



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10882.721353/2018-50
ACÓRDÃO	1201-007.477 – 1ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	23 de março de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	DINAP - DISTRIBUIDORA NACIONAL DE PUBLICACOES LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2014

ARBITRAMENTO DO LUCRO. CARÁTER EXCEPCIONAL NA ADMISSIBILIDADE E VINCULADO NA APLICAÇÃO. O arbitramento do lucro não constitui sanção fiscal nem faculdade discricionária da Administração Tributária. Configurados os pressupostos legais de imprestabilidade da escrituração para determinar o lucro real, nos termos do art. 530 do RIR/99, sua adoção constitui consequência jurídica vinculada. Recurso Voluntário Provido.

ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL. VÍCIOS ESTRUTURAIS. COLAPSO DO SISTEMA DE REGISTROS. A dissociação entre contabilidade e documentos fiscais, a escrituração globalizada e não rastreável, a apresentação incompleta da composição dos lançamentos, os registros financeiros agregados e não conciliáveis, as operações sem escrituração ou sem documento fiscal correspondente, as divergências quantitativas e a ausência de notas fiscais de entrada retiram da escrituração sua aptidão para servir de base segura à apuração do lucro real. Recurso Voluntário Provido.

NULIDADE DO LANÇAMENTO. LUCRO REAL. ESCRITURAÇÃO IMPRESTÁVEL. HIPÓTESE LEGAL DE ARBITRAMENTO. Reconhecida, pela própria fiscalização, a impossibilidade de validação da escrituração contábil, em razão de vícios estruturais que comprometem sua rastreabilidade, completude, conciliação e idoneidade probatória, impõe-se a adoção do arbitramento como técnica legal de apuração. É nulo o lançamento constituído com base no lucro real quando configurada hipótese legal de arbitramento. Recurso Voluntário Provido.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em acolher a preliminar de nulidade do lançamento por vício material, e dar provimento ao Recurso Voluntário. Vencido o Relator, que rejeitava as preliminares de nulidade. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Renato Rodrigues Gomes.

Assinado Digitalmente

Marcelo Antonio Biancardi – Relator

Assinado Digitalmente

Renato Rodrigues Gomes – Redator designado

Assinado Digitalmente

Nilton Costa Simoes – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Raimundo Pires de Santana Filho, Renato Rodrigues Gomes, Marcelo Antonio Biancardi, Isabelle Resende Alves Rocha, Lucas Issa Halah, Nilton Costa Simoes (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de processo administrativo decorrente de lançamento de ofício de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, referente ao ano-calendário de 2014.

1 Da autuação:

A autuação encontra-se explanada no Termo de Verificação Fiscal juntado ao presente processo às folhas 324 a 361, o qual resumimos abaixo.

A autoridade fiscal apurou que a DINAP - Distribuidora Nacional de Publicações Ltda, na qualidade de incorporadora da FC Comercial e Distribuidora Ltda, apresentava uma divergência significativa entre a receita bruta declarada em sua Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ) para o ano-calendário de 2014 e a receita apurada através das notas fiscais eletrônicas emitidas. Enquanto a DIPJ informava R\$ 416.357.893,64 em

receita de revenda de mercadorias, as notas fiscais eletrônicas totalizavam R\$ 548.293.659,60, resultando em uma divergência de R\$ 131.935.765,96.

A autuada alegou que essa divergência decorria de um erro sistêmico na emissão das notas fiscais, que concediam descontos menores (36%) do que os efetivamente praticados (42,02%), fazendo com que os valores faturados fossem superiores aos valores "reais" transacionados. A empresa afirmava que a contabilização da receita era baseada em "Livro Diário Auxiliar de Consignação Completo" com estimativas de vendas, ajustadas mensalmente, e não nas notas fiscais, que serviam apenas para documentar a circulação de mercadorias. Além disso, a FC Comercial não realizou auditoria independente no ano-calendário 2014, apesar da obrigatoriedade legal para sociedades de grande porte.

A fiscalização, contudo, não aceitou as alegações, identificando diversas infrações fiscais. A principal delas é a omissão de receita, lançada de ofício no valor total de R\$ 157.838.588,03, já que a autuada não conseguiu comprovar, contábil e financeiramente, que a divergência se tratava de um erro e que os valores declarados na DIPJ eram os efetivamente recebidos. Essa omissão de receita configura-se pela falta de emissão de nota fiscal ou sua emissão com valor inferior ao da operação, conforme o artigo 283 do RIR/99.

Foram apontadas irregularidades graves na escrituração contábil da FC Comercial, que não obedecia aos preceitos de clareza, individualização e completude exigidos pelo RIR/99 e pela Resolução CFC N.º 1.299/10. Os lançamentos contábeis no livro Razão eram acumulados, englobando inúmeras operações de vendas de diversos itens e notas fiscais, sem permitir o relacionamento direto entre as receitas escrituradas e as notas fiscais correspondentes. Os históricos dos lançamentos eram considerados vagos e generalizados. A fiscalização constatou falta de escrituração de notas fiscais emitidas, escrituração de operações sem notas fiscais correspondentes e divergências entre as quantidades vendidas contabilizadas e as informadas nas notas fiscais.

Além disso, foi verificada a escrituração de vendas da FC Comercial na contabilidade da incorporadora DINAP, o que resultou na não tributação dessas receitas pela FC Comercial. A fiscalização também identificou uma cadeia de operações irregulares desde o fornecedor até o comprador final, com a falta de emissão e/ou recebimento de notas fiscais envolvendo a INNOVANT (fornecedora), a FC Comercial e a TREELOG (adquirente).

Foi atribuída responsabilidade solidária à TREELOG S/A LOGISTICA E DISTRIBUIÇÃO, CNPJ 61.438.248/0001-23. Os motivos determinantes para essa atribuição incluem o fato de a TREELOG ser a única e exclusiva adquirente das mercadorias revendidas pela FC Comercial em 2014. Ambas as empresas, juntamente com a DINAP, faziam parte do mesmo grupo

empresarial, tinham o mesmo administrador (Sr. Marcelo Vaz Bonini) e representante legal, endereços semelhantes e, aparentemente, o mesmo sistema contábil.

A diligência fiscal na TREELOG revelou que ela apropriou custos de mercadorias revendidas da FC Comercial no valor de R\$ 538.184.271,02, um valor muito próximo ao total das notas fiscais emitidas pela FC Comercial (R\$ 548.293.659,60) e substancialmente superior à receita declarada pela FC Comercial (R\$ 416.357.893,64). Isso indicou que a TREELOG provavelmente escriturou suas compras pelos valores das notas fiscais, e não pelos valores "reais" alegados pela FC Comercial. A auditoria na TREELOG também revelou o mesmo padrão de irregularidades contábeis da FC Comercial, incluindo lançamentos acumulados e inconsistências com as notas fiscais, com registros de compras sem nota fiscal que correspondiam às vendas sem nota fiscal da FC Comercial.

A autoridade fiscal concluiu que essa atuação conjunta e o conhecimento mútuo das operações e registros contábeis demonstravam o interesse comum da TREELOG na situação que constituiu o fato gerador da obrigação principal, conforme o artigo 124, inciso I, do Código Tributário Nacional (CTN), justificando a responsabilização solidária pelos débitos apurados.

2 Das impugnações:

Tanto a autuada como a responsável solidária apresentaram **impugnação** (fls. 420 a 472 e 1.771 a 1.832, respectivamente) com os seguintes argumentos.

2.1 Impugnação da autuada:

Primeiramente, argui a nulidade dos lançamentos devido ao erro no enquadramento legal, pela ausência do arbitramento da base de cálculo. A defesa sustenta que, se a própria autoridade fiscal considerou a contabilidade da FC Comercial imprestável para determinar o lucro real, a legislação (Art. 530, inciso II, do RIR/99) exigiria o arbitramento do lucro para IRPJ e CSLL. Consequentemente, o erro na apuração do IRPJ/CSLL acarreta a nulidade para PIS/COFINS, que, sob a premissa de contabilidade inidônea, deveria ter sido tributado pelo regime cumulativo, e não pelo não cumulativo. A defesa aponta que a fiscalização tributou supostas receitas sem considerar os custos, resultando em uma tributação sobre a receita em vez do lucro, e ignorando créditos do regime não cumulativo, enquanto o arbitramento produziria um valor significativamente menor.

Em segundo lugar, a defesa alega a ausência de omissão de receitas. Afirmar que a contabilidade da FC Comercial é idônea e confiável, tendo sido validada por auditoria independente da PricewaterhouseCoopers através de sua controladora indireta.

A FC Comercial operava sob o regime de consignação por vendas, previsto nos artigos 534 a 537 do Código Civil, e seus registros contábeis eram baseados em “Livro Diário Auxiliar de Consignação Completo”. Esses diários registravam estimativas de vendas, revisadas e ajustadas mensalmente, refletindo a real operação e tributação das receitas, sendo que as notas fiscais eram emitidas apenas para documentação da circulação de mercadorias, não para reconhecimento de receita ou tributação. Os tributos federais eram pagos com o registro da receita de venda, antes da emissão das notas fiscais.

Um Laudo Técnico Contábil e Econômico-Financeiro, anexado pela defesa, corrobora, no seu entender, essa metodologia e a inexistência de omissão de receitas. Além disso, os fluxos financeiros da empresa são consistentes com as receitas escrituradas, refutando a alegação de omissão de mais de R\$ 150 milhões.

