arquivamento ND - 0000898524); em 08/07/2011, a DIPJ ref. ao A/C 2010 (arquivamento ND - 0001418739); e em 26/06/2012, a DIPJ ref. ao A/C 2011 (arquivamento ND - 0001445629), tendo feito a opção nos três períodos pelo regime de tributação sob a forma do Lucro Real. Nos Demonstrativos de Apuração das Contribuições Sociais (DACON), o PIS e COFINS foram apresentados no regime não cumulativo.

O fiscalizado apresentou DCTF consignando valores zerados para 2009 a 2011. Entretanto, apurou-se, no ano-calendário 2010, recolhimentos efetuados através de DARF de IRPJ e CSLL, pagos/recolhidos por estimativas em levantamento do balanço de suspensão. Em virtude dessa situação esses pagamentos pelos DARF ficam disponíveis nos sistemas da Receita Federal do Brasil sem as devidas alocações. Através de processo administrativo eletrônico nº 10865.720284/2014-41 serão efetuadas as correções necessárias.

Por intermédio do Termo de Início e Intimação Fiscal de 04/04/2013, a fiscalizada foi intimada a apresentar: Procuração do representante da empresa, cópia do último Contrato Social vigente e Alterações posteriores, elaborar, em papel e em meio magnético, com as devidas explicações, demonstrativo analítico que justifique as divergências verificadas nos montantes de receita bruta declaradas nas GIA à Receita Estadual, do período de janeiro de 2009 a dezembro de 2011 com as declarações: DIPJ, DCTF, e balancetes contábeis dos anos-calendário 2009, 2010 e 2011; Livro de Registro de Apuração do ICMS dos anos-calendário de 2009 a 2011; planilhas ou arquivos em meio magnéticos, Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR Parte A e B), inclusive dos balanços e balancetes de monitoramento das estimativas mensais de janeiro de 2009 até 31 de dezembro de 2011; arquivos magnéticos da escrituração contábil, dos anos-calendário 2009 a 2011; apresentar demonstrativo analítico e explicações pertinentes referentes aos ajustes de acordo com o Regime Tributário de Transição (RTT — Lei 11.638/2008). Foram apresentados somente os seguintes documentos:

1. Procuração do Representante Legal da Empresa;
2. Cópia do último Contrato Social e alterações posteriores;
3. Livro de Saídas 2010 e 2011;
4. Livro de Apuração de ICMS 2010 e 2011;
5. Demonstrativo analítico e explicações pertinentes referentes aos ajustes, de acordo com o Regime Tributário de Transição (RTT - Lei 11.638/2008).

Na mesma data, apresentou documento intitulado "Justificativa - Contabilidade 2009" e anexos contendo as justificativas da não apresentação da contabilidade do anocalendário de 2009, e solicita prorrogação de prazo. Foi constatado o cumprimento parcial das obrigações acessórias, onde demonstra-se a inexistência de apresentação da contabilidade com dados necessários à apuração dos tributos e contribuições do ano-calendário de 2011, de acordo com artigo 265 do RIR/1999, ficando sujeita à apuração do lucro arbitrado pela fiscalização nesse período.

Ano-calendário 2009 – IRPJ

Após análise da documentação entregue, informações contidas na DIPJ com as da DCTF, verificou-se que a fiscalizada declarou valores a pagar de IRPJ na DIPJ,

relativamente aos seguintes trimestres/2009: 2º trimestre - R\$ 22.488,55 3º trimestre - R\$ 6.815,23 e 4º trimestre - R\$ 190.803,65.

No entanto, constatou-se a ausência dessas quantias declaradas na DCTF, as quais serão lançadas de ofício, com base no art. 841, incisos I, III e IV, do RIR/99.

Ano-calendário 2009 - CSLL

Os valores das bases de cálculo apurados pela fiscalizada, e declarados na DIPJ do A/C 2009, referentes à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) foram os seguintes: 2º trimestre = R\$ 113.954,20; 3º trimestre = R\$ 45.434,84 e 4º trimestre = R\$ 787.214,61.

Estes valores deixaram de ser declarados em DCTF. Assim sendo, essas quantias serão lançadas de ofício.

**FALTA DE APRESENTAÇÃO DE LIVROS OU DOCUMENTOS DE NATUREZA CONTÁBIL E FISCAL À FISCALIZAÇÃO DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL (MEDIDA PROVISÓRIA Nº 2.158-35, DE 2001)**

Falta dos livros fiscais e registros contábeis – Ano-calendário 2011

De acordo com o art. 11 da Lei nº 8218/1991 as pessoas jurídicas ficam obrigadas a manter à disposição da Secretaria da Receita Federal os respectivos arquivos digitais e sistemas. A fiscalizada utilizou sistema de processamento eletrônico de dados para registrar negócios e atividades econômicas, escriturar livros e elaborar documentos de natureza contábil e fiscal e foi intimada à apresentação (item 8 do Termo de Intimação nº 001/2013) do período de janeiro a dezembro de 2011.

Conforme ficou constatado em consulta à Escrituração Contábil Digital (ECD), embora tenha sido entregue pela fiscalizada a contabilidade referente ao ano-calendário 2011 na data 29/06/2012, verificou-se pela fiscalização, em consulta "Situação de Escrituração Contábil" no Sped (Sistema público de Escrituração Digital) e baixa da contabilidade no aplicativo da Receita Federal "Contagil", a omissão de prestação de informações fiscais e contábeis, impossibilitando a apuração dos tributos e contribuições.

Falta de apresentação do LALUR – Ano-calendário 2011

De acordo com o art. 260 do RIR/1999, inciso III, o Livro de Apuração do Lucro Real é obrigatório para a pessoa jurídica fiscalizada.

Entretanto, ainda que intimada a apresentá-lo conforme item da Intimação Fiscal nº 001/2013 deixou de entregá-lo e impedindo a fiscalização de verificar as operações que influenciaram, direta e indiretamente, imediata ou futuramente, a composição da base de cálculo e o valor devido do IRPJ e da CSLL no ano-calendário de 2011.

Segundo o artigo 258 do RIR/99 é obrigatório o uso de Livro Diário, em que serão lançados, dia a dia, os atos ou operações da atividade, ou que modifiquem ou possam vir a modificar a situação patrimonial da pessoa jurídica.

O § 4o do citado artigo estabelece que os livros ou fichas do Diário deverão conter termos de abertura e de encerramento, e ser submetidos à autenticação no órgão competente do Registro do Comércio.

O artigo 259 preceitua que a pessoa jurídica deverá manter em boa ordem e segundo as normas contábeis recomendadas, Livro Razão ou fichas utilizados para resumir e totalizar, por conta ou subconta, os lançamentos efetuados no Diário. Além disso, deverá possuir o Lalur, no qual deverão ser lançados os ajustes do lucro líquido do período de apuração e ser transcrita a demonstração do lucro real, servindo também para o registro e controle de outras circunstâncias que afetarão os resultados fiscais, na forma prevista pelos artigos 260, inciso III, e 262 do aludido Decreto Portanto, a base de cálculo do IRPJ do ano-calendário 2011 será apurada em conformidade com a sistemática do Lucro Arbitrado, seguindo os mandamentos contidos no artigo 1ºda Lei 9.430/96 e na alínea "a" do

inciso II do artigo 47 da Lei 8.981/95 c/c art. 530 do RIR/99. Conforme disposto nos artigos 519 e 532 do RIR/99, e considerando a receita bruta conhecida através da apresentação dos livros de Registro de Apuração de ICMS - Saídas, bem como apurado nas Gias estaduais entregues pela fiscalizada apensados no presente processo eletrônico, procedeu-se o arbitramento, aplicando-se os percentuais do IRPJ e CSLL acrescidos de vinte por cento (Lei nº 9.249, de 1995, art. 16, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 27, inciso I). Registre-se que foram deduzidas dos faturamentos mensais as devoluções de produtos, segundo Gias apresentadas.

#### PIS E COFINS - ANO-CALENDÁRIO 2011

Conforme dispõe os art. 4º e 8º da Lei 10637/2002; arts. 5º e 10 da Lei nº 10833/2003, o regime da não-cumulatividade para o PIS e COFINS aplica-se às pessoas jurídicas tributadas pelo imposto de renda com base no lucro real, seja trimestral ou anual. Conforme já explicado, foi feita a apuração do lucro pelo regime de arbitramento, em razão do não atendimento integral da Intimação nº 001/2013. Assim será efetuado o lançamento das contribuições PIS e da COFINS pelo regime cumulativo, no anocalendarário 2011.

#### APURAÇÃO DE RECEITA NÃO-OPERACIONAL - ÁGIO

De acordo com o artigo 442 do Decreto nº 3.000/1999, o ágio na emissão de ações por preço superior ao valor nominal, ou a parte do preço de emissão de ações sem valor nominal destinados à formação de reservas de capital, não será computado na determinação do lucro real.

A interpretação literal do art. 111 do CTN leva a concluir que a isenção fiscal aplica-se exclusivamente para as sociedades por ações tributadas pelo lucro real, portanto, outras formas de tributação não gozam da isenção fiscal. Através do Termo de Intimação Fiscal nº 024/2013/006, a fiscalizada foi intimada a comprovar, com documentos hábeis e idôneos, a efetividade do recebimento da quantia de R\$ 18.500.000,00 recebida da empresa Insight Participações Ltda, referente à integralização e subscrição de ações, e apresentou a seguinte documentação: Procuração, Documento de encaminhamento à Delegacia da Receita Federal do Brasil em Limeira-SP; duas folhas de extratos bancários do Banco Itaú S/A; Ata de Assembléia Geral Extraordinária datada de 02/03/2011; Estatuto Social da Kabum Comércio Eletrônico S.A., com registro na Jucesp e Ata de Assembléia Geral Extraordinária realizada em 06/08/2013.

Após análise do extrato bancário, constatou-se que o valor de R\$ 18.500.000,00 foi depositado na conta corrente da fiscalizada nº 26467-5, agência 0279, do Banco Itaú S/A, na data de 03/03/2011 – Lançamento TED 745.0001 DJCPE:

Tal sigla se refere à empresa DJCPE - Empreendimentos e Participações S.A., CNPJ nº 12.771.260/0001-76, constituída na data de 25/10/2010 e, conforme alteração do Estatuto Social, registro na Jucesp sob nº 057.234/11-5 em 22/09/2011 - sessão 09/02/2011, sua razão social passou-se a Insight Participações S.A. Documentos indicam que R\$ 11.613,00 foram destinados para o Capital Social e R\$ 18.488.387,00 destinados a Reserva de Capital no ano de 2011 A norma é dirigida a sociedades anônimas tributadas pelo Lucro Real.

Considerando que a fiscalizada está sendo tributada pelo Lucro Arbitrado, por falta de apresentação dos livros fiscais e contábeis (Art. 530 do RIR/1999), o ágio recebido na emissão das ações constitui receita não operacional que deve ser acrescida ao resultado para fins de apuração da base de cálculo. **Assim, o valor recebido pela fiscalizada a título de ágio na emissão de ações no valor de R\$ 18.488.387,00, foi tributado para fins de incidência do IRPJ e da CSLL.**

#### DO LANÇAMENTO DE OFÍCIO

Em face do exposto, foram lançados de ofício, relativamente ao ano-calendário de 2009, os valores de IRPJ e CSLL apurados na DIPJ e não informados em DCTF.

Já no ano-calendário de 2011, foram exigidos IRPJ e CSLL, com base no lucro arbitrado, além de PIS e COFINS pelo regime cumulativo.

O lucro arbitrado foi obtido a partir da receita bruta operacional conhecida, tributando-se, também, ainda a receita não operacional referente ao ágio na emissão de ações.

Inconformada com o lançamento, do qual foi cientificada em 18/02/2014 (fl. 1335), a interessada apresentou, em 20/03/2014, a impugnação de fl. 624 a 703, na qual alega, em síntese, que:

DO LUCRO REAL DE 2009.

“Diz a r. Fiscalização que as bases de cálculo, acima descritas, foram declaradas na DIPJ com os valores devido da CSLL, como também, os valores apurados de IRPJ, contudo, sendo estas informações (através de DIPJ) suficientes para o conhecimento da nobre Delegacia da Receita Federal do Brasil do montante devido pela ora Impugnante.”

DO LUCRO REAL DE 2011.

“Relata a Fiscalização ... várias irregularidades cometidas pela autuada, tais como, a não entrega da DIPJ, o Livro LALUR e a DCTF que culminaram pelo arbitramento do lucro do ano-calendário de 2011”.

