ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 12571.720094/2012-93
CÓPIA

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

Processo nº	12571.720094/2012-93
Recurso nº	De Ofício
Acórdão nº	**1302-001.077 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de	7 de maio de 2013
Matéria	IRPJ - ARBITRAMENTO
Recorrente	FAZENDA NACIONAL
Interessado	K R M TRANSPORTES LTDA

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2007, 2008

LUCRO. ARBITRAMENTO.

Havendo condições de apurar infração pontual, baseada em escrita fornecida pelo sujeito passivo que mantenha fidelidade com a movimentação bancária, a autoridade fiscal poderá, atendido o interesse da Fazenda Nacional, manter o regime eleito pelo contribuinte, não exsurgindo daí qualquer direito ao sujeito passivo faltoso que entenda ser o arbitramento mais favorável.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria, em dar provimento ao recurso de ofício, nos termos do relatório e voto proferidos pelo Relator, devendo o processo retornar à DRJ para análise das demais razões argüidas pela recorrente na impugnação. Vencido o Conselheiro Paulo Roberto Cortez .

(assinado digitalmente)

EDUARDO DE ANDRADE – Presidente em exercício.

(assinado digitalmente)

EDUARDO DE ANDRADE - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Eduardo de Andrade (presidente da turma em exercício), Paulo Roberto Cortez, Alberto Pinto Souza Junior, Márcio Rodrigo Frizzo, Luiz Tadeu Matosinho Machado e Guilherme Pollastri Gomes da Silva.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 04/06/2013 por EDUARDO DE ANDRADE, Assinado digitalmente em 04/06/2013 p
or EDUARDO DE ANDRADE
Impresso em 07/06/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

CÓPIA

Relatório

Trata-se de apreciar Recurso de Ofício interposto em face de acórdão proferido nestes autos pela 1ª Turma da DRJ/CTA, no qual o colegiado decidiu, por unanimidade, julgar procedente a impugnação, exonerando integralmente o crédito tributário exigido, conforme ementa que abaixo reproduzo:

> ***ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ***
>
> *Ano-calendário: 2007, 2008*
>
> *AUTO DE INFRAÇÃO. LUCRO REAL. TRIBUTAÇÃO MEDIANTE UTILIZAÇÃO DE ARQUIVOS MAGNÉTICOS. AUSÊNCIA DE LIVROS DIÁRIO E RAZÃO. NECESSIDADE DE ARBITRAMENTO DO LUCRO.*
>
> *É incabível a forma de tributação pelo Lucro Real, quando inexistentes Livros Diário e Razão, revestidos das formalidades intrínsecas e extrínsecas previstas na legislação comercial e fiscal. Dados da escrituração contábil, existente em arquivos magnéticos, são inválidos para substituírem os livros obrigatórios, tendo em vista a precariedade daqueles quanto à sua autenticidade; a incerteza de sua completude em relação às operações da pessoa jurídica; a ausência de ateste dos responsáveis (técnico e legal), com a presença de respectivas assinaturas, pela exatidão das demonstrações financeiras.*
>
> *AUTO DE INFRAÇÃO REFLEXO.*
>
> *Aplica-se ao auto de infração reflexo, de CSLL, as mesmas razões de decidir, tendo em vista a intima relação entre os fatos, as provas e os fundamentos legais.*

Os eventos ocorridos até o julgamento na DRJ, foram assim relatados no acórdão recorrido:

> **AUTO DE INFRAÇÃO**
>
> 2. Cuida o presente processo de autos de infração de IRPJ e CSLL, dos anos-calendário de 2007 e 2008, lavrados em face de *"Falta de Recolhimento/Declaração de Imposto de Renda",* com fundamento nos artigos 249, inciso I, 251 e parágrafo único, 289, 290, inciso I, 292 e 300 do RIR/99 (fls. 1855);

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 04/06/2013 por EDUARDO DE ANDRADE, Assinado digitalmente em 04/06/2013 p
or EDUARDO DE ANDRADE
Impresso em 07/06/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

e *"Multas Isoladas - Falta de Recolhimento do IRPJ sobre base de cálculo estimada.'",* tendo como enquadramento legal os arts. 222 e 843, do RIR/99.

3. O Crédito Tributário levantado, consoante se depreende de fls. 3-4, está assim composto:

Imposto de Renda Pessoa Jurídica

Imposto 4.432.167,80
Juros de Mora 1. 651.757,56
Multa Proporcional 3.324.125,83
Multa Exigida Isoladamente 1.333.073,50
Valor do Crédito Apurado 10.741. 124,69

Contribuição Social s/Lucro Líquido

Contribuição 1.938.507,53
Juros de Mora 757.248,68
Multa 1.453.880,63
Multa Exigida Isoladamente 481.066,26
Valor do Crédito Apurado 4.630.703,10

Crédito Tributário do Processo 15.371.827,79

AUSÊNCIA DE LIVRO CONTÁBEIS E UTILIZAÇÃO DOS DADOS CONTÁBEIS DE ARQUIVOS DIGITAIS.

4. O trabalho fiscal iniciou-se por força do MPF-F 09.1.04.00-2010-00211-7, que teve por objetivo a Coleta de Arquivos Digitais da Escrituração Contábil do sujeito passivo, que após analisados e confrontados com as informações declaradas em DIPJ, DACON, DCTF e GFIP, constatou-se divergências de dados, os quais apontaram para possível existência de irregularidades.