A defesa também destaca um erro na emissão das notas fiscais relativo ao desconto aplicado. As notas fiscais foram emitidas com um desconto de 36% sobre o preço de capa, enquanto o desconto efetivamente concedido, e comprovado por contrato, era de 42,02%. Esse erro sistêmico, que representa R\$ 65.617.536,79 da divergência total, não impactou a tributação (pois esta era baseada nos Diários de Consignação), mas deve ser corrigido caso as notas fiscais sejam usadas como parâmetro de apuração.

Outro ponto levantado é o reconhecimento e tributação de receitas pela autuada (Dinap) sem prejuízo ao Erário. Devido a um erro sistêmico durante a migração para o sistema PRODIN em 2014, parte das notas fiscais emitidas pela FC Comercial teve suas receitas e custos escriturados na contabilidade da Dinap. Como ambas as empresas eram do Lucro Real, sob a mesma sistemática de PIS/COFINS, e apresentaram prejuízo fiscal em 2014, não houve prejuízo ao Erário. Ao contrário, essa situação foi prejudicial às próprias empresas, pois reduziu o prejuízo fiscal da Dinap, e o prejuízo da FC Comercial seria perdido com a incorporação. Exigir a tributação dessas receitas novamente configuraria um "*bis in idem*".

A defesa contesta ainda a desconsideração de períodos de apuração em que as receitas tributadas foram superiores às notas fiscais emitidas, alegando a ausência de provas da fiscalização. A autoridade autuante ignorou os meses em que a diferença entre notas fiscais e receitas tributadas era negativa (indicando que a contribuinte havia tributado mais do que o valor das notas), justificando genericamente a ocorrência de operações sem emissão de notas fiscais.

A defesa argumenta que o Fisco não apresentou provas específicas dessas operações e que o ônus da prova da ocorrência de uma infração tributária recai sobre a Administração Tributária, conforme o Art. 142 do Código Tributário Nacional e os princípios do direito administrativo. A desconsideração desses pagamentos feitos pela contribuinte configuraria um "*bis in idem*".

Por fim, a defesa requer a improcedência da multa de ofício e da incidência dos juros sobre a multa de ofício. Argumenta que, se o crédito tributário não for devido, a multa deve ser cancelada integralmente. Subsidiariamente, a multa de ofício não deveria ser imposta à DINAP por sucessão, pois o artigo 132 do CTN se refere apenas a "tributos devidos", e não a penalidades, em respeito ao princípio da pessoalidade da penalidade. Adicionalmente, não existe previsão legal para a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, e a Taxa SELIC, aplicada no caso, incide exclusivamente sobre os tributos não pagos, conforme a Lei nº 9.430/1996.

2.2 Impugnação da responsável solidária:

A defesa argumenta a nulidade da imputação de responsabilidade por motivação insuficiente, afirmando que a fiscalização se limitou a reproduzir as acusações que fundamentaram o crédito tributário da DINAP/FC Comercial, sem descrever especificamente os atos da Treelog que levariam à suposta omissão de receitas ou um interesse comum na infração. Conforme decisões do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça, a atribuição de responsabilidade tributária exige a subsunção a duas normas jurídicas autônomas e a descrição dos fatos que configuram a responsabilidade, o que não ocorreu.

Também é alegada a impossibilidade de responsabilização exclusivamente com base no artigo 124, inciso I, do Código Tributário Nacional (CTN), pois este dispositivo se refere à solidariedade de fato, aplicável quando os sujeitos ocupam a mesma posição e praticam conjuntamente o fato gerador (ex: co-vendedores). No presente caso, sendo a exigência sobre omissão de receitas, há apenas um único sujeito que auferiu a suposta renda (FC Comercial/DINAP), e a Treelog é adquirente das mercadorias, não havendo co-titularidade da renda ou interesse comum na situação que origina o fato gerador.

A defesa sustenta ainda a insuficiência de grupo econômico como motivo para a responsabilidade, citando farta jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça e do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) que estabelece que o mero vínculo societário ou pertencimento a um mesmo grupo econômico não é suficiente para a responsabilidade solidária, sendo necessária a comprovação de coparticipação no fato gerador ou confusão patrimonial, o que não foi alegado ou demonstrado pela fiscalização. O "padrão de contabilização" mencionado pela fiscalização é considerado natural para empresas do mesmo grupo com relação comercial e não implica irregularidade.

Por fim, a defesa aponta a inexistência de qualquer benefício por parte da Treelog com a suposta omissão de receitas. A Treelog adotou seu custo com base nos "Livro Diário Auxiliar de Consignação Completo" (que refletem as receitas da DINAP), não nos valores das notas fiscais emitidas pela FC Comercial. Se a autuação estiver correta, a Treelog teria se prejudicado,

registrando custos a menor, e não omitindo receitas, pois não há acusação de omissão de receita por parte da Treelog.

Em relação à improcedência do lançamento (mérito da autuação contra DINAP/FC Comercial) repete os argumentos apresentados pela autuada.

3 Da decisão de primeira instância:

Decidiu a Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Recife através de acórdão juntado às folhas 1.999 a 2.017, cuja ementa reproduzimos abaixo:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Ano-calendário: 2014 NULIDADE. ATOS E TERMOS PROCESSUAIS.

Somente são nulos os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com cerceamento do direito de defesa.

PEDIDO DE PERÍCIA. INDEFERIMENTO.

Deve ser indeferido o pedido de perícia, quando tal providência se revela prescindível para instrução e julgamento do processo.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ Ano-calendário: 2014 VENDAS EM CONSIGNAÇÃO. NÃO CARACTERIZAÇÃO.

A pessoa jurídica que realiza vendas de mercadorias em consignação deverá registrá-las contabilmente de modo a caracterizar esta condição. A não comprovação dos lançamentos contábeis mediante emissão das devidas notas fiscais de entrada e saída descaracteriza a operação para efeitos tributários.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Ano-calendário: 2014 RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA - INTERESSE COMUM. ART. 124, I, DO CTN. GRUPO ECONÔMICO.

São solidariamente obrigadas as pessoas jurídicas que tenham, comprovadamente, interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação tributária.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO LANÇADA.

A multa de ofício, porquanto parte integrante do crédito tributário, está sujeita à incidência dos juros de mora a partir do vencimento.

MULTA DE OFÍCIO. INCORPORAÇÃO. RESPONSABILIDADE DO SUCESSOR.

A incorporadora responde pelo pagamento da multa de ofício decorrente de operações da sucedida.

LANÇAMENTOS DECORRENTES. CSLL. PIS. COFINS.

Aplicam-se aos lançamentos da CSLL, PIS e COFINS o decidido em relação ao IRPJ quando lançados a partir da mesma matéria fática.

Do referido acórdão apresentaram Recurso Voluntário ao CARF, os quais foram julgados através do Acórdão nº 1201-003.598 da 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma

Ordinária (fls. 2.277 a 2.288), tendo decidido pela nulidade do Acórdão recorrido conforme ementa abaixo:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2014

NULIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA. FUNDAMENTAÇÃO. INSUFICIÊNCIA.

A decisão de primeira instância deve referir-se, expressamente, a todas as razões de defesa suscitadas pelo impugnante que sejam capazes de, em tese, extinguir ou modificar o objeto dos lançamentos tributários. A ausência dessa referência é vício de fundamentação que dá ensejo à anulação da decisão.

Entendeu o citado Acórdão que a decisão de piso não considerou em sua decisão o Laudo Técnico Contábil juntado aos autos pela recorrente, determinando um novo julgamento considerando o teor de tal documento.

Proferiu, então, a Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 04 nova decisão consubstanciada no acórdão nº 104-003.057 - 3ª TURMA DA DRJ04 o qual resumimos abaixo:

A argumentação do julgador para rejeitar a preliminar de nulidade baseou-se nos artigos 59 e 60 do Decreto nº 70.235, de 1972. Conforme o art. 59, a nulidade de atos e termos processuais ocorre apenas se lavrados por pessoa incompetente ou se despachos e decisões forem proferidos por autoridade incompetente ou com cerceamento do direito de defesa. No caso de auto de infração, a nulidade só se daria se lavrado por pessoa incompetente. O julgador constatou que o auto de infração não foi lavrado por pessoa incompetente e que não houve vício de forma, uma vez que a fundamentação legal, a matéria tributável, os valores apurados e os fatos motivadores da autuação foram demonstrados, garantindo o direito de defesa da impugnante. As questões sobre o regime de apuração do lucro (real, e não arbitrado) seriam analisadas no mérito.

Quanto ao pedido de perícia, o julgador o indeferiu porque não vislumbrou necessidade da providência para o desfecho da lide, uma vez que não existiam dúvidas a serem resolvidas. Citando o art. 18 do Decreto nº 70.235/1972, afirmou que a autoridade julgadora pode decidir pelo descabimento da perícia quando os autos já contêm todos os elementos necessários para a formação de sua convicção. Adicionalmente, sobre a juntada posterior de provas, mencionou que o § 4º do art. 16 do mesmo decreto estabelece que a prova documental deve ser apresentada na impugnação, salvo exceções fundamentadas, o que não ocorreu no caso.

No mérito, a decisão de considerar a impugnação improcedente decorreu da constatação de omissão de receitas. A fiscalização apurou uma diferença de R\$ 131.935.765,96

entre a receita bruta declarada na DIPJ da FC Comercial e Distribuidora Ltda. (incorporada pela DINAP) e o valor total das vendas registradas nas notas fiscais eletrônicas emitidas pela mesma empresa. A autuada alegou operar no modelo de "consignação por vendas" (arts. 534 a 537 do Código Civil) e que seus registros contábeis se baseavam em "Livro Diário Auxiliar de Consignação Completo", sem considerar as notas fiscais como base para a receita, estas sendo emitidas para fins de circulação de mercadorias (ICMS/SP).

