



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11020.003783/2010-41
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9101-005.434 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 8 de abril de 2021
Recorrente FOREST DECORAÇÕES LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: SISTEMA INTEGRADO DE PAGAMENTO DE IMPOSTOS E CONTRIBUIÇÕES DAS MICROEMPRESAS E DAS EMPRESAS DE PEQUENO PORTE (SIMPLES)

Ano-calendário: 2006, 2007

EXCLUSÃO DO SIMPLES FEDERAL.

OPÇÃO PELO LUCRO PRESUMIDO. IMPOSSIBILIDADE. A legislação não reabre ao sujeito passivo a possibilidade de optar pelo lucro presumido depois de iniciado o procedimento fiscal motivado por sua anterior exclusão do Simples Federal.

FALTA DE APRESENTAÇÃO DO LALUR. NECESSIDADE DE ARBITRAMENTO. DETERMINAÇÃO DO LUCRO REAL PELA AUTORIDADE FISCAL. MOTIVAÇÃO INSUFICIENTE. Carece de motivação a exigência, na sistemática do lucro real, de tributos incidentes sobre lucros calculados a partir da reunião de elementos da contabilidade das pessoas jurídicas que compõem o empreendimento fiscalizado, sem qualquer cogitação da necessidade de ajustes ao lucro líquido para apuração do lucro tributável.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial, e, no mérito, negar-lhe provimento quanto à primeira divergência (“Da ilegal adoção, por iniciativa do fisco do Lucro Real – 2006 e 1º e 2º trimestre de 2007, ante a expressa opção pelo Lucro Presumido”) e dar-lhe provimento quanto à segunda divergência (“Ilegal Adoção do Lucro Real - 2006 e 1º e 2º trimestres de 2007, ante a ‘Imprestabilidade da Contabilidade para Aferição do Lucro Real’ Denunciada pelo Fisco”).

(documento assinado digitalmente)

ANDRÉA DUEK SIMANTOB – Presidente em exercício.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Caio Cesar Nader Quintella e Andréa Duek Simantob (Presidente em exercício).

Relatório

Trata-se de recurso especial interposto por FOREST DECORAÇÕES LTDA ("Contribuinte") em face da decisão proferida no Acórdão nº 1302-001.292, na sessão de 12 de fevereiro de 2014, no qual foi dado provimento ao recurso de ofício e negado provimento ao recurso voluntário.

A decisão recorrida está assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008, 2009

SIMPLES FEDERAL. OPTANTE EXCLUÍDO. ADOÇÃO DO LUCRO PRESUMIDO. VEDAÇÃO.

É vedada a opção de apuração com base no lucro presumido para o optante excluído do Simples Federal no ano-calendário afetado pelos efeitos da exclusão se já tiver efetuado pagamentos sob outra modalidade de apuração.

NEGÓCIO JURÍDICO. FRAUDE. AFASTAMENTO.

Pela interpretação sistemática do art. 118, c/c 149 do CTN, art. 44 da Lei nº 9.430/96 e art. 72 da Lei nº 4.502/64 pode a autoridade administrativa afastar o negócio jurídico praticado em fraude à lei e tributar o fato gerador considerando os efeitos da lei contornada.

O litígio decorreu da exclusão da Contribuinte do Simples Federal e do Simples Nacional, bem como de lançamentos dos tributos incidentes sobre o lucro e o faturamento apurados nos anos-calendário 2005 a 2009, a partir da constatação da *utilização do expediente conhecido como meia nota, consistente em emitir documentário fiscal por valor inferior ao da venda*, sendo que no ano-calendário 2005 o lucro foi arbitrado e nos anos-calendário 2006 a 2009 foi adotada a sistemática do lucro real. A penalidade foi qualificada e houve imputação de responsabilidade a Lucio A Neumann e Cia Ltda.

A autoridade julgadora de 1ª instância manteve parcialmente as imputações, cancelando os créditos tributários correspondentes ao ano-calendário 2006 e aos dois primeiros trimestres do ano-calendário 2007, sob a premissa de que *caberia aos autuantes adotar a sistemática de apuração dos resultados pela qual a empresa optou: o lucro presumido e caso não fosse possível a adoção do lucro presumido, haveriam de arbitrar o lucro*, sendo que também não poderiam ter utilizado o lucro real, mais ainda que não há indicação no processo de que o LALUR tenha sido elaborado ou entregue ao fisco. Acrescentaram que, *com relação ao ano-calendário 2007, houve a tributação de dois primeiros trimestres pelo lucro real e os seguintes pelo lucro presumido*, de modo que, a teor do art. 26 da Lei nº 9.430/96, *por mais que houvesse o entendimento de que o direito de o contribuinte optar pela sistemática de apuração somente nasceu com o advento da Lei Complementar nº 123/2006, ainda assim, a opção pelo lucro presumido haveria de abranger todo aquele ano-calendário*. Esta exoneração, que

alcançou os tributos incidentes sobre o lucro e o faturamento, foi submetida a reexame necessário (e-fls. 1576/1608).

O Colegiado *a quo*, por sua vez, restabeleceu as exigências exoneradas e negou provimento aos recursos voluntários da Contribuinte e de Lucio A Newmann e Cia Ltda (e-fls. 1689/1718).

Cientificados, a Contribuinte e o responsável apresentaram embargos de declaração que foram rejeitados por esta Conselheira, à época Presidente da 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento (e-fls. 1808/1824).

Ciente desta rejeição em 03/06/2016 (e-fls. 1838), a Contribuinte interpôs recurso especial em 20/06/2016, mesma data de interposição por Lucio A Newmann e Cia Ltda, este cientificado em 07/06/2016 (e-fl. 1840). Em suas petições (e-fls. 1844/1883 e 1884/1894), os sujeitos passivos arguíram divergências não reconhecidas nos despachos de exame de admissibilidade de e-fls. 1897/1901 e 1902/1911.

Somente a Contribuinte apresentou agravo. Lucio A Newmann e Cia Ltda, embora cientificado em 17/08/2016, não se manifestou. E, em razão do agravo da Contribuinte, foi dado parcial seguimento a seu recurso especial, relativamente às seguintes matérias:

A agravante pleiteia o seguimento integral do recurso especial, inclusive em relação aos itens não conhecidos no exame de admissibilidade. Principiando por estes, observo que no despacho agravado consignou-se que:

Quanto ao requisito previsto no § 5º, do art. 67, do Anexo II, do RICARF, acima reproduzido, observo que as matérias indicadas como divergentes no **2º ponto do recurso - da ilegal adoção, por iniciativa do Fisco, do Lucro Real (2006 e 1º e 2º trimestres de 2007), ante a expressa opção pelo Lucro Presumido - e 3º ponto do recurso - da ilegal adoção do Lucro Real (2006 e 1º e 2º trimestres de 2007), ante a "imprestabilidade da contabilidade para aferição do Lucro Real", denunciada pelo Fisco - não foram objeto de prequestionamento**, por ter a recorrente optado por delas não se defender no Recurso Voluntário aviado (e-fls. 1.623/1.61), razão pela qual, nessas matérias, o **Recurso Especial deve ser NÃO CONHECIDO**

[...]

De acordo.

Tendo em vista o que foi acima exposto e examinado, e nos termos da competência que me foi atribuída pelo art. 68, § 1º, do Anexo II, do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº. 343, de 09/06/2015, e alterações posteriores, decido:

[...]

2) **NÃO CONHEÇO DO RECURSO ESPECIAL** em relação à 2ª divergência - da ilegal adoção, por iniciativa do Fisco, do Lucro Real (2006 e 1º e 2º trimestres de 2007), ante a expressa opção pelo Lucro Presumido, e à 3ª divergência - da ilegal adoção do Lucro Real (2006 e 1º e 2º trimestres de 2007), ante a "imprestabilidade da contabilidade para aferição do Lucro Real", denunciada pelo Fisco - uma vez que essas matérias não se encontram prequestionadas.

[...]

Este despacho é definitivo em relação à 2ª divergência - da ilegal adoção, por iniciativa do Fisco, do Lucro Real (2006 e 1º e 2º trimestres de 2007), ante a expressa opção pelo Lucro Presumido, e à 3ª divergência - da ilegal adoção do Lucro Real (2006 e 1º e 2º trimestres de 2007), ante a "imprestabilidade da contabilidade para aferição do Lucro Real", denunciada pelo Fisco - conforme determina § 2º, inciso V, do art. 71, do Anexo II, do RICARF, aprovado pela

Portaria MF nº 343, de 2015, com a redação dada pela Portaria MF nº DF CARF MF nº 152, de 2016, não mais cabendo a interposição de qualquer outro recurso na esfera administrativa.

Nos termos do art. 71 do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015, e alterado pela Portaria MF nº 152, de 3 de maio de 2016, "cabe agravo do despacho que negar seguimento, total ou parcial, ao recurso especial", cuja apreciação incumbe ao Presidente da Câmara Superior de Recursos Fiscais. Todavia, nos termos do §2º do referido art. 71, não cabe agravo se a negativa de seguimento decorrer, dentre outras hipóteses, de "falta de pré-questionamento da matéria, no caso de recurso interposto pelo sujeito passivo" (inciso V), caso em que o agravo deveria ser rejeitado "liminarmente e de forma definitiva", conforme determina o §3º do citado art. 71.

A agravante, porém, observa que a matéria em referência era objeto de recurso de ofício, dispensando-a do exigido prequestionamento. Argúi, também, que estaria afastado o não cabimento do agravo na forma do citado art. 71, §2º, inciso V do Anexo II do RICARF, que somente se referiria aos casos de "recurso interposto pelo sujeito passivo".

Embora a agravante interprete equivocadamente a referência acima, destinada a dispensar de prequestionamento apenas o recurso especial interposto pela Fazenda Nacional, sua alegação evidencia lapso manifesto no exame de admissibilidade, a demandar saneamento, com fundamento art. 60 do Decreto nº 70.235/72, mesmo no estreito âmbito de apreciação liminar do agravo.

Isto porque, como se vê em seu recurso especial, especificamente às fls. 1854/1864, a contribuinte apontou que o 2º ponto de divergência em referência correspondia a matéria objeto de recurso de ofício e, relativamente ao 3º ponto, apesar de anotar que a matéria foi prequestionada em impugnação e em recurso voluntário, relatou a exclusão do crédito tributário correspondente pela decisão de 1ª instância e a reforma desta no acórdão recorrido. O prequestionamento, em tais circunstâncias, decorre necessariamente do recurso de ofício, que impõe ao Colegiado recorrido o exame das matérias correspondentes ao crédito tributário exonerado em 1ª instância.

Com referência à **"ilegal adoção, por iniciativa do Fisco, do Lucro Real (2006 e 1º e 2º trimestres de 2007), ante a expressa opção pelo Lucro Presumido"**, constato na decisão de 1ª instância que a autoridade julgadora, reportando-se às orientações do "Perguntas e Respostas" de 2006 a 2008 e à legislação de regência do Simples Nacional, concluiu que, por ter sido a contribuinte intimada a optar por uma das sistemáticas de tributação do lucro, e optando ela pelo lucro presumido, deveriam os autuantes ter adotado esta sistemática de apuração nos anos-calendário 2006 e 2007, e não o lucro real, mormente se foi adotado o lucro presumido no 3º e 4º trimestres de 2007, contrariamente ao art. 26 da Lei nº 9.430/96 que determina sua aplicação em todo o ano-calendário, e "não há indicação no processo de que o LALUR tenha sido elaborado ou entregue ao fisco".

Já no acórdão recorrido, a decisão de dar provimento ao recurso de ofício e restabelecer as exigências dos quatro trimestres de 2006 e dos dois primeiros trimestres de 2007 foi orientada pelo entendimento de que somente a Lei Complementar nº 123/2006 permitiu a opção pelo lucro presumido, prevalecendo no período anterior o disposto no art. 16 da Lei nº 9.317/96, a exigir a manifestação desta opção com o primeiro pagamento do tributo no ano-calendário correspondente. A intimação dirigida à contribuinte, portanto, somente teria eficácia para os períodos de apuração a partir de 01/07/2007 e regular era a apuração "mediante o critério do lucro real, havendo, como havia, condições para tal", observando-se, ainda, que, como lei especial, a Lei Complementar nº 123/2006 permitiu a mudança de critério de apuração do lucro ao longo do ano-calendário 2007.