5. Face a constatação das discrepâncias, emitiu-se novo MPF-F, de n° 09.1.04.00-201100417-2, dando inicio a novo procedimento fiscal, com o fito de auditar mais detidamente vários pontos da situação fiscal do contribuinte, conforme mencionado no Relatório de Ação Fiscal de fls. 1877.

6. Para tanto, lavrou-se o Termo de Início de Fiscalização n° 324/2010 (fls. 68), exigindo-se inúmeros elementos da empresa, dentre eles os Livros Diário/Razão ou Livro Caixa (item 22, fls. 6) e Arquivos Digitais contendo as informações contábeis, devidamente validados e autenticados através do SVA, disponíveis no sítio da Receita Federal na Internet (item 4, fls. 6-7).

7. O contribuinte teria entregado os arquivos digitais devidamente validados, conforme mídia retratada em fls. 9-12. Da análise dos arquivos digitais, apurou-se receitas de R$ 21.611.116,07 no AC 2007 e de R$ 29.621.463,89 no AC 2008 (fls. 1880).

8. Comparando-se os valores obtidos dos arquivos digitais, com os valores declarados em DIPJ e DACON, foi apurada a seguinte posição:

AC	Arquivos Digitais	DIPJ	DACON
2007	21.611.116,07	21.606.690,23	23.103.563,19
2008	29.621.463,89	29.621.463,89	15.628.958,32

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 04/06/2013 por EDUARDO DE ANDRADE, Assinado digitalmente em 04/06/2013 por EDUARDO DE ANDRADE
Impresso em 07/06/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

9. Intimado para justificar as diferenças, o interessado informa que (fls.1880):

"8 - As divergências no Rendimento Bruto constantes na escrituração contábil, DIPJ e DACON no ano 2007 e 2008 fora constatado nas informações da DACON, sendo que em 2008 não se sabe qual o motivo que não há informações de valores no demonstrativo que constante na base da receita federal, conforma arquivo recuperado via internet, o qual somente será regularizado perante retificação do demonstrativo. (...)"

10. Quanto aos LIVROS DIÁRIO/RAZÃO OU CAIXA, o contribuinte teria informado que (fl.1881):

"22 - Devido algumas mudanças de depósito na empresa não está sendo possível localizar os livros diários, razão do período solicitado o qual acreditamos que os mesmos tenham sido incinerados juntamente com exercícios anteriores "

11. Diante de tais fatos, a Fiscalização estatui: *"Tendo em vista que o CONTRIBUINTE informa ter incinerado os Livros Diários e Razão, e admite erro na declaração da DACON no que se refere às receitas, e que a Secretaria da Fazenda Estadual também admite falha nas informações repassadas à Receita Federal do Brasil,* ***a presente autoridade Fiscal aceitou, para cálculo dos tributos IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, os lançamen.os r • strados em contabilidade digital, na conta 3.01.01 — Receita Bruta,*** *já que se aproximam dos valores declarados em DIPJ, e são coerentes com a movimentação bancária do CONTRIBUINTE"* (fls. 1881 - negritei).

IRREGULARIDADES DE DESPESAS DE SUBCONTRATAÇÃO DE FRETES

12. Analisando a contabilidade entregue em meio magnético, a Fiscalização constatou de pronto despesas lançadas na conta 30301020003 - FRETES PAGOS A TERCEIROS PJ e na conta 30301020001 - FRETES PAGOS A TERCEIROS PF, que estavam duplicados, os quais foram expurgados, para efeitos de apuração do montante tributável.

13. Comparando os valores líquidos do expurgo, com os valores informados em DIPJ, restaram ainda algumas diferenças de valores, que, à exceção dos FRETES PAGOS A TERCEIROS PJ, referente ao ano de 2007, os valores informados em DIPJ estavam maiores que os constantes da Escrituração Digital.

14. Não obstante os expurgos realizados, de valores em duplicidade, a Fiscalização requisitou documentos e comprovantes referente às despesas em questão, ou seja:

- Conhecimentos de transporte
- Contratos de Prestação de Serviços celebrados com terceiros; e
- Recibos de Pagamentos de Autônomo - RPA

15. O contribuinte teria informado que a empresa não mantém contratos de prestação de serviços celebrados com terceiros; não há recibos de pagamentos a

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 04/06/2013 por EDUARDO DE ANDRADE, Assinado digitalmente em 04/06/2013 p
or EDUARDO DE ANDRADE
Impresso em 07/06/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

autônomo; e com relação aos conhecimentos de transporte encaminhou parte dos mesmos, e posteriormente encaminhou o restante, sendo que análise posterior constatou que se tratava de documentos fiscais emitidos pela própria KRM, sendo que alguns estavam acompanhados de Cartas Fretes, na parte inferior do próprio conhecimento.

16. A Fiscalização assevera que, para efeitos fiscais, os referidos Conhecimentos de Transporte, emitidos pelo contribuinte, fazem prova das receitas registradas em contabilidade. Já as Cartas Fretes, emitidas também pela própria empresa, concomitantes com os conhecimentos, não tem a aptidão de embasar as despesas de subcontratação de fretes, inclusive porque a maioria delas estão desprovidas de assinaturas no campo "Assinatura sub-contratado", e para além disso as poucas Cartas Fretes assinadas apresentavam fortes indícios de falsidade, uma vez que em todas as assinaturas empregaram-se o mesmo padrão de construção e escrita (caligrafia), e todas as firmas foram construídas a partir das siglas iniciais do nome do motorista seguido pelo seu último sobrenome escrito por extenso, conforme se vê de fls. 1883-1886.

