



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

**Processo n°** 10882.720010/2013-63  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 1402-001.879 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 26 de novembro de 2014  
**Matéria** Auto de Infração do IRPJ e Reflexos  
**Recorrente** QUATRO MARCOS LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário: 2008

ARBITRAMENTO. VÍCIO FORMAL EM ARQUIVOS MAGNÉTICOS. REGISTROS CONTÁBEIS QUE MATERIALMENTE PERMITIAM DETERMINAR O LUCRO REAL. IMPOSSIBILIDADE DE ARBITRAR O LUCRO.

1. É incabível o arbitramento do lucro quando a autoridade fiscal dispõe dos elementos necessários para determinar o lucro real. A existência de vício formal na escrita contábil, seja no Livro Diário ou Razão ou em arquivo magnético, não se constitui em causa para desconsiderar a escrita e tampouco arbitrar o lucro nos casos em que o contribuinte demonstra os meios pelos quais apurou o lucro real. Precedentes acórdão 1402-001.291, j. 05/12/2012; acórdão 105-5.030/1990, 1º Conselho de Contribuintes, publicado no D.O.U em 22.02.1991, acórdão 59 103-10.805, Sessão de 12 de novembro de 1990; acórdão n° 108-07.265, Sessão de 29 de janeiro de 2003).

2. Nos casos em que o contribuinte apresenta livros fiscais e arquivos digitais, não pode a autoridade fiscal aproveitar esta contabilidade para efeitos de apuração da receita tributável e desconsiderar os custos e despesas presentes nestes mesmos documentos.

3. Entendendo a autoridade fiscal que determinados custos não estão devidamente comprovados, nestes casos, o procedimento é a glosa destes e não o arbitramento do lucro.

Recurso Voluntário Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, Por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

*(assinado digitalmente)*

Leonardo de Andrade Couto - Presidente

*(assinado digitalmente)*

Moises Giacomelli Nunes da Silva - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Frederico Augusto Gomes de Alencar, Paulo Roberto Cortez, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Moisés Giacomelli Nunes da Silva, Carlos Pelá e Leonardo de Andrade Couto.

## Relatório

Segundo se extrai dos autos, tratam-se de duas infrações, sendo uma correspondente a atraso na entrega da escrituração digital, com multa de R\$ 5.000,00 (cinco mil reais) por mês de atraso, totalizando R\$ 211.666,97, com fato gerador em 01/07/2009, e outra correspondente a exigência de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, com base no lucro arbitrado, com fatos geradores no último dia de cada um dos meses do ano-calendário de 2008, nos montantes abaixo destacados, que cito em relação à CSLL, mas que também se aplicam ao IRPJ, CSLL, PIS e Cofins:

0001 FALTA/INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DA CSLL OU DO ADICIONAL  
FALTA/INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DA CSLL

Arbitramento do lucro realizado com base na receita bruta da venda de produtos de fabricação própria, conforme relatório fiscal em anexo.

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/01/2008	75.918.394,61	75,00
28/02/2008	65.139.765,47	75,00
31/03/2008	75.672.242,23	75,00
30/04/2008	72.971.542,62	75,00
31/05/2008	76.212.315,89	75,00
30/06/2008	62.038.422,26	75,00
31/07/2008	62.421.722,12	75,00
31/08/2008	54.604.561,55	75,00
30/09/2008	30.007.507,46	75,00
31/10/2008	23.791.745,32	75,00
30/11/2008	22.080.469,95	75,00
31/12/2008	23.910.259,51	75,00

Inobstante ter indicado fatos geradores mensais, a apuração dos tributos, no que diz respeito ao IRPJ e a CSLL, deu-se por períodos trimestrais, conforme quadro exemplificativo que segue transcrito:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 15/12/2014 por MOISES GIACOMELLI NUNES DA SILVA, Assinado digitalmente em 15/12/2014 por MOISES GIACOMELLI NUNES DA SILVA, Assinado digitalmente em 22/01/2015 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO

Impresso em 29/01/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Processo nº 10882.720010/2013-63  
Acórdão n.º 1402-001.879

S1-C4T2  
Fl. 0

CNPJ 01.311.661/0001-09 Nome Empresarial QUATRO MARCOS LTDA		Período de Apuração do Tributo 01/01/2008 a 31/03/2008				
<b>APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE RECEITAS DA ATIVIDADE</b>						
Fato Gerador	Infração	Valor Apurado	Coefficiente	Multa		
31/01/2008	FALTA/INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DA CSLL	75.918.394,61	12,00%	75,00%		
28/02/2008	FALTA/INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DA CSLL	65.139.765,47	12,00%	75,00%		
31/03/2008	FALTA/INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DA CSLL	75.672.242,23	12,00%	75,00%		
<b>CÁLCULO DA MULTA E JUROS DE MORA</b>						
Período de Apuração	Vencimento	Contribuição	Multa (%)	Valor da Multa	Juros (%)	Valor dos Juros
03/2008	30/04/2008	2.340.688,35	75,00	1.755.516,26	47,43	1.110.188,48
06/2008	31/07/2008	2.281.200,63	75,00	1.710.900,47	44,52	1.015.590,52
09/2008	31/10/2008	1.363.220,73	75,00	1.022.415,55	41,22	561.919,58
12/2008	30/01/2009	753.650,73	75,00	565.238,05	38,03	286.613,37
<b>Total</b>		<b>6.738.760,44</b>		<b>5.054.070,33</b>		<b>2.974.311,95</b>

Quanto aos demais aspectos, adoto o relatório do acórdão recorrido, no que segue transcrito:

"(...)

