



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11080.726194/2010-21
ACÓRDÃO	1002-003.771 – 1ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	3 de abril de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	SUPER KAN LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2006

LUCRO REAL. ESCRITURAÇÃO OBRIGATÓRIA.

Além do Diário, também constituem livros de escrituração obrigatória da pessoa jurídica tributada pelo lucro real, os livros Razão, Registro de Inventário e Lalur.

ARBITRAMENTO DO LUCRO. REQUISITOS LEGAIS.

O imposto, devido trimestralmente, no decorrer do ano-calendário, será determinado com base nos critérios do lucro arbitrado, quando o contribuinte, obrigado à tributação com base no lucro real, deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal.

LUCRO ARBITRADO. FALTA DE APRESENTAÇÃO DE LALUR. APURAÇÃO DE LUCRO REAL.

De acordo com o art. 8º do Decreto-Lei nº 1.598/77 a pessoa jurídica tem o dever de escriturar o LALUR, no qual se apura o lucro real a partir dos ajustes no lucro líquido do exercício, por meio de sua escrituração comercial.

Nos termos do art. 260 do Decreto nº 3.000/99 (Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99), vigente à época dos fatos geradores, o LALUR era um dos documentos fiscais que deveriam ser elaborados e mantidos pela pessoa jurídica e devidamente autenticados na Junta Comercial.

O LALUR é um livro obrigatório e necessário para apuração do lucro real porque é onde o lucro líquido é apurado de acordo com a escrituração comercial, e a partir daí apurado o lucro real, com ajustes das adições, exclusões e compensações prescritas pela lei tributária. Na ausência do

LALUR é impossível para o FISCO apurar o Lucro Real Trimestral, caso dos autos.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário, vencida a conselheira Andrea Vianna Arrais Egypto, relatora. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Luís Ângelo Carneiro Baptista.

Assinado Digitalmente

Andréa Viana Arrais Egypto – Relator

Assinado Digitalmente

Luis Angelo Carneiro Baptista – Redator Designado

Assinado Digitalmente

Ailton Neves da Silva – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Luís Ângelo Carneiro Baptista, Daniel Ribeiro Silva (substituto integral), Ricardo Pezzuto Rufino, Andréa Viana Arrais Egypto, Fellipe Honorio Rodrigues da Costa (substituto integral), Ailton Neves da Silva (Presidente). Ausentes a conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, substituída pelo conselheiro Daniel Ribeiro Silva, o conselheira Maria Angelica Echer Ferreira Feijó, substituída pelo conselheiro Fellipe Honorio Rodrigues da Costa.

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão proferida pela DRJ que manteve o crédito tributário exigido.

O presente processo decorre de lançamento tributário de Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) e tributação reflexa: Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS), Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) – (fls. 03/37), consolidado em 20/12/2010, referente ao ano calendário de 2006, com arbitramento do lucro em face da ocorrência de omissão de receitas.

De acordo com o Relatório de Atividade Fiscal (fls. 38/48), a ação fiscal foi iniciada em 17/09/2010 com a ciência do Termo de Início da Ação Fiscal, onde foi solicitado ao contribuinte a apresentação do contrato social e alterações, os Livros Diário e Razão, Livro de Apuração do Lucro Real – LALUR, Livro de Registro de Inventário, Livro de Entrada de Mercadorias, Livro de Registro de Apuração de ICMS, extratos bancários.

Assevera que no dia 27/09/2010, o contribuinte apresentou declaração informando que não foram encontrados os seguintes livros contábeis e fiscais: Razão 2006, Registro de Apuração do Lucro Real anos 2006 e 2007 e Livro de Registro de Inventário anos 2006 e 2007. Apresentou os Livros Diário de 2006 e 2007, Razão de 2007, Livro de Entrada de Mercadorias 2006 e 2007 e Livro de Apuração de ICMS de 2006 e 2007.

Em 07/10/2010 o contribuinte reiterou que ainda não tinham sido localizados os livros citados e pediu prorrogação de prazo para atender ao restante da solicitação. Foram apresentados extratos do Banco Unibanco do período de 2006 a 2007.

A contribuinte foi intimada pela fiscalização em 07/10/2010, para apresentar o Livro de Saída de Mercadorias dos anos 2006 e 2007, comprovar o valor e a composição do estoque final de cada trimestre informado na Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica no ano de 2007 e apresentar os arquivos magnéticos referentes ao plano de contas, aos lançamentos contábeis e aos saldos mensais do ano de 2007, tendo sido por ele apresentados os Livros de Saídas e a composição do estoque em 2007, porém não apresentou os arquivos contábeis em meio magnético.

Considerando a não apresentação dos Livros Razão, LALUR e Inventário de 2006, a fiscalização procedeu ao arbitramento do lucro para o período de 2006, nos termos do inciso III do art. 530 do Decreto nº 3.000/1999.

Ao analisar a omissão de receitas, a fiscalização assevera que a contribuinte informou na DIPJ receitas apenas para o 1º trimestre do ano de 2006, no valor de R\$ 1.627.473,00.

Esclarece que, de acordo com o Livro de Registro de Apuração de ICMS ano 2006 apresentado, verifica-se que a contribuinte auferiu R\$ 7.674.420,87 de receitas no respectivo ano, divergindo de forma significativa das informações contidas na DIPJ de 2006.

Diante das verificações, constatou que a contribuinte efetuou vendas em valor significativamente superior ao informado na DIPJ e concluiu que ocorreu omissão de receitas decorrente da atividade da empresa nos meses de abril a dezembro de 2006.

