



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

**Processo n°** 13161.720317/2008-21  
**Recurso n°** De Ofício  
**Acórdão n°** 1103-000.998 – 1ª Câmara / 3ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 12 de fevereiro de 2014  
**Matéria** ARBITRAMENTO DO LUCRO  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** SOUBHIA & CIA. LTDA.

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

Ano-calendário: 2005, 2006

ESCRITURAÇÃO RETIFICADA APRESENTADA APÓS ENCERRAMENTO DA AÇÃO FISCAL. EFEITO INÓCUO PARA DESCARACTERIZAR ARBITRAMENTO.

Disponibilizar a escrituração “corrigida” após o encerramento da ação fiscal não descaracteriza os fundamentos do arbitramento do lucro efetuado com base em livros contábeis e fiscais apresentados em desacordo com a legislação vigente no decorrer da fase inquisitória. É obrigação do contribuinte manter o adequado registro contábil de suas operações, apto a amparar o regime de tributação adotado, e, não o fazendo, submete-se ao disposto na norma. Incorre em preclusão lógica comportamento no qual a contribuinte mostra-se negligente no cumprimento de suas obrigações acessórias, motiva o arbitramento, e, em seguida, após consumada a situação, alega que teria incorrido em equívoco e apresenta escrituração retificada. Trata-se de arbitramento condicional que é rechaçado pela jurisprudência.

LUCRO REAL. ESCRITURAÇÃO COMPATÍVEL.

Ao optar pelo lucro real, que toma como base a apuração contábil, para em seguida efetuar os ajustes previstos na legislação fiscal, a contribuinte, naturalmente, assume maiores encargos, vez que se vale de uma série de deduções não previstas em outros regimes de tributação. A apresentação livros contábeis e fiscais com informações incorretas, fora dos padrões estabelecidos em legislação enseja o arbitramento do lucro. Deve a contribuinte se preocupar em efetuar seus registros contábeis de modo a promover a real situação contábil no decorrer de toda a sua existência, e não apenas só depois de ser alvo de uma fiscalização.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, dar provimento ao recurso de ofício por maioria, vencido o Conselheiro Fábio Nieves Barreira.

*Assinado Digitalmente*

Aloysio José Percínio da Silva - Presidente.

*Assinado Digitalmente*

André Mendes de Moura - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Eduardo Martins Neiva Monteiro, Fábio Nieves Barreira, André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Marcos Shigueo Takata e Aloysio José Percínio da Silva.

## Relatório

Trata-se de Recurso de Ofício interposto em face da decisão da 2ª Turma da DRJ/Campo Grande (fls. 234/243), que apresentou a seguinte ementa:

*PROVA PERICIAL. DILIGÊNCIA. UTILIDADE E NECESSIDADE. ESCLARECIMENTO DE FATOS RELEVANTES. Só deve ser deferida a prova que, além de atender aos requisitos do inciso IV, do Decreto nº 70.235/1972, se mostre útil e necessária ao esclarecimento de fatos controversos e relevantes para a solução do processo.*

*REGISTRO CONTÁBIL. PARTIDAS MENSAS. HISTÓRICO CONCISO. LIVRO AUXILIAR. MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA DESCLASSIFICAÇÃO DA ESCRITA CONTÁBIL. ARBITRAMENTO DO LUCRO. INTERPRETAÇÃO RESTRITIVA. É válido o registro dos fatos contábeis por partidas mensais, desde que haja o detalhamento em livro auxiliar, cuja função pode ser feita por um dos livros fiscais exigidos pela legislação específica. Atende a exigência da legislação comercial o histórico do lançamento contábil se, apesar de conciso, apresentar clareza suficiente para a compreensão do fato contábil registrado. O registro mensal da movimentação bancária, quando respaldado em extratos postos a disposição da Fiscalização, não autoriza a desclassificação da*

*escrita contábil. Os dispositivos que estabelecem as hipóteses de arbitramento do lucro devem ser interpretados de forma restritiva, não se admitindo o arbitramento quando, apesar de eventuais irregularidades, for possível a apuração do lucro real ou presumido.*

### **Dos fatos da Autuação Fiscal.**

No decorrer da ação fiscal, constatou a autoridade autuante que a escrituração apresentada pela contribuinte estaria em desacordo com as leis comerciais e fiscais, razão pela qual desconsiderou a opção do regime de tributação da empresa, lucro real trimestral, e efetuou o arbitramento do lucro para os anos-calendário de 2005 e 2006.