Argumentou também um erro na emissão das notas fiscais, com desconto menor do que o devido. Contudo, o julgador entendeu que a contribuinte não conseguiu comprovar contábil e financeiramente a diferença, pois os lançamentos contábeis eram acumulados, impedindo a conciliação com as notas fiscais.

O Laudo Técnico apresentado pela defesa não foi capaz de desqualificar as conclusões da fiscalização, pois a contabilidade não seguia as normas da Receita Federal para apuração do Lucro Real, e não houve retificação dos erros. As notas fiscais eletrônicas, regularmente emitidas, foram consideradas a "expressão da verdade" e, em princípio, representam receitas de venda, devendo ser refletidas na DIPJ. A Receita Federal, por meio da Solução de Divergência nº 09-Cosit, de 2007, e o Ajuste Sinief nº 2, de 1993, detalham o tratamento fiscal das operações em consignação, exigindo que os preços ajustados constem das notas fiscais e que a apuração seja devidamente comprovada, o que não foi feito pela autuada.

A alegação dos impugnantes de que deveria ter ocorrido o arbitramento do lucro, com base no art. 530, II, do RIR/99, foi afastada. O julgador esclareceu que a escrituração contábil da autuada não foi desclassificada, mas sim utilizada no lançamento, inclusive com dedução do prejuízo fiscal.

O problema foi a impossibilidade de conciliação entre as notas fiscais e o valor das receitas declaradas devido aos lançamentos acumulados. Em relação à redução de valores da base de cálculo devido a erros nas notas fiscais ou na contabilização, o julgador afirmou que tais erros deveriam ter sido corrigidos mediante procedimentos específicos de retificação contábil ou fiscal (estorno, complemento, cancelamento de nota fiscal, carta de correção, etc.). Como a impugnante não providenciou essas correções, os valores das notas fiscais eletrônicas foram corretamente considerados.

Sobre a multa de ofício e a responsabilidade da incorporadora, o julgador manteve a exigência. Argumentou que a multa de ofício tem caráter patrimonial e é parte integrante do crédito tributário. Com base nos artigos 129 e 132 do Código Tributário Nacional (CTN), a sucessora (DINAP) é responsável pelos créditos tributários devidos pela sucedida (FC Comercial), incluindo as multas e demais acréscimos moratórios, mesmo que constituídos após a incorporação, desde que relativos a obrigações tributárias surgidas antes da data da sucessão. O

CTN não exclui expressamente a responsabilidade da sucessora pelas penalidades, e a jurisprudência do CARF ratifica essa posição, citando Acórdãos.

Quanto aos juros de mora sobre a multa de ofício, o julgador afirmou que sua incidência tem previsão legal, pois a penalidade pecuniária compõe o crédito tributário. Citou o art. 113, § 1º, e o art. 139 do CTN, que estabelecem que a obrigação principal pode ter como objeto a penalidade pecuniária e que o crédito tributário decorre da obrigação principal, tendo a mesma natureza. Mencionou também o art. 161 do CTN, que determina o acréscimo de juros moratórios ao crédito não pago no vencimento, e a Súmula CARF nº 108, que reconhece a incidência de juros SELIC sobre a multa de ofício.

Finalmente, a decisão de confirmar a sujeição passiva solidária da Treelog S/A Logística e Distribuição baseou-se no art. 124, inciso I, do CTN, que prevê a solidariedade para pessoas com "interesse comum" na situação que constitua o fato gerador da obrigação tributária. O julgador argumentou que a hipótese normativa não se limita à contitularidade da receita omitida, mas abrange situações em que há um "interesse comum" qualificado na evasão do pagamento dos tributos.

Entendeu que indícios de interesse comum foram demonstrados pelo vínculo societário (pertencimento ao mesmo grupo econômico), coincidência de sócio administrador entre as empresas envolvidas (FC Comercial, DINAP, DILOPAR e Treelog), mesmo endereço e procurador, além do fato de as operações de vendas da FC Comercial serem todas para a Treelog e de ambas utilizarem a mesma prática contábil de ignorar os valores das notas fiscais para apuração de receitas e custos. A fiscalização descreveu e documentou fartamente esses fatos, e os impugnantes não apresentaram argumentos substanciais para elidir o constatado.

4 Dos recursos voluntários:

Irresignadas, a autuada e a responsável solidária apresentaram **Recurso Voluntário** (fls. 33.288 a 33.369 e 33.372 a 33.478, respectivamente) onde apresentam sua síntese dos fatos e passaram a atacar o *decisum* da DRJ com os argumentos seguintes.

4.1 Recurso voluntário da autuada:

Em sua defesa, a Recorrente argumenta que a FC Comercial e Distribuidora Ltda. operava no regime de consignação por vendas, conforme os artigos 534 a 537 do Código Civil. Nesse modelo, a contabilização das receitas era baseada nos “Livro Diário Auxiliar de Consignação Completo”, que contemplavam uma estimativa de vendas revisada e recalculada mensalmente, a partir de um acompanhamento diário. O ajuste contábil da receita ocorria no fechamento da consignação, após a contagem final do "encalhe" (revistas não vendidas), pois a emissão das notas

fiscais, feita antes dessa contagem acurada, representava apenas uma estimativa e tinha como objetivo principal documentar a circulação das mercadorias, conforme exigido pela legislação fiscal paulista, e não o valor real das vendas.

A liquidação financeira também era concluída somente após a conferência física final do encalhe. A defesa sustenta que essa sistemática contábil, validada por auditoria independente, demonstra a inexistência de qualquer omissão de receitas, uma vez que todos os valores recebidos foram devidamente oferecidos à tributação, conforme comprovado por um Laudo Técnico Contábil e Econômico-Financeiro anexado aos autos.

A Recorrente também aponta que parte da diferença fiscal era atribuível a um erro na emissão das notas fiscais quanto ao desconto aplicado: algumas notas fiscais indicavam um desconto de 36% sobre o preço de capa dos periódicos, quando o desconto efetivamente concedido era de 42,02%. Esse erro, de natureza sistêmica, não impactou a tributação, pois a contabilidade da empresa estava correta, baseada nos Diários de Consignação. A quantificação da divergência por esse erro totalizou R\$ 65.617.536,79, com um montante global de R\$ 69.275.518,58 ao se somar outras inconsistências.

Um ponto crucial da defesa é a descon sideração da contabilidade da empresa pela autoridade autuante e a ausência de arbitramento do lucro. A fiscalização classificou a escrituração contábil da FC Comercial e Distribuidora Ltda. como "IMPRESTÁVEL, INCONFIÁVEL e INIDÔNEA" devido à forma de lançamentos acumulados e à suposta impossibilidade de conciliar os valores das notas fiscais com a contabilidade. Contraditoriamente, e em desacordo com a jurisprudência do CARF, a fiscalização não procedeu ao arbitramento do lucro, que seria a consequência legal e lógica da descon sideração da contabilidade para apuração do IRPJ e da CSLL, conforme o artigo 530, inciso II, do RIR/99. A defesa argumenta que, ao tributar supostas receitas omitidas sem considerar os custos atinentes, a autuação busca tributar a receita e não o lucro.

Além disso, a defesa aponta que algumas notas fiscais emitidas pela FC Comercial e Distribuidora Ltda. foram, na verdade, contabilizadas e tributadas pela própria DINAP (a Recorrente). Como ambas as empresas eram optantes pelo lucro real e apresentavam prejuízo fiscal no período, não houve prejuízo ao Erário. A Recorrente alega que exigir novamente a tributação dessas receitas configuraria um *bis in idem*.

Outro ponto levantado é que a fiscalização descon siderou os meses em que a receita reconhecida na contabilidade e tributada foi superior ao valor total das notas fiscais emitidas. A autoridade fiscal não apresentou provas específicas de que a diferença se referia a operações sem emissão de notas fiscais, o que, para a defesa, transfere o ônus da prova à Administração Tributária.

A Recorrente também argumenta que houve cerceamento de defesa na primeira instância. A decisão inicial da DRJ indeferiu o pedido de perícia e julgou a impugnação improcedente por falta de provas, sem analisar o laudo técnico e os documentos apresentados. Isso levou o CARF a anular tal decisão por cerceamento do direito de defesa e fundamentação insuficiente. Contudo, a nova decisão da DRJ (Acórdão nº 104-003.057) incorreu nos mesmos vícios, reiterando conclusões contestadas e ignorando aspectos fundamentais da defesa e as provas, incluindo o laudo técnico, sem apresentar justificativa adequada para desconsiderar as conclusões dos peritos independentes.

A defesa também sustenta a dedutibilidade do PIS/COFINS. A fiscalização não deduziu os valores de PIS e COFINS lançados de ofício da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, o que contraria o artigo 344 do RIR/1999 e a jurisprudência administrativa que permite a dedução de tributos e contribuições na determinação do lucro real.

Por fim, a Recorrente alega a improcedência da multa de ofício e dos juros sobre a multa. Argumenta que a multa de ofício deve ser cancelada, pois é apenas responsável tributária por sucessão (Art. 132 CTN), e a penalidade deve ser pessoal, não abrangendo quem não cometeu a infração. A multa foi lançada muito depois da incorporação e não compunha o passivo da incorporada na época. Além disso, a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício não tem previsão legal, pois o Código Tributário Nacional (Art. 161, §1º) se refere ao "crédito tributário" como o principal, não incluindo a multa.