Em decorrência do arbitramento do lucro, esclarece que a apuração do PIS e COFINS deve ser realizada pelo regime cumulativo. Foi efetuado o cálculo dos tributos com base nas informações constantes no Livro de Registro de Apuração de ICMS ano 2006, tendo excluído do faturamento os valores informados relativos à “venda mercadorias adquiridas ou recebidas de terceiros em operação com mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária, na condição de contribuinte substituto”.

A fiscalização afirma que foram excluídos dos valores dos tributos apurados os valores declarados em DCTF para o período de janeiro a dezembro de 2006.

A empresa contribuinte foi cientificada do lançamento em 21/12/2010, pessoalmente (fls. 37 e 47), e em 18/01/2011, apresentou impugnação (fls. 1713/1731), instruída com os documentos de fls. 1732/1840, onde, em síntese, assevera o seguinte:

- (i) Que causou surpresa o arbitramento do lucro em detrimento da tributação pelo regime do lucro real e traz todo um histórico das intimações e documentos que foram entregues à fiscalização e alega que em reunião de entrega de documentos a autuante informou que estava satisfeita com o exame do Livro Diário do ano de 2006, dispensando a apresentação de outros livros e documentos do referido ano, pois se concentraria no exame fiscal do ano de 2007;
- (iii) Que o arbitramento em decorrência da desclassificação da escrita contábil é medida extrema e somente pode ser realizado nas hipóteses em que se torna totalmente impossível ao Fisco apurar o lucro real da pessoa jurídica;
- (iv) No Livro Diário apresentado, estão escrituradas todas as operações praticadas pela empresa, contempla os balancetes trimestrais, Balanço Patrimonial e Demonstração do Resultado de cada período, bem como a apuração do IRPJ e da CSLL, além de ter sido constatado a compatibilidade dos elementos nele contidos e os Livros de Registro de entradas e saídas, Livro de Apuração do ICMS e recolhimentos dos tributos;
- (v) O Livro Diário foi desprezado pelo Fisco em sua apuração, mesmo sabendo que a atividade da empresa é comércio varejista de produtos alimentícios e supermercado que, sabidamente, o resultado operacional real sequer se aproxima do lucro arbitrado, conforme demonstra através de tabelas indicando que a exigência tributária decorrente do arbitramento é 11,27% vezes maior do que o lucro apurado pela escrituração regular;
- (vi) Afirma que a medida extrema praticada pelo Fisco extrapola os limites da razoabilidade, proporcionalidade e verdade tributária, uma vez que havia elementos suficientes para apurar o lucro real segundo a escrituração contábil regular (Livro Diário);

(viii) Especifica os lançamentos constantes no Livro Diário e os correspondentes registros nos Livros que foram encaminhados à fiscalização, inclusive indicando que o conteúdo do Livro Razão é precisamente igual ao do Livro Diário, diferenciando-os apenas na forma de apresentação;

(ix) Assevera que os documentos adunados aos autos demonstram a total insubsistência da alegada omissão de receita, bem como, evidenciam os equívocos do Fisco na apuração dos valores relativos aos meses de fevereiro e setembro de 2006 e que todas as receitas de vendas se encontram regularmente contabilizadas no Livro Diário, coincidindo com os valores dos Livros Registro de Saída e de Apuração do ICMS;

(x) Que a comprovação da existência dos Livros Razão e Registro de Inventário do ano de 2006 indica que os Livros estavam disponíveis, porém, a dificuldade de encontrar todos os documentos solicitados durante o procedimento fiscal se deu em virtude da mudança de contador;

Após encaminhamento, a 2ª Turma da DRJ/BHE, por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação para indeferir o pedido de diligência e manter integralmente o lançamento, conforme ementa do Acórdão nº 02-87.636 (fls. 1852/1864) a seguir transcrita:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2006

LUCRO REAL. ESCRITURAÇÃO OBRIGATÓRIA.

Além do Diário, também constituem livros de escrituração obrigatória da pessoa jurídica tributada pelo lucro real, os livros Razão, Registro de Inventário e Lalur.

ARBITRAMENTO DO LUCRO. REQUISITOS LEGAIS.

O imposto, devido trimestralmente, no decorrer do ano-calendário, será determinado com base nos critérios do lucro arbitrado, quando o contribuinte, obrigado à tributação com base no lucro real, deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal.

ARBITRAMENTO CONDICIONAL. INEXISTÊNCIA.

Inexiste arbitramento condicional. Presentes, no ato de lançamento, os pressupostos legais que autorizam o arbitramento do lucro, não se pode descaracterizá-lo, na fase de impugnação, em virtude da apresentação de escrituração que havia sido solicitada pela autoridade fiscal, sem sucesso, no curso da ação fiscal.

ARBITRAMENTO DO LUCRO. RECEITA BRUTA CONHECIDA. PERCENTUAL APLICÁVEL.

O lucro arbitrado das pessoas jurídicas, quando conhecida a receita bruta, será determinado mediante a aplicação dos percentuais fixados na legislação pertinente, acrescidos de 20%.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

O decidido para o lançamento de IRPJ estende-se aos demais lançamentos que com ele compartilham o mesmo fundamento factual e para os quais não há nenhuma razão de ordem jurídica que lhes recomende tratamento diverso.

O Contribuinte tomou ciência eletronicamente do Acórdão da DRJ/BHE em 01/10/2018 (fl. 1874) e, inconformado com a decisão prolatada, em 24/10/2018, tempestivamente, apresentou seu RECURSO VOLUNTÁRIO (fls. 1878/1916), onde reitera os argumentos inseridos na impugnação e traz todo um reforço argumentativo, com elementos fáticos, vasta doutrina, jurisprudência administrativa e judicial, e pleiteia pela diligência para efeito de confirmar a existência de todos os livros contábeis e fiscais e seus conteúdos. Junta os documentos de fls. 1917/4021.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheira Andréa Viana Arrais Egypto Relatora

Juízo de admissibilidade

O Recurso Voluntário foi apresentado dentro do prazo legal e atende aos requisitos de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento.