A contribuinte indicou como paradigmas os Acórdãos nº 101-96.545 e 101-96.281, e o exame do primeiro confirma a divergência alegada. Nele, como apontado pela interessada, em procedimento fiscal tendo por referência períodos anteriores ao alcance da Lei Complementar nº 123/2006, admitiu-se a opção do sujeito pelo lucro presumido

durante o procedimento fiscal, apesar de não ter havido recolhimento tempestivo do tributo devido naquela sistemática, mormente porque o contribuinte promovia recolhimentos segundo a sistemática simplificada. É certo que a opção, no caso, foi manifestada mediante entrega de DCTF, mas em observância a intimação dirigida à contribuinte neste sentido, conforme consta do voto condutor do Acórdão nº 101-96.545:

A autoridade julgadora de primeira instância analisando o tema relativo à opção pelo lucro presumido, afirmou que tal opção não foi efetuada pela contribuinte, tendo em vista que este não efetuou o recolhimento do DARF da primeira parcela do imposto ou contribuição devidos no respectivo código de recolhimento.

Neste ponto, entendo caber razão à recorrente. Não se pode olvidar o fato de que a recorrente no período efetuava o recolhimento de seus tributos na sistemática do SIMPLES, não tendo, deste modo e antes de sua exclusão daquele sistema, que efetuar qualquer recolhimento do IRPJ pelo lucro presumido.

A autoridade autuante orientou a recorrente a proceder à entrega das DCTF, conforme se pode verificar no conteúdo do Termo de Verificação Fiscal às fls. 489.

Tais DCTF, tendo em vista terem sido apresentadas no curso da ação fiscal não excluem a espontaneidade do sujeito passivo quanto aos débitos nela indicados, mas a opção efetuada pela apuração do IRPJ e da CSLL pelo lucro presumido deveria ter sido considerada na lavratura dos autos de infração.

Resta clara, portanto, a divergência acerca dos requisitos para opção pelo lucro presumido, expressa no art. 26, §1º, da Lei nº 9.430/96. Esclareço, ainda, que no referido paradigma o sujeito passivo não logrou desconstituir o lançamento segundo a sistemática do arbitramento porque, mesmo admitindo-se a opção pelo lucro presumido, não houve a apresentação do Livro Caixa, ou do Livro Diário, exigidos na legislação aplicável. Todavia, a conclusão em favor do arbitramento teve por referência a legislação dirigida aos optantes pelo lucro presumido e, assim, a ementa do paradigma foi expressa nos seguintes termos:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2003

Ementa: LUCRO PRESUMIDO — OPÇÃO NO CURSO DA AÇÃO FISCAL. A opção pela tributação com base no lucro presumido, manifestada no curso da ação fiscal, deverá ser considerada na elaboração do lançamento, desde que o sujeito passivo satisfaça os requisitos legalmente estabelecidos para aquela opção.

IRPJ - ARBITRAMENTO DO LUCRO — se o contribuinte optante pela tributação com base no lucro presumido não escritura o livro Caixa, não satisfaz às condições exigidas pela legislação, configurando-se legítimo o arbitramento do lucro.

Quanto ao paradigma nº 101-96.281, inexistente qualquer referência a intimação dirigida ao sujeito passivo para opção da sistemática de tributação no curso do procedimento fiscal. O voto condutor do julgado e sua ementa apenas mencionam que, como o sujeito declarou não possuir "LALUR e Livros Razão, Diário e Caixa", e estaria sujeito, a partir da exclusão "às regras aplicáveis às pessoas jurídicas em geral, ou seja, deve ser tributada pelo lucro real, presumido ou arbitrado", o arbitramento era pertinente. As referências contidas no julgado acerca da opção pelo lucro presumido se reportam aos anos-calendário 1998 a 2000, anteriores à opção pela sistemática simplificada de recolhimentos, ocorrida a partir do ano-calendário 2001. Este é o cenário que resulta na seguinte ementa do citado paradigma:

NULIDADE- Não configurado o alegado cerceamento de defesa, é de ser rejeitada a a preliminar de nulidade.

LUCRO ARBITRADO- Sujeita-se à tributação pelo lucro arbitrado a pessoa jurídica que, tendo optado optado pela tributação com base no lucro presumido, não possua escrituração contábil e fiscal ou, alternativamente, Livro Caixa.

SIMPLES- De acordo com as normas em vigor para o ano-calendário de 2002, não estava autorizada a optar pelo Simples, na condição de Empresa de Pequeno Porte, a pessoa jurídica que no ano-calendário imediatamente anterior tivesse auferido receita em montante superior a R\$1.200.000,00.

SIMPLES- EXCLUSÃO- ARBITRAMENTO DO LUCRO- A pessoa jurídica excluída do Simples, se sujeita à regras aplicáveis às pessoas jurídicas em geral, ou seja, deve ser tributada pelo lucro real, presumido ou arbitrado. Não possuindo escrituração de modo a ser tributada pelo lucro real, ou Livro Caixa para ser tributada pelo presumido, a tributação deve se dar segundo o lucro arbitrado.

Passando ao 3º ponto, referente à **"ilegal adoção do Lucro Real (2006 e 1º e 2º trimestres de 2007), ante a 'imprestabilidade da contabilidade para aferição do Lucro Real', denunciada pelo Fisco"**, trata-se de aspecto vinculado ao mesmo crédito tributário exonerado em 1ª instância pelas razões abordadas no ponto precedente, e apresentando alternativamente em recurso especial, caso subsista o entendimento de que a autoridade fiscal não deveria ter observado a sua opção pelo lucro presumido em tais períodos. Apreciando o recurso de ofício, o voto condutor do acórdão recorrido, depois de afastar os efeitos da opção pelo lucro presumido em tais períodos, firma a regularidade da tributação "mediante o critério do lucro real, havendo, como havia, condições para tal". Mais à frente, consignou-se que o arbitramento é medida extrema e não deve ser utilizado quando o Fisco dispõe de elementos confiáveis para apuração da base tributável, rejeitando-se as alegações de que as empresas mantinham escriturações separadas, incidindo a tributação sobre o empreendimento.

Em recurso especial, a agravante abordou as deficiências da contabilidade indicadas pela Fiscalização e a inexistência de LALUR (aspecto destacado na decisão de 1ª instância), apontando divergência acerca da interpretação, respectivamente, do art. 530, I e II, "a" e "b", do RIR/99, e do art. 260 do RIR/99, e indicando como paradigmas os Acórdãos nº 1102-001.191 e 1201-001.010.

No primeiro paradigma, a 2ª Turma Ordinária da 1ª Câmara deu provimento a recurso voluntário em face da apuração dos tributos lançados segundo a sistemática do lucro real trimestral, apesar dos vícios apontados pela Fiscalização na escrituração que lhe foi apresentada, e da ausência da demonstração do lucro real trimestral em LALUR. O voto condutor do julgado também faz referência a outros vícios, mas há significativo destaque à ausência de balanços trimestrais por falta de apresentação do LALUR, como se vê nos excertos a seguir reproduzidos:

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

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

[...]

Com efeito, a escrituração apresentada pela empresa não atende as demais formalidades legais (Livro Diário sem assinatura do contador, sem termo de

abertura e encerramento, sem registro na Junta Comercial, lançamentos globalizados e não individualizados no Razão), fato esse incontroverso e certificado em mais de uma oportunidade pela própria fiscalização, assim como não existe o livro LALUR, sendo impossível apuração do Lucro Real em cada trimestre como exige a legislação tributária.

[...]

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

[...]

Desconhecendo a apuração em cada período trimestral, o valor da suposta omissão de receita não foi integrado pelo Fisco ao resultado anteriormente declarado em cada trimestre, o que resultou no equívoco de tributar integralmente a receita, de forma isolada da apuração que anteriormente constava da DIPJ.

[...]

Ao meu juízo, os equívocos até aqui demonstrados já me parecem suficientes para rechaçar os lançamentos tributários na sistemática do Lucro Real trimestral, diante da inexistência de balanços nessa periodicidade trimestral e escrituração confirmada como imprestável pelo próprio Fisco, além do inapropriado agravamento da exigência do IRPJ que seria muito menor, se lançado pela sistemática legal do Lucro Arbitrado que é o regime aplicável aos fatos constantes destes autos.

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

[...]

Portanto, tem razão a Recorrente quando afirma que não havia controvérsia sobre a fragilidade da escrituração contábil da empresa, pois tanto o contribuinte admitia “inconsistência nas informações”, como a própria fiscalização já havia desqualificado as apurações, considerando que a ausência dos documentos, ausência dos livros obrigatórios e falta de balanços trimestrais tornavam a contabilidade imprestável para apuração do Lucro Real.

Já no paradigma nº 1201-001.010, o arbitramento promovido pela autoridade fiscal foi validado sob o entendimento de que "o livro de apuração do lucro real e o livro inventário são livros fiscais de escrituração obrigatória para as pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real" e de que a "falta de escrituração dos mencionados livros fiscais enseja o arbitramento do lucro da pessoa jurídica". Há registro, também, de que a entidade ali fiscalizada "não apurou o resultado do período de acordo com as leis comerciais e fiscais, mas apenas de déficit ou superávit, que com aquele não se confunde".

No presente caso, como antes demonstrado, foi dado provimento ao recurso de ofício, apesar de a autoridade julgadora de 1ª instância ter assim expresso nas justificativas para exoneração do lançamento formalizado com base no lucro real nos anos-calendário 2006 e 2007:

Assim, no caso concreto, caberia aos autuantes adotar a sistemática de apuração dos resultados pela qual a empresa optou: o lucro presumido. Caso não fosse possível a adoção do lucro presumido, haveriam de arbitrar o lucro. Mas, não poderiam ter utilizado o lucro real, mais ainda que não há indicação no processo de que o LALUR tenha sido elaborado ou entregue ao fisco.

Assim, apesar de haver diferenças substanciais entre os vícios da escrituração contábil alegados pela agravante e aqueles indicados nos paradigmas, a divergência resta claramente demonstrada em razão da ausência do LALUR entre o 1º trimestre de 2006 e o 2º trimestre de 2007, nos quais os tributos lançados foram calculados segundo a sistemática do lucro real trimestral.

Por tais razões, relativamente ao 2º e ao 3º ponto de divergência, deixo de rejeitar liminarmente o agravo para, com fundamento no art. 60 do Decreto nº 70.235/72, retificar lapso manifesto cometido no exame de admissibilidade e DAR SEGUIMENTO ao recurso especial relativamente às matérias: a) "Da ilegal adoção, por iniciativa do Fisco, do Lucro Real (2006 e 1º e 2º trimestres de 2007), ante a expressa opção pelo Lucro Presumido" e b) "da ilegal adoção do Lucro Real (2006 e 1º e 2º trimestres de 2007), ante a 'imprestabilidade da contabilidade para aferição do Lucro Real', denunciada pelo Fisco".

Quanto aos demais pontos do recurso especial aos quais foi negado seguimento, constato, inicialmente, que não cabe reparos à abordagem assim exposta no despacho agravado acerca do 1º ponto apresentado pela interessada:

1ª Divergência: ausência formal de exclusão do Simples da empresa LUCIO A NEUMANN E CIA LTDA, chamada Black Forest, uma das que emprestaram sua receita/resultado para a autuação.

[...]

A agravante limita-se a arguir que, "como a Black Forest não mereceu o ADE de exclusão, o que é incontroverso, estão presentes os requisitos para a admissibilidade do Recurso Especial em relação à divergência em tela". Contudo, o lançamento formalizado nestes autos recaiu sobre pessoa jurídica previamente excluída da sistemática simplificada, e no paradigma, embora o lançamento cancelado agregasse tributos devidos por diversas empresas consideradas meras "filiais" da autuada, o vício constatado não correspondeu à falta da exclusão destas, mas sim à falta de prévia exclusão da própria pessoa jurídica autuada. Observo que na abordagem de outro infração, contida no voto condutor do acórdão paradigma, há referência à desconsideração da personalidade jurídica das outras empresas consideradas "filiais" da autuada, e apesar disso nenhum destaque foi feito acerca da necessidade ou dispensa do ato de exclusão destas.

Passando à "**4ª Divergência: da ilegal adoção do Lucro Presumido (3º e 4º trimestres de 2007, 2008 e 2009), ante a imprestabilidade da contabilidade**", a agravante defende que "os Acórdãos Paradigma negam a possibilidade do Lucro Presumido, no caso de absoluta precariedade da contabilidade da Agravante, conforme arguido pelo Fisco", mormente tendo em conta "que duas empresas foram juntadas para fins de tributação" e, em tais circunstâncias, a contabilidade sequer existe. Acrescenta que a opção pelo lucro presumido foi manifestada "quando a Agravante desconhecia que o Fisco pretendia efetuar a tributação conjunta de duas empresas".

[...]

Assim, para caracterizar a alegada divergência, cumpria à interessada, minimamente, reportar-se a julgados nos quais a escrituração apresentada na sistemática do lucro presumido fosse considerada imprestável, a ensejar o arbitramento dos lucros. Como no primeiro paradigma não houve apresentação de escrituração e, no segundo caso, as análises consideraram as obrigações acessórias impostas na sistemática do lucro real, confirma-se que a ausência de similitude fática impede a caracterização de divergência jurisprudencial.