Diante da reiteração das decisões desfavoráveis da DRJ e da ausência de análise adequada das provas, a Recorrente requer o cancelamento integral da autuação ou, subsidiariamente, a redução do lançamento nos montantes relativos aos erros de emissão de notas fiscais (R\$ 69.275.518,58), às receitas já tributadas pela DINAP (R\$ 32.339.109,07) e aos meses com receitas tributadas superiores às notas fiscais (R\$ 25.910.666,04), bem como a dedutibilidade do PIS/COFINS e o cancelamento da multa de ofício e seus juros.

4.2 Recurso voluntário da responsável solidária:

Em primeiro lugar, a defesa aponta a nulidade da imputação de responsabilidade por motivação insuficiente, alegando que a autoridade autuante se limitou a reproduzir as acusações para a constituição do crédito tributário principal, sem descrever especificamente os atos da TREELOG S.A. que justificariam a solidariedade.

Assevera que conforme decisões do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça em repercussão geral e recursos repetitivos, a atribuição de responsabilidade tributária exige a subsunção a duas normas jurídicas autônomas: a regra matriz de incidência

tributária e a regra matriz de responsabilidade tributária, com descrição clara dos fatos que configuram a responsabilidade de um terceiro.

As normas da própria Receita Federal (Portaria nº 2.284/2010 e IN RFB nº 1.862/2018) também exigem a descrição dos fatos e o enquadramento legal do vínculo de responsabilidade, o que, segundo a defesa, não ocorreu, resultando em um vício material e erro de direito que nulifica o ato de lançamento. A defesa critica a decisão de primeira instância por considerar a imputação automática, baseada apenas na relação comercial e societária entre as empresas, sem detalhar qual seria o "interesse comum" da TREELOG S.A. na suposta omissão de receitas ou qual seu proveito.

Em segundo lugar, a defesa argumenta a inaplicabilidade do artigo 124, inciso I, do Código Tributário Nacional (CTN) ao caso concreto. Este dispositivo estabelece a solidariedade de fato para pessoas que possuem interesse comum na situação que constitui o fato gerador, o que implica que elas estejam no mesmo polo da relação obrigacional. Exemplos incluem co-vendedores ou co-proprietários.

No entanto, a TREELOG S.A. era a adquirente das mercadorias da FC Comercial e Distribuidora Ltda., colocando-as em polos opostos da relação comercial (comprador/vendedor), o que impede a configuração do "interesse comum" exigido pelo CTN. A defesa ressalta que o CTN não tem a finalidade de eleger terceiros como responsáveis tributários, mas sim de graduar a responsabilidade de sujeitos que já compõem o polo passivo. Mesmo sob uma interpretação mais ampla da Receita Federal (Parecer Normativo COSIT nº 04/2018), que admitiria a solidariedade em caso de atos ilícitos conjuntos ou participação direta no fato gerador, a defesa afirma que não houve qualquer acusação ou prova de que a TREELOG S.A. tenha praticado qualquer ilicitude ou contribuído para a alegada omissão de receitas da FC Comercial.

Em terceiro lugar, a defesa refuta a ideia de que o simples pertencimento ao mesmo grupo econômico seja motivo suficiente para a responsabilidade solidária. A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça e do CARF é uníssona em afirmar que o mero vínculo societário não basta para caracterizar o interesse comum previsto no artigo 124, inciso I, do CTN. Para que se configure a responsabilidade, seria necessária a comprovação de práticas comuns, participação conjunta no fato gerador ou, ainda, confusão patrimonial.

A defesa enfatiza que não houve qualquer alegação ou prova de confusão patrimonial, fraude ou desvio de recursos. Pelo contrário, a independência patrimonial entre as sociedades é inegável, e os elementos da acusação fiscal (como mesmo administrador, endereço e procurador) são características naturais de um grupo econômico regular e de uma cadeia de serviços, não equivalendo a confusão patrimonial ou interesse comum em ilícitos.

Finalmente, a defesa argumenta a inexistência de qualquer benefício por parte da TREELOG S.A. decorrente da suposta omissão de receitas. A TREELOG S.A. reconheceu seus custos com base nos valores efetivamente declarados como receita pela FC Comercial e Distribuidora Ltda./DINAP, e não nos valores das notas fiscais supostamente incorretas ou omitidas.

A defesa diz demonstrar, inclusive por meio de laudo técnico contábil e exemplos específicos, que a contabilização da TREELOG S.A. seguia o mesmo padrão baseado nos “Livro Diário Auxiliar de Consignação Completo” e relatórios de gestão do sistema PRODIN, e que correspondência de valores entre as receitas da FC Comercial/DINAP e os custos da TREELOG S.A. comprova que esta última jamais tomou custos não oferecidos à tributação.

Defende que se a autuação fiscal estivesse correta, a TREELOG S.A. teria, na verdade, sido prejudicada, pois teria reconhecido um custo de aquisição menor do que o real, o que aumentaria sua própria base de cálculo para IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, contradizendo qualquer ideia de “interesse comum” em evasão fiscal. A decisão de primeira instância é criticada por ignorar o laudo técnico e a comprovação da ausência de benefício para a TREELOG S.A.

No mais, repete as alegações da autuada no que se refere a preliminares e mérito.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro **Marcelo Antonio Biancardi**, Relator.

1 Da admissibilidade:

Os Recursos Voluntários são tempestivos e atendem aos demais pressupostos de admissibilidade, portanto, deles conheço.

2 Preliminarmente:

2.1 Do pedido de perícia e da apreciação do “laudo técnico”:

As recorrentes alegam, em suma, que a DRJ indeferiu pedido de perícia e julgou a impugnação sem apreciar o laudo técnico e os documentos apresentados, configurando cerceamento de defesa e fundamentação insuficiente, vícios reiterados na decisão subsequente.

Conforme previsto no art. 18 do Decreto nº 70.235, de 1972, a autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento da impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando as entender necessárias, indeferindo aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis:

Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine.

Depreende-se da norma acima que o deferimento de realização de diligências e perícias é faculdade do julgador de primeira instância administrativa, a quem compete analisar o conjunto de informações constantes do processo e concluir se essas são suficientes à formação de sua convicção ou se, do contrário, são necessários novos elementos a serem obtidos por meio de diligência.

É importante que se diga que o julgador de piso se debruçou sobre o pedido da recorrente, porém entendeu pela desnecessidade da realização de perícia/diligência, conforme excerto do voto (fl. 33.246) transcrito abaixo:

DA PERÍCIA

A contribuinte requer a realização de perícia, conforme inciso IV do art. 16 do Decreto 70.235/1972, no entanto, no caso em análise, não há necessidade, para o desfecho da lide, de realização de perícia haja vista não existirem dúvidas a serem resolvidas.

A autoridade julgadora, em conformidade com o disposto no art. 18 do mesmo Decreto, pode decidir-se pelo seu descabimento, quando reunidos nos autos todos os elementos necessários à formação de sua convicção, situação que se verifica, como restará demonstrado ao longo do presente voto. [Grifos nossos].

Da mesma maneira, analisou o Laudo Técnico juntado pela recorrente, havendo aberto um item exclusivo de análise do documento em seu voto (fl. 33.248 ss.). Nesta análise concluiu que o Laudo Técnico apresentado pela recorrente não se mostrou apto a afastar as conclusões da fiscalização. Entendeu que embora tenha buscado justificar a forma de contabilização adotada, não logrou comprovar a efetividade das operações nem esclarecer as diferenças apontadas, limitando-se a reafirmar a tese já rejeitada no procedimento fiscal. A própria forma de escrituração, realizada por lançamentos acumulados, impossibilitou a conciliação entre os valores declarados e aqueles constantes nas notas fiscais emitidas, fato reconhecido inclusive pela própria autuada.

Verificou, assim, o julgador de piso que o laudo não relacionou integralmente as operações às notas fiscais correspondentes, não enfrentou as falhas de escrituração e, ao contrário, corroborou a existência das divergências constatadas pela autoridade fiscal. Desse modo, a documentação apresentada foi considerada inidônea para comprovar a regularidade das operações, permanecendo hígida a presunção de veracidade das notas fiscais eletrônicas e a conclusão de omissão de receitas que legitimou a autuação.

Conclui-se, portanto, que não houve nulidade decorrente da não análise do citado laudo. Permite-se à recorrente discordar das conclusões das autoridades lançadora e julgadora, mas tal divergência deve ser atacada no mérito, não se prestando a inquinar o lançamento e a decisão de primeira instância de nulidade.

Peticionou também pela realização de perícia/diligência em sede de Recurso Voluntário, para que a autoridade lançadora e julgadora analisasse o “Laudo Técnico” apresentado.

Como já vimos, o julgador de piso já procedeu àquela análise. No que se refere à autoridade autuante, temos que o citado laudo foi apresentado em sede de impugnação e, inclusive, procede ao exame dos argumentos da autuação, sendo descabida, portanto, a afirmação de que a falta de escrutínio deste documento pela autoridade autuante invalidaria a autuação.

Destarte, ausentes vícios a ensejar a nulidade nos termos da argumentação das recorrentes.

2.2 Do arbitramento do lucro:

Entende a recorrente que a autuação é nula tendo em vista que a autoridade autuante declarou a contabilidade "imprestável e inidônea", mas não procedeu ao arbitramento do lucro, em desacordo com o art. 530, II, do RIR/1999 e com a jurisprudência do CARF. A recorrente alega que a autuação resultou em tributação da receita bruta e não do lucro, em afronta ao regime jurídico aplicável ao IRPJ e à CSLL.