*As circunstâncias que ensejaram a autuação estão consubstanciadas no Termo de Verificação Fiscal de fls. 2.073/2.090, no qual descreve a Fiscalização, de início, que as verificações relativas ao IRPJ abrangem o período de janeiro a dezembro de 2008 e que a fiscalização de IRPJ foi motivada pela constatação nos sistemas informatizados da Receita Federal do Brasil de indícios de irregularidades em outras despesas operacionais declaradas em DIPJ no valor de R\$ 62.258.700,97, vendas canceladas e devoluções declaradas em DIPJ de R\$ 87.831.545,12 e batimento receita bruta DIPJ x DACON apresentando diferença de R\$ 33.371.666,96. Esclarece que as verificações de PIS e Cofins de outros períodos que indica e a análise de PER/DCOMP de créditos correspondentes são objeto de outros processos administrativos que menciona.*

Passa, então, a descrever o procedimento fiscal, discriminando todas as intimações efetuadas, bem como os elementos apresentados.

Aborda, na sequência, as atividades da pessoa jurídica, relatando ser a principal a atividade frigorífica em geral (itens 33 a 46) e, passa a analisar os elementos apresentados como segue:

*47) Como a empresa não apresentou todos os elementos solicitados nas intimações apesar de terem sido re-intimados por diversas vezes, prosseguiu-se este procedimento baseando-se apenas nos dados entregues.*

*48) A empresa apresentou os arquivos digitais de sua contabilidade e das notas fiscais de entrada e saída para serem analisados, no entanto o arquivo contábil não pode ser validado pela não apresentação dos livros contábeis e fiscais, pela falta de apresentação das notas fiscais de entrada e saída, nem pela transmissão do SPED do ano-calendário 2008 a que a empresa estava obrigada. Os arquivos de notas fiscais solicitados e apresentados por diversas vezes também não foram considerados válidos pois estavam incompletos e com informações incorretas, não contendo todas as informações necessárias compatíveis com o formato do ADE COFIS nº 15/2001, como falta de indicação de participantes, CFOPs incorretos, notas com campos em branco, além da falta de informações de seus itens.*

49) Considerando a impossibilidade de utilização dos arquivos de notas fiscais e a necessidade de validar o arquivo contábil fornecido solicitou-se a empresa com base neste uma amostragem dos conhecimentos de frete lançados no arquivo contábil (um dos itens de “outras despesas operacionais”). A empresa por duas vezes consecutivas apresentou conhecimentos de frete originais insuficientes para validar os registros contábeis.

50) Solicitou-se também da empresa que apresentasse todos os documentos relativos ao ano de 2008 relativos às “outras despesas operacionais” e às “vendas canceladas e devoluções” e outros elementos como os livros fiscais e contábeis e demais elementos que pudessem subsidiar esta fiscalização a comprovar os valores registrados na DIPJ. A empresa apresentou alguns documentos não originais para verificação das contas e apresentou notas fiscais de vendas canceladas acompanhadas da respectiva nota de venda originais. O montante da documentação entregue não foi suficiente para a comprovação das despesas e vendas canceladas e para a validação do arquivo contábil.

51) Uma vez que a contabilidade da empresa não pode ser validada pela falta de apresentação dos elementos solicitados e apesar de lhes ter sido dada ampla oportunidade de fazê-lo durante os mais de um ano e seis meses desde o início deste procedimento fiscal, verificou-se a descaracterização da contabilidade com impossibilidade de apuração do lucro real, devendo a base de cálculo do IRPJ e seus reflexos ser apurada em conformidade com a sistemática do **Lucro Arbitrado**, conforme art. 530 do Decreto 3.000/99 (RIR/99).

[...]

52) Para apuração do lucro arbitrado, verificou-se a Receita Bruta Conhecida da empresa, o que foi possível pela análise dos dados entregues.

53) A receita conhecida da empresa foi inicialmente obtida pela análise da DIPJ e da DACON. A empresa, em declaração solicitada para esclarecimentos da divergência verificada a menor na receita bruta da DACON declarou que o faturamento real fora o registrado na DIPJ, e apresentou cópias do livro de apuração de ICMS e da GIA (Guia de Informação e Apuração do ICMS) do período para demonstrar esse fato.

54) Uma vez que o arquivo contábil continha uma Receita Bruta exatamente igual a declarada na DIPJ (R\$ 691.108.076,30) e informada pela empresa em declaração de esclarecimento como sendo base para o livro de apuração do ICMS e da GIA, utilizamos os dados da Receita Bruta do arquivo contábil não validado unicamente para a determinação mensal da Receita Conhecida conforme tabela abaixo. Indicamos também os valores mensais consignados na DACON.

Mês	DIPJ dividido por mês com dados do arquivo contábil	DACON
1	81.931.682,99	78.740.268,19
2	68.621.672,02	65.867.010,80
3	81.481.983,74	77.678.618,47
4	76.046.529,45	71.598.318,81
5	81.034.683,37	76.305.822,33
6	65.371.805,22	62.409.784,73
7	70.767.613,16	67.219.139,46
8	57.113.646,87	54.504.924,55
9	32.518.526,11	31.087.534,58
10	26.193.281,78	25.016.048,40
11	24.531.819,89	23.331.291,84
12	25.494.831,73	23.977.647,18
Total	691.108.076,33	657.736.409,34

55) A empresa apresentou notas fiscais de cancelamentos de vendas originais acompanhadas das notas de venda respectivas e esses valores devem ser descontados da Receita Bruta obtida para determinação da Receita Conhecida base para o arbitramento do lucro, conforme o artigo 31 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995 e seu parágrafo único:

[...]

