



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

Processo n° 16095.720237/2017-95
Recurso n° De Ofício e Voluntário
Acórdão n° 1401-003.289 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 21 de março de 2019
Matéria IRPJ, lucro arbitrado
Recorrentes TRANSMAGNA TRANSPORTES EIRELLI
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2013

AUTOS DE INFRAÇÃO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Não se configura nulidade do auto de infração quando foi lavrado por autoridade competente e sem preterição do direito de defesa.

DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. ARBITRAMENTO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA

Não padece de nulidade a decisão de primeira instância que não apreciou elementos de prova juntados com o fito de desconstituir o arbitramento, tendo em vista que não há arbitramento condicional.

EIRELI. DEVER DE APRESENTAR ECD. FALTA DE INTIMAÇÃO. VÍCIO FORMAL.

As empresas individuais de responsabilidade limitada - EIRELI somente passaram a ser obrigadas à Escrituração Contábil Digital - ECD a partir da edição da IN RFB nº 1.420/2013, para os fatos geradores ocorridos a partir de 2014.

Para que o arbitramento seja válido antes dessa data, não basta a constatação de que a contribuinte não apresentou a ECD ou que a escrituração digital é imprestável. Há que se intimar a contribuinte durante o procedimento fiscal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, não conhecer do recurso de ofício. Acordam ainda, por unanimidade de votos, afastar as preliminares de nulidade e dar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)
Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente.

(assinado digitalmente)
Carlos André Soares Nogueira - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Abel Nunes de Oliveira Neto, Daniel Ribeiro Silva, Cláudio de Andrade Camerano, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Carlos André Soares Nogueira (relator), Leticia Domingues Costa Braga, Eduardo Morgado Rodrigues, Luiz Augusto de Souza Gonçalves (presidente).

Relatório

Trata o presente feito de lançamento de ofício de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS relativos ao ano-calendário 2013. Neste período, o contribuinte havia feito a opção de tributação do IRPJ conforme as regras do lucro real.

Contudo, a fiscalização constatou que a Escrituração Contábil Digital - ECD mantida pela contribuinte no Sistema Público de Escrituração Digital - SPED era imprestável, pois encontrava-se "*sem informações relativas aos lançamentos contábeis e sem o registro da movimentação bancária*".

Diante dessa constatação, a autoridade lançadora arbitrou o lucro da contribuinte com fulcro no artigo 47, I e II, da Lei nº 8.981/95, *verbis*:

Da lei 8.981/95

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

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

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.*

A determinação da receita bruta foi efetuada com base na Declaração de Informações Econômico Fiscais da Pessoa Jurídica - DIPJ e documentos apresentados em atendimento ao Termo de Intimação 004.

Foram constituídos, também, os créditos tributários de CSLL, PIS e COFINS, de forma reflexa.

Inconformada, a contribuinte apresentou impugnação tempestiva. Para relatar as alegações aduzidas pela contribuinte na impugnação, adoto o minucioso relatório da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Belo Horizonte:

IMPUGNAÇÃO - FLS. 1467/1505.

De acordo com o Termo de Solicitação de Juntada de fl. 1464, a impugnação foi apresentada em 20/12/2017, cujo conteúdo segue abaixo resumido.

I - PRELIMINARMENTE.

a) Da tempestividade do presente feito.

O impugnante discorre sobre a tempestividade do contraditório.

b) NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO.

i) Desobrigação de entrega da ECD - fatos contábeis de 2013. ECD não zerada.

Argumenta que não há que se falar em obrigatoriedade de apresentação da ECD no período fiscalizado. Isso porque, as exigências em questão referem-se ao ano de 2013, período este em que a empresa ainda não estava obrigada legalmente a apresentar referida escrituração digital. Cita dispositivos da Instrução Normativa RFB no 1.420/2013, publicada no DOU em 20/12/2013, e orientação extraída do sítio da Receita Federal.

A fiscalização desclassificou a escrita e arbitrou o lucro com base na entrega de uma obrigação acessória, que restou obrigatória apenas após o ano de 2014.

Aliás, ainda se extrai do auto de infração que a ECD foi encaminhada zerada. Todavia, isso não reflete a realidade! Inclusive, sequer consta nos autos cópia pela Autoridade Fiscal para comprovar o que sustenta em seu relatório fiscal.

Como se observa no procedimento fiscal, o Ente Fiscal desclassificou a contabilidade da Impugnante tão somente em razão da suposta entrega da ECD - Escrituração Contábil Digital - zerada - o que não condiz com a verdade, e sequer intimou a empresa e para prestar esclarecimentos, nem mesmo solicitou outros documentos fiscais para embasar a sua conclusão. Apenas com base em extratos bancários e ficha da DIPJ é que entendeu por autuá-la.

Inequívoca, portanto, a insuficiência de provas robustas que demonstram a imprestabilidade da contabilidade, como única e última condição para o arbitramento do lucro, efetuado pelo Ente Fiscal, evidenciando a existência de vícios que acarretam a nulidade do auto de infração.