Mérito

O lançamento combatido no Recurso Voluntário foi realizado com base no artigo 530, do Decreto 3.000/99 (RIR/1999), vigente à época dos fatos. Conforme se verifica do Auto de Infração (fl. 06). O arbitramento do lucro ocorreu “tendo em vista que o contribuinte, sujeito a tributação com base no Lucro Real, não possui escrituração na forma das leis comerciais e fiscais” e traz como enquadramento legal o art. 530, inciso I, do RIR/99, complementado no Relatório com o inciso III do referido artigo e acrescenta que o contribuinte não apresentou os livros contábeis que estava obrigado a manter para a apuração do Lucro Real.

Nesse contexto, o deslinde da presente demanda passa, inicialmente, pela análise do cumprimento dos requisitos legais para a realização do arbitramento do lucro que, por ser uma exceção à regra geral, somente poderá ser aplicado nas hipóteses determinadas pela legislação

tributária. Dessa forma, há de se verificar se ocorreu a correta subsunção dos fatos à hipótese legal de arbitramento descrita no artigo 530 do RIR/1999.

O Código Tributário Nacional estabelece a possibilidade de arbitramento da base de cálculo do tributo e o Regulamento do Imposto de Renda (Decreto 3.000/99) traz os seus contornos, nos seguintes termos:

CTN

Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.

Decreto 3.000/99

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

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

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

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

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;

IV - o contribuinte optar indevidamente pela tributação com base no lucro presumido;

V - o comissário ou representante da pessoa jurídica estrangeira deixar de escriturar e apurar o lucro da sua atividade separadamente do lucro do comitente residente ou domiciliado no exterior (art. 398);

VI - o contribuinte não mantiver, em boa ordem e segundo as normas contábeis recomendadas, Livro Razão ou fichas utilizados para resumir e totalizar, por conta ou subconta, os lançamentos efetuados no Diário.

Diante da legislação de regência e para a verificação da subsunção dos fatos à norma é necessário entender o contexto em que ocorreu o referido arbitramento.

A empresa é optante pela tributação na forma de Lucro Real trimestral. Desde a impugnação apresentada que a contribuinte insiste em trazer os fatos ocorridos durante o procedimento de fiscalização, quanto à busca de documentos com o antigo contador e a verbalização, dirigida à autoridade fiscal, da disponibilidade dos livros de 2006, quando da apresentação dos livros de 2007. Lembrando que o período fiscalizado foi 2006 e 2007 e que os principais documentos relativos ao período de 2007 foram todos apresentados, o que ensejou a autuação apenas do período de 2006.

Trazemos um breve histórico da apresentação dos documentos para uma melhor contextualização dos fatos:

- Em 17/09/2010 - Intimação para informações e apresentação de documentos do ano de 2006 e 2007 (fls.50);
- Em 7/10/2010 foram entregues o Livro Diário, Livro de Entrada de Mercadorias e Livro de Apuração do ICMS dos anos de 2006 e 2007 (fl. 56);
- Em 09/11/2010 - intimação para informações e apresentação de documentos do ano de 2007 (fls. 148/149) – período em que a Recorrente, tendo em vista a ausência de reiteração para a entrega de documentos ou Livros do período de 2006, afirma que já havia localizado os Livros Razão e Registro de Inventário de 2006 e verbaliza ao agente fiscal a sua disponibilidade (documentos juntados aos autos na impugnação e Recurso Voluntário);
- Em 25/10/2010 foram entregues Livros de Saída (2006 e 2007) e composição do estoque de 2007 (fl. 147) – ocasião em que a Recorrente afirma ter reiterado verbalmente ao fiscal a disponibilidade do Livro Razão e Registro de Inventário de 2006;
- Em 18/11/2010 e 29/11/2010 foram entregues documentos e livros do ano de 2007 (fls. 150/151) – afirma que reiterou novamente a disponibilidade dos livros Razão e Registro de Inventário do ano de 2006, já encontrados.

Passamos à análise.

A empresa apresentou o Livro Diário, juntamente com o Livro de Entrada de Mercadorias, Livro de Saída, Livro de Apuração do ICMS e justificou que a não apresentação imediata do Livro Razão e demais documentos se deu pelo fato de eles estarem na posse do antigo contador.

Com relação ao Livro Diário, disponibilizado à autoridade fiscal durante o procedimento de fiscalização, é importante destacar que o Código Civil, no seu Capítulo IV que trata “Da Escrituração”, o apresenta como livro indispensável. Vejamos:

Art. 1.179. O empresário e a sociedade empresária são obrigados a seguir um sistema de contabilidade, mecanizado ou não, com base na escrituração uniforme de seus livros, em correspondência com a documentação respectiva, e a levantar anualmente o balanço patrimonial e o de resultado econômico.

[...]

Art. 1.180. Além dos demais livros exigidos por lei, é indispensável o Diário, que pode ser substituído por fichas no caso de escrituração mecanizada ou eletrônica.

Parágrafo único. A adoção de fichas não dispensa o uso de livro apropriado para o lançamento do balanço patrimonial e do de resultado econômico.

§ 2º Serão lançados no Diário o balanço patrimonial e o de resultado econômico, devendo ambos ser assinados por técnico em Ciências Contábeis legalmente habilitado e pelo empresário ou sociedade empresária.

Art. 1.189. O balanço de resultado econômico, ou demonstração da conta de lucros e perdas, acompanhará o balanço patrimonial e dele constarão crédito e débito, na forma da lei especial. (Grifou-se).

Nesse contexto, verifica-se que o Livro Diário é um livro obrigatório, oficial, foi disponibilizado à fiscalização, e a análise das folhas juntadas aos autos indicam que o seu conteúdo contempla as Demonstrações Financeiras Trimestrais (balancetes trimestrais), compreendendo as Demonstrações Contábeis Trimestrais, Balanço Patrimonial, valor do Estoque ao final de cada trimestre, Demonstração do Resultado, com lucro apurado, a provisão para o IRPJ e CSLL (fls. 1737, 1740, 1744, 1748); contém toda uma sistematização dos registros contábeis (fl. 1734); folhas do Livro Diário das Demonstrações Financeiras e Notas Explicativas encerradas em 31 de dezembro de 2006 (fl. 1757). Portanto, traz todas as informações pertinentes para a apuração do lucro real, dentro de uma organização que facilita a rastreabilidade das informações. E partindo do lucro Contábil.

Ocorre que a autoridade fiscal não fez qualquer apontamento sobre as razões que impossibilitariam a reapuração do lucro real com os documentos apresentados. Repita-se, o Livro Diário é livro oficial e obrigatório.

O arbitramento do lucro só pode ser aplicado nas condições excepcionais previstas pela legislação tributária, nos termos dos dispositivos do artigo 530 do RIR/1999, cabendo à autoridade fiscal justificar as razões que ensejaram essa medida excepcional. Não foi o que aconteceu no presente caso, pois sequer a contabilidade contida no Livro Diário foi afastada.

Ainda sobre o conteúdo probatório, é importante destacar que o Livro Razão (que é gerado concomitantemente com a escrituração do Livro Diário) e o Livro de Registro de Inventário, configuram documentos existentes à época da fiscalização, conforme Termos de Abertura e

Encerramento (fls. 1770/1771 e fls. 1788/1795) adunados aos autos. Referido Livro é totalmente compatível com o Livro Diário entregue à fiscalização.

A Recorrente traz vários exemplos de registros e valores compatibilizados no Livro Diário e no Livro Razão, conforme a seguir destacado e comprovado através dos documentos constantes nos autos:

2.6.4 - Documentos de fls. nºs. “1783” e “1784”: Correspondem às folhas 606 e 607 do Livro Razão, ali destacando-se a Conta VENDA DE MERCADORIAS A VISTA, indicando a receita contabilizada em cada mês, compatibilizando-se os registros e valores com os lançamentos contábeis do Livro Diário (item “2.4.6” acima), segundo fazem prova os documentos de fls. nºs. “1758” a “1769”, os quais são cópias deste livro.

2.6.5 - Documentos de fls. nºs. “1785” a “1787”: Correspondem às folhas 608; 631 e 632 do Livro Razão e comprovam que da primeira à última folha desse livro os registros são perfeitos, atendendo as normas contábeis e fiscais e, sobretudo, a concomitância de sua geração com a escrituração do Livro Diário, ou seja, a existência deste, desde logo apresentado ao Fisco, implica na simultânea disponibilidade daquele e somente não foi examinado pela Nobre Autuante em razão de ter concentrado a sua verificação nas operações do ano de 2007. Impõe-se constatar que as cópias do Livro Razão/2006, juntadas ao processo a título de exemplo, comparadas com as folhas do Livro Razão/2007 (docs. de fls. 1043 a 1272 do processo) certificam que o programa de escrituração contábil era o mesmo, a indicar que o Livro Razão sempre existiu, da mesma forma em que sempre existiu o Livro Diário, disponibilizado à Autuante ainda em 27/09/2010.

Os mesmos fatos se repetem no Livro Registro de Inventário, conforme documentos de fls. 1788 e 1789 que correspondem às páginas 2 e 183 do Registro de Inventário levantado em 30.06.2006, para efeito de apuração do lucro real. O valor do estoque coincide com o que consta na fl. 256 do Livro Diário (documento de fl. 1738 do processo).

A Recorrente traz os documentos de fls. 1794 e 1795 que correspondem à primeira e à última folha do Registro de Inventário levantado em 31.12.2006 (páginas 2 e 183), “para efeito de apuração do balancete trimestral e recolhimento dos tributos devidos segundo o regime de apuração do lucro real, a revelar que a escrituração dos estoques operou-se de forma sistemática e em tudo se compatibiliza com a escrituração contábil regular (fls. 626 a 629 do Livro Diário), correspondendo aos documentos de fls. 1745 a 1748 do processo)”.

O contribuinte aponta falhas inclusive nos valores que serviram de base para o arbitramento, e traz os documentos em que se confirmam os fatos alegados, conforme trecho do Recurso Voluntário:

Os documentos de fls. nºs “1758” a “1769” do processo também são apropriados para demonstrar a total insubsistência da alegada omissão de receita, feita

constar nos Autos de Infração (fl.6), bem como, evidenciar os equívocos do Fisco na apuração dos valores relativos aos meses de fevereiro e setembro de 2006. [...]

No mês de setembro de 2006, o valor correto é R\$ 770.114,03 (fl. 1766 do processo, correspondendo à fl. 423 do Livro Diário) e NÃO R\$ 777.967,97. É que, valendo-se o Fisco de fonte inadequada, considerou como receita de revenda de mercadorias a parcela de R\$ 453,94, correspondente a remessa de mercadoria para conserto e R\$ 7.200,00 relativo a “retorno de mercadoria”, conforme consignado no Livro de Apuração do ICMS de fls. 201 do processo, juntado pela própria Autuante, daí resultando a diferença apontada de R\$ 7.853,94, valor este que JAMAIS poderia ser confundido com receita de revenda de mercadorias. O equívoco apontado caracteriza outra impropriedade: seria constrangedor e prejudicaria o fundamento invocado para efeito do pretendido arbitramento que a Nobre Autuante se valesse da receita regularmente escriturada no Livro Diário, daí a utilização equivocada do Livro de Apuração do ICMS, pretendendo, com isso, insinuar a inexistência da escrituração contábil e regular da receita e de todas as demais operações praticadas pela Recorrente. Ora, se a Autuante tivesse utilizado a escrituração do Livro Diário, em seu poder desde 27/09/2010, não teria incorrido nos erros na apuração da receita, demonstrados acima, bem como, não ficaria sujeita aos efeitos da temerária afirmação de omissão de receita, além de demonstrar grandeza e lealdade com o contribuinte.

O Auto de Infração traz à fl. 6 “omissão de receitas da revenda de mercadorias não contabilizada. No entanto, constata-se, através do Livro Diário, os valores das receitas contabilizadas em cada trimestre (fls. 1734 a 1748), além da escrituração contábil da receita de vendas mensal durante o ano de 2006 (fls. 1758 a 1769). Há registros nas informações da Receita Federal sobre a arrecadação dos tributos, com período de apuração, código da receita, e valor (fls. 1749/1752), o que demonstra a total incompatibilidade do disposto no lançamento (omissão de receitas) com a realidade dos fatos (receitas contabilizadas).

No quadro abaixo consta o valor da receita contabilizada em cada trimestre:

Trimestre	fl.do processo	fl. do Livro Diário	Valor(R\$)
31/03/2006	1737	117	1.627.473,00
30/06/2006	1740	258	1.788.906,04
30/09/2006	1744	429	2.155.673,20
31/12/2006	1748	629	2.100.214,69

No que tange aos dados da DIPJ apresentadas no Relatório de Atividade Fiscal, a Recorrente afirma que a Declaração entregue no dia 29/06/2007 às 19h 32m 57s, em disquete, em razão de insuficiência operacional na certificação digital. Apresenta a DIPJ de fls. 1796 a 1826 que contém os elementos já anteriormente registrados nos livros contábeis.

O que se percebe é que a fiscalização, ao realizar o lançamento de forma apressada (a ação fiscal foi iniciada em 17/09/2010 e em 20/12/2010 foi lavrado o Auto de Infração), sem se ater nem ao mesmo ao Livro Diário e demais documentos apresentados, com arbitramento do lucro sem o aprofundamento necessário para comprovar a excepcionalidade da medida e a impossibilidade de se apurar o imposto de outra forma e sem sequer declarar que tal análise seria impossível, extrapolou os limites legais.

Conforme disciplina o próprio Código Civil, o Livro Diário é livro oficial e obrigatório, os seus registros coincidem com as informações contidas no Livro Registro de Saída e no Livro de Apuração do ICMS (todos entregues à fiscalização), portanto, afasta a subsunção do arbitramento com base no art. 530, III do RIR/1999.

A empresa tem contabilidade regular e os documentos apresentados asseguram as condições para a apuração do lucro real trimestral, conforme opção do contribuinte. O livro Razão, existente desde a época da fiscalização, confirma todos os registros contábeis e fiscais, o que afasta a hipótese de arbitramento com base no art. 530, I do RIR/1999.

Como medida extrema, o arbitramento é condicionado às excepcionais hipóteses dispostas no art. 530 do RIR/1999 e somente deve ser aplicado em caso de inconsistências graves, ausência de livros obrigatórios, após ampla instrução e motivação, até porque, a falta de motivação válida acarreta a sua total insubsistência.

Nesse sentido, destaca-se os julgados que trazem questões da excepcionalidade e dos limites que devem ser observados para que se possa valer da técnica de arbitramento:

IRPJ FALTA DE MOTIVAÇÃO VÁLIDA PARA ARBITRAMENTO DO LUCRO NULIDADE.

A técnica do arbitramento da base tributável é medida extrema e a sua adoção requer motivação válida e bem fundamentada na impossibilidade de se aferir a verdadeira base de cálculo dos tributos por outros meios. Quando o contribuinte dispõe de escrita contábil e fiscal aptas, o arbitramento não pode ser aplicado. (Processo nº 10825.723182/2018-88; Acórdão nº 1301-006.164; Sessão de 16 de novembro de 2022; Rel. ad hoc José Eduardo Dornelas Souza).

ARBITRAMENTO DO LUCRO. NÃO CABIMENTO.

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

(Processo nº 10882.720931/201679; Acórdão nº 1201002.262; Sessão de 14 de junho de 2018; Relator Luis Henrique Marotti Toselli)

No caso em tela, a Recorrente relata que, embora não tivesse localizado inicialmente toda a documentação solicitada pela fiscalização, em momento posterior conseguiu

localizar e informou sobre a disponibilidade à fiscalização e que ficou aguardando uma nova intimação para a apresentação dos documentos de 2006 uma vez que a fiscalização estava tratando do ano de 2007. Destaque-se o seguinte trecho do Recurso Voluntário:

Em análise dos autos, percebe-se que o início do procedimento fiscal se referia a 2006 e 2007, sendo que os documentos relativos ao ano de 2007 foram todos entregues e foi justamente no referido período que o contribuinte alega já estar de posse dos documentos de 2006. Percebe-se que, após as intimações para apresentação dos documentos de 2007, não houve mais intimação para apresentação dos livros e documentos de 2006 restantes. Os documentos anexados aos autos tanto na impugnação, quanto no Recurso Voluntário, indicam a existência dos referidos documentos. Infere-se, por todo o contexto probatório, que ocorreu falha no arbitramento por falta de aprofundamento no tocante à averiguação de toda a documentação de 2006, tanto no que tange à busca da documentação, quanto no que se refere à análise dos documentos apresentados à época da fiscalização. No relatório não consta esclarecimentos acerca das circunstâncias em que se deu a não apresentação de todos os livros e documentos e esta análise é feita no contexto de que a ação fiscal teve seu início em 17/09/2010 e o lançamento foi realizado em 20/12/2010.

Nesse ponto, é importante destacar decisão deste Conselho, proferida no Acórdão nº 1301-000.347 da 1ª Turma da CSRF que entende pela ilegitimidade do lançamento quando a não apresentação de livros teve causas alheias à vontade do contribuinte e o lançamento não se aprofunda sobre as circunstâncias da falta de apresentação dos livros obrigatórios:

Ementa: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURIDICA IRPJ Exercício: 2002, 2003 FALTA DE APRESENTAÇÃO DOS LIVROS OBRIGATÓRIOS. APREENSÃO POR ORDEM DA JUSTIÇA, FALTA DE APROFUNDAMENTO. INSUBSISTÊNCIA DO ARBITRAMENTO DOS LUCROS. Diante das fortes evidências de que os livros obrigatórios estariam em poder da Justiça e/ou da fiscalização do INSS, caberia ao Fisco aprofundar as investigações e diligenciar junto àqueles órgãos para ter acesso aos elementos indispensáveis ao prosseguimento da ação fiscal. Não sendo esse procedimento adotado, é de se entender que a não apresentação dos livros decorreu de causa alheia à vontade do contribuinte. Nessas condições e, ainda, não demonstrado qualquer vício nas declarações tempestivamente apresentadas, o arbitramento dos lucros não pode subsistir. Recurso Voluntário Provido.

(Processo nº 11020.001082/2004-20; Acórdão nº 1301-000.347; Seção de 08/07/2010; Relator: Waldir Viegas Rocha)

O objetivo principal do arbitramento é possibilitar que a autoridade fiscal calcule o imposto devido a partir de uma base arbitrada, quando não tem condições de fazê-lo pelos meios normais. O art. 530 trata dos critérios para a determinação do imposto na sistemática de arbitramento, cumpridos os requisitos legais.

A existência de escrituração obrigatória a permitir o conhecimento do lucro real exclui a forma do lucro arbitrado. Essa escrituração existiu a partir do Livro Diário com informações confirmadas no Livro de Apuração do ICMS e demais documentos entregues.

O relatório da fiscalização não indica qualquer manipulação de registros contábeis.

Todo o conjunto probatório confrontado nos autos, juntamente com o Livro Diário, Livro de Entrada e Saída de Mercadorias, Livro de Apuração do ICMS, entregues à época da fiscalização, trazem ao convencimento da total insubsistência do arbitramento.

Dessa forma, voto pelo cancelamento do lançamento por arbitramento.

Conclusão

Ante o exposto, voto por CONHECER do Recurso Voluntário e DAR-LHE PROVIMENTO, para declarar a insubsistência do lançamento.

Assinado Digitalmente

Andréa Viana Arrais Egypto

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Luis Angelo Carneiro Baptista, redator designado

Com a devida vênia, ousou discordar do brilhante voto da ilustre relatora.

Remontando o histórico do procedimento fiscal, no que interessa para a lide, o contribuinte foi intimado no Termo de Início de Fiscalização a apresentar o livro diário, livro razão, LALUR, Livro Registro de Inventário, entre outros, para os anos de 2006 e 2007 (e-fls. 50 e 51) cuja ciência pessoal se deu em 17/09/2010.

O contribuinte voltou a ser intimado, nos mesmos termos (e-fls. 52 e 53), cuja ciência se deu em 22/09/2010 (e-fl. 54).

Em uma primeira resposta, do dia 27/09/2010 (e-fl. 56), o fiscalizado cita expressamente que não localizou o livro razão de 2006, os LALUR de 2006 e 2007 e os livros registros de inventário de 2006 e 2007.

Em uma segunda resposta, esta datada do dia 07/10/2010 (e-fl. 55), o contribuinte solicita maior prazo para apresentação das documentações requisitadas no Termo de Início de Fiscalização. Além disso, ele informa:

- Os seguintes documentos não foram localizados e não poderão ser entregues
- 2 Livros Contábeis e Fiscais Solicitados (Período de 2006 e 2007)
2.3 Livro Razão 2006 não localizado
- 3 Livros Contábeis e Fiscais Solicitados (Período de 2006 e 2007)
3.1 Livro de Apuração Lucro Real 2006 e 2007 não localizados
- 4 Livros Contábeis e Fiscais Solicitados (Período de 2006 e 2007)
4.1 Livro Registro de Inventário 2006 e 2007 não localizados

Ou seja, para estes livros acima citados, o contribuinte é conclusivo no sentido de que não teria como entregá-los.

Em 15/10/2010 (e-fl. 70) o contribuinte apresenta os extratos bancários inicialmente intimados, em nada mais comentando sobre os livros que reconheceu que não teria como entregá-los.

Em 09/10/2010 (e-fl. 144 a 146), o contribuinte é intimado a apresentar outros documentos.

Em 25/10/2010 (e-fl. 147), a empresa apresenta parte dos documentos solicitados pela última intimação lavrada.

Em nova intimação (e-fls. 148 e 149), o fiscalizado é provocado a apresentar novas documentações e esclarecimentos, que o faz (fls. 150 e 151).

Por fim, a Autoridade Fiscal devolve os livros e documentos apresentados pela fiscalizada (e-fls. 1706 e 1707), onde se mostra claro que não houve a entrega do livro razão, LALUR e livro de registro de inventário para o ano de 2006.

Compulsando os autos, se observa que Autoridade Fiscal consignou expressamente no Relatório de Atividade Fiscal (e-fls 40 a 47) a não apresentação do livro razão, LALUR e livro de registro de inventário para o ano de 2006.

Os livros não apresentados são fundamentais para validar a contabilização presente no livro diário. Além disso, especialmente o LALUR, é imprescindível para a apuração do Lucro Real Trimestral, opção que o contribuinte realizou com a entrega de DIPJ e declarações de débitos em DCTF para o ano calendário em comento. As informações quanto à apuração do lucro real a partir do resultado contábil, tais como as relativas às deduções, compensação tributárias, adições e

exclusões são feitas no LALUR. Como poderia, então, a Autoridade Fiscal realizar e/ou validar a apuração do Lucro Real sem a escrita fiscal própria não sendo entregue?

Neste ponto, bem frisou a instância de piso:

Portanto, o Diário não foi "simplesmente desprezado" pela fiscalização, como alegou a defendente, mas essencialmente este livro, de forma isolada, sem se fazer acompanhar dos demais livros obrigatórios da pessoa jurídica, não é suficiente para atestar a regular escrituração do contribuinte nem serve para aferir a apuração do lucro real no período fiscalizado, fato que explica a devolução do livro feita por meio do Termo de Devolução de Documentos de fl. 1706.

O LALUR é um livro de escrituração de natureza eminentemente fiscal, criado pelo Decreto-Lei nº 1.598/77, conforme previsão do § 2º do art. 177 da Lei nº 6.404, de 1976, e alterações posteriores, e destinado à apuração extracontábil do lucro real sujeito à tributação pelo imposto de renda em cada período de apuração. Neste é realizada a apuração Imposto sobre a Renda devido, com a discriminação das deduções, quando aplicáveis, e demais informações econômico-fiscais da pessoa jurídica, contendo, ainda, elementos que poderão afetar os resultados de períodos futuros e não constem na escrituração comercial. Era indispensável a apresentação deste livro, uma vez que a forma de tributação do lucro optada pelo contribuinte era o Lucro Real Trimestral.

De acordo com o art. 8º do Decreto-Lei nº 1.598/77 já citado, a pessoa jurídica tem o dever de escriturar o LALUR, no qual se apura o lucro real a partir dos ajustes no lucro líquido do exercício, por meio de sua escrituração comercial (redação vigente à época):

Art. 8º - O contribuinte deverá escriturar, além dos demais registros requeridos pelas leis comerciais e pela legislação tributária, os seguintes livros:

I - de apuração de lucro real, no qual:

- a) serão lançados os ajustes do lucro líquido do exercício, de que tratam os §§ 2º e 3º do artigo 6º;
- b) será transcrita a demonstração do lucro real (§ 1º);
- c) serão mantidos os registros de controle de prejuízos a compensar em exercícios subsequentes (art. 64), de depreciação acelerada, de exaustão mineral com base na receita bruta, de exclusão por investimento das pessoas jurídicas que explorem atividades agrícolas ou pastoris e de outros valores que devam influenciar a determinação do lucro real de exercício futuro e não constem de escrituração comercial (§ 2º).

Da mesma forma, o art. 260 do Decreto nº 3.000/99 (Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99), vigente à época dos fatos geradores, previa que o LALUR era um dos documentos fiscais que deveriam ser elaborados e mantidos pela pessoa jurídica e devidamente autenticados na Junta Comercial:

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;

O art. 530 do mesmo RIR/99 determinava o arbitramento do lucro em caso de o contribuinte não manter a escrituração comercial e fiscal:

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; (*grifamos*)

No presente caso, o contribuinte não apresentou o LALUR no curso do procedimento fiscal. Como visto, o LALUR é um livro obrigatório e necessário para apuração do lucro real porque é onde o lucro líquido é apurado de acordo com a escrituração comercial, e a partir daí apurado o lucro real, com ajustes das adições, exclusões e compensações prescritas pela lei tributária. Assim, na ausência do LALUR é impossível para o FISCO apurar o Lucro Real.

Em sede de impugnação e recurso voluntário, o apelante alega que, em reuniões com a Autoridade Fiscal durante o curso do procedimento fiscal, ele teria sido informado da dispensa da apresentação dos livros que não teriam sido entregues até então.

Contudo, compulsando os autos, não há nenhum ato formal que demonstre tal dispensa. Por bem da verdade, a última informação que possui nos autos sobre a apresentação dos livros que fora intimado é o reconhecimento do autuado da impossibilidade da apresentação deles, como já registrado anteriormente. Ora, diante da informação do contribuinte que seria impossível a apresentação dos livros fiscais e contábeis, qual seria a real funcionalidade e utilidade de reiteração da intimação? Parece, realmente, totalmente dispensável tal ato.

Argumenta o recorrente, ainda, que a Autoridade Fiscal não teria anexado aos autos os livros diários que teriam tido acesso durante o procedimento fiscal. Tal assertiva é verdade. Contudo, não vislumbro razões para anexação de tais livros, já que o que deu causa ao arbitramento não tem relação com a entrega dos livros diários, mas sim a ausência de outros livros fiscais e contábeis que o contribuinte afirmou não ter como fazê-lo durante o procedimento fiscal.

