



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

Processo n° 15889.720005/2017-38
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1301-003.492 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 21 de novembro de 2018
Matéria AUTOARBITRAMENTO DO LUCRO
Recorrente REVAL ATACADO DE PAPELARIA LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2012

AUTO DE INFRAÇÃO E DECISÃO RECORRIDA. NULIDADE. INOCORRÊNCIA. PRELIMINAR REJEITADA.

Rejeita-se a preliminar de nulidade do auto de infração que foi lavrado legitimamente em conformidade com o art. 142 do CTN e com o art.10 do Decreto n° 70.235/72 e sem que tenha ocorrido qualquer situação especificada no art. 59 desse Decreto.

Auto de Infração lavrado de acordo com os dispositivos legais e normativos que disciplinam o assunto, apresentando adequada motivação jurídica e fática, revela-se hígido, ato jurídico perfeito, válido e eficaz.

Descabe a declaração de nulidade da decisão recorrida, por cerceamento do direito de defesa, quando o relatório fiscal e seus anexos contêm a descrição pormenorizada dos fatos imputados ao sujeito passivo, indicam os dispositivos legais que ampararam o lançamento e expõem de forma clara e objetiva os elementos que levaram a fiscalização a concluir pela efetiva ocorrência dos fatos jurídicos desencadeadores do liame obrigacional.

A mera discordância dos fundamentos da decisão recorrida pelo contribuinte não é causa de nulidade, que apenas ocorre se demonstrada qualquer das hipóteses do artigo 59 do Decreto-lei n° 70.235/72.]

No caso de o enfrentamento das questões na peça de defesa de notar perfeita compreensão da descrição dos fatos que ensejaram o procedimento e estando a decisão motivada de forma explícita, clara e congruente, não há que se falar em nulidade dos atos em litígio.

O julgador não está obrigado a responder a todas as questões suscitadas pelas partes, quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão. O julgador possui o dever de enfrentar apenas as questões capazes de infirmar (enfraquecer) a conclusão adotada na decisão recorrida. Mesmo após

a vigência do CPC/2015, não há que se falar em nulidade de decisão que não se pronunciou sobre determinado argumento que era incapaz de infirmar a conclusão adotada. Inteligência da 1ª Seção do STJ no julgamento dos EDCL no MS 21.315-DF.

AUTOARBITRAMENTO DO LUCRO. CABÍVEL. ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL INSUFICIENTE PARA APURAÇÃO DO LUCRO REAL ANUAL. LANÇAMENTO COM BASE NO LUCRO REAL. IMPROCEDENTE.

O imposto devido no ano-calendário será determinado com base nos critérios de lucro arbitrado, quando a escrituração a que estiver obrigado o contribuinte contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestáveis para determinar o lucro real.

LANÇAMENTO REFLEXO: CSLL.

O lançamento decorrente segue a sorte do lançamento principal, se não houver razão fático-jurídica para decidir diversamente.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso voluntário. Vencidos o Conselheiro Relator Nelso Kichel que votou por lhe negar provimento e os Conselheiros Roberto Silva Junior e Giovana Pereira de Paiva Leite que votaram por lhe dar provimento parcial para reduzir a base de cálculo do lançamento baseando-se no lucro apurado no Livro Diário registrado. Designado o Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza para redigir o voto vencedor.

(assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto- Presidente.

(assinado digitalmente)

Nelso Kichel- Relator.

(assinado digitalmente)

José Eduardo Dornelas Souza - Redator Designado.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Roberto Silva Junior, Nelso Kichel, Bianca Felícia Rothschild, Giovana Pereira de Paiva Leite, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Carlos Augusto Daniel Neto, José Eduardo Dornelas Souza e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente).

Relatório

Trata-se do Recurso Voluntário (e-fls. 1439/1465) apresentado em face do Acórdão da 12ª Turma da DRJ/Rio de Janeiro que julgou a Impugnação improcedente (e-fls. 1418/1431).

Quanto aos fatos, consta dos autos:

- que, em **15/03/2017**, a fiscalização da DRF/Bauru lavrou Autos de Infração do IRPJ e da CSLL, **ano-calendário 2012, regime de apuração do lucro real anual**, para exigência do principal com multa de ofício de 75% e juros de mora, em decorrência da seguinte infração imputada (e-fls. 02/14), *in verbis*:

(...)

RESULTADOS OPERACIONAIS NÃO DECLARADOS

INFRAÇÃO: APURAÇÃO DO IRPJ INDEVIDA COM BASE NO ARBITRADO

Contribuinte, obrigado a apurar o imposto de renda pelo regime do lucro real, entregou declaração na forma lucro arbitrado, mas manteve escrituração com observância das leis comerciais e fiscais, conforme relatório fiscal em anexo

Fato Gerador Valor Apurado (R\$) Multa (%)

31/12/201298.128.327,0575,00

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2012 e 31/12/2012: art. 3º da Lei nº 9.249/95. Artigos 221, 222, 232 e 246, inciso I, do Regulamento do Imposto sobre a Renda - Decreto 3000/99. Lei nº 9718, de 1998, Artigo 14. Lei nº 9430/96, Artigos 1º, parágrafos 1º e 2º, 2º, parágrafo 3º, 3º, parágrafo único

(...)

- que consta do **Termo de Verificação Fiscal**, parte integrante do lançamento fiscal (e-fls. 18/26), quanto aos fatos, em síntese:

a) a contribuinte manifestara opção irretroatável pelo lucro real anual, pagamento mensal por estimativa, quanto ao ano-calendário 2012, na forma dos arts. 2º e 3º, Parágrafo único, da Lei 9.430/96, pois efetuou pagamento estimativa mensal do IRPJ e da CSLL atinente ao período de apuração do mês de janeiro/2012. Ainda, recolheu PIS e Cofins, relativo ao citado PA, no regime não -cumulativo;

b) porém, entregou a DIPJ 2013, ano-calendário 2012, com base no lucro arbitrado (autoarbitramento) (e-fls. 27/41);

c) ingressou com pedido de retificação de DARF, ou seja, REDARF;

d) apresentou várias DCOMP, utilizando como direito creditório pagamentos indevidos de IRPJ e CSLL do PA janeiro/2012, pois o regime correto seria lucro arbitrado (autoarbitramento) e não lucro real anual e, ainda, pleiteou direito creditório pagamento indevido de PIS e Cofins do PA janeiro/2012, pois recolhera pelo regime não-cumulativo, quando o correto seria o cumulativo;

e) os REDARF foram indeferidos (e-fls. 59/60);

f) os créditos pleiteados e as DCOMP foram rechaçados, indeferidos, pelo fisco, nos processos nºs 15892.720009/2016-86, 15892.720008/2016-31, 15892.720007/2016-97 e 15892.720006/2016-42, pois, uma vez manifestada a opção pelo lucro real anual e efetuado pagamento de estimativa mensal do PA janeiro, não é dado ao contribuinte mudar a opção (a opção manifestada pelo regime é para o ano inteiro, sendo irretroatável);

g) quanto ao autoarbitramento:

- as hipóteses de arbitramento do lucro estão relacionadas no artigo 530 do Regulamento do Imposto de Renda-RIR/99;

- o arbitramento do lucro pelo próprio contribuinte está previsto no "caput" do Artigo 531 do RIR/99; que, entretanto, não constitui opção do sujeito passivo o arbitramento do lucro, eis que somente quando ocorridas, pelo menos, uma das hipóteses elencadas nos incisos I a VIII do Artigo 530 do **RIR-99** e desde que conhecida a receita bruta, então é que tal procedimento pode ser adotado;

- todas as hipóteses de autoarbitramento foram descartadas pelo Fisco, pois os documentos colhidos pela fiscalização (escrituração contábil, Diário Geral, Balanço Patrimonial e DRE) foram suficientes para a verificação do lucro real anual; que, com base nesses documentos, efetuou o lançamento fiscal pelo regime do lucro real anual (IRPJ e CSLL), realizando, materializando o princípio da verdade real na tributação.

- que o crédito tributário lançado de ofício, na data de lavratura dos Autos de Infração do IRPJ e da CSLL, **ano-calendário 2012**, perfaz o montante de **R\$ 23.783.588,24**, assim especificado por exação fiscal:

Auto de Infração	Principal (R\$)	Juros de Mora (calculados até 03/2017) (R\$)	Multa de Ofício de 75% (R\$)	Total (R\$)
IRPJ	8.713.560,73	4.044.834,89	6.535.170,54	19.293.566,16
CSLL	2.027.830,41	941.318,87	1.520.872,80	4.490.022,08
Total	-	-	-	23.783.588,24

Ciente do lançamento fiscal, a contribuinte apresentou Impugnação na instância *a quo*, aduzindo, em síntese, conforme consta do relatório da decisão recorrida, (e-fls. 1418/1431) *in verbis*:

(...)

A interessada foi pessoalmente cientificada do Auto de Infração, fls 13/14, em 21/03/2017, apresentando impugnação, fls.1346/1374, em 19/04/2017, conforme é verificado no Termo de Solicitação de Juntada de fl. 1344, alegando em síntese que:

1 - Afirma que o art 232, do RIR/99, embasado no art. 3º da Lei nº 9.430/96, não se trata de opção pela forma de apuração do imposto, mas sim da opção pela forma de pagamento do imposto apurado com base no lucro real. Ou seja, este dispositivo legal não constitui vedação à possibilidade do auto-arbitramento quando a pessoa jurídica já tenha recolhido a estimativa correspondente ao mês de janeiro do ano calendário. Trata apenas da opção pela forma de pagamento das pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real.

2 - O impedimento à mudança de regime tributário somente é aplicável entre a tributação com base no lucro real e a opção pelo lucro presumido, conforme dispõe o art. 13, § 1º da Lei nº 9.718/98, incorporado no § 1º do art. 516 do RIR/99, não havendo, na legislação tributária, igual tratamento em relação ao lucro arbitrado.

*3 - Que embora tenha mencionado o art. 47 da Lei nº 8.981/95, a fiscalização não mencionou o § 2º daquele dispositivo **que contempla a possibilidade de reversão de tributação do lucro arbitrado para lucro real e vice e versa.***

4 - Sobressai o entendimento da fiscalização de ser admissível a opção pelo auto-arbitramento, desde que efetuada a partir do mês de janeiro do ano calendário, contraditoriamente, mais adiante refuta essa possibilidade, e, com base no caput do art. 531 do RIR/99, reconhece a legitimidade desse procedimento somente quando conhecida a receita bruta e ocorridas as hipóteses elencadas nos incisos I a VI do art. 530 do mesmo Regulamento, condição esta resultante de interpretação, pois não está literalmente inscrita nas Leis nºs 8.981/95 e 9.430/96.

5 - Em respeito à legalidade estrita, o lançamento deve-se reportar à lei em sentido formal e não ao Regulamento.

6 - Houve omissão, na ação fiscal, das causas do arbitramento os atuais incisos VI, VII e VIII, sendo que estes últimos representativos de requisitos da escrituração fiscal, não atendidos pelo contribuinte em tempo hábil tendo em vista as deficiências de conciliações e controles da escrituração comercial.

7 - O fato de a fiscalização afirmar que a contribuinte manteve a escrituração na forma das leis comerciais e fiscais é falsear os fatos, pois é impossível acreditar que a verificação fiscal promovida mais de 4 (quatro) anos após a ocorrência de fatos que determinaram o arbitramento voluntário de lucros possa situar-se naquela época em avaliar, em plenitude, sem resquício de dúvidas, que tais fatos não ocorreram ou não tiveram a

dimensão capaz de comprometer a regularidade na apuração e recolhimento dos tributos coma base no lucro real.

8 - Prestou esclarecimentos à fiscalização em expediente datado de 17 de julho de 2016, informando situações relevantes ocorridas no ano calendário de 2012, determinantes da tributação compulsória com base no lucro arbitrado, que foram totalmente ignoradas no relatório que sustenta as autuações.

*9 - Naquela oportunidade, ponderou que a solicitação de retificação de Darfs (Redarfs) e os subseqüentes pedidos de compensação (Per/Dcomp) resultaram da impossibilidade de apurar aqueles tributos na forma das leis comerciais e fiscais, tendo em vista as intercorrências surgidas com a **implementação de novo sistema de contabilização a partir de janeiro de 2012**, que afetou os trabalhos de conciliação documental, com reflexos na consistência dos controles financeiros, bancários e de elementos quantitativos do estoque, devoluções recebidas e saldos das contas a pagar e a receber.*

10 - Tais fatos não permitiram apuração, em tempo hábil, das devoluções de vendas e demais deduções da receita bruta e dos custos a ela pertinentes, afetando inclusive os controles de estoques, elementos necessários para a determinação da base de cálculo e recolhimento das estimativas mensais relativas ao imposto de renda e a contribuição social.

11 - Ao encerramento do primeiro trimestre de 2012 a escrituração da empresa não havia vencido as inconsistências assinaladas, impossibilitando tanto os recolhimentos das estimativas mensais com base na receita, como a alternativa de balanços ou balancetes de suspensão ou redução, uma vez que a apuração de resultados trimestrais não mais seria possível.

12 - Mesmo ao final do referido ano -calendário de 2012 ainda não fora possível apurar o valor dos estoques de produtos e mercadorias existentes naquela data, fato que impediu a escrituração do livro Registro de Inventário, que permanece em branco, nada sendo informado à fiscalização da Secretária da Fazenda do estado de São Paulo.

13 - O Balanço Patrimonial e de Resultados do ano de 2012 - cuja cópia foi encaminhada ao Banco do Brasil e Bradesco - não era definitivo, pois levantado alguns meses após o encerramento daquele ano com base nos elementos então disponíveis e ainda não conciliados, teve como único propósito atender a atualização de dados cadastrais da empresa.

14 - Tendo em vista os eventos citados afirma que não se tratou de opção pela forma de tributação pelo lucro arbitrado, e sim de enquadramento compulsório naquele regime tributário em virtude da inexistência de escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, situação enquadrada nos incisos I, II, VI, VII e VIII do art. 530 do Regulamento do Imposto de Renda.

15 - Apresenta solução de consultas que permitiriam o arbitramento pelo contribuinte, Processo Consulta nº 207/05, SRRF/10ª Região Fiscal e Processo de Consulta nº 53/05 SRRF/10ª Região Fiscal.

16 - A isenção de lucros e dividendos distribuídos em valor superior ao lucro presumido ou arbitrado é reconhecida no 2º do art. 51 da IN SRF nº. 11/96, reafirmado pelo artigo 48, § 2º, inciso II: da IN SRF nº. 93/97 e pela IN RFB 1.515/2014, art 141, § 2º, inciso II.