Ad argumentandum tantum, convém apontar que a Impugnante transmitiu a escrituração contábil digital no ano de 2013 informando o saldo das contas, o que se acredita que sequer tais dados foram valorados pela Autoridade Fiscal.

Destarte, em que pese tal situação, quer seja a escrituração digital não se encontrar detalhada, quer seja porque consta apenas os saldos das contas na ECD transmitida, o que importa alertar é que a Impugnante não estava obrigada, por lei, a apresentar o ECD.

A título de argumentação, deveria ser atribuído à Impugnante pela Autoridade Fiscal, se muito, a penalidade prevista no art. 57, III, 'a' da Medida Provisória no 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, com a nova redação dada pela Lei nº 12.766/2012.

Efetivamente houve a prestação de informações pela Impugnante. Deveria, pois, a Autoridade Fiscal ter intimado para prestar informações e aplicado a penalidade em comento.

Citando ainda as disposições do art. 112 do Código Tributário Nacional (CTN) e julgados do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf), conclui que, uma vez demonstrada a existência de informações prestadas na ECD, se subsistir o Auto de Infração, deve ser aplicada penalidade mais favorável à Impugnante, logo, a multa de 3% sobre o valor das transações comerciais ou das operações financeiras.

ii) Inconsistências na exigência da CSLL.

Quando do cálculo da exigência da CSLL em questão, incorreu em equívoco o ente fiscalizador, na aplicação do percentual de 32% sobre a receita bruta. Isso porque, segundo determina a legislação (Lei 9.249/95), considerando se tratar de prestação de serviços de transporte, tal percentual deveria ser no máximo 14,40%, o que corresponde aos 12% do imposto acrescido dos 20% no caso do arbitramento.

Veja-se que não se atentou a Autoridade Administrativa no tocante as regras atinentes à CSLL ao levar a cabo o lançamento, e incorreu constituição de crédito tributário a maior do que o supostamente devido, gerando, por conseguinte, em nulidade do Auto de Infração.

II - SÍNTESE FÁTICA.

A impugnante fez um resumo dos fundamentos da autuação fiscal.

III - DO DIREITO.

a) Do arbitramento do lucro - medida extrema.

A impugnante cita legislação e afirma que, no caso em vertente, estão ausentes os pressupostos para a aplicação do arbitramento.

Valendo-se de que o arbitramento do lucro é considerado com uma medida extrema imposta pelo Fisco, não se parece razoável aplicar ao caso em tela, uma vez que carece nos autos provas de

que o Ente Fiscalizador solicitou todos os documentos para avaliar a escrituração contábil da Impugnante e entender como imprestável.

Não bastasse isso, reitera-se que o Ente Fiscalizador desclassificou a contabilidade da Impugnante em razão da entrega da ECD zerada - o que não condiz com a verdade!

Primeiro que a ECD utilizada como marco do procedimento de fiscalização não consta nos autos e, em que pese não constar o detalhamento, consta o saldo de todas as contas. Segundo que, no ano calendário de 2013, a Impugnante não estava obrigada legalmente a entregar a ECD, por força do disposto no inciso I do art. 3º da IN RFB nº 1.420/2013. E mais, em nenhum momento a Impugnante foi intimada a apresentar os demais documentos contábeis que embasam a sua contabilidade.

Grande parte da documentação solicitada diz respeito às contribuições previdenciárias (autuação efetuada em separado) e, constando tão somente a autorização para acesso aos extratos junto às instituições financeiras e demonstrativo do valor informado no campo 05 da Ficha 06-A da DIPJ. Frisa-se que, dentre as diversas intimações fiscais recebidas para apresentação de documentos, apenas na intimação nº 4 é que foram requeridos documentos que teoricamente embasariam a exigência fiscal.

Para comprovar a existência da contabilidade à época, junta-se à presente Impugnação, os Balancetes mensais extraídos do sistema informatizado referente ao ano de 2013, o Balanço Patrimonial de 2013 assinado, Livro Diário 2013 e comprovantes de recolhimentos do PIS e da COFINS do mesmo ano-calendário, que demonstram os registros contábeis e a prestabilidade da contabilidade, documentos esses imprescindíveis para comprovar a existência contabilidade e que sequer foram solicitados em fase de fiscalização.

Quanto ao ponto, importa mencionar que o Balanço Patrimonial juntado nesta oportunidade possui apenas a assinatura do administrador da empresa Impugnante, uma vez que o contador à época dos fatos encontrava-se interdito por enfermidade, cujo pedido judicial restou deferido pela 2ª Vara da Família da Comarca de Joinville/SC, conforme sentença em anexo.

Não bastasse isso, a Impugnante encontrava-se com a contabilidade em dia, inclusive com apuração de seus impostos e contribuições, inclusive pelo fato de que efetuou o parcelamento ordinário do Imposto de Renda e da Contribuição Social do período e, posteriormente, migrou para o Programa Especial de Regularização Tributária (PERT), instituído pela Lei nº 13.496/2017, conforme documentos anexos.