17. Em face da ocorrência a Fiscalização circularizou mais de 70% das pessoas físicas e jurídicas supostamente subcontratadas, e dessas apenas algumas confirmaram que subcontrataram fretes com a Fiscalizada, ficando confirmados os seguintes valores: De Pessoas Jurídicas, em 2007 o valor de R$ 834.805,02, e em 2008 o valor de R$ 1.662.066,83; de Pessoas Físicas, em 2007 o valor de R$ 935.534,92, e em 2008 o valor de R$ 2.250.460,68 (fls. 1890).

18. Assim, em 03/11/2011, pelo Termo de Intimação Fiscal de fls. 130-133, o contribuinte foi colocado a par dos dados levantados na circularização e concitado a fornecer os documentos comprobatórios das despesas de subcontratação de fretes que declarou, sendo avisado de que a falta dos mesmos resultaria em consideração apenas daquelas comprovadas na circularização. A situação final das despesas com subcontratação de fretes ficou retratada no quadro abaixo:

DESP SUBCONTRATAÇÃO DE FRETES	PRESTAÇÃO POR PJ		PRESTAÇÃO POR PF	
	2007	2008	2007	2008
Valor original na Escrituração Digital	16.259.046,42	14.114.050,58	8.696.384,93	7.564.140,16
Valores expurgados por estarem em duplicidade	6.582.690,58	1.763.560,30	3.278.928,28	848.477,92
Valores líquidos após expurgos	9.676.355,84	12.350.490,28	5.417.456,65	6.715.662,24
Valores declarados em DIPJ	9.551.978,16	14.114.050,58	5.509.560,02	7.591.631,22
Valores confirmados em circularização	834.805,02	1.662.066,83	935.534,92	2.250.460,68

LIVROS CONTÁBEIS E FISCAIS, E DEMONSTRAÇÕES

19. O Contribuinte foi novamente intimado, conforme documento de fls. 144-145, a apresentar o Livro Diário e Razão, com todas as formalidades intrínsecas e extrínsecas; Balanço e Balancetes Mensais; Demonstração de Resultado do Exercício mensais e anual; LALUR; e a informar se, após o trabalho fiscal, num eventual descobrimento de lucros, o contribuinte deseja compensar prejuízos anteriores.

20. Vencido o prazo ofertado, o interessado apresentou apenas parcialmente os elementos, cingindo-se a entregar as Demonstrações de Resultados Mensais de fls. 161-187.

21. A Fiscalização enfatiza que os valores constantes nas DRE mensais conferem com os constantes nas DIPJ, entretanto constatou-se que os valores daquelas foram reproduzidos a partir da divisão dos valores de cada conta da DRE

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 04/06/2013 por EDUARDO DE ANDRADE, Assinado digitalmente em 04/06/2013 p
or EDUARDO DE ANDRADE
Impresso em 07/06/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

anual por doze, originando-se doze valores iguais tanto para as contas de receitas como para as contas de despesas.

CRITÉRIOS DE DETERMINAÇÃO DA BASE TRIBUTÁVEL NO AUTO DE INFRAÇÃO

22. Diante de tal quadro de referência, em que os valores informados nas DRE ensejaram lucros maiores dos que os apurados na Escrituração Digital, sendo os dados desta mais favorável ao contribuinte, no que diz respeito a lançamento de tributos e contribuições; e somado ao fato de que não é crível que todas as rubricas contábeis, nas DRE, tiveram valores constantes nos doze meses dos dois anos-calendário fiscalizados, e que tal anomalia não pôde ser esclarecido pelos Livros Contábeis, por falta de sua apresentação, a Fiscalização esclarece que se valeu da Escrituração Digital para o cálculo do IRPJ e CSLL, o que beneficiou o fiscalizado, já que se apurou valores menores de Lucros tributáveis

23. Os Lucros Tributáveis seriam de R$ 10.848.611,06 para 2007, e R$ 10.865.927,56 para 2008, conforme demonstrado e detalhado em fls. 2415-2419.

24. Verificou-se que o contribuinte entregou a DIPJ do AC 2007 e 2008 (fls. 258-312) pelo LUCRO REAL ANUAL, todavia, suas DCTF informavam forma de tributação diferente, a saber: AC 2007 (1° e 2° Semestres) LUCRO REAL TRIMESTRAL; e AC 2008 LUCRO PRESUMIDO (1° Semestre) e LUCRO REAL ANUAL (2° Semestre).

25. Considerando que a forma de tributação do IRPJ é escolhida e manifestada pelo contribuinte através do Código da Receita do Pagamento, e considerando que para o AC 2007 não houve nenhum recolhimento, e para o AC 2008 houve pagamento por estimativa mensal, a Fiscalização realinhou as Formas de Tributação, sendo que para o AC 2007 considerou LUCRO REAL TRIMESTRAL, haja vista não ter havido pagamento denotando a opção, o que implicou na utilização da regra geral de tributação. Atinente ao AC 2008, considerou LUCRO REAL ANUAL, já que houve pagamentos por estimativa mensal.