Por fim, no que importa à "**5ª Divergência: da ilegal alteração do regime de tributação, de Lucro Real para Lucro Presumido, durante o ano-calendário 2007**", recorro que, como exposto no início deste despacho, a autoridade julgadora de 1ª instância reportou-se a esta ocorrência como fundamento adicional para cancelar as exigências no 1º e 2º trimestres de 2007, formuladas segundo a sistemática do lucro real, distintamente do 3º e 4º trimestres de 2007, nos quais foi admitida a opção do

sujeito passivo pelo lucro presumido. Admitida a divergência apontada no 2º e no 3º ponto do recurso especial, a alegada ilegalidade da adoção do lucro real no 1º e no 2º trimestre de 2007 já constitui matéria a ser apreciada pela 1ª Turma da CSRF. Contudo, neste ponto a agravante pretende a desconstituição integral das exigências formuladas no ano-calendário 2007, dada a mudança do critério de apuração dentro do mesmo ano-calendário.

[...]

Os paradigmas, portanto, não abordam obrigações tributárias vinculadas a sujeitos passivos optantes pelo Simples, bem como não tratam de períodos de apuração nos quais já vigente a Lei Complementar nº 123/2006, evidenciando a impropriedade da inferência feita pela interessada a partir destas omissões. Inexistindo similitude fática, confirmo que não resta caracterizada a divergência jurisprudencial.

Constato, ante o exposto, a presença dos pressupostos de conhecimento do agravo relativamente à 1ª, 4ª e 5ª divergências, mas REJEITO o recurso, devendo prevalecer, nesta parte, a negativa de seguimento ao recurso especial expressa pela Presidente da 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento. Já com referência à 2ª e 3ª divergências, deixo de rejeitar liminarmente o agravo e reformo a negativa de conhecimento proferida pela Presidente da 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento para, retificando lapso manifesto, DAR SEGUIMENTO ao recurso especial nesta parte. *(destaques do original)*

Aduz a Contribuinte, quanto à *“Ilegal Adoção, por Iniciativa do Fisco, do Lucro Real (2006 e 1º e 2º trimestres de 2007), ante a Expressa Opção da Recorrente pelo Lucro Presumido”*, que a autoridade fiscal, tributando em conjunto duas empresas independentes, e sem excluir uma delas do Simples, intimou a Contribuinte, sociedade excluída, a optar por outra forma de tributação e, em resposta, a Contribuinte manifestou sua preferência pelo lucro presumido, caso houvesse a exclusão. Embora esta opção ainda dependesse de confirmação acerca da regularidade de sua escrituração contábil, ela não foi respeitada porque *ela foi submetida, sem critérios legais, às escolhas do Fisco, que, apesar de tachar a escrituração como imprestável, impôs o Lucro Real no ano de 2006 e metade de 2007.*

Afirma o questionamento da matéria na apreciação do recurso de ofício, destacando sua abordagem em impugnação e recurso voluntário, e aponta como legislação interpretada de forma divergente o art. 26, § 1º, da Lei nº 9.430/96 (o que também consta no art. 16 da Lei nº 9.317/96 e no art. 32, § 2º, da Lei Complementar 123/2006) que determina ser exclusiva do Contribuinte a opção pela adoção do lucro presumido, desde que, evidentemente, preencha os requisitos para tanto, sob pena de lhe ser imposto, por determinação legal, o Lucro Arbitrado.

Observa que o acórdão recorrido, interpretando que a opção pelo lucro real anual ou lucro presumido, respectivamente, dependeria do pagamento da primeira ou única quota do imposto devido no primeiro período de apuração de cada ano-calendário, concluiu que, ante a existência de pagamentos pelo Simples, apesar da exclusão deste sistema desde então, não mais caberia a opção do Contribuinte pelo Lucro Presumido ou Lucro Real Anual, mas apenas pelo Lucro Real Trimestral.

Contudo, a jurisprudência do CARF admitiria que o contribuinte excluído do Simples pode optar por qualquer uma das formas de apuração do lucro, seja pelo lucro presumido, real anual ou trimestral conforme dispõe o art. 26, § 1º, da Lei 9.430/96 e o art. 16 da Lei nº 9.317/96, entendimento este que já era difundido no Conselho ainda antes da vigência da Lei Complementar nº 123/06, que, justamente para acabar com a polêmica que envolvia o assunto, ora adotada pelo Acórdão recorrido, previu expressamente a possibilidade dos contribuintes excluídos do Simples optarem pelo lucro presumido, real anual ou trimestral (art.

32, § 2º, da LC 123/06). Neste sentido os paradigmas nº 101-96.545 e 101-96.281, conforme excertos que transcreve.

Afirma, assim, comprovada a similitude fática entre o Acórdão recorrido e os paradigmas, todos tratando de empresas excluídas do Simples que efetuaram recolhimentos nessa sistemática e não efetuaram pagamento pelo lucro presumido e, em consequência, a divergência na interpretação da legislação tributária a respeito da possibilidade, ou não, da empresa optar pelo lucro presumido nessas condições.

No mérito, argumenta que embora fartas as irregularidades que condenam à insubsistência a autuação imposta pelo Fisco, pelo Lucro Real, no ano calendário de 2006 e no 1º e 2º trimestres de 2007, uma única razão é suficiente para decretar a improcedência desse lançamento: se a empresa optou pelo Lucro Presumido (fl. 385/386 e 388/389), não cabia ao Fisco mudar tal opção, para o Lucro Real. Como expresso na decisão de primeira instância, no caso concreto, caberia aos autuantes adotar a sistemática de apuração dos resultados pela qual a empresa optou: o lucro presumido” (fl. 1601).

Discorda da aplicação do art. 26, §1º da Lei nº 9.430/96 no acórdão recorrido, no caso de exclusão do Simples, o Fisco deve "oportunizar à empresa excluída do Simples a opção de se apurar seus resultados pelas regras do Lucro Real ou pelo Lucro Presumido", porque obviamente, se a contribuinte era optante do Simples, e por esse sistema recolhia os tributos, não haverá nenhuma opção, uma vez que a opção pelo Simples deixou de existir. É o que reafirma o art. 32, § 2º, da LC nº 123/2006.

Argumenta que o art. 16 da Lei nº 9.317/96 e o art. 26, § 1º, da Lei nº 9.430/96, já previam esta opção, e defende que o art. 32, §2º da Lei Complementar nº 123/2006 seguiu a jurisprudência do CARF, expressando a implícita interpretação teleológica da lei, em favor da possibilidade de opção pelo lucro presumido para aqueles excluídos do Simples. Reporta-se ao art. 516 do RIR/99 para asseverar que inexistia qualquer impedimento à opção.

Pede, assim, que seja considerada improcedente a apuração do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, relativos aos quatro trimestres de 2006 e ao primeiro e segundo trimestres de 2007 (fl. 19), por irregular a apuração e por ilegal a adoção da sistemática do lucro real.

Passando à Ilegal Adoção do Lucro Real (2006 e 1º e 2º trimestres de 2007), ante a "Imprestabilidade da Contabilidade para Aferição do Lucro Real" Denunciada pelo Fisco, indica ter alertado em impugnação que "após relatar em 10 páginas (fls. 174 a 184) as deficiências da contabilidade sob o pomposo título (sic) "DA IMPRESTABILIDADE DA CONTABILIDADE PARA AFERIÇÃO DO LUCRO REAL" (fl. 174), o Fisco tributou as duas empresas (Forest Decorações e Black Forest), conjuntamente, pelo Lucro Real, que ele mesmo determinou (fl. 19 a 39)". Prossegue aduzindo que:

Além da propalada imprestabilidade da contabilidade, o Lucro Real foi adotado pelo Fisco sem que, jamais, nenhuma das duas empresas que tiveram seu "Lucro Real" somado tivessem elaborado um Livro de Apuração do Lucro Real -LALUR; e isto que o LALUR, nos termos do art. 260 do RIR/99 é um livro fiscal obrigatório para as empresas tributadas pelo Lucro Real, sob pena de, não o possuindo, terem seu Lucro Arbitrado (art. 530 do RIR/99).

Vale lembrar que a irregularidade cometida pelo Fisco era tamanha que a própria DRJ afastou a exigência decorrente da ilegal imposição do Lucro Real. Segundo o julgado de primeira instância, embora o fundamento preponderante fosse, o desrespeito à opção do Contribuinte pelo Lucro Presumido, também "não poderia ter utilizado o lucro real, mais ainda que não há indicação no processo de que o LALUR tenha sido elaborado ou entregue ao fisco" (fl. 1601).

Apesar disso, o Acórdão recorrido reformou a decisão de primeira instância concluindo que *"o período de 01/01/2006 a 01/07/2007 poderia sim ter sido apurado mediante o critério do lucro real, havendo, como havia condições para taf (fl. 1708).*

Assevera que o acórdão recorrido ignora a *legislação tributária que determina a impossibilidade de adoção do Lucro Real ante a falta de contabilidade e de outros elementos indispensáveis e ainda defende, como lhe convinha, que "há que se ponderar sobre o tempero desta regra"* que evidenciaria obrigatório o arbitramento.

Afirma prequestionada a matéria, indicando os pontos correspondentes da impugnação e do recurso voluntário, e reporta como interpretado de forma divergente o art. 530, I e II, "a" e "b", também do RIR/99. *que determina seja arbitrado o lucro caso o contribuinte não possuir a escrituração necessária à apuração do Lucro Real, bem como o art. 142 do CTN.*

Sob a premissa de que o acórdão recorrido *entendeu que existiam elementos suficientes para apurar o lucro real de duas empresas (Unicidade do Empreendimento Forest) que, além de não possuírem LALUR e contabilidade unificada, tiveram seus resultados contábeis somados, de acordo com um critério inventado pelo Autuante, e tiveram o PIS/COFINS determinado por iniciativa do Fisco pela sistemática da não-cumulatividade, indica como paradigmas os acórdãos nº 1102-001.191, que considera imprescindível a demonstração do Lucro Real, mediante escrituração de todos os ajustes contábeis no livro próprio denominado LALUR (livro de Apuração do Lucro Real).* Ademais, segundo o acórdão paradigma, *não é dada ao Autuante a opção de não adotar o lucro arbitrado no caso sob exame, como entendeu o Acórdão recorrido, o que demonstra a divergência de interpretação do art. 142, parágrafo único, do CTN.*

Também o paradigma nº 1201-001.010 sustentou que *"o livro de apuração do lucro real e o livro de inventário são livros fiscais de escrituração obrigatória para as pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real. Conclui, assim, que "a falta de escrituração dos mencionados livros fiscais enseja o arbitramento do lucro da pessoa jurídica, a teor do disposto no art. 530, I, do RIR/99".*

No mérito, defende que a adoção do Lucro Real *é vedada no presente caso, ante o disposto nos arts. 260 do RIR/99, que exige a escrituração do LALUR, bem como no art. 530, I e II, "a" e "b", também do RIR/99, que determina seja arbitrado o lucro caso o contribuinte não possua a escrituração necessária à apuração do lucro real. E o art. 142 do CTN também imporia a vinculação do Autuante às determinações legais, de forma que, in casu, lhe é vedado deixar de adotar o lucro arbitrado ao entender que a escrituração da Recorrente seria imprestável para aferição do lucro real.*

Pede, neste segundo ponto, que seja considerada improcedente a apuração do IRPJ relativo aos quatro trimestres de 2006 e ao primeiro e segundo trimestres de 2007 (fl. 19), por irregular a apuração e por ilegal a adoção da sistemática. Com isto também deve sucumbir a CSLL correspondente aos períodos (fl. 31), também indevidamente apurada pela sistemática do Lucro Real. Igualmente, deve sucumbir a exigência de PIS (fl. 73 e 74) e COFINS (fl. 95 e 96), dos 12 meses de 2006 e dos 6 primeiros meses de 2007, calculados pela forma da não cumulatividade, exigida pelo fato do IRPJ ter sido apurado pelo Lucro Real.

Com a admissibilidade parcial do recurso especial os autos retornaram à Unidade de Origem que apartou os créditos tributários definitivamente constituídos (e-fls. 1989/1990) e cientificou os sujeitos passivos autuados (e-fls. 2051 e 2105).

Os autos foram remetidos à PGFN em 10/01/2017 (e-fls. 2108), e retornaram em 19/01/2017 com contrarrazões (e-fls. 2106/2116) nas quais a PGFN afirma a improcedência das alegações da Contribuinte mediante reprodução da fundamentação exposta no acórdão recorrido. Acrescenta que:

É importante registrar que este Conselho já se manifestou por diversas vezes no sentido de que o arbitramento do lucro tributável, por se tratar de medida extrema, só deve ser adotado quando a escrita e a documentação do contribuinte não permitirem a apuração do lucro real. A desclassificação de escrita, é pacífico, somente deve ser adotada nos casos extremos. É, por assim dizer, a última das opções admissíveis ao Fisco, que, ao contrário, deve se esforçar ao máximo, para aproveitar aquilo que foi escriturado, sob risco, inclusive, de no futuro ver seu trabalho totalmente desprezado.

Nesse sentido, o CARF tem reiteradamente decidido que a modalidade de arbitramento é EXCEPCIONAL e deve ser aplicada apenas **quando ESGOTADAS, de fato, as POSSIBILIDADES de apuração do lucro real da pessoa jurídica**, como mostram as diversas ementas de acórdãos apresentadas a seguir:

[...]

É oportuno registrar também a jurisprudência do CARF que aplica o Princípio Geral de Direito de que **ninguém pode se valer de sua própria torpeza — nemo allegans propriam turpitudinem auditur**.

[...]

Na remota hipótese de não ser aceito o entendimento acima, por concluir que houve vício no método de apuração dos valores cobrados, requer a anulação dessa parte do lançamento por vício formal, conforme determina a jurisprudência:

[...]

Pede, assim, que seja negado provimento ao recurso especial.

Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA, Relatora.

Recurso especial da Contribuinte - Admissibilidade

O recurso especial da Contribuinte deve ser conhecido com fundamento nas razões do Presidente do CARF no exame de agravo, aqui adotadas na forma do art. 50, §1º, da Lei nº 9.784, de 1999.

Recurso especial da Contribuinte - Mérito

O primeiro ponto questionado pela Contribuinte diz respeito à “*Ilegal Adoção, por Iniciativa do Fisco, do Lucro Real (2006 e 1º e 2º trimestres de 2007), ante a Expressa Opção da Recorrente pelo Lucro Presumido*”. Os questionamentos indiretos da Contribuinte quanto à tributação em conjunto de duas empresas independentes, sem a exclusão de uma delas do Simples, não integram o dissídio jurisprudencial. Superadas estão a exclusão da Contribuinte autuada do Simples e as receitas agregadas para exigência nestes autos. Cabe aqui, apenas, definir qual a sistemática aplicável para determinação do lucro tributável a partir destas referências, ao que se agrega, também, a segunda divergência na qual a Contribuinte afirma a *Ilegal Adoção do Lucro Real (2006 e 1º e 2º trimestres de 2007), ante a "Imprestabilidade da Contabilidade para Aferição do Lucro Real" Denunciada pelo Fisco*.

Em suma, a Contribuinte diz que, em resposta a intimação fiscal, manifestou sua preferência pelo lucro presumido caso fosse excluída do Simples Federal. Contudo, em seu entendimento, além de desrespeitar aquela opção, a autoridade fiscal determinou os tributos devido sobre o lucro na sistemática do lucro real, apesar da imprestabilidade de sua escrituração e da ausência de LALUR.

A matéria vem sendo suscitada desde a impugnação e, inclusive, ensejou o cancelamento, em 1ª instância, dos tributos calculados sobre o lucro e o faturamento no ano-calendário 2006 e nos dois primeiros trimestres de 2007, sob os seguintes fundamentos:

A impugnante diz que o agente do fisco *após relatar em 10 páginas (fls. 173 a 183) as deficiências da contabilidade*, taxando-a de imprestável para aferição do lucro real, apurou, ele próprio o lucro real da autuada.

A defesa procura encontrar contradição dos autuantes, onde ela não existe.

Às fls. 173-183 (numeração em papel), após enumerar casos em que parcela das compras foi mantida à margem da escrituração – nos anos de 2008 e 2009 –, os autuantes concluíram (fls. 182):

- a) pela imprestabilidade da escrituração nos anos calendário 2008 e 2009;
- b) pela necessidade de arbitrar o lucro em 2005;
- c) pela ausência de provas que mostrem a imprestabilidade da escrituração em 2006 e 2007, períodos em que foi possível *aceitar a contabilidade do contribuinte para fins de tributação no Lucro Real Anual*.

Não existe, então, a alegada incoerência entre relatório e autos de infração. A pessoa jurídica que for excluída do SIMPLES passa a sujeitar-se, a partir do período em que se processarem os efeitos da exclusão, às normas de tributação aplicáveis às demais pessoas jurídicas – art. 16 da Lei nº 9.317, de 1996. Assim, poder-se-ia apurar o imposto de renda e a contribuição social sobre o lucro pelo lucro real, lucro real ou lucro real.

Essa é, também, a orientação constante do Perguntas e Respostas – PIR 2006 – editado pela Secretaria da Receita Federal – SRF, Questão 183, sublinhei:

183 - Quais os efeitos da exclusão do Simples?

A pessoa jurídica excluída do Simples, por opção, obrigatoriamente ou de ofício, a partir do período em que se processarem os efeitos da exclusão, sujeitar-se-á às normas de tributação aplicáveis às demais pessoas jurídicas, inclusive com relação à forma de apuração dos seus resultados, tomando como base as regras previstas para o lucro real, ou, quando seja permitido, opcionalmente, pelo lucro presumido, ou ainda, excepcionalmente, pelo lucro arbitrado, nas hipóteses previstas na lei fiscal.

Ressalto que essas instruções são para o preenchimento da DIPJ/2006 e se repetem no Perguntas e Respostas relativas à DIPJ/2007 e DIPJ/2008. Caberá o arbitramento do lucro caso presente alguma das hipóteses do art. 530 do RIR/99, basicamente, inexistência de escrituração ou deficiências graves nela. Não sendo o caso de arbitramento, poderá o contribuinte optar pelo lucro real ou lucro presumido. A autoridade fiscal não pode efetuar essa opção em nome do contribuinte.

A contribuinte foi intimada a optar por uma das sistemáticas de tributação (fls. 385) e optou pelo lucro presumido (fls. 388/389).

A intimação foi feita *em conformidade com o parágrafo 2º, do art. 32 da Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006*. Esse dispositivo indica expressamente que, no caso de desenquadramento do Simples, a opção pela sistemática de apuração é do contribuinte:

Art.32. *As microempresas ou as empresas de pequeno porte excluídas do Simples Nacional sujeitar-se-ão, a partir do período em que se processarem os efeitos da exclusão, às normas de tributação aplicáveis às demais pessoas jurídicas.*

[...]

§2º *Para efeito do disposto no caput deste artigo, o sujeito passivo poderá optar pelo recolhimento do imposto de renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido na forma do lucro presumido, lucro real trimestral ou anual.*

Não houve inovação em relação à legislação anterior, do Simples Federal, porque tanto lá, quanto no Simples Nacional sempre houve a previsão de que o desenquadramento implicaria seguir as normas de tributação aplicáveis às demais empresas. Ou seja, opção entre lucro presumido ou lucro real trimestral ou anual. Note-se que o “Perguntas e Respostas”, mesmo antes da Lei Complementar nº 123/2006, já esclarecia que um dos efeitos da exclusão de ofício é a adoção do lucro real ou, opcionalmente, o lucro presumido.

Trago jurisprudência acerca da possibilidade de tributação pelo lucro presumido na exclusão do Simples:

Acórdão nº 101-96.281 do 1º Conselho de Contribuintes, Sessão de 10/08/2007.

SIMPLES-EXCLUSÃO-ARBITRAMENTO DO LUCRO-A pessoa jurídica excluída do Simples, se sujeita à regras aplicáveis às pessoas jurídicas em geral, ou seja, deve ser tributada pelo lucro real, presumido ou arbitrado. Não possuindo escrituração de modo a ser tributada pelo lucro real, ou Livro Caixa para ser tributada pelo presumido, a tributação deve se dar segundo o lucro arbitrado.

Acórdão nº 07-19.603, de 23/04/2010, da 3ª Turma da DRJ Florianópolis

EXCLUSÃO DO SIMPLES. ARBITRAMENTO. HIPÓTESES. A empresa excluída do Simples deve, a partir do período em que se processarem os efeitos da exclusão, ser tributada pelas regras do Lucro Real, Lucro Presumido ou, excepcionalmente, pelo Lucro arbitrado. Deve-se, portanto, oportunizar à empresa excluída do Simples a opção de se apurar seus resultados pelas regras do Lucro Real ou pelo Lucro Presumido, que no caso dos autos constata-se que tal opção não foi assegurada à Interessada. De se afastar o arbitramento do lucro, sendo-lhe permitida a tributação pelo Lucro Presumido, pleiteada na impugnação.

Data do fato gerador: :31/03/2005 a 31/03/2005, 30/06/2005 a 30/06/2005, 30/09/2005 a 30/09/2005, 31/12/2005 a 31/12/2005

Assim, no caso concreto, caberia aos autuantes adotar a sistemática de apuração dos resultados pela qual a empresa optou: o lucro presumido. Caso não fosse possível a adoção do lucro presumido, haveriam de arbitrar o lucro. Mas, não poderiam ter utilizado o lucro real, mais ainda que não há indicação no processo de que o LALUR tenha sido elaborado ou entregue ao fisco.

Com relação ao ano-calendário 2007, houve a tributação de dois primeiros trimestres pelo lucro real e os seguintes pelo lucro presumido. O art. 26 da Lei nº 9.430/1996 determina que a opção pelo lucro presumido seja aplicada em relação a todo o ano-calendário:

Art.26.A opção pela tributação com base no lucro presumido será aplicada em relação a todo o período de atividade da empresa em cada ano-calendário.

Assim, por mais que houvesse o entendimento de que o direito de o contribuinte optar pela sistemática de apuração somente nasceu com o advento da Lei Complementar nº 123/2006, ainda assim, a opção pelo lucro presumido haveria de abranger todo aquele ano-calendário.

Pelo exposto, entendo que não pode prosperar o lançamento efetuado com base no lucro real nos anos-calendário 2006 e 2007.

Nestes termos, a autoridade julgadora de 1ª instância mesclou as teses defendidas pela Contribuinte nas duas divergências jurisprudenciais que tiveram seguimento: o lucro real não seria admissível diante da falta de escrituração do LALUR, e a autoridade fiscal deveria

respeitar a opção da Contribuinte pelo lucro presumido, salvo se identificado algum outro impedimento para tanto, que impusesse o arbitramento dos lucros.

O Colegiado *a quo*, por voto de qualidade¹, afirmou inadmissível a opção pelo lucro presumido e validou a apuração na sistemática do lucro real sob os seguintes fundamentos:

Ocorre que a menção explícita à possibilidade de adoção do regime do lucro presumido somente foi positivada pela Lei Complementar nº 123/2006, que veio a reger o Simples Nacional. O período em tela é o ano-calendário de 2006 e o primeiro semestre de 2007, em que a lei de regência do Simples Nacional (Lei nº 9.317/96) prescrevia tão somente que a pessoa excluída do Simples ficaria sujeita às normas de tributação aplicáveis às demais pessoas jurídicas, *verbis*:

Art. 16. A pessoa jurídica excluída do SIMPLES sujeitar-se-á, a partir do período em que se processarem os efeitos da exclusão, às normas de tributação aplicáveis às demais pessoas jurídicas.

Neste sentido, a norma geral de tributação aplicável às demais pessoas jurídicas neste ponto era (e ainda o é) a Lei nº 9430/96 que prescreve ser o pagamento da primeira ou única quota do imposto devido correspondente ao primeiro período de apuração de cada ano-calendário aquele que define as opções pelo lucro real anual (art. 3º, parágrafo único) ou o lucro presumido (art. 26, §1º). Na ausência deste pagamento, o regime geral aplicável é o do lucro real trimestral, *verbis*:

Art. 3º A adoção da forma de pagamento do imposto prevista no art. 1º, pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime do lucro real, ou a opção pela forma do art. 2º será irretratável para todo o ano-calendário.

Parágrafo único. A opção pela forma estabelecida no art. 2º será manifestada com o pagamento do imposto correspondente ao mês de janeiro ou de início de atividade.

...

Art. 26. A opção pela tributação com base no lucro presumido será aplicada em relação a todo o período de atividade da empresa em cada ano-calendário.

§ 1º A opção de que trata este artigo será manifestada com o pagamento da primeira ou única quota do imposto devido correspondente ao primeiro período de apuração de cada ano-calendário.

Assim, a exclusão do Simples, em situação que já envolvesse recolhimentos efetuados sob esta sistemática, era inibidora da adoção dos regimes do lucro real anual ou presumido, acaso já efetuados recolhimentos no regime simplificado, tal qual se dá no caso vertente.

Desta forma, restava tão somente aos contribuintes a adoção do lucro real trimestral ou a sujeição ao arbitramento. No caso vertente, a intimação fiscal (fls. 385) dizia:

Por conseguinte, em conformidade com o parágrafo 2º do Art. 32 da Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, o sujeito passivo supra mencionado poderá optar pelo recolhimento do IRPJ e da CSLL na forma estabelecida pelo Lucro Presumido, Lucro Real Trimestral ou Lucro Anual.

Ressalve-se que a opção pelo Lucro Real, seja Trimestral ou Anual, depende de manutenção da escrituração contábil sem vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para determina-lo.

Assim, tendo o fiscal mencionado o art. 32 da LC 123/2006, constatasse que não houve confusão ou erro no documento fiscal, sendo que a intimação dizia respeito

¹ Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Alberto Pinto Souza Junior (presidente da turma), Marcelo de Assis Guerra, Waldir Veiga Rocha, Guilherme Pollastri Gomes da Silva, Eduardo de Andrade e Hélio Eduardo de Paiva Araújo, e divergiram Marcelo de Assis Guerra, Guilherme Pollastri Gomes da Silva e Hélio Eduardo de Paiva Araújo.

expressamente ao período regido pelo Simples Nacional, e, portanto, ao período posterior a 01/07/2007.

Desta forma, o período de 01/01/2006 a 01/07/2007 poderia sim ter sido apurado mediante o critério do lucro real, havendo, como havia condições para tal.

Relativamente à mudança de critério de apuração no ano de 2007 (lucro real trimestral no 1º e 2º trimestres e lucro presumido nos 3º e 4º semestres) esta não restaria ao desamparo legal, em confronto com o art. 26 da Lei nº 9.430/96, porquanto o §2º do art. 32 da Lei Complementar nº 123/2006 é *lex posterior* (de 2006) e também *lex specialis* (regendo situação específica de exclusão do Simples Nacional), derogando, portanto, o art. 26 da Lei nº 9.430/96 neste ponto.

Assim, voto para dar provimento ao recurso de ofício e restabelecer a exigência exonerada.

A autoridade julgadora de 1ª instância, portanto, pautou-se no entendimento de que a legislação de regência, mesmo antes da Lei Complementar nº 123/2006, admitia a opção pelo lucro presumido. Em consequência, sob a premissa de que a autoridade fiscal corretamente questionou a Contribuinte acerca de sua opção em face da exclusão do Simples, concluiu que a opção assim manifestada deveria ter sido respeitada ou rejeitada com fundamento em algum óbice à apuração na sistemática do lucro presumido. Já o voto condutor do acórdão recorrido interpreta que a possibilidade de opção pelo lucro presumido, quando da exclusão do Simples, somente surge com a Lei Complementar nº 123/2006 e, sob o pressuposto de que a intimação dirigida ao sujeito passivo somente se referia às apurações a partir de julho/2007, afirmou válida a tributação na sistemática do lucro real trimestral quando presentes as condições para tanto.

O paradigma nº 101-96.545, único admitido no exame de agravo, embora tenha em conta procedimento fiscal desenvolvido antes da edição da Lei Complementar nº 123/2006, validou a opção manifestada por pessoa jurídica que, excluída do Simples e intimada pela autoridade fiscal a apresentar as correspondentes DCTF, nelas informou a apuração do IRPJ e da CSLL na sistemática do lucro presumido. Contudo, como a Contribuinte informara não possuir os livros Caixa, Diário e Razão, a 1ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuinte negou provimento ao recurso voluntário que pretendia desconstituir o arbitramento dos lucros em tais circunstâncias.

Referido paradigma, portanto, está alinhado à decisão de 1ª instância, segundo a qual, mesmo antes da edição da Lei Complementar nº 123/2006, *sempre houve a previsão de que o desenquadramento implicaria seguir as normas de tributação aplicáveis às demais empresas, ou seja, a adoção do lucro real ou, opcionalmente, o lucro presumido.*

O debate estabelecido nestes termos ainda envolve outra determinação legal, expressa no art. 7º, §1º do Decreto nº 70.235/72², e que motivou o entendimento assim exposto

² Art. 7º O procedimento fiscal tem início com:

I - o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificado o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto;

II - a apreensão de mercadorias, documentos ou livros;

III - o começo de despacho aduaneiro de mercadoria importada.

§ 1º O início do procedimento exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independentemente de intimação a dos demais envolvidos nas infrações verificadas.

[...]

por esta Conselheira no voto condutor do Acórdão nº 1101-000.953, acolhido à unanimidade³ em sessão de julgamento de 12 de setembro de 2013:

No mérito, depois de reiterar os aspectos já apreciados preliminarmente neste voto, a recorrente aponta que o lançamento na sistemática do lucro real ensejou exigência mais gravosa, pois na medida em que a recorrente não está obrigada a utilizar o lucro real, poderia optar pelo Lucro Presumido ou por outra forma legal menos gravosa para recolhimento dos tributos. Reporta-se a cálculos dos valores que seriam devidos na sistemática do lucro presumido, e invoca a aplicação do art. 112 do CTN, para recolher valores menores e também a correspondente penalidade.

Ocorre que, somente com a edição da Lei Complementar nº 123/2006, no âmbito do Simples Nacional, foi deferido ao sujeito passivo, após sua exclusão da sistemática simplificada de recolhimento, optar por uma das formas de tributação facultadas aos demais sujeitos passivos:

Art. 32. As microempresas ou as empresas de pequeno porte excluídas do Simples Nacional sujeitar-se-ão, a partir do período em que se processarem os efeitos da exclusão, às normas de tributação aplicáveis às demais pessoas jurídicas.

§ 1º Para efeitos do disposto no **caput** deste artigo, na hipótese da alínea a do inciso III do caput do art. 31 desta Lei Complementar, a microempresa ou a empresa de pequeno porte desenquadrada ficará sujeita ao pagamento da totalidade ou diferença dos respectivos impostos e contribuições, devidos de conformidade com as normas gerais de incidência, acrescidos, tão-somente, de juros de mora, quando efetuado antes do início de procedimento de ofício.

§ 2º Para efeito do disposto no caput deste artigo, o sujeito passivo poderá optar pelo recolhimento do imposto de renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido na forma do lucro presumido, lucro real trimestral ou anual.

§ 3º Aplica-se o disposto no **caput** e no § 1º em relação ao ICMS e ao ISS à empresa impedida de recolher esses impostos na forma do Simples Nacional, em face da ultrapassagem dos limites a que se referem os incisos I e II do **caput** do art. 19, relativamente ao estabelecimento localizado na unidade da Federação que os houver adotado. *(negrejou-se)*

Já no âmbito da Lei nº 9.317/96, seu art. 16 apenas estipulava que a pessoa jurídica excluída do SIMPLES sujeitar-se-á, a partir do período em que se processarem os efeitos da exclusão, às normas de tributação aplicáveis às demais pessoas jurídicas. Por sua vez, a Lei nº 9.430/96 estabelece como regra geral de tributação o lucro real trimestral, e faculta sua apuração anual àqueles que promoverem pagamentos por estimativas, bem como autoriza a apuração com base no lucro presumido apenas se manifestada a opção com o pagamento do imposto devido no primeiro período de apuração do ano-calendário:

Art.1º A partir do ano-calendário de 1997, **o imposto de renda das pessoas jurídicas será determinado com base no lucro real, presumido, ou arbitrado, por períodos de apuração trimestrais, encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário**, observada a legislação vigente, com as alterações desta Lei.

[...]

Art.2º A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real **poderá optar pelo pagamento do imposto, em cada mês**, determinado sobre base de cálculo estimada, mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos

³ Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcos Aurélio Pereira Valadão (presidente da turma), José Ricardo da Silva (vice-presidente), Edeli Pereira Bessa, Benedicto Celso Benício Júnior, Mônica Sionara Schpallir Calijuri e Marcelo de Assis Guerra.

percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, observado o disposto nos §§1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30 a 32, 34 e 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995.

[...]

§3º A pessoa jurídica que optar pelo pagamento do imposto na forma deste artigo **deverá apurar o lucro real em 31 de dezembro de cada ano**, exceto nas hipóteses de que tratam os §§1º e 2º do artigo anterior.

[...]

Art. 3º A adoção da forma de pagamento do imposto prevista no art. 1º, pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime do lucro real, ou a opção pela forma do art. 2º será **irretratável para todo o ano-calendário**.

Parágrafo único. A opção pela forma estabelecida no art. 2º será manifestada com o pagamento do imposto correspondente ao mês de janeiro ou de início de atividade.

[...]

Art.26.A **opção pela tributação com base no lucro presumido** será aplicada em relação a todo o período de atividade da empresa em cada ano-calendário.

§1º A opção de que trata este **artigo será manifestada com o pagamento da primeira ou única quota do imposto devido correspondente ao primeiro período de apuração de cada ano-calendário**.

§2º A pessoa jurídica que houver iniciado atividade a partir do segundo trimestre manifestará a opção de que trata este artigo com o pagamento da primeira ou única quota do imposto devido relativa ao período de apuração do início de atividade.

§3º A pessoa jurídica que houver pago o imposto com base no lucro presumido e que, em relação ao mesmo ano-calendário, alterar a opção, passando a ser tributada com base no lucro real, ficará sujeita ao pagamento de multa e juros moratórios sobre a diferença de imposto paga a menor.

§4º A mudança de opção a que se refere o parágrafo anterior somente será admitida quando formalizada até a entrega da correspondente declaração de rendimentos e antes de iniciado procedimento de ofício relativo a qualquer dos períodos de apuração do respectivo ano-calendário. *(negrejou-se)*

Iniciado o procedimento fiscal e excluída a espontaneidade do sujeito passivo, não lhe é mais possível optar pela tributação com base no lucro presumido, e a exigência fiscal deve observar a sistemática do lucro real trimestral ou, quando esta se mostra inviável, ter em conta o lucro arbitrado.

A questão que se fazia presente antes da Lei Complementar nº 123/2006 era, portanto, a validade da opção pelo lucro presumido quando o sujeito passivo se encontrava com a espontaneidade excluída pelo início do procedimento fiscal. Diversa era a situação na qual o sujeito passivo, excluído de ofício do Simples Federal sem estar submetido a procedimento fiscal, buscasse regularizar seus recolhimentos. É com este recorte que deve ser interpretada a orientação da Receita Federal, no “Perguntas e Respostas – PIR 2006”, mencionada na decisão de 1ª instância:

183 Quais os efeitos da exclusão do Simples?

A pessoa jurídica excluída do Simples, por opção, obrigatoriamente ou de ofício, a partir do período em que se processarem os efeitos da exclusão, sujeitar-se-á às normas de tributação aplicáveis às demais pessoas jurídicas, inclusive com relação à forma de apuração dos seus resultados, tomando como base as regras previstas para o lucro real,

ou, quando seja permitido, opcionalmente, pelo lucro presumido, ou ainda, excepcionalmente, pelo lucro arbitrado, nas hipóteses previstas na lei fiscal.

Referida orientação, portanto, apenas flexibiliza a interpretação do art. 26 da Lei nº 9.430/96 para admitir que o sujeito passivo, uma vez excluído do Simples Federal, opte pelo lucro presumido mesmo se já ultrapassado o prazo para o *pagamento da primeira ou única quota do imposto devido correspondente ao primeiro período de apuração de cada ano-calendário*. É válido cogitar que, como o sujeito passivo vinha recolhendo os tributos na sistemática simplificada, antes de sua exclusão não lhe era exigida a opção em referência. Assim, promovida a exclusão do Simples Federal, a opção era possível antes da exclusão da espontaneidade pelo início do procedimento fiscal, ou da prática de outro ato com ela incompatível (por exemplo, o recolhimento ou a declaração de débitos por outra sistemática de apuração do lucro).

Somente com a Lei Complementar nº 123/2006 é afastada a aplicação do art. 7º do Decreto nº 70.235/72, derrogando-a no âmbito do Simples Nacional por regular a situação de forma incompatível com sua determinação. Observe-se, inclusive, que a espontaneidade foi reconhecida no mesmo dispositivo da referida lei também para exclusão de penalidades, desde que o sujeito passivo promovesse os recolhimentos devidos fora da sistemática simplificada antes do início do procedimento fiscal:

Art. 32. As microempresas ou as empresas de pequeno porte excluídas do Simples Nacional sujeitar-se-ão, a partir do período em que se processarem os efeitos da exclusão, às normas de tributação aplicáveis às demais pessoas jurídicas.

§ 1º Para efeitos do disposto no caput deste artigo, na hipótese da alínea a do inciso III do caput do art. 31 desta Lei Complementar, a microempresa ou a empresa de pequeno porte desenquadrada ficará sujeita ao pagamento da totalidade ou diferença dos respectivos impostos e contribuições, devidos de conformidade com as normas gerais de incidência, acrescidos, tão-somente, de juros de mora, quando efetuado antes do início de procedimento de ofício.

§ 2º Para efeito do disposto no caput deste artigo, o sujeito passivo poderá optar pelo recolhimento do imposto de renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido na forma do lucro presumido, lucro real trimestral ou anual.

Significa dizer que o optante pelo Simples Nacional, quando excluído desta sistemática, poderia optar por qualquer outra formas de tributação do lucro, ainda que iniciado o procedimento fiscal, sendo que a exclusão da espontaneidade daí decorrente somente afasta a possibilidade prevista no §1º de pagamento dos tributos devidos sem o acréscimo de penalidades, mas apenas de juros de mora.

A autoridade julgadora de 1ª instância também observou que neste caso específico a Contribuinte teria sido intimada a optar por uma das sistemáticas de tributação. Já o Conselheiro Relator do acórdão recorrido interpretou que a referida intimação apenas dizia respeito aos períodos de opção pelo Simples Nacional. Oportuna a transcrição integral do documento de e-fls. 385/386:

No exercício das funções de Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil, dando continuidade à ação iniciada em 18/03/2010, em continuidade 6 fiscalização dos tributos e contribuições em relação ao sujeito passivo acima identificado, com base nos art. 904, 905, 911, 927 e 928 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda), INTIMAMOS o sujeito passivo a atender aos itens abaixo discriminados.

Itens a cumprir

Prazo

1. Informamos que, em decorrência das constatações desta fiscalização, a empresa Forest Decorações Ltda será excluída retroativamente do SIMPLES. Por conseguinte,

em conformidade com o parágrafo 2º do Art. 32 da Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, o sujeito passivo supra mencionado poderá optar pelo recolhimento do IRPJ e da CSLL na forma estabelecida pelo Lucro Presumido, Lucro Real Trimestral ou Lucro Anual.

Ressalve-se que a opção pelo Lucro Real, seja Trimestral ou Anual, depende de manutenção da escrituração contábil sem vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para determina- lo.

Feitas essas observações iniciais e considerando que a análise desta fiscalização conclua que a escrituração contábil existente é apta para a determinação do Lucro Real, solicitamos ao sujeito passivo que opte por uma forma de tributação do IRPJ e da CSLL (Presumido, Real Trimestral ou Real Anual). 5 dias

2. Por outro lado, e levando-se em consideração a existência de indícios que apontam para a imprestabilidade da contabilidade para aferição do Lucro Real, destaca-se que na hipótese de esta fiscalização concluir que a escrituração contábil contém vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para a determinação do lucro real e o sujeito passivo optar pela forma estipulada pelo Lucro Real, esta fiscalização será obrigada a arbitrar o lucro, em conformidade com o inciso II do Art. 530 do Decreto nº 3.000/1999. Na prática, o sujeito passivo poderia optar entre o Lucro Presumido ou o Lucro Arbitrado.

Feitas essas observações e considerando a hipótese de esta fiscalização concluir que a escrituração contábil existente não é apta à determinação do Lucro Real, solicitamos ao sujeito passivo que opte por uma forma de tributação do IRPJ e da CSLL (Presumido ou Arbitrado). 5 dias

O prazo de cinco dias úteis obedece ao disposto no art. 19, § 1º da Lei nº 3.470, de 1958, com a redação dada pelo art. 71 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24/8/2001.

Todos os esclarecimentos deverão ser feitos por escrito, devidamente assinados, e acompanhados, quando for o caso, da respectiva documentação.

E, para surtir os efeitos legais, lavramos o presente Termo, em duas vias de igual teor e forma, assinado pelos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil, cuja ciência pelo sujeito passivo dar-se-á por via postal, mediante Aviso de Recebimento (AR).

A própria Contribuinte interpretou que a intimação era dirigida apenas aos períodos de opção pelo Simples Nacional, como se vê de sua resposta às e-fls. 388/389:

Através da intimação antes referida a contribuinte tomou conhecimento de que *será excluída retroativamente do SIMPLES (sic)* e de que há possibilidade da sua contabilidade ser considerada irregular. Além disso, foi instada a fazer opção pelo regime de tributário do *Lucro Presumido, Lucro Real Trimestral ou Lucro Anual*.

Não obstante a manifestação do fisco, entende a contribuinte que **sua opção pelo regime do Simples Nacional está correta**, bem como sua contabilidade se apresenta plenamente apta para apuração do IRPJ e CSLL pelo regime tributário por ela eleito.

Ademais disso entende a contribuinte que qualquer opção neste momento, além de prematura não possibilita que a contribuinte possa optar pelo regime que melhor atenda aos seus interesses.

De qualquer forma, se compelida a fazer qualquer opção, o faria pelo Lucro Presumido, ressaltando as circunstâncias acima referidas. *(negrejou-se)*

No Relatório Fiscal, à e-fl. 124, a autoridade fiscal também limita os efeitos da intimação aos períodos de opção pelo Simples Nacional:

1.4.5. Termo de Intimação nº05 (fl. 381 a 382)

No último Termo de Intimação, oferecemos ao sujeito passivo a opção de escolher um Regime de Tributação (Lucro Presumido ou Real), devido à iminente exclusão do

SIMPLES Nacional. Alertamo-lo, ainda, sobre a possibilidade de que sua contabilidade fosse considerada imprestável para a determinação do Lucro Real.

Em sua resposta (fl 384 a 385), em 09/12/2010, a Forest Decorações optou pelo regime do Lucro Presumido.

Assim, além de a legislação de regência não permitir a opção pelo lucro presumido quando já excluída a espontaneidade do sujeito passivo pelo início do procedimento fiscal que resultou na sua exclusão do Simples Federal, no caso específico também não se verifica conduta da autoridade fiscal que permita cogitar do restabelecimento daquela espontaneidade, de forma a validar eventual opção pelo lucro presumido. Aliás, nem mesmo opção neste sentido houve, vez que a Contribuinte limitou sua manifestação aos períodos alcançados pelo Simples Nacional.

Assim, no âmbito da divergência “Da ilegal adoção, por iniciativa do fisco do Lucro Real – 2006 e 1º e 2º trimestre de 2007, ante a expressa opção pelo Lucro Presumido”, não só descabe aplicar retroativamente o art. 32, §2º da Lei Complementar nº 123/2006, como também não há conduta que autorize sua aplicação. Irrelevante, assim, se inexistem outros impedimentos à opção pelo lucro presumido, como alega a Contribuinte.

Estas as razões, portanto, para NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial da Contribuinte neste ponto.

Quanto à segunda divergência (*Ilegal Adoção do Lucro Real (2006 e 1º e 2º trimestres de 2007), ante a "Imprestabilidade da Contabilidade para Aferição do Lucro Real" Denunciada pelo Fisco*), a Contribuinte destaca o relato fiscal acerca da imprestabilidade da escrituração para aferição do lucro real, observa que o fiscal autuante promoveu a tributação conjunta de duas empresas com base em lucro real que ele mesmo apurou, e sem que nenhuma delas jamais tivesse elaborado o LALUR. Aduz *que a irregularidade cometida pelo Fisco era tamanha que a própria DRJ afastou a exigência decorrente da ilegal imposição do Lucro Real*, com destaque à ausência de elaboração do LALUR, mas o Colegiado *a quo* entendeu que haveria condições para a apuração do lucro real.

Destaca que a legislação tributária *determina a impossibilidade de adoção do Lucro Real ante a falta de contabilidade e de outros elementos indispensáveis*, entende obrigatório o arbitramento, mencionando que as duas empresas reunidas *além de não possuírem LALUR e contabilidade unificada, tiveram seus resultados contábeis somados, de acordo com um critério inventado pelo Autuante, e tiveram o PIS/COFINS determinado por iniciativa do Fisco pela sistemática da não-cumulatividade*.

A Contribuinte logrou demonstrar o dissídio jurisprudencial minimamente acerca do cabimento de arbitramento dos lucros na ausência de LALUR, aspecto destacado pela autoridade julgadora de 1ª instância como impeditivo da tributação na sistemática do lucro real, e infirmado com o provimento do recurso de ofício. O paradigma n.º 1102-001.191 declara cabível o arbitramento dos lucros na falta de escrituração do LALUR, apesar de também se pautar na ausência de balanços trimestrais, e o paradigma nº 1201-001.010 valida arbitramento dos lucros por falta de escrituração do LALUR, ainda que no caso analisado também faltasse o livro de inventário. Reforça a caracterização da divergência o fato de a ausência de LALUR não ser, também aqui, o único vício suscitado em favor do arbitramento, e todos eles foram consideradas irrelevantes para fins de apuração do lucro real, mormente porque alegados em embargos de declaração, os quais restaram rejeitados por esta Conselheira, à época Presidente da 2ª Turma da 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento, frente ao voto condutor do acórdão recorrido afirmando que *havia condições* para o lucro real trimestral. Na rejeição dos embargos somente foi feita a

seguinte ressalva acerca da insistência da Contribuinte quanto à desconsideração de custos e despesas não escriturados:

Por fim, quanto à alegada omissão acerca da desconsideração de despesas ou custos não escriturados, observa-se que em recurso voluntário as embargantes deixaram de abordar a matéria porque o crédito tributário correspondente havia sido exonerado na decisão de 1ª instância mas, em impugnação, também não veicularam este argumento.

Observe-se, ainda, que as embargantes apenas mencionam, em suas alegações, a parte da acusação fiscal que lhes interessa. Oportuno transcrever por inteiro o que consta à fl. 182 da acusação fiscal:

No que tange aos anos de 2006 e 2007, embora tenhamos indicativos de que o procedimento de não escrituração de diversas despesas ou custos tenha também ocorrido neste período, frente à ausência de provas colhidas neste sentido (os documentos e arquivos apreendidos, regra geral, referem-se aos anos de 2008 e 2009), optamos por aceitar a contabilidade do contribuinte para fins de tributação no regime do Lucro Real Anual (vide item seguinte — Exclusão do Simples), obviamente juntando-se as duas contabilidades e inserindo-se as receitas omitidas (vide item 7). (negrejou-se)

A decisão embargada, assim, apenas acolhe a alegação da autoridade autuante. Caberia às embargantes demonstrarem em qual trecho da defesa questionaram os efeitos da não escrituração de custos e despesas. Ausente tal providência, conclui-se que o Colegiado não estava obrigado a se pronunciar sobre este ponto, não restando demonstrada omissão a ser suprida em sede de embargos.

Este Colegiado já teve a oportunidade de se manifestar acerca do cabimento de arbitramento dos lucros por falta de apresentação do LALUR, e acolheu à unanimidade⁴ o voto do ex-Conselheiro Rafael Vidal de Araújo, condutor do Acórdão nº 9101-002.597:

Em relação ao mérito, e como bem registrado pela Turma recorrida, é certo que existe neste Conselho jurisprudência firme segundo à qual o arbitramento do lucro é medida extrema, não podendo por isso ser banalizada.

Então, por exemplo, não se admite o arbitramento quando a autoridade tributária deixar de demonstrar, de forma segura, que os vícios, erros ou deficiências verificados na escrita do sujeito passivo realmente a tornaram imprestável para apuração do lucro real.

Veja que o conceito de imprestabilidade é vago. Nesse sentido, em cada caso concreto poderá haver: (i) uma zona de certeza negativa, em que não há dúvida de que as falhas verificadas na escrita não a tornam imprestável para apuração do lucro real; (ii) do lado oposto, um zona de certeza positiva, em que não há dúvida de que as referidas falhas tornam a escrita imprestável para apuração do lucro real; e (iii) uma zona intermediária, onde não haja segurança de que as falhas verificadas tornam a escrita imprestável para apuração do lucro real.

Assim, uma aplicação do princípio de que o arbitramento é uma medida extrema é afastar a possibilidade de a autoridade utilizar essa forma de tributação na zona intermediária, onde de não há plena segurança de imprestabilidade da escrita.

Outro exemplo de aplicação desse mesmo princípio é evitar-se o aodamento da autoridade tributária em arbitrar o lucro do sujeito passivo. Por isso este Conselho vem afastando o arbitramento realizado após uma única intimação para apresentação de livros e documentos, mormente quando indeferido pedido de dilação de prazo para sua apresentação.

⁴ Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Adriana Gomes Rego, Cristiane Silva Costa, André Mendes de Moura, Luis Flávio Neto, Rafael Vidal de Araújo, Daniele Souto Rodrigues Amadio, Gerson Macedo Guerra, Carlos Alberto Freitas Barreto (Presidente).

O princípio, todavia, não se presta para afastar o arbitramento fundado em norma que, com clareza, determine aquela medida, e nem a casos em que a autoridade tenha agido com a devida cautela.

Esse é exatamente os caso dos presentes autos.

Aqui a autoridade tributária, em razão da falta de apresentação do Lalur, realizou o arbitramento do lucro com fundamento no art. 260 c/c art. 530, I e III, ambos do RIR/99, que assim estabelecem (vide TVF à e-fl. 76):

Seção III

Livros Fiscais

Art. 260. A pessoa jurídica, além dos livros de contabilidade previstos em leis e regulamentos, deverá possuir os seguintes livros (Lei nº 154, de 1947, art. 2º, e Lei nº 8.383, de 1991, art. 48, e DecretoLei nº 1.598, de 1977, arts. 8º e 27):

(...)

III - de Apuração do Lucro Real LALUR; (...)

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;

III - o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o Livro Caixa, na hipótese do parágrafo único do art. 527;

(...)

Ora, não há dúvida de que o art. 260, III, do RIR/99 elenca o Lalur entre os livros fiscais de escrituração obrigatória para os contribuintes que apurem lucro real.

Da mesma forma, não há dúvida de que os incisos I e III do art. 530 do mesmo RIR/99 determinam o arbitramento do lucro em caso de falta de apresentação de livros fiscais, exceto quando o sujeito passivo opte pela apuração de lucro presumido (o que não é o caso dos presentes autos), hipótese em que ficará dispensado de escrituração comercial e fiscal acaso escrete livro caixa.

Ademais, no caso a autoridade tributária não agiu aodadamente. De fato, a primeira intimação para apresentação do Lalur se deu logo no termo de início de ação fiscal, lavrado em 01/04/2004. Após, seguiram-se outras intimações para apresentação desse livro e, por derradeiro, em 11/10/2005 foi lavrado o termo de intimação nº 5 por meio do qual a contribuinte foi instada a apresentar o Lalur, e expressamente cientificada de que, em caso de não atendimento, seu lucro seria arbitrado.

Isso posto, em que pese reconhecer que este Conselho vem, corretamente, acolhendo o princípio de que o arbitramento é uma medida extrema, entendo que no presente caso o arbitramento se fez necessário.

Dito isso, resta o exame das demais matérias suscitadas pelo sujeito passivo em seu recurso voluntário, e que não chegaram a ser apreciadas pela Turma recorrida em razão do julgamento do mérito.

Tal exame, entretanto, é melhor que não seja levado a efeito por esta Primeira Turma, sob pena de supressão de instância.

Tendo em vista o exposto voto por conhecer do recurso especial interposto pela Fazenda Nacional e, no mérito, por dar-lhe provimento, devendo contudo os autos retornarem à Turma de origem a fim de que sejam apreciados as demais matérias suscitadas no recurso voluntário, em especial:

a) a preliminar de decadência dos créditos tributários lançados;

- b) a preliminar de nulidade do lançamento por cerceamento do direito de defesa; e
- c) a ilegalidade do emprego da taxa Selic no cálculos dos juros de mora. (*destaques do original*)

Referida decisão reverteu o entendimento firmado no Acórdão nº 101-96.469, assim ementado:

IRPJ - ARBITRAMENTO DE LUCRO - FALTA DE ESCRITURAÇÃO DO LALUR
Reiterada e incontroversa é a jurisprudência administrativa no sentido de que o arbitramento do lucro, em razão das consequências tributáveis a que conduz, é medida excepcional, somente aplicável quando no exame de escrita a Fiscalização comprova que as falhas apontadas se constituem em fatos que, camuflando expressivos fatos tributáveis, indiscutivelmente, impedem a quantificação do resultado do exercício. A simples falta de escrituração do LALUR, sem demonstrar a ocorrência do efetivo prejuízo para o Fisco, não é suficiente para sustentar a desclassificação da escrituração contábil e o conseqüente arbitramento dos lucros.

A decisão reformada afirmava necessária a demonstração do prejuízo que a falta de apresentação do LALUR acarretou à apuração do lucro real. Estas são as conclusões do voto condutor daquela decisão:

Ressalte-se ainda, que não foram apurados quaisquer indícios de omissão de receitas ou mesmo a prática de quaisquer outras irregularidades, denotando que a ação fiscal deixou de aprofundar a um patamar seguro as investigações que fosse suficiente a dar guarida a sua pretensão, limitando-se a optar pela via extrema do arbitramento do lucro simplesmente pela inexistência do LALUR, o qual, na sua falta, não impede a apuração do lucro tributável.

Entendo que, se por um lado, não pode o julgador louvar-se em simples afirmações sem a menor prova de qualquer das partes, mormente quando se trata de caso de graves consequências, como é a desclassificação de escrita; por outro caberia ao Fisco provar o efetivo prejuízo, o que no caso não ocorreu.

Em outras palavras, neste caso específico em que a natureza dos ajustes procedidos no lucro líquido é perfeitamente identificável, a falta de atualização do LALUR não tem o condão de tomar a escrituração da empresa imprestável para apuração do lucro real, o que a enquadraria no inciso II do artigo 47 da Lei nº 8.981/95, base legal do feito.

Destarte, resta claro e cristalino que a escrituração contábil da interessada está revestida de todas as formalidades legais, a qual comprova a real margem de lucro da empresa, deverá prevalecer como prova, mesmo que no momento da fiscalização tenha ocorrido a falta de apresentação do Lalur, posto que, por se tratar de um livro cujo preenchimento depende dos dados inseridos na escrituração regular, nada impede que a qualquer momento o mesmo seja regularizado e apurado o lucro real com os elementos extraídos da própria escrituração.

Abordando o tema, e adotando a mesma ementa da decisão reformada por esta 1ª Turma, é o voto do Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto no Acórdão nº 1402-002.387:

O Recorrente apurou originalmente o IRPJ do ano-calendário de 2011 com base no lucro real. O lançamento manteve tal forma de tributação para o período. Para o ano-calendário de 2012, a contribuinte havia optado pela tributação com base no lucro presumido.

Ocorre que, com o cômputo das receitas referentes à subvenção para custeio, entendeu a autoridade fiscal que o contribuinte extrapolou o limite de receita bruta para opção pelo lucro presumido em 2012, estando obrigado à tributação com base no lucro real.

Para o Recorrente, se a opção do contribuinte pelo lucro presumido se mostrar incorreta, a teor do que dispõe o inciso IV do art. 530, do RIR/99, a única opção da autoridade fiscal seria arbitrar o lucro, e não fazer a apuração com base no lucro real.

Discordo de tal entendimento.

A tributação com base no lucro arbitrado sempre foi considerada uma medida extrema, somente aplicável quando não for possível a apuração do IRPJ com base no lucro real.

Sendo possível a apuração do lucro real, a jurisprudência administrativa jamais acolheu a tese de arbitramento de lucro. Exemplos não faltam. Mas talvez o mais elucidativo seja a falta de escrituração do Livro de Apuração do Lucro Real.

Segundo o inciso I do art. 530 do RIR/99, dá causa ao arbitramento o contribuinte, obrigado à tributação com base no lucro real, que não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e **fiscais**, ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal.

Já o inciso III do art. 530 do RIR/99 elenca outra hipótese de arbitramento: o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e **fiscal**.

O Livro de Apuração do Lucro Real, também conhecido pela sigla Lalur, é um livro de escrituração de natureza eminentemente fiscal, criado pelo Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, conforme previsão do § 2º do art. 177 da Lei nº 6.404, de 1976, e alterações posteriores.

A respeito da obrigatoriedade de se escriturar o Lalur, assim dispõe o art. 260, inciso III, do RIR/99, inserto no subtítulo do Regulamento do Imposto de Renda que dispõe sobre o lucro real:

Art. 260. A pessoa jurídica, além dos livros de contabilidade previstos em leis e regulamentos, deverá possuir os seguintes livros (Lei nº 154, de 1947, art. 2º, e Lei nº 8.383, de 1991, art. 48, e Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, arts. 8º e 27):

[...]

III - de Apuração do Lucro Real LALUR;

[...]

Conforme se observa, sendo o Lalur um livro fiscal obrigatório para os que apuram o IRPJ com base no lucro real, sua ausência implicaria o arbitramento de lucros (art. 530, incisos I e III, do RIR/99).

Contudo, a jurisprudência caminhou em sentido diverso, cancelando inúmeras autuações em que o arbitramento se dava por mera falta escrituração do Lalur. Veja-se:

IRPJ - ARBITRAMENTO DE LUCRO - FALTA DE ESCRITURAÇÃO DO LALUR - Reiterada e incontroversa é a jurisprudência administrativa no sentido de que o arbitramento do lucro, em razão das consequências tributáveis a que conduz, é medida excepcional, somente aplicável quando no exame de escrita a Fiscalização comprova que as falhas apontadas se constituem em fatos que, camuflando expressivos fatos tributáveis, indiscutivelmente, impedem a quantificação do resultado do exercício. A simples falta de escrituração do LALUR, sem demonstrar a ocorrência do efetivo prejuízo para o Fisco, não é suficiente para sustentar a desclassificação da escrituração contábil e o conseqüente arbitramento dos lucros. (Acórdão nº 101-96.469)

ARBITRAMENTO. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DO LIVRO DE APURAÇÃO DO LUCRO REAL - LALUR - OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - A escrituração do LALUR, pela pessoa jurídica, consiste numa obrigação acessória que, uma vez descumprida, pode ensejar aplicação de penalidade pecuniária. O arbitramento do lucro, como forma que é de se tributar o resultado alcançado pelo empreendimento, só pode ser utilizado quando inviável a apuração do lucro real. Insubsistente o lançamento tributário quando, abandonados os registros contábeis e documentos que os lastrearam, a Fiscalização se utilizar do arbitramento para penalizar o contribuinte (Ac. 101-88.675, de 22/08/95, da 1ª Câmara do 1º CC DO de 26/02/96)

Com o passar do tempo, em situações em que a Fiscalização não procedia ao arbitramento, tornou-se corriqueiro que os contribuintes utilizassem como argumento de defesa a obrigatoriedade de arbitramento, por vezes, em total descompasso com a tese há muito firmada de que o arbitramento é uma medida extrema. Em sessão realizada no mês de setembro de 2016, a 1ª Turma Ordinária desta Câmara assim decidiu no Acórdão 1401-001.712, de lavra do i. Conselheiro Antônio Bezerra Neto:

[...]

IRPJ. APURAÇÃO COM BASE NA ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL. AUSÊNCIA DO LALUR. TRIBUTAÇÃO PELO LUCRO REAL. POSSIBILIDADE.

Reiterada e incontroversa é a jurisprudência administrativa no sentido de que o arbitramento do lucro, em razão das consequências tributáveis a que conduz, é medida excepcional, somente aplicável quando no exame de escrita a Fiscalização comprova que as falhas apontadas se constituem em fatos que, camuflando expressivos fatos tributáveis, indiscutivelmente, impedem a quantificação do resultado do exercício. A simples falta de escrituração do LALUR, sem demonstrar a ocorrência do efetivo prejuízo para o Fisco, não é suficiente para sustentar a desclassificação da escrituração contábil e o consequente arbitramento dos lucros.

[...]

Destaco excerto do voto condutor de tal aresto:

A Recorrente alega como argumento de defesa que a única possibilidade seria a tributação pelo regime do lucro arbitrado.

Não é verdade, a apuração foi feita corretamente pelo fiscal o regime do lucro real. Afinal, o arbitramento do lucro é uma medida extrema e uma prerrogativa do fiscal a ser utilizado nos estritos casos indicados em lei, sendo assim uma salvaguarda do crédito tributário posta a serviço da Fazenda Pública e não pode ser utilizado pelo contribuinte como mero instrumento de defesa.

Nesse contexto, mesmo a Recorrente não tendo apresentado o LALUR, não se pode falar em motivo suficiente para o arbitramento dado que não ocorreu prejuízo para o Fisco conhecer todas as suas receitas, custos, despesas, podendo, assim, apurar com segurança todos os seus resultados. Qualquer interpretação que se afaste desse norte podemos reputar como sendo uma mera interpretação literal da lei.

Entendo estarmos diante de situação similar. A autoridade fiscal identificou que o contribuinte possuía escrituração contábil regular que permitia identificar o lucro líquido, intimou o contribuinte a informar quais adições e exclusões deveriam ser feitas para apuração do lucro real, e procedeu ao ajuste de acordo com as informações prestadas pela próprio Recorrente. Veja-se excerto do Termo de Verificação Fiscal:

Deste modo, a NILCATEX foi intimada a apresentar o Livro de Apuração do Lucro Real – LALUR, referente ao ano-calendário 2012, e também uma planilha com a relação de todos os créditos possíveis de aproveitamento na apuração das contribuições PIS e COFINS, na modalidade não-cumulativa.