Por todas as razões acima expostas, em conformidade com o entendimento exarado pelo Carf, se pode observar que no caso vertente o arbitramento não pode prosperar, uma vez que ausentes os pressupostos para tais condições, quiçá pelo motivo

da autuação - entrega da ECD zerada - ao passo que o Contribuinte sequer foi intimado para apresentar os demais documentos fiscais que comprovam a prestabilidade de sua escrituração fiscal.

b) Dos recolhimentos de PIS/COFINS e IRPJ/CSLL.

Ainda que fossem devidas as exigências em questão - o que se considera apenas hipoteticamente -, incumbe registrar que o Ente Fiscalizador não considerou os recolhimentos já efetuados pela Impugnante a título de PIS e COFINS nas exigências em questão, conforme comprovantes de recolhimento anexos.

Igualmente como nos esclarecimentos quanto aos recolhimentos do PIS e da COFINS no período, a Impugnante também apurou IRPJ e CSLL no ano de 2013, cujo valor foi incluído em parcelamento ordinário à época, conforme comprovantes do parcelamento em anexo. Reitera-se que referido parcelamento ordinário foi encerrado em razão da migração dos débitos parcelados para o Programa de Regularização Tributária (PERT), instituído pela Lei 13.496/2017.

c) Dos princípios violados.

Além de toda a situação narrada, imprescindível destacar também que a penalidade imposta à Impugnante - arbitramento do lucro -, além de não condizer com a realidade dos fatos, fere diversos princípios constitucionais como da razoabilidade, proporcionalidade e capacidade contributiva.

c.1) Do princípio da verdade material.

No caso em tela, verifica-se que, na ânsia arrecadatória, a fiscalização não atingiu a exaustão da busca pela verdade material com base em todos os documentos fiscais da Impugnante, uma vez que não solicitou os demais documentos fiscais básicos para comprovar que a escrituração fiscal era imprestável.

Ressalta que cabe à fiscalização detectar e provar, de forma precisa, a efetiva ocorrência do ilícito fiscal, o que não se configura no caso dos autos. Diz-se isto, pois, a Impugnante em sede de fiscalização apresentou os documentos e informações solicitadas e que, ao seu ver, são extremamente insuficientes para desclassificar a sua escrita fiscal do modo em que foi efetuado pela fiscalização.

d) Do afastamento da taxa selic sobre a multa de ofício.

Sustenta a impugnante que, embora a multa de ofício seja parcela integrante do débito tributário, a aplicação de juros sobre esta é impossível em face da ausência de previsão legal que autorize tal incidência.

IV - DAS PROVAS.

Pugna a impugnante pela possibilidade de apresentação de novos documentos, acaso necessário, a fim de garantir o efetivo atendimento do princípio da verdade material.

a) Da necessidade de conversão do julgamento em diligência fiscal.

Além da possibilidade de apresentação de novas provas, entende a Impugnante que para a finalidade objetivada, qual seja, o cancelamento integral do auto de infração ora impugnado, necessário se faz a conversão do presente julgamento em diligência, nos termos do artigo 29 do Decreto 70.235/72, visto que, conforme demonstrado ao longo dessa peça, a escrituração tomada como base pela fiscalização para o lançamento, sequer consta nos autos, além do mais a Impugnante possui todos os demais documentos fiscais e obrigatórios para comprovar o alegado.

Portanto, a conversão do processo em diligência se faz necessário para que haja a devida valoração por este órgão julgador da ECD da Impugnante utilizada pela fiscalização e a devida apuração se ela está ou não zerada, além dos demais documentos fiscais e contábeis para demonstrar a insubsistência do lançamento.

V - DOS PEDIDOS.

Pelo exposto, requer a Impugnante o recebimento e processamento da presente impugnação para julgá-la no seguinte sentido de reconhecer a nulidade do Auto de Infração, em razão i) da sua desobrigação de entrega da ECD, no ano calendário de 2013, e ii) das inconsistências no cálculo da exigência da CSLL, que maculam o lançamento tributário.

Se assim não entender essa r. Delegacia, que o julgamento seja convertido em diligência para confirmação das informações prestadas na escrita contábil da Impugnante.

Caso ultrapassados os pedidos acima, ante a ausência de pressupostos para o arbitramento do lucro no caso em tela, por ser medida extrema a ser aplicada ao ente fiscal, requer seja julgado improcedente o auto de infração ora combatido.

Subsidiariamente, em razão das informações apresentada no ECD, pugna pela aplicação da multa prevista no art. 57, III, 'a' da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, com a nova redação dada pela Lei nº 12.766/2012 ao invés dos valores aqui defendidos.

Se não acolhido o pedido acima, requer: i) seja reapurado o valor da CSLL com base nas regras previstas na Lei 9.249/95 e então expurgado o montante em excesso; ii) o afastamento dos valores já recolhidos no ano de 2013 a título de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins; e iii) afastamento da Selic sobre a multa.

No julgamento de primeira instância, a DRJ acolheu parcialmente as alegações da contribuinte para corrigir o percentual de presunção aplicável na apuração da base

de cálculo da CSLL, de 32% para 12%, e para descontar da apuração de ofício os tributos pagos/declarados espontaneamente pela contribuinte.