MULTA ISOLADA POR FALTA RECOLHIMENTO ESTIMATIVAS MENSAIS

26. Referidos Lucros Tributáveis foram individualizados mensalmente, apuraram-se os valores que deixaram de ser recolhidos a título de Estimativas Mensais de IRPJ e CSLL, e a partir daí, calculou-se multa isolada pelo não recolhimento de tais parcelas.

CIÊNCIA DOS AUTOS DE INFRAÇÃO

27. O contribuinte foi cientificado pessoalmente dos autos de infração, na data de **20/04/2012,** conforme fls. 1862 e 1866.

IMPUGNAÇÃO

28. No dia **18/05/2012** o autuado ingressou com a impugnação de fls. 2426-2439, juntando os documentos de fls. 2440-2660.

PRELIMINAR DE DECADÊNCIA

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 04/06/2013 por EDUARDO DE ANDRADE, Assinado digitalmente em 04/06/2013 p
or EDUARDO DE ANDRADE
Impresso em 07/06/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

29. Inicialmente o Impugnante postula pela decadência do Crédito Tributário referente ao 1° Trimestre de 2007, em face do disposto no artigo 150, § 4° do CTN, que prevê a extinção do direito do Fisco, na homologação do lançamento, em 5 (cinco) anos a contar da ocorrência do fato gerador.

30. Assim, tendo o fato gerador ocorrido em **31/03/2007** e o lançamento cientificado em **20/04/2012,** estatui que se encontra decaído os valores relativos ao primeiro trimestre de 2007.

CRITÉRIO ILEGAL PARA DETERMINAÇÃO DO LUCRO TRIBUTÁVEL

31. Assevera o Impugnante que a Fiscalização, por via de seu Relatório Fiscal, deixou patente, em várias ocasiões, que a escrituração contábil do contribuinte continha vícios, erros ou deficiências que a tornavam imprestável para determinar o Lucro Real, conforme excertos que relaciona em fls. 2429-2430.

32. Diante disso, pondera que a legislação do Imposto de Renda determina que, uma vez verificados todos os vícios, irregularidades e falhas mencionadas pela autoridade lançadora, a matéria tributável e o montante de tributo lançado deveriam ser, obrigatoriamente, aferidos pelo critério do Lucro Arbitrado.

33. Argúi que para calcular o tributo pelo Lucro Real é necessário: a) a existência de Livro Diário, escriturado com as formalidades arroladas no artigo 258, do Regulamento do Imposto de Renda; e b) ao fim de cada período de incidência, o contribuinte deverá elaborar três demonstrações financeiras: balanço patrimonial, demonstração do resultado do período de apuração e demonstração de lucros ou prejuízos acumulados, conforme determina o art. 274, do RIR/99. Sendo que a autoridade administrativa reconheceu a inexistência de Livro Diário e, conseqüentemente, das três demonstrações antes citadas, tendo utilizado como base para a cobrança de tributos uma Demonstração de Resultados que ela própria reconstruiu, olvidando por completo da planilha elaborada pelo contribuinte, que se fundava nos números anteriormente existentes no livro Diário.

34. Portanto, em decorrência de todas essas circunstâncias, entende que cabia à autoridade fiscal determinar a material tributável e o montante devido segundo as regras do artigo 530 do RIR/99, ou seja, pelo Lucro Arbitrado, vinculando-se ao que diz a lei.

GLOSA DE DESPESAS DE SUBCONTRATAÇÃO DE FRETES

35. Relativamente às Despesas de Subcontratação de Fretes, que foram desconsideradas pela Fiscalização, o Impugnante ressalta que os gastos com pessoas físicas foram glosados porque não houve confirmação por parte dos prestadores de serviços, no entanto, contraditoriamente, no Processo 12571.720273/2011-40, a autoridade tributária reconheceu tais serviços e até lançou contribuições previdenciárias que entendeu devidas. Além do mais, foram lavrados inúmeros autos de infração contra os subcontratados, como se poderá constatar mediante análise do arquivo de dados da Receita Federal.

36. Noutro turno, alega que o Fisco deu como verdadeiras as informações dos prestadores de serviços, no sentido de que não realizaram nenhuma subcontratação junto à Impugnante, mas ressalta que elas são suspeitas, pois em sendo tributáveis os serviços prestados, interessa a eles afirmar que não prestaram os mesmos. Assim,

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 04/06/2013 por EDUARDO DE ANDRADE, Assinado digitalmente em 04/06/2013 p
or EDUARDO DE ANDRADE
Impresso em 07/06/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

entende que devem ser presumidas verdadeiras as suas afirmações e jamais as de terceiros.

37. Chama, ainda, a atenção para o fato de que a circularização foi parcial, não abrangendo todo o universo de prestadores de serviços, o que também invalida a glosa realizada pelo Fisco. Lembra que todos os pagamentos a terceiros, por fretes subcontratados, eram efetuados por via bancária, mediante depósitos, e junta dezesseis exemplos, mostrando uma gama de documentos (fls. 2440-2660), que denotariam a real existência da despesa.

38. No tocante às Despesas de Subcontratação de Fretes, menciona, em acréscimo, que os valores glosados para efeitos de Imposto de Renda não podem refletir na **apuração da CSLL,** já que não há lei autorizando a adição de referidas despesas na base de cálculo desta contribuição. Cita doutrina e jurisprudência do Conselho de Contribuintes.

