



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

Processo n° 13830.720286/2014-26
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1302-001.747 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de janeiro de 2016
Matéria IRPJ e Reflexos - Omissão de Receitas
Recorrente TRANSMARANGÃO CONSTRUTORA E CONSERVADORA DE ESTRADAS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2000

AUTOARBITRAMENTO. ESCRITURAÇÃO COMERCIAL APRESENTADA AO FISCO. EXIGÊNCIA DOS TRIBUTOS INCIDENTES SOBRE O LUCRO MEDIANTE APURAÇÃO TRIMESTRAL DO LUCRO REAL. FALTA DE ELABORAÇÃO DAS DEMONSTRAÇÕES EXIGIDAS PELA LEGISLAÇÃO FISCAL. HIPÓTESE QUE AUTORIZA O AUTOARBITRAMENTO.

A legislação fiscal impõe ao sujeito passivo o levantamento de balanço patrimonial e de demonstrações de resultado, bem como de lucros e prejuízos acumulados, ao final de cada período de apuração. Não se verificando a opção pelo lucro presumido, a pessoa jurídica deve apurar o lucro real trimestralmente, salvo se atender às obrigações acessórias para sua apuração anual. Ausente esta última exceção, frente a escrituração comercial com encerramento anual, configura-se uma das hipótese de arbitramento dos lucros, o que valida a opção pelo autoarbitramento indicada pelo sujeito passivo nas declarações apresentadas e impõe o cancelamento das exigências de IRPJ e CSLL formuladas na sistemática do lucro real trimestral.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2000

MATÉRIAS NÃO IMPUGNADAS. EXIGÊNCIAS AUTÔNOMAS.

Se a impugnação e o recurso voluntário não questionam as exigências de Contribuição ao PIS e de COFINS, cuja apuração independe da sistemática de apuração do IRPJ, o julgamento administrativo limita-se à matéria controvertida e, cancelando-a, resulta em provimento integral do recurso voluntário.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, cancelando as exigências de IRPJ e CSLL, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Presidente e Relatora

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa (presidente da turma), Alberto Pinto Souza Júnior, Daniele Souto Rodrigues Amadio, Paulo Mateus Ciccone, Rogério Aparecido Gil e Talita Pimenta Félix. Ausentes, justificadamente, os Conselheiros Eduardo Andrade e Ana de Barros Fernandes Wipprich.

Relatório

TRANSMARANGÃO CONSTRUTORA E CONSERVADORA DE ESTRADAS LTDA, já qualificada nos autos, recorre de decisão proferida pela 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Belém/PA que, por maioria de votos, julgou IMPROCEDENTE a impugnação interposta contra lançamento formalizado em 24/02/2014, exigindo crédito tributário no valor total de R\$ 9.933.993,40.

Consta do Relatório Fiscal de fls. 648/673 o seguinte apontamento a respeito das infrações apuradas:

3. DAS INFRAÇÕES APURADAS

3.1. OMISSÃO DE RESULTADOS ESCRITURADO NOS LIVROS CONTÁBEIS E NÃO DECLARADOS - o sujeito passivo apresentou, no ano-calendário de 2010, DIPJ com opção pelo lucro arbitrado, e com valores de receitas iguais a R\$ 0,00. Também não declarou débitos tributários do IRPJ e da CSLL na DCTF. Intimado a apresentar a contabilidade do ano-calendário de 2010, verificamos que esta foi devidamente escriturada e registrada em 18/05/2011, ou seja antes do vencimento do prazo de entrega da DIPJ e tendo sido apurado o resultado positivo demonstrado no livro Diário (fls. 32 a 43). Intimado a justificar sua opção pelo arbitramento do lucro, não apresentou qualquer tipo de manifestação. Verificando a contabilidade apresentada, relativa ao ano calendário 2010, constatamos que as notas fiscais emitidas pelo sujeito passivo (fls. 116 a 154, 162 a 177 e 288 a 321) estão em concordância com as receitas escrituradas, as despesas relativas à prestação de serviço da Construtora Madri e da Construtora Sollis escrituradas estão embasadas pelas notas fiscais apresentadas (fls. 342 a 357) e as despesas com salários dos empregados escriturados estão compatíveis com os informados através da GFIP – Guia de Recolhimento da Previdência Social e Informações ao FGTS. Efetuamos também uma verificação nas notas fiscais eletrônicas de venda emitidas por contribuintes, tendo como adquirente o sujeito passivo e, como se verifica do demonstrativo abaixo, a exceção de algumas poucas notas de pequeno valor todas as demais foram devidamente contabilizadas pelo sujeito passivo:

[...]

3.1.1. Assim, não ficando configurada qualquer das hipóteses previstas no artigo 530 do Regulamento do Imposto de Renda para a opção pelo autoarbitramento do lucro, esta será denegado, apurando se os créditos tributários do IRPJ e da CSLL utilizando-se a forma de tributação geral, ou seja, o LUCRO REAL TRIMESTRAL e cujos resultados, discriminados por trimestre, estão demonstrados na planilha da letra “b” do subitem 2.12.

3.2. OMISSÃO DE RECEITAS CARACTERIZADOS POR CRÉDITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA

[...]

3.3. Consta no banco de dados da RFB que o sujeito passivo encerrou o 4º trimestre do ano-calendário de 2009, com prejuízos acumulados e base de calculo negativa de períodos de apuração anteriores no montante de R\$ 6.411.579,45 e R\$ 9.737.440,90 respectivamente. Para apuração dos créditos tributários do IRPJ e da

CSLL foi efetuada a devida compensação destes valores, observado o limite máximo legal de 30% da base de cálculo.

4. DA APURAÇÃO DO IRPJ E DA CSLL

4.1. No ano-calendário de 2010, apesar de ter declarado receitas zeradas na DIPJ e declarado valores zerados de débitos relativos ao IRPJ, CSLL, PIS/PASEP e COFINS, nestas declarações o sujeito passivo informou sua opção pela sistemática de tributação do lucro arbitrado. No entanto, quando intimado, apresentou os livros contábeis e também os livros fiscais. Intimado a esclarecer o motivo do arbitramento do lucro, não houve manifestação por parte do sujeito passivo. O arbitramento do lucro, como previsto no artigo 530 do Regulamento do Imposto de Renda, não é uma opção pura e simples do contribuinte, a exemplo da opção pelo lucro presumido. Ao contrário, como deixa claro o caput do art. 531 do RIR, o arbitramento, nessas circunstâncias, depende de se verificar também alguma das hipóteses enumeradas no art. 530, e essas, quando aplicáveis ao autoarbitramento, são sempre casos excepcionais, de força maior. Ou seja, é descabido que o sujeito passivo, estando obrigada a manter escrituração contábil e a possuindo, pretenda desconsiderá-la ou simplesmente ignorar essa obrigatoriedade, considerando ter a prerrogativa de autoarbitrar seu lucro. Não havendo fundamento legal ao arbitramento do lucro devendo ser portanto recusado sua opção a esta forma de tributação, o IRPJ e a CSLL foram apurado com base no lucro real trimestral.

4.2. Na apuração pelo lucro real trimestral, o IRPJ e a CSLL são determinadas por períodos de apuração encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário.

4.3. Para a apuração do IRPJ e da CSLL pelo lucro real foi utilizado a escrituração contábil e os resultados do exercício constantes dos livros contábeis entregue pelo sujeito passivo.

4.4. A determinação do lucro real será precedida da apuração do lucro líquido de cada período de apuração com observância das disposições das leis comerciais, observando o regime de competência.

4.5. A base de cálculo do IRPJ corresponderá ao lucro líquido do período (lucro contábil), ajustado pelas adições, exclusões e compensações determinadas e autorizadas pela legislação do Imposto de Renda. A base de cálculo da contribuição social é o valor do lucro do período, trimestral ou anual, antes da provisão para o imposto de renda e ajustado pelas adições e exclusões.

4.6. O prejuízo compensável pelo sujeito passivo é o apurado na demonstração do lucro real e registrado no LALUR. A compensação poderá ser total ou parcial, em um ou mais períodos de apuração, à opção do contribuinte, observado o limite de 30%. Da mesma forma, para fins de CSLL, o lucro líquido, depois de ajustado pelas adições e exclusões prescritas ou autorizadas pela legislação da CSLL, poderá ser reduzido pela compensação de bases de cálculo negativas da CSLL de períodos de apuração anteriores em até, no máximo, 30% (trinta por cento) do referido lucro líquido ajustado. Aplica-se à compensação de base negativa para fins de CSLL todas as regras aplicáveis à compensação de prejuízos fiscais na apuração do IRPJ no lucro real.

4.7. A alíquota a ser aplicada, para a apuração do IRPJ devido, é de 15% incidente sobre o lucro real trimestral apurado. Sobre a parcela de lucro que exceder a R\$ 60.000,00 será aplicada, cumulativamente, a alíquota de 10%, relativo ao adicional, conforme disposto no §1º do artigo 3º da lei nº 9.249, de 26/12/1995 com a redação dada pelo artigo 4º da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, que dispõe:

[...]

5. DAS OMISSÕES DE RECEITAS

5.1. Considera-se como omissão as receitas não declaradas pelo sujeito passivo a RFB. Em relação a omissão de receitas dispõe o artigo 24 da Lei 9.249, de 26/12/95, que:

[...]

5.2. Os créditos bancários de origem não comprovada são caracterizados como omissão de receitas, em razão da presunção legal prevista no art. 42 da Lei nº 9.430/1996, abaixo transcrito:

[...]

6. DOS REFLEXOS DE CSLL, PIS E COFINS

6.1. O artigo 24, § 2º, da Lei nº 9.249/95, assim dispõe quanto à tributação da omissão de receitas:

[...]

6.2. Assim, em atendimento ao dispositivo legal acima reproduzido, sobre as receitas omitidas pelo sujeito passivo, constituímos, por reflexo, os créditos tributários relativos a CSLL, a contribuição social ao PIS/PASEP e a COFINS.

7. DA APURAÇÃO DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL AO PIS/PASEP E DA COFINS

7.1. A pessoa jurídica optante pelo lucro arbitrado está obrigado a apurar seus débitos tributários em relação a contribuição social ao PIS/PASEP e à COFINS pelo regime cumulativo. Denegado sua opção pelo arbitramento do lucro, a tributação volta à sua forma geral, ou seja o lucro real trimestral, resultando disso que a tributação do PIS/PASEP e da COFINS seja pelo regime não cumulativo. No entanto, conforme disposto no inciso XX do artigo 10 e no inciso V do artigo 15 da Lei 10.833 de 29/12/2003, as receitas decorrentes da execução por administração, empreitada ou subempreitada de obras de construção civil, estão sujeitas ao regime cumulativo. Assim, verificado que, apesar de constar como atividade da empresa o aluguel de máquinas e equipamentos para construção, as receitas auferidas referem-se a prestação de serviços de manutenção de rodovias e de serviços de terraplanagem e pavimentação, sob regime de empreitada e subempreitada, os créditos tributários relativos ao PIS/PASEP e à COFINS foram apurados pelo regime de incidência cumulativa.

7.2. A base da cálculo das contribuições ao PIS/PASEP e da COFINS, no regime cumulativo é o faturamento mensal conforme dispõe os artigos 2º e 3º da Lei nº 9.718, de 27/11/1998.

7.3. Apenas para as competências 01/2010 e 02/2010 o sujeito passivo declarou receitas através da DACON, no valor de R\$ 596.860,80 e R\$ 920.002,09 respectivamente, estando os débitos tributários da contribuição social ao PIS/PASEP e à COFINS relativos a estas receitas apurados na infração RECEITAS AUFERIDAS DECLARADAS APENAS NA DACON. Para todos os demais meses do ano-calendário 2010, abaixo relacionados, para os quais não foram informados os valores das receitas auferidas, os débitos tributários estão apurados na infração OMISSÃO DE RECEITA NÃO DECLARADA NA DACON NEM NA DCTF:

[...]

8. DA QUALIFICAÇÃO DA MULTA

8.1. No procedimento fiscal constatamos através dos documentos apresentados que o sujeito passivo auferiu receitas relativa a prestação de serviços de manutenção de rodovias, bem como serviços de terraplanagem e pavimentação. Contudo, entregou a DIPJ, (fls. 427 a 439), declarando receitas zeradas e a DCTF (fls. 512 a 553)

declarando inexistência de débitos tributários. Em relação a DACON (fls. 440 a 511) informou as receitas auferidas apenas nos meses de janeiro e fevereiro de 2010, estando os demais meses com informações zeradas.

8.2. A conduta reiterada do sujeito passivo em deixar de informar a RFB os valores das receitas auferidas e também seus débitos tributários, mantendo-as à margem da tributação, em todos os meses dos anos-calendário de 2010, à exceção do mês de janeiro e fevereiro de 2010, comprovam que o sujeito passivo tentou impedir ou retardar o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, motivo pelo qual os lançamentos dos impostos e das contribuições sociais relativos às OMISSÕES DE RESULTADO e/ou RECEITAS, estão com multa qualificada de 150%, nos termos do art. 44, § 1º da Lei 9.430/96, com redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/07.

[...]

Impugnando a exigência, a contribuinte observou que não estava obrigada à apuração do lucro real e que optou pelo lucro arbitrado porque seus registros contábeis e fiscais não eram confiáveis, sendo que a escrituração do Livro Diário foi feita "às pressas" em razão de sua necessidade de participar de processo licitatório, assim como a DIPJ foi apresentada sem informações para futura retificação. Reproduziu o art. 537 do RIR/99 como preliminar e, no mérito discordou da tributação das receitas omitidas *em outra forma de tributação*, destacando que houve receita informada ao menos nos dois meses em que entregue a DACON. Invocou o procedimento explicitado pela Receita Federal na *Pergunta 030* das orientações para preenchimento da DIPJ, citou o art. 14 da Lei nº 9.718/98 para demonstrar que não estava obrigada ao lucro real, observou que poderia optar pelo lucro presumido, mas ainda assim optou pelo lucro arbitrado. Insistiu que esta opção se deu porque *a contabilidade não podia ser norte para os trabalhos do contador para os encerramentos trimestrais*, e afirmando a *insubsistência e improcedência da ação fiscal*, pediu que fosse mantida a *apuração do débito fiscal na forma do Lucro Arbitrado e não do Lucro Real*.

A Turma Julgadora destacou que a qualificação da penalidade não foi impugnada e rejeitou os argumentos de defesa em acórdão assim ementado:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2010

LUCRO ARBITRAMENTO. OPÇÃO. O meio hábil de opção pelo Lucro Arbitrado é o pagamento da primeira ou única quota do IRPJ devido no primeiro período de apuração de cada ano-calendário.

A apuração pelo Lucro Presumido é opção, que só será válida se permitida ao contribuinte e consumada dentro da forma prevista na legislação.

APURAÇÃO DO LUCRO TRIBUTÁVEL. LUCRO REAL. A apuração pelo Lucro Real Trimestral é a regra geral de tributação, só podendo ser alternada por outra dentro das formas previstas em lei.

DETERMINAÇÃO DO IMPOSTO. REGIME DE TRIBUTAÇÃO. Verificada a omissão de receita, o imposto a ser lançado de ofício deve ser determinado de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica no período-base a que corresponder a omissão.

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA A Impugnante não se manifestou a respeito da qualificação da multa e para tanto consideramos como matéria não impugnada.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA Aplica-se às contribuições sociais reflexas, no que couber, o que foi decido para a obrigação matriz, dada a íntima relação de causa e efeito que os une.

Cientificada da decisão de primeira instância em 12/11/2014 (fl. 723), a contribuinte interpôs recurso voluntário, tempestivamente, em 05/12/2014 (fls. 724/738), repetindo os mesmos termos da impugnação e apenas acrescentando que: 1) a opção pelo lucro arbitrado teria se dado *em fevereiro de 2010, quando da declaração de DCTF*, na qual foi informada aquela forma de apuração, e 2) a contabilidade não poderia *ser norte para os trabalhos do contador para os encerramentos trimestrais conforme exige a legislação, temporalmente*.

Finaliza pleiteando que seja *mantida a apuração do débito fiscal na forma do Lucro Arbitrado e não do Lucro Real conforme consta no Auto* e juntando recibos de entrega da DIPJ do ano-calendário 2010 e da DCTF referente ao mês de janeiro/2010.

Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA

Consoante relatado, a recorrente não contesta as receitas apuradas pela Fiscalização, nem discute a aplicação da multa qualificada. Limita-se a discordar da adoção da sistemática do lucro real, a qual somente afeta as exigências de IRPJ e CSLL, até porque a Contribuição ao PIS e a COFINS, consoante exposto na acusação fiscal, seriam apuradas na sistemática cumulativa ainda que a contribuinte se sujeitasse ao lucro real.

Para determinação do IRPJ e a CSLL sobre o lucro real, a autoridade fiscal analisou os livros contábeis que lhe foram apresentados, e confrontando-os com as notas fiscais emitidas, assim como os documentos representativos de despesas, concluiu que não estava presente qualquer das hipóteses que, enunciadas no art. 530 do RIR/99, autorizariam o autoarbitramento do lucro. Afirmou, porém, que *não constando a apuração dos resultados trimestrais, com base no Livro Diário e Razão foram efetuadas as apurações* descritas no Relatório Fiscal, da qual decorrem os lucros líquidos trimestrais submetidos à incidência do IRPJ e da CSLL.

A recorrente, por sua vez, em que pese a singeleza dos termos de sua defesa, apega-se precisamente a este último ponto: a contabilidade não poderia *ser norte para os trabalhos do contador para os encerramentos trimestrais conforme exige a legislação, temporalmente.*

O Código Civil estabelece os seguintes requisitos para a escrituração comercial:

*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.

Art. 1.181. Salvo disposição especial de lei, os livros obrigatórios e, se for o caso, as fichas, antes de postos em uso, devem ser autenticados no Registro Público de Empresas Mercantis.

Parágrafo único. A autenticação não se fará sem que esteja inscrito o empresário, ou a sociedade empresária, que poderá fazer autenticar livros não obrigatórios.

[...]

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 lançadas, 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.

§ 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. 1.185. O empresário ou sociedade empresária que adotar o sistema de fichas de lançamentos poderá substituir o livro Diário pelo livro Balancetes Diários e Balanços, observadas as mesmas formalidades extrínsecas exigidas para aquele.

Art. 1.186. O livro Balancetes Diários e Balanços será escriturado de modo que registre:

I - a posição diária de cada uma das contas ou títulos contábeis, pelo respectivo saldo, em forma de balancetes diários;

II - o balanço patrimonial e o de resultado econômico, no encerramento do exercício.

Art. 1.187. Na coleta dos elementos para o inventário serão observados os critérios de avaliação a seguir determinados:

[...]

Art. 1.188. O balanço patrimonial deverá exprimir, com fidelidade e clareza, a situação real da empresa e, atendidas as peculiaridades desta, bem como as disposições das leis especiais, indicará, distintamente, o ativo e o passivo.

Parágrafo único. Lei especial disporá sobre as informações que acompanharão o balanço patrimonial, em caso de sociedades coligadas.

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.

[...] (negrejou-se)

Nestes termos, a legislação civil impõe à sociedade limitada a escrituração de suas operações em Livro Diário, no qual deverá estar transcrito, anualmente, o balanço patrimonial e a demonstração de seus resultados.

Já no âmbito tributário, a pessoa jurídica tributada com base no lucro real é obrigada a manter o Livro Diário (art. 258 do RIR/99), o Livro Razão (art. 259 do RIR/99) e ainda, nos termos do RIR/99:

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):

I - para registro de inventário;

II - para registro de entradas (compras);

III - de Apuração do Lucro Real - LALUR;

IV - para registro permanente de estoque, para as pessoas jurídicas que exercerem atividades de compra, venda, incorporação e construção de imóveis, loteamento ou desmembramento de terrenos para venda;

V - de Movimentação de Combustíveis, a ser escriturado diariamente pelo posto revendedor.

§ 1º Relativamente aos livros a que se referem os incisos I, II e IV, as pessoas jurídicas poderão criar modelos próprios que satisfaçam às necessidades de seu negócio, ou utilizar os livros porventura exigidos por outras leis fiscais, ou, ainda, substituí-los por séries de fichas numeradas (Lei nº 154, de 1947, art. 2º, §§ 1º e 7º).

§ 2º Os livros de que tratam os incisos I e II, ou as fichas que os substituírem, serão registrados e autenticados pelo Departamento Nacional de Registro do Comércio, ou pelas Juntas Comerciais ou repartições encarregadas do registro de comércio, e, quando se tratar de sociedade civil, pelo Registro Civil de Pessoas Jurídicas ou pelo Cartório de Registro de Títulos e Documentos (Lei nº 154, de 1947, arts. 2º, § 7º, e 3º, e Lei nº 3.470, de 1958, art. 71).

§ 3º Para os efeitos do parágrafo anterior, a autenticação do novo livro será feita mediante a exibição do livro ou registro anterior a ser encerrado, quando for o caso (Lei nº 154, de 1947, art. 3º, parágrafo único).

§ 4º No caso de pessoa física equiparada à pessoa jurídica pela prática das operações imobiliárias de que tratam os arts. 151 a 153, a autenticação do livro para registro permanente de estoque será efetuada pelo órgão da Secretaria da Receita Federal.

[...]

*Art. 264. A pessoa jurídica é obrigada a conservar em ordem, enquanto não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, os **livros, documentos e papéis relativos a sua atividade, ou que se refiram a atos ou operações que modifiquem ou possam vir a modificar sua situação patrimonial** (Decreto-Lei nº 486, de 1969, art. 4º).*

§ 1º Ocorrendo extravio, deterioração ou destruição de livros, fichas, documentos ou papéis de interesse da escrituração, a pessoa jurídica fará publicar, em jornal de grande circulação do local de seu estabelecimento, aviso concernente ao fato e deste dará minuciosa informação, dentro de quarenta e oito horas, ao órgão competente do Registro do Comércio, remetendo cópia da comunicação ao órgão da Secretaria da Receita Federal de sua jurisdição (Decreto-Lei nº 486, de 1969, art. 10).

§ 2º A legalização de novos livros ou fichas só será providenciada depois de observado o disposto no parágrafo anterior (Decreto-Lei nº 486, de 1969, art. 10, parágrafo único).

§ 3º Os comprovantes da escrituração da pessoa jurídica, relativos a fatos que repercutam em lançamentos contábeis de exercícios futuros, serão conservados até que se opere a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir os créditos tributários relativos a esses exercícios (Lei nº 9.430, de 1996, art. 37). (negrejou-se)

O Regulamento do Imposto de Renda traz, também, as definições acerca das demonstrações financeiras e do lucro real, nos seguintes termos:

Art. 274. Ao fim de cada período de incidência do imposto, o contribuinte deverá apurar o lucro líquido mediante a elaboração, com observância das disposições da

lei comercial, do balanço patrimonial, da demonstração do resultado do período de apuração e da demonstração de lucros ou prejuízos acumulados (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 7º, § 4º, e Lei nº 7.450, de 1985, art. 18).

§ 1º O lucro líquido do período deverá ser apurado com observância das disposições da Lei nº 6.404, de 1976 (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 67, inciso XI, Lei nº 7.450, de 1985, art. 18, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 5º).

§ 2º O balanço ou balancete deverá ser transcrito no Diário ou no LALUR (Lei nº 8.383, de 1991, art. 51, e Lei nº 9.430, de 1996, arts. 1º e 2º, § 3º).

[...]

Art. 275. O contribuinte deverá elaborar demonstração do lucro real, discriminando (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 8º, § 1º, e Lei nº 9.430, de 1996, arts. 1º e 2º):

I - o lucro líquido do período de apuração;

II - os lançamentos de ajuste do lucro líquido, com a indicação, quando for o caso, dos registros correspondentes na escrituração comercial ou fiscal;

III - o lucro real.

Parágrafo único. A demonstração do lucro real deverá ser transcrita no LALUR (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 8º, inciso I, alínea " b ").

A legislação tributária, portanto, exige a escrituração do balanço patrimonial, da demonstração de resultado e de lucros ou prejuízos acumulados, bem como da demonstração do lucro real, ao final de cada período de apuração. Por sua vez, desde a edição da Lei nº 9.430/96, o IRPJ e a CSLL submetem-se, em regra, à apuração trimestral:

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

§1º Nos casos de incorporação, fusão ou cisão, a apuração da base de cálculo e do imposto de renda devido será efetuada na data do evento, observado o disposto no art. 21 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995.

§2º Na extinção da pessoa jurídica, pelo encerramento da liquidação, a apuração da base de cálculo e do imposto devido será efetuada na data desse evento.

O art. 2º, §3º da Lei nº 9.430/96 somente se satisfaz com a apuração anual do lucro tributável quando o sujeito passivo promove recolhimentos mensais estimados a partir da receita bruta, ou demonstra, na forma do art. 35 da Lei nº 8.981/95, que *o valor acumulado já pago excede o valor do imposto, inclusive adicional, calculado com base no lucro real do período em curso*. No caso da contribuinte, que nada recolheu ou declarou ao longo do ano-calendário fiscalizado, a apuração anual do lucro somente seria admissível se sua escrituração apresentasse balancetes de suspensão a cada mês, acumulando os resultados até aquele momento, e evidenciando inexistir base imponible para o IRPJ e a CSLL em todos os meses do ano-calendário. Referidas demonstrações deveriam observar o mencionado art. 35 da Lei nº 8.981/95:

Art. 35. A pessoa jurídica poderá suspender ou reduzir o pagamento do imposto devido em cada mês, desde que demonstre, através de balanços ou balancetes mensais, que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto, inclusive adicional, calculado com base no lucro real do período em curso.

§ 1º Os balanços ou balancetes de que trata este artigo:

a) deverão ser levantados com observância das leis comerciais e fiscais e transcritos no livro Diário;

b) somente produzirão efeitos para determinação da parcela do Imposto de Renda e da contribuição social sobre o lucro devidos no decorrer do ano-calendário.

§ 2º Estão dispensadas do pagamento de que tratam os arts. 28 e 29 as pessoas jurídicas que, através de balanço ou balancetes mensais, demonstrem a existência de prejuízos fiscais apurados a partir do mês de janeiro do ano-calendário. (Redação dada pela Lei nº 9.065, de 1995)

§ 3º O pagamento mensal, relativo ao mês de janeiro do ano-calendário, poderá ser efetuado com base em balanço ou balancete mensal, desde que neste fique demonstrado que o imposto devido no período é inferior ao calculado com base no disposto nos arts. 28 e 29. (Incluído pela Lei nº 9.065, de 1995)

§ 4º O Poder Executivo poderá baixar instruções para a aplicação do disposto neste artigo. (Incluído pela Lei nº 9.065, de 1995)

No presente caso, consoante atesta a autoridade fiscal, da escrituração comercial apresentada pelo sujeito passivo não constava a *apuração dos resultados trimestrais*. De outro lado, as demonstrações anuais somente autorizariam a apuração do lucro real se estivessem acompanhadas de recolhimentos estimados ou de balancetes que dispensassem tais pagamentos.

A autoridade lançadora entende que não se verifica, em tais circunstâncias, nenhuma das hipóteses de arbitramento prevista na legislação tributária. Porém, o RIR/99 assim estabelece:

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. (negrejou-se)

Nestes termos, se o sujeito passivo não opta ou não pode optar pelo lucro presumido, e sujeita-se à tributação com base no lucro real, é sua obrigação manter a escrituração não só em conformidade com a legislação comercial, mas também de acordo com a legislação fiscal, e isto inclusive no que se refere às demonstrações exigidas por esta última. E, como antes exposto, a escrituração de demonstrações anuais somente são válidas, no âmbito fiscal, se o sujeito passivo atende aos demais requisitos da lei para apuração anual do lucro. Como este não é o caso da contribuinte, sua escrituração somente seria válida para fins fiscais se observada a periodicidade trimestral, com o levantamento trimestral do balanço patrimonial e das demais demonstrações exigidas na legislação antes citada.

Assim, apesar de a autoridade fiscal ter se empenhado em apurar o lucro líquido trimestral, a legislação fiscal impõe esta obrigação ao sujeito passivo e traz uma consequência para sua inobservância: o arbitramento dos lucros com fundamento no art. 530, I do RIR/99.

Portanto, se verificada uma das hipóteses cogitadas no art. 530 do RIR/99, e conhecida a receita bruta, o RIR/99 autoriza que o sujeito passivo opte pelo arbitramento dos lucros. Veja-se:

Art. 531. Quando conhecida a receita bruta (art. 279 e parágrafo único) e desde que ocorridas as hipóteses do artigo anterior, o contribuinte poderá efetuar o pagamento do imposto correspondente com base no lucro arbitrado, observadas as seguintes regras (Lei nº 8.981, de 1995, art. 47, §§ 1º e 2º, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º):

I - a apuração com base no lucro arbitrado abrangerá todo o ano-calendário, observado o disposto no art. 516, § 6º, assegurada, ainda, a tributação com base no lucro real relativa aos trimestres não submetidos ao arbitramento, se a pessoa jurídica dispuser de escrituração exigida pela legislação comercial e fiscal que demonstre o lucro real dos períodos não abrangidos por aquela modalidade de tributação;

II - o imposto apurado na forma do inciso anterior, terá por vencimento o último dia útil do mês subsequente ao do encerramento de cada período de apuração.

É certo que o sujeito passivo não promoveu qualquer recolhimento, e apenas teria indicado sua opção pelo arbitramento dos lucros ao apresentar a DCTF de janeiro/2010 em 22/04/2010, bem como a DIPJ do ano-calendário 2010. Porém, uma vez caracterizada uma das hipóteses do art. 530 do RIR/99, a prática da conduta prevista no art. 531 do RIR/99 somente teria o efeito de impedir a exigência de ofício do crédito tributário ou, em caso de declaração desacompanhada de recolhimento, afastar a imposição de uma das penalidades previstas no art. 44 da Lei nº 9.430/96.

Por todo o exposto, resta infirmada a premissa adotada pela autoridade fiscal para apurar o IRPJ e a CSLL devidos na sistemática do lucro real, devendo ser canceladas integralmente estas exigências, até porque não é possível mantê-la parcialmente, determinando os valores que seriam devidos na sistemática do lucro arbitrado porque esta providência representaria claro cerceamento ao direito de defesa do autuado. Isto porque seria necessário estipular qual coeficiente de arbitramento adotar para determinação do lucro, indicando-se o enquadramento legal correspondente, em clara inovação à exigência que, promovida nesta fase de contencioso administrativo, impediria a contribuinte de debater nas duas instâncias de julgamento os aspectos inovados.

Processo nº 13830.720286/2014-26
Acórdão n.º **1302-001.747**

S1-C3T2
Fl. 15

Considerando, portanto, que a recorrente não impugnou nem interpôs recurso voluntário contra as exigências de Contribuição ao PIS e de COFINS, cuja apuração independe da sistemática adotada para apuração do IRPJ, afirma-se controvertidos apenas os lançamentos de IRPJ e CSLL e DÁ-SE PROVIMENTO ao recurso voluntário para cancelá-los.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA – Relatora