Na decisão de piso, a ementa do acórdão restou consignada nos seguintes termos:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2013

PRELIMINAR DE NULIDADE. REQUISITOS LEGAIS.

Há de se rejeitar a preliminar de nulidade quando comprovado que a autoridade fiscal cumpriu todos os requisitos legais pertinentes à formalização do lançamento.

PRELIMINAR DE NULIDADE. ERROS E OMISSÕES.

As irregularidades, incorreções e omissões diferentes daquelas inerentes aos requisitos legais do lançamento não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2013

ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL DIGITAL (ECD). OBRIGATORIEDADE.

De acordo com as normas vigentes, as pessoas jurídicas sujeitas à tributação do Imposto sobre a Renda com base no lucro real estão obrigadas a adotar a ECD no ano-calendário de 2013.

ARBITRAMENTO DO LUCRO. REQUISITOS LEGAIS. ECD.

O imposto, devido trimestralmente, no decorrer do ano-calendário, será determinado com base nos critérios do lucro arbitrado, quando o contribuinte, obrigado à tributação com base no lucro real, não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais.

As irregularidades e inconsistências apuradas na ECD que evidenciem que o contribuinte, sujeito à tributação pelo lucro real, não mantinha a escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, constituem motivo suficiente para o arbitramento do lucro no período fiscalizado.

ARBITRAMENTO CONDICIONAL. INEXISTÊNCIA.

Inexiste arbitramento condicional. Presentes, no ato de lançamento, os pressupostos legais que autorizam o arbitramento do lucro, não se pode descaracterizá-lo, na fase de impugnação, em virtude da apresentação de pretensa escrituração regular elaborada sem observância às normas legais vigentes.

LUCRO ARBITRADO. VALORES PAGOS OU DECLARADOS.

No caso de arbitramento do lucro, devem ser considerados no lançamento de ofício os valores pagos ou declarados pelo sujeito passivo apurados na sistemática do lucro real.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

Sendo a multa de ofício classificada como débito para com a União decorrente de tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, é devida a incidência dos juros de mora calculados a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do seu vencimento.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

O decidido para o lançamento de IRPJ estende-se aos lançamentos que com ele compartilham o mesmo fundamento factual e para os quais não há nenhuma razão de ordem jurídica que lhes recomende tratamento diverso.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2013

LUCRO ARBITRADO. PERCENTUAL SOBRE A RECEITA BRUTA.

Para fins de determinação da base de cálculo da CSLL no regime de tributação pelo lucro arbitrado, o percentual a ser aplicado sobre a receita bruta relativamente à atividade de prestação serviço de transporte de carga é de 12%.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Em relação à parcela exonerada na decisão *a quo*, a DRJ recorreu de ofício

Irresignada, a contribuinte apresentou recurso voluntário. Neste, basicamente, a contribuinte reitera as alegações da impugnação.

No recurso voluntário, a contribuinte expõe suas alegações nos seguintes tópicos:

- Nulidade. Desobrigação de entrega de ECD, fatos contábeis de 2013, ônus da prova: argumenta que não estaria obrigada à apresentação da ECD por força da IN RFB nº 1.420/2013, que teria tornado obrigatória a apresentação da ECD, para as empresas do lucro real, somente a partir do ano-calendário 2014 (exercício 2015). Em relação à fundamentação da decisão de piso, que entendeu que a contribuinte estava obrigada à ECD pela IN RFB nº 787/2007, alegou que esta teria sido revogada pela IN RFB nº 1.420/2013. Mas, ainda que desobrigada, apresentou a ECD com a indicação dos saldos das contas. Neste sentido, o auto de infração seria nulo pela ausência de provas que justificasse a desclassificação

da escrita da contribuinte e o arbitramento do lucro. Quando muito, a autoridade lançadora poderia ter aplicado a multa por descumprimento de obrigação acessória de que trata o artigo 57, III, "a", da Medida Provisória nº 2.158-35/2001.

- **Do retorno dos autos à DRJ/Belo Horizonte. Provas não valoradas, artigo 59, II, do Decreto 70.235/72:** aduz a contribuinte que as provas apresentadas na impugnação não teriam sido apreciadas pela instância de piso e que, assim, a decisão padeceria de nulidade por cerceamento de defesa e supressão de instância, tendo em vista que os contribuintes têm o direito de terem suas alegações de fato e de direito apreciadas em duas instâncias administrativas. Os documentos a que se refere seriam livro diário, balanço, balancetes, EFD Contribuições, dentre outros.

- **Síntese fática:** neste tópico, a contribuinte reproduz os argumentos lançados na impugnação. Motivo pelo qual deixo de relatar novamente.

- **Do arbitramento do lucro, medida extrema, imprescindível intimação do sujeito passivo:** o contribuinte ressalta que, sendo o arbitramento um recurso extremo, o sujeito passivo deve ser intimado previamente para sanear as falhas da contabilidade. Menciona precedentes.

- **Princípio da verdade material:** neste tópico, a contribuinte reproduz os argumentos lançados na impugnação. Motivo pelo qual deixo de relatar novamente.