17 - **Conclui que é admitido a convivência da escrituração contábil com o autoarbitramento**, quando autoriza distribuição de lucro contábil superior ao arbitrado sem a incidência de tributação na fonte ou na declaração da pessoa física do sócio. Assim afirma que ante a clareza desses preceitos, **não constitui infração a legislação tributária o fato de obrigado a apurar o imposto de renda pelo regime de lucro real, ter entregado declaração na forma lucro arbitrado, mas manteve escrituração com observância das leis comerciais e fiscais. Ou obrigado ao lucro real, mantendo contabilidade, apurou a base de cálculo da CSLL na forma do lucro arbitrado.**

18 - Rebate o Acórdão do STJ citado no Termo de Verificação Fiscal, afirmando que é impertinente ao presente contexto, uma vez que se fundamenta em legislação superada, no caso o art. 7º do Decreto-Lei nº 1.648/78, que reservara exclusivamente à autoridade tributária a possibilidade de arbitramento de lucros, situação que não mais prevalece.

19 - Atribui a referida decisão ao fato de que a legislação tributária vigente à época dos fatos contemplados no Acórdão previa a apuração e pagamento do imposto de renda somente após o encerramento do exercício social.

20 - Também inexistia a obrigatoriedade de apuração e recolhimentos trimestrais do imposto com base no lucro presumido ou arbitrado, que ocorre antes da apuração de resultados no encerramento do exercício social da empresa.

21 - Os lançamentos não procedem, uma vez que a regra geral da periodicidade de apuração do lucro real é a apuração trimestral, sendo que a apuração anual, com estimativas mera opção do contribuinte, conforme diz os arts 1º e 2º da Lei 9.430/96.

22 - Tendo a Fiscalização desconsiderado a apuração pelo lucro arbitrado e aplicado a sistemática do lucro real, a periodicidade correta a ser aplicada seria apuração trimestral, ou seja, o denominado “lucro real trimestral” e não o “lucro real anual”. Cita o Acórdão nº 1102-001.222 do CARF como base de seu entendimento.

23 - A visita dos auditores fiscais ao escritório comercial que cuida da contabilidade da empresa - situado na cidade de Jaú -, para a arrecadação de arquivos ocorreu em dia de feriado local,

e devido ao açodamento e por exigência deles foram recuperados os arquivos relativos à contabilidade pertinente ao balanço apresentado aos bancos, diferentes daqueles que continham a escrituração comercial ajustada do período de 01/01/2012 a 31/12/2012, a Demonstração do Resultado do Exercício e o Balanço Patrimonial, todos lançados no Livro Diário nº 16, registrado em 30/10/2013, sob nº 395, no Registro Civil das Pessoas Naturais de Jaú.

24 - A mencionada escrituração, bem como o Livro Diário em que se encontram estampados inclusive o Balanço Patrimonial, a Demonstração de Resultado de Exercício e a Demonstração do Resultado Acumulado determina o resultado operacional líquido de R\$ 76.505.220,55, bem diferente dos R\$ 97.979.779,16 tomados pela ação fiscal com base em elementos ainda sujeitos a ajustes, fornecidos a bancos para fins de atualização cadastral.

(...)

Não obstante os argumentos da impugnante, a 12ª Turma da DRJ/Rio de Janeiro manteve o lançamento fiscal, conforme Acórdão (e-fls. 1418/1431), cuja ementa e parte dispositiva transcrevo, *in verbis*:

(...)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2012

LUCRO ARBITRADO. ARBITRAMENTO PELO CONTRIBUINTE.POSSIBILIDADE.

Somente é possível o arbitramento do lucro pelo contribuinte (auto arbitramento) se comprovada a ocorrência de uma das hipóteses relacionadas no art 47 da Lei 8.981/95.

LUCRO REAL ANUAL. LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

É cabível o lançamento de ofício de IRPJ e CSLL com apuração do lucro real anual quando o contribuinte já havia efetuado a opção pela apuração anual do lucro real através do pagamento da primeira estimativa.

ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL E FISCAL. ALTERAÇÃO.

Somente é possível a alteração em julgamento de impugnação de escrituração contábil e fiscal entregue à autoridade que efetuou o lançamento se acompanhada de documentos que comprovem as divergências apontadas.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

(...)

Acordam os membros da 12ª Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, julgar improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário exigido.

(...)

Ciente desse *decisum* em **29/09/2017** (e-fls. 1434/1436), o sujeito passivo apresentou **Recurso Voluntário** em **27/10/2017** (e-fls. 1438/1465), pedindo a reforma da decisão recorrida, cujas razões, em síntese, são as seguintes:

- que a Fiscalização rejeitou o autoarbitramento, fundamentada em três pressupostos, quais sejam:

a) impossibilidade de mudança da opção de apuração do IRPJ e CSLL com base no de lucro real anual para o regime de lucro arbitrado após o recolhimento da estimativa do mês de janeiro do ano-calendário;

b) não constitui opção do sujeito passivo o autoarbitramento de lucros, e somente é permitido em situações excepcionais, quando não autorizada a optar por outras formas de apuração como Simples e Lucro Presumido;

c) esse procedimento só é possível quando conhecida a receita bruta e ocorrida uma das hipóteses previstas nos incisos I a VI do art. 530 do RIR/99.

- que a pessoa jurídica não dispunha de escrituração exigida pelas leis comerciais e fiscais na época em que promoveu o recolhimento de tributos sob o regime do lucro real anual.. Tanto é verdade que não houve demonstração do lucro real no final dos trimestres ou em 31/12/2012, providencia encampada pela ação fiscal em 2017, utilizando o Lucro Operacional Líquido constante da Demonstração de Resultado posteriormente alterada, em poder de instituições financeiras;

- que a demonstração do lucro real e escrituração do Lalur é atribuição do contribuinte, sendo vedado ao fisco promovê-la, sobretudo se decorrido cerca de 5 anos após a ocorrência dos fatos que impediram sua elaboração;

- que, como já reconhecido no julgado objeto do Acórdão nº 1401-001.376 cuja decisão foi prolatada em sessão de 05/02/2015: *“Se o contribuinte não fornece os elementos que possibilitem identificar os ajustes, ao lucro líquido do exercício, a única forma de a autoridade fiscal apurar o imposto devido é pelas regras do lucro arbitrado. O lançamento com base no lucro real é insustentável.”*;

- que não poderia o fisco validar o valor atribuído aos estoques na apuração do lucro constante da demonstração de resultado em que se baseou para determinar o pretense lucro real, uma vez que o livro Registro de Inventário não fora escriturado, sendo apresentado em 19/03/2013 à Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo posição do Inventário de 31/12/2012 sem constar qualquer especificação de produtos e valores;

- que, nos termos do artigo 260 do RIR/99, os livros Lalur e Registro de Inventário, assim como o Registro de Entradas são de escrituração obrigatória devendo ser submetidos a registro e autenticação no DNRC ou Junta Comercial, conforme previsto no parágrafo 2º no citado dispositivo;

- que, por isso, é evidente que a falta de escrituração ou apresentação dos mesmos constitui infração à legislação tributária sujeitando a pessoa jurídica ao arbitramento de seus lucros;

- que, conforme disposto no artigo 8º, do Decreto Lei nº 1.598/77, a falta de escrituração do Lalur sujeita a pessoa jurídica ao arbitramento de lucros;

- que essa medida foi instituída pelo artigo 40, da Lei nº 11.941/2009 que introduziu o inciso VIII ao artigo 47 da Lei nº 8.981/95;

- que, de se notar ainda, a omissão do relatório fiscal quanto à não escrituração do **livro Razão** fato que também enseja o arbitramento de lucros conforme inciso VI do artigo 530 do RIR/99. Essa escrituração deve ser confrontada com os lançamentos efetuados no Livro Diário, providencia impossível a vista da inconsistência dos elementos contábeis e a não apresentação junto ao Sped;

- que é evidente, à toda prova, que não restou à recorrente outra alternativa senão a tributação com base no lucro arbitrado;

- que o indigitado art. 47 da Lei nº 8.981/95 encartado nos arts. 530 e 531 do RIR/99 foi exaustivamente invocado no petitório inicial. para fundamentar a possibilidade de reversão de tributação do lucro arbitrado para lucro real e vice-versa, prevista nos §§ 1º e 2º daquele dispositivo;

- que a autuada contesta a conclusão fiscal no sentido de tendo o sujeito passivo optado pela apuração anual do IRPJ com base no lucro real anual e recolhimentos mensais por estimativa não poderia mudar para o arbitramento de lucro;

- que a ação fiscal omitiu entre as causas do arbitramento **os atuais** incisos VI, VII e VIII, estes dois últimos representativos de requisitos da escrituração fiscal cujo descumprimento acarreta o arbitramento de lucros;

- que os três incisos estão elencados no art. 130 Instrução Normativa RFB nº 1.515/2014, repetidos no art. 226 da IN RFB nº 1.700/2017 na mesma ordem em que foram lançados na impugnação, cabendo ressaltar que o FCont foi instituído pela IN SRF nº 949/2009, tendo a IN SRF nº 967/2009 disciplinado a prestação das informações necessárias;

- que, a partir de sua instituição, a falta de prestação de informações para gerar o FCont enquadra-se no artigo 8º do Decreto-Lei nº 1.598/77, com a redação dada pelo art. 39, § 2º pela Lei nº 11.941/2009;

- que o inciso VIII, como já reconhecido no voto condutor do Acórdão, foi inserido no art. 530 pela Medida Provisória nº 449, de 03 de dezembro de 2008, convertido na Lei nº 11.941/2009;

- que, no caso vertente, o autoarbitramento está amparado não só pelos incisos VII e VIII, mas também pelo inciso I, que enquadra compulsoriamente nesse regime tributário:

“O contribuinte obrigado a tributação com base no lucro real que não “mantiver escrituração na forma das leis comerciais e

fiscais, ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal.”

- que a inexistência de escrituração contábil/fiscal foi exaustivamente demonstrada na impugnação e é reiterada no presente recurso;

- que, mesmo sendo ilegal a montagem do art. 531 do RIR/99, resta evidente a ocorrência de mais de uma das hipóteses relacionadas nos incisos do art. 47 da Lei nº 8.981/95, sendo legítimo o autoarbitramento a partir da receita bruta conhecida;

- que o Termo de Verificação Fiscal menciona os incisos I a VI do art. 530 do RIR/99 que teriam consolidado ao art. 47 da Lei nº 8.981/95, mas destaca apenas os incisos I e II, fazendo crer serem apenas essas as hipóteses de arbitramento, nas quais a recorrente não se enquadraria;

- que, então, mesmo sem considerar a ausência de informações necessárias para gerar o FCont, que nos termos do art. 130 da IN RFB 1.515/2014 também enseja o arbitramento, a fiscalização omitiu os incisos VII e VIII, sendo procedente a afirmação produzida na inicial;

- que os fatos ali relatados e expostos com maior abrangência no presente recurso, refutam a afirmação de que a contribuinte manteve escrituração na forma das leis comerciais e fiscais;

- que, utilizando subterfúgios para contraditar essa realidade, o Acórdão recorrido pontua haver previsão normativa de até 5 (cinco) anos para que a autoridade fiscal verifique a escrituração do contribuinte, e acrescenta que é de se entender que os livros contábeis e fiscais em posse do contribuinte estão de acordo com o ordenamento jurídico, pois se fosse diferente estaria admitindo que houve embaraço à fiscalização ao entregar escrituração sabidamente em desacordo com a legislação contábil e fiscal, omitindo esse fato da autoridade fiscal;

- que, - **não só a Fiscalização falseou os fatos quando atestou a manutenção de escrituração regular na forma das leis comerciais e fiscais sem estar presente na época da ocorrência dos fatos narrados na impugnação, sem ter examinado lançamentos efetuados nos livros Diário e Razão, só concluídos em outubro/2013, sem ter atentado para o inexistente Registro de Inventário e ignorando deliberadamente que a não escrituração do Lalur também acarreta o arbitramento de lucros** -, mas também a decisão recorrida incide na falácia de afirmar que o contribuinte não informou, em sua impugnação, de forma clara e precisa, o seu enquadramento em outra hipótese de arbitramento, apresentando de forma genérica outras três hipóteses, sem especificar em qual delas se enquadrava sendo que duas delas não constam do texto legal discutido;

- que, como já salientado, o referido artigo 530 consolidou disposições do art. 47 da Lei nº 8.981/95 que contempla no inciso VIII a hipótese de arbitramento prevista no art. 39 da Lei nº 11.941/2009. Já o inciso VII está se referindo as informações para gerar o FCont.

- que, em suma, o voto condutor do Acórdão recorrido é destituído de fundamentos, passa ao largo de questionamentos relevantes suscitados pela recorrente, e quando muito apenas tangencia alguns enfoques com o nítido objetivo de preservar o lançamento;

- **que, no caso, após ter efetuado em 29/02 o recolhimento da estimativa relativa ao mês de janeiro de 2012, a recorrente detectou inconsistências em seus controles internos, envolvendo vendas canceladas e devoluções recebidas, muitas vezes apropriadas como descontos, contas a pagar e a receber, saldos de cobranças bancárias e cheques em custódia, ausência de informações sobre receitas de aplicações financeiras e até mesmo os registros quantitativos de estoques e respectivos valores;**

- que tais fatos impediram a continuidade dos recolhimentos por estimativa sobre a receita bruta ou com base em balanços de suspensão ou redução e, conseqüentemente, a apuração dos tributos sob o regime do lucro real, que exige escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, propósito que se apresentara impossível de ser alcançado, confirmado posteriormente pela fiscalização da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo conforme comprova o documento anexo (e-fls. 1439/1529);

- que, por isso, solicitou a retificação dos Darfs relativos aos tributos recolhidos e promoveu a retificação das DCTFs apresentadas;

- que a legislação pátria veda a retificação de Darfs apenas nos casos de mudança de opção de lucro real para presumido e vice versa, nada existindo em relação ao lucro real e arbitrado, talvez porque o § 2º, letra “a”, do artigo 47 da Lei nº 8.981/95 admite a convivência dos dois regimes dentro do mesmo ano calendário;

- que o disposto no art. 3º da Lei nº 9.430/96, consolidado no art. 232 do RIR/99, trata de forma de pagamento do imposto apurado com base no lucro real, não constituindo vedação para o enquadramento compulsório da pessoa jurídica no autoarbitramento quando ela já tenha recolhido a estimativa relativa ao mês de janeiro do ano calendário;

- que, a propósito desse dispositivo, e também dos demais– arts. 221 e 222 do RIR/99 – também eleitos para o Enquadramento Legal da imposição tributária, nenhum deles cumpre o requisito da tipicidade, indispensável à validade de autos de infração, conforme disposto no art. 10, inciso IV, do Decreto nº 70.235/72;

- que a ação fiscal tomou a iniciativa de alterar o regime tributário da pessoa jurídica, mas não observou que a reversão de lucro arbitrado para lucro real não pode violar a uniformidade dos períodos de apuração, tendo em vista que os recolhimentos efetuados pelo contribuinte foram em caráter definitivo, não sujeitos ao ajuste;