56) Logo, na tabela a seguir calculou-se o valor da Receita Bruta reduzindo desta os valores de cancelamento de vendas para o mercado interno e para o mercado externo verificadas:

Mês	DIPJ dividido por mês com dados do arquivo contábil não validado	Vendas canceladas comprovadas Mercado Interno	Vendas canceladas comprovadas Mercado Externo	Total Vendas Canceladas Comprovadas	Receita Bruta Conhecida base para Lucro Arbitrado
1	81.931.682,99	4.964.331,13	1.048.957,25	6.013.288,38	75.918.394,61
2	68.621.672,02	3.087.990,55	393.916,00	3.481.906,55	65.139.765,47
3	81.481.983,74	4.976.954,27	832.787,24	5.809.741,51	75.672.242,23
4	76.046.529,45	2.609.869,51	465.117,32	3.074.986,83	72.971.542,62
5	81.034.683,37	4.822.367,48	-	4.822.367,48	76.212.315,89
6	65.371.805,22	2.857.157,14	476.225,82	3.333.382,96	62.038.422,26
7	70.767.613,16	7.915.749,01	430.142,03	8.345.891,04	62.421.722,12
8	57.113.646,87	1.986.838,64	522.246,68	2.509.085,32	54.604.561,55
9	32.518.526,11	1.839.980,79	671.037,86	2.511.018,65	30.007.507,46
10	26.193.281,78	2.254.418,83	147.117,63	2.401.536,46	23.791.745,32
11	24.531.819,89	2.039.805,52	411.544,42	2.451.349,94	22.080.469,95
12	25.494.831,73	1.584.572,22	-	1.584.572,22	23.910.259,51
Total	691.108.076,33	40.940.035,09	5.399.092,25	46.339.127,34	644.768.948,99

57) Uma vez que a empresa pratica atividade preponderante industrial e comercial, o percentual do lucro arbitrado para o cálculo do IRPJ a ser utilizado será de **9,6%** sobre a Receita Bruta conhecida, e o percentual do lucro arbitrado para o cálculo da CSLL (reflexa) será de **12%**, de acordo com os artigos 15, 16 e 20 da Lei nº 9.249/95 a seguir:

[...]

58) Verificou-se também os tributos federais cuja matriz de incidência compreendem a mesma base de cálculo que o IRPJ e a CSLL (Receita Bruta) (reflexos), o Pis/Pasep e a COFINS. As Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 determinam que para o regime de lucro arbitrado o regime de apuração do Pis/Pasep e da COFINS se façam de forma cumulativa, sendo a alíquota aplicada ao Pis/Pasep de **0,65%** e a COFINS de **3%** sobre a receita Bruta conhecida, conforme a seguir:

[...]

59) São considerados para o efetivo cálculo final dos tributos devidos os valores já declarados em DCTF. Neste caso analisando-se as DCTFs entregues pela empresa relativas ao ano-calendário de 2008 constatou-se apenas no mês de Setembro/2008 os valores de R\$ 614.291,91 para o IRPJ e de R\$ 224.744,21 para a CSLL, valores estes declarados, mas compensados com créditos anteriores, portanto não pagos. Nenhum outro valor relativo aos tributos em análise foram declarados em DCTF.

60) Uma vez que o lucro foi arbitrado para o ano-calendário de 2008, o prejuízo declarado na DIPJ ND 1596922 de R\$ 77.119.549,94 foi alterado para R\$ 0,00 no Sistema de Acompanhamento de Prejuízo, Lucro Inflacionário e Base de Cálculo Negativa da CSLL Receita Federal do Brasil.

Cientificada (AR de fls. 2.135), a pessoa jurídica autuada, por intermédio de seu advogado (instrumento de procuração às fls. 2.177) apresentou em 14/02/2013 impugnação

de fls. 2.138/2.152, acompanhada de documentos de fls. 2.153/16.684, com as razões de defesa a seguir sintetizadas:

(...)

- ... afirma que mesmo enfrentando dificuldades financeiras, em razão de Recuperação Judicial em curso, atendeu a todas as solicitações da fiscalização, apresentando enorme gama de documentos, tais como:

- Livros Diário e Razão;
- Balanços auditados por Auditoria Independente;
- Registros de Entradas e Saídas de todas as filiais;
- Cópias de seu plano de contas e saldos mensais;
- Descrição detalhada das atividades;
- Relação de informações relativas às exportações do período;
  
- Documentos que fundamentaram a escrituração contábil, fiscal e a DIPJ e DACONs (conhecimentos de frete, notas fiscais, memórias de cálculo do PIS e da COFINS);
- Arquivos magnéticos contendo informações sobre a escrituração contábil, incluindo lançamentos contábeis, planos de contas, saldos mensais e respectivos centros de custo;
- Notas Fiscais Originais de Devolução e Cancelamento;
- Comprovação de valores de receitas e despesas lançadas e detalhamento de encargos de depreciação;

- Afirma que após longa paralisação dos trabalhos fiscais, designou-se um novo Auditor Fiscal, que de forma *absolutamente estranha* não mais aceitou os arquivos eletrônicos apresentados pela defendente, alegando não estarem de acordo com o “layout” exigido e, ato contínuo, lavrou o auto de infração simplesmente desconsiderando toda a documentação e informações apresentadas, por ter considerado imprestável a escrituração contábil e fiscal, sendo que os documentos ofertados não lhe dariam fundamento.

- Nesse compasso, alega que o auditor fiscal procedera ao *gravíssimo* arbitramento, promovendo o lançamento do IRPJ e CSLL reflexa, bem como procedendo ao *desenquadramento da Contribuinte da sistemática não-cumulativa do PIS e da COFINS, desconsiderando todos os créditos apropriados no período*, isto é, promovendo o lançamento destas Contribuições com base na sistemática cumulativa.

- Assevera, ainda, que teria a autoridade autuante desconsiderado todo o prejuízo fiscal e base de cálculo negativa de CSLL, sobrevivendo, ainda, *como se não bastasse*, multa por *suposto descumprimento de obrigação acessória*.

- Diz ser o arbitramento do lucro medida *completamente descabida*, quando a empresa possui sua escrituração contábil e fiscal em ordem e esta não é analisada, não guardando qualquer pertinência com a legislação de regência tal procedimento. Acrescenta que a exigência do IRPJ e da CSLL, nestes moldes, isto é, pelo arbitramento do lucro, se configura medida de notório efeito confiscatório.

- Assevera que por exercer atividade voltada para a exportação - *produção e exportação de carnes - (frigorífico)* -, no seu desenvolvimento grande parte das receitas é desonerada das contribuições ao PIS e à COFINS, sendo comum o acúmulo de créditos que poderiam ser utilizados na compensação com outros tributos, sendo que, a exclusão da contribuinte do regime não-cumulativo, e a consequente exigência de tais contribuições sob a sistemática cumulativa, revela-se medida que impede o próprio exercício de suas atividades.

- Reputa ser um *total despropósito* alegar que a interessada obteve lucro justamente no ano de 2008, no qual a empresa entrou em Recuperação Judicial *face ao elevado prejuízo que vinha sofrendo*, sendo certo que existe desde 1985 e sempre atendeu a todas as exigências fiscais da RFB e dos demais órgãos, nunca havendo algo que desabonasse sua conduta fiscal.

- Passa, então, a defender a tese da impossibilidade do arbitramento do lucro ante a ausência das hipóteses legais que o permitiriam, bem como pela existência de regular escrituração fiscal e contábil, o que possibilitaria a apuração do lucro real.

- Nesse contexto, diz estarem equivocados os fundamentos invocados para a realização do arbitramento. Defende, assim, ser este uma medida extrema, somente justificável quando restar comprovadamente imprestável (por vícios, erros ou deficiências) a escrita fiscal e contábil dos contribuintes, e, ainda, neste contexto, quando se revelar impossível seu refazimento – da escrituração -, diante das informações e dos documentos existentes, situação esta que não se verifica nos presentes autos. E acrescenta:

*O fundamento utilizado para o arbitramento do lucro e a consequente lavratura dos Autos de Infração e medidas dele decorrentes utiliza como principal fundamento o fato de que o arquivo digital da escrituração fiscal e contábil entregue pela Contribuinte possuía erros de “layout” e que, dos documentos solicitados e apresentados, não haveriam sido entregues a totalidade dos comprovantes de Conhecimento de Transporte relativos a um mês objeto da fiscalização.*

- Alega que nenhum arquivo magnético solicitado deixou de ser entregue, e que a fiscalização não teria informado qual seria o erro encontrado nestes arquivos, sendo que

meros erros de “layout”, que traduz como: *mero formato de apresentação*, não basta para justificar que a escrituração fiscal e contábil da contribuinte seja imprestável, dado que além de tais arquivos magnéticos, teria a fiscalizada disponibilizado todos os Livros Fiscais e Contábeis, como Diário, Razão e Registros de Entradas e Saídas.

- Afirma haver mais uma incoerência no procedimento fiscal, a demonstrar sua completa improcedência, na medida que ao apurar o montante da receita tributável pelo arbitramento, a fiscalização teria se utilizado da escrituração fiscal e contábil da contribuinte, tais como: DIPJ, Arquivos Digitais, Livros de Apuração de ICMS e Gias, porém deixou de considerar os custos e despesas presentes nestes mesmos documentos.

- Alega que a fiscalização, ao afirmar que os documentos apresentados não corresponderiam a sua contabilidade, valeu-se de apenas parte dos comprovantes de conhecimento de transporte relativos a um mês que fora objeto de análise, e que a ausência da apresentação de parte dos conhecimentos de transporte relativos a um mês não pode ser considerado como fundamento para a desclassificação de toda a contabilidade. E acrescenta:

*Exigir de uma empresa em Recuperação Judicial que apresente os conhecimentos de transporte relativos ao período de aproximadamente 05 (cinco) anos atrás, relativos a operações realizadas em 11 (onze) diferentes filiais (a maioria delas já fechada), de uma empresa que faturava quase 700 milhões de Reais, e pretender que todos eles sejam localizados, é criar uma situação impossível de ser atendida.*

- Assevera que a maior parte dos documentos foi localizada e apresentada à fiscalização e que, mesmo que se tenha por admissível eventual glosa de despesas relacionada a comprovantes não localizados, tal situação não poderia dar ensejo ao arbitramento realizado e, mais, ainda que os arquivos magnéticos contivessem alguma incorreção, os demais elementos da contabilidade encontram-se em ordem. Portanto, mostra-se improcedente a opção pelo arbitramento do lucro.

- Refere-se à documentação anexa à impugnação para dizer que manteve o registro das Entradas e Saídas de todos os seus estabelecimentos, conforme documentos nºs 05 e 06; dos livros Diário e Razão de todas suas filiais, conforme documentos nºs 07 e 08; além das suas obrigações fiscais como: DIPJ, DICON e LALUR.

- Revela que todos os elementos descritos nos Livros Fiscais foram objeto de auditoria externa independente, tanto no ano objeto de análise como em períodos anteriores, e diz estar anexando os respectivos balanços e correspondentes relatórios.

- A corroborar seus argumentos, cita jurisprudência administrativa.

- Quanto à multa aplicada, defende que não estaria obrigada a apresentação da escrituração digital, invocando IN RFB 787 e Portaria RFB 11.211, ambas de 2007, posto

que não teria sido *formalmente cientificada da inclusão no regime de acompanhamento econômico-tributário diferenciado* como previsto no art. 6º da referida Portaria.

Questiona, também, o valor da multa aplicada, alegando que as disposições do art. 57 da MP nº 2.158-35, de 2001 foram alteradas pela Lei nº 12.766 de 2012, que reduziu penalidades por descumprimento de obrigações acessórias, devendo ser aplicada por retroatividade benigna.

Finaliza formulando pedido de que seja considerado indevido o arbitramento realizado, para cancelar os Autos de Infração e afastar (i) a desconsideração de prejuízos fiscais e base de cálculo negativa de CSLL declaradas e (ii) o desenquadramento da sistemática não-cumulativa da contribuição ao PIS e da COFINS. Requer, ainda, o afastamento da multa isolada ou sua redução, e a suspensão da exigibilidade dos valores lançados. Protesta pela juntada de documentos e informações e, ainda, requer a realização de perícia *objetivando apenas confirmar ... se os elementos documentais trazidos aos autos ... seriam suficientes para se proceder à apuração do Lucro Real da Contribuinte.*

Os documentos que instruem a defesa são assim identificados pela interessada:

<b>DOCUMENTO 01</b>	<b>CARTÃO DE CNPJ E CONTRATO SOCIAL</b>
<b>DOCUMENTO 02</b>	<b>PROCURAÇÕES E SUBSTABELECIMENTO</b>
<b>DOCUMENTO 03</b>	<b>CÓPIA DO AUTO DE INFRAÇÃO</b>
<b>DOCUMENTO 04</b>	<b>MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL</b>
<b>DOCUMENTO 05</b>	<b>LIVROS DE REGISTRO DE ENTRADAS</b>
<b>DOCUMENTO 06</b>	<b>LIVROS DE REGISTRO DE SAÍDAS</b>
<b>DOCUMENTO 07</b>	<b>LIVRO DIÁRIO</b>
<b>DOCUMENTO 08</b>	<b>LIVRO RAZÃO</b>
<b>DOCUMENTO 09</b>	<b>LALUR</b>
<b>DOCUMENTO 10</b>	<b>BALANÇOS AUDITADOS POR EMPRESA DE AUDITORIA INDEPENDENTE (BDO TREVISAN) DOS ANOS DE 2005 A 2008</b>
<b>DOCUMENTO 11</b>	<b>DIPJ 2009</b>
<b>DOCUMENTO 12</b>	<b>DACON 2009</b>

A DRJ, por meio do acórdão de fls. 16.694 reduziu a multa isolada de R\$ 211.666,67 para R\$ 42.333,33, mantendo a exigência em relação aos demais aspectos.

Intimada da decisão acima referida, de forma tempestiva a parte apresentou recurso em que repisa as alegações articuladas quando da impugnação.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Moises Giacomelli Nunes da Silva, Relator.

O recurso é tempestivo, está devidamente fundamentado, foi interposto pela parte interessada que pretende ver reformada a decisão recorrida. Assim, preenche os requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele conheço e passo ao exame do mérito.

Em síntese, a parte recorrente ataca os seguintes pontos, que merecem ser enfrentados no recurso e examinados à luz das provas existentes nos autos e do direito aplicado à espécie:

- i) reforma da decisão recorrida em razão do indeferimento da perícia;
- ii) que a decisão recorrida entendeu ser legítima a utilização do lucro arbitrado ao argumento de que o auditor fiscal teria desconsiderado a escrituração da contribuinte em razão da mesma não ter apresentado documentos hábeis a dar suporte aos respectivos registros. No entanto, o que originou a utilização da sistemática do Lucro Arbitrado foi o ato do último Auditor Fiscal não ter aceito os documentos fiscais anteriormente apresentados pela Contribuinte e alegado que os arquivos digitais continham erros de "layout", que os tornariam imprestáveis;
- iii) que no caso dos autos estão presentes os elementos que possibilitam a apuração do lucro real;
- iv) que nenhum dos arquivos digitais deixou de ser apresentados e que a fiscalização alegou divergência quanto ao "layout", mas em hipótese alguma apontou em que consistiria tal divergência. E mais, diz a recorrente, que além dos arquivos magnéticos também disponibilizou todos os Livros Fiscais e Contábeis, tais como Diário, Razão e Registros de Entrada e Saídas, Livros de Apuração do ICMS, cujas cópias, ainda que por amostragem, foram trazidas na impugnação;
- v) que de acordo com a IN nº 787, de 2007, e Portaria nº 11.211, de 2007, com relação aos fatos contábeis ocorridos a partir de janeiro de 2008, somente seriam obrigadas a adotar a Escrituração Contábil Digital (ECD), as sociedades que, cumulativamente, estivessem sujeita ao lucro real e, naquele ano fossem formalmente cientificadas da inclusão no regime de acompanhamento econômico tributário e obrigatoriedade de apresentação da ECD.

Tenho por oportuno iniciar o exame da matéria pelo ponto que diz respeito à obrigatoriedade da empresa, no ano-calendário de 2008, possuir Escrituração Contábil Digital (ECD).

### **I - Da questão relacionada a ECD, no ano-calendário de 2008.**

Segundo consta do item 61 do TVF, a fiscalizada, conforme verificado no seu CNPJ, por ser companhia de grande porte, era obrigada a transmitir sua contabilidade através do SPED contábil, nos termos do artigo 2º da IN 787, de 2007.

Pois bem, trata-se de obrigação acessória, sendo que o artigo 16 da Lei 9.779, de 1999, e o artigo 57 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, com a redação vigente na época dos fatos, continham a seguinte redação:

**Lei 9.779, de 1999.**

**Art. 16.** *Compete à Secretaria da Receita Federal dispor sobre as obrigações acessórias relativas aos impostos e contribuições por ela administrados, estabelecendo, inclusive, forma, prazo e condições para o seu cumprimento e o respectivo responsável.*

**Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001**

~~**Art. 57.** O descumprimento das obrigações acessórias exigidas nos termos do art. 16 da Lei nº 9.779, de 1999, acarretará a aplicação das seguintes penalidades:~~

~~I — R\$ 5.000,00 (cinco mil reais) por mês calendário, relativamente às pessoas jurídicas que deixarem de fornecer, nos prazos estabelecidos, as informações ou esclarecimentos solicitados.~~

Por sua vez, os artigos 2º e 3º da IN SRF nº 787, de 19 de novembro de 2007, com a redação da época, assim dispunham:

**Art. 1º** Fica instituída a Escrituração Contábil Digital (ECD), para fins fiscais e previdenciários, de acordo com o disposto nesta Instrução Normativa.

Parágrafo único. A ECD deverá ser transmitida, pelas pessoas jurídicas a ela obrigadas, ao Sistema Público de Escrituração Digital (Sped), instituído pelo Decreto nº 6.022, de 22 de janeiro de 2007, e será considerada válida após a confirmação de recebimento do arquivo que a contém e, quando for o caso, após a autenticação pelos órgãos de registro.