- **Da multa prevista no art. 57, III, "a" da MP 2.158-35/2001:** novamente, a contribuinte pugna pela aplicação, em relação às falhas da ECD, a multa por descumprimento de obrigação acessória.

- **Dos princípios violados:** neste tópico, a contribuinte reproduz os argumentos lançados na impugnação. Motivo pelo qual deixo de relatar novamente.

- **Do afastamento da taxa selic sobre a multa de ofício:** neste tópico, a contribuinte reproduz os argumentos lançados na impugnação. Motivo pelo qual deixo de relatar novamente.

- **Das provas:** neste tópico, a contribuinte reproduz os argumentos lançados na impugnação. Motivo pelo qual deixo de relatar novamente.

Ao final, a contribuinte pede a nulidade dos autos de infração e, sucessivamente, a nulidade da decisão de piso; no mérito, a improcedência do lançamento de ofício ou a aplicação da multa por descumprimento de obrigação acessória; quanto à multa, pede o afastamento da taxa selic; quanto ao recurso de ofício, pede que se confirmem as correções feitas pela decisão de primeira instância na apuração de ofício.

Era o que havia de essencial para relatar.

Voto

Conselheiro Carlos André Soares Nogueira, Relator.

Os recursos voluntário é tempestivo e preenche os requisitos legais. Dele, tomo conhecimento.

Preliminares.

Antes de percorrer as questões de mérito postas pela contribuinte, é preciso apreciar as preliminares de nulidade dos autos de infração e da própria decisão de piso, conforme alegações do recurso voluntário.

Quanto à alegação de **nulidade dos autos de infração**, penso que a matéria foi bem enfrentada pela decisão da DRJ e, dessa forma, adoto sua fundamentação como razão de decidir. Nesta parte, o acórdão da decisão *a quo* restou fundamentado nos seguintes termos:

A impugnante arguiu a nulidade do lançamento argumentando que estaria desobrigado da entrega da ECD no ano calendário de 2013 e em razão das inconsistências no cálculo da exigência da CSLL. Ressaltou ainda, em relação a registro feito pela autoridade fiscal, que não consta nos autos a comprovação de que a ECD foi encaminhada zerada.

Relativamente às questões propostas pela impugnante, o art. 9º do Decreto nº 70.235, de 1972, prevê que a exigência do crédito tributário será formalizada em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito.

Tendo por base os autos de infração lavrados, o Termo de Verificação e Constatação de Irregularidades Fiscais (TVF) e documentos conexos que integram os autos deste processo, pode-se afirmar que foram observados todos os quesitos atinentes à formalização da exigência fiscal previstos no art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972, notadamente quanto à descrição dos fatos, disposição legal infringida e penalidade aplicável, além da demonstração do cálculo dos tributos e da apuração da multa e dos juros de mora pertinentes.

Note-se que as situações aventadas pela defendente também não se assentam nos casos de nulidade definidos no art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, segundo o qual são nulos os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa. Os autos de infração foram lavrados por autoridade competente e não houve preterição do direito de defesa – é no processo administrativo, por meio da impugnação, que esse direito é exercido.

Especificamente no que tange ao fato anotado no TVF dando conta de que a ECD foi apresentada zerada, a autoridade fiscal

indicou inclusive a Requisição de Cópia de Escrituração Contábil Digital - NÚMERO DA REQUISIÇÃO: 9993c1e1-e532-491b-8743-ddec5750403a que embasou tal registro.

Note-se que o acesso da fiscalização à ECD independe de intimação prévia do contribuinte e segue as determinações legais específicas, tendo por base os dispositivos do Decreto nº 6.022, de 22 de janeiro de 2007, que instituiu o Sistema Público de Escrituração Digital - Sped.

Na situação descrita, para contestar a afirmação fiscal basta ao impugnante demonstrar que não estava obrigado à apresentação da ECD no período autuado, como alega, ou que mantinha a escrituração em conformidade com a legislação comercial e fiscal. Da mesma forma, as alegadas inconsistências no cálculo da exigência da CSLL, se comprovadas, demandam apenas a devida correção do lançamento, mediante o refazimento da apuração da contribuição lançada.

De todo modo, está-se diante de questões de mérito do lançamento, que serão analisadas adiante, não implicando a nulidade da autuação como aventado pela defesa.

Nesse ponto, é bom lembrar que o art. 60 do Decreto nº 70.235, de 1972, preceitua que as irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo 59 já citado não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

Nos termos expostos, voto pelo afastamento da preliminar de nulidade dos autos de infração.

No que diz respeito à **nulidade da decisão de primeira instância**, baseada no pretenso cerceamento de defesa e supressão de instância devido à ausência de apreciação das provas carreadas aos autos pela contribuinte, penso que a alegação não deva prosperar.

De fato, a contribuinte juntou farto arsenal probatório, composto especialmente por relatórios no formato de escrituração de livros diários, balancetes e balanço.

Contudo, a DRJ afastou a necessidade de apreciação de tais elementos de prova com fundamento no argumento de que não há arbitramento condicional, ou seja, uma vez que, durante o procedimento fiscal, tenha-se constatado a hipótese de arbitramento dos lucros por imprestabilidade, por ausência de escrituração fiscal ou, simplesmente, porque esta não foi apresentada à fiscalização, descabe reapreciar a apuração de ofício com base em nova contabilidade juntada em sede de impugnação.

A DRJ referiu-se a este fundamento como inexistência de arbitramento condicional, conforme se pode depreender do excerto abaixo:

Na situação dos autos, a autoridade fiscal avaliou, com base na ECD obtida com fundamento na Requisição de Cópia de Escrituração Contábil Digital - NÚMERO DA REQUISIÇÃO: 9993c1e1-e532-491b-8743-ddec5750403a, que a escrituração mantida pelo contribuinte era imprestável para a determinação do lucro real. Ainda no tocante à matéria, na impugnação, a própria defendente expôs que a ECD teria sido apresentada por

saldos das contas, sem detalhamento, confirmando a sua imprestabilidade para fins comerciais e fiscais.

Desta forma, o fato de o contribuinte, agora na impugnação, apresentar cópia do livro Diário e balanços patrimoniais (cf. documentos anexados) não tem o condão de obstar o arbitramento do lucro. Vale dizer que inexistente arbitramento condicional. Assim, o ato de lançamento não é modificável pela posterior apresentação de uma suposta escrituração, que sequer atende aos requisitos legais pertinentes à ECD.

Desde que atendidos os pressupostos objetivos e subjetivos na prática do ato administrativo de lançamento, sua modificação ou extinção somente se dará nos casos previstos na lei. Assim, o lançamento que arbitra o lucro do contribuinte em razão da apresentação da ECD em desconformidade com a legislação comercial e fiscal não é modificável pelo posterior aparecimento de uma pretensa escrituração regular feita sem observância dos normativos legais pertinentes.

A decisão da DRJ está suportada em inúmeros precedentes do CARF, como se pode ver nas ementas abaixo, reproduzidas na parte que interessa:

LUCRO ARBITRADO - LANÇAMENTO CONDICIONAL
A apresentação posterior, à constituição do crédito tributário, da escrituração não oferecida oportunamente à fiscalização, não afasta o arbitramento, uma vez que o lançamento não é atividade condicional. (Acórdão nº 1401-001.561, de 01/03/2016, relatoria do conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes)

ARBITRAMENTO. INCONDICIONALIDADE.
Inexistente arbitramento condicional, sendo inócua a pretensão do contribuinte em apresentar a escrituração depois do lançamento para efeito de verificação da apuração do lucro real. (Acórdão nº 1401-001.452, de 10/12/2015, relatoria do conselheiro Antônio Bezerra Neto).

Segundo os precedentes mencionados, em linha com a fundamentação da DRJ, a apresentação de relatórios contábeis em sede de impugnação é irrelevante para a apreciação da hipótese de arbitramento do lucro. Vê-se que a DRJ fundamentou corretamente a sua decisão, não havendo preterição de direito de defesa ou supressão de instância.

Destarte, neste ponto, voto por afastar a preliminar de nulidade da decisão *a quo*.

Mérito.

A questão fulcral neste feito é a legitimidade da apuração de ofício dos tributos com base no arbitramento do lucro.

Como relatado anteriormente, a fiscalização constatou que a ECD era imprestável para a apuração do lucro real tendo em vista que não continha os lançamentos contábeis e a movimentação financeira.

Por sua vez, a contribuinte argumentou, sinteticamente, (i) que não estava obrigada à apresentação da ECD, (ii) que a fiscalização não trouxe provas da imprestabilidade da contabilidade que desse azo ao arbitramento e (iii) que a fiscalização pecou no procedimento ao deixar de intimá-la para sanear a contabilidade.

Pois bem, passo a analisar os argumentos centrais da contribuinte.

Primeiro, em relação à **obrigatoriedade da apresentação da ECD**.

Alega a contribuinte que não estaria obrigada à apresentação da ECD porque a IN RFB nº 1.420/2013 *"menciona tal obrigatoriedade apenas a partir de 1º de janeiro de 2014 para as pessoas jurídicas tributados no lucro real"*.

Em relação ao fundamento utilizado pela DRJ de que a IN RFB nº 787/2007 já obrigava os contribuintes a apresentar a ECD, a contribuinte alega que a IN RFB nº 1.420/2013 revogou expressamente a instrução anterior.

A contribuinte tem razão. De se ver.

Inicialmente, reporta-se ao Decreto nº 6.022, de 22 de janeiro de 2007, que instituiu o Sistema Público de Escrituração Digital - SPED.

No artigo 2º deste decreto, em sua redação original, determinou-se que *"O Sped é instrumento que unifica as atividades de recepção, validação, armazenamento e autenticação de livros e documentos que integram a escrituração comercial e fiscal dos empresários e das sociedades empresárias, mediante fluxo único, computadorizado, de informações"*.

Em outras palavras, a escrituração contábil dos contribuintes passaria a ser feita mediante arquivo digital encaminhado ao SPED. **O arquivo digital depositado no SPED é a contabilidade dos empresários e das sociedades empresárias.**

Somente com a alteração de redação promovida pelo Decreto nº 7.979/2013 é que o SPED passou a ser aplicado genericamente às pessoas jurídicas.

As alterações de redação do decreto de regência refletem-se na regulamentação feita pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

A IN RFB nº 787/2007, com redação dada pela IN RFB nº 926/2009, ao regular a obrigatoriedade de adoção da ECD, determinou

Art. 3º Ficam obrigadas a adotar a ECD, nos termos do art. 2º do Decreto nº 6.022, de 2007:

I - em relação aos fatos contábeis ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2008, as sociedades empresárias sujeitas a acompanhamento econômico-tributário diferenciado, nos termos da Portaria RFB nº 11.211, de 7 de novembro de 2007, e sujeitas à tributação do Imposto de Renda com base no Lucro Real;

II - em relação aos fatos contábeis ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2009, as demais sociedades empresárias sujeitas à tributação do Imposto de Renda com base no Lucro Real.

§ 1º Fica facultada a entrega da ECD às demais sociedades empresárias.

§ 2º As declarações relativas a tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) exigidas das pessoas jurídicas que tenham apresentado a ECD, em relação ao mesmo período, serão simplificadas, com vistas a eliminar eventuais redundâncias de informação.

[...] (grifei)

Portanto, é cristalino que, desde o ano-calendário 2009, as sociedades empresárias estavam obrigadas à adoção da Escrituração Contábil Digital, no âmbito do SPED.

Impende destacar que a contribuinte não é sociedade empresária. Trata-se de Empresa Individual de Responsabilidade Limitada (EIRELI), de que trata o artigo 980-A do Código Civil. Esta forma não se confunde com sociedade empresária (artigo 983/CC) ou com empresário (artigo 966/CC).

De fato, no mesmo sentido da modificação promovida no texto normativo do decreto de regência, somente a partir da edição da IN RFB nº 1.420/2013, a ECD passou a ser obrigatória para as pessoas jurídicas de forma geral:

Art. 3º Ficam obrigadas a adotar a ECD, nos termos do art. 2º do Decreto nº 6.022, de 2007, em relação aos fatos contábeis ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2014:

I - as pessoas jurídicas sujeitas à tributação do Imposto sobre a Renda com base no lucro real;

[...]

§ 4º Em relação aos fatos contábeis ocorridos no ano de 2013, ficam obrigadas a adotar a ECD as sociedades empresárias sujeitas à tributação do Imposto de Renda com base no Lucro Real. (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1486, de 13 de agosto de 2014)

Destaco que a redação do artigo 3º da IN RFB nº 1.420/2013, ao tratar da obrigatoriedade de apresentação da ECD, faz distinção entre as pessoas jurídicas em geral (lucro real, ano calendário 2014) e as sociedades empresárias (lucro real, ano calendário 2013).

Assim, a norma tributária fez uma distinção entre sociedades empresárias e pessoas jurídicas que o interprete não deve ignorar.

Conclui-se, portanto, que a contribuinte não estava mesmo obrigada à apresentação da ECD em relação aos fatos geradores de 2013.

Mas, não vislumbro que os autos de infração sejam improcedentes tão-somente por terem utilizado a ECD, uma vez que a apresentação era facultada pela norma de regência, tanto na IN RFB nº 787/2007, quanto na IN RFB nº 1.420/2013.

E a contribuinte apresentou a ECD, conforme ela própria reconhece na impugnação e no recurso voluntário.

Assim, é de se passar aos demais argumentos esgrimidos pela contribuinte.

O ponto seguinte é a prova dos vícios da contabilidade. Alega a contribuinte que a fiscalização não logrou comprovar que a contabilidade era imprestável.

O argumento não deve prosperar.

A própria contribuinte reconhece que a ECD transmitida continha somente os saldos das contas contábeis. Uma contabilidade que contenha apenas os saldos é absolutamente imprestável.

Neste sentido, o artigo 1.184 do Código Civil determina que

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

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

[...] (grifei)

Como restou incontroverso no processo que a ECD não continha os lançamentos contábeis diários, individualmente escriturados, não pode prosperar o argumento de que a autoridade lançadora não logrou comprovar a imprestabilidade da contabilidade.

Resta, então, a alegação da contribuinte de que deveria ter sido intimada a sanear a contabilidade ou apresentar elementos comprobatórios complementares.

Parece-me que lhe assiste razão.

A aplicação da norma que autoriza o arbitramento do lucro deve ser ponderada entre dois elementos, a saber: (i) trata-se de medida que deve ser aplicada de forma residual, quando não for viável apurar os tributos de acordo com a opção do contribuinte, na forma e nos limites da norma de regência; (ii) uma vez configurada a hipótese, sua aplicação é obrigatória, não configurando norma discricionária.

Veja-se que não se adota aqui a idéia de que o arbitramento seja medida extrema. Não configura punição ao sujeito passivo. Não configura forma exagerada de apuração das bases de cálculo dos tributos.

Trata-se de uma forma de apuração prevista em lei, que se coaduna com o princípio da verdade material, desde que aplicada de forma residual.

Para suportar essa visão, é de se mencionar, por exemplo, que, mesmo que o contribuinte tenha todos os documentos de suporte da contabilidade, a ausência de escrituração é suficiente para o arbitramento do lucro. Ora, em face do princípio da eficiência, descaberia

exigir da fiscalização a reconstrução de toda a escrituração comercial do sujeito passivo. Tem o mesmo sentido a norma que autoriza o arbitramento quando a escrituração não contiver toda movimentação bancária.

O arbitramento não é medida extrema, no sentido de que seja aplicável somente quando seja impossível apurar o lucro real. Mas, há que se demonstrar que a apuração seja inviável, nos termos da lei.

Assim, o exame da aplicação da norma de arbitramento do lucro deve ser tratada dentro da razoabilidade, como uma possibilidade residual, quando não for viável a apuração dos tributos conforme a opção do sujeito passivo.

In casu, como se viu, a contribuinte não estava obrigada à adoção da ECD no ano de 2013. Portanto, diante dos vícios da ECD, caberia à fiscalização verificar se esta possuía a contabilidade que permitisse apurar a base de cálculo de IRPJ e CSLL conforme o lucro real.

A intimação seria necessária para se verificar o requisito de aplicação residual do arbitramento, ou seja, para verificar se seria viável a apuração do lucro real.

Em sentido semelhante, é de se citar alguns precedentes deste Conselho:

NULIDADE. ARBITRAMENTO DE LUCRO. PRAZO PARA REGULARIZAÇÃO DA ESCRITA CONTÁBIL. CERCEAMENTO DE DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

O princípio do contraditório e da ampla defesa tem sua observância obrigatória somente após instaurado o litígio, sendo sua aplicação relativizada na fase inquisitória. Não obstante, considerando que não existe arbitramento de lucros condicional, a jurisprudência administrativa se firmou no sentido de que deve ser oportunizado prazo razoável para que o contribuinte apresente ou mesmo regularize sua escrita contábil e fiscal de modo a permitir a apuração do lucro de acordo com a opção manifestada nas declarações de rendimentos. No caso concreto, se após mais de um ano em que lhe foram dadas sucessivas prorrogações de prazo para sua apresentação, o contribuinte não o fez ou o fez com deficiências que as tornaram imprestáveis para a apuração do lucro real, não há como acolher a alegação de que teve seu direito de defesa obstaculizado. (Acórdão nº 1302-001.886, de 08/06/2016, relatoria do conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado) - grifei.

ARBITRAMENTO. LIVROS E DOCUMENTOS DA ESCRITURAÇÃO COMERCIAL E FISCAL. FALTA DE APRESENTAÇÃO. CABIMENTO.

Uma vez que a empresa, regularmente intimada, não apresentou os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, cabível o arbitramento do lucro. (Acórdão nº 1402-003.280, de 25/07/2018, redator designado Evandro Correa Dias)

ARBITRAMENTO. NÃO APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTOS. CABIMENTO.

A não apresentação, pela interessada, dos livros previstos pela legislação ou de qualquer outro documento para o qual tenha sido devidamente intimada, exige a adoção dos procedimentos previstos no artigo 530 do Decreto n. 3000/99, que trata das hipóteses de arbitramento. (Acórdão nº 1201-001.437, de 07/06/2016, relatoria do conselheiro Roberto Caparroz de Almeida)

Neste caso, não há que se argumentar que o contraditório no contencioso fiscal supriria a ausência da intimação para apresentar a contabilidade ou para apresentar esclarecimentos e elementos de prova que possibilitassem a apuração do lucro real, pois, como não se trata de lançamento condicional, a apresentação da contabilidade em sede de impugnação não teria o condão de reverter o arbitramento.

Por outro lado, é de se registrar que os relatórios apresentados pela contribuinte na impugnação, em que pese terem características intrínsecas de Livro Diário, não se revestem das características extrínsecas da contabilidade. Em especial, não cumprem as determinações dos artigos 1.181 e 1.184, §, 2º, do CC, verbis:

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

[...]

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

[...]

§ 2º Serão lançados no Diário o balanço patrimonial e o de resultado econômico, devendo ambos ser assinados por técnico em Ciências Contábeis legalmente habilitado e pelo empresário ou sociedade empresária.

Incorreu, portanto, a fiscalização em vício formal - no procedimento - ao deixar de intimar especificamente a contribuinte a apresentar a contabilidade e demais esclarecimentos ou elementos de prova necessários à determinação do lucro real.

Portanto, neste ponto, voto por dar provimento ao recurso voluntário e considerar improcedente, por vício formal, os autos de infração.

Recurso de ofício.

Uma vez que se dá provimento ao recurso voluntário, em razão da fundamentação exposta, despiendo o exame do recurso de ofício.

Processo nº 16095.720237/2017-95
Acórdão n.º **1401-003.289**

S1-C4T1
Fl. 37.893

Conclusão.

Voto por afastar as preliminares de nulidade, não conhecer do recurso de ofício e, no mérito, dar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)
Carlos André Soares Nogueira - Relator