- que, se o sujeito passivo recolheu apenas a estimativa pertinente ao mês de janeiro, a apuração anual do lucro somente seria admissível se sua escrituração apresentasse balanço ou balancetes de suspensão em cada mês, elaborados na forma do art. 35 da Lei nº 8.981/95, demonstrando que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto, inclusive adicional, calculado com base no período em curso, o que evidencia inexistir base imponible para o IRPJ e a CSLL nos demais meses do ano calendário. Se não elaborou balanços de suspensão ou redução, não manteve escrituração na forma da legislação comercial e também fiscal, inclusive no que se refere as demonstrações exigidas por esta última, deverá ter ser lucro arbitrado, cuja apuração é trimestral;

- que a escrituração contábil e demonstrações anuais somente serão válidas no âmbito fiscal se atendidos os demais requisitos dessa legislação aplicáveis a apuração anual

do lucro. Caso contrário, o balanço anual não pode prevalecer e qualquer tentativa de imposição do lucro real somente será legitimada se observada a periodicidade trimestral;

- que a contribuinte não entregou qualquer escrituração contábil ou documento fiscal e contábil para a equipe de auditores. Como noticiado na impugnação, o fisco arrecadou junto ao escritório comercial encarregado da contabilidade do sujeito passivo arquivos já superados, apenas por serem compatíveis com o balanço obtido junto aos bancos, cuja DRE foi utilizada para formalização do lançamento;

- que são inúmeros os argumentos não enfrentados pela decisão recorrida, a demonstrar a inexistência de arcabouço tributário a eles oponível, circunstancia determinante para o cancelamento dos autos de infração hostilizados;

- que a não escrituração do Lalur, do Registro de Inventário e a falta de apresentação de informações necessárias para gerar o FCont, são elementos obrigatórios na tributação pelo lucro real, cujo descumprimento acarreta o arbitramento de lucros e também não mereceu qualquer alusão pela decisão recorrida;

- que silenciou, ainda, sobre os art. 51, § 2º, da IN SRF nº 11/96, art. 48, § 2º, incisos I e II, da IN SRF nº 93/97 e art. 141, § 2º, incisos I e II, da IN RFB 1.515/2014, que admitem a convivência da escrituração comercial com o arbitramento de lucros e trata como opção da pessoa jurídica a apuração da base de cálculo pelo lucro presumido ou arbitrado;

- que a existência de escrituração comercial não invalida o arbitramento de lucros como pretende o lançamento fiscal;

- que, como se verifica, o julgado não tem consistência. Configura apenas um relatório, uma exposição da narrativa fiscal do que uma decisão propriamente dita. A contestação oferecida em oposição ao lançamento está amparada em fatos e fundamentos sólidos, bem estruturados, merecendo serem analisados com a indispensável isenção e desinteresse subjetivo na solução da lide, postura não assumida pela Turma Julgadora da decisão recorrida;

Por fim, por todo o exposto, a recorrente postula a reforma do Acórdão recorrido para reconhecer a **nulidade dos lançamentos** perpetrados em relação ao IRPJ e CSLL. Todavia, essa nulidade pode deixar de ser declarada, caso, como demonstrado, no mérito, as exigências sejam declaradas totalmente improcedentes.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Nelso Kichel, Relator.

ADMISSIBILIDADE DO RECURSO

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais pressupostos de admissibilidade. Portanto, conheço do recurso.

OBJETO DA LIDE

O ponto controvertido existente nos autos, e do qual depende a resolução da lide, versa acerca do regime de apuração do lucro quanto ao ano-calendário 2012, se cabível no caso o lucro real anual ou se lucro arbitrado (autoarbitramento).

Para o fisco a contribuinte fez opção válida pelo lucro real anual, tendo inclusive antecipado o pagamento da estimativa mensal do período de apuração janeiro/2012 e, ademais, a escrituração contábil foi suficiente para apuração do IRPJ e da CSLL com base no real anual. Assim, não estaria justificado o autoarbitramento do lucro.

Por sua vez, a recorrente, nas razões do recurso, rechaça peremptoriamente o entendimento do fisco e o acusa de falsear os fatos, pois, na verdade, não apresentava escrituração contábil suficiente para apuração do lucro real anual quanto ano-calendário 2012.

Argumenta ainda contribuinte que, embora tendo optado pelo lucro real anual e efetuado pagamento da estimativa mensal do período de apuração janeiro/2012, isso não veda, não afasta o autoarbitramento do lucro, se conhecida a receita bruta e houver subsunção da situação de fato a uma das hipóteses do art. 530 do RIR/99 (matriz legal, art. 47 da Lei 8.981/95, e alterações dadas pelas Leis 9.718/1998 e 11.941/2009).

Passo a analisar a preliminar suscitada pela recorrente.

AUTO DE INFRAÇÃO E DECISÃO RECORRIDA. NULIDADE. PRELIMINAR REJEITADA

A contribuinte suscitou preliminar do nulidade do lançamento fiscal e da decisão recorrida, por não concordar com a exigência do fisco e com o resultado da decisão recorrida.

Não procede a irresignação da recorrente.

O lançamento fiscal apresenta adequada descrição dos fatos e fundamentação legal, de acordo com o art. 10 do Decreto nº 70.235/72 e art. 142 do CTN.

Não há que se falar em nulidade quando o lançamento observa todos os requisitos previstos no artigo 142 do CTN e nos artigos 10 e 59 do Decreto nº 70.235/72.

Não vislumbro vício algum no lançamento fiscal que o pudesse macular de nulidade.

Nesse sentido, também são os precedentes do CARF, *in verbis*:

NULIDADE. IMPROCEDÊNCIA. Tendo sido o lançamento efetuado com observância dos pressupostos legais e não havendo prova de violação das disposições contidas no artigo 142 do CTN e artigos 10 e 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, não há que se falar em nulidade do lançamento em questão. (Acórdão nº 1402-002.522 - 4ª Câmara/2ª Turma Ordinária, sessão de 17/05/2017, Paulo Mateus Ciccone - Relator).

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA Ano-calendário:2006 NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. REQUISITOS ESSENCIAIS. Tendo sido regularmente oferecida a ampla oportunidade de defesa, com a devida ciência do auto de infração, e não provada violação das disposições previstas na legislação de regência, restam insubsistentes as alegações de nulidade do auto de infração e do procedimento Fiscal. (Acórdão nº 1401-001.884 - 4ª Câmara/1ª Turma Ordinária, sessão de 18/05/2017, Antonio Bezerra Neto—Presidente e Relator).

ASSUNTO:IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA-IRPF Ano-calendário:2007, 2008 ARGÜIÇÃO DE NULIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA. Não há que se falar em nulidade do Auto de Infração, por cerceamento de defesa quando o mesmo regularmente cientifica o sujeito passivo, sendo-lhe concedido prazo para sua manifestação e quando o Auto se utiliza de documento idôneo e oficial, fornecido pela Fonte Pagadora, bem como os demais elementos oferecem as condições necessárias para que o contribuinte conheça o procedimento fiscal e apresente a sua defesa ao lançamento. (Acórdão nº 2301-005.655–3ª Câmara/1ª Turma Ordinária, sessão de 10/09/2018, Juliana Marteli Fais Feriato-Relatora).

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS Período de apuração: 01/01/2009 a 30/09/2012 AUTO DE INFRAÇÃO. FORMALIDADES LEGAIS. NULIDADE. INOCORRÊNCIA. Auto de Infração lavrado de acordo com os dispositivos legais e normativos que disciplinam o assunto, apresentando adequada motivação jurídica e fática, goza dos pressupostos de liquidez e certeza, podendo ser exigido nos termos da lei. (Acórdão nº 2202-004.663–2ª Câmara/2ª Turma Ordinária, sessão de 07/08/2018, Rosy Adriane da Silva Dias-Relatora).

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2012 NULIDADE.CERCEAMENTO DE DEFESA. FALTA DE MOTIVAÇÃO. INEXISTÊNCIA. Descabe a declaração de nulidade, por cerceamento do direito de defesa, quando o relatório fiscal e seus anexos contêm a descrição pormenorizada

dos fatos imputados ao sujeito passivo, indicam os dispositivos legais que ampararam o lançamento e expõem de forma clara e objetiva os elementos que levaram a fiscalização a concluir pela efetiva ocorrência dos fatos jurídicos desencadeadores do liame obrigacional. (Acórdão nº 2401-005.668-4ª Câmara/1ª Turma Ordinária, sessão de 07/08/2018, Cleber Alex Friess - - Relator).

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI Período de apuração: 01/01/2007 a 30/09/2008 AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA. Rejeita-se a preliminar de nulidade do auto de infração que foi lavrado legitimamente em conformidade com o art. 142 do CTN e com o art. 10 do Decreto nº 70.235/72 e sem que tenha ocorrido qualquer situação especificada no art. 59 desse Decreto. ACÓRDÃO RECORRIDO. NULIDADE .INEXISTÊNCIA. Descabida a alegação de nulidade de acórdão constituído por relatório resumido do processo, dispositivo e fundamentação, com o debate de todos os argumentos relevantes apresentados, sem qualquer cerceamento do direito de defesa da contribuinte. (Acórdão nº 3402005.560-4ª Câmara/2ª Turma Ordinária, sessão de 30/08/2018, Maria Aparecida Martins de Paula-Relatora).

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. Ano-calendário: 2011 FASE PROCEDIMENTAL. AUSÊNCIA DE CONTRADITÓRIO E AMPLA DEFESA. NULIDADE. INOCORRÊNCIA. IMPUGNAÇÃO. INÍCIO DE FASE LITIGIOSA. Durante o procedimento fiscal, em regra, não há que se falar em direito à ampla defesa e ao contraditório. O litígio instaura-se com a apresentação de impugnação, momento a partir do qual deve ser observado o amplo direito à defesa e ao contraditório. Ausente prejuízo ao contribuinte, não há que se falar em nulidade do lançamento. (Acórdão nº 1301-003.292-3ª Câmara/1ª Turma Ordinária, sessão de 15/08/2018, Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Presidente e Relator).

Ainda, também não vislumbro vício algum na decisão recorrida que pudesse causar cerceamento ao direito de defesa, pois todos os pontos relevantes foram enfrentados pela decisão recorrida. O julgador não é obrigado a enfrentar todos os pontos suscitados pela defesa, mas apenas aqueles que são relevantes para a solução da lide.

Ainda, o fato de o acórdão proferido pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento não ter acatado os argumentos e as provas documentais apresentadas pelo contribuinte em sede de Impugnação, justamente por não serem suficientes para desconstruir a ilação do agente autuante, logo isso não leva à nulidade da decisão proferida.

O Recurso Voluntário, dirigido ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, tem exatamente o condão de ajustar eventuais equívocos cometidos pela Delegacia de Julgamento. Não há que se falar em nulidade por mera irresignação do contribuinte com o que restou decidido pela Turma Julgadora *a quo*, pois as matérias foram adequadamente enfrentadas.

O julgador não está obrigado a responder a todas as questões suscitadas pelas partes, quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão. O julgador possui o dever de enfrentar apenas as questões capazes de infirmar (enfraquecer) a conclusão adotada na decisão recorrida. Mesmo após a vigência do CPC/2015, não há que se falar em nulidade de decisão que não se pronunciou sobre determinado argumento que era incapaz de infirmar a conclusão adotada. Inteligência da 1ª Seção do STJ no julgamento dos EDCL no MS21.315DF.

Nesse sentido, também precedentes do CARF:

ASSUNTO:IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA-IRPF Ano-calendário:2000,2001,2002,2003,2004 DECISÃO RECORRIDA. NULIDADE. INAPLICABILIDADE. No caso de o enfrentamento das questões na peça de defesa de notar perfeita compreensão da descrição dos fatos que ensejaram o procedimento e estando a decisão motivada de forma explícita, clara e congruente, não há que se falar em nulidade dos atos em litígio.(Acórdão nº 2402-006.599-4ª Câmara/2ª Turma Ordinária, sessão de 13/09/2018, Mauricio Nogueira Righetti-Redator).

ASSUNTO:PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Ano-calendário:2011, 2012, 2013 NULIDADE DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. NÃO ENFRENTAMENTO DE TODAS AS TESES DE DEFESA. MOTIVAÇÃO SUFICIENTE.INOCORRÊNCIA. O julgador não está obrigado a responder a todas as questões suscitadas pelas partes, quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão. O julgador possui o dever de enfrentar apenas as questões capazes de infirmar (enfraquecer) a conclusão adotada na decisão recorrida. Mesmo após a vigência do CPC/2015, não há que se falar em nulidade de decisão que não se pronunciou sobre determinado argumento que era incapaz de infirmar a conclusão adotada. Inteligência da 1ª Seção do STJ no julgamento dos EDCL no MS 21.315-DF.(Acórdão nº 1301-003.360-3ª Câmara/1ª Turma Ordinária, sessão de 19/09/2018, Fernando Brasilde Oliveira Pinto- Presidente e Relator).

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ Ano-calendário: 2001, 2002, 2003, 2004, 2005 NULIDADE. A mera discordância dos fundamentos da decisão recorrida pelo contribuinte não é causa de nulidade, que apenas ocorre se demonstrada qualquer das hipóteses do artigo 59 do Decreto-lei nº 70.235/72. (Acórdão nº 1202-00.076 — 2ª Câmara ir Turma Ordinária, sessão de 17/06/2009, Karem Jureidini Dias, Relatora).

Por tudo que foi exposto, rejeito a preliminar de nulidade do auto de infração e da decisão recorrida.

Passo a analisar o mérito.

**AUTOARBITRAMENTO DO LUCRO. ANO-CALENDÁRIO 2012.
INCABÍVEL.**

O sujeito passivo, nas razões do recurso, argumentou que, quanto ao ano-calendário 2012, efetuou opção válida pelo lucro real anual, apurou e recolheu o IRPJ e CSLL do PA janeiro 2012 por estimativa mensal; porém, abandonou, ainda no 1º trimestre/2012, esse regime de apuração ante "as intercorrências surgidas com a **implementação de novo sistema de contabilização a partir de janeiro de 2012**". Ou seja, que não tinha escrituração contábil regular; que o controle do estoque não era confiável, não escriturou os livros Razão, LALUR, Registro de Inventário e não elaborou nem entregou o FCONT. Por isso, conhecida a receita bruta adotou o autoarbitramento do lucro nos 4 (quatro) trimestres/2012.

O sujeito passivo, por fim, pediu com veemência nas razões do recurso:

- improcedência do lançamento fiscal e, subsidiariamente, que o lucro real seja apurado a partir do **resultado operacional líquido de R\$ 76.505.220,55, bem diferente dos R\$ 97.979.779,16 adotado pela Fiscalização.**

Cabe frisar, inicialmente que a legislação do IRPJ prevê, em abstrato, o autoarbitramento do lucro, cuja matriz legal é o art. 47 da Lei nº 8.981/95.

