



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

**Processo nº** 10882.720931/2016-79  
**Recurso nº** Voluntário  
**Acórdão nº** **1201-002.262 – 2<sup>a</sup> Câmara / 1<sup>a</sup> Turma Ordinária**  
**Sessão de** 14 de junho de 2018  
**Matéria** ARBITRAMENTO  
**Recorrente** ATIVA DISTRIBUICAO E LOGISTICA LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2012

ARBITRAMENTO DO LUCRO. NÃO CABIMENTO.

Incabível o arbitramento do lucro quando a fiscalização possuir meios hábeis de apuração direta do Lucro Real.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto do relator. Vencido o conselheiro José Carlos de Assis Guimarães que negava provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

Ester Marques Lins de Sousa - Presidente.

(assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli - Relator.

EDITADO EM: 29/06/2018

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Eva Maria Los, Luis Fabiano Alves Penteado, José Carlos de Assis Guimarães, Luis Henrique Marotti Toselli, Gisele Barra Bossa, Paulo Cezar Fernandes de Aguiar, Bárbara Santos Guedes (suplente convocada em substituição à ausência do conselheiro Rafael Gasparello Lima) e Ester Marques Lins de Sousa (Presidente). Ausente, justificadamente, o conselheiro Rafael Gasparello Lima.

## Relatório

Trata-se de processo administrativo decorrente de Autos de Infração de IRPJ e CSLL referentes ao ano-calendário de 2012.

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal (TVF - fls. 218/228):

*1. Em procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias pelo sujeito passivo supracitado, efetuamos o presente lançamento de ofício, nos termos dos arts. 904, 910, 911, 913, 915, 926, 927 e 928 do Decreto nº 3.000/1999 (Regulamento do Imposto de Renda -RIR/99), em face da apuração das infrações aos dispositivos legais mencionados nesta peça fiscal.*

*2. A Fiscalizada é sociedade empresária limitada, presta serviços de logística, CNAE 4930/2-01 - Transporte rodoviário de carga, exceto produtos perigosos e mudanças, municipal; CNAE 4930/2-02 - Transporte rodoviário de carga, exceto produtos perigosos e mudanças, intermunicipal, interestadual e internacional; 4930/2-03 - Transporte rodoviário de produtos perigosos; 5211/7-99 - Depósitos de mercadorias para terceiros, exceto armazéns gerais e guarda-móveis; 5212/5-00 - Carga e descarga; e 5250/8-04 - Organização logística do transporte de carga.*

*3. Com a finalidade de dar início ao procedimento fiscal, expedimos o Termo de Início do Procedimento Fiscal via postal, cuja ciência se deu em 27/03/2015, por meio do qual intimamos a Fiscalizada a atender nos prazos respectivos, dentre outros, os seguintes itens:*

1. Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR), relativo ao ano-calendário de 2012;

2. Recibo de transmissão da Escrituração Contábil Digital - ECD;

3. Detalhar mês a mês em planilha nos formatos ".pdf" e ".xls" a rubrica "outras despesas operacionais", no valor de R\$ 25.063.004,37, conforme linha 34, Ficha 05A, da DIPJ AC 2012 e indicar os registros contábeis correspondentes;

*4. No dia 07/04/2015, a Fiscalizada protocola pedido de prorrogação de prazos para o atendimento da intimação para o dia 04/05/2015. Como nada do que foi intimado foi apresentado no prazo solicitado, expedimos Termo de Intimação Fiscal Nº 1, com ciência em 20/05/2015, por meio do qual reintimamos a apresentar, dentre outros, os seguintes itens:*

1. Detalhar mês a mês em planilha nos formatos ".pdf" e ".xls" a rubrica "outras despesas operacionais", no valor de R\$ 25.063.004,37, conforme linha 34, Ficha 05A, da DIPJ AC 2012 e indicar os registros contábeis correspondentes