“Realmente, ocorreram algumas impropriedades da ora Impugnante na apresentação de arquivos e documentação requisitados pela Fiscalização, mas, afirmamos que essas foram todas sanadas. Pois, a DIPJ retificadora foi entregue em 22/01/2014; as DCTF retificadoras foram entregues em 20/03/2014. Ainda, o Livro Lalur, devidamente escriturado, encontra-se arquivado na sede da ora Impugnante. E, o Livro Diário Contábil. Razão Contábil e Livro de Apuração de ICMS (entradas e saídas), os quais se encontram devidamente escriturados, também se encontram arquivados na sede da ora Impugnante e à disposição”.

“ ... a ora Impugnante, com base na sua escrituração contábil, amparada pelos livros acima mencionados e de todos os demais documentos hábeis que os instruíram, retificou a DIPJ, Dacon e DCTF. Assim fazendo, apurou os resultados mensais contábeis, que com as adições e exclusões previstas em lei, geraram o Lucro Real e à base da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido do ano-calendário de 2011.”

ANO-CALENDÁRIO 2011. ARBITRAMENTO. DO PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL/REAL

“Os lançamentos contábeis estavam devidamente registrados em seus Livros Diários, o qual é escriturado eletronicamente e gravado em seus computadores e, apesar de não estarem impressos em papel, não enseja a fiscalização de presumir a omissão de receita para o arbitramento do lucro com base nas receitas informadas pela Fazenda do Estado de SP.”

“O arbitramento do lucro somente é utilizado em caso extremo, quando não há elementos suficientes para a fiscalização agir de outra forma que não esta, no entanto, não é o presente caso da ora Impugnante, pois, esta tinha (à época) e tem suas operações contábeis devidamente registradas (Livro Diário - Razão) e possuía (à época) e ainda possui um perfeito controle de estoque.”

“O que se busca no processo, quer seja administrativo ou judicial, é a verdade material. Serão considerados todas as provas e fatos novos, mesmo que não tenham sido alegados ou declarados, desde que sejam provas lícitas.”

“Deve-se apurar os fatos concretos ocorridos de forma a possibilitar a sua correta tributação e, sendo possível a apuração da verdade concreta pelos documentos apresentados pelo contribuinte, mesmo que estes não sejam os desejáveis em consonância estrita com a lei tributária.”

“A não transcrição dos livros Diário e Razão não são motivos para o arbitramento do lucro, desde que, a empresa tenha matrizes para que se efetue o cálculo do lucro real. In casu, só não havia a emissão dos livros impressos, estando, todavia, transcritos os registros nos livros obrigatórios.”

“A ausência de autenticação no livro Diário escriturado pela empresa, por si só, não pode constituir causa de arbitramento de lucro, vez que, não especificada nas disposições do art. 399 do RIR. Por outro lado, se a idoneidade dos lançamentos contidos no referido Diário poderia ser aferida pelos documentos que lhe serviram de base, a simples ausência de autenticação não pode prevalecer para efeito de arbitramento de lucro, pois, neste caso, o Fisco não buscou elucidar a verdadeira situação econômica da empresa fiscalizada.”

“Conclui-se que, o princípio da verdade material/real se sobrepõe a presuntio legis, nos termos do § 2º, do artigo 12, do DL nº 1.598/77 (artigo 28/RIR/99 - Decreto 3000/99) ao estabelecer a faculdade ao contribuinte de demonstrar a improcedência da presunção de omissão de receita, considerada no auto de infração lavrado ... em face das irregularidades nos registros contábeis. Pois, no presente caso, existia todos os elementos necessários que possibilitou a Fiscalização de auferir, através de documentação hábil do contribuinte ora Impugnante, como a escrituração do livro Diário, Razão, Controle de Estoques e Lucro Real, razão pela qual, da aplicação do princípio da verdade material (ou real).”

“No que tange ao arbitramento, o art. 148 do Código Tributário Nacional, ao trazer normas gerais para a utilização desse instituto na seara tributária, assegurou expressamente a possibilidade de contestação pelo contribuinte dos valores arbitrados pelo Fisco, haja vista o respeito ao contraditório ...”

“Após a ciência ao interessado, resguardados estarão o contraditório e a ampla defesa, pois, o arbitramento é mera forma de estabelecimento de uma presunção relativa, que sempre poderá ser objeto, por parte do sujeito passivo, de prova em contrário, limitadora da discricionariedade da autoridade fiscal.” “De acordo com a jurisprudência, inclusive do CARF, o arbitramento do lucro constitui-se em modalidade excepcional de tributação, que se caracteriza pela adoção, por lei, de uma base de cálculo substitutiva, quando a pessoa jurídica tributada pelo lucro real não cumpre corretamente as respectivas obrigações acessórias (tais como, manter escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, elaborar e apresentar as demonstrações exigidas, etc), houver fraude ou vícios que comprometem a idoneidade da apuração realizada, ou, ainda, a opção indevida pelo lucro presumido. In casu, existe a escrituração regular e foram calculados o 1RPJ e CSLL realmente devidas nos anos calendários objetos de autuação.”

“Tendo em vista que não foi reconhecida a legitimidade do arbitramento da empresa, a tributação reflexa também é ilegítima, já que decorre da primeira.” “A presunção de que o lucro arbitrado foi distribuído não é suficiente para que se afirme que houve a efetiva percepção do rendimento pelo sócio.”

“O arbitramento configura medida extrema que não se justifica na hipótese dos autos, pois sua escrituração e livros auxiliares permitem plenamente a identificação e quantificação e conseqüentemente a apuração do efetivo lucro líquido sujeito à tributação eleita pelo contribuinte ora Impugnante, deve ser o auto de infração em discussão declarado nulo e arquivado por questão de direito e justiça.”

#### DA TRIBUTAÇÃO DO PIS E COFINS ANO-CALENDÁRIO 2011.

“Conforme dispõe os art. 4º e 8º da Lei 10637/2002; arts. 5o e 10 da Lei nº 10833/2003, o regime da não-cumulatividade para o PIS COFINS aplica-se às pessoas jurídicas tributadas pelo imposto de renda com base no lucro real. É o caso da ora Impugnante, que fez sua opção de tributação pelo Lucro Real, portanto, apura e recolhe o PIS e a COFINS pelo regime da não-cumulatividade.” “Ocorre que a Fiscalização, alegando falta de apresentação e documentação

contábil, arbitrou as contribuições do PIS e da COFINS. Por este ato, por sua conta e exclusividade, lançou as contribuições pelo regime cumulativo no ano-calendário de 2011.”

“Os regimes de incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS foram instituídos em dezembro de 2002 e fevereiro de 2004, respectivamente. O diploma legal da Contribuição para o PIS/PASEP não cumulativa é a Lei 10.637/2002, e o da COFINS a Lei 10.833/2003.”

“Neste regime é permitido o desconto de créditos apurados com base em custos, despesas e encargos da pessoa jurídica. Nesse regime, as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS são, respectivamente, de 1,65% e de 7,6%.”

“Para a apuração e informações do PIS e da COFINS, foi instituído o Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais (DACON). Estão obrigadas à entrega do Dacon as pessoas jurídicas de direito privado em geral e as que lhe são equiparadas pela legislação do Imposto de Renda, submetidas à apuração da Contribuição para o Pis/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), nos regimes cumulativo e não-cumulativo, inclusive aquelas que apuram a Contribuição para o Pis/Pasep com base na folha de salários, que a partir do ano-calendário de 2010 (IN RFB nº 1.015, de 5 de março de 2010), passou a ser entregue mensalmente.”

“A base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins, com a incidência não-cumulativa, é o valor do faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil (Lei nº 10.637, de 2002, art. 1º, §§ 1º e 2º e Lei nº 10.833, de 2003, art. 1º, §§ 1º e 2º).”

“Dessa forma, seguindo as disposições legais, a ora Impugnante calculou, mensalmente, o quanto devido à título de PIS e da COFINS. Concomitantemente, as DACON, conforme legislação de regência. Em paralelo, quando foi o caso, retificou as DCTF's de modo a informar à Receita Federal do Brasil, as contribuições devidas no ano-calendário de 2011, as quais, juntamente com as DACON's foram transmitidas em 20/03/2014, devidamente anexadas à presente Impugnação.”

“Portanto, também improcedentes as tentativas de se imputar à ora Impugnante contribuições do PIS e da COFINS da forma preconizada pelo r. Agente Fiscal de Rendas. O PIS e a COFINS devidos estão demonstradas na DACON já entregue à Delegacia da Receita Federal do Brasil ...”.

“Não procede ainda, a tentativa de tributar a suposta receita a título de ágio na emissão de subscrição de ações, conforme exarado no item 31 do Relatório Fiscal, pois o PIS e a COFINS não incide sobre essas verbas.”

“Para fins de determinação da base de cálculo, podem ser excluídos do faturamento, quando o tenham integrado, os valores (Lei nº 10.637, de 2002, art. 1º, § 3º e Lei nº 10.833, de 2003, art. 1º, § 3º; IN SRF nº 247, de 2002, art. 24): ...

(g). dos resultados positivos da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido;

(h) dos lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita; e (i) das receitas não-operacionais, decorrentes da venda de bens do ativo permanente.” “Mesmo que, tivesse ocorrido a receita do ágio, mas, desde já, afirmamos que trata-se de mera presunção do r. Agente Fiscal, essa espécie não está sequer sujeita à incidência das contribuições do PIS e da COFINS no regime não-cumulativo.”

DO CABIMENTO DA ENTREGA OU APRESENTAÇÃO DOS LIVROS CONTÁBEIS E DOCUMENTOS NA FASE DE IMPUGNAÇÃO/RECURSOS (DCTF - DACON – LALUR - DIRPJ).

“De plano pode-se afirmar que, in casu, não pode prosperar o auto de infração, pois a ora Impugnante:

- a) mantém escrituração na forma da lei, dos livros obrigatórios e
- b) auxiliares (Livro Diário, Livros Razão, Livro Registro de Inventário, Livro LALUR e apresenta a DIPJ (doc. anexados).

Portanto, só é cabível o arbitramento quando a administração não possui os elementos necessários para a apuração do lucro na forma de tributação escolhida pela fiscalizada, o que não é caso dos autos.”

“Mesmo que a ora Impugnante não tivesse finalizado a escrituração dos Livros Diário e Razão (mas estão finalizados), simples matrizes apresentadas já seriam suficientes para inibir o presente Auto de Infração.”

“Com o exame pericial nos livros e documentos e seus confrontou com os balanços gerais e mensais, com o demonstrativo de resultado do exercício e com a declaração de rendas da ora Impugnante para o ano-calendário de 2011, restará demonstrado que não existe qualquer divergência, rasura ou vício que possam invalidar a escrituração e acusar algum indício de sonegação fiscal. Aliás, a própria receita apresentada pela autuada ora Impugnante serviu de base pra que a fiscalização procedesse ao arbitramento do lucro, o que afasta, de vez, qualquer suspeita de sonegação.”

“Dessa forma, comprovado está que a Impugnante possui sua contabilidade pronta (já transcritas para os livros comerciais e fiscais obrigatórios) e, que tal documentação mostra-se apta e suficiente à possibilitar a apuração do lucro real, é de se concluir que, não se justifica a desclassificação da escrita e o arbitramento para fins de tributação pelo IRPJ.”

“Aplicável à espécie a orientação consagrada pelo extinto Tribunal Federal de Recursos, através da Súmula nº 76, assim expressa (colhido do proc. Nº 0009148-75.1989.4.03.9999/SP - 89.03.009148-5/SP - TRF da 3ª Região – Relatora Desembargadora Federal Consuelo Yoshida ...:

**EM TEMA DE IMPOSTO DE RENDA, A DESCLASSIFICAÇÃO DA ESCRITA SOMENTE SE LEGITIMA NA AUSÊNCIA DE ELEMENTOS CONCRETOS QUE PERMITAM A APURAÇÃO DO LUCRO REAL DA EMPRESA, NÃO A JUSTIFICANDO SIMPLES ATRASO NA ESCRITA.”**

“A escrita contábil goza a qualquer tempo e referente a qualquer exercício, desde que tenha a documentação dos fatos contábeis ocorridos na época desejada e que preencha os requisitos exigidos pelas Resoluções nº 597/85 e 563/83, do Conselho Federal de contabilidade. Destarte, os documentos que embasam a Escrita Contábil referente a períodos pretéritos, são da época da eclosão das operações servindo a contabilidade como forma de demonstrar, através de lançamentos, os fatos permutativos e modificativos ocorridos, posto que, o lucro auferido no passado, e comprovado através de documentos, não deixa de ter valor probante, pelo simples fato de só ser demonstrado a posteriori do arbitramento.”