MULTA ISOLADA SOBRE FALTA DE PAGAMENTO DE ESTIMATIVAS

39. Quanto à cobrança de multa isolada sobre não pagamento de estimativas mensais de IRPJ e CSLL, concomitantemente com a multa de ofício, fundamenta-se em acórdão do Conselho de Contribuintes, para dizer que aquela não pode ser aplicada nesses casos, já que está ocorrendo acumulação de penas, calculadas sobre a mesma base.

40. Além do mais, afirma que a base de cálculo eleita pela autoridade fiscal, para aplicação da multa isolada mostra-se completamente equivocada, pois foi exatamente o IRPJ e a CSLL exigidos de ofício, sendo que, na ótica da Impugnante, deveriam ser obrigatoriamente o IRPJ ou a CSLL devidos por Estimativas, na forma do artigo 2°, da Lei 9430/96.

41. Em resumo, entende indevida a cobrança de multa isolada, no caso presente, por ser exigida cumulativamente com a multa de lançamento de ofício, com a mesma base de cálculo e depois do término do período-base autuado, além de ter sido adotada base de cálculo diversa daquela legalmente prevista.

REQUERIMENTO

42. Ao final, por entender que os autos de infração contém os vícios, erros e incorreções apontados, eles carecem de liquidez, certeza e exigibilidade, razão pela qual requer sejam declarados improcedentes.

O crédito foi, então, exonerado porque, no entender do colegiado, a forma de tributação adotada pela fiscalização (lucro real) foi indevida, pois a forma de tributação cabível ao caso seria o lucro arbitrado.

É o relatório.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 04/06/2013 por EDUARDO DE ANDRADE, Assinado digitalmente em 04/06/2013 p
or EDUARDO DE ANDRADE
Impresso em 07/06/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Voto

CÓPIA

Conselheiro Eduardo de Andrade, Relator.

O recurso satisfaz os requisitos de admissibilidade, por ser o montante do crédito exonerado superior a R$ 1.000.000,00, nos termos do artigo 34, inciso I, do Decreto n° 70.235, de 1972, com a redação dada pela Lei n° 9.532, de 1997, e do art. 1º da Portaria MF nº 3, de 03 de janeiro de 2008, e portanto, dele conheço.

Obrigatoriedade do Arbitramento do Lucro

A questão pendente de apreciação na análise deste recurso de ofício se refere à obrigatoriedade do arbitramento do lucro, caso não tenham sido oferecidos à fiscalização os livros diário e razão, nos termos prescritos pela legislação.

No caso vertente o auditor-fiscal prosseguiu na eleição do contribuinte pelo lucro real anual em 2008 e o tributou com base no lucro real trimestral em 2007, pois não verificou pagamentos que indicassem a forma eleita.

O material oferecido à fiscalização foi a escrituração digital (fls.1881), todavia, não nos moldes prescritos pelo Sistema Público de Escrituração Digital – SPED, regulamentado pelo Decreto nº 6.022/2007 e pela Escrituração Contábil Digital, regulamentada pela IN RFB nº 787/2007.

A fiscalização credita a utilização de tal material ao fato de que os valores contidos nos arquivos são coerentes com a movimentação bancária da contribuinte, e se aproximam daqueles declarados em DIPJ. Além disso, a contribuinte admitiu ter incinerado os livros Diário e Razão, e a Secretaria da Fazenda também admitiu falhas nas informações repassadas à Receita Federal. Veja-se:

> Tendo em vista que o CONTRIBUINTE informa ter incinerado os Livros Diários e Razão, e admite erro na declaração da DACON no que se refere às receitas, e que a Secretaria de Fazenda Estadual também admite falha nas informações repassadas à Receita Federal do Brasil, a presente Autoridade Fiscal aceitou, para cálculo dos tributos IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, os lançamentos registrados em contabilidade digital, na conta 3.01.01 – Receita Bruta, já que se aproximam dos valores declarados em DIPJ, e são coerentes com a movimentação bancária do CONTRIBUINTE.

Por outro lado, a DRJ cancelou a exação por ter entendido haver violação ao *caput* e parágrafo único do art.14 da Lei nº 8.218/91 e ao inciso I do 47 da Lei nº 8.981/95, *verbis*:

> *Lei 8.218/91*
>
> *Art. 14 - A tributação com base no lucro real somente será admitida para as pessoas jurídicas que mantiverem, em boa ordem e segundo as normas contábeis recomendadas, livro ou fichas utilizados para resumir e totalizar, por conta ou subconta, os lançamentos efetuados no Diário (Livro Razão), mantidas as*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 04/06/2013 por EDUARDO DE ANDRADE, Assinado digitalmente em 04/06/2013 p
or EDUARDO DE ANDRADE
Impresso em 07/06/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

demais exigências e condições previstas na legislação. (Redação dada pela Lei nº 8.383, de 1991)

Parágrafo único. A não-manutenção do livro de que trata este artigo, nas condições determinadas, implicará o arbitramento do lucro da pessoa jurídica. (Redação dada pela Lei nº 8.383, de 1991)

Lei 8.981/95

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

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

Uma descrição mais aprofundada da motivação segue no seguinte excerto do voto condutor do acórdão, da lavra do ilustre julgador Jackson Mitsui:

59. A razão para tanto me parece relativamente óbvia. É que arquivos magnéticos, entregues nos termos simplistas desse tipo de legislação, que tem apenas o afã de ofertar certo subsídio de facilitação ao aparelho fiscal, não estão cercados de cuidados mais intensos para garantir sua autenticidade e correspondência com os atos e fatos contábeis havidos na *azienda*. Ainda que os arquivos passem por uma validação tecna-digital, bem como exista um certo rigor formal na maneira em que são entregues ao Fisco, a verdade é que não há uma responsabilidade técnica-contábil e legal pelos dados contábeis e pelos demonstrativos financeiros existentes nos arquivos. Não há reconhecimento oficial e formal da exatidão dos dados dessa Escrituração Digital.

60. Tanto é assim que é praxe, e de boa praxe, nos meios da auditoria-fiscal, que após recebido os arquivos magnéticos da escrituração, para serem trabalhados, se utilizem os dados ali contidos para, através de aplicativo próprio (pelo menos por um gerenciador de banco de dados), e antes de mais nada, proceder-se a levantamento de balanços com os valores e contas digitais, para checar se as demonstrações daí resultantes conferem com o registrado nos Livros Diário e Razão, atestando a consistência dos dados magnéticos em relação aos dos livros. Os arquivos são úteis, mas contem dados que devem ser recebidos à título precário e demandam conferência inicial.

61. A própria autoridade fiscal forneceu lampejos quanto à imprescindibilidade dos livros contábeis obrigatórios, e a prejudicialidade de sua falta para tais fins, quando da confecção de seu relatório fiscal, senão vejamos:

> *"Para aferição do lucro real a autoridade fiscal depende dos livros fiscais/comerciais (g.n.) e dos respectivos **documentos** (negrito e grifo do original) que embasaram a escrituração contábil. Na falta de tais documentos a via secundária de comprovação seria a circularização de terceiros." (fls. 1887)*
>
> *"..., que não é crível que todas as rubricas contábeis tiveram valores constantes nos doze meses dos dois anos-calendário fiscalizados, e que tal anomalia não pôde ser esclarecido pelos livros contábeis por falta de apresentação dos mesmos, (g.n.) a fiscalização valeu-se da ESCRITURAÇÃO DIGITAL..." (fls. 1891)*

Da análise do voto condutor e do direito posto, vejo que duas premissas devem nortear a conclusão sobre a matéria. A primeira delas é saber se o arbitramento, no caso de não apresentação da escrita, é dever ou faculdade da autoridade. A segunda, é saber se a apresentação de simples arquivos digitais atende à necessidade de certeza que o lançamento deve ostentar.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 04/06/2013 por EDUARDO DE ANDRADE, Assinado digitalmente em 04/06/2013 por EDUARDO DE ANDRADE
Impresso em 07/06/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Relativamente à questão da conduta da autoridade fiscal, é cediço que a atividade da autoridade fiscal, nos termos do art. 142 do CTN, é vinculada à lei, não restando, em tese, margem de discricionariedade ao auditor-fiscal.

Todavia, há que se ponderar sobre o tempero desta regra, já há muito observado pela doutrina, vez que, a despeito do que veicula o art. 142, a Lei em várias oportunidades abre mais de uma via à autoridade, como foi bem observado por Paulo de Barros Carvalho[1], ao comentar o conceito de *ato vinculado*. Vejamos.

> *Todavia, não concordo com a tendência ao absoluto que inspira essa definição. Parto de outras premissas, que não concedem garantias de unissignificação, a não ser para os termos das linguagens formalizadas (Lógica, Matemática, etc), entendendo que todos os vocábulos das linguagens de objetos não ideais são vagos e, ao menos potencialmente, ambíguos. Para mais, não creio possa existir comportamento da Administração Pública destituído de apreciação subjetiva. Tomo a liberdade, por conseguinte, de relaxar um pouco os termos dessa construção doutrinária, para poder mobilizá-la adequadamente, no terreno dos tributos.*

De se ver que a regras estabelecidas pelo *caput* e parágrafo único do art.14 da Lei nº 8.218/91 como pelo inciso I do 47 da Lei nº 8.981/95 tutelam o interesse da Fazenda Nacional, protegendo-a tanto do seu agente quanto do contribuinte faltoso (por vincular ambos a procedimento que fornece saída para a negativa de colaboração do contribuinte com o procedimento fiscal).

E nisto reside a principal diferença desta regra de imposição de procedimento vinculado veiculada pelo art. 142 do CTN que visa a tutelar tanto a Fazenda Nacional quanto o contribuinte, assegurando que a imposição tributária se pautará por critérios unicamente objetivos, garantindo segurança jurídica a ambos.

Exatamente por isso, há de pautar a questão as nuances do caso concreto. Isto porque, em primeiro lugar, no caso vertente, há certa segurança nos dados oferecidos pelo contribuinte em sua escrita digital, porquanto atestou o auditor-fiscal que os valores ali escriturados são compatíveis com a movimentação bancária da recorrente e bem próximos dos valores declarados em DIPJ. Observe-se quanto a isso, que nos dias atuais, em que quase toda movimentação das empresas se dá por meio do sistema financeiro, dizer que compatibilidade dos lançamentos com a movimentação bancária equivale, praticamente a conferir legitimidade integral àqueles.