Alegações sobre substituição de contador em nada modifica a realidade material existente no momento da autuação, que fora a não apresentação de livros fiscais e contábeis. Diga-se de passagem, o procedimento fiscal se deu quatro anos após o ano calendário fiscalizado (a ação fiscal ocorreu em 2010, relativo ao ano calendário 2006), tempo bastante longo para que o fiscalizado tivesse em sua posse seus livros fiscais e contábeis.

Na impugnação e no recurso voluntário a apelante anexa vasta documentação, inclusive o livro razão e o livro registro de inventário, que não tinham sido apresentados durante o procedimento fiscal. Contudo, há que se registrar que o arbitramento de lucro não é uma opção da Autoridade Fiscal, mas sim uma condição imposta pela realidade enfrentada no momento da fiscalização. Ou seja, ela não se dá em condição resolutória passível de reversão se ocorrer a apresentação dos livros faltantes a destempo. Assim, a apresentação dos livros em momento processual posterior ao encerramento da ação fiscal em nada muda a situação fática de que, no momento da fiscalização, não restava outra alternativa à Autoridade Fiscal a não ser realizar a apuração do lucro através do arbitramento, conforme preceitos legais.

Ressalta-se que, nem mesmo nas apelações, fora anexado o LALUR. Somente há a argumentação que ele seria dispensável pela falta de adições e exclusões na apuração do Lucro Real. Mas ora, não há essa previsão legal. Este é um livro obrigatório, como bem explicitado anteriormente. Somente com a apresentação da escrituração é que a Autoridade Fiscal poderia saber desta informação (ou até mesmo efetuar reapuração do lucro real), o que não houve.

Suscitação de diligência na documentação apresentada em suas apelações também se mostram desnecessárias. As escriturações trazidas a destempo não têm o condão de alterar a forma de apuração do lucro arbitrado realizada pela fiscalização, não tendo qualquer objetivo fático a diligência que porventura fosse realizada.

Essa mesma linha foi adota pelo recente Acórdão nº 1302-007.092, da 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento deste CARF, datado de 11/04/2024, cuja ementa é:

LUCRO ARBITRADO. FALTA DE APRESENTAÇÃO DO LALUR.

De acordo com o art. 8º do Decreto-Lei nº 1.598/77 a pessoa jurídica tem o dever de escriturar o LALUR, no qual se apura o lucro real a partir dos ajustes no lucro líquido do exercício, por meio de sua escrituração comercial. Nos termos do art. 260 do Decreto nº 3.000/99 (Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99), vigente à época dos fatos geradores, o LALUR era um dos documentos fiscais que deveriam ser elaborados e mantidos pela pessoa jurídica e devidamente autenticados na Junta Comercial. O LALUR é um livro obrigatório e necessário para apuração do lucro real porque é onde o lucro líquido é apurado de acordo com a escrituração comercial, e a partir daí apurado o lucro real, com ajustes das adições, exclusões e compensações prescritas pela lei tributária. Na ausência do LALUR é impossível para o FISCO apurar o Lucro Real, inclusive porque é nesse livro em que se apuram as estimativas mensais do IRPJ através do levantamento de balancetes de suspensão ou redução ou com base na receita bruta quando o contribuinte opta pelo lucro real anual, caso dos autos.

A mais, coleciono outros julgados deste Conselho que convalidam o aqui exarado:

AUSÊNCIA DO LALUR. INCONSISTÊNCIAS NA ESCRITURAÇÃO. ARBITRAMENTO DO LUCRO.

O Livro de Apuração do Lucro Real é um livro fiscal de escrituração obrigatória para a pessoa jurídica optante do lucro real. A não apresentação deste livro fiscal pelo optante do lucro real, quando solicitado, dá ensejo ao arbitramento do lucro, momento quando o sujeito passivo não declara corretamente a apuração do lucro real, nem apresenta os documentos comprobatórios dessa apuração. (*Acórdão 1401-006.492, sessão 13 de Abril de 2023, Relator Conselheiro Daniel Ribeiro Silva*).

NÃO APRESENTAÇÃO DO LALUR. ARBITRAMENTO DO LUCRO. HIPÓTESE DE CABIMENTO CONSTATADA. CERCEAMENTO DE DEFESA NÃO CARACTERIZADO.

A regra geral prevista no artigo 530, inciso III, do regulamento do Imposto de Renda, é bastante clara ao prever que o imposto sobre o rendimento será determinado com base nos critérios do lucro arbitrado, nos casos em que o contribuinte deixar de apresentar à autoridade fiscal os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal. Não há, portanto, cerceamento de defesa, na utilização do arbitramento do lucro, principalmente, nos casos em que foi concedida a oportunidade ao contribuinte de apresentar a escrituração exigida até o momento do julgamento do Recurso Voluntário, e aquele não a aproveitou. (*Acórdão 1402-002.681, sessão de 25 de julho de 2017, Relator Conselheiro Demetrius Nichele Macei*)

ARBITRAMENTO DO LUCRO. IRPJ E CSLL. NÃO APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTOS ESSENCIAIS.

É correto o arbitramento realizado com fundamento no artigo 530, III do RIR/99 porque a contribuinte, embora intimada e reintimada, deixou de apresentar à fiscalização os livros de sua escrituração comercial (diário e razão), livro da escrituração fiscal (Lalur), documentos que lastreiam os registros contábeis e fiscais e arquivos magnéticos. (*Acórdão 1103-001.063, sessão de 03 de junho de 2014, Relator Conselheiro Breno Ferreira Martins Vasconcelos*).

Pelas razões expostas, não acolho as alegações do recorrente, mantendo integralmente o lançamento.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Luis Angelo Carneiro Baptista

ACÓRDÃO 1002-003.771 – 1ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA

PROCESSO 11080.726194/2010-21

DOCUMENTO VALIDADO