Foram relacionadas as seguintes irregularidades no Relatório Fiscal de fls. 151/161:

1) Os lançamentos foram registrados no último dia de cada mês, sem respeitar a ordem cronológica e a data da efetiva ocorrência dos fatos contábeis;

2) Diversos lançamentos foram efetuados por totalização mensal, sem individualização, com históricos genéricos e sem qualquer vinculação com documentos probantes;

3) A empresa não registra suas operações bancárias nas contas próprias dos bancos, efetua lançamentos por totais mensais, em contrapartida à conta Caixa, apenas para ajustar o saldo das contas bancárias no último dia de cada mês;

4) O contribuinte devidamente intimado não apresentou os livros auxiliares de escrituração contábil que individualizam as operações escrituradas sinteticamente nos livros Diários e Razões;

5) Os valores escriturados nos livros apresentados como Livro Razão Auxiliar nº 03/2005 — Registro de Clientes e Livro Razão Auxiliar no 04/2005 — Registro de Clientes não correspondem aos valores lançados nos livros Diários e Razões.

Tendo a fiscalização constatado a prática de lançamentos em partidas mensais, por totais, intimou o contribuinte a apresentar os livros auxiliares de escrituração individualizada. Ao analisar os livros apresentados pela fiscalizada, quais sejam, Razão Auxiliar nº 03/2005 - Registro de Clientes e Razão Auxiliar no 04/2005 - Registro de Clientes, apurou a ocorrência de divergências relevantes entre os valores lançados nos livros Diário e Razão da pessoa jurídica.

Concluiu a autoridade fiscal:

*A regra geral é a tributação das pessoas jurídicas de acordo com o seu lucro real, determinado a partir da escrituração contábil do contribuinte. A generalidade desta forma de tributação é tal que a toda pessoa jurídica é dada a opção de tributar seus resultados pela aplicação desta sistemática. A tributação com base no lucro presumido ou no lucro arbitrado, pelo contrário, restringem-se às situações e às pessoas jurídicas que se enquadrarem em determinadas condições estabelecidas pela Lei nº 4.886/2011.*

*lucro arbitrado representa uma criação do próprio direito com finalidade precípua de garantir e dar efetividade à legislação de regência do imposto. É uma forma de tributação excepcional que se aplica basicamente quando a pessoa jurídica não se enquadra nas condições necessárias para se manter nos regimes de apuração do lucro real ou do lucro presumido.*

*No caso vertente, relativamente aos anos-calendários de 2005 e 2006, o contribuinte não preencheu as condições legais para a opção pela tributação do Imposto de Renda com base no lucro real, conseqüência da falta de apresentação da escrita contábil nos termos da legislação comercial, durante o procedimento de fiscalização, após devidamente intimado.*

Nesse contexto, foram lavrados os autos de infração de IRPJ e CSLL de fls. 246/247, levando-se em consideração a receita bruta conhecida informada nas DIPJ referentes aos anos-calendário de 2005 e 2006.

#### **Da Fase Contenciosa.**

Devidamente cientificado o contribuinte, apresentou impugnação de fls. 187/193, discorrendo sobre os seguintes pontos:

1) O processo administrativo fiscal deve primar pela busca da verdade material, e a certeza quanto à real ocorrência do fato gerador é interesse da própria Administração;

2) O livro apontado como discrepante dos lançamentos feitos no livro Diário seria, na verdade, um mero relatório de duplicatas, que foi entregue ao Fisco por equívoco;

3) Após a autuação, foram encontrados os livros auxiliares referentes às contas utilizadas na escrita contábil, contendo o detalhamento de todos os lançamentos, coincidentes em valores e datas com os dados inseridos nos livros Diário e Razão;

4) Os referidos livros encontram-se à disposição da Fiscalização, mas não foram juntados aos autos em razão da grande quantidade de lançamentos para cada conta.