Em segundo lugar, verifica-se na conduta da recorrente que objetiva beneficiar-se de sua própria torpeza para, de início incinerar seus livros diário e razão, e posteriormente, requerer o cancelamento do auto de infração porque a fiscalização não arbitrou o lucro, com base exatamente na inexistência daqueles mesmos livros.

Tal conclusão é reforçada tendo-se em conta que as glosas efetuadas pela fiscalização baseiam-se em documentação inidônea apresentada, conforme afirmou a autoridade fiscal (fls. 1883):

[1] Paulo de Barros Carvalho, in Curso de Direito Tributário, p.372, 13ªed, Saraiva, São Paulo.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 04/06/2013 por EDUARDO DE ANDRADE, Assinado digitalmente em 04/06/2013 p
or EDUARDO DE ANDRADE
Impresso em 07/06/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

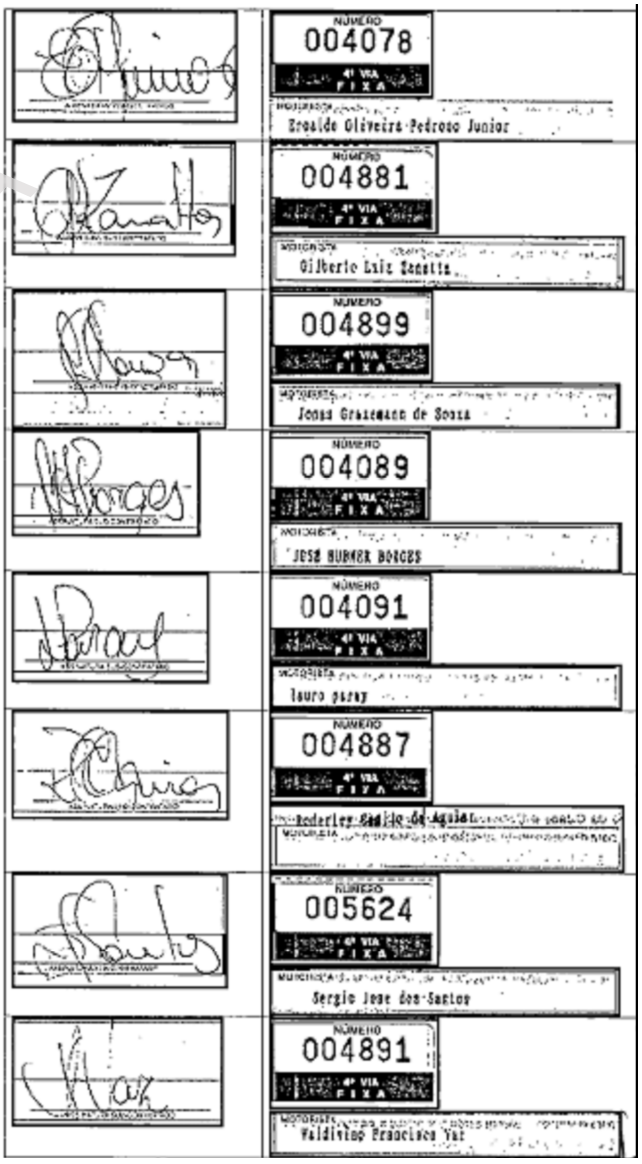
Registre-se que, em sua maioria, as Cartas Fretes estavam desprovidas de assinaturas no campo "Assinatura sub-contratado".

Outrossim, as poucas Cartas Fretes assinadas, apresentavam fortes indícios de falsidade, uma vez que em todas as assinaturas empregaram-se o mesmo padrão de construção e escrita (caligrafia). Todas as firmas foram construídas a partir das siglas iniciais do nome do motorista seguido pelo seu último sobrenome escrito por extenso. Ex: **A**ltair **Ramos** foi assinado com um "**A**" maiúsculo seguido de "**Ramos**" por extenso; **A**parecido de **A**ssis **Elias** foi assinado com um duplo "**A**" seguido de "**Elias**" por extenso. Segue abaixo, cópias digitalizadas das assinaturas extraídas de algumas Cartas Fretes, indicativas do caso em tela, com o respectivo nome do Motorista e o número da Carta Frete:

Peço *venia* para reproduzir apenas mais algumas das assinaturas nas Cartas de Fretes, coligidas pelo auditor-fiscal, posto que as imagens falam por si.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 04/06/2013 por EDUARDO DE ANDRADE, Assinado digitalmente em 04/06/2013 p
or EDUARDO DE ANDRADE
Impresso em 07/06/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

CÓPIA



Por fim, o auditor-fiscal limitou sua apuração a um tópico específico: glosa parcial de despesas com fretes pagos a terceiros, pessoas físicas e pessoas jurídicas (contas 30301020001 – Fretes pagos a terceiros PF, e 30301020003 – Fretes pagos a terceiros – PJ).