Preceitua o artigo 530 do RIR/99:

Art. 530. O imposto, devido trimestralmente, no decorrer do ano-calendário, será determinado com base nos critérios do lucro arbitrado, quando:

I - O contribuinte, obrigado à tributação com base no lucro real, não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal;

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

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

Assim, entende que deve a autoridade tributária arbitrar o lucro quando a escrituração apresentada for imprestável para determinar o lucro real.

No presente caso, em nenhum momento a Fiscalização desconsiderou a escrituração recorrente, mas identificou que, na escrituração de suas receitas, houve lançamentos a menor considerando-se os valores constantes nas NF-e emitidas.

Curial consignar que, ao contrário do asseverado pela recorrente, em nenhum momento a autoridade fiscal classificou a escrituração com imprestável ou inidônea.

Para melhor elucidação do aqui mencionado, peço vênias para trazer excertos do TVF, *in verbis*:

105. Além de o sujeito passivo não ter apresentado todas as informações requeridas pela fiscalização para fins de validação de seus registros contábeis auxiliares, constatamos que a escrituração das **receitas** adotada pelo contribuinte não obedece aos preceitos contábeis determinados tanto pela legislação do Imposto de Renda, quanto pelo Resolução CFC N.º 1.299/10.

106. Conforme demonstrado através dos exemplos expostos, o fiscalizado contabiliza inúmeras operações em um único lançamento – tanto para o caso das **vendas**, quanto no caso de seus respectivos recebimentos financeiros. Os históricos dos lançamentos são vagos e generalizados, fato que impossibilita o conhecimento das operações ali escrituradas. A única maneira de conhecer a composição completa dos lançamentos é através de informações prestadas pelo próprio contribuinte, com base em sua escrituração auxiliar – a qual não apresenta todos os requisitos e formalidades legais determinados pela legislação. [...]

121. Conforme exposto, não é possível comprovar que as escriturações indicadas pelo sujeito passivo são referentes às **vendas** questionadas por esta fiscalização, principalmente pelo fato de o contribuinte ter apresentado diversas “versões” para a escrituração do Livro Diário, ora com informações incompletas (no Diário apresentado em 12/03/2018 não constam informações a respeito de diversas edições publicadas), ora com informações referentes a empresas diferentes (incorporada e incorporadora).

122. Ainda, verificamos grandes divergências entre as quantidades informadas nas notas e as quantidades supostamente escrituradas.

123. Ademais, vale ressaltar que, em alguns casos, houve confusão na escrituração das **vendas** de duas empresas diferentes, com personalidades jurídicas diferentes. Embora a venda tenha sido realizada pela FC COMERCIAL – antes da incorporação - a escrituração contábil somente foi realizada pela empresa DINAP após a incorporação.

124. Realizadas as análises acima relatadas, é possível constatar que os livros apresentados não contêm informações fidedignas e hábeis para comprovação das alegações do sujeito passivo.

[...]

139. Por fim, de suma importância levar em conta as considerações realizadas no item **D.3.1: “Vendas não escrituradas”**, através das quais **restou comprovado que diversas operações de vendas realizadas pela fiscalizada não foram escrituradas em seu livro diário** – fato que reforça a conclusão desta fiscalização a respeito da falta de confiabilidade da contabilidade apresentada.

Vejamos abaixo como concluiu a autoridade fiscal no sentido de não se utilizar das receitas declaradas pela recorrente (TVF, fl. 352):

148. Mediante o exposto, restou comprovado, mais uma vez, que a escrituração contábil apresentada não é fidedigna, contém vícios intrínsecos e extrínsecos, e não se relaciona de maneira adequada aos documentos fiscais emitidos pelo contribuinte – não se mostrando hábil, portanto, para comprovar que os valores corretos são aqueles escriturados, e não os valores constantes nas notas fiscais de vendas. [Grifamos].

Na análise de mérito nos ateremos com mais detimento à escrituração da recorrente, porém verifica-se de pronto que a análise fiscal se limitou às contas de receitas de venda, cotejando-as com os documentos fiscais de emissão da recorrente.

Importantíssimo notar que inexistente no TVF qualquer menção ou análise que não se refira aos montantes de venda, não havendo qualquer exame referente aos custos e despesas, ou ainda a ajustes (adições e exclusões), compensação de prejuízos, outras receitas que não de vendas, resultado não operacional, etc., ou seja não se analisou ou invalidou a escrituração da recorrente e a apuração do lucro real, mas tão somente, repise-se, a escrituração das receitas de vendas.

A própria recorrente, em sua peça impugnatória, admite que o “Livro Diário Auxiliar de Consignação Completo” influencia sua escrituração contábil-comercial no que se refere as suas receitas, e por conseguinte, o lucro. Abaixo reproduzimos o excerto do mencionado (fl. 431):

49. Como se pode verificar, é o Livro Diário Auxiliar de Consignação Completo que registra, de forma efetiva e fidedigna, a circulação dos periódicos e, por conseguinte, a receita e o lucro bruto das empresas.

Relevante mencionar que o citado “Livro Diário Auxiliar de Consignação Completo” é escrituração, como o próprio nome sugere, auxiliar, não se confundindo com o livro Diário de escrituração obrigatória.

Assim, verifica-se que não houve desconsideração da escrita contábil-fiscal da recorrente, mas tão somente a constatação de que as receitas escrituradas divergiam a menor, em 22%, em comparação com as emissões de NF-e, não se verificando o mesmo no restante da escrituração, notadamente no tocante a custos e despesas.

Como relatado, houve uma anulação de decisão de primeira instância por entender esta Turma (com outra composição) que o julgador de piso deixou de analisar o laudo técnico apresentado pela recorrente. Entre a decretação da nulidade e o novo julgamento de primeira instância, apresentou a recorrente nova petição (laudo) (fl. 2.308 ss), onde, mais uma vez analisou sua escrituração, no sentido de comprovar que as NF-e não representavam suas vendas e, mais ainda, que os custos escriturados seguiram a mesma lógica da escrituração das suas receitas, de forma que, com a adoção das receitas das NF-e, existiram “custos” que foram desconsiderados na autuação, já que seus fornecedores seguiram a mesma lógica de escrituração. Importante ressaltar que este foi o primeiro momento que a análise da escrituração da recorrente focou em seus custos, não tendo havido esta discussão no procedimento de fiscalização que se limitou a análise de suas receitas.

Ressalte-se que, no esforço da recorrente de descredibilizar a escrituração que elaborou, ambos os “laudos” apresentados baseiam-se tão somente em informações presentes na sua própria escrituração (SPED) e em relatórios internos, como o “Livro Diário Auxiliar de Consignação Completo”, e em amostras de algumas operações, sem, entretanto, apresentarem, os citados “laudos”, uma metodologia clara de escrituração baseada nos princípios e normas contábeis vigentes.

Da mesma maneira, aqueles “laudos” não se calcam em documentação externa, produzida por terceiros, que corrobore e comprove o alegado, como, por exemplo, uma perfeita conciliação contábil-bancária. Ressalte-se que esta foi a demanda fiscal durante o procedimento de fiscalização, não atendida naquele momento e cujo inadimplemento perdura em sede de recurso.

Importantíssimo dizer que bastaria um simples cotejo entre os montantes de custos e despesas escriturados com o total constante nas NF-e emitidas, tendo como beneficiária a recorrente (Notas fiscais de compra), para indicar a “falta” de custos/despesas levadas à apuração do lucro real, como defendido. Essa análise simples não foi realizada, seja nos laudos, seja no Recurso Voluntário.

Curial atentar que não se discutiu custos, mesmo quando a Fiscalização apontou a divergência em sua receita. Em nenhum momento, no curso da fiscalização a recorrente alegou que, em se considerando as NF-e, existiriam custos não apropriados em função da sua contabilização, por este motivo, não foram juntadas aos autos, pela autoridade fiscal, as NF-e onde a recorrente aparece como beneficiária.

Repise-se, como a alegação de “falta de escrituração de custos” surgiu em sede de Recurso Voluntário, recai sobre a recorrente a comprovação do alegado, da mesma maneira que o ônus da juntada das citadas NF-e. Reforça-se, o cotejo dos valores de custos/despesas escriturados com os constantes na NF-e de compras traria verossimilhança às alegações da recorrente, porém ela sequer fez tal alegação ou peticionou pela conversão em diligência para sua juntada e análise.

Temos que dizer ainda que a autoridade fiscal procedeu essa análise em relação a seu fornecedor (e responsável solidário) Treelog, tendo concluído o seguinte (fl. 360):

195. Durante o curso do procedimento fiscal, a DINAP apresentou livros contábeis em nome da incorporada FC COMERCIAL na tentativa de comprovar que, diferentemente do valor apurado **através da notas fiscais emitidas (R\$ 548.293.659,60)**, o valor efetivamente recebido pelas vendas foi integralmente declarado em DIPJ, no total de R\$ 416.357.893,64.

196. Em conjunto com a fiscalização, demos andamento ao procedimento fiscal de diligência, durante o qual a empresa TREELOG também apresentou livros contábeis com o objetivo de comprovar que as suas compras (vendas da FC COMERCIAL) foram realizadas pelos valores declarados pela FC COMERCIAL – muito embora **a diligenciada tenha apropriado custos com mercadorias revendidas expressamente associados à FC COMERCIAL no valor total de R\$ 538.184.271,02** 197. Em análise aos livros contábeis apresentados, verificamos o mesmo padrão de contabilização de receitas e custos, tanto pela FC COMERCIAL, quanto pela TREELOG. Os mesmos lançamentos contábeis acumulados indicados pela fiscalizada se encontram contabilizados como custo na diligenciada (embora não tenha sido possível conhecer todos os lançamentos que compõem os custos em questão).