5) Requer a realização de perícia, a fim de confirmar a existência dos livros auxiliares de cada uma das contas registradas de forma resumida e também para identificar a movimentação financeira, assim como para que seja analisado o livro razão auxiliar referente a cada uma das contas anotadas no livro Diário, e para tanto formula quesitos e indica perito.

Por sua vez, a 2ª Turma da DRJ/Campo Grande decidiu, por maioria, julgar a impugnação procedente e cancelar o crédito tributário.

Tendo em vista que a exclusão de crédito tributário ocorreu em valor superior a R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais), o Presidente da Turma recorreu de ofício ao CARF, conforme disposto pela Portaria MF nº 3, de 03/01/2008.

O sujeito passivo tomou ciência da decisão em 27/07/2010 (“AR” de fl. 247).

É o relatório.

**Voto**

Conselheiro André Mendes de Moura

Trata-se de recurso de ofício, interposto em face de acórdão da DRJ/Campo Grande, que julgou a impugnação procedente e afastou o arbitramento do lucro aplicado pela Fiscalização.

Discorre sobre as seguintes razões o voto da DRJ:

*O fato que rendeu ensejo ao lançamento foi a desclassificação da escrita contábil, se originando daí o arbitramento da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, com a apuração de novo valor devido e o respectivo lançamento. A controvérsia, portanto, gira em torno do exame do cabimento da desclassificação da escrita contábil e da apuração da base de cálculo pelo lucro arbitrado.*

*Embora tenha considerado imprestável a escrita contábil para respaldar a apuração da base de cálculo pelo lucro real, a Fiscalização arbitrou o lucro com base na mesma receita informada pela contribuinte na DIPJ.*

(...)

*Ora, se a escrita é imprestável, não se pode arbitrar o lucro tomando por base as receitas dela extraídas.*

*Imprestável é o que não tem utilidade. Porém, como afirmar que é imprestável uma escrita contábil que, a despeito de eventuais incorreções, permite identificar a receita bruta? Por que seria imprestável a escrita se nenhuma objeção foi levantada quanto as despesas e custos contabilizados? E cabível um arbitramento, motivado pela desclassificação da escrita contábil, que tome por base receita idêntica à contabilizada?*

(...)

*Quatro foram os motivos que levaram a Fiscalização a desqualificar a escrita contábil. O primeiro é a escrituração do livro Diário em partidas mensais, sem obediência à ordem cronológica dos fatos.*

*Esse fundamento não resiste ao exame dos livros contábeis (Anexos I a IV). Neles, de fato, se verifica que os lançamentos foram feitos por partidas mensais. Mas isso não significa falta de observância da ordem cronológica. Trata-se de prática consagrada há muito tempo pelos usos e costumes, e amparada pela lei civil e pela própria legislação do Imposto de Renda.*

(...)

*O registro por partidas mensais, em si mesmo, não implica violação à lei, sobretudo quando as operações são numerosas, como ocorre com a impugnante, que exerce atividade de venda a varejo de produtos veterinários, realizando por dia grande volume de vendas. Não é difícil perceber que o registro individual de cada uma dessas vendas inviabilizaria a escrita contábil e tornaria quase impossível o próprio exame dos livros comerciais.*

*O segundo fundamento consiste na descrição genérica das operações, no histórico de cada lançamento, que, além disso, não estaria respaldado por documentos hábeis. De acordo com a Fiscalização, não teriam sido individualizados os fatos contábeis (registrados por totais mensais) em livros auxiliares.*

*Também esse fundamento não pode prevalecer. O histórico descreve o evento contábil de forma sucinta, porém com clareza suficiente para permitir a exata compreensão do fato a que se refere o lançamento. Ademais, as contas debitadas e as creditadas foram identificadas com precisão nos respectivos registros.*