Logo, ante os fatos apurados pela Fiscalização, narrados no **Relatório Fiscal**, parte integrante do lançamento fiscal (e-fls. 18/26), torna-se mister interpretar, apurar a *mens legis*, o sentido e o alcance do art. 47 da Lei 8.981/95 e alterações dadas pelas leis ulteriores (matriz legal dos arts. 530 e 531 do RIR/99).

Dispõe o art. 47 da Lei 8.981/95 (base legal dos arts. 530 e 531 do RIR/99), *in 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.

III - o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o livro Caixa, na hipótese de que trata o art. 45, parágrafo único;

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

V - o comissário ou representante da pessoa jurídica estrangeira deixar de cumprir o disposto no § 1º do art. 76 da Lei nº 3.470, de 28 de novembro de 1958;

VI -(Revogado pela Lei nº 9.718, de 1998)

VII - 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.

VIII – o contribuinte não escriturar ou deixar de apresentar à autoridade tributária os livros ou registros auxiliares de que trata o § 2º do art. 177 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e § 2º do art. 8º do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 1º Quando conhecida a receita bruta, o contribuinte poderá efetuar o pagamento do Imposto de Renda correspondente com base nas regras previstas nesta seção.

§ 2º Na hipótese do parágrafo anterior:

a) a apuração do Imposto de Renda com base no lucro arbitrado abrangerá todo o ano-calendário, assegurada a tributação com base no lucro real relativa aos meses 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 abrangido por aquela modalidade de tributação, observado o disposto no § 5º do art. 37;

b) o imposto apurado com base no lucro real, na forma da alínea anterior, terá por vencimento o último dia útil do mês subsequente ao de encerramento do referido período.

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):

*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.

Art. 531 do RIR/99:

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, 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.

Extraí-se do comando legal - art. 47 da Lei 8.981/95 (e alterações ulteriores) - o seguinte entendimento:

- que o Arbitramento do Lucro configura uma presunção legal, pois está previsto em norma legal, geral e abstrata e prescreve que, nos casos de omissão na apresentação da escrituração, livros e documentos comerciais e fiscais, naqueles em que ela (a escrituração comercial) é imprestável para os fins a que se destina, impossibilitando a apuração do lucro real (ou presumido) e naqueles que há opção indevida pelo lucro presumido, deve o lucro tributável ser apurado segundo um dos procedimentos de arbitramento previstos;

- que se encontram previstas em lei - norma geral e abstrata -, exaustivamente, todas as hipóteses nas quais o agente público está autorizado (e obrigado) a aplicar o arbitramento do lucro e a consequência é também aquela prevista na lei, ou seja, o próprio lucro arbitrado de acordo com os procedimentos legalmente previstos;

- que o aplicador do direito não pode fugir às consequências legais uma vez verificados os pressupostos do arbitramento do lucro. Por outro lado, fica assegurado ao contribuinte a ampla defesa, já a partir do procedimento fiscal, durante o qual ele pode apresentar as provas.

- que os fatos indicativos do arbitramento são e estão, sim, rigidamente previstos em lei, e ao fisco não cabe qualquer margem de livre apreciação. Preenchidos os requisitos legais, o aplicador do direito não tem escolha: é obrigado a arbitrar o lucro;

- que o lucro arbitrado, como presunção legal relativa, admite o contraditório e a ampla defesa, podendo ser desconstituído por meio de provas;

- que para se constituir o lucro arbitrado o que se precisa é provar a circunstância da impossibilidade de se apurar o lucro real ou presumido devido à falta de ou à imprestabilidade da documentação comercial e fiscal;

- que para desconstituir o arbitramento do lucro e promover a tributação pelo lucro real ou presumido (quando for o caso), ou mesmo não tributar, na hipótese de ter havido prejuízo fiscal, é preciso ficar demonstrado, por meio de provas, que existia a efetiva possibilidade de apurar o lucro real ou presumido ou o prejuízo fiscal;

- que se pode, ainda, desconstituir o lançamento do imposto pelo lucro arbitrado demonstrando que houve irregularidade no procedimento de fiscalização;

- que se desconstrói a presunção como norma, pois se comprova sua invalidade. O lançamento é anulado;

- que pode ocorrer ainda a desconstituição da presunção como fato, ficando preservada a norma. Isto pode acontecer quando ficar demonstrado que o procedimento de arbitramento adotado não foi o mais adequado ou não é razoável para a situação concreta, devendo ser aplicado outro procedimento de arbitramento. É que existe uma margem de discricionariedade conferida pela lei ao agente da Administração na aplicação deste ou daquele procedimento de arbitramento. Nesse situação, não se desconstitui a norma, mas o fato que dá lugar a outro fato também constituído por presunção;

- que o arbitramento é um dos três métodos de apuração da base de cálculo do imposto sobre a renda previstos no art. 44 do CTN. É uma medida excepcional; não pode ser utilizada pelo Fisco a seu livre critério. Só pode ser adotado naquelas hipóteses estritamente previstas em lei, com base em provas. Isto significa dizer que não basta ao fisco alegar que a pessoa jurídica incorreu em uma das hipóteses de arbitramento do lucro. É preciso que se fundamente em provas que assim o demonstrem;

- que o arbitramento do lucro é dotado de caráter excepcional, e só deve ser exercido em casos extremos, já que a base de cálculo originária é a que deve ser utilizado por ser a prevista na regra-matriz de incidência tributária e por guardar, a princípio, relação direta com as riquezas constitucionalmente previstas;

- que o arbitramento é medida de exceção, a que a autoridade somente pode recorrer nos casos expressamente autorizados pela lei, cabendo o ônus de provar a existência dos requisitos legais;

- que o arbitramento do lucro foi a forma encontrada pelo legislador para **preservar o interesse público**, nos casos em que não é possível apurar o lucro tributável segundo o lucro real ou presumido.

Autoarbitramento: opção ou dever?

- que o art. 47 da Lei 8.981/95 elenca, de forma exaustiva, as hipóteses nas quais deve haver o arbitramento do lucro. Seu § 1º autoriza o sujeito passivo a fazer,

ele próprio, o pagamento do imposto sobre a renda com base no lucro arbitrado quando conhecida a receita bruta. Trata-se do autoarbitramento;

- que o sujeito passivo pode, em qualquer caso, abandonar sua escrita comercial e fiscal e aplicar o autoarbitramento?

Não.

Na prática, há contribuintes que utilizam o autoarbitramento como instrumento de planejamento tributário. Nos casos em que o lucro arbitrado resulta menos gravoso que o lucro real, algumas pessoas jurídicas adotam aquele método mesmo possuindo escrituração comercial e fiscal regular. Desconsideram a escrituração comercial no cálculo do lucro tributável, mas utilizam-na para embasar a distribuição de lucros aos sócios. Com essa medida, ocasionam a distribuição de lucro em valor maior do que o oferecido à tributação; em suma distribuem lucro não tributado. Ora, se a escrita comercial existe para distribuição de lucros aos sócios, então a pessoa jurídica não pode alegar sua inexistência para justificar o arbitramento.

Não há previsão legal de opção do sujeito passivo ao lucro arbitrado.

Elimina-se, de plano, a possibilidade de o parágrafo primeiro do art. 47 da Lei 8.981/95 ser uma exceção à regra do *caput*, só se pode interpretá-la como um aspecto a ele complementar. Diante disso, o contribuinte só pode adotar a tributação pelo arbitramento do lucro nas hipóteses em que, conhecida a receita bruta, incorrer em um dos pressupostos no *caput* do artigo.

Existe um direito subjetivo do contribuinte ao autoarbitramento desde que ele, além de conhecida a receita bruta, se encontrar enquadrado em um dos incisos do *caput* do artigo.

O *caput* do artigo 47 (e alterações ulteriores) relaciona, em seus incisos, todas as situações, nas quais o lucro da pessoa jurídica deve ser arbitrado, ou pelo agente do fisco ou pelo próprio sujeito passivo. Não existe autorização legal para o arbitramento do lucro em circunstâncias outras que não aquelas relacionadas nos incisos I a VIII do dispositivo em referência. Defender que o particular pode fazer o autoarbitramento em hipótese não prevista em lei seria sustentar que o agente da Administração pode também fazer o mesmo, o que é um absurdo.

Sendo assim, entendo que única e exclusivamente nas situações listadas na lei é possível haver o arbitramento do lucro da pessoa jurídica, isto é, na impossibilidade de apurar o lucro real ou presumido.

E, nas hipóteses previstas para o arbitramento, não há escolha: o lucro deve ser obrigatoriamente arbitrado, na forma prevista em lei, ante a impossibilidade de ser apurado por um dos outros dois métodos.

Se não fossem esses motivos, temos ainda o Código Civil e a legislação tributária que determinam a obrigatoriedade de a pessoa jurídica manter em boa ordem seus livros comerciais e fiscais e demais documentos e papéis que tenham servido de base para a escrituração.

Admitir que o sujeito passivo tem o direito de "optar" pela apuração do imposto sobre a renda pelo método do lucro arbitrado em qualquer circunstância seria ignorar a obrigatoriedade que toda pessoa jurídica tem de manter em ordem e apresentar à fiscalização sua documentação contábil e fiscal sempre que para tal tenha sido regularmente intimada. Caso o autoarbitramento do lucro fosse uma escolha, também o seria a manutenção da documentação contábil e fiscal, transformando em opção o cumprimento do Código Civil e das leis tributárias que obrigam o sujeito passivo a manter referida documentação em ordem e à disposição do fisco, o que implicaria subversão da ordem legal.

Ainda tem a questão penal da omissão da escrita contábil e fiscal com intuito de reduzir tributo ou "justificar" o autoarbitramento.

Concluo, então, que o sujeito passivo não é livre para fazer o autolancamento do imposto sobre a renda com base no autoarbitramento. Não pode utilizar-se do autoarbitramento como instrumento de planejamento tributário, porque, com isso, viola a lei. Não pode omitir informações com o objetivo de eximir-se, total ou parcialmente, do pagamento de tributos e do regime de apuração que fizera opção, para mudar o regime no curso do ano-calendário.

Diante de interpretação sistêmica das normas do direito posto, a pessoa jurídica só pode fazer o autolancamento com base no autoarbitramento nas circunstâncias que a lei autoriza, ou seja, somente nos casos em que não possua escrituração contábil e fiscal, ou esta seja imprestável para identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária ou determinar o lucro real ou nas demais hipóteses previstas em lei. Procedendo indevidamente, sujeita-se ao lançamento por outro método de apuração, caso a autoridade verifique que o autolancamento foi feito ao arrepio da lei, além de submeter-se às sanções previstas na legislação tributária e penal.

Documentação imprestável:

- A falta de comprovação da despesa autoriza o arbitramento do lucro, mas somente se os lançamentos não comprovados são em vulto ou importância capaz de comprometer toda a escrituração;

- A documentação do sujeito passivo pode encontrar-se viciada sem que isso impeça que o conteúdo que deveria suportar possa ser identificado por meio de outros suportes físicos.

Assim, somente nos casos em que não é, de todo, possível a apuração do lucro tributável, admite -se o arbitramento do lucro.

Assim, havendo possibilidade de apurar o lucro real, não há que se falar em arbitramento do lucro. O agente da Administração não está autorizado a arbitrar o lucro, devendo a tributação ser feita pelo lucro real, com base na presunção de omissão de receitas.

Concluo que não cabe ao contribuinte e muito menos ao agente da fiscalização qualquer escolha quanto à utilização ou não da escrita contábil e fiscal do contribuinte. Se sua escrita puder ser aproveitada, deve ser. É que, como já dito, o lucro real é o que melhor espelha a materialidade da regra-matriz de incidência do imposto

sobre a renda, e deve prevalecer frente ao arbitramento, uma presunção legal relativa. Sendo assim, a escrita contábil e fiscal do contribuinte somente deve ser desclassificada como último recurso, quando for de todo impossível o seu aproveitamento, confirmando o caráter de excepcionalidade do arbitramento do lucro. A decisão de desclassificar a escrita fica sujeita à ampla defesa e ao contraditório.

Nos casos limítrofes. A primazia do lucro real.

O lucro real é que melhor retrata a materialidade contemplada na regramatriz de incidência do imposto de renda. Além disso, o arbitramento do lucro é medida excepcional, a ser aplicada nas hipóteses previstas em lei, não sendo autorizado nos casos em que o lucro real pode ser determinado. Nessas circunstâncias, o arbitramento deve ser descartado, e o valor apurado segundo esse método não serve como parâmetro ou limite à tributação pelo lucro real. Os dois métodos - lucro real e arbitrado - não convivem em um mesmo período de apuração.

Não existe método "híbrido", parte lucro real e parte lucro arbitrado, nem para agravar, nem para diminuir o valor do tributo apurado.

O CARF não admite sejam utilizados dois métodos diferentes a fim de apurar o lucro tributável, em um mesmo período de apuração (no caso específico anual). Ou se utiliza um método, ou se utiliza outro; ou tributa-se pelo lucro real ou pelo lucro arbitrado. A lei não prevê a possibilidade de, em um mesmo período de apuração, utilizar-se concomitantemente dois métodos de apuração do lucro tributável.

Também não é possível comparar um e outro método- lucro real e lucro arbitrado- e aplicar o mais benéfico ou o mais gravoso.

Pois bem.

Conhecido o conteúdo e o alcance do art. 47 e § 1º da Lei 8.981/95 e suas alterações (redação dada por leis posteriores), tem-se que a situação fática objeto dos autos não autoriza o autoarbitramento do lucro no ano-calendário 2012. Ou seja, os fatos não se subsumem ao art. 47 da Lei 8.981/96 (e alterações posteriores), pois a Fiscalização conseguiu a escrituração comercial suficiente para apuração do lucro real do ano-calendário 2012.

Nesse sentido, consta do **Termo de Verificação Fiscal** da DRF/Bauru de **15/03/2017**, parte integrante do lançamento fiscal (e-fls. 15/17), *in verbis*:

(...)

*O procedimento foi iniciado em 20 de abril de 2016, com a ciência, pessoal, ao Termo de Início de Ação Fiscal pelo representante do contribuinte, **Luiz Renato de Souza**.*

Com o referido TDPF foi autorizado o exame do direito creditório requerido pelo sujeito passivo, via DCOMP transmitidas em 24 de abril e 31 de outubro de 2012.

*Estas DCOMP foram baixadas para tratamento manual dando origem aos processos números **15892.720009/2016-86**,*

**15892.720008/2016-31, 15892.720007/2016-97 e
15892.720006/2016-42, pela SAORT/DRF-Bauru.**

Anteriormente a baixa para tratamento manual, para análise dos pleitos foram emitidas pela SAORT/DRF-Bauru as intimações números 185 e 228, respectivamente, de 25 de julho e 26 de agosto de 2013.

(...)