Verifica-se, portanto, que a autoridade fiscal identificou similaridade na escrituração efetuada pela recorrente e pela Treelog (pois são empresas ligadas), entretanto verificou também que os custos/despesas apropriados pela Treelog coincidem não com o valor de receitas escrituradas pela recorrente, mas com o valor da NF-e emitidas pela recorrente, indicando, portanto, que a Treelog apropriava seus custos com base nos documentos fiscais, o que é de se esperar.

Desta maneira, no momento do lançamento, o fato diante da autoridade lançadora era uma imprecisão na contabilização das receitas que divergiam, como já dito, em 22% a menor do apurado nas NF-e, não logrando êxito a recorrente em justificar a divergência. Já em

sede de recurso, a recorrente alega que toda sua escrituração é imprestável, apresentando, reforce-se, laudo/argumentações baseados tão somente em documentação por ela mesma produzida, para defender que a manutenção da sistemática do lucro real pela autoridade tributária no momento do lançamento foi indevida, afirmação esta contrária aos fatos e indicativos constantes dos autos.

É cediço no âmbito desse Conselho que a escrituração e os documentos fiscais fazem prova contra os contribuintes, cabendo a estes elidi-las, em caso de erro, através de documentação comprobatória. No presente caso, a recorrente emitiu documentos fiscais (Nf-e) aos quais se vincula, documentos estes que geram obrigações (no caso da recorrente) e direitos (no caso de terceiros beneficiários). No meio desta relação encontra-se o Fisco que pode exigir os tributos referentes da recorrente e deve conceder os benefícios (custos, despesas e créditos) aos beneficiários. Daí decorre a necessidade de que a desconsideração da documentação fiscal seja calcada em forte documentação comprobatória.

Por conseguinte, o fato que persiste é que a Fiscalização baseou seu lançamento na escrituração elaborada e nos documentos fiscais emitidos pela recorrente, os quais gozam de presunção de validade oponível a todos (recorrente, fisco e terceiros). A recorrente não logrou êxito em demonstrar, através de documentação hábil e idônea, a invalidade das NF-e e de sua apuração da base de cálculo dos tributos (contabilidade) a inquinar de vício insanável à base de cálculo do lançamento, tão pouco qualquer outro fator que impedisse a autoridade fiscal de apurar o lucro real.

Ademais, é pacífica e forte a jurisprudência deste Conselho de que a apuração pela sistemática do lucro arbitrado é medida extrema, aplicável tão somente quando da impossibilidade de apuração pela sistemática elegida pelos contribuintes, conforme ementas dos acórdãos abaixo:

Acórdão 3201-003,251, de 29 de Janeiro de 2018

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Ano-calendário: 2005, 2006

OPÇÃO PELO LUCRO PRESUMIDO

A opção pelo lucro presumido se faz pelo pagamento do IRPJ, ou pelo preenchimento da DIPJ e DCTF conforme o regime. Não se admite a retificação dessas declarações para alterar o regime de tributação.

LUCRO ARBITRADO. DESCABIMENTO.

A apuração pelo lucro arbitrado é medida extrema, quando impossível a apuração pelo lucro real. É incabível invocar os próprios vícios para obter vantagem fiscal.

Acórdão 1103-000,574, de 21 de outubro de 2011

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica IRPJ

Ano-calendário: 2003

ARBITRAMENTO DE LUCROS EX OFFICIO. DESCLASSIFICAÇÃO DA ESCRITURAÇÃO DO CONTRIBUINTE.

O arbitramento do lucro *ex officio* mediante desclassificação da escrituração é medida extrema reservada aos casos de impossibilidade de determinação da base de cálculo tributável segundo o regime utilizado pelo contribuinte.

Acórdão 101-95.013, de 15 de junho de 2005

Assunto: Imposto de Renda da Pessoa Jurídica

REO – ARBITRAMENTO – MEDIDA EXTREMA – INEXISTÊNCIA DE PRESSUPOSTOS

O arbitramento só é possível quando não se possa apurar a base imponible mediante a utilização da escrituração do contribuinte. A imprestabilidade da escrituração deve restar demonstrada pelo procedimento de auditoria fiscal, sob pena de cancelamento da exigência.

Acórdão 101-92.182, de 15 de julho de 1998

Assunto: Imposto de Renda da Pessoa Jurídica

IRPJ - LUCRO PRESUMIDO - OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS - ARBITRAMENTO DE LUCRO

O arbitramento de lucro é medida extrema, cuja aplicação não se justifica pelo simples fato de o contribuinte ter deixado de lançar no livro Caixa pagamentos de despesas comprovadas, desde que a documentação apresentada possibilite a aferição do faturamento e a reconstituição do fluxo financeiro da empresa, para a verificação de eventuais omissões de receitas.

Verifica-se, portanto, não ser mandatória a adoção da sistemática do lucro arbitrado constante do art. 530, II, *b* do RIR/99 ao presente lançamento, ausente, destarte, vício a ensejar a nulidade dos autos de infração também neste quesito.

3 CONCLUSÃO

Por todo o exposto voto rejeitar as preliminares de nulidade.

Assinado Digitalmente

Marcelo Antonio Biancardi

VOTO VENCEDOR

Renato Rodrigues Gomes, redator designado.

O Auto de Infração nº 10882.721353/2018-50 tem origem em procedimento de fiscalização conduzido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil em Osasco/SP, do qual resultou lançamento de ofício de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS no valor global de R\$ 129.979.215,51 (cento e vinte nove milhões, novecentos e setenta e nove mil, duzentos e quinze reais e cinquenta e um centavos):

IRPJ	R\$ 76.327.111,88
CSLL	R\$ 21.876.055,94
PIS	R\$ 5.668.159,76
COFINS	R\$ 26.107.887,93
TOTAL	R\$ 129.979.215,51

O Termo de Verificação registra que a Recorrente, DINAP – Distribuidora Nacional de Publicações Ltda, incorporou a pessoa jurídica FC Comercial e Distribuidora Ltda e, em razão do evento societário, apresentou a DIPJ relativa ao período de 01/01/2014 a 30/11/2014, na qual informou receita bruta no montante de R\$ 416.357.893,64.

A fiscalização, contudo, apurou que a análise das notas fiscais emitidas até a data do evento societário indicaria receita bruta de R\$ 548.292.659,60, revelando divergência de R\$ 131.935.765,96 em relação ao valor declarado.

Intimada a esclarecer a diferença, a contribuinte sustentou que os registros contábeis foram realizados com base nos diários de consignação e que a divergência decorreria da aplicação de desconto efetivamente concedido de 42% sobre o preço de capa, e não do percentual de 36% constante das notas fiscais.

O lançamento foi mantido pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Recife. Inconformados, a contribuinte e o responsável interpuseram recurso voluntário, devolvendo a matéria à apreciação deste Conselho, o que se deu inicialmente na reunião de julgamento de novembro de 2025.

Naquela ocasião, diante dos debates travados e da informação apresentada pela defesa em sustentação oral, no sentido de que dois processos conexos teriam sido anulados, por unanimidade, por este Conselho, sob o fundamento de que a hipótese reclamaria o arbitramento do lucro, solicitei vista dos autos para examinar a questão com maior profundidade.

A solicitação de vista revelou-se necessária na medida em que o voto proferido pela relatoria afastava a nulidade do lançamento, impondo-se, portanto, a verificação da existência de eventual critério de distinção juridicamente relevante. Isso porque, na ausência de elemento de *discrímen* idôneo, a adoção de solução divergente em relação a casos substancialmente análogos comprometeria a segurança jurídica, a estabilidade da jurisprudência administrativa e a isonomia no tratamento conferido aos contribuintes.

O primeiro processo conexo mencionado é o de nº 16095.720102/2020-25, julgado pela 3ª Turma da 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento deste Conselho, sob a relatoria do Conselheiro Marcelo Oliveira, cuja ementa registra:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica

IRPJ Ano-calendário: 2016

LUCRO ARBITRADO. HIPÓTESE. IMPOSIÇÃO. Se a escrituração contábil não seguir as determinações legais na sua elaboração e, devido a erros, ser imprestável para a determinação do lucro real, o lucro deve ser arbitrado.

O segundo processo é o de nº 15746.722708/2021-10, julgado pela 2ª Turma da 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento deste Conselho, sob a relatoria da Conselheira Maria Angélica Echer Ferreira Feijó, com a seguinte orientação:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2017

PRELIMINAR DE NULIDADE. ARBITRAMENTO DO LUCRO. ERROS, VÍCIOS E DEFICIÊNCIAS NA ESCRITURAÇÃO. VIOLAÇÃO ART. 142 DO CTN E 530 DO RIR/99. Uma vez desconsiderados os registros contábeis como hábeis a representar os fatos alegados pela contribuinte e tratando estes da maior parte da movimentação financeira registrada, a contabilidade se mostra imprestável para a apuração do resultado real. Neste caso, o uso do arbitramento, nos casos previstos na lei, não é uma faculdade que o Fisco possa, a seu livre critério, exercer ou não. Constatada a ocorrência das hipóteses previstas em lei, a adoção do lucro arbitrado não se sujeita ao juízo discricionário da autoridade fiscal. É nulo o lançamento que não aplica de forma correta a legislação para determinar a matéria tributável e o montante do crédito tributário.

Por ocasião do retorno do processo à pauta de julgamento, na sessão de março de 2026, apresentei voto-vista no sentido de que a presente controvérsia deveria ser solucionada em consonância com os precedentes proferidos por este Conselho, uma vez que não identifiquei critério jurídico idôneo apto a justificar distinção que conduzissem a conclusão diversa.

Com a devida vênia à relatoria, entendi que a controvérsia não se limita a um ajuste quantitativo no valor das receitas de vendas, mas evidencia comprometimento substancial da confiabilidade da escrituração contábil da contribuinte, circunstância que atrai a aplicação da sistemática do arbitramento.

O colegiado acompanhou o entendimento por mim manifestado, reconhecendo a inadequação da constituição do crédito tributário nos termos em que realizada. Diante disso, passo à explicitação das razões jurídicas que fundamentam o reconhecimento da nulidade do lançamento.

A apuração do crédito tributário deve, como premissa, observar o regime de tributação validamente adotado pelo contribuinte, ainda que constatadas irregularidades, desde que seja possível a recomposição da base de cálculo a partir dos elementos constantes dos autos:

RIR/1999

Art. 288. Verificada a omissão de receita, a autoridade determinará o valor do imposto e do adicional a serem lançados de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica no período de apuração a que corresponder a omissão ([Lei nº 9.249, de 1995, art. 24](#)).

A simples constatação de infrações não autoriza, de forma automática, o afastamento do regime de apuração eleito pelo contribuinte, impondo-se à Administração Tributária, como premissa lógica do lançamento, a tentativa de reconstrução da materialidade tributável a partir dos próprios elementos inerentes à sistemática adotada.

Nesse contexto, o arbitramento do lucro, previsto nos artigos 529 e 530 do RIR/99, constitui técnica excepcional de determinação da base de cálculo, cuja aplicação está condicionada à efetiva impossibilidade de sua mensuração por meio dos elementos ordinariamente exigidos pela legislação tributária:

RIR/1999

Art. 529. A tributação com base no lucro arbitrado obedecerá às disposições previstas neste Subtítulo.

Art. 530. O imposto, devido trimestralmente, no decorrer do ano-calendário, será determinado com base nos critérios do lucro arbitrado, quando (Lei nº 8.981, de 1995, art. 47, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º):

I - O contribuinte, obrigado à tributação com base no lucro real, não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal;

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

- a) Identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária; ou
- b) Determinar o lucro real;

A jurisprudência consolidada deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais exige a demonstração de que os vícios identificados comprometem, de modo global, a confiabilidade da escrituração e inviabilizam a apuração do lucro por métodos diretos.

Trata-se, portanto, de técnica de caráter subsidiário, cuja incidência pressupõe a superação, devidamente motivada, das alternativas ordinárias de quantificação do tributo:

Acórdão nº 1402003.806 – Relator Caio Cesar Nader Quintella

ARBITRAMENTO. IMPOSSIBILIDADE DE IDENTIFICAÇÃO DE MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA E DA APURAÇÃO DO LUCRO REAL DO PERÍODO. POSSIBILIDADE E LEGALIDADE.

O arbitramento do lucro não é sanção fiscal e tampouco uma prerrogativa ou uma faculdade do contribuinte quando autuado. Trata-se de modalidade de apuração do lucro tributável, aplicável quando verificadas, concretamente, suas hipóteses legais de adoção.

Uma vez demonstrado pela Autoridade Fiscal que a contabilidade do contribuinte, mesmo retificada, não permitia a devida identificação da sua movimentação financeira e nem se apresentou provas referentes a custos, deduções e amortizações procedidas (e aquelas apresentadas, mostram-se, na sua grande maioria, inábeis), impedindo a confirmação da quantificação do Lucro Real do período analisado, estão caracterizadas ambas as hipóteses do inciso II do artigo 530 do RIR/99.

Reconhecida a imprestabilidade da escrituração ou a inviabilidade de apuração direta da base de cálculo, não se admite que a autoridade fiscal, por critérios de conveniência, adote métodos híbridos ou soluções não previstas no ordenamento jurídico, sob pena de afronta à tipicidade cerrada que rege a constituição do crédito tributário.

Verificada a hipótese legal autorizadora, o arbitramento deixa de ser uma faculdade e assume natureza vinculada, convertendo-se em dever jurídico da autoridade fiscal, em observância ao princípio da vinculação do lançamento:

Acórdão nº 1101-001.552 – Relator Diljesse de Moura Pessoa de Vasconcelos

LUCRO ARBITRADO. AUSÊNCIA DE DISCRICIONARIEDADE. HIPÓTESE DE ARBITRAMENTO CONSTATADA NO CURSO DA FISCALIZAÇÃO. OBRIGATORIEDADE DO ARBITRAMENTO.

O arbitramento é uma medida subsidiária e excepcional, utilizada somente quando a autoridade fiscal não dispõe de meios regulares para apurar a base de cálculo do tributo. Constatada a ocorrência de hipótese legal para sua realização, o arbitramento é obrigatório, inclusive eventualmente implicando na anulação do lançamento que não o tenha adotado.

Importa registrar que a determinação do lucro mediante arbitramento não se qualifica como penalidade decorrente do descumprimento de obrigações acessórias, mas como instrumento técnico previsto na legislação para viabilizar a constituição do crédito tributário quando ausentes, insuficientes ou imprestáveis os elementos necessários à apuração do lucro real ou presumido:

Acórdão nº 103-20.319 – Relatora Mary Elbe Gomes Queiroz Maia

IRPJ — ARBITRAMENTO DE LUCROS — Será adotado o arbitramento do lucro, como forma de apuração da base de cálculo do tributo, quando de outra forma não se possa quantificar o correto valor da exação, por serem imprestáveis os

registros contábeis da pessoa jurídica efetuados de forma resumida que não permitam identificar e individualizar a respectiva composição.

Cuida-se de técnica de caráter excepcional e vinculado, cuja função é viabilizar a determinação da base tributável exclusivamente nas hipóteses em que a apuração direta se mostra inviável, devendo sua aplicação observar, com rigor, os limites legais, a motivação adequada e a aderência à realidade fática subjacente.

Para o Conselheiro Relator, a autoridade fiscal, em nenhum momento, qualificou a escrituração como imprestável ou inidônea, tendo apenas identificado que, no registro das receitas, houve lançamentos a menor em relação aos valores constantes das NF-e emitidas.

Para este Conselheiro Redator, a análise do Termo de Verificação Fiscal revela que houve, na prática, desqualificação da escrituração contábil da contribuinte, ainda que não formalmente declarada pela autoridade fiscal. Explico:

Ainda que o ordenamento jurídico careça de uma definição taxativa para o conceito de “escrituração imprestável”, sua configuração jurídica pressupõe que as irregularidades detectadas transcendam o campo meramente formal.

Sua caracterização exige a demonstração de que as irregularidades identificadas comprometem, de maneira global e estrutural, a confiabilidade dos registros, inviabilizando a reconstrução da base de cálculo por métodos ordinários.

A análise técnica do Termo de Verificação Fiscal evidencia que a escrituração contábil da contribuinte não apenas apresenta inconsistências pontuais, mas revela um comprometimento sistêmico de seus atributos essenciais de auditabilidade, rastreabilidade e confiabilidade, inviabilizando sua utilização como base idônea para a apuração do lucro tributável.

O ponto de partida da fiscalização é a identificação de divergência material entre a receita declarada e aquela apurada a partir das notas fiscais eletrônicas, sendo constatado que a receita informada na DIPJ (R\$ 416.357.893,64) é significativamente inferior à receita total das NF-e (R\$ 548.293.659,60), gerando diferença de R\$ 131.935.765,96.

Intimada a se manifestar, a contribuinte esclareceu que sua contabilidade não se baseia nas notas fiscais, mas em “diários de consignação”, nos quais a receita é estimada e posteriormente ajustada, admitindo, assim, um descolamento entre o documento fiscal e o reconhecimento contábil.

No exame da escrituração, a fiscalização constata que os registros são efetuados por meio de lançamentos acumulados no Livro Razão, nos quais múltiplas operações de venda, relativas a diversos itens e notas fiscais, são agregadas em um único lançamento contábil:

32. Embora conste no demonstrativo a discriminação das receitas que compõem os lançamentos contábeis acumulados efetuados no livro razão, não há nenhuma indicação a respeito das notas fiscais que deram origem a tais vendas. Apenas os códigos dos produtos e as edições de suas capas são relacionados a cada receita escriturada. E, considerando que muitas vezes os mesmos produtos são comercializados mediante emissão de mais de uma nota fiscal, não é possível saber quais foram as vendas que deram origem a cada receita.

33. Assim, verificamos que, embora tenha apresentado um volume grande de informações, o contribuinte não foi capaz de proceder ao relacionamento direto dos lançamentos contábeis com as notas fiscais eletrônicas que deram origem aos referidos lançamentos. [...]

68. Conforme relatado ao longo deste Termo de Verificação Fiscal, a empresa realiza seus lançamentos contábeis de resultado de maneira acumulada. Isso significa que um único lançamento realizado no livro Razão é composto por inúmeras operações de vendas, acobertadas por diversas notas fiscais diferentes.

69. Assim, um único lançamento realizado na conta “vendas” é composto pela receita derivada da venda (ou de seus posteriores ajustes) de diferentes itens, comercializados através de diversas notas fiscais.

70. Importante ressaltar que as contabilizações são realizadas pelos valores das vendas estimadas (e ajustadas) dos ITENS constantes na nota – e não pelo valor total da nota. Ainda, destacamos que, na maioria dos casos, cada nota fiscal contém centenas de itens.

Tal prática compromete o princípio da individualização do fato contábil, uma vez que impede a identificação unívoca das transações subjacentes a cada lançamento. Como consequência direta, não é possível estabelecer trilha de auditoria entre os documentos de origem (NF-e), os registros auxiliares e os lançamentos contábeis principais.

A fiscalização, ao tentar reconstruir essa trilha, solicita detalhamento dos lançamentos e sua correlação com as notas fiscais e os recebimentos financeiros. Contudo, mesmo após sucessivas intimações, o contribuinte apresenta apenas composições parciais dos lançamentos acumulados, sem indicação completa das notas fiscais que lhes deram origem, tampouco a totalidade dos valores envolvidos:

83. Assim, embora o fiscalizado tenha discriminado as receitas de composição dos lançamentos acumulados, tais valores não se encontram associados aos números das notas fiscais correspondentes, ou mesmo aos nomes dos itens comercializados. As únicas informações associadas a tais receitas são referentes as edições das publicações e aos códigos de produto.

84. Dessa forma, apesar de o contribuinte ter indicado as receitas de composição dos lançamentos acumulados, ele não foi capaz de os relacionar às notas fiscais de vendas.

85. Pelos motivos acima expostos, não foi possível proceder ao relacionamento direto dos lançamentos contábeis com as receitas de vendas derivadas das notas fiscais eletrônicas em análise. [...]

95. Nesse caso, além de a indicação das receitas estar incompleta, novamente não foram indicados os números das notas fiscais relacionadas. Tal fato torna impossível inferir quais notas fiscais, ou vendas, constam deste lançamento - ou mesmo se todas as vendas foram escrituradas.

96. Mediante o exposto, não foi possível conhecer a composição completa do lançamento – fato que impossibilita qualquer análise a respeito da correta contabilização das receitas auferidas.

97. Importante ressaltar que o demonstrativo acima representa apenas um exemplo. As composições dos demais lançamentos questionados pela fiscalização também foram apresentados de formas parciais – tornando inviável uma análise conclusiva a respeito da regularidade da escrituração das receitas de vendas.

No que se refere aos fluxos financeiros, a mesma deficiência é verificada. Os recebimentos decorrentes das vendas são registrados de forma agregada, em lançamentos que englobam diversas operações distintas, sendo novamente apresentada apenas parte de sua composição, sem vinculação completa com as notas fiscais correspondentes:

105. Além de o sujeito passivo não ter apresentado todas as informações requeridas pela fiscalização para fins de validação de seus registros contábeis auxiliares, constatamos que a escrituração das receitas adotada pelo contribuinte não obedece aos preceitos contábeis determinados tanto pela legislação do Imposto de Renda, quanto pelo Resolução CFC N.º 1.299/10.

106. Conforme demonstrado através dos exemplos expostos, o fiscalizado contabiliza inúmeras operações em um único lançamento – tanto para o caso das vendas, quanto no caso de seus respectivos recebimentos financeiros. Os históricos dos lançamentos são vagos e generalizados, fato que impossibilita o conhecimento das operações ali escrituradas. A única maneira de conhecer a composição completa dos lançamentos é através de informações prestadas pelo próprio contribuinte, com base em sua escrituração auxiliar – a qual não apresenta todos os requisitos e formalidades legais determinados pela legislação.

Tal situação inviabiliza a conciliação entre receita reconhecida, faturamento documentado e ingressos financeiros, comprometendo o controle de integridade dos dados contábeis. O quadro se agrava com a identificação de inconsistências materiais no Livro Diário.

A fiscalização constata a existência de vendas documentadas por NF-e que não foram escrituradas, bem como registros contábeis desacompanhados de documentação fiscal

correspondente, além de divergências quantitativas entre as unidades vendidas e aquelas registradas contabilmente:

121. Conforme exposto, não é possível comprovar que as escriturações indicadas pelo sujeito passivo são referentes às vendas questionadas por esta fiscalização, principalmente pelo fato de o contribuinte ter apresentado diversas “versões” para a escrituração do Livro Diário, ora com informações incompletas (no Diário apresentado em 12/03/2018 não constam informações a respeito de diversas edições publicadas), ora com informações referentes a empresas diferentes (incorporada e incorporadora).

122. Ainda, verificamos grandes divergências entre as quantidades informadas nas notas e as quantidades supostamente escrituradas.

123. Ademais, vale ressaltar que, em alguns casos, houve confusão na escrituração das vendas de duas empresas diferentes, com personalidades jurídicas diferentes. Embora a venda tenha sido realizada pela FC COMERCIAL – antes da incorporação

124. Realizadas as análises acima relatadas, é possível constatar que os livros apresentados não contêm informações fidedignas e hábeis para comprovação das alegações do sujeito passivo.

125. Por fim, importante frisar que as irregularidades acima apontadas foram verificadas em uma breve análise realizada pela fiscalização. Diante da complexidade e da quantidade de informações constantes no Diário da fiscalizada, necessário se fez proceder à auditoria dos lançamentos por meio de amostragem. Isso significa dizer que a lista de irregularidades acima não é exaustiva, podendo haver diversas outras irregularidades não apontadas neste Termo de Verificação Fiscal.

As irregularidades acima apontadas foram verificadas em uma análise inicial da fiscalização, a qual, diante da complexidade e do volume de informações constantes nos registros contábeis da contribuinte, foi realizada por meio de técnicas de amostragem. Isso significa que o conjunto de inconsistências identificado não é exaustivo, o que reforça o comprometimento estrutural da escrituração.

Esse cenário já evidenciaria, por si só, a perda de confiabilidade da escrituração. Todavia, o quadro se agrava significativamente quando se observa que as inconsistências não se limitam à ausência de vinculação entre registros contábeis e notas fiscais, mas atingem a própria existência da documentação fiscal.

Com efeito, a fiscalização registra expressamente que não foram localizadas notas fiscais relativas às entradas de grande parte das mercadorias comercializadas, indicando que a própria aquisição dos produtos ocorreu sem documentação fiscal idônea. Em outras palavras, não se trata apenas de falha na escrituração das vendas, mas de ruptura também no registro das compras, comprometendo a integridade da cadeia econômica desde a origem:

134. Importante registrar que também não localizamos as notas fiscais referentes às entradas da maioria das publicações acima discriminadas. Ou seja, ao que tudo indica, a FC COMERCIAL comprou tais itens da empresa INNOVANT EDITORA LTDA, CNPJ 12.274.419/0001-10, também sem nota fiscal.

135. Mediante o exposto, verificamos a existência de irregularidades quanto à emissão de notas fiscais, e/ou recebimento de mercadorias sem nota fiscal, por pelo menos três integrantes da cadeia de consignação: INNOVANT (venda sem emissão de nota fiscal), FC COMERCIAL (compra e venda sem nota fiscal) e TREELOG (compra sem nota fiscal).

136. Em consulta às vendas realizadas pela empresa TREELOG, verificamos que os itens ora em análise foram revendidos a terceiros – fato que comprova que as vendas de fato ocorreram, mesmo sem a emissão das notas fiscais.

137. Assim, é possível verificar a existência de uma cadeia de vendedores e compradores agindo de maneira irregular desde o início das operações – fato que implica diretamente em sua tributação, seja através da apuração das receitas com vendas, seja através da contabilização de seus custos.

138. Mediante o exposto, não há como aceitar as alegações do contribuinte no sentido de que a receitas foram contabilizadas e oferecidas à tributação mesmo sem a emissão das notas fiscais, uma vez que as operações já nascem irregulares desde o seu fornecedor. Ademais, os registros contábeis apresentados não apresentam elementos comprobatórios suficientes de que todas as receitas auferidas se encontram devidamente escrituradas e declaradas.

O Termo de Verificação aponta a existência de irregularidades disseminadas ao longo de toda a cadeia de consignação, envolvendo múltiplos agentes econômicos. Consta expressamente que houve indícios de operações sem documentação fiscal por parte de, ao menos, três integrantes da cadeia: a editora (venda sem nota fiscal), a própria contribuinte (compra e venda sem nota fiscal) e a distribuidora (compra sem nota fiscal).

Tal constatação revela que a inconsistência não é episódica nem localizada, mas estrutural, afetando simultaneamente os fluxos de entrada e saída de mercadorias.

Essas inconsistências revelam falhas simultâneas de completude (operações não registradas), de existência (registros sem lastro documental) e de mensuração (divergências quantitativas), caracterizando um ambiente contábil sem controle efetivo. Isso significa que a escrituração falha em todos os seus pilares fundamentais: não é rastreável, não é conciliável, não é verificável e não é íntegra.

Além disso, a conclusão da própria fiscalização confirma que a sequência de vícios não foi tratada como erro isolado, mas como comprometimento global da escrituração. No item 177 do Termo de Verificação Fiscal, consignou-se expressamente que *“não foi possível acatar a escrituração contábil do contribuinte como hábil e idônea”*.

Reconhecida a imprestabilidade da escrituração, não era juridicamente possível proceder à apuração do lucro tributável com base no regime do lucro real, mediante ajustes ou reconstruções parciais. Nessas circunstâncias, o arbitramento deixa de ser faculdade e assume natureza vinculada, constituindo dever jurídico da autoridade fiscal.

Diante do exposto, voto por dar provimento ao recurso voluntário para declarar a nulidade do lançamento, uma vez que a própria autoridade fiscal reconheceu a imprestabilidade da escrituração contábil da contribuinte, circunstância que impunha, de forma vinculada, a adoção do arbitramento como técnica legal de apuração.

Assinado Digitalmente

Renato Rodrigues Gomes