*(...)*

*Quanto aos documentos que dão suporte aos lançamentos contábeis, caberia à Fiscalização ter feito uma intimação específica para que a contribuinte os apresentasse, reiterando, se fosse o caso, pelo menos uma vez, antes de desclassificar a escrita e adotar o arbitramento do lucro. Ocorre que a Fiscalização, ao longo de todo o procedimento fiscal, fez duas intimações e, em nenhuma delas, requisitou a apresentação dos documentos que davam suporte aos lançamentos contábeis.*

*No que tange à afirmação de ausência de livros auxiliares, é importante ressaltar que a função do livro auxiliar é registrar, de forma sistemática, determinadas operações ou a movimentação de contas específicas. Para esse fim, a contabilidade prevê alguns livros, como o livro Caixa e o Razão. Porém, considerando a característica marcadamente instrumental desses registros auxiliares, é perfeitamente possível, sem prejuízo para o Fisco, que a mesma função do livro auxiliar venha a ser feita por um livro fiscal, tais como os livros de Registro de Entrada e Registro de Saída de Mercadorias e o Registro de Inventário.*

*O terceiro fundamento é a suposta irregularidade do registro das operações bancárias, que, por totais mensais, seriam contabilizadas em contra partida da conta caixa.*

*Não parece ser esse um motivo suficientemente forte para justificar a medida extrema de desqualificação de toda a escrita contábil e, posterior, arbitramento do lucro.*

*Primeiro porque o art. 47, inciso II, alínea "a", da Lei nº 8.981 prevê como causa para o arbitramento a fraude, o vício, o erro*

*ou a deficiência que tome a escrita imprestável para identificar a efetiva movimentação financeira, incluindo a bancária.*

*Por maior que seja o rigor no exame da escrita contábil da impugnante, não se pode afirmar que ela seja imprestável para identificar a efetiva movimentação financeira. Talvez a forma de contabilização torne o exame dos fatos mais trabalhoso, porém isso não autoriza a conclusão de que a escrita seja imprestável. São situações distintas, que não se confundem.*

*Quanto aos lançamentos feitos sistematicamente em contra partida da conta caixa, o procedimento atende a um critério de contabilização que, em si, não traz qualquer prejuízo para identificar a movimentação bancária. Contudo, se a forma pela qual foi registrado o movimento na conta bancos inviabilizasse o exame da movimentação financeira, poderia a Fiscalização requisitar A. própria contribuinte, ou diretamente às instituições financeiras, os extratos bancários.*

*Por último, a alegada desconformidade entre os livros Diário e Razão e os lançamentos no livro Razão Auxiliar — Registro de Clientes não dá suporte ao arbitramento.*

*A Fiscalização, ao longo de todo o procedimento fiscalizatório, fez duas intimações a contribuinte, e, em nenhuma delas, solicitou esclarecimentos específicos acerca daquela divergência. A impugnante alega não ter cometido fraude, mas um erro, que pode ser verificado pelos livros auxiliares que estão à disposição do Fisco.*

*Erro ou fraude, trata-se na verdade de circunstância irrelevante para o caso em exame, porquanto, se as divergências anotadas pela Fiscalização traduzissem ilícito tributário, isso autorizaria tão-somente o lançamento das eventuais diferenças, mas nunca a desclassificação da escrita contábil no seu todo, como foi feito.*

Apesar das considerações expostas pela decisão de primeira instância, não entendo que seja a mais adequada interpretação dos fatos.

Analisando os autos, observa-se que, no “Termo de Início de Procedimento Fiscal”, de fls. 05/06, foi intimada a contribuinte, optante do regime de tributação do lucro real trimestral, a apresentar os seguintes documentos:

- 1 - Livros Diário e Razão (Lucro Real);
- 2 - Livro Registro de Apuração do IPI;
- 3 - Livros auxiliares da escrituração;
- 4 - Contratos de empréstimos/financiamentos com sócios/acionistas;
- 5 - Registro de Inventário;
- 6 - Contrato/Estatuto Social e suas alterações.

Ao analisar a documentação apresentada, a autoridade tributária encaminhou o "Termo de Intimação Fiscal nº 0002", de fls. 74/75, ocasião em que solicitou da contribuinte:

1 - Justificar os seguintes procedimentos adotados na escrituração dos Livros Contábeis:

1.1 - Somente ocorrem lançamentos no último dia de cada mês, e não no dia do fato contábil, impossibilitando a identificação da data exata do ocorrido;

1.2 - Todo o fluxo financeiro transita contabilmente pela conta Caixa, independente se os valores, de fato, foram operados por contas bancárias;

1.3 - As contas Bancos têm lançamentos mensais globais, com históricos genéricos: "DEPOS.EFET. NO MÊS", "CHEQUES COMPENSADOS", que não discriminam cada operação de forma individualizada;

1.4 - A conta Clientes Diversos tem lançamentos mensais globais, com históricos genéricos: "REC.CONF. DVS CLIENTES", que não discriminam cada operação de forma individualizada;

1.5 - As contas de Vendas tem lançamentos mensais globais, com históricos genéricos: "VENDAS REF. MÊS ...", que não discriminam cada operação de forma individualizada;

1.6 - Invocar as normas comerciais, princípios contábeis, etc., que dariam amparo a tal conduta. Externar ainda seu entendimento sobre possíveis máculas em sua escrituração, derivadas dos fatos em comento.

2 - Explicar qual a função das seguintes contas:

11414 1104011400 CONTA DE TRANSFER.VLRS MATRIZ

12122 1104100600 TRANSFERENCIA MATRIZ

21853 2111030000 FILIAL-02

3 - Apresentar os livros auxiliares para registro individuado, nos termos do § 1º do Art. 258 do RIR/99, que possibilitem a fiscalização e a conferência dos procedimentos adotados em relação à legislação tributária.

No aludido termo ainda constou a seguinte observação:

*- Fica o contribuinte cientificado que os livros e documentos solicitados são imprescindíveis ao exame da escrituração contábil, a falta de apresentação dos mesmos poderá resultar em arbitramento do lucro, nos termos do inciso II, Art. 530 do Decreto 3000, de 29/03/1999 - Regulamento do Imposto de Renda 1999.*

Por sua vez, a fiscalizada encaminhou como resposta documento de fls. 77/78, no qual requer prazo adicional de dez dias para providenciar a entrega dos registros individualizados dos recebimentos de clientes, devido ao fato do grande volume de registros.

O prazo foi concedido pela Fiscalização, contudo, com a ressalva transcrita no próprio documento entregue pela contribuinte, à fl. 78:

*A escrituração resumida do Diário, por partidas mensais, deve ser subsidiada por livros auxiliares que individualizem cada operação. Os livros auxiliares integram o Diário Sintético, assumindo o seu detalhamento como meio de prova, e por esse motivo devem ser devidamente autenticados no órgão próprio do Registro do Comércio.*

Concedida a dilação de prazo, foram entregues pelo contribuinte o Livro Razão Auxiliar nº03/2005 - Registro de Clientes e o Livro Razão Auxiliar nº 04/2005 - Registro de Clientes. A partir da análise dos livros, concluiu a autoridade autuante pela subsunção ao inciso II do art. 530 do RIR/99:

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

(...)

*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; (...)*

Observa-se que as intimações realizadas pela autoridade autuante foram claras e objetivas. A autoridade fiscal procedeu com a devida análise dos livros apresentados, tanto que, na segunda intimação, foram encaminhados questionamentos específicos, como esclarecimentos sobre os lançamentos mensais, em contas como Clientes Diversos e Vendas, sem discriminação da operação de forma individualizada, registros globais de movimentação financeira com histórico que não permite identificação da operação, dentre outros. Não por acaso, foi logo em seguida intimada a contribuinte a apresentar os livros auxiliares que permitiriam a verificação do registro individuado de cada operação. E, uma vez verificando os livros disponibilizados pela fiscalizada, quais sejam, Razão Auxiliar nº 03/2005 - Registro de Clientes e Razão Auxiliar nº 04/2005 - Registro de Clientes, identificou divergências entre os valores lançados nos livros Diário e Razão, conforme demonstrado nas planilhas de fls. 173/177.

O procedimento fiscal mostrou-se minucioso e coerente. O Relatório Fiscal de fls. 151/161 fundamenta, com detalhes, os motivos que levaram a autoridade autuante a desconsiderar a escrituração e arbitrar o lucro.

Não pode se admitir a dispensa de um registro contábil adequado pelo fato de a empresa trabalhar com grande quantidade de eventos contábeis. O artigo 258, do RIR/99, dispõe sobre a situação:

*Art. 258. Sem prejuízo de exigências especiais da lei, é obrigatório o uso de Livro Diário, encadernado com folhas*

*numeradas seguidamente, em que serão lançados, dia a dia, diretamente ou por reprodução, os atos ou operações da atividade, ou que modifiquem ou possam vir a modificar a situação patrimonial da pessoa jurídica (Decreto-Lei nº 486, de 1969, art. 5º).*

*§ 1º Admite-se a escrituração resumida no Diário, por totais que não excedam ao período de um mês, relativamente a contas cujas operações sejam numerosas ou realizadas fora da sede do estabelecimento, desde que utilizados livros auxiliares para registro individualizado e conservados os documentos que permitam sua perfeita verificação (Decreto-Lei nº 486, de 1969, art. 5º, § 3º).*

Não poderia ser mais transparente o dispositivo legal. A escrituração resumida é admitida, até o limite mensal, contudo, com a ressalva expressa, de que sejam escriturados **livros auxiliares para registro individualizado e conservados os documentos que permitam sua perfeita verificação.**

O Código Civil dispõe sobre a mesma premissa:

*Art. 1.183. A escrituração será feita em idioma e moeda corrente nacionais e em forma contábil, por ordem cronológica de dia, mês e ano, sem intervalos em branco, nem entrelinhas, borrões, rasuras, emendas ou transportes para as margens.*

*Parágrafo único. É permitido o uso de código de números ou de abreviaturas, que constem de livro próprio, regularmente autenticado.*

*Art. 1.184. No Diário serão lançados, com individualização, clareza e caracterização do documento respectivo, dia a dia, por escrita direta ou reprodução, todas as operações relativas ao exercício da empresa.*

*§ 1º Admite-se a escrituração resumida do Diário, com totais que não excedam o período de trinta dias, relativamente a contas cujas operações sejam numerosas ou realizadas fora da sede do estabelecimento, desde que utilizados livros auxiliares regularmente autenticados, para registro individualizado, e conservados os documentos que permitam a sua perfeita verificação. (grifei)*

Percebe-se claramente no relato da autoridade tributária que, pelo fato de a contribuinte manter registros mensais nos livros Diário e Razão, foi intimada precisamente a apresentar os livros auxiliares. E, uma vez apresentados, **foram encontradas inconsistências.**

Tanto que a contribuinte, na impugnação, discorre expressamente:

*O livro auxiliar referido é aquele encartado nas fls. 103 e seguintes do Anexo I — Registros Contábeis dos presentes autos, cujos documentos falam por si mesmos. Representam mero Relatório de Duplicatas — Registro de Duplicatas, fornecidos pelos então procuradores da impugnante (fls. 07), resultante de **evidente equívoco, quando da sua apresentação.***

*Todavia, após a notificação e sobretudo em razão de seus fundamentos, aprofundou, com o auxílio de outros profissionais, a verificação da real situação contábil, tendo então sido localizado o Razão Auxiliar das contas contábeis, em valores absolutamente coincidentes com aqueles contidos no Diário pelo saldo das contas, devidamente detalhados os fatos contábeis, em ordem cronológica de dia, mês e ano, como exige a legislação comercial e fiscal, como comprova exemplificativamente o anexo Razão Auxiliar — Vendas. (grifei)*

No decorrer da ação fiscal, alega a contribuinte que, por equívoco, teria apresentado livro incorreto, para justificar as divergências encontradas. E, **após a notificação fiscal**, procedeu com a *verificação da real situação contábil*, que teria permitido localizar o Razão Auxiliar com valores coincidentes com os livros principais.

Ocorre que a apresentação de escrituração “corrigida” **após** o encerramento da fase inquisitória **não** descaracteriza os fundamentos da autuação no presente caso. É obrigação da contribuinte disponibilizar ao Fisco o adequado registro contábil de suas operações, apto a amparar o regime de tributação adotado, no caso, o lucro real, e, não o fazendo, submete-se ao disposto na norma. Ora, incorre em preclusão lógica comportamento no qual a contribuinte mostra-se negligente no cumprimento de suas obrigações acessórias, motiva o arbitramento, e, em seguida, após consumada a situação, alega que teria incorrido em equívoco e apresenta escrituração adequada. Não por acaso o arbitramento condicional é rechaçado pela jurisprudência deste tribunal, como se pode observar pelas ementas transcritas a seguir.

*IRPJ.CSLL. ARBITRAMENTO. FALTA DE APRESENTAÇÃO DE LIVROS FISCAIS E CONTÁBEIS. É cabível o arbitramento do lucro se a pessoa jurídica, durante a ação fiscal, deixar de exibir a escrituração que a ampararia na tributação com base no lucro real. ARBITRAMENTO. INCONDICIONALIDADE. Inexiste arbitramento condicional, sendo inócua a pretensão do contribuinte em apresentar a escrituração depois do lançamento para efeito de verificação da apuração do lucro real. (Acórdão 1401001.043, Sessão de 11/09/2013 – 1ª Seção / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária)*

*IRPJ. ARBITRAMENTO. APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTOS APÓS O LANÇAMENTO. ARBITRAMENTO CONDICIONAL. IMPOSSIBILIDADE. O ato administrativo de lançamento não é modificável pela posterior apresentação de escrituração/documentação/livros auxiliares/de Inventário, uma vez que inexistente arbitramento condicional. (Acórdão 140201.097, Sessão de 03/07/2012 – 1ª Seção / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária)*

*ARBITRAMENTO CONDICIONAL DO LUCRO. Inexiste arbitramento condicional. Logo, o ato administrativo de lançamento desse natureza não é modificável pela posterior apresentação do documentário cuja inexistência e/ou recusa foi a causa do arbitramento. (Acórdão 140200.985, Sessão de 11/04/2012 – 1ª Seção / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária)*

*ARBITRAMENTO DO LUCRO. APRESENTAÇÃO DE ESCRITURAÇÃO EM FASE DE JULGAMENTO. A apresentação de livros e documentos somente na fase de julgamento, não tem o condão de invalidar o lançamento de ofício efetuado com base no arbitramento do lucro, pois não existe arbitramento condicional. (Acórdão 180200.775, Sessão de 25/01/2011 – 1ª Seção / 2ª Turma Especial)*

*APRESENTAÇÃO DE LIVROS E DOCUMENTOS DE ESCRITURAÇÃO APÓS A LAVRATURA DO AUTO DE INFRAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE ARBITRAMENTO CONDICIONAL. A apresentação de livros e documentos de escrituração contábil-fiscal após a lavratura do auto de infração é inócua para fins de descaracterização do arbitramento ex officio de lucros da pessoa jurídica, tendo em vista que a adoção desse regime de tributação (arbitramento) pela autoridade fiscal não constitui medida condicional. (Acórdão 1101-00.145, Sessão de 19/06/2009 – 1ª Seção / 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária)*

A jurisprudência consolidada resultou na edição da Súmula CARF nº 59:

*A tributação do lucro na sistemática do lucro arbitrado não é invalidada pela apresentação, posterior ao lançamento, de livros e documentos imprescindíveis para a apuração do crédito tributário que, após regular intimação, deixaram de ser exibidos durante o procedimento fiscal.*

Entendo que, pela situação exposta até o momento no presente voto, o **arbitramento já seria plenamente justificável.**

Mas não foi só.

Constatou a Fiscalização, ao analisar os livros contábeis da contribuinte, mais uma ocorrência:

*A empresa não registra suas operações bancária nas contas próprias dos bancos, efetua lançamentos por totais mensais, em contrapartida à conta Caixa, apenas para ajustar o saldo das contas bancárias no ultimo dia de cada mês;*

O relato fiscal apresenta as planilhas de fls. 162/163 (TABELA 1 - Lançamentos de depósitos bancários por totais mensais) e 164/165 (TABELA 2 - Lançamentos de cheques compensados por totais mensais), para demonstrar que o procedimento de lançamentos globais, consolidado por mês, da movimentação financeira, foi recorrente, durante todo o período fiscalizado.

Cita, ainda, dois exemplos.

#### ***Lançamentos de depósitos bancários***

*Lançamento página 208 do Livro Diário N°0019 do ano de 2005(cópia à folha 24 do Anexo 1):*

*Data do lançamento: 31/05/2005*

*Conta Débito: 11201 — HSBC BANK BRASIL S/A*

*Conta Crédito: 11112 - CAIXA*  
*Valor: R\$ 4.068.664,56*  
*Histórico: DEPOS. EFET. NO MES*  
*(...)*

***Lançamentos de cheques compensados***

*Lançamento página 110 do Livro Diário Nº0019 do ano de 2005(cópia A. folha 23 do Anexo I):*  
*Data do lançamento: 31/03/2005*  
*Conta Débito: 11112 - CAIXA*  
*Conta Crédito: 11201 — HSBC BANK BRASIL S/A*  
*Valor: R\$ 6.284.615,66*  
*Histórico: CHEQUES COMPENSADOS*

Trata-se de procedimento que prejudica a análise da movimentação financeira da contribuinte, e que ratifica a decisão da autoridade autuante no sentido de arbitrar o lucro com base no inciso II do art. 530 do RIR/99.

Há que se registrar que as normas em debate, que exigem determinados comportamentos do contribuinte, não foram dispostas ao acaso. São obrigações, delineadas em uma série de procedimentos que visam padronizar os registros contábeis de modo a refletir, da maneira mais fiel possível, a realidade econômica e financeira da empresa e, por consequência, possibilitar uma adequada auditoria do Fisco.

Ao optar pelo lucro real, que toma como base a apuração contábil, para em seguida efetuar os ajustes previstos na legislação fiscal, a contribuinte, naturalmente, assume maiores encargos, vez que se vale de uma série de deduções não previstas em outros regimes de tributação. Portanto, deve a postura da empresa mostrar-se diligente, precisamente o que não foi observado no caso concreto. Apresentar livros com informações incorretas, fora dos padrões estabelecidos em legislação, lançamentos bancários agregados impropriamente, e pugnar por uma correção após a autuação fiscal, para a *verificação da real situação contábil*, não se mostra conduta apropriada. A empresa deve se preocupar em efetuar seus registros contábeis de modo a promover a real situação contábil no decorrer de toda a sua existência, e não apenas só depois de ser alvo de uma fiscalização.

Enfim, cumpre esclarecer que a Fiscalização procedeu corretamente ao se valer das DIPJ encaminhadas pela contribuinte para determinar a receita bruta e promover o arbitramento. Não há nenhuma contradição, nos termos aduzidos pelo voto da primeira instância. Pelo contrário, trata-se de procedimento lógico, vez que a DIPJ, declaração da Receita Federal, mostra-se como fonte para extrair a base de cálculo utilizada para o lucro arbitrado. Sendo possível determinar a receita bruta, aplica-se o art. 532 do RIR/99:

*Art. 532. O lucro arbitrado das pessoas jurídicas, observado o disposto no art. 394, § 11, quando conhecida a receita bruta, será determinado mediante a aplicação dos percentuais fixados no art. 519 e seus parágrafos, acrescidos de vinte por cento (Lei nº 9.249, de 1995, art. 16, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 27, inciso I).*

Processo nº 13161.720317/2008-21  
Acórdão n.º **1103-000.998**

**S1-C1T3**  
Fl. 262

---

Diante de todo o exposto, voto no sentido de **dar provimento** ao recurso de  
ofício.

*Assinado Digitalmente*  
André Mendes de Moura

CÓPIA