**Art. 2º** A ECD compreenderá a versão digital dos seguintes livros:

- I - livro Diário e seus auxiliares, se houver;
- II - livro Razão e seus auxiliares, se houver;
- III - livro Balancetes Diários, Balanços e fichas de lançamento comprobatórias dos assentamentos neles transcritos.

~~Parágrafo único. Os livros contábeis emitidos em forma eletrônica deverão ser assinados digitalmente, utilizando-se de certificado de segurança mínima tipo A3, emitido por entidade credenciada pela Infra-estrutura de Chaves Públicas Brasileira (ICP-Brasil), a fim de garantir a autoria do documento digital.~~

**Art. 3º** Ficam obrigadas a adotar a ECD, nos termos do art. 2º do Decreto nº 6.022, de 2007:

~~I — em relação aos fatos contábeis ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2008, as pessoas jurídicas sujeitas a acompanhamento econômico tributário diferenciado, nos termos da Portaria RFB nº 11.211, de 7 de novembro de 2007, e sujeitas à tributação do imposto de renda com base no lucro real;~~

~~II — em relação aos fatos contábeis ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2009, as demais pessoas jurídicas sujeitas à tributação do Imposto de Renda com base no Lucro Real;~~

O artigo 3º, I, da norma acima transcrita fazia referência à Portaria nº 11.211, de 7 de novembro de 2006, cujo artigo 6º, possuía a seguinte redação:

**Art. 6º** *O chefe da unidade da RFB da jurisdição da pessoa jurídica deverá encaminhar anualmente comunicação à mesma, até o último dia útil do mês de janeiro, sobre sua indicação para acompanhamento diferenciado, conforme modelo constante do Anexo Único. (Revogado pela Portaria RFB nº 2.521, de 29 de dezembro de 2008) (g.n).*

Quando se examina a norma acima transcrita e o modelo do anexo a que ela se refere, não há dúvidas de que, para o ano-calendário de 2008, só estavam obrigadas a Escrituração Contábil Digital (ECD) as pessoas jurídicas assim selecionadas e previamente notificadas pela receita para atenderem a tais finalidades. Neste Sentido transcrevo a seguinte passagem do anexo único da Portaria Nº 11.365, de 12 de dezembro de 2007.

#### ANEXO ÚNICO DA PORTARIA Nº 11.365, DE 12 DE DEZEMBRO DE 2007

Notificação nº:	<local, data>
Contribuinte:	
CNPJ:	
Endereço:	

Senhor Contribuinte

(...)

Em decorrência do programa de acompanhamento econômico-tributário diferenciado das pessoas jurídicas de que trata a Portaria RFB nº 11.211, de 7 de novembro de 2007, a <unidade da RFB> efetuará acompanhamento mensal dos níveis de arrecadação de tributos federais por parte dessa empresa.

...

Cumprе ressaltar, outrossim, que, se obrigada nos termos do art. 3º, inciso I, da Instrução Normativa RFB nº 787, de 19 de novembro de 2007, essa empresa deverá apresentar a escrituração contábil digital em relação aos fatos contábeis ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2008, na forma e prazos previstos no referido ato normativo.

Em face ao disposto no artigo 3º, II, da IN SRF nº 787, de 19 de novembro de 2007, a partir do ano-calendário de 2009 todas as pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real estavam sujeitas à Escrituração Contábil Digital (ECD). Entretanto, conforme observado anteriormente, para o ano-calendário de 2008, à luz do disposto no inciso I do artigo 3º, da IN 787/2007, combinado com o artigo 6º e anexo único da Portaria nº 11.365, de 12 de dezembro de 2007, somente as pessoas jurídicas que tivessem sido selecionadas para atender a tal exigência estavam sujeitas à ECD.

Da análise das mais de treze mil folhas que compõem os autos não identifiquei notificação da recorrente para, em relação ao ano-calendário de 2008, atender a exigência relacionada à escrituração digital. A autoridade autuante, quando da fiscalização em 2012 e 2013 menciona que a recorrente estava obrigada à ECD. No entanto, não se trata da exigência na época da fiscalização e sim em 2008.

Neste sentido, diante da inexistência nos autos de intimação exigida no artigo 6º e anexo único da Portaria nº 11.365, de 12 de dezembro de 2007 e da alegação da empresa de que não fora intimada para tal, não vejo como manter a exigência em relação a este item.

Contudo, em relação ao ano-calendário de 2008, época em que nem todas as empresas estavam obrigadas à escrituração digital, para a hipótese de não ser este o entendimento dos demais membros do Colegiado, tenho que a não apresentação de informações digitais tem como consequência a exigência da multa mensal de que trata o artigo 57, I, b, da MP nº 2.158-35, de 2001, com a redação dada pela Lei nº 12.873, de 24 de outubro de 2013<sup>1</sup> e. por si só não justifica o arbitramento quando a autoridade fiscal dispõe de elementos nos autos para apurar o lucro real, inclusive glosando as despesas que entende indedutíveis.

## II - Da questão do arbitramento, no caso concreto.

Segundo destacado no item 13 do TVF, analisando os arquivos magnéticos solicitados à recorrente verificou-se que os mesmos não estavam de acordo com o ADE COFIS nº 15/2001, razão pela qual, em nova intimação, foi solicitado:

a) arquivos digitais em formato .txt, dos lançamentos contábeis dos saldos de conta e do plano de contas relativo ao ano-calendário de 2008;

b) arquivos digitais de notas fiscais em extensão .txt, ou alternativamente, por opção do contribuinte, nos moldes SINTEGRA, contendo necessariamente os arquivos tipo 50, tipo 75 e tipo 54;

No item 15 do TVF a autoridade autuante destacou que **a recorrente apresentou os arquivos magnéticos referentes aos itens "a" e "b". Contudo, conforme observado no item 16 do TVF, um dos arquivos, a saber, o arquivo de notas fiscais, estava "inutilizável, fora dos padrões do ADE COFIS nº 15/2001."** Assim, a teor do disposto no item 17 do TVF, foram solicitados, dentre outros, elementos comprobatórios sobre operações de maio de 2008, cujos lançamentos foram efetuados na conta fretes e carretos sobre vendas.

Nos itens 22 e 23 do TVF, relata a autoridade fiscal que a empresa apresentou os conhecimentos de frete originais relativos ao mês de maio de 2008. No entanto, em análise

<sup>1</sup> Art. 57 - O sujeito passivo que deixar de cumprir as obrigações acessórias exigidas nos termos do art. 16 da Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999, ou que as cumprir com incorreções ou omissões será intimado para cumpri-las ou para prestar esclarecimentos relativos a elas nos prazos estipulados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil e sujeitar-se-á às seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 12.873, de 24 de outubro de 2013)

I - por apresentação extemporânea:

a) R\$ 500,00 (quinhentos reais) por mês-calendário ou fração, relativamente às pessoas jurídicas que estiverem em início de atividade ou que sejam imunes ou isentas ou que, na última declaração apresentada, tenham apurado lucro presumido ou pelo Simples Nacional; (Redação dada pela Lei nº 12.873, de 24 de outubro de 2013)

b) R\$ 1.500,00 (mil e quinhentos reais) por mês-calendário ou fração, relativamente às demais pessoas jurídicas; (Redação dada pela Lei nº 12.873, de 24 de outubro de 2013).

dos arquivos entregues em 21/05/2012 verificou-se que os mesmos estavam inutilizáveis, logo solicitou-se, por última vez, os arquivos magnéticos de notas fiscais dentro dos padrões, sendo que a empresa entregou novos arquivos, que analisados, segundo destacado no item 24 do TVF, careciam de todas as informações necessárias à fiscalização. Apontou-se, por exemplo, no item 25 no TVF, que os valores dos conhecimentos de fretes estavam discrepantes dos valores registrados no arquivo digital, sendo os documentos originais no valor de R\$ 2.308.176,68 e os digitais no valor de R\$ 3.383.536,83 (item 29 do TVF).

Nos itens 30, 47, 48 e 49 do TVF a autoridade autuante aponta que em virtude de não ter apresentado arquivos utilizáveis no formato ADE nº 15, assim como todas as notas fiscais e conhecimentos originais, livros fiscais contábeis e considerando a impossibilidade de validar os arquivos que estavam incompletos e ou com informações incorretas, não contendo informações necessárias compatíveis com o ato ADE COFIS nº 15/2001, arbitrou-se o lucro considerando a receita bruta conhecida nos arquivos entregues pela empresa. Neste ponto, destacou a autoridade fiscal, "in verbis":

- 54) Uma vez que o arquivo contábil continha uma Receita Bruta exatamente igual a declarada na DIPJ (R\$ 691.108.076,30) e informada pela empresa em declaração de esclarecimento como sendo base para o livro de apuração do ICMS e da GIA, utilizamos os dados da Receita Bruta do arquivo contábil não validado unicamente para a determinação mensal da Receita Conhecida conforme tabela baixo.
- 59) São considerados para o efetivo cálculo final dos tributos devidos os valores já declarados em DCTF. Neste caso analisando-se as DCTFs entregues pela empresa relativas ao ano calendário de 2008 constatou-se apenas no mês de Setembro/2008 os valores de R\$ 614.291,91 para o IRPJ e de R\$ 224.744,21 para a CSLL, valores estes declarados, mas compensados com créditos anteriores, portanto não pagos. Nenhum outro valor relativo aos tributos em análise foram declarados em DCTF.
- 60) Uma vez que o lucro foi arbitrado para o ano calendário de 2008, o prejuízo declarado na DIPJ ND 1596922 de R\$ 77.119.549,94 foi alterado para R\$ 0,00 no Sistema de Acompanhamento de Prejuízo, Lucro Inflacionário e Base de Cálculo Negativa da CSLL da Receita Federal do Brasil.

Pois bem, observo que o caso não está relacionado à omissão de receita e sim à apuração do lucro real. Diante da controvérsia relacionada à escrituração digital, anteriormente analisada, extraiu-se da escrituração da empresa a receita e arbitrou-se o lucro, desconsiderando as despesas. Assim, de prejuízo no valor de R\$ 77.119.594,94 passou-se a lucro arbitrado sobre receita superior seiscentos milhões.

Nos casos em que o contribuinte apresenta livros fiscais e arquivos digitais, não pode a autoridade fiscal aproveitar esta contabilidade para efeitos de apuração da receita tributável e desconsiderar os custos e despesas presentes nestes mesmos documentos.

Entendendo a autoridade fiscal que determinados custos não estão devidamente comprovados, o procedimento é a glosa destes e não o arbitramento.

No mais, a título de fundamento subsidiário, do que se extrai dos autos, a conclusão a que cheguei é que a principal causa que ensejou o arbitramento decorreu da dificuldade de análise e validação dos arquivos digitais, no ano de 2008. No entanto, ainda que se chegue a conclusão de que a empresa estava obrigada a apresentar escrituração digital, a inexistência desta e a existência por meio do sistema tradicional tem como consequência a aplicação da multa indicada na norma que exige escrituração digital e não o arbitramento nos casos em que a fiscalização tem os elementos necessários à apuração do lucro real.

Ainda em relação ao exame da matéria, mesmo com problemas formais de validação, no item 54 do TVF a autoridade autuante destaca que "o arquivo digital continha a Receita Bruta igual a declarada na DIPJ (R\$ 691.108.076,30) e informada pela empresa em declaração de esclarecimento como sendo base para o livro de apuração do ICMS e da GIA". Ora, se existia arquivo digital contendo estes dados, não há como desconsiderar contabilidade para arbitrar o lucro. Não dá para extrair dos arquivos digitais apenas a receita e excluir as despesas. Se havia na contabilidade despesas passíveis de glosa, assim devia ter procedido a autoridade fiscal e não simplesmente buscar o caminho do arbitramento.

Ademais, conforme registrado durante os debates, inclusive pelo ilustre Conselheiro que pediu vista em sessão anterior para melhor exame, as razões do arbitramento relacionam-se principalmente a questões formais relacionadas aos arquivos digitais e não ao fato de que os registros existentes na contabilidade não mereciam fé, ao ponto de desconsiderá-la por inteiro. Neste sentido, quando a este ponto, destaco os seguintes precedentes do CARF:

**ARBITRAMENTO. VÍCIO FORMAL NA ESCRITA. REGISTROS CONTÁBEIS QUE MATERIALMENTE PERMITIAM DETERMINAR O LUCRO REAL. IMPOSSIBILIDADE DE ARBITRAR O LUCRO.** É incabível o arbitramento do lucro quando a autoridade fiscal dispõe de todos os elementos necessários para determinar o lucro real. A existência de vício formal na escrita contábil, seja no Livro Diário ou Razão, não se constitui em causa para desconsiderar a escrita e tampouco arbitrar o lucro nos casos em que o contribuinte demonstra os meios pelos quais apurou o lucro real. Caso a autoridade fiscal entenda que deve ser glosadas determinados custos ou incluir receita na base de cálculo, nada impede que assim proceda. (Ac. 1402-001.291. Jul. 05/12/2012).

**IRPJ - ARBITRAMENTO DE LUCROS - A simples falta de autenticação dos Livros Diários não é elemento bastante para a prática do procedimento.** (acórdão 105-5.030/1990, 1º Conselho de Contribuintes, publicado no D.O.U em 22.02.1991).

**ARBITRAMENTO DE LUCRO - Incabível tal medida excepcional pela ausência de registro do livro Diário quando o contribuinte logra comprovar que possui escrituração contendo elementos necessários à apuração de base de cálculo pelo lucro real** (Acórdão 59 103-10.805, Sessão de 12 de novembro de 1990).

**IRPJ — ARBITRAMENTO — FALTA DO LIVRO DIÁRIO — POSSIBILIDADE DE FISCALIZAÇÃO PELO LIVRO RAZÃO — arbitramento deve ser aplicado**

*apenas na hipótese da fiscalização não conseguir promover seus trabalhos, em razão da ausência de livros ou escrituração. Se o contribuinte mantém o Livro Razão devidamente escriturado e a documentação correspondente, é possível ao Agente Fiscal da Receita Federal efetuar a fiscalização da apuração do Lucro Real. Recurso de ofício negado. (acórdão n.º : 108-07.265, Sessão de 29 de janeiro de 2003).*

Na sessão de 29 de setembro de 2001, quando do julgamento do processo nº 10680.009726/2008-15, que resultou no acórdão nº 1402-00.728, destaquei textualmente:

*O artigo 47, II da Lei nº 8.981, de 1997, determina que o lucro da pessoa jurídica será arbitrado quando:*

*I - o contribuinte, obrigado à tributação com base no lucro real ou submetido ao regime de tributação de que trata o Decreto-Lei nº 2.397, de 1987, não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal;*

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

- a) identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária; ou*
- b) determinar o lucro real.*

No caso dos autos os registros contábeis da autuada permitiam determinar o lucro real. Contudo, caso a autoridade fiscal entendesse que deveria ser glosado despesas ou incluído receitas na base de cálculo, nada impediria que o fizesse. O que não podia ser feito era arbitrar o lucro, sem que essa fosse a opção do contribuinte. Repito, o arbitramento do lucro só é cabível nos casos em que a contabilidade do sujeito passivo não oferecer os elementos necessários à tributação com base no lucro real.

Ainda, no que diz respeito aos limites quanto ao arbitramento do lucro, a título de notícia de julgado acerca do assunto, destaco os itens 4, 5 e 6 da ementa do RESP 834.051/RS, tendo como relator o Ministro José Delgado, que assim dispõe:

#### EMENTA:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA. ARBITRAMENTO DO LUCRO EM FACE DE IRREGULARIDADES. REGULARIZAÇÃO DA ESCRITA FISCAL DENTRO DO PRAZO DE IMPUGNAÇÃO PARA O LANÇAMENTO. ILEGITIMIDADE DO ARBITRAMENTO. TRIBUTAÇÃO REFLEXA DOS SÓCIOS. PRESUNÇÃO JURIS TANTUM. NÃO-CONHECIMENTO QUANTO AO ART. 535 DO CPC.

1....

- 4. O aresto recorrido merece total manutenção, tendo emitido o irretocável pronunciamento de que o arbitramento não constitui uma modalidade de lançamento, mas uma técnica, um critério substitutivo que a legislação permite, excepcionalmente, quando o contribuinte não cumpre os seus

deveres de manter a contabilidade em ordem e em dia, e de apresentar as declarações obrigatórias por lei, não tendo caráter punitivo.

5. No presente caso, segundo as provas analisadas nas instâncias ordinárias, a empresa fiscalizada, ao promover a regularização da escrita contábil e apurar o montante tributável de acordo com as determinações do Regulamento do Imposto de Renda, reconheceu o equívoco e forneceu os elementos de investigação que tornariam possível a descoberta da verdade material, ainda na fase de impugnação do lançamento.
6. A legislação tributária permite o arbitramento do lucro somente quando a escrituração contábil se apresenta inútil para os fins de apuração do lucro real.

Ademais, além dos arquivos magnéticos cuja controvérsia já foi enfrentada, do exame dos documentos dos autos, conforme afirmado pela recorrente, verifica-se que esta apresentou, dentre outros documentos, Livro Diário e Razão, Balanços auditados por auditoria independente; registro de entradas e saídas, inclusive das filiais, relação de informações relacionadas às exportações, documentos que fundamentam a escrituração contábil e DIPJ.

**ISTO POSTO**, voto por dar provimento ao recurso, resultando prejudicada a análise de alegação de nulidade por não ter sido deferido perícia.

*(assinado digitalmente)*  
Moises Giacomelli Nunes da Silva