Conforme visto anteriormente, a fiscalizada informou que apesar de não concordar com a inclusão dos valores das subvenções no cômputo das receitas para fins de enquadramento do limite do lucro presumido, por cautela, a empresa buscava as informações solicitadas.

Assim sendo, a empresa efetuou a escrituração do LALUR do período, bem como apresentou a planilha com a relação dos créditos.

Considerando que os livros contábeis e fiscais escriturados em 2012, que serviram de base para a apuração do lucro presumido, estão de acordo com as normas previstas no Regulamento do Imposto de Renda, e considerando também que o Livro de Apuração do Lucro Real apresentado está de acordo com as normas previstas, o valor escriturado neste livro servirá de base para apuração de ofício do lucro real em 2012:

[...]

Conforme bem elucidado por Maria Rita Ferragut in *Presunções no Direito Tributário, Dialética*, São Paulo, 2001, p. 137/152, a palavra arbitramento foi utilizada neste contexto na acepção de base de cálculo substitutiva, ou seja, de substituição da base de cálculo originalmente prevista na legislação –correspondente à perspectiva dimensível do critério material da regra-matriz de incidência tributária construído a partir do texto constitucional – por uma outra, subsidiária, em virtude da **inexistência de documentos fiscais, ou da impossibilidade destes fornecerem critérios seguros para a mensuração do fato**. Nestes casos, a base de cálculo substitutiva visa possibilitar a prova indireta da riqueza manifestada no fato jurídico.

Decorre daí que, se caracterizada a imprestabilidade da escrituração, determina a Lei que a base de cálculo originalmente prevista na legislação (lucro real) seja substituída por uma outra legalmente prevista (lucro arbitrado) e, nas palavras da autora (p. 138/139):

“Parece-nos inequívoca a existência de vinculação na função administrativa de constatar de forma direta ou indireta a ocorrência do fato jurídico tributário. Vinculado, também, é o dever de arbitrar, ao passo que discricionário é o procedimento administrativo que, com base em juízo próprio, elege como base de cálculo uma das grandezas possíveis previstas na Lei.

.....
A questão da discricionariedade torna-se relevante quando nos deparamos com a ocorrência de fato jurídico descritor de evento típico provado de forma direta ou indireta, mas que **não permite a identificação da grandeza daquilo que a Lei dispõe como sendo a base de cálculo**, ensejando assim a aplicação do ato-norma de arbitramento” (destaques incluídos).

Nestes termos, a impossibilidade de comprovação direta da base de cálculo originária **é condição** necessária para a aplicação do arbitramento. Se presente tal condição, o arbitramento da base de cálculo do tributo, nestes casos, é dever-poder da Administração Tributária, previsto no anteriormente transcrito art. 148 do CTN.

Ocorre que, **este não é o caso dos autos** em que, repita-se, intimada, a contribuinte apresentou escrituração relativa ao ano-calendário de 2012 a qual foi validada pela Fiscalização. E, na Impugnação, nada apresenta a contribuinte, no sentido de demonstrar que conteria ela vícios que impediriam a apuração do resultado.

E no mesmo sentido do raciocínio até aqui desenvolvido, assim consta no Acórdão 1401-000.884:

130. Por isso, acima da mera interpretação literal da lei – **que implicaria o imediato arbitramento do lucro sempre que a pessoa jurídica optasse indevidamente pelo lucro presumido**, duas outras regras de interpretação sistêmica se impõem.

131. A primeira é a de que **o contribuinte que optou indevidamente pelo lucro presumido só pode ter o seu lucro arbitrado se demonstrada a impossibilidade de apuração do lucro real**, porque esta última é a mais condizente com a forma legal de mensuração da base tributável (art. 43 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional).

132 . A segunda, mais simples, porém, de maior evidência, é que se a opção pelo lucro presumido foi indevida é porque a pessoa jurídica estava obrigada ao lucro real (e não ao lucro arbitrado).

133. Por isso, a literalidade do dito dispositivo deve ser afastada, de forma a se entender que, na forma do inciso IV do art. 530 do RIR/1999, a pessoa jurídica que optou indevidamente pelo lucro presumido deve ser tributada pelo lucro real **(a menos que o autuante concluisse pela absoluta impossibilidade de fazê-lo)**.

134. E mais. Neste caso, como a escrituração apresentada bastou para a apuração do lucro real, o arbitramento seria contrário à lei.

135. Não é demais observar que, diferentemente do que parece crer o interessado, a forma de tributação não é eleita pelo autuante, que não goza de tal discricionariedade, tampouco tem por objetivo aumentar ou diminuir o valor do crédito tributário devido, cujo lançamento só se pode dar na forma da lei, que determina a forma de apuração da base de cálculo do IRPJ.

136. Assim, não assiste direito ao interessado de ter o seu lucro calculado por arbitramento.

137. O interessado não contesta nenhum dos elementos que forneceu ao autuante para a determinação do lucro real.

138. Dessa forma, o lançamento deve ser mantido.

No mesmo sentido, assim se decidiu no Acórdão 1102-00.407:

[...]

DIFERENÇAS ENTRE A RECEITA DECLARADA E A RECEITA ESCRITURADA. LUCRO PRESUMIDO. OPÇÃO INDEVIDA. É cabível o lançamento de ofício com base no lucro real **quando verificado que o contribuinte declarou receitas menores** do que as auferidas e registradas em sua escrituração contábil e fiscal, e optou indevidamente pela tributação com base no lucro presumido. [grifos nossos]

[...]

Desse modo, entendo correto o procedimento adotado no lançamento de realizar o lançamento com base no lucro real, e voto por negar provimento ao recurso também em relação a esse ponto.

Nestes termos, enquanto a decisão exarada no Acórdão nº 9101-002.597 valida o arbitramento por falta de apresentação do LALUR porque concedido prazo razoável nas intimações que o exigiram e restaram desatendidas, além de consignarem o alerta de que o lucro seria arbitrado em caso de não atendimento, o Acórdão nº 1402-002.387 e as demais decisões nele referidas (inclusive o Acórdão nº 101-96.469) validam a apuração na sistemática do lucro real, apesar da falta de apresentação do LALUR, dado a ausência deste não evidenciar prejuízo à apuração das bases tributáveis, quer em razão de a autoridade fiscal *apurar com segurança todos* os resultados da pessoa jurídica; quer por ter a pessoa jurídica informado, em resposta a intimação fiscal, os ajustes pertinentes e/ou fornecido os elementos para a apuração do lucro real.

O presente caso, porém, não guarda semelhança com nenhuma dessas situações. A Contribuinte mantinha escrituração comercial, mas era optante pelo Simples Federal. A autoridade fiscal confirmou denúncia de segregação de faturamento e a realização de vendas sem emissão de notas fiscais, ou com meia-nota, mas, distintamente do constatado no ano-calendário 2005, quando as evidências de diversos pagamentos à margem da escrituração comercial evidenciou sua imprestabilidade, entre janeiro/2006 e junho/2007 a autoridade fiscal afirmou não ter encontrado *provas suficientes que evidenciassem a imprestabilidade da* escrituração contábil e, determinando a receita total do empreendimento a partir dos elementos reunidos durante o procedimento fiscal, apurou o lucro tributável da forma assim descrita no Relatório Fiscal às e-fls. 193/194:

8.1.2. Período entre Jan de 2006 e Jun de 2007 (Ex-Simples Federal)

Para o período em que o sujeito passivo estava sujeito ao SIMPLES Federal, não foram encontradas provas suficientes que evidenciassem a imprestabilidade da sua contabilidade para aferição do Lucro Real, já que os documentos em meio físico que a indicavam se referiam a operações posteriores ao AC 2008. Dessa forma, a contabilidade desse período foi considerada regular, razão pela qual se utilizou o regime do Lucro Real para determinar o resultado tributável.

Conforme a sistemática exposta no item 7, determinamos as receitas auferidas trimestralmente em 2006 e no primeiro semestre de 2007.

Em seguida, analisando os Livros apresentados pela Forest Decorações e pela Black Forest, obtivemos as receitas, despesas e custos declarados nos períodos correspondentes. Dessa forma, foi possível determinar o Lucro Real a ser tributado, conforme os quadros nas folhas 206 a 207

Ressalta-se que já foram considerados, na determinação do Lucro Real, os novos débitos de PIS e Cofins calculados por esta fiscalização (item 8.2.2).

Como se vê, a necessidade do LALUR não foi sequer cogitada pela autoridade fiscal. Em seu entendimento, o resultado aferido a partir de receitas, despesas e custos já equivaleria ao lucro real, adicionando-se a esta apuração apenas a dedução dos débitos de Contribuição ao PIS e de Cofins apurados no procedimento fiscal, acerca dos quais, aliás, não cogitou da indedutibilidade em razão da sua natureza de provisão decorrente da suspensão da exigibilidade pela possibilidade de impugnação ao lançamento tributário⁵. O exame da descrição detalhada dos termos lavrados e documentos apresentados pelas fiscalizadas às e-fls. 118/125 do Relatório Fiscal não deixa dúvidas que somente foram apresentados à Fiscalização os Livros Diário e Razão, e que referências genéricas a “livros fiscais” diziam respeito, possivelmente, a Livros de Registro de Saídas, dado as intimações mencionarem, apenas, arquivos magnéticos relacionados a emissão de notas fiscais.

Assim, não houve intimação para apresentação do LALUR que, reiteradamente desatendida, justificasse o arbitramento dos lucros na forma do Acórdão nº 9101-002.597, nem mesmo havia elementos disponíveis que permitissem à autoridade fiscal apurar o lucro real, na forma do Acórdão nº 1402-002.387 e das demais decisões nele referidas. No presente caso o lucro contábil determinado pela reunião de elementos da escrituração das duas pessoas jurídicas prestou-se como lucro real sem a autoridade fiscal nem mesmo firmar presunção de que inexisteriam ajustes a serem feitos ao lucro líquido do exercício.

Em tais circunstâncias, não é possível afirmar que a escrituração era imprestável para determinação do lucro real na forma do art. 530, II, “b” do RIR/99, como quer a Contribuinte, assim como não é possível validar o procedimento fiscal, que nada diz acerca da desnecessidade de ajustes para equiparação do lucro contábil ao lucro real. É por essa via transversa que deve ser endossada a decisão de 1ª instância na parte em que afirma não ser possível a tributação na sistemática do lucro real quando não há evidência nos autos de que o LALUR tenha sido elaborado ou entregue ao Fisco. Em consequência, deve ser reformado o acórdão recorrido na parte em que diz haver elementos para apuração do lucro real. O procedimento fiscal foi insuficiente na motivação do crédito tributário exigido, o que impõe o cancelamento dos valores correspondentes ao IRPJ e à CSLL do 1º trimestre de 2006 ao 2º trimestre de 2007, por inobservância do art. 142 do CTN.

E, restando indefinida a sistemática de apuração do lucro no período de janeiro/2006 a junho/2007, não subsistem, também, as exigências de Contribuição ao PIS e de COFINS, calculadas na sistemática não cumulativa, dependentes da apuração do lucro real, por força do art. 8º, inciso II da Lei nº 10.637/2002 e art. 10, inciso II da Lei nº 10.833/2003.

Assim, acolhe-se o pedido da Contribuinte neste ponto de dissídio jurisprudencial: *que seja considerada improcedente a apuração do IRPJ relativo aos quatro trimestres de 2006 e ao primeiro e segundo trimestres de 2007 (fl. 19). Desse modo, também deve sucumbir a CSLL correspondente aos períodos (fl. 31), também indevidamente apurada na sistemática do Lucro*

⁵ Neste sentido a jurisprudência consolidada e reiterada no recente Acórdão nº 9101-005.300.

Real. Igualmente, deve sucumbir a exigência de PIS (fl. 73 e 74) e COFINS (fl. 95 e 96), dos 12 meses de 2006 e dos 6 primeiros meses de 2007, calculados pela forma de não cumulatividade, exigida pelo fato do IRPJ ter sido apurado pelo Lucro Real.

Neste segundo ponto, portanto, deve ser DADO PROVIMENTO ao recurso especial da Contribuinte.

Por todo o exposto, deve ser NEGADO PROVIMENTO ao recurso especial da Contribuinte quanto à primeira divergência (“Da ilegal adoção, por iniciativa do fisco do Lucro Real – 2006 e 1º e 2º trimestre de 2007, ante a expressa opção pelo Lucro Presumido”) e DADO PROVIMENTO ao recurso especial da Contribuinte quanto à segunda divergência (“Ilegal Adoção do Lucro Real - 2006 e 1º e 2º trimestres de 2007, ante a ‘Imprestabilidade da Contabilidade para Aferição do Lucro Real’ Denunciada pelo Fisco”).

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Relatora