“Desta forma, está claro e cristalino que a escrita contábil da autuada ora Impugnante é revestida de todas as formalidades legais, a qual comprova a real margem de lucro da empresa. Assim, deverá prevalecer como prova. Perfilhando o aqui esposado, infere-se ser legítimo o acolhimento pelos órgãos julgadores da contabilidade apresentada após a ação fiscal, entendimento este corroborado nos art. 332, art. 397 e art. 364, todos do CPC (Código de Processo Civil), e art. 5ºo, inciso LV, da Constituição Federal ...” “Portanto, não há o que tergiversar sobre a matéria, visto ser descabida a arguição de que a empresa teria apresentado a escrita contábil após a fiscalização, portanto, excluindo-se do amparo da espontaneidade, visto que, a apresentação da escrita contábil não sana irregularidade, a mesma tem apenas o condão de explicitar como prova, através de demonstrativos analíticos e sintéticos, os quais se arrimam em documentos hábeis e idôneos, a dinâmica e estática da empresa em determinado exercício,

bem como, o lucro contábil auferido na época.” “Em síntese, com as novas diligências requeridas e após os exames dos documentos juntados a essa Impugnação, restará demonstrada a improcedência do presente arbitramento do lucro, que conseqüentemente resultará no cancelamento e arquivamento do auto de infração em comento ...”.

#### DA TRIBUTAÇÃO DA RECEITA NÃO OPERACIONAL.

“Como o próprio Fisco reconheceu que a Reserva de Capital não é alcançada pela tributação do imposto de renda (art. 442 do Decreto n.º. 3000/1999 - RIR), quando o contribuinte é constituído sob a forma de sociedade anônima (é o caso da ora Impugnante) e é tributada pelo Lucro Real (também é o caso da ora Impugnante) e cabalmente descaracterizado o arbitramento imposto, improcede, também neste item, a tributação sobre a receita não operacional tratada no capítulo VIII do Relatório Fiscal.”

#### DA MULTA APLICADA E DA REDUÇÃO DESTA.

“A multa é elevadíssima no importe de 75%, pois a ora Impugnante não se utilizou de meios ilícitos para ocultar o seu procedimento, muito pelo contrário, motivo pela qual, entende que a multa aplicada é punitiva e confiscatória e, portanto, indevida neste patamar, não merecendo prosperar a aplicabilidade desta multa e sim da cobrança de multa de mora de percentual não superior à 20% (vinte por cento) ...”.

“No presente caso, a multa não pode ser punitiva em face da Delegacia da Receita Federal do Brasil ter conhecimento do valor do tributo devido pela ora Impugnante, através da transmissão de suas DIPJ (ano base 2009 e 2011).

Entende a ora Impugnante que, deve ser penalizada pela falta de pagamento com a aplicação da multa moratória e não com a aplicação da multa punitiva pela falta de entrega (à época) da DCTF e DACON, ora regularizada.”

“É sabido que, não se admite imposto que resulta em confisco (CF/88, artigo 150, inciso IV) e, tal dispositivo deve ser aplicado em sintonia com a garantia inserta no inciso XXII, do artigo 5º, da CF/88 (direito de propriedade). Tal vedação ao confisco é como forma de coibir a sanha arrecadatória e proibição de excesso, pois, adentrar ao patrimônio do contribuinte por meio de exação ou multa confiscatória e que não atenda a razoabilidade, proporcionalidade e capacidade contributiva é expediente repellido pelo ordenamento jurídico pátrio. Assim, a vedação ao confisco se aplica inquestionavelmente aos casos das multas fiscais.”

“Assim, a multa punitiva pretendida e cobrada através do auto de infração ... afigura-se incabível, extorsiva e confiscatória, devendo por isso, ser reduzida e readequada de acordo com o que prevê a legislação e a jurisprudência dos tribunais, inclusive do STF.”

“Desta forma, a multa a ser aplicada sobre o valor devido dever ser a moratória, incidindo sobre o Imposto de Renda e as Contribuições CSLL, PIS e COFINS, apurados nas referidas declarações de Imposto de Renda pela sistemática de LUCRO REAL, no percentual de 20% (vinte por cento) sobre o referido valor devido.” “Assim, anexa os seguintes documentos que nortearam a apuração do Lucro Real e da CSLL:

- (a) balancetes que serviram de base para a apuração do Lucro Real;
- (b) DIPJ dos anos calendários de 2009 e 2011;
- (c) Livro Lalur;
- (d) DACON;
- (e) DCTF;
- (f) SPED (Sistema Público de Escrituração Digital).

DO PEDIDO “Diante de todo o exposto, pede ...

(a) que a presente impugnação seja recebida, conhecida e provida, decidindo in totum, declarando a insubsistência e cancelamento do Auto de Infração ... e, por via de consequência, a exigência dos refrido tributos e contribuições, juros de mora e multa e, por fim, que se dê o arquivamento do presente processo;

(b) que sejam realizadas as diligências necessárias com o fito de confirmar todo o aqui alegado, onde restaram comprovados e apurados o Lucro Real e a Base da CSLL do ano-calendário de 2011;

(c) que após as diligências requeridas seja prolatada decisão fundamentada;

(d) requer, ainda, de forma subsidiária, o reconhecimento da aplicação de multa de mora de 20% (vinte por cento) do valor devido, declarando nula a aplicação da multa de 75% (setenta e cinco por cento) em fce do seu caráter confiscatório.” “Protesta, ainda, a ora Impugnante, pela apresentação de provas testemunhal, documental, pericial e tudo o mais que em direito for permitido ...” Consta do feito o Acórdão 12-67.824 –15ª Turma da DRJ/RJO (fls. 1345 a 1368) que por unanimidade negou provimento à impugnação da interessada.

Nas fls.1778 a 1788 consta o Acórdão 1401-001.869 – 4ª Câmara/1ª Turma Ordinária que anulou o Acórdão da DRJ sob alegação de cerceamento do direito de defesa.

Nas fls.1883 a 1814, consta embargo do Acórdão 1401-001.869 – 4ª Câmara/1ª Turma. Nas fls.1912 a 1917, consta o Acórdão 1401-002.290 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária em que rejeita os Embargos de Declaração.

Nas fl 1930 a 1943, a interessada apresenta memoriais, na qual alega, em síntese, que:

- A Impugnante é uma empresa do setor de compras pela internet (ecommerce) que iniciou as suas atividades em 2003 e a partir de então teve um grande crescimento, especialmente, no ano de 2011 em que teve um aporte de um grande investidor, a empresa INSIGHT PARTICIPAÇÕES S/A.
- Em janeiro de 2012 a Impugnante foi surpreendida com uma ação conjunta da Receita Federal do Brasil e da Polícia Federal, denominada “Kill Task”. O objeto dessa operação não tem relação direta com o presente caso, porém ocasionaram ordens de busca e apreensão não se confirmaram. Foram apreendidas notas fiscais e livros relativos aos anos de 2009 a 2011.
- É indiscutível que a Impugnante não conseguiu cumprir com todas as obrigações porque a própria Receita Federal do Brasil não lhe devolveu toda a documentação. A Impugnante teve que fazer cópiados HDs que nunca foram devolvidos
- A fiscalização fez apenas uma intimação para a Impugnante, que solicitou formalmente a documentação relativa aos exercícios de 2009 a 2011 e houve dois pedidos de dilação de prazo.
- Ora, por que a fiscalização não fez novas intimações?
- Não se está frente a um caso “comum” e “típico” para arbitramento. Há que se destacar que as buscas e apreensões ocorreram em 12/01/2012 e o auto de infração de perdimento ocorreu apenas em 24/01/2013 (fls. 1699 a 1709), isto é, um ano depois, sem a devolução dos documentos, HDs e outras mercadorias. Na sequência, isto é, 2 meses e meio depois da lavratura do auto de perdimento, e antes da devolução dos bens e suporte contábil e fiscal, inicia-se a fiscalização que origina o presente processo.
- Há, ainda, uma grande contradição constante no TVF. É que à fls. 63 do e-Processo, no item 17 constou que a operação Kill Task não ocasionou prejuízos à Impugnante pois os dados e informações já teriam sido informados pela então fiscalizada na ECD/SPED. Porém, no item 19 (fls. 64 do e-Processo), informa a autoridade fiscal que os dados do SPED para o ano de 2011 eram imprestáveis.

- Ora, se no item 17, afirma-se que os dados foram informados nas obrigações contábeis e se a DIPJ do ano-calendário 2011 foi entregue antes da lavratura do AIIM (como se verá no tópico a seguir), qual o fundamento para imputação do arbitramento do lucro?
- A aplicação o arbitramento para o ano-calendário 2011 é totalmente indevida porque a Impugnante enviou a DIPJ antes da lavratura do lançamento. Com efeito, a DIPJ retificadora do ano-calendário 2011 foi recepcionada no dia 22/01/2014 (fls. 929). De outro lado, o AIIM foi lavrado apenas em 07/02/2014 (fls. 3)
- Como visto, para os outros exercícios, apesar de não terem sido entregues todos os documentos solicitado, foram aceitas as informações fiscais constantes da DIPJ. Para o ano-calendário 2009, este AIIM considera as informações constantes em DIPJ para cobrar IRPJ e CSLL supostamente não declarados em DCTF e que teriam sido deixados de ser recolhidos. Para o ano-calendário 2010 sequer há cobrança de tributos neste lançamento. O mesmo critério deveria ser seguido para o exercício de 2011. A existência da DIPJ relativa ao ano-calendário 2011 seria suficiente para verificar os tributos devidos no período.
- Importa destacar que é incontroverso que a Impugnante contabilizou na conta contábil de reserva de capital, no patrimônio líquido, o valor de R\$ 18.488.387,00 recebido da Insight Participações S/A que subscreveu ações emitidas pela Impugnante. Em nenhum momento a fiscalização questionou a natureza da operação ou eventual irregularidade do lançamento contábil. Não há qualquer indicação de que a Impugnante teria praticado simulação visando ocultar operação diversa.
- A Impugnante emitiu 11.613 novas ações sem valor nominal que foram subscritas pela Insight Participações S/A pelo valor de R\$ 1.593,04228 por ação, nos termos do artigo 170, § 1º, inciso I da Lei das S/A, totalizando o montante de R\$ 18.500.000,00. Desse montante, o valor de R\$ 11.613,00 foi destinado ao capital social (correspondentes a R\$ 1,00 por ação) e o restante, no valor de R\$ 18.488.387,00 foi destinado à formação de reserva de capital.
- Em termos contábeis, R\$ 18.500.000,00 foram debitados em seu ativo, em conta do Banco Itaú e, como contrapartida, houve crédito de R\$ 11.613,00 em conta de capital social e de R\$ 18.488.387,00 em conta de reserva de ágio.
- No livro razão analítico da companhia, é possível verificar, o lançamento contábil do valor de R\$ 18.500.000,00 debitado na conta do Banco Itaú.
- Na DIPJ referente ao ano-calendário 2011, é possível verificar na Linha 38 da Ficha 37A (fls. 993) o registro dos R\$ 18.488.387,00 na conta de reserva de capital.
- Na auditoria independente feito pela KPMG (e-fls. 1710 a 1741), foi reconhecido o valor de R\$ 18.488.387,00 na conta de reserva de capital.
- O valor de R\$ 18.488.387,00, lançado em conta de reserva de capital (e tendo como contrapartida conta de bancos, que a fiscalização atribui ser receita não operacional tributável, nunca transitou por conta contábil de receita no resultado da impugnante, não podendo ser adicionado na base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Não é receita porque não se refere a produto de venda de produto, prestação de serviços ou investimento. Em vez disso, é verdadeiro aporte efetuado por acionista para capitalização da companhia e com fim determinado.
- O CARF, em processo envolvendo a discussão sobre a incidência de PIS e COFINS sobre valores registrados em conta de reserva de capital, reconheceu que tais valores não possuem natureza de receita e sim modalidade de capital.
- No TVF a atuante simplesmente cita o inciso I do artigo 442 do RIR/99 que dispõe não ser computada no lucro real a parte do preço de emissão de ações sem valor nominal destinada à formação de reservas de capital, muito embora o

dispositivo não tenha sido citado na capitulação legal da infração, o que por si só é motivo para nulidade desta parcela cobrada

- O artigo 442 do RIR/99 não trata de isenção. Em vez disso, ele simplesmente reconhece o caráter de capital e a não incidência, pois de receita não se trata. Portanto, seria indevida a alegação de omissão de receita.

- Requer o cancelamento da autuação.

É o relatório.

Nada obstante a pretensão impugnatória, o acórdão da DRJ, efls. 1964/1995, julgou improcedente a impugnação, conforme ementa abaixo:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Ano-calendário: 2009, 2011 PEDIDO DE DILIGÊNCIA. INDEFERIMENTO. DESNECESSIDADE. Deve ser inferido o pedido de diligência quando prescindível para a instrução do processo e solução do litígio.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ Ano-calendário: 2009, 2011 IRPJ (ANO-CALENDÁRIO 2009). FALTA DE RECOLHIMENTO DO TRIBUTO APURADO NA DECLARAÇÃO (DIPJ). DCTF'S "ZERADAS". Correto o lançamento de ofício do IRPJ, quando se verifica a existência de imposto a pagar, apurado na DIPJ, sem que tenha havido o respectivo pagamento ou confissão do débito em DCTF.

IRPJ (ANO-CALENDÁRIO 2011). ARBITRAMENTO. ESCRITURAÇÃO IMPRESTÁVEL PARA A APURAÇÃO DO LUCRO REAL. Arbitra-se o lucro quando a escrituração apresentada pelo contribuinte revela-se imprestável para a apuração do lucro real.

IRPJ (ANO-CALENDÁRIO 2011). ARBITRAMENTO. BASE DE CÁLCULO. RECEITA DE ÁGIO NA EMISSÃO DE AÇÕES. A não tributação do ágio na emissão de ações só se dá na sistemática de apuração pelo lucro real. Uma vez arbitrado o lucro, o ágio deve ser considerado na base de cálculo do imposto.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL Ano-calendário: 2009, 2011 CSLL (ANO-CALENDÁRIO 2009). FALTA DE RECOLHIMENTO DO TRIBUTO APURADO NA DECLARAÇÃO (DIPJ). DCTF'S "ZERADAS". Correto o lançamento de ofício da CSLL, quando se verifica a existência de contribuição a pagar, apurada na DIPJ, sem que tenha havido o respectivo pagamento ou confissão do débito em DCTF. CSLL (ANO-CALENDÁRIO 2011). ARBITRAMENTO. ESCRITURAÇÃO IMPRESTÁVEL PARA A APURAÇÃO DO LUCRO REAL. Arbitra-se o lucro quando a escrituração apresentada pelo contribuinte revela-se imprestável para a apuração do lucro real. ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES Ano-calendário: 2009, 2011 PIS. COFINS. ARBITRAMENTO DO LUCRO. REGIME CUMULATIVO. Nos casos em que o lucro é arbitrado, a apuração do PIS e da COFINS é feita pelo regime cumulativo. O regime não-cumulativo somente é admissível na sistemática do lucro real. ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Ano-calendário: 2009, 2011 MULTA DE OFÍCIO DE 75%. O art. 44, inciso I, da Lei no 9.430/1996 prevê, nos casos de lançamento de ofício, que será aplicada a multa de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição, quando se verificar falta de pagamento ou recolhimento, falta de declaração ou declaração inexata. Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido.

Ademais, assim ficou registrado o dispositivo do acórdão recorrido:

NEGAR PROVIMENTO à impugnação da Interessada, para à impugnação da Interessada, para: — a) INDEFERIR o pedido de realização de diligência; e b) no mérito, JULGAR PROCEDENTES os lançamentos relativos ao Imposto de Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ, no valor de R\$ 8.461.124,40, à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, no valor de R\$ 3.388.463,26, à Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS, no valor de R\$ 986.624,22, e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS, no

valor de R\$ 4.553.650,27, todos acrescidos de multa de ofício de 75% e juros de mora, na forma da legislação vigente

Regularmente cientificado (12/02/2019), o recorrente apresentou recurso voluntário (03/02/2019) contra o acórdão recorrido, repisando e reafirmando os fundamentos já expressados em fase impugnatória e sumarizadas a seguir: tempestividade do recurso e, além disso, no mérito: Do equívoco do lançamento ao adotar o procedimento de arbitramento para o ano de 2011 e dos equívocos da decisão da DRJ; Da equivocada tributação como “receitas não operacionais” do valor registrado contabilmente como reserva de capital.; DO EQUÍVOCO DO LANÇAMENTO AO ADOTAR O PROCEDIMENTO DE ARBITRAMENTO PARA O ANO-CALENDÁRIO 2011.; DA EQUIVOCADA TRIBUTAÇÃO COMO “RECEITAS OPERACIONAIS” DO VALOR REGISTRADO CONTABILMENTE COMO RESERVA DE CAPITAL.

Assim, concluiu que:

Frente a todos os fatos e fundamentos trazidos no presente processo, tem-se por irregular o procedimento de arbitramento do lucro para o ano-calendário 2011, além de ter sido totalmente ilegal a tributação como “receitas não operacionais” dos valores contabilmente registrados como reserva de capital. E, por esses motivos, repita-se, devidamente explicados e provados nos presentes autos, é que o lançamento ora combatido deve ser declarado insubsistente e, como consequência, o crédito tributário por meio dele constituído deve ser completamente extinto.

Após, os autos foram encaminhados ao CARF para apreciação e julgamento.

Nesse aspecto, o voto condutor, após análise do caso, assim se manifestou sobre os pontos discutidos nos presentes autos:

Conforme relatado, trata-se de Auto de Infração lavrado para exigir da interessada o IRPJ, a CSLL, a COFINS e o PIS, decorrente das seguintes infrações: Ausência de declaração de receitas na DCTF em confronto com a DIPJ, sendo autuados o 2º, o 3º e o 4º trimestre do ano-calendário de 2009; Omissão de receita bruta de revenda de mercadorias. Arbitramento. Ano-calendário de 2011; e Omissão de receita não-operacional ocorrida em 03/03/2011.

A Recorrente alega inicialmente que não teria sido capaz de recompor a sua escrituração fiscal em razão de seus documentos e aparato tecnológico (CPUs) terem sido objeto de apreensão por parte da polícia e da receita federal por razão da operação Kill Task.

Ademais, conforme extrai-se do acórdão recorrido, tratou-se de inovação recursal apenas veiculada em sede de memoriais, o que não poderia sequer ter sido conhecido:

A interessada afirma que em janeiro de 2012, mais precisamente no dia 12/01, a Impugnante foi surpreendida com uma ação conjunta da Receita Federal do Brasil e da Polícia Federal, denominada “Kill Task” e mencionada no TVF (fls. 63). Aduz que o objeto dessa operação não tem relação direta com o caso em tela, mas, apreendidas todas as suas documentações contábeis, todo o HD, além de mercadorias (fls.1649 a 1709). Tal fato foi informado à fiscalização. Alega que não conseguiu cumprir com todas as obrigações porque a própria Receita Federal do Brasil não lhe devolveu toda a documentação e que teve que fazer cópia dos HDs que nunca foram devolvidos em total prejuízo à qualidade de suas informações. Afirma que a fiscalização fez somente uma intimação para apresentação da documentação e que houve dois pedidos de dilação do prazo.

Tais alegações não se sustentam, em geral as empresas possuem cópias impressas dos livros e documentos, além disso qualquer empresa faz backup dos documentos em

pendrive, cd ou nas nuvens. Não é razoável que uma empresa deste porte não tenha cópia de sua documentação. Além disso, poderia, por via administrativa ou judicial, solicitar a entrega de cópia da documentação, HDs e notebook que estava com a Receita Federal, o que não foi feito.

Ainda que ultrapassado esse óbice, conforme consta do próprio TVF, tal operação policial não terá o condão de impedir ou dificultar a escrituração fiscal, pois os dados e informações já teriam sido informados pela *fiscalizada* na forma de Escrituração Contábil Digital (**ECD**), no Sistema Público de 'Escrituração Digital (SPED), criado pelo Decreto nº 6.022/2007, considerada válida com a confirmação do recebimento dos arquivos, conforme acessado pela Receita Federal do Brasil.

Ademais, a contrário do quanto sustentado pela Recorrente, não vislumbro a contradição apontada entre os parágrafos 17 e 19 do TVF. O que leva a crer a fiscalização é que as informações prestadas pela Recorrente relativas ao ano de 2011 eram imprestáveis para apuração do lucro real.

Acrescente-se que a própria recorrente relata que recuperou seus documentos em janeiro de 2013:

Resta evidente que o procedimento do arbitramento era incabível, especialmente porque o agente fiscalizador tinha ciência de que a Recorrente só pode regularizar a sua contabilidade após obter cópia dos documentos e HDs, o que só foi possível a partir do final de 2012 e início de 2013.

Assim que começaram a ser disponibilizados os documentos (o que ocorreu após a lavratura de auto de infração, de 20/01/2013, para pena de perdimento de pouquíssimos itens, processo 10865.720.091/2013-18 - fls. 1699) é que a Recorrente pôde iniciar a regularização, o que é fato notório, não aconteceria em pouco tempo.

De outro lado, o auto de infração combatido foi lavrado em fevereiro de 2014, havendo tempo suficiente para que a recorrente procedesse a regularização de sua contabilidade.

Ademais, diversamente do quanto defendido pela Recorrente, o art. 530, II do RIR/1999 não autoriza uma análise de culpabilidade do contribuinte – justificativa quanto ao descumprimento da entrega dos documentos fiscais.

Da mesma forma, não há que se falar em equiparação entre os anos de 2009, 2010 e 2011, como quer levar a crer a contribuinte, como indicado pela própria apresentação da ECD dos períodos:

**Processo Administrativo Eletrônico nº 10865.720170/2014-00***Apresenta balancetes diários**Total de lançamentos no arquivo = 2**Informações contábeis do dia 01/12/2011 ao dia 31/12/2011**Quantidade total de contas: 6.345**A correspondência entre as contas e o plano de contas referencial foi informada pelo contribuinte.**Lançamentos ordenados conforme posição no arquivo.**Grupos de lançamentos totais = 1**Total de créditos no período = R\$ 1,00**Total de débitos no período = R\$ 1,00**Total de grupos de lançamentos distintos = 1*

Modelo Analítico Dinâmico dos Balancetes		
CONTRIBUINTE	KABUM COMERCIO ELETRONICO S A	Cnpj N° 05.570.714/0001-59
Ano	Créditos Diários (Geral) SOMA	Débitos Diários (Geral) SOMA
2009	280.570.052,28	280.570.052,28
2010	588.854.773,22	588.854.773,22
<b>2011</b>	<b>1,00</b>	<b>1,00</b>

Na mesma linha o acórdão recorrido, não havendo como se aceitar a afirmação de que este teria restado silente:

Através do Termo de Início e Intimação Fiscal 0024/2013/001 (fls. 383 a 387), a interessada foi intimada a apresentar diversos documentos como: Procuração do representante da empresa, cópia do último Contrato Social vigente e Alterações posteriores, elaborar, em papel e em meio magnético, com as devidas explicações, demonstrativo analítico que justifique as divergências verificadas nos montantes de receita bruta declaradas nas GIA à Receita Estadual, do período de janeiro de 2009 a dezembro de 2011 com as declarações: DIPJ, DCTF, e balancetes contábeis dos anos-calendário 2009, 2010 e 2011; Livro de Registro de Apuração do ICMS dos anos-calendário de 2009 a 2011; planilhas ou arquivos em meio magnéticos, Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR Parte A e B), inclusive dos balanços e balancetes de monitoramento das estimativas mensais de janeiro de 2009 até 31 de dezembro de 2011; arquivos magnéticos da escrituração contábil, dos anos-calendário 2009 a 2011; demonstrativo analítico e explicações pertinentes referentes aos ajustes de acordo com o Regime Tributário de Transição (RTT — Lei 11.638/200).

Porém, somente foram apresentados os seguintes documentos: Procuração do Representante Legal da Empresa; Cópia do último Contrato Social e alterações posteriores; Livro de Saídas 2010 e 2011; Livro de Apuração de ICMS 2010 e 2011; Demonstrativo analítico e explicações pertinentes referentes aos ajustes, de acordo com o Regime Tributário de Transição.

Como se vê, foram dois os motivos para o arbitramento: a omissão de prestação de informação fiscais e contábeis; e a falta de apresentação do LALUR.

A fiscalização consultou os dados da contabilidade no Sped (Sistema Público de Escrituração Digital) e verificou que a mesma era totalmente imprestável para a apuração do lucro real. Constam nos balancetes diários um total de 6.345 contas e tanto o total de créditos como o total de débitos correspondem ao valor de apenas R\$ 1,00. Atente-se que o total de créditos e débitos de 2009 e de 2010 soma R\$ 280.570.052,28 e R\$ 588.854.773,22, caracterizando o contribuinte como uma empresa de grande porte. Os dados apresentados no Sped para o ano de 2011 informam que a pessoa jurídica não teve movimento neste ano, o que não é verdadeiro, tanto que nem foi alegado na impugnação.

(...)

Outro motivo para o arbitramento foi a falta de apresentação do livro LALUR. A análise deste livro fiscal tinha como objetivo fazer a verificação das operações que influenciaram na composição das bases de cálculo do IRPJ e CSLL, contudo, tal livro não foi entregue.

O LALUR foi criado pelo Decreto-lei nº 1.598/77, em obediência ao disposto no § 2º do art.177 da Lei 6404/76, para assegurar a separação entre a escrituração comercial e a fiscal. Tal separação é necessária, posto que as informações sobre os resultados financeiros das sociedades são reguladas na lei comercial com objetivos diversos dos que orientam a legislação tributária e a apuração de resultados e as demonstrações financeiras exigidas pela lei comercial não devem ser distorcidas em razão de conveniências ou imperativo da legislação tributária.

Ainda na análise do Recurso Voluntário, entendo não deve ser acatada a afirmação de que teria ocorrido **alteração de critério jurídico**.

Isto porquê o relator afirmou que a Recorrente poderia ter sido enquadrada em qualquer uma das hipóteses do art. 530 do RIR/1999, inclusive o inciso primeiro que consistiu na acusação fiscal.

De fato, a menção aos incisos II e III não poderiam passar de obter dictum. Não obstante, isto não quer dizer que tenha havido alteração de critério jurídico!

Ademais, a entrega do LALUR com a Impugnação não supre a princípio sua ausência no momento da fiscalização, conforme entendimento firmado na Súmula CARF n. 59:

Súmula CARF nº 59

Aprovada pela 1ª Turma da CSRF em 29/11/2010

A tributação do lucro na sistemática do lucro arbitrado não é invalidada pela apresentação, posterior ao lançamento, de livros e documentos imprescindíveis para a apuração do crédito tributário que, após regular intimação, deixaram de ser exibidos durante o procedimento fiscal. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Acórdãos Precedentes:

Acórdão nº 198-00.028, de 16/09/2008 Acórdão nº 108-09.668, de 13/08/2008 Acórdão nº 105-16.815, de 06/12/2007 Acórdão nº 101-96.319, de 13/09/2007 Acórdão nº 101-96.212, de 14/06/2007 Acórdão nº 101-96.093, de 30/03/2007 Acórdão nº 101-96.039, de 02/03/2007 Acórdão nº 108-08.919, de 26/07/2006 Acórdão nº 103-22.032, de 07/07/2005

Feitos esses comentários, registro que, se o questionamento da fiscalização fosse a mera ausência de entrega do LALUR, estou convencido de que seria possível a apuração do lucro real e, portanto, o cancelamento dos autos de infração, como ilustram os seguintes precedentes:

Numero do processo: 11060.722784/2012-84

Turma: 1ª TURMA/CÂMARA SUPERIOR REC. FISCAIS

Câmara: 1ª SEÇÃO

Seção: Câmara Superior de Recursos Fiscais

Data da sessão: Wed Jun 07 00:00:00 UTC 2017

Data da publicação: Tue Jul 04 00:00:00 UTC 2017

Ementa: Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ano-calendário: 2006, 2007 SUSPENSÃO DA ISENÇÃO/IMUNIDADE. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. LUCRO REAL TRIMESTRAL. Se a auditoria fiscal encontra contabilidade confiável e suficiente a apurar os resultados tributáveis com base nas regras do Lucro Real, não se justifica o arbitramento, ainda que se trate de entidade de assistência social que tenha tido suspenso o gozo do benefício da isenção/imunidade, e não escriture o LALUR. TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL, PIS E COFINS. SISTEMÁTICA CUMULATIVA E NÃO-CUMULATIVA. O decidido acerca da exigência principal deve-se refletir nas exigências reflexas, em decorrência de íntima relação de causa-efeito.

Numero da decisão: 9101-002.894

Decisão: Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial quanto à qualificação da multa de ofício. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial quanto à possibilidade de apuração pelo lucro real, no caso de não apresentação do Lalur e, no mérito, por voto de qualidade, em dar-lhe provimento, vencidos os Conselheiros Cristiane Silva Costa, Luís Flávio Neto, Daniele Souto Rodrigues Amadio e Gerson Macedo Guerra, que lhe negaram provimento. Manifestaram intenção de apresentar declaração de voto os Conselheiros Cristiane Silva Costa e Rafael Vidal de Araújo. Encerrado o prazo regimental, não foram apresentadas declarações de voto. (assinado digitalmente) Marcos Aurélio Pereira Valadão - Presidente (assinado digitalmente) Adriana Gomes Rêgo - Relatora Participaram do presente julgamento os Conselheiros Adriana Gomes Rêgo, Cristiane Silva Costa, André Mendes de Moura, Luís Flávio Neto, Rafael Vidal de Araújo, Daniele Souto Rodrigues Amadio, Gerson Macedo Guerra e Marcos Aurélio Pereira Valadão. Ausente, justificadamente, o Conselheiro Carlos Alberto Freitas Barreto.

Nome do relator: ADRIANA GOMES REGO

(\*\*\*)

Numero do processo: 10380.732877/2012-31

Turma: 1ª TURMA/CÂMARA SUPERIOR REC. FISCAIS

Câmara: 1ª SEÇÃO

Seção: Câmara Superior de Recursos Fiscais

Data da sessão: Tue Mar 03 00:00:00 UTC 2020

Data da publicação: Sun Mar 29 00:00:00 UTC 2020

Ementa: ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL) Ano-calendário: 2008, 2009, 2010 APURAÇÃO COM BASE NA ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL. AUSÊNCIA DO LALUR. TRIBUTAÇÃO PELO LUCRO REAL. POSSIBILIDADE. Reiterada e incontroversa é a jurisprudência administrativa no sentido de que o arbitramento do lucro, em razão das consequências tributáveis a que conduz, é medida excepcional, somente aplicável quando no exame de escrita a Fiscalização comprova que as falhas apontadas se constituem em fatos que, camuflando expressivos fatos tributáveis, indiscutivelmente, impedem a quantificação do resultado do exercício. A simples falta de escrituração do LALUR, sem demonstrar a ocorrência do efetivo prejuízo para o Fisco, não é suficiente para sustentar a desclassificação da escrituração contábil e o consequente arbitramento dos lucros. TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL. Tratando-se de exigência reflexa, que tem por base os mesmos fatos que ensejaram o lançamento do IRPJ, a decisão de mérito prolatada no principal constitui prejudgado na decisão dos decorrentes, mormente quando as bases de cálculo são corretamente explicitadas. A alegada obediência aos preceitos das Leis nº 8.212, de 1991, e nº 12.101, de 2009, não ampara a pretensão da litigante, tendo em vista o artigo 55 da Lei nº 8.212, de 1991, haver sido expressamente revogado pela Lei nº 12.101, de 2009, que estabelece a necessidade de a entidade dita

imune obter uma certificação, documento que não foi apresentado pela Recorrente. TRIBUTAÇÃO REFLEXA. PIS/PASEP. Tratando-se de exigência reflexa, que tem por base os mesmos fatos que ensejaram o lançamento do IRPJ, a decisão de mérito prolatada no principal constitui prejudgado na decisão dos decorrentes, mormente quando as bases de cálculo são corretamente explicitadas. Estando a Recorrente com a imunidade suspensa para os anos-calendário em questão, incabível a apuração do PIS/PASEP tomando por base a folha de pagamento, devendo a tributação se pautar nos preceitos determinados para as demais pessoas jurídicas em geral. TRIBUTAÇÃO REFLEXA. COFINS. Tratando-se de exigência reflexa, que tem por base os mesmos fatos que ensejaram o lançamento do IRPJ, a decisão de mérito prolatada no principal constitui prejudgado na decisão dos decorrentes, mormente quando as bases de cálculo são corretamente explicitadas. Estando a Recorrente com a imunidade suspensa para os anos-calendário em questão, deve a tributação da COFINS se pautar nos preceitos determinados para as demais pessoas jurídicas em geral. FUNDAÇÃO DE DIREITO PRIVADO. PIS/PASEP. SUSPENSÃO DE IMUNIDADE. FINALIDADE DESVIRTUADA. TRIBUTAÇÃO APLICÁVEL ÀS PESSOAS JURÍDICAS EM GERAL. I - Tributação diferenciada incidente sobre folha de pagamento para fundações de direito privado prevista no art. 13 da MP nº 2.158-35, inc. VIII, em base de incidência substancialmente menor do que as pessoas jurídicas em geral (receita bruta), não é por acaso, ampara-se na premissa de que a pessoa jurídica esteja efetivamente gerindo suas operações com caráter finalístico previsto no art. 62 do Código Civil de natureza não lucrativa. II - Fundação de direito privado com suspensão de imunidade, desvirtuando-se e conduzindo suas atividades com finalidade lucrativa, escapando do fim específico colimado para a entidade (no caso, educacional), submete-se à incidência de PIS/Pasep aplicável às pessoas jurídicas em geral, ou seja, receita bruta.

Numero da decisão: 9101-004.799

Decisão: Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial nos termos do despacho de exame de admissibilidade e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Livia De Carli Germano, Amélia Wakako Morishita Yamamoto e Caio Cesar Nader Quintella, que lhe deram provimento parcial em relação ao PIS-COFINS. (documento assinado digitalmente) Andréa Duek Simantob – Presidente em Exercício (documento assinado digitalmente) André Mendes de Moura - Relator Participaram do presente julgamento os Conselheiros: André Mendes de Moura, Livia De Carli Germano, Edeli Pereira Bessa, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Viviane Vidal Wagner, Junia Roberta Gouveia Sampaio (suplente convocada), Caio Cesar Nader Quintella e Andréa Duek Simantob (Presidente em Exercício).

Nome do relator: ANDRE MENDES DE MOURA

No caso concreto, porém, a acusação fiscal não se limita à mera ausência do LALUR, conforme consta no tópico **Falta dos livros fiscais e registros contábeis — Ano-Calendário 2011, do TVF.**

Este ponto fica mais claro ainda na leitura do acórdão recorrido:

No caso em comento, ocorreram as três situações: a escrituração não se encontrava na boa e devida forma, impossibilitava a apuração do lucro real e não foi apresentado o LALUR.

Ressalte-se que os livros devem ser apresentados no momento da fiscalização para que esta possa calcular o lucro e verificar se este está corretamente declarado na DIPJ. No curso de uma ação fiscal, é dever da pessoa jurídica demonstrar o acréscimo patrimonial ou mesmo a inexistência desse acréscimo. Omitindo-se a pessoa jurídica desse dever, o seu lucro é arbitrado.

Na impugnação, a interessada alega que é cabível a apresentação de dos livros obrigatórios na fase de impugnação. Argumenta que mesmo que não tivesse finalizado a

escrituração dos Livros Diário e Razão (mas estão finalizados), simples matrizes apresentadas já seriam suficientes para inibir o presente Auto de Infração. Também faz menção à Súmula nº 76 do TFR da 3ª Região. Afirma que as diligências requeridas demonstrarão a improcedência do arbitramento.

Tal alegação não se sustenta. Para que a autoridade fiscal possa verificar o lucro real apurado pelo contribuinte, é necessário que este apresente seus livros no momento da fiscalização, e não na impugnação, e isto está bem claro no art. 530, III do RIR/99. Não será uma diligência que suprirá a falta de apresentação do Lalur, por se tratar de um fato do passado.

Quanto à súmula e outras decisões acostadas ao feito pela interessada, nota-se que todas afirmam que, se não houver elementos concretos para a apuração dos tributos, há que se partir para o arbitramento, como foi feito no presente auto de infração.

A interessada afirma que o Diário e o Razão, apesar de não estarem impressos tinham seus dados gravados em seus computadores. Também alega que a falta de autenticação desses livros não justifica o arbitramento. Invoca o princípio da verdade material, argumentando que a fiscalização tinha condições de calcular o lucro real.

Tais alegações não podem ser levadas em consideração. Como já foi visto, a contabilidade que constava no Sped era totalmente imprestável, apresentando débitos e créditos de R\$1,00 para o ano inteiro. Além disso, não foi apresentado o LALUR e sem este livro não há como se apurar o lucro real, como já foi explicado anteriormente, ficando impossibilitada a apuração da verdade material.

Esclareça-se que o arbitramento não teve como motivo a falta de impressão de livros e nem a autenticação dos mesmos.

Tais alegações foram escritas no Acórdão 12-67.824 –15ª Turma da DRJ/RJO (fls. 1345 a 1368) que por unanimidade negou provimento à impugnação da interessada.

Destaque-se que na impugnação à fl. 630, a interessada confirma que não apresentou à fiscalização alguns arquivos e documentos requisitados:

(...)

Contudo, a o Acórdão 1401-001.869 – 4ª Câmara/1ª Turma Ordinária (fls.1778 a 1788) anulou o Acórdão da DRJ sob alegação de cerceamento do direito de defesa, relativamente ao item “ Arbitramento” e determinou que fossem examinados os documentos de fls. 704 a 1332 881.

Analisando-se a citada documentação verifica-se que não foram apresentados os Livros Diário e Razão, o que por si só justifica o arbitramento.

Apesar de constar no item “Forma de Escrituração Contábil: Livro Diário”, o que consta na documentação é o Balanço Patrimonial, o Demonstrativo de Resultado do Exercício e o Lalur.

Ressalte-se que basta o não-cumprimento de apenas uma das condições supracitadas para levar a empresa a tributação ao pelo lucro arbitrado. O Primeiro Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, citado por CAMPOS (2001, p. 1183), firmou jurisprudência no sentido de que "basta não escriturar o Lalur para levar a obrigatoriedade pelo lucro arbitrado (acórdão nº 103- 04.1 09/82); ou não preencher tão-somente o Livro Diário (acórdão nº 101-72.709/81) ou mesmo tão-somente o Livro de Registro de Inventário (acórdão nº 103- 04.257/82)".

No caso em comento, o Lalur (fls. 870 a 881) foi apresentado na impugnação, mas os Livros Diário e Razão não constam do processo.

Destaque-se que somente a partir escrituração contábil é que se desenvolvem as demais técnicas de demonstração, análise e auditoria, sua finalidade é a de fornecer a pessoas interessadas informações sobre um patrimônio determinado. Tudo que acontece na

empresa deve ser escriturado, devendo ser utilizados livros contábeis. Alguns livros são obrigatórios, tais como o Diário e o Livro Razão que de devem ser registros permanentes da empresa.

O Diário assim como o Razão são os principais livros contábeis. O diário registra todas as operações que envolvam o patrimônio da empresa no decorrer de um período. Após lançamento no Diário, o registro contábil é desdobrado e lançado, conta por conta no Razão. A sua escrituração deve ser individualizada e obedecer à ordem cronológica das operações. O lançamento no livro Razão é fundamental, pois, com a totalização individual das contas, possibilita saber a qualquer momento, o saldo de cada uma delas.

Como se vê, através do Diário e do Razão podemos verificar a evolução de cada conta contábil em um determinado período.

O balanço é uma demonstração estática da posição contábil, financeira e econômica de uma empresa em determinada data, não demonstrando a evolução das contas no período. Por este motivo é necessário que a empresa também apresente a fiscalização os Livros Diário e Razão. A falta de tais livros impede a avaliação da contabilidade pelo fiscal autuante, pois, este não consegue avaliar como determinada conta se comportou durante um determinado período, se há irregularidades na respectiva conta, de modo a se verificar se o lucro/prejuízo foi corretamente determinado.

Portanto, neste caso, há que se arbitrar o lucro da empresa para que seja possível a apuração do lucro real da empresa.

Como se vê a análise dos documentos confirmam a necessidade do arbitramento efetuado pela fiscalização.

Assim, entendo **correto o arbitramento**.

Quanto à **tributação do valor registrado como reserva de capital**, extrai-se do TVF que o fiscal entendeu que o disposto no art. 442 do RIR/99 apenas se aplica na apuração do imposto sobre a renda pelo lucro real:

31 De acordo com o artigo 442 do Decreto nº 3.000/1999 (Regulamento do Imposto de Renda) abaixo transcrito, os ágios na emissão de subscrição de ações por preço superior ao valor nominal, ou a parte do preço de emissão de ações sem valor nominal destinadas à forn.ção de reservas de capital, não serão computadas na determinação do lucro real:

(...)

32 A interpretação literal do dispositivo legal em face do que dispõe o art. 111 do Código Tributário Nacional (CTN) leva a concluir que a isenção fiscal aplica-se exclusivamente para as sociedades por ações em forma de companhia tributadas pelo lucro real, portanto, outras formas de tributação não gozam da isenção fiscal.

A Recorrente sustenta que o valor de R\$ 18.488.387,00, lançado em conta de reserva de capital (e tendo como contrapartida conta de bancos no ativo), que a fiscalização atribui ser receita não operacional tributável, **NUNCA TRANSITOU POR CONTA CONTÁBIL DE RECEITA NO RESULTADO DA RECORRENTE**.

Ora, não sendo receita, tal valor não pode ser adicionado na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, seja pela sistemática do lucro real, presumido ou arbitrado.

E não é receita porque não se refere a produto de venda de produto, prestação de serviços ou investimento.

Em vez disso, é **verdadeiro aporte efetuado por acionista para capitalização da companhia e com fim determinado**.

Em minha leitura, embora o art. 442 do RIR/99 trate de explicitar o tratamento tributário para apuração no lucro real, isto não significa que, em outras modalidades de apuração, tais valores serão tributados.

Isto porque, **a tributação pressupõe que tais valores tratem de receita.**

Com efeito ao tratar da matéria sob a perspectiva da tributação pelo PIS e pela COFINS, no Acórdão 3402003.196 (de 23/8/16), a turma decidiu por maioria de votos por afastar a tributação de PIS e Cofins sobre o ágio na emissão de ações, por entender que, ainda que tal ágio possa configurar ingresso de recursos na entidade, não se configura como receita, visto que não advém das atividades empresariais desenvolvidas pela contribuinte. Vejamos:

47. Seguindo adiante no presente voto é indispensável, neste momento, definir a natureza jurídicocontábil da reserva de capital para, ato contínuo, confrontá-la com a ideia de receita e, por conseguinte, verificar se tal reserva se enquadra ou não no conceito de receita para fins de incidência das exações aqui tratadas.

48. Todavia, para se delimitar a natureza da reserva de capital é necessário dar um passo atrás e conformar o conceito de capital social, o qual pode ser compreendido como o investimento, em dinheiro ou bens, que os sócios/acionistas fazem em proveito da pessoa jurídica por eles constituída para fomentar a sua atividade social<sup>8</sup>. Em se tratando de uma sociedade anônima, exatamente como ocorre no caso aqui examinado, o capital social está legalmente regulado pelos arts. 5º e s.s. da Lei n. 6.404/76 (Lei da S.A.), in verbis:

Art. 5º O estatuto da companhia fixará o valor do capital social, expresso em moeda nacional. Parágrafo único. A expressão monetária do valor do capital social realizado será corrigida anualmente (artigo 167).

Art. 6º O capital social somente poderá ser modificado com observância dos preceitos desta Lei e do estatuto social (artigos 166 a 174).

Art. 7º O capital social poderá ser formado com contribuições em dinheiro ou em qualquer espécie de bens suscetíveis de avaliação em dinheiro.

49. Contabilmente, o capital social (subscrito ou ainda pendente de realização) e a reserva de capital devem ser registrados no patrimônio líquido da empresa, exatamente como perpetrado pela Recorrente Odebrecht Ambiental e como determina o art. 182 da Lei da S.A.<sup>9</sup>.

50. Aliás, a forma como a Recorrente registrou sua reserva de capital é ponto incontroverso na presente demanda, conforme se observa do seguinte trecho do relatório fiscal:

(...)

51. Seguindo adiante e tratandose de uma S.A., o capital social que lhe é atribuído é dividido em ações, as quais podem ter ou não valor nominal, exatamente como prevê o art. 11 da Lei da S.A.:

Art. 11. O estatuto fixará o número das ações em que se divide o capital social e estabelecerá se as ações terão, ou não, valor nominal.

§ 1º Na companhia com ações sem valor nominal, o estatuto poderá criar uma ou mais classes de ações preferenciais com valor nominal.

§ 2º O valor nominal será o mesmo para todas as ações da companhia.

§ 3º O valor nominal das ações de companhia aberta não poderá ser inferior ao mínimo fixado pela Comissão de Valores Mobiliários. (grifos nosso). ]

52. Em se tratando de ações com valor nominal, a emissão de novas ações nunca poderá ter valor inferior àquele destinado para as ações previamente emitidas. Por sua vez, na hipótese de emissão de novas ações sem valor nominal, competirá à Assembleia Geral ou ao Conselho de Administração delimitar qual o montante referente ao capital social e qual o importe destinado à reserva de capital. É que estabelecem os artigos 13 e 14 da Lei da S.A.:

Art. 13. É vedada a emissão de ações por preço inferior ao seu valor nominal.

§ 1º A infração do disposto neste artigo importará nulidade do ato ou operação e responsabilidade dos infratores, sem prejuízo da ação penal que no caso couber.

§ 2º A contribuição do subscritor que ultrapassar o valor nominal constituirá reserva de capital (artigo 182, § 1º).

Art. 14. O preço de emissão das ações sem valor nominal será fixado, na constituição da companhia, pelos fundadores, e no aumento de capital, pela assembléiageral ou pelo conselho de administração (artigos 166 e 170, § 2º).

Parágrafo único. O preço de emissão pode ser fixado com parte destinada à formação de reserva de capital; na emissão de ações preferenciais com prioridade no reembolso do capital, somente a parcela que ultrapassar o valor de reembolso poderá ter essa destinação. (g.n.).

53. Percebe-se que, tanto na hipótese de ações com valor nominal como naquelas sem valor nominal, o sobrepreço pago pelas ações (ágio) é tratado, sob uma perspectiva jurídicocontábil, como reserva de capital, integrando, portanto, o patrimônio líquido da emitente das ações. Logo, nos valendo das lições dos pareceristas já citados, reserva de capital pode ser conceituada como:

...

55. Diante deste quadro jurídico-contábil é possível concluir que capital social em sentido genérico pode se subdividir em duas subespécies, sendo elas: (i) capital social em sentido estrito e (ii) reserva de capital.

56. Referida classificação demonstra existir diferenças entre capital social e reserva de capital, as quais se referem, mais precisamente, (i) àquilo que pode ser registrado sob cada uma dessas rubricas, bem como (ii) a destinação que tais rubricas podem ter. Tais pontos de divergência, entretanto, não são capazes de desnaturar aquilo que une tais rubricas em torno de um mesmo gênero (capital social): ambas são transações patrimoniais (de capital) de uma determinada sociedade anônima e seus acionistas configurando, por conseguinte, patrimônio líquido da pessoa jurídica.

57. Em suma, tanto sob uma perspectiva contábil como sob uma análise jurídica, reserva de capital é modalidade de capital social e, portanto, patrimônio líquido de uma pessoa jurídica.

Nesta perspectiva, entendo que tais valores **não devem compor** a base de cálculo do lucro arbitrado no caso concreto.

Ante o exposto, conheço do Recurso Voluntário para dar-lhe parcial provimento, apenas para afastar a tributação sobre os valores escriturados na reserva de capital, referente ao ágio na subscrição de ações.

É como voto.

Assim, o acórdão N. 1011.001-671, por sua vez embargado, deu provimento parcial ao recurso voluntário, nos termos do voto do Relator, para afastar a tributação sobre os valores escriturados na reserva de capital, referente ao ágio na subscrição de ações:

ARBITRAMENTO. ESCRITURAÇÃO IMPRESTÁVEL PARA A APURAÇÃO DO LUCRO REAL.

Arbitra-se o lucro quando a escrituração apresentada pelo contribuinte se revela imprestável para a apuração do lucro real.

CAPITAL SOCIAL. ÁGIO NA SUBSCRIÇÃO DE NOVAS AÇÕES E FORMAÇÃO DE RESERVA DE CAPITAL. LUCRO ARBITRADO. IMPOSSIBILIDADE.

Nos termos do que dispõe a Lei da S.A. e pronunciamentos do CPC, o ágio na subscrição de novas ações de uma sociedade anônima deve ser registrado como reserva de capital no seu patrimônio líquido. Trata-se, portanto, de modalidade de capital social, i.e., de valor decorrente do investimento patrimonial de acionistas de uma dada empresa com o fito de fomentar seu objeto social. Logo, não se enquadra no conceito de receita, o qual pressupõe, além de (i) ingresso financeiro (ii) em caráter definitivo, que (iii) o valor aportado seja decorrente da atividade empresarial da pessoa jurídica, o que não é o caso da reserva de capital.

Regularmente intimado, o recorrente apresentou embargos de declaração, efls. 2125/2133, pelos seguintes fundamentos:

3 DOS VÍCIOS DO ACÓRDÃO EMBARGADO

3.1 DA OMISSÃO DECORRENTE DA AUSÊNCIA DE ANÁLISE DO

ARGUMENTO DE QUE A DIPJ RETIFICADORA FOI ENTREGUE ANTES DA

LAVRATURA DO AIIM

Como adiantado, a Embargante sustentou, em seu Recurso Voluntário, que houve erro no lançamento ao adotar o arbitramento do lucro para o ano-calendário de 2011, uma vez que a DIPJ retificadora foi transmitida e processada antes da lavratura do Auto de Infração. É o que se verifica no trecho reproduzido a seguir, extraído do recurso (fis. 2025 dos autos):

A aplicação do arbitramento para o ano-calendário 2011 é totalmente indevida porque a Recorrente enviou a DIPJ **ANTES** da lavratura do lançamento. Com efeito, a DIPJ retificadora do ano-calendário 2011 foi recepcionada no dia 22/01/2014 (fls. 929 do e-Processo):

No entanto, esse argumento não foi apreciado pelo Acórdão embargado, que não destinou uma única linha à DIPJ retificadora do ano-calendário de 2011, que foi recepcionada em 22/01/2014 — antes da lavratura do Auto de Infração, portanto.

Veja-se, a seguir, a tela que indica a data de processamento da DIPJ retificadora:

<b>CNPJ:</b> 05.570.714/0001-59
<b>Número da Declaração:</b> 0001606358
<b>Número do Recibo:</b> 28.76.25.98.72
<b>Exercício:</b> 2012
<b>Ano-calendário:</b> 2011
<b>Período:</b> 01/01 a 31/12
<b>Data e Hora de Recepção:</b> 22/01/2014 08:59:46
<b>Tipo do Documento:</b> Retificadora
<b>Tipo de Declaração:</b> Lucro Real
<b>Situação Especial:</b> Não
<b>Entregue com Certificado Digital:</b> Sim
<b>Situação da Declaração:</b> Liberada Batch

Como é sabido, a DIPJ é reflexo das informações contábeis e fiscais da Embargante, de modo que se trata de documento que poderia, sim, ser utilizado pela Fiscalização para compor a base do lucro tributável da empresa.

Inclusive, este E. CARF poderia, de ofício, ter determinado a conversão do julgamento em diligência, a fim de que a Fiscalização analisasse a DIPJ retificadora e os registros contábeis e fiscais que serviram como base para esta obrigação acessória.

De fato, como demonstrado e comprovado, a Embargante apresentou parte dos documentos apenas com a Impugnação pois, à época da Fiscalização, estava sendo alvo de operação da Polícia Federal em conjunto com a Receita Federal do Brasil, denominada “kill task”, sendo que essas Autoridades estavam na posse dos HDs dos setores responsáveis pelo armazenamento das

operações que influenciavam na composição das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

De outro lado, o Acórdão embargado trata apenas do LALUR apresentado com a Impugnação, concluindo que este documento não seria suficiente para o cancelamento da autuação, porquanto a acusação fiscal decorre, também, da falta dos livros fiscais e registros contábeis do ano-calendário de 2011, os quais, com já mencionado, estão fielmente refletidos na DIPJ retificadora:

Feitos esses comentários, registro que, se o questionamento da fiscalização fosse a mera ausência de entrega do LALUR, estou convencido de que seria possível a apuração do lucro real e, portanto, o cancelamento dos autos de infração, como ilustram os seguintes precedentes:

(...)

No caso concreto, porém, a acusação fiscal não se limita à mera ausência do LALUR, conforme consta no tópico **Falta dos livros fiscais e registros contábeis — Ano-Calendário 2011, do TVF.**

Desse modo, é evidente a omissão contida no Acórdão embargado, que não tratou, em qualquer parte de seu texto, da DIPJ retificadora transmitida pela Embargante antes da lavratura da autuação.

Ora, é inquestionável que essa informação é de extrema importância para o correto deslinde do presente caso, por ter o condão de alterar a conclusão adotada por este E. CARF, uma vez que, como mencionado, as informações constantes na DIPJ se baseiam nos livros e registros contábeis da Embargante, e não foram consideradas pela Fiscalização, no momento da lavratura do Auto de Infração, e tampouco pelo acórdão embargado, o que não pode ser admitido.

Se a DIPJ retificadora tivesse sido devidamente apreciada por este E. CARF, em conjunto com os demais registros contábeis e fiscais apresentados com a Impugnação - inclusive a ECD retificadora -, a J. Turma Julgadora teria verificado que a Fiscalização adotou critérios distintos para os anos-calendários de 2009, 2010 e 2011, sem qualquer motivação ou justificativa para tanto.

Com efeito, nos referidos anos-calendários, as DCTFs foram entregues zeradas e as DIPJs foram entregues preenchidas, com base nos registros contábeis e fiscais. No entanto, a Fiscalização aceitou e tomou como base para a lavratura do AIIM apenas a documentação dos anos de 2009 e 2010 (DIPJ), e não as aceitou para o ano de 2011, adotando, para o referido ano-calendário, o arbitramento do lucro, sem qualquer justificativa para este proceder.

Aliás, no que diz respeito à DIPJ retificadora transmitida em 22/01/2014, que tem como base os registros contábeis da Embargante, ela é tão fidedigna que a receita bruta apurada, e registrada pela Embargante na DIPJ retificadora, é muito próxima daquela arbitrada pela Fiscalização, como se vê na memória abaixo:

DIPJ AC 2011									
	Ficha 04A RECEITA BRUTA		Ficha 04A LUCRO ANTES DOS IMPOSTOS		Ficha 09A LUCRO REAL	Ficha 12A IRPJ DEVIDO	Ficha 17 BASE CSLL	Ficha 17 CSLL DEVIDA	TOTAL TRIBUTOS NO LUCRO REAL
1º TRI	R\$	29.991.039,87	R\$	529.648,10	R\$ 529.648,10	R\$ 126.412,03	R\$ 529.648,10	R\$ 47.868,33	R\$ 174.080,36
2º TRI	R\$	32.536.795,72	R\$	2.405.965,31	R\$ 2.405.965,31	R\$ 595.491,33	R\$ 2.405.965,31	R\$ 216.536,88	R\$ 812.028,21
3º TRI	R\$	41.381.515,68	R\$	2.344.069,40	R\$ 2.344.069,40	R\$ 580.017,35	R\$ 2.344.069,40	R\$ 210.966,25	R\$ 790.983,60
4º TRI	R\$	47.588.678,50	R\$	3.582.517,20	R\$ 3.582.517,20	R\$ 889.629,30	R\$ 3.582.517,20	R\$ 322.426,55	R\$ 1.212.055,85
<b>TOTAL DIPJ</b>	<b>R\$</b>	<b>151.478.029,77</b>	<b>R\$</b>	<b>8.862.200,01</b>	<b>R\$ 8.862.200,01</b>	<b>R\$ 2.191.550,01</b>	<b>R\$ 8.862.200,01</b>	<b>R\$ 797.598,01</b>	<b>R\$ 2.989.148,02</b>

  

AIIM									
	RECEITA BRUTA	COEFICIENTE IRPJ	BASE DE CÁLCULO IRPJ	IRPJ DEVIDO	COEFICIENTE CSLL	BASE DE CÁLCULO CSLL	CSLL DEVIDA	TOTAL TRIBUTOS NO LUCRO ARBITRADO	
1º TRI	R\$ 30.015.690,96	9,60%	R\$ 2.881.506,33	R\$ 720.376,58	12%	R\$ 3.601.882,92	R\$ 324.169,46	R\$ 1.044.546,05	
2º TRI	R\$ 32.672.970,15	9,60%	R\$ 3.136.605,13	R\$ 778.151,28	12%	R\$ 3.920.756,42	R\$ 352.868,08	R\$ 1.131.019,36	
3º TRI	R\$ 41.432.144,79	9,60%	R\$ 3.977.458,90	R\$ 988.371,48	12%	R\$ 4.971.857,37	R\$ 447.467,16	R\$ 1.435.838,64	
4º TRI	R\$ 47.667.536,69	9,60%	R\$ 4.576.083,52	R\$ 1.138.020,88	12%	R\$ 5.720.104,40	R\$ 514.809,40	R\$ 1.652.830,28	
	<b>R\$ 151.788.342,59</b>		<b>R\$ 14.571.653,88</b>	<b>R\$ 3.624.920,22</b>		<b>R\$ 18.214.601,11</b>	<b>R\$ 1.639.314,10</b>	<b>R\$ 5.264.234,32</b>	

Logo, aguarda-se que estes embargos de declaração sejam conhecidos e providos para que a omissão decorrente da ausência de menção e análise da DIPJ retificadora seja sanada por este E. CARF.

(...)

### 3.2 DA CONTRADIÇÃO DECORRENTE DA AFIRMAÇÃO DE QUE HOUVE A FALTA DE APRESENTAÇÃO DOS LIVROS FISCAIS E REGISTROS CONTÁBEIS CAPAZES DE INDICAR A BASE TRIBUTÁVEL DO IRPJ/CSLL

Como consequência da omissão apontada acima, o v. Acórdão restou, também, contraditório ao afirmar que “a acusação fisca não se limita a mera ausência do LALUR”, mas, também, “na falta dos livros fiscais e registros contábeis — ano calendário 2011”.

Isto porque, se a DIPJ retificadora foi transmitida antes da lavratura da autuação fiscal, e a Embargante apresentou seu LALUR com a Impugnação, existem nos autos informações e documentos suficientes para que a fiscalização pudesse

validar a base tributável da Embargante, posto que a DIPJ retificadora é espelho fidedigno de dados e informações contidos nos livros fiscais e registros contábeis do ano-calendário de 2011, o que apenas veio a ser confirmado nos autos com a juntada do LALUR por ocasião da apresentação da impugnação.

Com efeito, se o motivo do arbitramento foi a falta de apresentação de livro fiscal que registre as operações que influenciaram na composição das bases de IRPJ e CSLL, e a DIPJ retificadora, como já mencionado, reflete os livros fiscais e contábeis que registram estas operações, referido motivo deixou de existir com a apresentação da DIPJ retificadora pela Embargante — o que foi feito antes da lavratura do AIIM.

Frise-se que, no ano-calendário 2011, não existia a ECF, nem tampouco o eLALUR, de modo que a extinta DIPJ entregue antes da lavratura do AIIM cumpria o papel de registro de apuração do lucro real.

Ademais, como demonstrado pela Embargante no tópico anterior, a DIPJ retificadora é tão fidedigna que a receita bruta apurada é muito próxima daquela arbitrada pela Fiscalização, o que comprova, portanto, a regularidade e a integralidade dos registros contábeis da Embargante.

Portanto, é evidente a contradição contida no v. Acórdão embargado, razão pela qual estes embargos de declaração devem ser conhecidos e providos também quanto a este ponto, a fim de que a contradição seja devidamente suprida.

Neste aspecto, o Despacho de Admissibilidade do Ilustre Presidente de Turma, às efls. 2137/ assim se manifestou:

O contribuinte teve ciência da decisão em 24 de setembro de 2025 (conforme extrato eletrônico de fls. 2121) e apresentou embargos de declaração em 29 de setembro de 2025, conforme termo de solicitação de juntada de fls. 2123, dentro do prazo regimental, de modo que os embargos devem ser considerados **tempestivos**.

Como visto, aduz a Embargante que o acórdão incorreu em **omissão**, ao não analisar o argumento de que a DIPJ retificadora referente ao ano-calendário de 2011 foi transmitida e processada antes da lavratura do Auto de Infração, em 22/01/2014, o que afastaria a necessidade de arbitramento do lucro pela fiscalização. Defende, em síntese, ter demonstrado que a DIPJ, por refletir as informações contábeis e fiscais da empresa, deveria ter sido considerada para a apuração do lucro tributável, ou ao menos examinada mediante diligência determinada pelo próprio CARF.

Pois bem.

A leitura do acórdão revela que a informação sobre a entrega de DIPJ retificadora consta do relatório, conforme reproduzido a seguir (destacaremos):

DO LUCRO REAL DE 2011.

“Relata a Fiscalização ... várias irregularidades cometidas pela autuada, tais como, a não entrega da DIPJ, o Livro LALUR e a DCTF que culminaram pelo arbitramento do lucro do ano-calendário de 2011”.

“Realmente, ocorreram algumas impropriedades da ora Impugnante na apresentação de arquivos e documentação requisitados pela Fiscalização, mas, afirmamos que essas foram todas sanadas. **Pois, a DIPJ retificadora foi entregue**

em 22/01/2014; as DCTF retificadoras foram entregues em 20/03/2014. Ainda, o Livro Lalur, devidamente escriturado, encontra-se arquivado na sede da ora Impugnante. E, o Livro Diário Contábil. Razão Contábil e Livro de Apuração de ICMS (entradas e saídas), os quais se encontram devidamente escriturados, também se encontram arquivados na sede da ora Impugnante e à disposição”.

Mais adiante, ainda no relatório, tal argumento também foi reproduzido, quando da transcrição do acórdão da DRJ (destacaremos):

Ora, se no item 17, afirma-se que os dados foram informados nas obrigações contábeis e se a DIPJ do ano-calendário 2011 foi entregue antes da lavratura do AIIM (como se verá no tópico a seguir), qual o fundamento para imputação do arbitramento do lucro?

- A aplicação o arbitramento para o ano-calendário 2011 é totalmente indevida porque a Impugnante enviou a DIPJ antes da lavratura do lançamento. Com efeito, a DIPJ retificadora do ano-calendário 2011 foi recepcionada no dia 22/01/2014 (fls. 929). De outro lado, o AIIM foi lavrado apenas em 07/02/2014 (fls. 3).

Por outro lado, o acórdão confirma, no voto condutor, que a auto de infração foi lavrado em fevereiro de 2014. Veja-se, com destaques:

Acrescente-se que a própria recorrente relata que recuperou seus documentos em janeiro de 2013:

*Resta evidente que o procedimento do arbitramento era incabível, especialmente porque o agente fiscalizador tinha ciência de que a Recorrente só pode regularizar a sua contabilidade após obter cópia dos documentos e HDs, o que só foi possível a partir do final de 2012 e início de 2013. Assim que começaram a ser disponibilizados os documentos (o que ocorreu após a lavratura de auto de infração, de 20/01/2013, para pena de perdimento de pouquíssimos itens, processo 10865.720.091/2013-18 - fls. 1699) é que a Recorrente pôde iniciar a regularização, o que é fato notório, não aconteceria em pouco tempo.*

**De outro lado, o auto de infração combatido foi lavrado em fevereiro de 2014, havendo tempo suficiente para que a recorrente procedesse a regularização de sua contabilidade.**

Ademais, diversamente do quanto defendido pela Recorrente, o art. 530, II do RIR/1999 não autoriza uma análise de culpabilidade do contribuinte – justificativa quanto ao descumprimento da entrega dos documentos fiscais.

Conquanto conste do racional da decisão o entendimento de que **múltiplos fatores** corroboraram a necessidade de arbitramento do lucro para o ano de 2011 (a saber: a escrituração não se encontrava na boa e devida forma, o que impossibilitava a apuração do lucro real e, ainda, não foi apresentado o LALUR), verifica-se que o argumento relativo à apresentação da DIPJ retificadora antes da lavratura do auto de infração realmente não foi apreciado pelos julgadores.

Diante desse cenário, entendo ser pertinente a manifestação do Colegiado, a fim de que não parem dúvidas acerca dos fundamentos que ensejaram a manutenção do arbitramento.

E, como a tese de omissão se encontra diretamente vinculada ao argumento de contradição apresentado pela Embargante, considero que ambos podem ser apreciados conjuntamente, dada sua relação de causa e efeito.

**Conclusão:**

Em síntese e conclusão, e com fulcro no art. 116, §3º, do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF), **ADMITO** os embargos de declaração, para análise dos pontos suscitados.

Encaminhem-se os autos ao Conselheiro Jeferson Teodorovicz, relator do acórdão, para apreciação dos embargos e posterior inclusão em pauta de julgamento.

Assim, admitidos os embargos, os autos foram encaminhados a esta turma para apreciação e julgamento.

É o relatório.

**VOTO**

Conselheiro **Jeferson Teodorovicz**, Relator

Os embargos de declaração são tempestivos e deles tomo conhecimento.

Trata-se de embargos de declaração opostos por Kabum Comércio Eletrônico S.A., contra o Acórdão n.º 1101-001.672, proferido por esta Turma Ordinária, que deu provimento parcial ao recurso voluntário da embargante, afastando a tributação incidente sobre valores contabilizados em reserva de capital (ágio na subscrição de ações), mas mantendo os demais lançamentos tributários decorrentes do arbitramento do lucro para o ano-calendário de 2011.

A embargante sustenta a existência de **omissão e contradição** no julgado, requerendo o acolhimento dos embargos com efeitos modificativos.

Ato contínuo, o despacho de admissibilidade foi proferido nos termos do art. 117 do RICARF, autorizando o exame do mérito dos embargos.

Assim, passo à análise dos embargos.

Primeiramente, contra as decisões proferidas pelos colegiados do CARF, nos termos do artigo 115 do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 1.634 de 21 de dezembro de 2023, são cabíveis os seguintes recursos:

Art. 115. Contra as decisões proferidas pelos colegiados do CARF são cabíveis os seguintes recursos: I - Embargos de Declaração; e II - Recurso Especial. Parágrafo único. Das decisões do CARF não cabe pedido de reconsideração.

No que diz respeito aos embargos de declaração, assim dispõe o artigo 116 do RICARF:

Art. 116. Cabem embargos de declaração quando o acórdão contiver obscuridade, omissão ou contradição entre a decisão e os seus fundamentos, ou for omitido ponto sobre o qual deveria pronunciar-se a Turma. § 1º Os embargos de declaração poderão ser interpostos, mediante petição fundamentada dirigida ao Presidente da Turma, no prazo de cinco dias contado da data da ciência do acórdão: I - por conselheiro do colegiado, inclusive pelo próprio relator; II - pelo contribuinte, responsável ou preposto; III - pelo Procurador da Fazenda Nacional; IV - pelos Delegados de Julgamento, nos casos de determinação de retorno dos

autos à 1ª instância, por decisão de colegiado do CARF; V - pelo titular da unidade da administração tributária encarregada da liquidação e execução do acórdão; ou VI - pelo Presidente da Turma encarregada do cumprimento de acórdão de recurso especial.

Os embargos de declaração se prestam para sanar contradição, omissão ou obscuridade. Nesse sentido, os embargos servem exatamente para trazer compreensão e clarificação pelo órgão julgador ao resultado final do julgamento proferido.

A embargante alega, em síntese: a) **omissão**: ausência de apreciação do argumento de que a **DIPJ retificadora do ano-calendário de 2011 foi apresentada e processada antes da lavratura do auto de infração**, o que afastaria a hipótese de escrituração imprestável e, conseqüentemente, a legalidade do arbitramento do lucro; b) **contradição**: o acórdão teria reconhecido que houve entrega de documentação fiscal parcial, mas não teria analisado suficientemente se tais elementos seriam hábeis a permitir o arbitramento com base no lucro real, nos termos do art. 526 do RIR/1999; c) **prequestionamento**: requer seja expressamente enfrentada a matéria sob a ótica do art. 42 da Lei n.º 9.430/1996, art. 265 do RIR/1999 e do art. 13 da Lei n.º 9.718/98, visando eventual interposição de recurso especial.

**Pois bem.**

#### **Da alegada omissão quanto à DIPJ retificadora**

Verifica-se nos autos que a empresa, de fato, apresentou DIPJ retificadora relativa ao ano-calendário de 2011 **em 22/01/2014**, antes da lavratura do Auto de Infração em 07/02/2014. No entanto, o acórdão embargado **não fez menção expressa a essa informação**, o que **caracteriza potencial omissão**, pois o argumento poderia, em tese, afastar a alegada imprestabilidade da escrituração contábil **(desde que a declaração estivesse devidamente acompanhada da documentação comprobatória que sustentasse a declaração)** e, com isso, comprometer a fundamentação do arbitramento do lucro real com base no art. 529, inciso II, do RIR/1999.

Evidentemente que, antes de aplicar o arbitramento, o Fisco deve avaliar se os elementos já apresentados são suficientes para o lançamento com base no lucro real, ainda que de forma estimada.

Porém, a meu ver, o fato de a recorrente ter demonstrado que apresentou DIPJ retificadora referente ao ano calendário de 2011 antes do auto de infração, todavia, não impede a lavratura do mesmo, já que os fundamentos apresentados pela fiscalização se centraram sobretudo na ausência de documentação essencial (sobretudo contábeis).

A DIPJ, possui natureza informativa e, portanto, não prescinde de documentação adequada que a sustente, sob pena de tornar-se inócua para os fins que se pretende informar.

A apuração do lucro real exige a apresentação de livros e documentos hábeis à comprovação da base de cálculo, conforme art. 260 e 265 do RIR/1999, o que não se verificou no caso concreto.

Logo, concordo com a fiscalização no que tange à ausência documental e que levou ao arbitramento, reforçando que a DIPJ, mesmo entregue retificada e antes da autuação, mas sem estar amparada pelos documentos faltantes (e sinalizados pela fiscalização, como o **LALUR Parte A**

**e B, balancetes mensais, arquivos contábeis digitais**), como é o caso dos autos, não é capaz de infirmar os fundamentos para autuação no que tange ao arbitramento.

#### **Da alegada contradição**

A contradição alegada refere-se à consideração de que parte da documentação foi entregue, mas não se explicita de forma suficiente se tal entrega era idônea ou suficiente.

Contudo, entendo que **não há contradição**: o voto do relator reconhece o cumprimento parcial das obrigações acessórias, mas, reforço, fundamenta o arbitramento com base na ausência de documentação essencial, como o **LALUR Parte A e B, balancetes mensais, arquivos contábeis digitais**, entre outros documentos não apresentados conforme solicitado na intimação fiscal.

Dessa forma, em minha leitura, o julgado está **coerente com os elementos constantes dos autos**, ainda que sem expressamente enfrentar inicialmente o ponto da DIPJ retificadora, o que entendo suprido neste voto.

#### **Dos efeitos infringentes**

A despeito da omissão identificada, entendo que **não restam presentes elementos que modifiquem o julgamento anterior**. Isso porque, conforme já assinalado, a simples apresentação da DIPJ retificadora não é suficiente, por si só, para afastar a conclusão da fiscalização sobre a **imprestabilidade da escrituração contábil** no ano calendário de 2011.

#### **Do Prequestionamento**

Nos termos do art. 118, §5º, do RICARF, é cabível o enfrentamento explícito da legislação indicada pelas partes para fins de prequestionamento, viabilizando eventual interposição de Recurso Especial à Câmara Superior.

No caso em análise, a embargante indicou, entre outros, os seguintes dispositivos, a necessidade de manifestação sobre a verdade material e sobre a possibilidade/necessidade de diligência.

Evidentemente que todo o processo circundou à luz do princípio da verdade material, de modo que considero até mesmo despiciendo mencioná-lo expressamente. Da mesma forma, a Turma não optou pela conversão do julgamento em diligência, haja vista não considerar necessária, na etapa recursal, para alterar ou complementar as conclusões já expostas naquele julgado. Por esse motivo, a diligência não foi considerada necessária para o deslinde do caso. Reforço que a crítica apresentada pelo recorrente quanto ao não deferimento da diligência, e reproduzida na petição de embargos, revela teor questionador sobre o conteúdo do acórdão embargado, o que foge dos objetivos do próprio embargo.

Trata-se, aqui de divergência interpretativa frente ao recorrente e aquele que ficou manifesto no acórdão embargado, portanto.

Nada obstante, considera-se ainda que tais matérias foram devidamente enfrentadas na fundamentação do acórdão embargado e neste voto.

De outra forma, considero que **não há espaço para efeitos modificativos** (efeitos infringentes), sendo cabível apenas o **acolhimento parcial dos embargos para suprir omissão**, sem alteração do resultado do julgamento.

### **Conclusão**

Diante do exposto, voto por acolher parcialmente os embargos de declaração interpostos por Kabum Comércio Eletrônico S.A., apenas para suprir a omissão apontada quanto à análise da entrega da DIPJ retificadora relativa ao ano-calendário de 2011, sem, contudo, conferir-lhes efeitos infringentes.

*Assinado Digitalmente*

**Jeferson Teodorovicz**