Nesta investigação, ao mencionar a circularização de fornecedores efetuada, o auditor-fiscal verificou que os dados constantes dos lançamentos contábeis eram inferiores àqueles declarados em DIPJ, fazendo relato disto no Auto de infração, senão vejamos:

AC	Subcontratados 2007	Contabilidade	DIPJ	Circularizados
2007	Pessoas Físicas	5.417.456,65	5.509.560,02	935.534,92
	Pessoas Jurídicas	9.676.355,84	9.551.978,16	834.805,02
2008	Pessoas Físicas	6.715.662,24	7.591.631,22	2.250.460,68
	Pessoas Jurídicas	12.350.490,28	14.114.050,58	1.662.066,83
Totais		**34.159.965,01**	**36.767.219,98**	**5.682.867,45**

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 04/06/2013 por EDUARDO DE ANDRADE, Assinado digitalmente em 04/06/2013 por EDUARDO DE ANDRADE
Impresso em 07/06/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

A tabela é relevante para demonstrar que as diferenças entre DIPJ e a contabilidade fornecida em meio magnético não são tão divergentes, havendo, entre elas, divergência inferior a 15%.

Desta forma, a certeza que deve nortear o lançamento não resta, a meu ver, maculada, especialmente porque foram adotados pela fiscalização valores mais favoráveis ao contribuinte naquilo em que havia divergência de dados (fl. 1891), *verbis*:

> Tendo em vista **que** os valores informados em DRE pelo CONTRIBUINTE ensejaram lucros maiores dos que apurados em ESCRITURAÇÃO DIGITAL (desfavorecendo o próprio CONTRIBUINTE, no caso da DRE, pela majoração dos lucros, em comparação aos dados apresentados na ESCRITURAÇÃO DIGITAL), **que** não é crível que todas as rubricas contábeis tiveram valores constantes nos doze meses dos dois anos-calendário fiscalizados, e **que** tal anomalia não pôde ser esclarecido pelos livros contábeis por falta de apresentação dos mesmos, a presente fiscalização valeu-se da ESCRITURAÇÃO DIGITAL (SVA ca6b08ef-884e4833-370d78cf-96b0d1eb) para cálculo do IRPJ e CSLL, o que beneficiou o fiscalizado já que apurou-se valores menores de lucro antes do IRPJ e CSLL a saber: R$ 10.848.611,06 no AC 2007, e R$ 10.865.927,56 no AC 2008. **(anexo XIII)**

Por outro lado, deve ser lembrado que a *práxis* revela que em muitos casos o descumprimento de formalidades (como a falta de autenticação do livro diário no órgão de registro) são relevados pelas autoridades fiscais, quando encontram fidelidade nos dados escriturados nos livros. Ou seja, nem por isso, deixam de considerar o regime de tributação eleito, por serem confiáveis os dados ali lançados.

Reforça este argumento o fato de que houve efetiva apuração dos valores lançados nas contas 30301020001 – Fretes pagos a terceiros PF, e 30301020003 – Fretes pagos a terceiros – PJ, que não foram lançadas por totais, sendo os valores efetivamente comprovados definitivamente excluídos do lançamento pela autoridade fiscal.

De fato, se há algum prejudicado nesta apuração é a Fazenda Nacional, já que o crédito tributário obtido com apuração baseada no lucro arbitrado poderia em tese fornecer montante superior. Assim, o cancelamento do auto de infração nesta hipótese específica dos autos, significaria um prejuízo duplo ao Erário.

Concluo, assim, por não ver incerteza no lançamento efetuado.

Retomando a questão inicial sobre a obrigatoriedade ou não do arbitramento, e se os comandos estipulados pelo *caput* e parágrafo único do art.14 da Lei nº 8.218/91 como pelo inciso I do 47 da Lei nº 8.981/95 hão de ser vistos como faculdade da Administração ou como direito do contribuinte, vejo, como de fato mencionei, que a norma visa a proteger o interesse da Fazenda Nacional.

Assim, olhando a questão sob o ângulo da realidade factual, noto que o limite estipulado pela norma é intransponível para o contribuinte, que fica sujeito ao arbitramento se não ostentar os requisitos ali exigidos. Por outro lado, tendo o agente público condições de apurar insuficiência de crédito *pontual*, baseado em uma escrita fornecida, *digital ou não*, que confira certa fidelidade dos dados escriturados, especialmente a *fidelidade com a movimentação bancária*, o lançamento **poderá** ser efetuado com base no regime de apuração eleito pelo contribuinte, pois do contrário, ao invés de se tutelar a Fazenda Nacional estar-se-á penalizando-a duplamente.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 04/06/2013 por EDUARDO DE ANDRADE, Assinado digitalmente em 04/06/2013 p
or EDUARDO DE ANDRADE
Impresso em 07/06/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Vejo, portanto, certa flexibilidade nas regras estabelecidas no *caput* e parágrafo único do art.14 da Lei nº 8.218/91 e no inciso I do 47 da Lei nº 8.981/95, que devem ser entendidas como faculdades da Administração e não como direitos do contribuinte.

Assim, peço *venia* ao ilustre relator e colegiado *a quo*, para divergir do acórdão recorrido e votar para dar provimento ao Recurso de Ofício, restaurando-se a exigência fiscal tal qual lançada, devendo o processo retornar à DRJ para apreciação das demais matérias argüidas pela recorrente na impugnação.

Sala das Sessões, 07 de maio de 2013.

(assinado digitalmente)

Eduardo de Andrade

CÓPIA

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 04/06/2013 por EDUARDO DE ANDRADE, Assinado digitalmente em 04/06/2013 por EDUARDO DE ANDRADE
Impresso em 07/06/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA