



<b>Processo nº</b>	15540.000014/2011-54
<b>Recurso</b>	Voluntário
<b>Acórdão nº</b>	<b>1201-004.987 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária</b>
<b>Sessão de</b>	20 de julho de 2021
<b>Recorrente</b>	SUPERMERCADO REAL DE ITAIPU LTDA
<b>Interessado</b>	FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário: 2006, 2007

PERÍCIA. DILIGÊNCIA. NECESSIDADE.

A perícia ou a diligência é necessária quando as partes exaurem o seu ônus probatório e, mesmo assim, o quadro probatório contém ambiguidade, indefinição ou dúvida sobre o alcance a ser dado às normas aplicáveis.

PROVAS. ARBITRAMENTO DO LUCRO. 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.

**ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA**

Ano-calendário: 2006, 2007

PRESUNÇÃO LEGAL. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. OMISSÃO DE RECEITAS. AFASTAMENTO.

A presunção legal de omissão de receitas é afastada apenas quando o contribuinte comprova a origem dos recursos ingressados por meio dos depósitos bancários aplicados. Para tanto, o contribuinte deve demonstrar que as receitas associadas aos depósitos bancários apontados foram devidamente apropriadas na escrita contábil do contribuinte e foram oferecidas à tributação.

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)**

Ano-calendário: 2006, 2007

ARBITRAMENTO. PAGAMENTOS REALIZADOS.

O pagamento realizado conforme o regime do lucro real não tem o condão de convalidar o procedimento errado do contribuinte na determinação do seu regime de tributação, mas deve ser considerado em favor do contribuinte no regime de tributação do lucro arbitrado, imposto em procedimento de ofício.

**ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES**

Ano-calendário: 2006, 2007

**TRIBUTAÇÃO REFLEXA. IRPJ, CSLL, PIS E COFINS.**

Tratando-se da mesma matéria fática e não havendo aspectos específicos a serem apreciados, aplica-se a mesma decisão sobre o lançamento de IRPJ para os demais lançamentos decorrentes

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao recurso voluntário para reduzir o valor exigido de PIS e COFINS pelos respectivos valores tempestivamente recolhidos pelo contribuinte, o que implica a correspondente redução da multa de ofício e dos juros de mora, à semelhança do que foi deferido na decisão recorrida em relação ao IRPJ e à CSLL.

(assinado digitalmente)

Neudson Cavalcante Albuquerque – Presidente e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Efigênio de Freitas Junior, Jeferson Teodorovicz, Wilson Kazumi Nakayama, Fredy José Gomes de Albuquerque, Sérgio Magalhães Lima, Thiago Dayan da Luz Barros (suplente convocado), Lucas Issa Halah (suplente convocado) e Neudson Cavalcante Albuquerque (Presidente).

**Relatório**

SUPERMERCADO REAL DE ITAIPU LTDA, pessoa jurídica já qualificada nestes autos, inconformada com a decisão proferida no Acórdão nº 12-43.092 (fls. 5591), pela DRJ Rio de Janeiro, interpôs recurso voluntário (fls. 5628) dirigido a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, objetivando a reforma daquela decisão.

O presente processo trata de lançamentos tributários para exigir IRPJ, CSLL, PIS e COFINS (fls. 5) relativos aos anos 2006 e 2007, bem como juros de mora e multa de ofício (75%), totalizando o crédito tributário de R\$ 7.041.499,66. O lançamento de IRPJ foi realizado a partir do lucro arbitrado sobre a receita conhecida. Os lançamentos de CSLL, PIS e COFINS são decorrentes dos mesmos fatos que deram ensejo ao lançamento de IRPJ.

A fiscalização presumiu a omissão de receitas a partir da constatação de depósitos bancários de origem não comprovada. A acusação fiscal está detalhada no Termo de Constatação Fiscal - TCF de fls. 19.

Em apertada síntese, a fiscalização intimou o contribuinte para apresentar sua escrita contábil e fiscal, bem como extratos bancários dos anos 2006 e 2007. A empresa apresentou alguns extratos bancários e, inicialmente, informou que os seus livros estavam na posse da fiscalização estadual (fls. 723). A fiscalização solicitou a emissão de RMF (fls. 730) e, em seguida, intimou o contribuinte a comprovar a origem dos depósitos bancários lá selecionados (fls. 907). O contribuinte entregou o seu Livro Razão (fls. 1033). O contribuinte informou que os depósitos bancários têm origem na venda de mercadorias ao consumidor final (fls. 1035). O contribuinte entregou o seu Livro Diário (fls. 1058). A fiscalização intimou o

contribuinte a reescreiturar os Livros Razão e Diário, em virtude dos vícios lá apontados (fls. 1059). A auditoria foi encerrada em 21/12/2010 (fls. 1062).

O contribuinte apresentou impugnação aos lançamentos tributários (fls. 1073), à qual foi juntado o seu Livro Diário e memórias de cálculo dos tributos pagos. Em sua defesa, o contribuinte faz as seguintes afirmações, conforme a síntese trazida no recurso voluntário (fls. 5630):

1. as receitas brutas de venda foram declaradas zeradas nas DIPJs dos anos-calendário de 2006 e 2007 por mero erro material;
2. na época devida recolheu todos os tributos sobre as receitas não declaradas com base no Lucro Real e que a apuração do PIS e da COFINS se deu pelo regime da não-cumulatividade;
3. os valores declarados nas DIPJs retificadoras dos anos-calendário de 2006 e 2007 superaram as receitas apuradas na Ação Fiscal;
4. os livros oficiais da empresa, quando solicitados pelo Sr. Auditor-Fiscal, foram requisitados e estavam na posse da Secretaria de Receita do Estado do Rio de Janeiro;
5. o Sr. Auditor-Fiscal, temerário quanto ao prazo para o término de suas diligências e para dar andamento ao seu trabalho, solicitou a contabilidade da empresa cópias dos Livros que estavam na posse da Secretaria de Fazenda Estadual, sob o compromisso de ao final realizar o devido e necessário comparativo com os Livros oficiais;
6. o Sr. Auditor-Fiscal tinha plena ciência de que a documentação disponibilizada, a título de auxílio e cooperação, tratava-se de meras cópias para eventuais consultas da contabilidade e não retratava fielmente os Livros oficiais da empresa;
7. os Livros oficiais apenas foram devolvidos pela Secretaria de Fazenda Estadual em 06.12.2010;
8. o Sr. Auditor-Fiscal concluiu prematuramente seu trabalho sem verificar, como se comprometera, a documentação oficial da empresa;
9. em momento algum lhe fora concedido prazo para reescrituração dos seus Livros Diário oficiais, acaso necessário, ao contrário do que erroneamente afirmara o Sr. Auditor-Fiscal no "Termo de Constatação Fiscal";
10. em momento algum, ao longo da Ação Fiscal, lhe fora oportunizada efetivamente a chance de apresentar seus Livros Diários oficiais;
11. houve desrespeito do Sr. Auditor Fiscal ao que disciplina o art. 42 da Lei n.º 9.430/96;
12. a multa e os juros aplicados sobre as quantias principais tributadas são indevidos;
13. há necessidade de realização de perícia e diligências para a exata compreensão e análise dos fatos e documentos que envolvem o presente Auto de Infração.

A impugnação foi julgada por meio do acórdão ora recorrido (fls. 5591), quando foi considerada parcialmente procedente, no sentido de exonerar parte das exigências de IRPJ e CSLL em razão da existência de pagamentos para esses tributos. O contribuinte solicitou cópia integral do processo e apresentou o seu recurso voluntário antes de ser intimado do resultado do julgamento da sua impugnação.

O recurso voluntário foi apresentado em 02/02/2012 (fls. 5628), trazendo os argumentos assim sintetizados:

- i) o indeferimento do pedido de perícia constante da impugnação feriu o direito de defesa do contribuinte;
- ii) a fiscalização da RFB agiu com abuso de poder e de forma desproporcional quando adotou o lucro arbitrado com fundamento na ausência das formalidades extrínsecas da cópia apresentada do Livro Diário, enquanto sabia que o Livro Diário oficial estava retido pela fiscalização estadual;
- iii) os lançamentos tributários são devidos ao fato de o contribuinte ter declarado em DIPJ receita bruta no valor zero, mas isso ocorreu por um erro material o qual foi reparado pela apresentação de declaração retificadora;
- iv) além de ter apresentado declaração retificadora para reparar o erro material da DIPJ, realizou o pagamento dos tributos devidos sobre a receita não declarada;
- v) os depósitos bancários apontados pela fiscalização têm origem nas suas vendas de mercadoria, não sendo necessário abordar cada depósito individualmente, uma vez que ofereceu à tributação a sua receita e pagou os tributos em valor superior ao apurado pela fiscalização;
- vi) tentou apresentar à fiscalização o seu Livro Diário oficial, no dia 13/12/2010, antes do encerramento da auditoria fiscal, mas essa entrega foi recusada pela fiscalização, sobre o alegado fundamento de que a auditoria já havia sido encerrada;
- vii) não foi dado qualquer prazo ao recorrente para a regularização do Livro Diário;
- viii) está juntando somente agora documentos que discriminam todas as receitas, despesas e tributos pagos nos anos 2006 e 2007, o que não foi proporcionado ao recorrente durante a ação fiscal;
- ix) toda a documentação que dispunha o recorrente sempre esteve à disposição do fisco, não podendo ser imputada culpa ao autuado pela indisponibilidade temporária do Livro Diário face à retenção pela fiscalização estadual;
- x) os livros tidos como imprestáveis pela fiscalização eram meras cópias disponibilizadas para atender a um pedido do próprio agente que, por sua vez, estava ciente de que os Livros oficiais haviam sido retidos pela Secretaria de Fazenda Estadual;
- xi) não há cabimento ao entendimento da decisão recorrida no sentido de não ser possível reverter o arbitramento do lucro em razão de documentos apresentados no âmbito do contencioso administrativo;
- xii) os seus livros oficiais estavam na posse da fiscalização estadual, o que impediu, justificadamente, o atendimento das intimações da fiscalização;
- xiii) o fato de os seus livros oficiais estarem na posse da fiscalização estadual obrigava a fiscalização a aguardar a devolução desses documentos para exigir a comprovação dos depósitos bancários;
- xiv) o prazo dado pela fiscalização para comprovar os depósitos bancários foi exíguo, o que impediu o atendimento da intimação;
- xv) o lançamento por presunção operou uma dupla tributação da receita do contribuinte;

xvi) não deve ser exigida a multa de ofício e os juros de mora, uma vez que toda a exigência é indevida.

Na primeira vez em que o recurso voluntário foi apreciado, a presente Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, converteu o julgamento em diligência, nos termos da Resolução nº 1201-000.261 (fls. 5682), de 21/06/2017, com o seguinte dispositivo:

Dianete do exposto. CONHEÇO do Recurso Voluntário para determinar a CONVERSÃO DO JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA, para que a delegacia de origem proceda da seguinte fornha em relação ao período autuado:

i-) a partir da análise dos Livros-Diário de 2006 e 2007 anexos à impugnação, em fls. 1203 a 2578, ou através de quaisquer outros documentos que se reputem necessários, determine a base de cálculo do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, atingindo o montante exato a pagar pela sistemática do Lucro Real;

ii-) compare os valores calculados no item anterior com as DIPJs retificadoras de 2006 e 2007, constantes à fls. 1108/1173;

iii-) proceda à conferênci entre os valores dos tributos a pagar definidos no item "i-)" com os valores calculados e efetivamente recolhidos pelo recorrente, em relação ao IRPJ (fls. 4254/4280), à CSLL (fls. 4282/4472), ao PIS (fls. 3717/3845 e 3847/3978) e à COFINS (fls. 3980/4118 e 4120/4252);

iv-) proceda à conferênci entre as receitas de venda de mercadoria apuradas no item "i-", combinado eventualmente com o item "ii-)", com as receitas presumidamente omitidas pelo recorrente, apontadas pela fiscalização à fls. 28 a 164, evidenciando, por fim, a inclusão destas na base de cálculo dos tributos recolhidos pelo recorrente;

Após. intimem-se as panes para se manifestar no prazo de 30 (trinta) dias e na sequênci retomem os autos para julgamento.

A diligência foi cumprida e reduzida a termo por meio do Termo de Encerramento de Diligência de fls. 5723. Nesse Termo, a autoridade autora da diligência informa que o contribuinte, ao ser intimado a apresentar a sua escrituração contábil, afirmou que os documentos requeridos haviam sido destruídos em um incêndio. Ao final, a autoridade concluiu pela impossibilidade de apuração do lucro real do contribuinte, nos seguintes termos:

Pelo acima exposto, resta configurada na situação concreta a absoluta impossibilidade de apuração do lucro real por parte desta autoridade tributária.

Impossibilidade de direito e de fato, dado que não foi apresentado o Livro Razão e que foram destruídos todos os documentos fiscais e contábeis do período de apuração, notadamente as notas fiscais de compra de mercadorias e as notas fiscais de saída, o que implica na impossibilidade fática do sujeito passivo fazer prova de suas despesas, custos e receitas.

O processo retornou à presente Turma de Julgamento e esta considerou que a diligência requerida não havia sido devidamente cumprida. Naquela ocasião, foi determinada nova diligência, nos termos da Resolução nº 1201-000.604 (fls. 5744), de 17/08/2018.

A nova diligência foi cumprida e reduzida a termo por meio do Termo de Encerramento de Diligência de fls. 6726, em que está relatado o extenso trabalho realizado. Contudo, a conclusão ainda foi pela impossibilidade de apuração do lucro real do contribuinte, conforme o seguinte excerto (fls. 6749):

Na forma do art. 276 do RIR/99, a determinação do lucro real pelo contribuinte está sujeita à verificação pela autoridade tributária, com base no exame de livros e documentos de sua escrituração.

Na forma do art. 530, inciso III, do RIR/99, a tributação será efetuada com base no lucro arbitrado quando o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal.

Pelo acima exposto, ratifico a informação prestada por ocasião da diligência anterior, Termo de Encerramento de Diligência às fls. 5.723/5.724, de que a não apresentação da documentação suporte da contabilidade, por si só, é fato impeditivo para que a fiscalização verifique ou apure o lucro real e implica obrigatoriamente na tributação com base no lucro arbitrado.

Na forma do art. 530, incisos I e II, do RIR/99, a tributação será efetuada com base no lucro arbitrado quando o contribuinte não mantiver a escrituração em conformidade com as leis comerciais e fiscais ou quando a mesma contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para identificar a efetiva movimentação bancária ou determinar o lucro real.

Examinei por amostragem os Livros-Diário de 2006 e 2007 da matriz e da filial, anexos à impugnação e juntados às fls. 1.203/3.715, e os arquivos contábeis digitais padrão MANAD apresentados pelo contribuinte no decorrer da diligência, correspondentes aos Livros-Diário 2006 e 2007 e juntados às fls. 5.815/5.821.

Constatei, conforme detalhado no item "3.1)", que a escrita não está em conformidade com a legislação comercial e fiscal e que contém vícios, erros e deficiências que impossibilitam a identificação da efetiva movimentação bancária e a determinação do lucro real.

Pelo acima exposto, diante da impossibilidade de apuração do lucro real, concluo pela necessária desclassificação da escrita e pela obrigatoriedade da tributação com base no lucro arbitrado.

O recorrente foi intimado para se manifestar sobre a referida informação, ao receber uma cópia do referido termo (fls. 6750), mas não compareceu ao processo.

Os argumentos de defesa do recorrente serão detalhados e apreciados no voto que se segue, em conjunto com as informações trazidas na última diligência.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Neudson Cavalcante Albuquerque, Relator.

O contribuinte apresentou o recurso voluntário antes mesmo de ser formalmente intimado do resultado do julgamento da sua impugnação. Assim, o recurso deve ser considerado tempestivo. Uma vez que foram atendidos os demais requisitos processuais, passo a conhecer do recurso.

O recorrente opõe-se à decisão de primeira instância com os argumentos a seguir apresentados e apreciados.

## 1 Perícia negada - nulidade

O contribuinte, em sua impugnação, opôs-se ao arbitramento do lucro laborado pela fiscalização e, como não trouxe aos autos os elementos de prova suficientes para bem fundamentar o seu pleito, requereu a determinação de diligência fiscal com esse objetivo. Contudo, a decisão recorrida indeferiu esse pleito, por entender que não existiam fatos novos ou elementos de prova duvidosa que dessem ensejo a uma perícia. Por seu turno, o recorrente vem agora afirmar que tal indeferimento feriu o seu direito de defesa, conforme o seguinte excerto (fls. 5631):

O recorrente visando a consolidar a prova das razões declinadas na sua peça impugnativa em face do Processo de Exigência Fiscal nº 15540-000.014/2011-54 requereu e justificou perante a autoridade federal *a quo* nos termos do art. 16, IV do Decreto nº 70.235/72 a REALIZAÇÃO DE PERÍCIA TÉCNICA E DILIGÊNCIAS PARA A CONSTATAÇÃO EFETIVA DO LUCRO REAL DA EMPRESA, AFASTANDO ASSIM A HIPÓTESE DE ARBITRAMENTO, A QUAL É CONSIDERADA MEDIDA EXTREMA POR REPRESENTAR INJUSTO ÔNUS PARA A SOCIEDADE (item 09 de fls. 1091/1093)

Como ressalvado na peça de impugnação, os Livros Diário e Razão são o "raio-x" da empresa e demonstram toda a movimentação de receitas/ despesas e determinam claramente a possibilidade de identificação e determinação do Lucro Real.

Apenas com a checagem destes documentos e dos Livros Auxiliares é que se poderia verificar, em verdade material, a existência do efetivo lucro do recorrente.

Assim, através de perícia e eventuais diligências que, porventura se fizessem necessárias, poderia ser comprovado o Lucro Real do recorrente, bem seria possível validar a sua contabilidade considerando-a como prestável na determinação do lucro, com auxílio de livros e documentos.

Para tanto, o recorrente formulou quesitos e indicou assistente-técnico, requerendo ainda diligências necessárias para o correto deslinde da controvérsia.

Verifico que o recorrente pediu perícia sobre a sua contabilidade para que ficasse demonstrada a possibilidade de apuração do seu lucro real.

As perícias e diligências são de determinação exclusiva da autoridade julgadora, nos termos do artigo 18 do Decreto nº 70.235/1972, *verbis*:

Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine.

Entendo que uma perícia ou diligência é necessária quando as partes exaurem o seu ônus probatório e, mesmo assim, o quadro probatório contém ambiguidade, indefinição ou dúvida sobre o alcance a ser dado às normas aplicáveis. Na espécie, o primeiro requisito não foi atendido, ou seja, o recorrente não exauriu o seu ônus probatório, que é o de apresentar os livros de guarda obrigatória para todo contribuinte. A dúvida plantada pelo recorrente surge apenas pelo fato de este não ter apresentado à fiscalização o Livro Caixa, o que impediu a apuração do seu lucro real e forçou o arbitramento do lucro.

Nessa situação, esta turma julgadora tem adotado o entendimento majoritário de que deve ser homenageando o princípio do devido processo legal, pelo qual o ônus da prova não pode ser transferido da pessoa que alega o direito, de forma que, na espécie, não deve ser abonado do contribuinte o seu ônus de apresentar os livros necessários à apuração do lucro real.

Ademais, o presente entendimento também dá concretude ao também constitucional princípio da eficiência. A eficiência exige que cada parte do processo exerça o seu papel, sem retrabalhos, sem sobreposições e sem substituições. Informados por esse princípio, incumbe às partes no contencioso administrativo comprovar o que alega, evitando subterfúgios e artimanhas protelatórias, e incumbe à autoridade julgadora decidir, conforme as provas dos autos, evitando mecanismos para sanear a imperícia ou a negligência de qualquer uma das partes.

Assim, considerando que o recorrente foi intimado pela Administração Tributária a apresentar os livros necessários para a apuração do lucro real, o que não foi atendido, deve ser dado ao processo o curso legalmente determinado pela legislação, que é o arbitramento do lucro, não restando dúvida a ser sanada.

Por tais motivos, é lícito afirmar que a decisão recorrida não feriu o direito de defesa do contribuinte e não feriu o princípio da legalidade, de forma que essa alegação deve ser afastada.

## **2 Livro Diário – impedimento de apresentação – abuso de poder - proporcionalidade**

O recorrente afirma que informou à fiscalização da RFB o fato de o seu Livro Diário estar na posse da fiscalização estadual, de forma que apresentaria uma cópia apenas para atender ao pedido da fiscalização da RFB enquanto não lhe fosse devolvido o livro oficial. Diante de tal fato, afirma que a fiscalização da RFB agiu com abuso de poder e de forma desproporcional quando adotou o lucro arbitrado com fundamento na ausência das formalidades extrínsecas da cópia apresentada.

Verifico que o contribuinte informou à fiscalização da RFB, em 08/04/2010, que os seus livros contábeis haviam sido entregues à fiscalização estadual (fls. 717). Contudo, tal informação não foi devidamente comprovada. Na verdade, o contribuinte se contradisse quando entregou o seu Livro Razão, em 27/07/2010 (fls. 1033).

É certo que a fiscalização estadual intimou o contribuinte a apresentar o seu Livro Diário em 03/12/2009 (fls. 723), mas não há qualquer evidência de que tal livro tenha ficado retido pela fiscalização estadual além da data apontada na correspondente intimação, que é 03/02/2010. O Termo de Devolução apresentado pelo contribuinte (fls. 1195), datado de 06/12/2010, não relaciona o Livro Diário.

Também não está evidenciado o alegado fato de que o contribuinte teria entregado apenas uma “cópia do Livro Diário”, uma vez que o correspondente protocolo (fls. 1058) relaciona o “Livro Diário”, sem ressalvas ou observações.

De toda sorte, a fiscalização intimou o contribuinte em 04/11/2010 (fls. 1059), informando-o das imperfeições dos Livros Diário e Razão e determinando a sua reescrituração, para o qual foi dado o prazo de 10 dias, sem a qual seria adotado o lucro arbitrado.

Diante de tais fatos, entendo que a auditoria ocorreu dentro da legalidade estrita, não havendo que se falar em abuso de poder. Também não se pode falar em desproporcionalidade, pois a fiscalização, na época dos fatos, não tinha razões para adotar conduta diversa. A alegação do recorrente não está fundamentada em evidências constante dos autos e deve ser desacreditada.

Com isso, entendo que devem ser afastados os alegados vícios na auditoria.

### 3 Omissão de receitas

O recorrente atribui os presentes lançamentos tributários ao fato de ter declarado em DIPJ receita bruta no valor zero. Em seguida, defende que esse fato ocorreu por um erro material o qual foi reparado pela apresentação de declaração retificadora. Para suportar a sua defesa, apresenta dois pontos fundantes, tratados a seguir.

No seu “primeiro ponto”, o recorrente afirma que, além de ter apresentado declaração retificadora para reparar o alegado erro material, realizou o pagamento dos tributos devidos sobre a receita não declarada.

Deve ser esclarecido que os presentes lançamentos tributários, ao contrário do afirmado pelo recorrente, não foram realizados em razão da falta de declaração de receitas, mas pela omissão de receitas presumida pela existência de depósitos bancários não comprovados, conforme o auto de infração de fls. 5. Assim, a retificação da DIPJ e o pagamento dos tributos apurados nessa retificação não elide a causa dos lançamentos tributários, pois não têm o condão de esclarecer a origem dos apontados depósitos bancário.

Portanto, esse argumento deve ser afastado, uma vez que não possui congruência com a matéria em litígio.

No seu “segundo ponto”, o recorrente afirma que, ao ser intimado, esclareceu à fiscalização que os apontados depósitos bancários têm origem nas suas vendas de mercadoria, não sendo necessário abordar cada depósito individualmente, uma vez que ofereceu à tributação a sua receita e pagou os tributos em valor superior ao apurado pela fiscalização, conforme o seguinte excerto (fls. 5651):

Entretanto, de modo a demonstrar sua costumeira boa-fé, ao retificar suas DIPJs dos anos-calendário de 2006 e 2007 o recorrente não se ateve aos diminutos valores apurados pelo Sr. Auditor-Fiscal, posto que declarou integralmente suas receitas nos respectivos valores de R\$ 24.261.278,96 (vinte e quatro milhões, duzentos e sessenta e um mil, duzentos e setenta e oito reais e noventa e seis centavos) e R\$ 28.634.463,25 (vinte e oito milhões, seiscentos e trinta e quatro mil, quatrocentos e sessenta e três reais e vinte e cinco centavos) - fls. 1108/1139 e 1141/1173.

Ou seja, os valores declarados pelo recorrente superam as receitas apuradas na Ação Fiscal, não obstante estas lhe serem mais benéficas. Inegável a boa-fé e correção do recorrente na declaração de seu ativo.

Inclusive, instado através da Intimação de fls. 907 a justificar a origem dos valores creditados em suas contas correntes nos anos de 2006 e 2007, o recorrente de pronto esclareceu que se tratava de valores referentes às vendas de mercadorias, apresentando inclusive notas fiscais e as planilhas mensais com os totais das vendas naquele período (fls. 1035).

Ou seja, em momento algum o recorrente buscou mascarar as receitas obtidas nos anos-calendário 2006 e 2007. Os esclarecimentos prestados e os extratos bancários fornecidos ao Sr. Auditor-Fiscal (vide itens 2.3, 2.7, 2.8, 2.14 e 2.15 de fls. 20/21) são a prova cabal de que o recorrente nunca omitiu receitas ao fisco!

De fato, o contribuinte não justificou individualmente os depósitos bancários apontados pela fiscalização, limitando-se a apresentar consolidações mensais das suas vendas, acompanhadas das notas fiscais emitidas, conforme a sua resposta à referida intimação, abaixo transcrita (fls. 1035):

SUPERMERCADO REAL DE ITAIPU LTDA, com sede a com sede a Estrada Francisco da Cruz Nunes, 6106 - RJ, inscrita no CNPJ sob n.º 97508915/0001-44, e CNPJ 97.508.915/0001-25 em resposta a Intimação comprovar através dos documentos em anexo a origem dos valores creditados/depositados em suas contas correntes no período de 2006 e 2007, referente a venda de mercadorias através de emissão de cupom fiscal e notas fiscais de venda ao consumidor final.

Em anexo estamos enviando mapas das vendas mensais juntamente com notas fiscais emitidas no período de janeiro a dezembro de 2006 e janeiro a dezembro de 2007; e a cópia do DACON do período de 2006 e 2007, junto também planilha com o resumo mensal das vendas das empresas acima qualificadas referente a 2006 e 2007.

A presunção de omissão de receitas que fundamenta os presentes lançamentos tributários está autorizada pelo artigo 42 da Lei n.º 9.430/1996, cujo *caput* do referido artigo 42 tem a seguinte redação:

Art. 42. Caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

A leitura desse dispositivo legal permite concluir que a presunção em tela é afastada apenas quando o contribuinte comprova a origem dos recursos ingressados por meio dos depósitos bancários aplicados. Em outras palavras, o contribuinte deve demonstrar que as receitas associadas aos depósitos bancários apontados foram devidamente apropriadas na escrita contábil do contribuinte e foram oferecidas à tributação.

Na espécie, o contribuinte afirmou que os depósitos têm origem nas suas vendas aos seus clientes, consumidores finais, mas não comprova essa correlação, limitando-se a demonstrar um consolidação mensal das suas vendas e afirmando que realizou o pagamento dos correspondentes tributos devidos.

Entendo que o contribuinte não conseguiu, com isso, afastar a presunção legal referida, pois, para isso, a lei exige a comprovação individualizada da origem de cada depósito, nos termos do §3º do referido dispositivo legal, *verbis*:

§3º Para efeito de determinação da receita omitida, os créditos serão analisados individualizadamente, observado que não serão considerados:

I - os decorrentes de transferências de outras contas da própria pessoa física ou jurídica;

II - no caso de pessoa física, sem prejuízo do disposto no inciso anterior, os de valor individual igual ou inferior a R\$ 1.000,00 (mil reais), desde que o seu somatório, dentro do ano-calendário, não ultrapasse o valor de R\$ 12.000,00 (doze mil reais)

O contribuinte não comprovou que os depósitos são, de fato, fruto de suas vendas, o que leva à manutenção da presunção legal de omissão e dos respectivos lançamentos tributários.

No que diz respeito aos pagamentos realizados, a decisão *a quo* já determinou a sua utilização para abater os valores exigidos de IRPJ e CSLL, conforme o seguinte excerto (fls. 5603):

11.8. Assim, através do sistema de cálculos "Sicalc" elaborei os cálculos de imputação dos pagamentos do IRPJ e da CSLL aos respectivos valores de principal dos débitos lançados de ofício, conforme demonstrativos de fls. 5571/5590. Segundo o "Demonstrativo de Créditos Tributários Cadastrados", de fl. 5574, após considerar os

pagamentos efetuados remanesceram saldos devidos dos valores apurados de ofício, que permanecem sendo exigidos com os encargos decorrentes do procedimento de ofício, conforme adiante detalhado:

Assim, entendo que devem ser mantidos os lançamentos tributários com fundamento na omissão presumida de receitas, com o ajuste já realizado pela instância *a quo*.

#### 4 Imprestabilidade – Livro Diário

Nessa quadra, o recorrente volta a afirmar que informou à fiscalização da RFB o fato de o seu Livro Diário estar na posse da fiscalização estadual, de forma que apresentaria uma cópia apenas para atender ao pedido da fiscalização da RFB enquanto não lhe fosse devolvido o livro oficial. Diante de tal fato, afirma que a fiscalização da RFB não poderia realizar os lançamentos tributários com fundamento na imprestabilidade do Livro Diário, uma vez que este nunca foi por ela vistoriado.

A análise já feita no item 2 deste voto também é cabível aqui, no sentido de que o contribuinte não comprovou a efetiva retenção do seu Livro Diário pela fiscalização estadual até o final da presente auditoria. Também é de grande relevância o fato de que a fiscalização intimou o contribuinte a reescriturar os seus livros, o que superaria o alegado impedimento de apresentar os livros originais.

Deve-se salientar que o contribuinte, ao afirmar que apresentou apenas cópias não oficiais de seus livros, confessa, por imperativo lógico, que não apresentou os livros oficiais à fiscalização. Saliento que o efeito de apresentar livros imprestáveis é o mesmo de não apresentar os livros, para fins de imposição do arbitramento do lucro. Em outras palavras, para fins de determinação da imposição do lucro arbitrado, não há diferença entre apresentar livros imprestáveis e não apresentar os livros requeridos. Em ambas as situações, o lucro arbitrado é o regime imposto pela legislação, nos termos dos incisos I e II do artigo 47 da Lei nº 8.981/1995, *verbis*:

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;

II - a escrituração a que estiver obrigado o contribuinte revelar evidentes indícios de fraude 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.

O contribuinte ainda afirma que tentou apresentar à fiscalização o seu Livro Diário oficial, no dia 13/12/2010, antes do encerramento da auditoria fiscal, mas que essa entrega foi recusada pela fiscalização, sobre o alegado fundamento de que a auditoria já havia sido encerrada.

Verifico que essa alegação do contribuinte não possui qualquer evidência nos autos. Não há evidência de que o contribuinte teria recebido da fiscalização estadual, em 06/12/2010, o seu Livro Diário oficial, considerando que o documento apontado pelo contribuinte não relaciona esse livro (fls. 1195). Também não há evidência de que houve a tentativa de entrega desse livro à fiscalização em 13/12/2010. Nesse último quesito, deve ser salientado que o contribuinte não precisa de autorização prévia da fiscalização para entregar um documento que já havia sido requisitado anteriormente, por duas vezes.

Com isso, entendo que os argumentos aqui trazidos pelo recorrente em nada afetam a higidez dos lançamentos tributários, seja porque não foram comprovados, seja porque são indiferentes para o feito.

## 5 Arbitramento do lucro - cabimento

O recorrente combate o arbitramento do lucro laborado pela fiscalização com os argumentos por ele mesmo sintetizados da seguinte forma (fls. 5658):

Assim, a situação tal qual se apresenta não permite o arbitramento de lucro, visto que tal prática deve ocorrer somente em casos extremos, além de cumprir os mandamentos de ordem material, para que se dê validade à conduta do agente fiscal. Entretanto, como se verá, a conduta do arbitramento não satisfez qualquer dos mandamentos, visto que:

- a) Não foi dado qualquer prazo ao recorrente para regularização dos Livros Diários oficiais, se necessário fosse, eis que foram ignorados pelo Sr. Agente-Fiscal;
- b) Restou demonstrado através dos documentos que instruíram a peça de impugnação a discriminação de todas as receitas, despesas e tributos pagos nos anos-calendário de 2006 e 2007, o que não foi proporcionado ao recorrente durante a Ação Fiscal;
- c) Toda a documentação que dispunha o recorrente sempre esteve à disposição do fisco, não podendo ser imputada culpa ao autuado a indisponibilidade temporal dos Livros Diários face a retenção pela fiscalização estadual;
- d) Os livros tidos como imprestáveis pelo Sr. Auditor-Fiscal eram meras cópias disponibilizadas para atender a um pedido do próprio agente que, por sua vez, estaca cônscio que os Livros oficiais estavam à disposição da Secretaria de Fazenda Estadual.

Entendo que tais argumentos não se sustentam.

A afirmação contida no item “a” não corresponde aos fatos, pois a fiscalização intimou o contribuinte 04/11/2010 (fls. 1059), informando-o das imperfeições dos Livros Diário e Razão e determinando a sua reescrituração, para o qual foi dado o prazo de 10 dias, sem a qual seria adotado o lucro arbitrado.

A afirmação contida no item “b” não corresponde aos fatos, pois o primeiro ato da auditoria fiscal (fls. 224) consistiu em intimar o contribuinte para apresentar seus “Livros Caixa ou Diário e Razão”, documentos onde devem estar registrados os lançamentos contábeis de todas as receitas e despesas do contribuinte.

A afirmação contida no item “c” é irrelevante para o deslinde da presente questão, pois a “culpa” não é requisito para a utilização do lucro arbitrado. Conforme foi afirmado pelo recorrente, o arbitramento do lucro não é sanção e, por isso, não há necessidade de um elemento subjetivo, bastando a ocorrência de um dos fatos apontados no já referido artigo 47 da Lei nº 8.981/1995.

A afirmação contida no item “d” é irrelevante para o deslinde da presente questão, pois não há diferença material entre considerar o livro entregue pelo contribuinte à fiscalização como um Livro Diário que não atende aos requisitos extrínsecos exigidos na legislação comercial ou como algo que não é um Livro Diário. Em ambas as situações, o arbitramento do lucro é a medida imposta pela legislação tributária.

O recorrente ainda combate o entendimento da decisão recorrida no sentido de não ser possível reverter o arbitramento do lucro em razão de documentos apresentados no âmbito do contencioso administrativo. A tese do recorrente, de que essa reversão é possível foi superada pela Súmula CARF nº 59, *verbis*:

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.

Com isso, entendo que não procede a presente reclamação do recorrente.

## 6 Artigo 42 da Lei nº 9.430/1996 - violação

O recorrente combate a presunção de omissão de receitas apresentando, em síntese, os seguintes argumentos:

- a) os seus livros oficiais estavam na posse da fiscalização estadual, o que teria impedido, justificadamente, o atendimento das intimações da fiscalização;
- b) o fato de os seus livros oficiais estarem na posse da fiscalização estadual obrigaria a fiscalização a aguardar a devolução desses documentos para exigir a comprovação dos depósitos bancários;
- c) o prazo dado pela fiscalização foi exíguo, o que impediu o atendimento da intimação da fiscalização;
- d) o lançamento por presunção operou uma dupla tributação da receita do contribuinte.

Entendo que tais argumentos não se sustentam.

A afirmação contida no item “a” não foi devidamente comprovada pelo recorrente. O contribuinte não comprovou a efetiva retenção do seu Livro Diário pela fiscalização estadual até o final da presente auditoria. Também é de grande relevância o fato de a fiscalização ter intimado o contribuinte para reescriturar os seus livros, o que supera o alegado impedimento de apresentar os livros originais.

A afirmação contida no item “b” não possui fundamento legal, pelo contrário, o contribuinte tem a obrigação legal de manter à disposição da fiscalização federal os seus registros contábeis e fiscais. Todas as situações excepcionais devem ser submetidas à autoridade fiscal. Na espécie, o contribuinte pediu prorrogação de prazo por várias vezes e sempre foi atendido pela fiscalização, conforme relatado no TCF (fls. 19).

A afirmação contida no item “c” não possui fundamento fático. A fiscalização concedeu o prazo de 20 dias para o contribuinte comprovar a origem dos depósitos bancários apontados (fls. 907). O contribuinte solicitou prorrogação desse prazo por mais 10 dias, o que foi atendido (fls. 1032). O contribuinte solicitou nova prorrogação de prazo, agora por mais 5 dias, o que foi atendido (fls. 1034). As informações foram apresentadas além da prorrogação dada, mas foram recebidos pela fiscalização (fls. 1035). Portanto, o prazo dado pela fiscalização (35 dias) não foi exíguo e o contribuinte não deixou de prestar a informação que entendeu ser devida. Ademais, as informações foram prestadas sem qualquer ressalva em relação a qualquer forma de impedimento.

A afirmação contida no item “d” não possui fundamento fático. O contribuinte, antes da auditoria, não havia oferecido à tributação as suas receitas, pois sua DIPJ apontava zero

no campo de receitas. Os presentes lançamentos tributários são a primeira constituição dos créditos tributários correspondentes a essas receitas. Ademais, os valores pagos pelo contribuinte relativos a IRPJ e CSLL do mesmo período reduziram a exigência de ofício desses tributos, conforme determinado na decisão ora recorrida.

Portanto, as exigências tributárias em tela foram realizadas dentro da estrita legalidade, não havendo reparos a se fazer, pelo que a presente alegação deve ser afastada.

## 7 Pagamentos tempestivos

O recorrente reconhece que houve omissão de receitas, na medida em que as suas declarações indicaram valores incorretos de receita, mas afirma que isso ocorreu por um erro material. Complementa afirmando que não houve prejuízo ao Fisco em razão de ter havido o recolhimento de tributos tempestivos e em valor maior do que exigidos de ofício. Por fim, afirma que as presentes exigências laboram um *bis in idem*.

Em seguida, passa a tratar dos tributos de forma segregada.

Esse argumento já haviam sido trazidos na impugnação e a decisão recorrida reconheceu o direito de reduzir as exigências de IRPJ e CSLL pelos valores tempestivamente recolhidos pelo contribuinte, o que implica a correspondente redução de juros de mora e multa de ofício. Essa decisão tem a seguinte motivação (fls. 5603):

11.4. Quanto ao IRPJ e à CSLL, já foi mencionado no presente voto (item "9.8") que quando a base de cálculo utilizada é o lucro arbitrado, torna-se indiferente se a receita foi ou não omitida, uma vez que se procede a nova apuração do IRPJ e da CSLL, tomando-se como base para o arbitramento todas as receitas, aquelas já conhecidas e declaradas e as receitas eventualmente omitidas que venham a ser apuradas no procedimento fiscal.

11.5. Ademais, no caso do IRPJ e da CSLL, para cada período de apuração somente pode subsistir uma sistemática de tributação: lucro real, presumido ou arbitrado. A tributação com base no lucro arbitrado é substitutiva de eventual tributação anteriormente efetuada nos períodos abrangidos pela fiscalização, o que conduz ao entendimento de que os pagamentos eventualmente efetuados pela sistemática anterior, por não mais se vincularem aos débitos anteriormente apurados pela sistemática do lucro presumido ou real, devem ser aproveitados quando dos cálculos do lançamento de ofício sob o regime do lucro arbitrado.

Portanto, o pleito do recorrente relativo ao IRPJ/CSLL já foi parcialmente atendido na decisão recorrida. Contudo, este pleiteia a total exoneração dessas exigências, com fundamento na sua boa-fé, pelo qual o erro material não deve gravar o contribuinte com um ônus indevido.