*5. A Fiscalizada apresentou planilha detalhando mês a mês a rubrica "outras despesas operacionais", contudo em nenhum dos*

trimestres os valores constantes da planilha conferem com os valores informados em sua DIPJ. Destarte, expedimos o Termo de Intimação Fiscal N° 2, ciência em 08/07/2015, demonstrando as diferenças encontradas, para que a Fiscalizada esclareça as divergências encontradas na distribuição dessas despesas nos respectivos trimestres. Outrossim, intimamos a apresentar em planilha no formato ".pdf" e ".xls" detalhando mês a mês as demais despesas operacionais no valor de R\$ 46.783.906,82 constante da sua DIPJ AC 2012. Por fim, intimamos a apresentar documentação hábil e idônea de suporte a comprovar as despesas de várias contas contábeis.

6. Em sua resposta, apresentada no dia 03/08/2015, a Fiscalizada confessa que na resposta ao Termo de Intimação N° 1 continha arquivos com **nomenclatura e classificação errônea na conta** e solicitando que as referidas informações sejam **invalidadas** e solicita autorização para substituição da DIPJ 2012 e prorrogação de prazo para a apresentação da documentação solicitada. Apresentou a planilha "Memória - DIPJ 2012 JOSE MARCOS FERRAREZI.xlsx" cujos valores de "outras despesas operacionais" nos trimestres não conferem com os da DIPJ nem com os valores das planilhas apresentadas anteriormente.

7. Em cotejo das informações contábil-fiscais apuradas na escrituração contábil digital - SPED Contábil e as correspondentes declaradas na DIPJ e na planilha apresentada foram identificadas diversas diferenças (embora o resultado líquido dos 3 primeiros trimestres estejam iguais), razão pela qual expedimos o Termo de Intimação Fiscal N° 3 para que a Fiscalizada justificasse a diferença.

8. Em resposta a esse Termo, a Fiscalizada apenas esclarece que o SPED Contábil entregue originariamente estava com dados do quarto trimestre zerados e que, portanto, fez novo envio. Nesta ocasião, entrega vários CDs contendo cópia de documentos sem nenhuma organização aparente, os quais foram juntados ao processo.

9. Em análise mais detida sobre a última Escrituração Contábil Digital - ECD transmitida, constatamos inúmeros vícios e erros patentes que a tornam imprestável para, por exemplo, identificar a efetiva movimentação bancária. Assim expedimos o Termo de Intimação Fiscal N° 4, ciência em 20/10/2015, para que a Fiscalizada possa de alguma forma justificar e esclarecer vários pontos que pesam sobre sua ECD, que a tornam imprestável, dentre outros, os seguintes itens: [...]

10. Em resposta a este Termo, apresentada em 10/11/2016, a Fiscalizada não afasta a imprestabilidade de sua escrituração contábil por ferirem frontalmente normas e princípios contábeis basilares, notadamente o Princípio da oportunidade e o Princípio da competência descritos nos arts. 6º e 9º da Resolução CFC nº 750/93, porque reconhecem a receita somente no fim de cada mês, além de outros erros mencionados que, de

*forma alguma, podem ser aceitos como justificativas satisfatórias para a validação da ECD. Tendo isso em vista, reunimo-nos com os representantes da empresa e foi acordado o refazimento de toda a escrituração contábil no prazo de um mês, expirado no fim de dezembro de 2015.*

*11. Enquanto aguardávamos a entrega da nova ECD, expedimos o Termo de Intimação Nº 5, com intuito de identificar o total de sua receita bruta, para que a Fiscalizada apresente os seguintes itens a cumprir:*

*[...]*

*13. Em 16/11/2015, a Fiscalizada formaliza pedido para entrega da nova Contabilidade.*

*14. Como não identificamos ainda a receita bruta efetiva da Fiscalizada, expedimos o Termo de Intimação Fiscal Nº 6 por meio do qual o reintimamos a apresentar:*

*1. Apresentar os livros ORIGINAIS abaixo relacionados, relativos ao ano-calendário 2012: 1.1 LIVRO DE REGISTROS DE APURAÇÃO DO ISS COM DADOS DA MATRIZ E DE TODAS AS FILIAIS;*