"NO EXERCÍCIO DAS FUNÇÕES DE AUDITOR(ES)-FISCAL(IS) DA RECEITA FEDERAL EM CUMPRIMENTO AO DETERMINADO COM O MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL ACIMA INFORMADO,... EMITIMOS O PRESENTE RELATÓRIO FISCAL.

1) (20/04/2016) TERMO DE INÍCIO DA AÇÃO FISCAL:

- 1) APRESENTAR... OS **EXTRATOS BANCÁRIOS DO PERÍODO ACIMA DO BANCO DO BRASIL SA, BANCO BRADESCO SA E BANCO SANTANDER BRASIL SA ..**
- 2) ... APRESENTAR POR ESCRITO OS NÚMEROS DAS CONTAS BANCÁRIAS COM SUAS RESPECTIVAS AGÊNCIAS ...
- 3) 3) **COMPROVAR ... A EFETIVA distribuição DE lucros/dividendos AOS sócios LUIZ RONALDO DE SOUZA, CPF N° 145.643.298-20 E LUIZ RENATO DE SOUZA, CPF N° 112.548.768-20 no VALOR DE R\$ 14.547.000,00 PARA CADA UM.**
- 4) **CONTRATO/ESTATUTO SOCIAL E SUAS ALTERAÇÕES ...**

2) NA MESMA DATA ... O CONTRIBUINTE APRESENTOU RELAÇÃO DE CONTAS BANCÁRIAS COM SEUS NÚMEROS E AGÊNCIAS.

3) (27/04/2016) ... SOLICITAMOS A JUCESP O DOCUMENTO NÚMERO 115.948/13-2 ARQUIVADO EM 14/03/2013 COM A SEGUINTE DESCRIÇÃO: ARQUIVAMENTO DE ATA DATADA DE 26/02/2013, APROVAÇÃO DAS contas DOS ADMINISTRADORES SOBRE O BALANÇO PATRIMONIAL E DE RESULTADO ECONÔMICO ENCERRADO EM 31/12/2012. EM 24/05/2016 RECEBEMOS OS DOCUMENTOS ... QUE NÃO VEIO ACOMPANHADO DO BALANÇO PATRIMONIAL E DE RESULTADO ECONÔMICO.

4) (27/04/2016) INTIMAMOS O BANCO DO BRASIL, AGÊNCIA 3369-2, ... A APRESENTAR, CASO TENHA, CÓPIA DO BALANÇO PATRIMONIAL E DE RESULTADOS DO ANO CALENDÁRIO 2012 da EMPRESA SUPRA QUE FORAM RECEBIDOS POR ESTA FISCALIZAÇÃO EM 30/05/2016 ...

(27/04/2016) INTIMAMOS O BANCO BRADESCO, AGÊNCIA 3384-7,... A APRESENTAR, CÓPIA DO BALANÇO PATRIMONIAL E DE RESULTADOS DO ANO CALENDÁRIO 2012 DA EMPRESA SUPRA

- 1) **QUE FORAM RECEBIDOS POR ESTA FISCALIZAÇÃO EM 13/05/2016 ...**
- 2) **(27/04/2016) INTIMAMOS O BANCO SANTANDER, ... A APRESENTAR, CASO TENHA, CÓPIA DO BALANÇO PATRIMONIAL E DE RESULTADOS DO ANO**

CALENDÁRIO 2012 DA EMPRESA SUPRA. O REFERIDO BANCO SOLICITOU PRORROGAÇÃO DE PRAZO PARA ATENDIMENTO E EM 30/05/2016 INFORMOU QUE NÃO POSSUÍA CÓPIA DO DOCUMENTO SOLICITADO.

- 3) (08/06/2016) ATRAVÉS DO TERMO DE INTIMAÇÃO FISCAL COM ANEXOS, INTIMAMOS O CONTRIBUINTE COM CIÊNCIA ELETRÔNICA POR DTE, PARA NO PRAZO DE 10 DIAS APRESENTAR O ABAIXO:

12)- POR MEIO DE CIRCULARIZAÇÃO DE INFORMAÇÕES, INTIMAMOS OS BANCOS DO BRASIL, BRADESCO E SANTANDER A APRESENTAR A ESTA FISCALIZAÇÃO, CASO TIVESSEM, CÓPIA DO BALANÇO PATRIMONIAL E DE RESULTADOS DO ANO CALENDÁRIO DE 2012.

13)- EM RESPOSTA OBTIVEMOS DOS BANCOS DO BRASIL E BRADESCO, CÓPIA DO BALANÇO PATRIMONIAL DE RESULTADOS APRESENTADO PELA CONTRIBUINTE AOS RESPECTIVOS BANCOS PARA OS FINS A QUE SE DESTINAVAM.

14)- PORTANTO FICA DEVIDAMENTE COMPROVADO QUE A EMPRESA OPTOU INDEVIDAMENTE PELA FORMA DE TRIBUTAÇÃO PELO LUCRO ARBITRADO, POIS POSSUI TODOS OS ELEMENTOS CONTÁBEIS PARA APURAÇÃO DE BALANÇO PATRIMONIAL E DE RESULTADOS E A CORRETA TRIBUTAÇÃO PELO LUCRO REAL COM A APRESENTAÇÃO DO LIVRO DE APURAÇÃO DO LUCRO REAL (LALUR).

15)- INTIMAMOS, PARA A ENTREGA ... DA DIPJ RETIFICADORA DO ANO CALENDÁRIO 2012,... PELO LUCRO REAL.

16)- NA FALTA DE APRESENTAÇÃO... DA DIPJ, ESTA FISCALIZAÇÃO USARÁ COMO BASE PARA TRIBUTAÇÃO O **LUCRO OPERACIONAL LÍQUIDO APRESENTADO NO BALANÇO PATRIMONIAL E DE RESULTADOS, APLICANDO A DEVIDA QUALIFICAÇÃO DE AGRAVAMENTO NA MULTA APLICADA.**

17)- TAMBÉM INTIMAMOS PARA A APRESENTAÇÃO JUNTO AO SPED DAS ESCRITURAÇÕES NÃO ENTREGUES.

18)- INFORMAMOS QUE JÁ ESTAMOS PROVIDENCIANDO NO SISTEMA DE CONTROLE DE CRÉDITOS (SCC) O INDEFERIMENTO DOS CRÉDITOS PLEITEADOS COM OS PER/DCOMP JÁ APRESENTADOS.

19)- ANEXAMOS À PRESENTE INTIMAÇÃO CÓPIA DO BALANÇO PATRIMONIAL DE RESULTADOS OBTIDO PELA CIRCULARIZAÇÃO DE INFORMAÇÕES JUNTO AOS BANCOS DO BRASIL E BRADESCO.

4) (14/07/2016) O CONTRIBUINTE PROTOCOLOU NA ARF/JAÚ/SP RESPOSTA À INTIMAÇÃO DE 08/06/2016 ... S/ ARGUMENTAÇÕES SOBRE A NÃO APRESENTAÇÃO DO SOLICITADO NESTA INTIMAÇÃO.

5) (15/08/2016)... NA EMPRESA, INTIMAMOS O CONTRIBUINTE A APRESENTAR NO ATO OS LIVROS E DOCUMENTOS FISCAIS E AS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS EXIGIDAS PELA LEGISLAÇÃO FISCAL

DO PERÍODO ACIMA CITADO, OBTENDO OS DOCUMENTOS LISTADOS NO SVÁ DESTA DATA.

6) (17/02/2017) ATRAVÉS DO TERMO DE INTIMAÇÃO FISCAL COM CIÊNCIA ELETRÔNICA PELO DTE, INTIMAMOS O CONTRIBUINTE PARA APRESENTAR:

1)- Informar OS valores mês a mês, CUJOS TOTAIS foram UTILIZADOS por RECEITA BRUTA sujeita ... nos trimestres DOS ANOS CALENDÁRIOS DE 2012 A 2016 PARA APURAÇÃO DO LUCRO ARBITRADO.

2)- APRESENTAR, NO FORMATO DO ADE-15 OU SPED-ECD A CONTABILIDADE DOS ANOS CALENDÁRIOS DE 2013 A 2016.

3)- COMPROVAR COM DOCUMENTOS, HÁBEIS E IDÔNEOS, A TRANSFERÊNCIA DE RECURSOS FINANCEIROS DA PESSOA JURÍDICA (PJ) ÀS PESSOAS FÍSICAS (PF) TITULARES DO CAPITAL DA SOCIEDADE, A TÍTULO DE LUCROS DISTRIBUÍDOS DOS ANOS CALENDÁRIOS de 2013 a 2016.

4)- INFORMAR OS VALORES, MÊS A MÊS, ADICIONADOS AO LUCRO ARBITRADO UTILIZADO COMO BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E CSLL NOS TRIMESTRES DOS ANOS CALENDÁRIOS DE 2013 a 2016.

ERA O QUE TÍNHAMOS A RELATAR."

O pleito de compensação formalizado pelo sujeito passivo tem por crédito, além das importâncias correspondentes as contribuições ao PIS e COFINS na sistemática NÃO CUMULATIVO, específica da tributação na forma do lucro real, os valores relativos ao IRPJ e CSLL estimados nos termos dos Artigos 221 e 222 "caput" e parágrafo único, do Decreto nº 3000, RIR-99.

Decorre referido pleito do fato de ter o sujeito passivo passado a calcular e declarar em DCTF os valores devidos a título PIS e COFINS na sistemática CUMULATIVA, aplicável, consideradas as exclusões específicas, aos contribuintes optantes pelo lucro presumido e aos que apuram o IRPJ e a CSLL com base no lucro arbitrado, tendo inclusive retificado a DCTF do mês de janeiro de 2012 e apresentado DIPJ anual nesta forma de apuração da base de cálculo do IRPJ.

Necessário, de plano, observar o que prescreve o citado RIR-99 em seu Artigo 232, embasado no Artigo 3º da Lei nº 9.430 de 1996, segundo o qual:

"A ADOÇÃO DA FORMA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO PREVISTA NO ART. 220, PELAS PESSOAS JURÍDICAS SUJEITAS AO LUCRO REAL, OU A REFERIDA NO ART 221, SERÁ IRRETRATÁVEL PARA TODO O ANO-CALENDÁRIO".

Tanto isto deve ser considerado que não é admitida a utilização de REDARF para alteração do código do tributo correspondente aos recolhimentos efetuados por estimativa, a título de IRPJ e CSLL.

*Trata-se, portanto, de analisar a legitimidade do comportamento adotado pelo sujeito passivo em tendo optado, de forma irretroatável, pela apuração anual do IRPJ com base no lucro real anual e recolhimentos mensais por estimativa, **resolveu mudar para o arbitramento do lucro.***

Primeiro necessário é verificar quando o sujeito passivo poderá apurar o IRPJ com base no lucro arbitrado.

As hipóteses de arbitramento estão relacionadas nos incisos I a VI do artigo 530 do Regulamento do Imposto de Renda-RIR/99 (Decreto nº 3000, de 26/03/1999) que consolidam os Artigo 47 e 1º, respectivamente, das Leis números 8981, de 1995, e 9430, de 1966, entre os quais é de se destacar os incisos: (...).

Por sua vez, o arbitramento pelo próprio sujeito passivo está previsto no "caput" do Artigo 531 do mesmo RIR/99-Decreto 3000, segundo o qual:

"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 ... (LEI Nº 8.981, DE 1995, ART. 47, §§ 1º E 2º, E LEI Nº 9.430, DE 1996, ART. 1º)." N.D.

Portanto, não constitui opção do sujeito passivo o arbitramento do lucro, eis que somente quando ocorridas as hipóteses elencadas nos incisos I a VI do Artigo 530 do RIR-99, e desde que conhecida a receita bruta é que tal procedimento pode ser adotado.

Nas palavras da i. Advogada, Mestre e Doutoranda PUC-SP. Dr^a Julia de Menezes Nogueira, relativamente ao arbitramento do lucro por iniciativa do sujeito passivo, em análise do Artigo 47, "caput" e parágrafo primeiro, da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995:

"ASSIM, DE ACORDO COM A LEGISLAÇÃO ATUALMENTE VIGENTE, O ARBITRAMENTO PODE SER REALIZADO PELO FISCO, MEDIANTE LAVRATURA DE AUTO DE INFRAÇÃO, OU PODE SER APLICADO PELO PRÓPRIO CONTRIBUINTE, QUANDO CONHECIDA A RECEITA BRUTA.

OBSERVA-SE, CONTUDO, QUE A LEGISLAÇÃO ACIMA TRANSCRITA, SE INTERPRETADA LITERALMENTE, (I.E., SE LIDO ISOLADAMENTE O PARÁGRAFO PRIMEIRO), PODE DAR A ENTENDER QUE O CONTRIBUINTE ESTÁ AUTORIZADO A "OPTAR" PELA TRIBUTAÇÃO COM BASE NA SISTEMÁTICA DO LUCRO ARBITRADO, BASTANDO, PARA ISSO, QUE TENHA ELEMENTOS PARA CONHECER E COMPROVAR A SUA RECEITA BRUTA.

COM EFEITO, A PARTE MAIS EXPRESSIVA DA DOUTRINA ADOTA O ENTENDIMENTO DE QUE O PARÁGRAFO 1º DEVE SER INTERPRETADO CONJUNTAMENTE COM OS INCISOS PRECEDENTES. ISTO É: A opção ATRIBUÍDA ao CONTRIBUINTE

SOMENTE poderia SER EXERCIDA QUANDO PRESENTES AS CIRCUNSTÂNCIAS DESCRITA QUE EFETIVAMENTE IMPEDEM A APURAÇÃO ADEQUADO DO LUCRO REAL.

NESTA MESMA LINHA VEM SEGUINDO, TAMBÉM, O ENTENDIMENTO DAS AUTORIDADES FISCAIS, AO SE MANIFESTAREM EM RESPOSTAS A CONSULTAS FORMAIS DOS CONTRIBUINTES COMO A DESCRITA A SEGUIR:

"ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ
EMENTA: LUCRO ARBITRADO. ARBITRAMENTO PELO CONTRIBUINTE. QUANDO CONHECIDA A RECEITA BRUTA, NA HIPÓTESE DE DEIXAR DE APRESENTAR À AUTORIDADE TRIBUTÁRIA OS LIVROS E DOCUMENTOS DA ESCRITURAÇÃO COMERCIAL E FISCAL, O CONTRIBUINTE PODERÁ EFETUAR O PAGAMENTO DO IMPOSTO CORRESPONDENTE COM BASE NO LUCRO ARBITRADO DISPOSITIVOS LEGAIS: ARTS. 530, III, E 531 DO RIR/1999 (DECRETO NO- 3.000, DE 1999).(...)"

(PROCESSO DE CONSULTA Nº 207/05, SUPERINTENDÊNCIA REGIONAL DA RECEITA FEDERAL - SRRF / 10ª REGIÃO FISCAL, DATA DA DECISÃO: 31.10.2005, PUBLICADA EM 05.12.2005).

A RESPOSTA À CONSULTA Nº 278/97, DA 7ª REGIÃO FISCAL, TAMBÉM DIVULGOU ENTENDIMENTO NO SENTIDO DE QUE "excluídos os casos fortuitos E DE força maior, a legislação tributária só passou a permitir o arbitramento dos lucros por parte do próprio contribuinte, em face da inexistência de escrituração, a partir de 1/1/95, com o advento da Lei 8981/95, e mesmo assim quando conhecida a receita bruta.

(...)

RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA É VEEMENTE AO AFIRMAR QUE "não existe opção pelo Lucro Arbitrado, seja para o contribuinte, seja para o fisco. O que ocorre com o Lucro Arbitrado é a obrigação de ser usado pelo fisco nas hipóteses legalmente previstas e, quando muito, pode o contribuinte, enquadrado numa dessas hipóteses, antecipar-se à ação fiscal com vistas a evitar sanções sobre o imposto baseado no arbitramento" (GRIFAMOS).

GILBERTO DE CASTRO MOREIRA JÚNIOR SEGUE A MESMA LINHA, AO AFIRMAR QUE "o § 2º do artigo 47 não pode ser lido de forma isolada, pois ele é um complemento do §1º, que permite o auto-arbitramento quando conhecida a receita bruta da pessoa jurídica, desde que a situação se enquadre em um dos incisos anteriores" (GRIFAMOS).

As hipóteses de que tratam os incisos I e III a V do ato legal em comento devem ser, de plano, descartadas na análise do caso concreto em razão do seu próprio texto e de ter o sujeito passivo apresentado sua escrituração contábil e o demonstrativo de apuração do resultado.

(...)

Em razão da obrigatoriedade de ser aplicado o princípio da verdade real em matéria de tributação é que deve ser privilegiado o lucro real como base de cálculo do IRPJ.

Somente em situações excepcionais é que, quando não autorizado a optar por outras formas de apuração, SIMPLES, LUCRO PRESUMIDO, por exemplo, é que o sujeito passivo estará autorizado a utilizar-se do arbitramento do lucro.

Nem poderia ser diferente, pois, inadmissível é o contribuinte deixar, por vontade própria, de fazer ou apresentar a escrita fiscal, tendo por objetivo, exclusivamente, a redução da carga tributária em seu benefício e em prejuízo de toda a sociedade, agindo, portanto, de forma torpe, comportamento rejeitado na manifestação judicial acima transcrita. O Demonstrativo de Apuração do Resultado é resultante do que contém a escrituração contábil, ambos, DRE e escrituração, elaborados e apresentado pelo sujeito passivo, contendo indicação do profissional responsável por tais documentos.

É possível, sem qualquer dificuldade, apurar o lucro real em 31 de dezembro de 2012, na forma abaixo demonstrado, utilizando-se de valores e informações constantes do citado demonstrativo e registros contábeis:

LUCRO LÍQUIDO	97.977.779,16
ADIÇÕES	
<i>Despesas cl Eventos - Indedutível</i>	<i>15.364,01</i>
<i>Outras Desp. Não Dedutível</i>	<i>80.194,86</i>
<i>Multa de trânsito</i>	<i>1.850,00</i>
EXCLUSÕES	
<i>Dividendos</i>	<i>26.931,45</i>
LUCRO REAL	98.128.327,05

(...)

Como visto, a Fiscalização da DRF/Bauru, num primeiro momento, relata a dificuldade de obter informações da empresa fiscalizada (sujeito passivo) e o incessante esforço pela busca, obtenção da escrituração comercial existente da empresa, ante suspeita forte de existência de escrituração contábil comercial completa e de planejamento tributário, pois a empresa tendo optado pelo lucro real anual, inclusive tendo efetuado pagamento da estimativa mensal do P.A janeiro/2012, simplesmente, abandonou esse regime - no curso do próprio ano-calendário - e apresentou DIPJ 2013, ano-calendário 2012, com apuração do IRPJ e da CSLL pelo regime do autoarbitramento, alegando escrituração contábil incompleta/imprestável para apuração do lucro real, e ainda ingressou com pedidos de restituição/ compensação quanto a valores que alega ter pago indevidamente no regime do lucro real (pedidos de restituição -lides - objeto de outros processos em curso no CARF) e que não interferem na resolução desta lide.

As questões atinentes à COFINS e PIS são objeto de procedimento de fiscalização específico, conforme consta do TVF. Portanto, não são objeto da lide destes autos.

Realmente, conforme apurado e demonstrado pelo fisco, o autoarbitramento efetuado pelo sujeito passivo no ano-calendário 2012 restou malogrado, não se subsume ao art. 47 da Lei 8.981/95 e alterações ulteriores.

A justificativa da recorrente para o autoarbitramento do lucro não se sustenta, ou seja, os fatos não subsumem no art. 47 da Lei 8.981/95.

Na fase de fiscalização, a contribuinte em **14/07/2016** prestou as seguintes informações à Fiscalização, após ser intimada (e-fls.74/83), *in verbis*:

(...),vem esclarecer que apesar dos esforços empreendidos não logrou reunir elementos consistentes para a elaboração da escrituração contábil e fiscal, indispensáveis à apresentação do Sped, do Lalur, de informações para gerar o Fcont e da DIPJ com tributação com base no lucro real.

*A solicitação de retificação de Darfs (Redarfs) e os subseqüentes pedidos de compensação (Per/Dcomp) transmitidos resultaram da impossibilidade de apurar aqueles tributos na forma das leis comerciais e fiscais, tendo em vista as intercorrências surgidas com a **implementação de novo sistema de contabilização a partir de janeiro de 2012**, que afetou os trabalhos de conciliação documental, com reflexos na consistência dos controles financeiros, bancários e de elementos quantitativos do estoque, devoluções recebidas e saldos das contas a pagar e a receber.*

Como já salientado anteriormente, tais fatos não permitiram apuração em tempo hábil das devoluções de vendas e demais deduções da receita bruta, e dos custos a ela pertinentes, afetando inclusive os controles de estoques, elementos necessários para a determinação da base de cálculo e recolhimento das estimativas mensais relativas ao imposto de renda e a contribuição social.

Ao encerramento do primeiro trimestre de 2012 a escrituração da empresa não havia vencido as inconsistências assinaladas, impossibilitando tanto os recolhimentos das estimativas mensais com base na receita, como a alternativa de balanços ou balancetes de suspensão ou redução, uma vez que a apuração de resultados trimestrais não mais seria possível.

Diante dessas circunstâncias, e não vislumbrando a possibilidade de reunir os elementos confiáveis da escrituração em tempo hábil de efetuar recolhimentos sem os acréscimos legais, verificou que poderia promover os recolhimentos com base no lucro arbitrado, por ser este o único regime tributário adequado à situação de igual natureza, uma vez que obrigada à tributação com base no lucro real, não mantinha escrituração na forma das leis comerciais e fiscais.

(...)

Ora, como a contribuinte estava enquadrada, por opção manifestamente válida, no lucro real anual, com obrigação de fazer antecipação de pagamentos por estimativa mensal, não se justifica, de plano, suas alegações, por serem contraditórias.

Veja.

Para fazer ou efetuar a antecipação de pagamento mensal das estimativas bastava o conhecimento da receita bruta e isto - a receita bruta - a contribuinte conhecia muito bem.

O problema alegado "as intercorrências surgidas com a **implementação de novo sistema de contabilização a partir de janeiro de 2012**" não justifica o **auto-arbitramento**, não interfere na apuração da receita bruta mensal condição suficiente para o recolhimento das estimativas mensais, no regime do lucro real anual.

Se conhecia a receita bruta para apuração pelo sistema do lucro arbitrado (autoarbitramento), então atendia plenamente a única condição exigida para apuração do lucro real anual, antecipação de pagamento do imposto por estimativas mensais com base na receita bruta (regime que fizera opção válida e ao qual estava obrigado).

A contribuinte deveria ter continuado a recolher todos os meses do ano 2012 os débitos de estimativas com base na receita bruta (tempo suficiente para implementar novo sistema de contabilização) e, na declaração de anual, proceder ajustes. Mas não,! Já no 1º (primeiro) trimestre 2012 fez o autoarbitramento do lucro, abandonando o regime do lucro real.

Como já dito, o autoarbitramento não é opcional, justamente para evitar planejamento tributário ilegal, ou seja, burla ao fisco.

Como já enfatizado alhures, não se pode abandonar o regime de apuração do lucro real no curso do próprio ano-calendário, simplesmente, pelo fato desse método ou regime de apuração ser menos interessante à contribuinte.

A legislação de regência do lucro arbitrado trata de hipóteses taxativas. Por conseguinte, não permite que esse regime de apuração seja utilizado como opcional.

Como demonstrado pela transcrição da narrativa dos fatos constante do TVF, a contribuinte, embora tendo escrituração comercial suficiente para apuração do lucro real (alegou que teria problemas em 2012 quanto à escrituração do estoque, livro Inventário, não apresentou ajustes FCONT e Livro Lalur), mas isso restou contornado, suprindo, por outros elementos de prova, pois a contribuinte elaborou Balanço Patrimonial, Demonstrativo de Resultado do Exercício - DRE e apresentou à Fiscalização o livro Diário Geral, mensal e anual.

Veja, nesse sentido, constam dos autos, juntados pela Fiscalização, que embasam o lucro real anual:

- Cópia do Balanço Patrimonial, Ano 2012 , **reserva de lucros do exercício 2012, R\$ 77.883.416,33** (e-fls. 159/167 e 176/183 e 214/221).

- Demonstração do Resultado Acumulada, período Janeiro/2012 a Dezembro/2012, **Lucro Operacional Líquido R\$ 97.979.779,16** (e-fls. 168/171 e 184/187 e 222/225).

- Relação de Arquivos magnéticos fornecidos pela empresa (**em 15/08/2016**), Balanço, Livro Diário Mensal e Anual em PDF, Plano de Contas e DRE (e-fls. 234/235);

- Cópia do Diário Geral, períodos mensais Janeiro/Dezembro 2012, onde consta lucro líquido apurado do exercício 2012, informando Lucro Líquido do Exercício **R\$ 77.883.416,33**. R\$ (e-fls. 236/1325).

Esses livros, demonstrações financeiras e documentos foram suficientes para apuração do lucro real.

Assim, é despciendo o argumento de que a fiscalizada não apresentou FCont e LALUR.

Quanto ao LALUR, inclusive, sua transcrição no livro Diário é desnecessária, conforme Súmula CARF nº 93.

Quando ao FCont: só seria justificada ou necessária sua apresentação, caso houvesse ajustes não aceitos ou questionados pelo fisco, que não é o caso.

Na defesa do interesse público, a verificação da suficiência dos livros e documentos fica a cargo da Administração Tributária, possibilitando ao sujeito passivo o devido processo legal, com as garantias do contraditório e da ampla defesa.

O contribuinte que não mantém ou não apresenta ao fisco escrituração completa, mesmo tendo escrituração comercial suficiente para apuração do lucro real, não pode beneficiar-se de sua própria torpeza, que é o caso.

A contribuinte tentou fazer planejamento tributário, mas que restou malogrado, frustrado, pois o autoarbitramento não é opcional, é modalidade de apuração excepcional, residual, previsto lei (critérios rigorosos), e por interesse público (para evitar maior prejuízo à Fazenda Pública e à sociedade, nos casos extremos de falta de escrituração por força maior e caso fortuito).

Como já dito, o arbitramento do lucro configura presunção legal relativa, cujo procedimento é submetido a controle, mediante devido processo legal, assegurada a ampla defesa e o contraditório.

O autoarbitramento aplica-se em situações extremas, excepcionais, de exceção, no interesse público, nos casos de inexistência de escrituração, extravio/destruição (incêndio ou enchentes) ou furto, eventos esses geralmente registrados em boletim de ocorrência policial. Precedentes do CARF.

ARBITRAMENTO DE LUCROS. AUSÊNCIA DE ESCRITURAÇÃO. CABIMENTO. Não dispondo o contribuinte, ao final do período de apuração, dos elementos necessários para apurar o seu resultado pelo lucro real, por deixar de reconstituir a escrituração perdida em evento fortuito (enchente) e, conhecida a receita bruta, impõe-se a realização de autoarbitramento. Sob tais premissas, revela-se correto o procedimento do Fisco que afasta a apuração pelo lucro real, informada na DIPJ pelo sujeito passivo, e promove o arbitramento do lucro para fins de apuração do resultado tributável. (Acórdão nº 1302-001.960 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, sessão de 11/08/2016, Luiz Tadeu Matosinho Machado - Presidente e Relator)

O sujeito passivo alegou existência de diferença no estoque, porém não produziu prova robusta, cabal, nesse sentido. E a Fiscalização tendo apresentado elementos suficientes para desqualificar o autoarbitramento efetuado, mostra-se caracterizada a omissão de receitas, com base no lucro real anual.

A diferença de estoque ou dificuldade de controle do estoque não é razão suficiente para arbitramento do lucro, precedente do CARF:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. Ano-calendário: 2011, 2012. ARBITRAMENTO DE LUCRO. NÃO CABIMENTO. O lucro da pessoa jurídica será arbitrado quando o contribuinte, obrigado à tributação com base no lucro real, não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, ou deixar de apresentar à autoridade fiscal os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal. Erros pontuais identificados no Livro de Registro de Controle da Produção e do Estoque de um dos estabelecimentos da contribuinte, que representa cerca de 15% do faturamento global, não autorizam o arbitramento do lucro, ainda mais quando a verificação do custo de produção e a determinação do lucro real poderiam ter sido realizados por meios próprios previstos em lei. (Acórdão nº 1201-002.263-2ª Câmara/1ª Turma Ordinária, sessão de 14/06/2018, Luis Henrique Marotti Toselli - Relator.).

No caso dos presentes autos, a contribuinte submetida ao lucro real anual, (por opção válida manifestada) com obrigação de fazer a antecipação de imposto por estimativa mensal com base na receita bruta, prescindia, não necessitava do controle de estoque (despesas), pelo menos durante todo o decorrer do ano-calendário 2012 (tempo suficiente para regularizar o sistema de controle do estoque), porém a recorrente foi para o autoarbitramento, de imediato, de plano, já no 1º trimestre/2012 ao arripio do art. 47 da Lei 8.981/95.

Assim, não tem plausibilidade jurídica, a prestação das seguintes informações ao fisco, conforme Termo de Intimação Fiscal (e-fl. 85), *in verbis*:

- 6- Respondendo a Intimação do item anterior, apresentou em 13/09/2013 suas alegações que transcrevemos: "...esta empresa viu-se envolvida em uma séria de circunstâncias que afetaram a conciliação documental, a consistência dos controles financeiros e bancários, e também dos saldos de contas a pagar e a receber. Tais fatos suscitaram dúvidas sobre a confiabilidade de sua escrituração, e sua aptidão para determinar a correta base de cálculo dos tributos a serem recolhidos. Ante a indisponibilidade de tempo para ajustar essa contabilidade, dos riscos e gravames decorrentes de recolhimentos em atraso, a única alternativa disponível foi o enquadramento nas disposições do art. 530, inciso I, do Regulamento do Imposto de Renda e mediante a utilização do permissivo contido no art. 531 do mesmo diploma legal..."

Na verdade, como demonstrado o objetivo da autuada - ao abandonar o lucro real durante o ano-calendário 2012 e adotar, de plano, no curso do ano-calendário, já no 1º trimestre/2012, o lucro arbitrado (autoarbitramento) **foi no sentido de fazer e fez economia cavalari de tributos - planejamento tributário vedado** - como demonstrou a Fiscalização no TVF (e-fls. 25), *in verbis*:

(...)

Tendo por base de cálculo o lucro real acima demonstrado, diante da não apresentação pelo contribuinte do LALUR, o que não fez por não querer, é devido o IRPJ, na forma em que optado pelo sujeito passivo com o recolhimento da estimativa do mês de janeiro de 2012, no montante abaixo:

IRPJ - 15%R\$ 14.719.249,06

ADICIONAL 10% (98.128.327,05 - 240.000,00)....R\$ 9.788.832,71

TOTAL R\$ 24.508.081,76

Considerada a mesma base de cálculo, à falta de apresentação de outra por inércia do sujeito passivo, é devida a CSLL na importância abaixo demonstrada:

CSLL-9%.....R\$ 8.831.549,43

Por outro lado, com base no lucro arbitrado o sujeito passivo declarou em DCTF, somados os valores trimestrais, os montantes abaixo:

IRPJR\$ 13.518.001,10

CSLL.....R\$ 5.985.157,93

Com o procedimento adotado pelo sujeito passivo resta comprovado a redução do montante devido, apenas, do IRPJ e CSLL, pois, as contribuições ao PIS e COFINS serão tratadas no prosseguimento desta ação fiscal, R\$ 13.836.472,16.

(...)

Ou seja, no ano-calendário 2012, em face do autoarbitramento do lucro a fiscalizada "poupou", ou seja, deixou de pagar (planejamento tributário), R\$ 13,8 milhões apenas a título de IRPJ e da CSLL.

Por todas as razões expostas, rejeito o autoarbitramento efetuado pelo sujeito passivo. Em outras palavras, mantenho a apuração da omissão de receitas pelo lucro real anual.

Nas razões de defesa, o sujeito ainda aduziu que, em sendo mantida a apuração pelo lucro real anual, que seja reduzida a **base de cálculo do IRPJ e da CSLL**, ano-calendário 2012, uma vez que o fisco teve acesso a versão da escrita comercial e demonstrativos financeiros incorretos, versão não definitiva.

Veja.

A contribuinte, no seu intento desenfreado de reduzir os tributos no ano-calendário 2012, a qualquer custo, produziu diversas versões de escrituração e demonstrativos financeiros (pelo menos duas versões), conforme deu conhecimento ou revelou nas razões de impugnação na primeira instância, e reiterou, novamente, agora nas razões do recurso voluntário. Ou seja:

(...)

- *que a visita dos auditores fiscais ao escritório comercial que cuida da contabilidade da empresa - situado na cidade de Jaú -, para a arrecadação de arquivos ocorreu em dia de feriado local, e devido ao açodamento e por exigência deles foram recuperados os arquivos relativos a contabilidade pertinente ao balanço apresentado aos bancos, diferentes daqueles que continham a escrituração comercial ajustada do período de 01/01/2012 a 31/12/2012, a Demonstração do Resultado do Exercício e o Balanço Patrimonial, todos lançados no Livro Diário nº 16, registrado em 30/10/2013, sob nº 395, no Registro Civil das Pessoas Naturais de Jaú.*

A mencionada escrituração, bem como o Livro Diário em que se encontram estampados inclusive o Balanço Patrimonial, a Demonstração de Resultado de Exercício e a Demonstração do Resultado Acumulado determina o resultado operacional líquido de R\$ 76.505.220,55, bem diferente dos R\$ 97.979.779,16 tomados pela ação fiscal com base em elementos ainda sujeitos a ajustes, fornecidos a bancos para fins de atualização cadastral.

A existência e autenticidade da escrituração, balanço, demonstrações e demais requisitos do referido Livro Diário são atestadas pela escritura pública de Ata Notarial lavrada pelo Tabelião Sérgio Roberto Pereira Afonso, cuja cópia é anexada.

Diante desses fatos, mesmo se o procedimento fiscal estivesse revestido de legalidade, a base de cálculo utilizada para a apuração dos tributos lançados situa-se em patamar bastante inferior ao pretendido.

(...)

- Documentos juntados pela contribuinte na instância *a quo* de procedimento de fiscalização do fisco estadual não interfere, não tem o condão de interferir, nos resultados da fiscalização da RFB, pois são fiscalizações de entes federativos diversos autônomos e independentes, cada qual com sua competência tributária delimitada constitucionalmente (e-fls.1376/1410).

Quanto à pretensão da recorrente de redução da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, a decisão *a quo* assim enfrentou a questão (e-fls. 1418/1431), *in verbis*:

(...)

4 – Da alteração da base de cálculo.

Neste item o contribuinte afirma que a visita dos auditores fiscais ao escritório comercial que cuida da contabilidade da empresa - situado na cidade de Jaú -, para a arrecadação de arquivos ocorreu em dia de feriado local, e devido ao açodamento e por exigência deles foram recuperados os arquivos relativos à contabilidade pertinente ao balanço apresentado aos bancos, diferentes daqueles que continham a escrituração comercial ajustada do período de 01/01/2012 a 31/12/2012, a Demonstração do Resultado do Exercício e o Balanço Patrimonial, todos lançados no Livro Diário nº 16,

registrado em 30/10/2013, sob nº 395, no Registro Civil das Pessoas Naturais de Jaú.

Afirma ainda que mencionada escrituração, bem como o Livro Diário em que se encontram estampados inclusive o Balanço Patrimonial, a Demonstração de Resultado de Exercício e a Demonstração do Resultado Acumulado determina o resultado operacional líquido de R\$ 76.505.220,55, bem diferente dos R\$ 97.979.779,16 tomados pela ação fiscal com base em elementos ainda sujeitos a ajustes, fornecidos a bancos para fins de atualização cadastral.

Novamente aqui tem que se afirmar que ao receber a escrituração fiscal e contábil do contribuinte a fiscalização tem que pressupor que elas retratam a realidade. Ao informar que a documentação entregue não condiz com a realidade dos fatos o contribuinte novamente estaria admitindo que houve embaraço a fiscalização, por ter entregado escrituração sabidamente em desacordo com os fatos ocorridos durante o período em questão, omitindo esta informação da autoridade fiscal que realizou o lançamento.

Neste caso, em nome da verdade material, ainda que pudéssemos analisar a nova escrituração apresentada, o contribuinte deveria informar pontualmente todos os lançamentos que geraram a divergência informada. Ainda mais deveria comprovar através de documentação hábil e idônea quais seriam os valores corretos dos lançamentos que geraram as diferenças apontadas.

Assim e por todo o exposto, voto por considerar IMPROCEDENTE a impugnação apresentada e MANTER o crédito tributário lançado.

(...)

Andou bem a decisão recorrida **em rejeitar** a pretensão do sujeito passivo de modificação ou redução da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, pois o sujeito passivo alegou existência de diferenças no estoque, porém não produziu prova, cabal, nesse sentido. Não apresentou Livro Diário, versão diversa da constante dos autos, que fora juntada pela Fiscalização. Assim, a Fiscalização tendo apresentado elementos suficientes para desqualificar o autoarbitramento efetuado, mostra-se caracterizada a omissão de receitas, com base no lucro real anual, conforme autos de infração objeto do presente processo.

Na fase processual, a última versão apresentada pelo sujeito passivo do Balanço Patrimonial e do DRE, embora conste que fora registrada na JUCESP antes da solicitação da Fiscalização à JUCESP, cuja entidade **não** forneceu esses documentos à Fiscalização quando intimada, conforme narrado no Relatório Fiscal (e-fl. 15) e no TVF (e-fl. 19), *in verbis*:

(...)

3) (27/04/2016) Através de Ofício solicitamos a JUCESP o documento número 115.948/13-2 arquivado em 14/03/2013 com a seguinte descrição: Arquivamento de Ata datada de 26/02/2013, Aprovação das contas dos Administradores sobre o

Balanço Patrimonial e de Resultado Econômico encerrado em 31/12/2012. Em 24/05/2016 recebemos os documentos da JUCESP e constatamos que não veio acompanhado do Balanço Patrimonial e de Resultado Econômico.

(...)

Então, a Fiscalização intimou os Bancos a fornecer cópia do Balanço Patrimonial e do DRE, e o fisco recebeu dos Bancos cópia desses demonstrativos financeiros que a empresa autuada fornecera aos Bancos, e utilizou os dados dessa versão recebida dos Bancos, conforme consta do TVF (e-fl. 19), *in verbis*:

(...)

4) (27/04/2016) INTIMAMOS O BANCO DO BRASIL, AGÊNCIA 3369-2, ... A APRESENTAR, CASO TENHA, CÓPIA DO BALANÇO PATRIMONIAL E DE RESULTADOS DO ANO CALENDÁRIO 2012 da EMPRESA SUPRA QUE FORAM RECEBIDOS POR ESTA FISCALIZAÇÃO EM 30/05/2016 ...

(27/04/2016) INTIMAMOS O BANCO BRADESCO, AGÊNCIA 3384-7,... A APRESENTAR, CÓPIA DO BALANÇO PATRIMONIAL E DE RESULTADOS DO ANO CALENDÁRIO 2012 DA EMPRESA SUPRA

1) QUE FORAM RECEBIDOS POR ESTA FISCALIZAÇÃO EM 13/05/2016 ...

(...)

Ora, se a empresa passou todo tempo - durante a fase de fiscalização - argumentando que não tinha escrituração comercial completa, restou demonstrado e isso está claro que tinha, sim, escrituração comercial completa e mais que isso: tinha pelo menos duas versões diferentes de escrituração comercial. O fisco levou em consideração a 1º (primeira) versão de escrituração comercial, demonstrativos financeiros fornecidos pela fiscalizada aos Bancos e que os Bancos, quando intimados, repassaram esses demonstrativos ao fisco, pois a JUCESP - quando intimada - não os forneceu. Igualmente a fiscalizada, quando intimada, não os forneceu. Essa primeira versão, que foi a única conhecida pela Fiscalização até a conclusão do procedimento fiscal e lavratura dos autos de infração, foi adotada corretamente pela Fiscalização, pois persiste sendo a única versão de escrituração comercial completa estribada no livro Diário Geral (mensal e anual) cópia juntada aos autos pelo fisco.

Assim, mais uma vez cabe frisar, andou bem a decisão recorrida em não acatar a última versão de demonstrativos financeiros, pois não se justifica a pretensão de redução do resultado operacional líquido de R\$ 97.979.779,16 para R\$ 76.505.220,55. A recorrente não juntou cópia do livro Diário ajustado do ano-calendário 2012 para legitimar, demonstrar, a pretendida redução da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, objeto do lançamento fiscal. A única versão do livro Diário Geral (mensal e anual) constante dos autos, repita-se, é aquela juntada aos autos pela Fiscalização (e-fls. 236/1325).

Portanto, reitero, deve ser mantida a exigência do IRPJ e da CSLL com base no lucro real anual para o ano-calendário 2012.

Não merece reparo a decisão recorrida.

Processo nº 15889.720005/2017-38
Acórdão n.º **1301-003.492**

S1-C3T1
Fl. 1.602

LANÇAMENTO REFLEXO: CSLL.

O lançamento decorrente segue a sorte do lançamento principal, se não houver razão fático-jurídica para decidir diversamente.

Por tudo que foi exposto, voto para conhecer do recurso voluntário, rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, negar provimento ao recurso.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Nelso Kichel

Voto Vencedor

Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza, Redator Designado

Em que pese o entendimento do ilustre Relator, no sentido de manter a apuração efetuada pela fiscalização do IRPJ e da CSLL com base no lucro real anual, durante as discussões em sessão, surgiu divergência que levou a conclusão diversa. Assim, passo a expor os fundamentos da divergência e as conclusões do Colegiado sobre o caso vertente.

Segundo consta dos autos, em procedimento de verificação das obrigações tributárias pelo sujeito passivo fiscalizado, efetuou-se o lançamento de ofício, em face da constatação de apuração indevida do IRPJ e CSLL com base no lucro arbitrado, aplicando-se multa de 75%.

De acordo com a fiscalização, o contribuinte fez opção válida pelo lucro real anual e, ao considerar suficiente a escrituração contábil existente para apuração do IRPJ e da CSLL com base no real anual, concluiu que **não** estaria justificado o autoarbitramento do lucro efetuado pelo contribuinte (autoarbitrametno).

A defesa, por outro lado, aduz a correção do seu procedimento, pois não apresentava escrituração contábil regular e suficiente para apuração do lucro real anual no ano-calendário 2012, e que, embora tenha optado pelo lucro real anual e efetuado pagamento da estimativa mensal do período de apuração janeiro/2012, se viu obrigada realizar o autoarbitramento do lucro.

Ou seja, o ponto central da discussão é a correção, ou não, da tributação baseada no lucro arbitrado efetuado pelo sujeito passivo.

Nos termos do voto do I. Relator, apesar de entender haver possibilidade legal de arbitramento do lucro da pessoa jurídica, consignou que o lucro deve ser obrigatoriamente arbitrado na forma prevista em lei, de aplicação excepcional e estrita, considerando que este não seria o caso dos autos, pois, em sua ótica, o contribuinte teria escrituração comercial suficiente para apuração do lucro real.

Sustentou que apesar do sujeito passivo ter alegado que teria problemas em 2012 quanto à escrituração do estoque, livro Inventário, e que não teria apresentado ajustes FCONT e Livro Lalur, tal fato, no seu sentir, restou contornado por outros elementos de prova, vez o contribuinte elaborou Balanço Patrimonial, Demonstrativo de Resultado do Exercício - DRE e apresentou à Fiscalização o livro Diário Geral, mensal e anual;

Pois bem.

De fato, como bem disse o I. Relator (neste ponto não há discordância), o denominado o arbitramento do lucro é medida excepcional, de aplicação estrita, com previsão expressa em **Lei**. Do mesmo modo, é a **Lei** que permite a reversão de tributação do lucro real para o arbitrado. Confira-se os termos do art. 47 da Lei nº 8.981/95:

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

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

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.

III - o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o livro Caixa, na hipótese de que trata o art. 45, parágrafo único;

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

V - o comissário ou representante da pessoa jurídica estrangeira deixar de cumprir o disposto no § 1º do art. 76 da Lei nº 3.470, de 28 de novembro de 1958;

VI - o contribuinte não apresentar os arquivos ou sistemas na forma e prazo previstos nos arts. 11 a 13 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, com as alterações introduzidas pelo art. 62 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991; (Revogado pela Lei nº 9.718, de 1998)

VII - 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.

VIII – o contribuinte não escriturar ou deixar de apresentar à autoridade tributária os livros ou registros auxiliares de que trata o § 2º do art. 177 da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e § 2º do art. 8º do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 1º Quando conhecida a receita bruta, o contribuinte poderá efetuar o pagamento do Imposto de Renda correspondente com base nas regras previstas nesta seção.

§ 2º Na hipótese do parágrafo anterior:

a) a apuração do Imposto de Renda com base no lucro arbitrado abrangerá todo o ano-calendário, assegurada a tributação com base no lucro real relativa aos meses 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 abrangido por aquela

modalidade de tributação, observado o disposto no § 5º do art. 37;

b) o imposto apurado com base no lucro real, na forma da alínea anterior, terá por vencimento o último dia útil do mês subsequente ao de encerramento do referido período.

Conforme bem elucidado por Maria Rita Ferragut *in* Presunções no Direito Tributário, Dialética, São Paulo, 2001, p. 137/152, a palavra arbitramento foi utilizada pela **Lei** na acepção de base de cálculo substitutiva, ou seja, de substituição da base de cálculo originalmente prevista na legislação – correspondente à perspectiva dimensível do critério material da regra-matriz de incidência tributária construído a partir do texto constitucional – por uma outra, *subsidiária*, em virtude da **inexistência de documentos fiscais, ou da impossibilidade destes fornecerem critérios seguros para a mensuração do fato**. Nestes casos, a base de cálculo **substitutiva** visa possibilitar a prova indireta da riqueza manifestada no fato jurídico.

Decorre daí que caracterizada a inexistência de escrituração comercial e fiscal para apuração do lucro real, no caso, determina a **Lei** que a base de cálculo originalmente prevista na legislação (lucro real) seja substituída por uma outra legalmente prevista (lucro arbitrado).

Nestes termos, a impossibilidade de comprovação direta da base de cálculo originária é condição necessária e suficiente para a aplicação do arbitramento, **seja por parte do fisco, seja pelo contribuinte**.

Por essa razão, concordo com a fiscalização quando consigna (fls. 22/23):

A Doutrina sobre o assunto segue, majoritariamente, o entendimento de ser necessária a presença das circunstâncias impeditivas da apuração do Lucro Real, isto é, imprestabilidade da escrituração, falta de apresentação dos livros e documentos às autoridades fiscais, etc., a fim de que o contribuinte possa optar pelo auto-arbitramento.

Ricardo Mariz de Oliveira é veemente ao afirmar que "não existe opção pelo Lucro Arbitrado, seja para o contribuinte, seja para o fisco. O que ocorre com o Lucro Arbitrado é a obrigação de ser usado pelo fisco nas hipóteses legalmente previstas e, quando muito, pode o contribuinte, enquadrado numa dessas hipóteses, antecipar-se à ação fiscal a evitar sanções sobre o imposto baseado no arbitramento" (grifamos).

Gilberto de Castro Moreira Júnior segue a mesma linha, ao afirmar que "o §2º do artigo 47 não pode ser lido de forma isolada, pois ele é um complemento do §1º, que permite o auto-arbitramento quando conhecida a receita bruta da pessoa jurídica, desde que a situação se enquadre em um dos incisos anteriores" (grifamos)

Na mesma toada, Eurico Marcos Diniz de Santi assevera que "os requisitos legais são dois: (i) enquadramento nas hipóteses de sujeição ao Lucro Arbitrado, previstas no artigo 47 da Lei 8.981 e (ii) conhecimento da receita bruta"; (GN)

Com efeito, **não** se trata de uma **opção** pela forma de tributação pelo lucro arbitrado; **trata-se de enquadramento compulsório naquele regime tributário, em virtude da inexistência de escrituração na forma das leis comerciais e fiscais.**

A discordância que se impõe (ao entendimento da fiscalização e ao do I. Relator) é de que o contribuinte possuía escrituração contábil regular que possibilitava a apuração do lucro real. Isso porque, de acordo com os autos, o contribuinte não possuía escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, não possuindo, por sua vez, elementos seguros para apuração do lucro real do período. Além disso, como se verá adiante, o autuado enquadrava-se em várias hipóteses objetivas que permitiam o arbitramento do lucro.

De fato, não há que se afirmar, com todo respeito, que o contribuinte possuía à época dos fatos geradores, escrituração contábil regular, pois a escrituração contábil continha vícios que impossibilitava a apuração do lucro real. Diversos valores constantes na escrituração obtida pelo Fisco destoavam dos registrados nos Livros oficiais do contribuinte. Veja-se os valores de Estoques e a apuração do Custo da Mercadoria Vendida registrados nas demonstrações financeiras utilizadas pelo Fisco:

- Termo de Intimação 18082016 - fls. 209-225, registro à fl. 214:

REVAL ATACADO DE PAPELARIA LTDA		BALANÇO PATRIMONIAL	Data : 31/12/2012	Folha: 1
SINC - NOVO		REFERENTE : 2012	Hora : 14:12:48	* CTB306 *
Empresa : REVAL ATACADO DE PAPELARIA LTDA		C.N.P.J. 52.434.156/0001.84		
A T I V O				
ATIVO CIRCULANTE		201.003.963,49		
DISPONIVEL		189.089.447,80		
CAIXA/BANCOS		189.089.447,80		
CAIXA GERAL		902.574,01		
BCO C/MOV.BRADESCO S/A		534.779,77		
CAIXA ECONOMICA FEDERAL		491,00		
BCO BRADESCO 300150-4		34.007,24		
BCO C/MOV.BANESPA 470-1		5.820,75		
BCO SANTANDER 13-002744-1		2.054,38		
BCO BRASIL 15355-9		296.294,59		
BANCO SANTANDER 450-5		14.254,45		
BCO BRASIL 5048-2		12.394,08		
ESTOQUES		2.567,75		
MERCADORIAS TRIBUTADAS		57.986.420,70		

Registro à fl. 222:

Processo nº 15889.720005/2017-38
Acórdão n.º 1301-003.492

S1-C3T1
Fl. 1.607

Demonstração do Resultado Acumulada		Folha: 1
do Período : JANEIRO/2012 a DEZEMBRO/2012		CTB305
*** Utilizando o MOVIMENTO MENSAL das Contas		
R E C E I T A S		
RECEITAS OPERACIONAIS		
RECEITAS OPERACIONAIS		
VENDAS		
VENDAS ISENTAS	2.168.238,31	
VENDAS TRIBUTADAS	414.927.677,95	
VENDA BOMIFICADA	700.638,10	
	-----	417.796.554,36 ✓
DEDUÇÕES DA RECEITA BRUTA		
DEVOLUÇÕES RECEBIDAS (-)	2.757.594,99-	2.757.594,99- ✓

IMPOSTOS INCIDENTES S/VENDAS		
ICMS (-)	32.374.625,79-	
PIS (-)	2.684.449,64-	
COFINS (-)	12.389.767,65-	
	-----	47.448.843,08- ✓
RECEITAS NÃO OPERACIONAIS		
RECEITAS NÃO OPERACIONAIS		
TRANSAÇÕES EVENTUAIS		
RECEITA FINANC. BOVESP	262.314,05	
OUTRAS RENDAS	7.284.756,84	
RECEITA APLIC. FINANCEIRA	3.242.133,06	
JUROS E DESCONTOS OBTIDOS	5.716.490,10	
DIVIDENDOS - BOVESP	26.931,45	
JUROS SELIC	45.534,16	
RECEITAS ALIEN. RT. IMOB.	132.545,80	
RECEITAS EXTEMP. F. FAZENDA	3.478,08	
	-----	16.714.185,54 ✓
CONTAS DE RESULTADOS		
APURACAO DE RESULTADOS		
APURACAO DE RESULTADOS		
COMPRAS		
MERCADORIAS ISENTAS	1.090.223,59-	
MERCADORIAS TRIBUTADAS	275.346.601,34-	
MERCADORIAS C/ BOMIFICACAO	6.343.139,32-	
ICMS S/COMPRAS (-)	32.263.499,58	
FRETES DE COMPRAS	995.483,73-	
DEV. DE MERCADORIAS /-/	5.955.894,54	
ICMS ST	616.328,31-	
ICMS ST S/COMPRAS	22.171.350,66-	
	-----	268.343.732,83- ✓
VARIACAO DE ESTOQUE		
ESTOQUE INICIAL	629.933.940,20-	
ESTOQUE FINAL (-)	662.960.180,41	
	-----	33.026.240,21 ✓
Lucro Operacional Bruto		148.986.809,21

Observe-se que os Estoques de Mercadorias Tributadas estão registrados no valor de R\$ 57.986.420,70 e a Variação de Estoques em R\$ 33.026.240,21 (note-se ainda os valores de Variação de Estoques Iniciais e Finais na casa da centena de milhares de reais).

Por outro lado, os valores efetivamente apurados no Livro Diário registrados são diversos: Estoques de R\$ 97.890.874,72 e a Variação de Estoques no total de R\$ 14.806.660,84. Confira-se:

- fl. 1378:

Processo nº 15889.720005/2017-38
Acórdão n.º 1301-003.492

S1-C3T1
Fl. 1.608

EMPRESA DE PAPELARIA LTDA *		BALANÇO PATRIMONIAL	* Data : 31/12/2012 * Folha: 354
SIC - *****		REFERENTE : 2012	* Hora : 12:51:19 * CTB306
BEVAL ATACADO DE PAPELARIA LTDA		C.N.P.J. 52.434.156/0001.84	
ATIVO			240.908.417,51
ATIVO CIRCULANTE			228.993.901,82
DISPONIVEL			228.993.901,82
CAIXA/BANCOS			902.574,01
CAIXA GERAL			534.779,77
BCO C/MOV.BRADESCO S/A			401,00
CAIXA ECONOMICA FEDERAL			34.007,24
BCO BRADESCO 300150-4			5.820,75
BCO C/MOV.BANESPA 470-1			2.054,38
BCO SANTANDER 13-002744-1			296.294,59
BCO BRASIL 15355-9			14.254,45
BANCO SANTANDER 450-5			12.394,08
BCO BRASIL 5048-2			2.567,75
ESTOQUES			97.890.874,72
MERCADORIAS TRIBUTADAS			97.890.874,72

- fl. 1387

DRE DE RESULTADOS			
APURACAO DE RESULTADOS			
APURACAO DE RESULTADOS			
COMPRAS			
MERCADORIAS ISENTAS		1.090.223,59-	
MERCADORIAS TRIBUTADAS		275.346.601,34-	
MERCADORIAS C/ BONIFICACAO		6.343.139,32-	
ICMS S/COMPRAS (-)		32.263.499,58	
FRETES DE COMPRAS		995.483,73-	
DEV.DE MERCADORIAS /-/-		5.955.894,54	
ICMS ST		616.328,31-	
ICMS ST S/COMPRAS		22.171.350,66-	
		-----	269.343.732,83-
RESULTADOS DO EXERCICIO			
BALANCO DE ABERTURA		3.254.979,24-	
		-----	3.254.979,24-
VARIACAO DE ESTOQUE			
ESTOQUE INICIAL		930.409.769,54-	
ESTOQUE FINAL (-)		945.216.430,38	
		-----	14.806.660,84
Lucro Operacional Bruto			127.512.250,60

As diferenças são gritantes a ponto de alterar o Lucro Operacional Bruto de R\$ 148.896.809,21 na DRE utilizada pelo Fisco, para 127.512.250,60 na DRE contida no Livro Diário registrado em 30/10/2013 (em consonância com a Ata Notarial anexada à impugnação). Ou seja, as inconsistências apontadas são claras, o que autoriza, ao meu ver, à luz da legislação aplicável, a apuração pelo lucro arbitrado.

Há ainda outra situação que se levaria a mesma conclusão: o contribuinte não escriturou Livros Fiscais obrigatórios (LALUR e Registro de Inventário - (inciso I do artigo 30, do RIR/99). A ausência da escrituração desses livros foi reconhecida pela própria autoridade fiscal; já o Livro Registro de Inventário não foi preenchido, conforme consta no próprio Sistema Público de Escritural Digital - SPED (fl. 1375)

A falta desses livros, de escrituração obrigatória e determinantes para apuração do lucro real, sem dúvida, enseja o arbitramento de lucros.

De se notar ainda a não escrituração do Livro Razão, vez que esse fato também acarreta o arbitramento do lucro, conforme expressa previsão legal. Essa escrituração deve ser confrontada com os lançamentos efetuados no Livro Diário, providência impossível, à vista da inconsistência dos elementos contábeis, e a não apresentação junto ao SPED.

É fato incontroverso que o sujeito passivo não escriturou o Livro Razão, o que revela (a falta da escrituração) descompasso com o artigo 259 do RIR/99. De fato, o citado artigo determina ser obrigatória a escrituração do Livro Razão para a pessoa jurídica tributada com base no lucro real, incorrendo, assim, na hipótese de arbitramento prevista no artigo 530, VI, do RIR/99.

Aliás, como poderia o Fisco verificar se o contribuinte houvera adotado os novos métodos e novas normas de contabilidade trazidas pela Lei nº 11.638/07 e 11.941/09 sem examinar o Livro Razão? Obviamente isso seria impossível.

A fiscalização atestou que foi possível apurar o lucro real, no entanto, não fez qualquer menção à falta de exame do Livro Razão, até mesmo porque, de acordo com os autos, esse jamais foi elaborado pela recorrente em relação ao ano-calendário de 2012, o que, também por este motivo, mostra-se insubsistente o lançamento fiscal.

Mais não é só: observa-se que o contribuinte não elaborou e não transmitiu o Controle Contábil de Transição - FCONT (nova hipótese prevista no inciso VII do já transcrito art. 47 da Lei nº 9.981/95, inserido pela Lei nº 11.941, de 2009, e também no inciso VIII do art. 130 da Instrução Normativa RFB nº 1.515, de 2014).

A recorrente não elaborou o FCONT, tampouco transmitiu o FCONT, hipótese taxativa de necessidade de arbitramento de lucro, conforme reconhece a própria Receita Federal no inciso VIII do art. 130 da IN RFB nº 1.515, de 2014. A falta de transmissão dos arquivos do SPED (entre os quais insere-se o FCONT) pode ser confirmada no Termo de Intimação nº 080618, no item 17 da intimação (fl. 211).

Desse modo, quanto ao mérito, divirjo do voto do I. Relator, para dar provimento ao recurso voluntário.

Conclusão

Por esses fundamentos, voto por dar provimento ao recurso voluntário, para reconhecer a improcedência do lançamento formalizado.

(assinado digitalmente)

José Eduardo Dornelas Souza