Entendo que não assiste razão ao recorrente. Este recolheu tributos por um regime de tributação que foi devidamente afastado pela fiscalização. O pagamento realizado deve sim ser considerado em favor do contribuinte, mas pelo regime de tributação adequado, qual seja, o arbitramento do lucro, uma vez que o pagamento não tem o condão de convalidar o procedimento errado do contribuinte. Saliente-se que o arbitramento do lucro não se deu em razão do alegado erro de preenchimento da DIPJ, mas pelo fato de a sua escrita contábil não atender aos requisitos legais para suportar o regime do lucro real.

Portanto, a decisão recorrida não merece reparos quanto ao IRPJ/CSLL.

No que diz respeito ao PIS/COFINS, o mesmo argumento do impugnante foi afastado na decisão recorrida, conforme o seguinte excerto (fls. 5602):

11.2. Quanto à contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins, convém lembrar que tendo sido adotado o lucro arbitrado como base de cálculo do IRPJ nos períodos objeto da ação fiscal, torna-se obrigatória a apuração das mencionadas contribuições por meio da sistemática da cumulatividade, tendo em vista o disposto nas legislações de regência correspondentes, caso do inciso II do art. 8º da Lei nº 10.637/2002, relativamente à contribuição para o PIS/Pasep, e do inciso II do art. 10 da Lei nº 10.833/2003, no que diz respeito à Cofins.

11.3. Além disso, deve ser considerado que a tributação da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins se deu unicamente sobre as receitas que foram consideradas omitidas, ou seja, receitas que não foram objeto de tributação. Assim, ainda que tenham sido efetuados eventuais recolhimentos, os mesmos não estariam relacionados às receitas apuradas na ação fiscal, posto que tais receitas foram omitidas da tributação. Por isso, os pagamentos da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins efetuados em datas anteriores à ação fiscal não devem ser considerados no quantum do crédito tributário apurado de ofício.

Entendo que não há distinção relevante entre a situação do IRPJ/CSLL e a situação do PIS/COFINS. Em ambos os casos, há uma mudança do regime de tributação entre aquele adotado espontaneamente pelo contribuinte e aquele determinado de ofício, com um fator relevante, que é o fato de a mudança do regime do PIS/COFINS ocorreu exatamente em razão da mudança do regime do IRPJ/CSLL. Portanto, o mesmo racional deve ser aplicado.

O óbice apontado na decisão recorrida, em relação à possibilidade de haver tributação pelo regime não cumulativo das receitas declaradas espontaneamente e, simultaneamente, haver tributação pelo regime cumulativo das receitas apontadas pela fiscalização, não é relevante na espécie, pois a receita conhecida do contribuinte é somente aquela presumida em razão dos depósitos bancários, uma vez que a contabilidade do contribuinte foi considerada imprestável.

Portanto, entendo que o mesmo procedimento adotado para o IRPJ/CSLL na decisão recorrida deve ser adotado para o PIS/COFINS, ou seja, deve ser reduzido dos valores exigidos de PIS e COFINS, nos respectivos lançamentos tributários, os valores tempestivamente recolhidos pelo contribuinte, o que implica a correspondente redução de juros de mora e multa de ofício.

## 8 Multa de ofício e juros de mora – aplicabilidade

O recorrente defende que não deve ser exigida a multa de ofício e os juros de mora, uma vez que toda a exigência é indevida, conforme o seguinte excerto (fls. 5668):

E, nos termos aqui já demonstrados, a tributação pretendida é de toda indevida e ilegal, vez que pretende se exigir contribuição já recolhida á época devida, sob um descabido regime de arbitramento dos lucros do recorrente, razão pela qual indevida também se mostra à multa respectiva.

Trata-se de princípio de direito estabelecido no Código Civil que estabelece seguir a obrigação acessória a mesma sorte da principal. Assim, se os tributos são indevidos, as multas decorrentes também são.

Verifico que, mesmo após reduzir os valores devidos dos tributos pelos valores pagos tempestivamente pelo contribuinte, há a possibilidade de remanescer tributo a pagar.

Sobre esse valor remanescente é cabível a exigência de juros de mora e multa de ofício, nos termos da legislação tributária, conforme os dispositivos apontados nos autos de infração em tela.

## 9 Diligência realizada

Esta Turma de Julgamento, em momento anterior, determinou a realização de diligência para que fosse esclarecido se os documentos aportados aos autos pelo contribuinte em sua impugnação seriam suficientes para a fiscalização determinar o lucro real do contribuinte e, assim, afastar o arbitramento do lucro.

O resultado dessa diligência foi reduzida a termo no Termo de Encerramento de Diligência de fls. 6726 em que a autoridade fiscal autora da diligência foi categórica ao concluir que a escrita contábil do contribuinte não era apta a demonstrar o seu lucro real, conforme o seguinte excerto da respectiva conclusão (fls. 6750):

Constatei, conforme detalhado no Item "3.1)", que a escrita não está em conformidade com a legislação comercial e fiscal e que contém vícios, erros e deficiências que impossibilitam a identificação da efetiva movimentação bancária e a determinação do lucro real.

Pelo acima exposto, diante da impossibilidade de apuração do lucro real, concluo pela necessária desclassificação da escrita e pela obrigatoriedade da tributação com base no lucro arbitrado.

O contribuinte foi pessoalmente intimado do resultado dessa diligência e não ofereceu qualquer manifestação sobre ele.

Com isso, entendo que não há que se falar em apuração do lucro real no presente feito. Ademais, os documentos juntados no curso do presente contencioso não poderiam ser utilizados para desqualificar a apuração pelo lucro arbitrado laborado pela fiscalização, por força da Súmula CARF nº 59, *verbis*:

### 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.

## 10 Conclusão

Diante das razões acima expostas, voto por dar parcial provimento ao recurso voluntário para reduzir o valor exigido de PIS e COFINS pelos respectivos valores tempestivamente recolhidos pelo contribuinte, o que implica a correspondente redução da multa de ofício e dos juros de mora, à semelhança do que foi deferido na decisão recorrida em relação ao IRPJ e à CSLL.

*(documento assinado digitalmente)*

Neudson Cavalcante Albuquerque