*2. Cópia em PDF do Livro Registro de Apuração do ISS relativo ao ano-calendário de 2012, DA MATRIZ E DE TODAS AS FILIAIS;*

*3. Arquivos digitais das notas fiscais de serviço emitidas pela pessoa jurídica, DA MATRIZ E DE TODAS AS FILIAIS, em meio magnético, conforme item 4.3 (subitem 4.3.5) do Anexo Único do Ato Declaratório Executivo (ADE) COFIS Nº 25/2010, em extensão .txt, relativos ao ano calendário 2012.*

*4. FICA INTIMADO a apresentar planilha com totais de receita bruta anual da matriz e filiais para o ano-calendário de 2012.*

*15. Em 11/02/2016, a Fiscalizada apresenta: (i) relação de notas fiscais de serviços da Prefeitura do Município de Itapevi, juntamente com planilhas de totalização mensal dessas notas fiscais e as do Município de São Paulo; (ii) vários arquivos ".txt" que pelo conteúdo são Livros de Registro de Saídas - Modelo 2-A relativos a diversos estabelecimentos; (iii) planilha com totalização mensal de receita por filial, totalização trimestral geral de receita "fiscal" e totalização trimestral geral de receita "Razão"; (iv) reapresenta as duas páginas que seriam do LALUR, parte A e B, e recibo de entrega de nova escrituração contábil digital com data de 05/02/2016.*

*16. Do resultado da análise de tudo o que fora apresentado em resposta ao último Termo de Intimação expedido, vimos a necessidade de expedição de Termo de Constatação e Intimação Fiscal nº 07. [...]:*

*1. Apresentar os livros ORIGINAIS abaixo relacionados, relativos ao ano-calendário 2012:*

*1.1. LIVRO DE REGISTROS DE NOTAS FISCAIS DE SERVIÇOS (MATRIZ E DE TODAS AS FILIAIS);*

1.2. Cópia em PDF do LIVRO DE REGISTROS DE NOTAS FISCAIS DE SERVIÇOS relativo ao ano-calendário de 2012, DA MATRIZ E DE TODAS AS FILIAIS;

2. Tendo em vista que na planilha apresentada em resposta ao Termo de Intimação anterior constam três valores para a receita bruta (líquida, fiscal e razão), apresentar nova planilha com totais de receita bruta mensalmente, assim considerada a que compreende o total do valor dos serviços prestados conforme redação original do art. 12 do Decreto-Lei 1.598/77, da matriz e filiais para o ano-calendário de 2012, segregadas por tipo de atividade. Outrossim, observa-se que não constam dados da receita bruta relativa à filial sediada no Município de Pouso Alegre - MG, CNPJ 01.125.797/000540, em operação desde 27/10/2001. Explicar e justificar esse fato.

3. Informar dados dos lançamentos contábeis (número do lançamento, data, códigos das contas etc) correspondentes às notas fiscais de serviços emitidas abaixo relacionadas:

Para: CREMER S/A, CNPJ 82.641.325/0045-39, NF 878, Data emissão: 11/06/2012; Valor R\$ 42.632,00; Para: CREMER S/A, CNPJ 82.641.325/0045-39, NF 900, Data emissão: 04/07/2012; Valor R\$ 55.305,02; Para: CREMER S/A, CNPJ 82.641.325/0045-39, NF 903, Data emissão: 18/07/2012; Valor R\$ 286.254,72; Para: CREMER S/A, CNPJ 82.641.325/0045-39, NF 910, Data emissão: 06/08/2012; Valor R\$ 44.991,39; Para: GRB DISTRIBUIDORA FARMACEUTICA, CNPJ: 85.295.250/0003-92, Data emissão: 04/10/2012; Valor R\$ 60.666,63; (Dados obtidos junto à Prefeitura de Itapevi).

*17. Os itens 1 e 2 dessa intimação visam a confirmar a receita bruta, bem como verificar se a Fiscalizada possui os livros contábeis e fiscais exigidos por lei. Já o item 3, visa a identificar se a escrituração contábil permite conhecer lançamentos individualizados relativos à geração de receita, ou seja, lançamentos de emissão de notas fiscais de serviços.*

*18. Em 16/03/2016, a Fiscalizada responde a intimação, apresenta o LALUR 2012, contendo praticamente nenhuma informação a respeito de adições e exclusões, somente dado sobre prejuízo no período. Justifica os lançamentos efetuados em conta bancária da CEF, cuja titular é uma filial e não a matriz. E como esperado não atende ao item 3 da intimação fiscal, relativo aos dados sobre lançamentos de emissão de notas fiscais de serviços, simplesmente porque não há esses lançamentos em sua ECD.*

#### ***Da imprestabilidade da Escrituração Contábil Digital - ECD***

*19. Como visto anteriormente, existem várias contas contábeis devedoras do Ativo com saldo credor. No entanto, as causas desses fatos são por nós conhecidas. Primeiramente, porque a Fiscalizada não respeita princípios contábeis basilares em sua ECD tais como os Princípios da oportunidade e da competência porque não reconhece os fatos contábeis quando ocorrem, mas*

*quando há recebimento de valores ou quando há pagamentos de despesas; ou porque faz uso de lançamentos agregados semanalmente, como admitido pela Fiscalizada, ou mensais como sugerem os históricos de alguns lançamentos que identificamos: "Serviços prestados CTRCS mm/aa".*

20. *Essa situação não é controversa, é admitida pela Fiscalizada conforme podemos observar em sua resposta apresentada em 16/03/2016. Vejamos. Sobre saldos credores em contas devedoras do Ativo assim justifica em sua resposta: "... alguns lançamentos contábeis devido à importação acabaram gerando num determinado em contas com saldo invertidos no ativo circulante que em seguida, após lançamentos, volta a ter natureza devedora no decorrer do mês e no fechamento trimestral...". Continua a Fiscalizada em sua tentativa de justificar os saldos credores do Ativo: "... o lançamento entrou em momento diferente do desencaixe no caso da conta caixa e em seguida voltou a ter natureza devedora."*

21. *Num certo modo, a Fiscalizada, em sua resposta, detalha a situação de sua ECD por nós mencionada, como pode ser observado nos trechos aqui reproduzidos, "5 - O regime de competência de acordo com a Resolução do CFC 750/93, não esta acima da lei e não tem força de Lei, portanto, o reconhecimento da receita pode ser diário a cada lançamento, semanal ou mensal, desde que o contribuinte tenha razão auxiliar". Ocorre que intimidado para identificar lançamentos de emissão de notas fiscais em sua ECD, a Fiscalizada não o fez, porque não existem essas informações, tanto para lançamentos relativos a receitas quanto para despesas, não sendo possível, portanto, a confrontação concreta de receitas e despesas de forma individualizada.*

22. *Noutro ponto mais esclarecedor, a Fiscalizada confessa, ipsius litteris, "Desta forma solicitamos a essa fiscalização que leve em consideração os lançamentos semanais versus os recebimentos diários, pois em contrário teríamos saldo credor até o fechamento do mês o que não faria sentido."*

23. *Em outro ponto conclusivo acerca da imprestabilidade da escrituração contábil para determinar o lucro real, a Fiscalizada assim descreve: "Temos razão auxiliar desta conta que é o próprio livro fiscal desmembrado (sic)..". Fica claro então que somente pela escrituração contábil, pela confrontação concreta individualizada de lançamentos contábeis de receitas e despesas, não é possível determinar o lucro real.*

[...]

#### ***Do arbitramento do Lucro e da Apuração do Crédito Tributário do IRPJ e reflexos***

25. *Assim, ante todo o exposto, resta-nos o arbitramento do lucro com fundamento no art. 47, inciso II, b, da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, a seguir transcrito, e o consequente cálculo do imposto sobre a renda e das contribuições sociais reflexas com base nos critérios legalmente estabelecidos.*

Art. 47. O lucro da pessoa jurídica será arbitrado quando:

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

b) determinar o lucro real.

*26. O lucro arbitrado, como dispõe o art. 1º da Lei 9.430/96, será apurado trimestralmente. A Fiscalizada tem por objeto social, no período ora fiscalizado, a prestação de serviço de transportes de cargas. O lucro arbitrado será determinado mediante a aplicação do percentual de oito por cento, acrescido de vinte por cento, sobre o valor da receita bruta auferida, conforme disposto nos artigos 15 e 16 da Lei nº 9.249/95:*

Art. 15. A base de cálculo do imposto, em cada mês, será determinada mediante a aplicação do percentual de oito por cento sobre a receita bruta auferida mensalmente, observado o disposto nos arts. 30 a 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995.

§ 1º Nas seguintes atividades, o percentual de que trata este artigo será de:

II - dezesseis por cento:

a) para a atividade de prestação de serviços de transporte, exceto o de carga, para o qual se aplicará o percentual previsto no caput deste artigo;

Art. 16. O lucro arbitrado das pessoas jurídicas será determinado mediante a aplicação, sobre a receita bruta, quando conhecida, dos percentuais fixados no art. 15, acrescidos de vinte por cento.

*27. De acordo com as informações prestadas pela Fiscalizada em resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 7, sua receita bruta está assim totalizada mensalmente.*

Mês	CRTC	NF	Total
jan/12	6.244.258,54	440.452,76	<b>6.684.711,30</b>
fev/12	7.100.354,62	312.032,50	<b>7.412.387,12</b>
mar/12	9.314.267,38	367.056,64	<b>9.681.324,02</b>
abr/12	8.304.312,79	312.210,43	<b>8.616.523,22</b>
mai/12	8.395.711,16	317.465,37	<b>8.713.176,53</b>
jun/12	7.788.511,41	263.314,05	<b>8.051.825,46</b>
jul/12	8.497.874,79	293.070,11	<b>8.790.944,90</b>
ago/12	9.290.437,99	348.030,84	<b>9.638.468,83</b>
set/12	8.661.425,52	592.903,44	<b>9.254.328,96</b>
out/12	9.527.030,60	383.750,91	<b>9.910.781,51</b>
nov/12	9.217.300,72	590.112,92	<b>9.807.413,64</b>
dez/12	8.715.636,80	396.592,14	<b>9.112.228,94</b>
<b>Total</b>	<b>101.057.122,32</b>	<b>4.616.992,11</b>	<b>105.674.114,43</b>

*28. Calculado o IRPJ devido, cumpre deduzir para fins de apuração dos valores a serem exigidos, as quantias do imposto sobre a renda retido na fonte pelas empresas contratantes, relativos aos rendimentos informados em DIRF, que, no caso, há*

*apenas o valor de R\$ 15,17 relativo ao mês de outubro de 2012.  
Registre-se que não há valores pagos em 2012 a título de IRPJ.*

*29. Como consequência da apuração do IRPJ pelo Lucro Arbitrado, devemos exigir ainda os valores devidos a título de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, com supedâneo nos arts. 55 da Lei 8.981/95 e 20 da Lei 9.249/95, e da contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS, pelo regime cumulativo, conforme reza o art. 8º, inciso II, da Lei 10.637/2002 e art. 10, inciso II, da Lei 10.833/2003 respectivamente. [...]*

Após cientificada a contribuinte apresentou impugnação (fls. 277/328). Alega, em síntese, que o arbitramento é medida excepcional, não podendo ter sido aplicado nessa situação particular. A empresa apresentou inúmeros livros e documentos contábeis e fiscais e atendeu todos os termos de intimação prévios ao lançamento, razão pela qual a adoção do critério eleito constituiria ato ilegal.

Aduz que pretendeu retificar a DIPJ no curso da ação fiscal, mas que houve ilegal negativa por parte da autoridade fiscal responsável; que as informações prestadas ao fisco municipal de Itapevi/SP possibilitariam a realização plena de auditoria da base de cálculo dos tributos; que sempre atendeu as intimações fiscais; que a causa da autuação - suposta divergência entre a movimentação bancária e a fiscal - não prospera; e que o CARF possui o entendimento no sentido de não cabimento do arbitramento do lucro quando constatados meros erros ou equívocos pontuais na contabilidade apresentada.

Em Sessão de 26 de janeiro de 2017, a 3<sup>a</sup> Turma da DRJ/RPO julgou a impugnação improcedente por meio de Acórdão fls. 347/380, que possui a seguinte ementa:

*ARBITRAMENTO DO LUCRO. ESCRITURAÇÃO DEFICIENTE. APlicabilidade. Impõe-se o arbitramento do lucro quando a escrituração contábil e fiscal do contribuinte (inclusive o LALUR) contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável à determinação do lucro real.*

*LANÇAMENTOS DECORRENTES. TRIBUTAÇÃO REFLEXA. Sempre que o fato se enquadrar ao mesmo tempo na hipótese de incidência de mais de um tributo ou contribuição, as conclusões quanto a ele aplicar-se-ão igualmente no julgamento de todas as exações.*

O contribuinte foi intimado da decisão de primeiro grau em 16/02/2017 (fl. 385) e interpôs recurso voluntário (fls. 388/466) no dia 09/03/2017, por meio do qual reitera as alegações de defesa.

É o relatório.

**Voto**

Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli - Relator

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade. Dele, portanto, conheço.

A Contribuinte optou, em relação ao ano calendário de 2012, à sistemática do lucro real trimestral, tendo apurado prejuízo fiscal e base negativa.

Entretanto, o fisco procedeu ao arbitramento dos lucros para fins de cobrança de IRPJ e CSLL, sob a alegação de que a ECD (Escrituração Contábil Digital) restaria imprestável à apuração do Lucro Real, assim concluindo:

*24. Esta Fiscalização reconhece que esgotou todos os meios para a apuração do lucro real dando oportunidade a Fiscalizada de transmitir nova ECD. Ao longo desta Ação Fiscal nos deparamos com diversas divergências entre as informações fornecidas pela Fiscalizada em suas respostas e os dados obtidos de sua ECD; entre as informações constante de sua DIPJ e a obtidas em sua ECD; além das falhas contábeis apontadas. Outrossim, a Fiscalizada intimada e reintimada não apresentou os arquivos digitais das notas fiscais de serviço emitidas conforme Ato Declaratório Executivo COFIS Nº 25/2010. Tudo isso somado evidencia a falta de controle contábil da Fiscalizada de modo a assegurar com segurança a determinação do lucro real.*

No presente caso, cumpre ressaltar que a ECD apresentada no inicio da ação fiscal foi considerada deficiente e substituída a pedido da contribuinte. Outra ECD foi transmitida no curso da ação fiscal, ECD esta que, embora tenha sido recepcionada, também foi considerada imprestável.

Ao final do trabalho fiscal - após 12 meses de auditoria -, a fiscalização manteve o entendimento de que a escrita contábil da contribuinte não reuniria condições para determinação do lucro real.

Na impugnação, o contribuinte sustenta que a contabilidade apresentada e os esclarecimentos oportunamente realizados são suficientes para apuração do lucro real, ainda que sujeita a ajustes de ofício em face de erros ou equívocos pontuais. Em seguida o contribuinte buscou infirmar uma a uma as constatações fiscais.

Após confrontar as razões de ambas as partes, a DRJ assim concluiu:

*[...] as razões do arbitramento são muito mais amplas do que a motivação apontada pela Impugnante acima destacada. Aliás, conforme já exposto no relatório e inicio do voto deste Acórdão. Tais razões encontram-se objetivamente abordadas no TVF, dentre elas:*

*i) a falta de Livro Razão contendo a escrituração individualizada de todas as despesas (com observância da legislação comercial),*

- ii) a não comprovação e inviabilidade para verificar a maior parte das despesas deduzidas;*
- iii) a falta de confiabilidade da escrituração das receitas, na qual não se observou o princípio da competência; aliás, a omissão de receitas na DIPJ, reconhecida pela própria Contribuinte ao atender a Fiscalização foi de R\$ 3.996.311,96 (R\$ 105.245.625,23 apontado na auditoria, contra R\$ 101.249.313,27 declarada na DIPJ), somente essa diferença é maior que todo o prejuízo declarado;*
- iv) a imprestabilidade do LALUR apresentado, o qual não contem uma adição sequer.*

Pois bem.

Observando tudo que consta dos autos, não tenho como concordar com a decisão de piso, uma vez que o arbitramento é método excepcional que só deve ser utilizado quando restar demonstrada a imprestabilidade ou inexistência de escrituração, o que não ocorreu.

O lucro da pessoa jurídica deverá ser arbitrado quando o contribuinte, obrigado à tributação com base no lucro real, não mantiver escrituração na forma das leis regulamentares, ou deixar de apresentar à autoridade fiscal os livros e documentos obrigatórios da escrituração comercial e fiscal.

O arbitramento é uma das formas de determinação do lucro previstas no artigo 44 do CTN<sup>1</sup>, cabível apenas quando restar comprovada que a escrituração não permite a apuração do Lucro Real.

A jurisprudência deste Colegiado, aliás, já se consolidou no sentido de que a aplicação do método de arbitramento constitui medida extrema que só deve ser utilizada como último recurso, ou seja, na ausência absoluta de outro meio de apuração direta da base tributável.

Nesse caso concreto, todavia, entendo que um exame acurado de como a fiscalização se desenvolveu até culminar com a lavratura do Auto de Infração em análise demonstra a improcedência de adoção do método de arbitramento.

Isso porque, em relação à comprovação dos custos e despesas, a fiscalização emitiu apenas dois termos iniciais, termos estes que foram respondidos pela contribuinte dentro do prazo que lhe foi concedido e em momento anterior à retificação da ECD.

Especialmente em relação ao segundo termo, o fisco questiona determinadas diferenças, mas a própria Recorrente esclareceu que entregaria nova ECD - de fato entregue -, **mas depois disso nunca mais foi chamada a esclarecer seus custos ou despesas.**

Em outras palavras, a fiscalização nunca solicitou, mesmo que por amostragem (como no início da ação fiscal), informações sobre a natureza e comprovação dos dispêndios escriturados a fim de conferir se os "problemas diagnosticados" se repetiriam com a nova transmissão da ECD.

---

<sup>1</sup> "Artigo 44 - A base de cálculo do imposto é o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis."

---

O argumento de ausência de comprovação de despesas para legitimar o arbitramento em tela, a bem da verdade, acabou sendo levantado exclusivamente na decisão de primeiro grau, mas nunca foi argüido na peça acusatória.

Essa inclusão de motivo até então nunca argüido pela DRJ, além de caracterizar indevida inovação no Auto de Infração, parte ainda de uma falsa premissa, qual seja, a de que não teria havido entrega de nova ECD pela contribuinte. Veja a seguinte passagem do *decisum*:

*Ocorre que apresentar uma DIPJ retificadora durante a auditoria é procedimento inócuo,[...]*

*O adequado teria sido a Contribuinte apresentar uma nova ECD, tal qual solicitado pela Fiscalização, dessa feita observando os princípios contábeis e apurando corretamente o lucro líquido e o lucro real, viabilizando a auditoria desse resultado. Mas isso não foi feito.*

*Portanto, não merece prosperar a alegação da Impugnante no sentido de que foi prejudicada por não ter sido aceita a apresentação de DIPJ retificadora, sendo que o mais importante, que seria apresentar nova ECD, conforme devidamente intimada e aceito (TVF , fl.4, item 10 ), a contribuinte não cumpriu [...]*

A decisão de piso, com a *devida vénia*, labuta em evidente equívoco quando aduz que a Escrituração Contábil Digital/ECD apresentada pela Recorrente não poderia ser considerada apta a permitir a determinação do Lucro Real, uma vez que restou demonstrado que houve entrega de "versão final", transmitida durante o procedimento fiscalizatório após comum acordo entre fisco e contribuinte, mas que acabou sendo indevidamente desconsiderada.

Ora, no momento em que o contribuinte apresentou "nova" escrituração contábil, e buscou esclarecer as divergências com a DIPJ, deveria a fiscalização auditar esta nova documentação, apresentando motivação específica sobre sua natureza, conteúdo e validade, **o que nunca ocorreu em relação aos custos e despesas**.

Já com relação às receitas - estas sim objeto efetivo de fiscalização -, o foco da autoridade fiscal responsável sempre foi o de buscar confrontar a movimentação bancária com a DIPJ e respectiva escrituração contábil, tanto antes como depois da apresentação da "versão final" da ECD.

A DRJ, inclusive, rechaçou a existência de divergências entre a movimentação financeira e a escrituração do contribuinte, conforme atesta o seguinte trecho do Acórdão recorrido:

*De fato, a Fiscalização, ao expedir o Termo de Intimação nº. 4, não observou que havia conta bancária aberta com o CNPJ de filial da empresa (...)*

*Observa-se pois que todas as questões relativas à movimentação bancária estão narradas até o item 18 do TVF, sendo que a*

*Fiscalização acatou os esclarecimentos e até reconhece tacitamente que conseguiu superar as dúvidas quanto a conciliação bancária*

Além disso, o próprio TVF, conforme item 7 abaixo, indica expressamente que não houve apuração de diferenças no resultado líquido dos primeiros três trimestres do ano fiscalizado, constatação esta que, segundo eu penso, é mais um fator contrário ao critério de arbitramento empregado.

*7 - Em cotejo das informações contábil-fiscais apuradas na escrituração contábil digital - SPED Contábil e as correspondentes declaradas na DIPJ e na planilha apresentada foram identificadas diversas diferenças (embora o resultado líquido dos 3 primeiros trimestres estejam iguais), razão pela qual expedimos o Termo de Intimação Fiscal N° 3 para que a Fiscalizada justificasse a diferença.*

Nesse ponto, cumpre ressaltar, ainda, que a receita tomada como parâmetro pela fiscalização - de R\$ 105.674.114,43 - realmente supera ao que havia sido declarado originariamente em DIPJ (R\$ 101.249.313,27).

Ocorre que a diferença apurada - *receita omitida* de R\$ 4.424.801,16 - representa apenas 4,37% do que foi declarado, fato este que também evidencia que não há contabilidade imprestável, mas potenciais erros e ajustes que não maculariam uma apuração direta do lucro.

O que se verifica nos autos, pois, é que a fiscalização teve acesso a documentação apta a apurar a base tributável efetiva (ainda que disponibilizada após ajustes e retificações, mas sem qualquer embaraço causado) e comparar com a DIPJ, mas mesmo assim optou por proceder com o arbitramento do lucro.

Nessa hipótese, entendo que deveria o auditor fiscal responsável pelo lançamento glosar os custos e despesas que não tivessem lastro documental e daí apurar o lucro real pelo caminho ordinário.

E, mais ainda, poderia caracterizar a hipótese como de omissão de receitas por presunção legal em face dos saldos credores que identificou.

É certo que a Recorrente deixou de cumprir com todas as formalidades na entrega de seus arquivos digitais e LALUR, bem como deixou de comprovar alguns lançamentos credores pontuais, mas daí a afirmar com segurança que a contabilidade seria imprestável entendo existir uma enorme distância.

Feitas essas considerações, forçoso concluir que revela-se incabível o arbitramento do lucro no caso em tela, razão pela qual JULGO PROCEDENTE o RECURSO VOLUNTÁRIO.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli