



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

**Processo n°** 18471.002146/2008-74  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** **1801-00.653 – 1ª Turma Especial**  
**Sessão de** 02 de agosto de 2011  
**Matéria** AI - IRPJ  
**Recorrente** SYNAPSIS BRASIL LTDA.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2004

ARBITRAMENTO DOS LUCROS. EMPRESA DO SETOR DE ENERGIA ELÉTRICA. PLANO DE CONTAS DETERMINADO PELA ANEEL.

O procedimento fiscal é dialético e a auditoria deve investigar de forma exaustiva, questionando, solicitando, intimando, mormente quando a investigação culmina com o arbitramento dos lucros. A legislação de regência determina que o arbitramento seja medida última, extrema, quando exauridos todos os meios de que dispunha a auditoria fiscal para apurar o resultado da empresa com base nas regras do lucro real.

A complexidade da nomenclatura do plano de contas de empresas do setor de energia elétrica não enseja, necessariamente, que a escrituração mantida seja imprestável para apuração dos resultados com base nas regras do lucro real. Ademais, a própria ANEEL determina que as empresas prestadoras de serviços de energia elétrica adotem plano de contas por ela estabelecido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam, os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em preliminares, afastar as nulidades suscitadas e, no mérito, dar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto da relatora. Ausente, momentaneamente, o Conselheiro Guilherme Pollastri Gomes da Silva.

(assinado digitalmente)

**Ana de Barros Fernandes – Presidente**

(assinado digitalmente)

---

Maria de Lourdes Ramirez – Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Carmen Ferreira Saraiva, Guilherme Pollastri Gomes da Silva, Maria de Lourdes Ramirez, Magda Azario Kanaan Polanczyk, Edgar Silva Vidal e Ana de Barros Fernandes.

## Relatório

Trata o presente processo de autos de infração que exigem da empresa acima identificada o crédito tributário relativo a Imposto de Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ, no valor de R\$ 385.906,98 e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, no valor de R\$ 6.907,46, lavrados em 22/08/2008, tendo em conta que em procedimento de auditoria fiscal foram apuradas irregularidades na escrituração contábil e fiscal da contribuinte.

Por bem descrever os fatos adoto o relatório da DRJ no Rio de Janeiro/RJI:

As razões da autuação, em face da imprestabilidade da escrita, encontram-se a seguir, conforme Termo de Verificação, Constatação e de Encerramento de Fiscalização (fls. 381/404), abaixo reproduzido, em síntese:

*a) É notório o intrincado e obscuro plano de contas da auditada, exacerbado por abreviaturas - em grande parte - indecifráveis, até mesmo com representações ortográficas estrangeiras (o que é contrário à lei), às quais não lhe socorrem os seus históricos, no mais das vezes vagos ou tingidos por uma elasticidade inadequada e enigmática;*

*b) Há contas abreviadas de cujo histórico numérico não permite sequer avaliar o que elas encerram, fazendo com que a escrituração, quando decodificada, torne-se dependente do exaustivo e impossível cotejo de documentos, um a um, objetivando conciliá-los com a respectiva escrituração, para desvendar ou decifrar o que as contas contábeis pretendem ou objetivam revelar;*

*c) Consigne-se que os cheques emitidos pela fiscalizada têm finalidade híbrida, ora enfeixando os cheques devolvidos, ora os cheques liquidados (ambos lançamentos credores condensados num só título);*

*d) A identificação real da operação só é factível se olhando o seu diminuto e pouco esclarecedor histórico, acompanhado, de modo contínuo, do canhoto dos cheques;*

*e) Ainda que ultrapassados esses óbices, não há citação dos reais favorecidos dos saques ou de onde provieram os aludidos cheques devolvidos;*

f) Em relação aos DOC, também não há identificação acerca de quem aproveitariam as transferências eletrônicas disponíveis;

g) Ademais, os cheques e os TED são lançados, fundamentalmente, pelos inúmeros extratos bancários oriundos das contas correntes mantidas pela sociedade;

h) Como exemplo, foram pinçadas algumas folhas do Anexo I e do Anexo II — 48, 49, 192, 215/218, 224, 225, 235, 239, 248, 255, 266, 273, 285, 310, 360 e 11, 15/17, 29, 32, 543;

i) Enfim, toda essa prática, sem respaldo na legislação de regência, torna impossível a análise dos lançamentos e impede o levantamento, com base na escrituração, do mais tênue fluxo financeiro que possibilite identificar as modificações ocorridas na posição financeira, ou das efetivas disponibilidades da empresa;

j) Em decorrência desses aspectos, os trabalhos de auditoria têm seu respaldo nos livros Diários 10 e 11, bem como no livro Razão nº 11, que expressam as incongruências que tornaram a escrituração imprestável para os fins a que se destinava;

k) Diante de tantas inconsistências, o Fisco intimara o contribuinte a apresentar o plano de contas com a identificação dos históricos dos lançamentos nos livros contábeis, mormente os grafados de foram abreviada, de impossível identificação;

l) Em resposta, afirmara a empresa que o plano de contas é o da ANEL, sendo adotado para as empresas controladas e coligadas no Brasil e que os títulos da conta são de fácil identificação, encontrando-se no final de cada rubrica, destacando como exemplo a conta 0611212600 — AT 51 V C SPEE — CST PD VD SV PT — CT OP - SV OP MAT. CONS. OUT, e acrescenta também que o vocábulo "paymenis" trata de transferências bancárias;

m) Entretanto, afirma o Fisco que a palavra acima também às vezes antecede ao vocábulo reservas e também é posterior ao vocábulo tarifas. Portanto, não pode ser ao mesmo tempo uma coisa e outra;

n) Além disso, ao afirmar que adota o plano de contas da ANEL (presumindo ser a Agência Nacional de Energia Elétrica), não se poderia aceitá-lo sem qualquer adaptação às leis brasileiras, sendo certo que ao histórico das contas deveriam constar, em anexo, documentos comprobatórios;

o) Também enumera inúmeras inconsistências na escrituração do interessado, as quais nem mesmo o próprio consegue explicar (fls. 389/394);

p) Entre alguns exemplos, tem-se a conta 671.04.1.9 que agrega receitas não operacionais. Assim, se perfilham as demonstrações financeiras do contribuinte desde janeiro de 2004. Essa receita, até o mês de junho de 2004, atingira a cifra acumulada de R\$ 21.398,61. No mês de junho, a verba de R\$ 6.123,14 foi levada a crédito da conta de custo "At In-1 V SEE-CST PD VD SV PT-CT-SV TC — Outros", em contrapartida do respectivo débito da conta "671.04.1.9 - Administração Outras Receitas". Como não se sabe o teor daquela conta, não se sabe o porquê do lançamento, já que o histórico apenas traduz uma oração vaga. Mas, se observado o Livro Diário, nota-se que a verba original de R\$ 6.123,14 tem seu lançamento original no mês de maio (fls. 481 do Livro Diário nº 10). O crédito se apresenta

*com o histórico "OP 8676 BKB 017/04", voltado para a conta BANK BOSTON - M/N - Ch e Dev Ch Terc" e para a conta "Administração - Outras Receitas". A sua contrapartida, devedora, salda ou liquida uma obrigação no passivo circulante. A partir daí pode se indagar sobre quando foi produzida a receita, e se esta foi utilizada para pagamento de uma conta no passivo; e se fora transferida para o custo, de forma credora, existiria uma redução do custo e, por igual, da receita? E, por qual motivo? Portanto, a escrituração fere, também, por essa ótica, os princípios das normas contábeis, pois não oferece quaisquer explicações, de forma clara e objetiva do que ela pretendia traduzir;*

*q) Outra situação descrita encontra-se às fls. 906/909 do Livro Diário nº 11, revelando que a demonstração do resultado do exercício utiliza-se de contas abreviadas, não se sabendo o que elas definem e de onde provém os seus valores consolidados para fins comparativos com o preenchimento da DIPJ;*

*r) Intimado para indicar onde as despesas e provisões foram consolidadas na DIPJ, o interessado afirma não ter localizado o papel de trabalho relacionando as contas contábeis das linhas da DIPJ;*

*s) A resposta do contribuinte demonstra ser impossível realizar a conciliação, pois as contas estão submissas a códigos incompreensíveis e difusos, demonstrando profunda fragilidade;*

*t) Mesmo quando o contribuinte informava algo sobre a sua DIPJ, tal informação vinha desacompanhada de um detalhamento, não havendo como ser aceita;*

*u) Também quanto às TED, nada se revela no histórico;*

*v) Mesmo o contribuinte, quando intimado, respondeu apenas que o "sistema utiliza uma conta transitória para registrar valores contabilizados, mas que não foram ainda considerados pelos bancos, como, por exemplo, cheques que ainda não foram compensados pelo banco."*

*w) Também foi questionado pelo Fisco a que título fora realizado o lançamento contábil constante do seu livro Razão de fls. 261 no valor de R\$ 400.000,00 - TED D CRÉDITO C/C. Em resposta, o contribuinte informou que o valor correto do lançamento seria de R\$ 40.000,00, pois tratava-se de um lançamento oriundo da conciliação bancária, conforme lançamento registrado na fl. 556 do Livro Diário nº 10;*

*x) Apesar de tal explicação, entendera o Fisco que houve uma retirada de R\$ 400.000,00 (Banco Real S/A) da conta bancária e, se este valor, ainda sem destinação, é transferido para uma conta transitória que o transforma em R\$ 40.000,00, sem que o seu histórico nada revela neste teor, tem-se de concluir que o sistema utilizado pelo contribuinte é extremamente indevassável para se ultimar uma auditoria com apoio na escrituração, pois ofende os pilares das normas contábeis;*

*y) Verificou-se também que os cheques emitidos não têm mínimo vestígio de sua destinação, não havendo referência ao documento probante das operações ocorridas;*

*z) Também pelo Livro Razão não se consegue definir os tipos de operações realizadas pela empresa, já que as descrições possuem inúmeras abreviaturas, sem que se consiga retirar delas qualquer significado histórico;*

*aa) Não restaram provadas, da mesma forma, a elaboração e colação da Demonstração dos Lucros e Prejuízos Acumulados;*

*bb) Vale dizer que a elaboração desta demonstração é exigida não só das sociedades anônimas, mas também das demais sociedades, inclusive das sociedades de responsabilidade limitada (art. 86 da Lei nº 6404/1976 c/c Decreto-Lei nº 1598/1977, art. 7º., § 4º e Lei 7450/1985, art. 18, consubstanciado no art. 274 do RIR11999);*

*cc) Em face do cenário posto, tipifica-se ofensa à norma legal que embasa a apuração do imposto com base na escrituração completa, cujas matrizes legais acham-se atreladas aos artigos 219, 220, 221 e seu parágrafo único, 222, 224 e parágrafo único, 246, 247, § 1º, 251, 269 e § 1º do RIR11999;*

*dd) A hipótese de arbitramento trimestral estribado na receita bruta e acréscimos, por sua vez, a par da autorização concedida pelo Supervisor de Fiscalização, encontra amplo abrigo na legislação do Imposto de Renda;*

*ee) As tabelas a seguir demonstram os valores acumulados que, decompostos mensalmente e logo após consolidados trimestralmente com o percentual de 32% para a formação da base de cálculo que concerne à receita bruta operacional, a par das receitas financeiras e receitas não operacionais, estas duas últimas agregáveis àquela base de cálculo.*

Valores Acumulados			
Meses	Receita Bruta de Vendas	Receita Financeira	Receita Não Operacional
Janeiro	2.662.354,53	26.232,21	238,48
Fevereiro	6.118.817,93	98.403,77	238,48
Março	9.551.849,85	182.079,64	238,48
Abril	13.099.880,23	255.248,99	7.866,38
Maio	16.606.675,13	308.121,23	21.398,61 (6.123,14)
Junho	19.815.843,05	355.186,05	15.275,47
Julho	23.820.040,67	412.786,31	15.275,47
Agosto	26.993.601,08	458.871,31	15.275,47
Setembro	29.869.087,23	502.631,53	15.275,47
Outubro	32.410.831,20	542.805,91	15.275,47
Novembro	35.813.336,64	664.034,21	15.275,47
Dezembro	40.053.173,16	742.727,18	15.275,47

Meses	Valores Mensais (Janeiro a Dezembro)	Valores Trimestrais (1º. ao 4º.)
-------	--------------------------------------	----------------------------------

Jan. a Dez.	Receita Bruta de Vendas	Receita Financeira	Receita Não Operacional	Receita Bruta de Vendas	Receita Financeira	Receita Não Operacional
Janeiro	2.662.354,53	26.232,21	238,48			
Fevereiro	3.456.463,40	98.403,77				
Março	3.433.031,92	182.079,64		9.551.849,85	182.079,64	238,48
Abril	3.548.030,38	255.248,99	7.627,90			
Maio	3.506.794,90	308.121,23	13.532,23 (6.123,14)			
Junho	3.209.167,92	355.186,05		10.263.993,20	173.106,41	15.036,99
Julho	4.004.197,62	412.786,31				
Agosto	3.173.560,41	458.871,31				
Setembro	2.875.486,14	502.631,53		10.053.244,18	147.445,48	
Outubro	2.541.743,97	542.805,91				
Novembro	3.402.505,44	664.034,21				
Dezembro	4.239.836,52	742.727,18		10.184.085,93	240.095,65	
Total	40.053.173,16	742.727,18		40.053.173,16	742.727,18	

Devidamente intimada (fls. 404), em 22/08/2008, a interessada, em 22/09/2008, apresentou impugnação (fls. 442/467), instruída com a documentação de fls. 468/793), cujo teor, em síntese, a seguir se reproduz.

*a) sua escrituração contábil, em razão de sua natureza de prestadoras de serviços a geradoras e distribuidoras de energia elétrica, é baseada no plano de contas da Agência Nacional de Energia Elétrica — ANEEL. No entanto, o Fisco, em momento algum, dispôs-se a analisar a escrituração à luz do seu plano de contas;*

*b) a empresa faz parte do grupo multinacional ENDESA;*

*c) No caso sob análise, a fiscalização indicou ter havido arbitramento do lucro com base no inciso II do artigo 530 do RIR/1999 (escrituração com evidente intuito de fraude ou com erros e deficiências que a tornariam imprestável para a identificação da sua movimentação financeira e determinação do lucro real);*

*d) O arbitramento é medida extrema, que a fiscalização só pode recorrer quando restar totalmente impossibilitada de determinar o lucro de outras formas;*

*e) Sendo assim, a fiscalização deveria, em primeiro lugar, efetuar a realização dos ajustes necessários à correta apuração do lucro real e, somente na total impossibilidade de efetuar-los, mediante prova de tal fato, através de embasamento sólido e objetivo, é que estaria autorizada à realização da desconsideração da escrita contábil da empresa mediante o arbitramento do seu lucro;*

*f) Além disso, o termo transcreve uma tabela com diversos códigos de conta para, em seguida, citar diversos exemplos que atestariam a suposta imprestabilidade. De modo a ressaltar o total absurdo das alegações, a interessada*

*reproduz a tabela e segue o mesmo caminho por ela traçado, para evidenciar as contas glosadas e a observância das normas contábeis e do plano de contas da empresa e da ANEEL;*

PICT	Cta. Mayor	Texto breve	Texto explicativo
ATIVO			
PCBR	112811100	Tir e Vr Mobiliar - Ti	Tir e Vr Mobiliar – Tit e Vr Mob-ações Não Bolsateis
PCBR	21111540000	Folha Pgto – Consig Fa	Folha Pgto – Consig Favor conces e/ou Ter-Rem Diret
PCBR	2210131001	Forn-mat e serv-imob	Forn-mat e serv-imob associadas-moeda nacional
PCBR	2210132000	Forn-mat e serv-imob	Forn-mat e serv-imob associadas-moeda estrangeira
PCBR	2310134000	Forn-mat e serv-imob	Forn-mat e serv-imob outras-moeda estrangeira
PCBR	2310610000	At Ñ VC CC SPEE-rec	Rec recb ant – receitas curto prazo
PCBR	2310620000	At Ñ VC CC SPEE-rec	Rec recb ant(-) desp cp rec-L/P
PCBR	6310615000	At Ñ VC CC SPEE-Fin In	Inv – Out Gan Part Soc – Emp Grupo
PCBR	G611211400	At Ñ VC CC SPEE-Ct Pd	Vd Sv-Ct-Op – Sv Tc-Sv Pf Ind Ad
PCBR	G611211500	At Ñ VC CC SPEE-Ct Pd	Vd Sv-CO-ST – Sv Pf Id Cs e Ás
PCBR	G611211700	At Ñ VC CC SPEE-Ct Pd	Vd Sv-Ct-Op – Sv Tc-Transp Out
PCBR	G611211000	At Ñ VC CC SPEE-Cst	Vc Sv-CO-ST – Rp, Cn Ed e Sal
PCBR	G611212600	At Ñ VC CC SPEE-Cst Pd	Vd Sv-Ct-Op – Sv Tc-Outros
PCBR	G611213200	At Ñ VC CC SPEE-Cst Pd	Vd Sv-Ct-Op – ST Tc-Pés Cont
PCBR	G611213700	At Ñ VC CC SPEE-Cst Pd	Vd Sv-Pt-Ct Op-Sv Tc-Repog
PCBR	G611214100	At Ñ VC CC SPEE-Cst Pd	Vd Sv-CO-ST – Sv Prof Ind cont

PCBR	G611214200	At Ñ VC CC SPEE-Cst Pd	Vd Sv-Ct-Op – Sv Tc Gst Rep
PCBR	G611534000	At Ñ VC CC SPEE-Cst Pd	Vd Sv-Ct-Op – Dep-Ed. Ob Cv e Rf

g) *A impugnante reconhece que os textos, à primeira vista, podem não parecer evidente em razão das abreviaturas necessárias à descrição das atividades (limitadas pelo número de caracteres que o sistema impõe a cada conta);*

h) *Dessa forma pode se perceber facilmente que o título da primeira conta da tabela seria "Títulos e Valores Mobiliários Ações não Bolsáteis" registrada dentro do código 112.81 — "Títulos e Valores Mobiliários";*

i) *Seguindo o mesmo procedimento, tem-se que o código 211.11 corresponde à "Folha de Pagamento", de modo que a conta 211.11.5.4.000 corresponde à "folha de pagamento — consignações em favor da concessionária e/ ou Terceiros";*

j) *O código 221.01 corresponde a "Fornecedores" e o código 211.01.3 a "materiais e serviços", sendo o dígito colocado após 211.01.3 apenas indicativo de o pagamento correspondente ser efetuado em moeda nacional ou estrangeira;*

k) *O código 231.06 indica "Atividades não vinculadas à concessão de serviço público de energia elétrica", sendo a conta 231.06.1.0.000 uma conta correspondente a receitas e a conta 231.06.2.0.000 uma conta correspondente às despesas correspondentes às receitas;*

l) *O código 631 corresponde à Receitas Financeiras e o código 631.06 indica "atividades não vinculadas à concessão do serviço público de energia elétrica" e a conta 631.06.1.5.000 corresponde à "amortização e ganhos com participação societária";*

m) *As contas iniciadas com a letra "G" chamadas de contas operativas, fazem parte do plano de contas da empresa, mas não fazem parte do plano de contas da ANEEL. No entanto, conforme se demonstrará a seguir, há perfeita correspondência entre essas contas e as contas integrantes do plano de contas da ANEEL, inclusive havendo uma tabela completa de correspondência entre eles, conforme abaixo se demonstra:*

PCBR	G611211400	At Ñ VC CC SPEE-Ct Pd	Vd Sv-Ct-Op – Sv Tc-Sv Pf Ind Ad	Serviços Profissionais Independentes de Auditoria
PCBR	G611211500	At Ñ VC CC SPEE-Ct Pd	Vc Sv-CO-ST – Sv Pf Id Cs e Ás	Serviços Profissionais Independentes de Consultoria e Assessoria
PCBR	G611211700	At Ñ VC CC SPEE-Ct Pd	Vd Sv-Ct-Op – Sv Tc-Transp Out	Transporte Outros
PCBR	G611211000	At Ñ VC CC SPEE-Cst	Vd Sv-CO-ST – Rp, Cn Ed e Sal	Reparos e Consertos Edifícios e Salas
PCBR	G611212600	At Ñ VC CC SPEE-Cst Pd	Vd Sv-Ct-Op – Sv Tc Outros	Outros
PCBR	6611213200	At Ñ VC CC SPEE-Cst Pd	Vd Sv-Ct-Op – ST Tc-Pés Cont	Pessoal Contratado
PCBR	G611213700	At Ñ VC CC	Vd Sv-Pt-Ct Op-Sv	Reprografia

		SPEE-Cst Pd	Tc Repog	
PCBR	G611214100	At Ñ VC CC SPEE-Cst Pd	Vd Sv CO-ST Sv Prof Ind cont	Serviços Profissionais Independetes de Contador
PCBR	G611214200	At Ñ VC CC SPEE-Cst Pd	Vd Sv-Ct-Op – Sv Tc-Gst Rep	Gastos Representação
PCBR	6611534000	At Ñ VC CC SPEE-Cst Pd	Vd Sv-Ct-Op – Dep- Ed Ob Cv e Rf	Depreciação, Edifício, Obra Civil e Benfeitorias

n) *Vê-se que cada um dos exemplos citados pela fiscalização foi obtido sem grande esforço a descrição detalhada de cada um dos serviços, bastando, apenas, quando isso fosse necessário, a consulta ao Plano de Contas da ANEEL;*

o) *Com isso, o que a fiscalização afirmava tornar impossível a análise dos lançamentos e impedir o levantamento dos fluxos financeiros da impugnante, resta pronta, clara e definitivamente esclarecido;*

p) *Destaca-se ainda que a fiscalização citou contas que sequer foram objeto de quaisquer lançamentos;*

q) *Quanto ao Livro Diário nº 10, cumpre esclarecer que a conta G611.53.4.000 é uma conta operativa, cuja correspondência no plano de contas ANEEL é a conta 615.06.1.1.53 que corresponde à "depreciação";*

r) *Consultando-se o plano de contas da empresa e da ANEEL, pode ser constatado que o texto "At Si V C SPEE — Cst Pd Vd Sv-Ct Op-Dep-Ed.Ob e Bf nada mais é do que o código 615.06 "atividades não vinculadas à concessão do serviço público de energia elétrica", correspondendo à conta 615.06.1.1.21 "custo do produtos vendidos e dos serviços prestados". A conta 615.06.1.1.53, por sua vez, corresponde à "Depreciação". Logo a conta G611534000 corresponde à depreciação de "Edifícios de Obra Civil e Benfeitoria;*

s) *Em relação aos históricos "op8727" ou "op8672", que são códigos internos, a sigla "op" indica "ordem de pagamento" seguida de seu número. As siglas "rr1156" ou "bro5349" correspondem, respectivamente, à forma de pagamento da correspondente ordem de pagamento, sendo que "rr" corresponde ao Banco Real e "bro" ao Banco Bradesco;*

t) *As abreviações "ri-" e "nf" nada mais são do que "recibo" e "nota fiscal", respectivamente;*

u) *Outros Créd-Serv Prest a Terc-Cliente Mda Nac" corresponde à conta 112.51.2 e não deixa a menor dúvida de tratar-se de "Outros Créditos — Serviços Prestados a Terceiros — Outros Clientes em Moeda Nacional";*

v) *O histórico CUICURCING MAR/04 ABR/04 de fato apresenta erro na sua grafia, mas que de modo algum impede reconhecer tratar-se de "outsourcing", ou seja, serviços prestados a terceiros;*

w) *A fim de não deixar dívidas quanto à realização desses serviços, é anexada a nota fiscal a ele correspondente emitida contra a Ampla;*

x) A conta "mayor" nº 2110130000 "Fornec - Materiais e Serviços - Moeda Nac - Outras Emp" também não deixa dúvida tratar-se de Fornecedores de Materiais e Serviços em Moeda Nacional - Outras Empresas;

y) Quanto à dúvida apresentada relativa ao valor de R\$ 6.123,14, 'que fora levada a crédito da conta de custo At N" V SEE-Cst Pd Vd Sv Pt-Ct-Cp-Sv Tc-Outros', em contrapartida do respectivo débito da conta '671.04.1.9 — Administração Outras Receitas', a explicação é bastante singela. O sistema SAP, como ferramenta integrada à gestão, além de alimentar a escrituração contábil, é responsável também pela conciliação bancária da impugnante. Dessa forma, pode-se resumir a sistemática de pagamento através das seguintes etapas:

- etapa 1: Registro — da ordem de serviço/nota fiscal no sistema;

- etapa 2: Conformidade — confirmação do pedido mediante aprovação da despesa pelo gestor; e

- etapa 3: Pagamento — do valor correspondente à nota fiscal quando do efetivo recebimento da mercadoria/prestação do serviço contratado.

z) Na operação sob comento, houve o registro do valor de R\$ 143.545,00 na conta de despesas no mês de maio, valor para o qual houve a conformidade. No entanto, no momento do pagamento, foi concedido desconto pelo fornecedor da impugnante em valor correspondente a R\$ 6.123,14. Em junho, para que o valor na conta de despesa refletisse o valor efetivamente pago, foi realizado um ajuste correspondente ao valor do desconto. Dessa forma, trata-se não de uma receita, mas de um desconto concedido pelo fornecedor, cujo registro somente foi efetuado no momento do pagamento, consoante a sistemática de pagamento brevemente descrita acima, conforme comprovam os documentos em anexo;

aa) A receita, portanto, foi produzida no mês de maio, embora não se trate de receita, mas de desconto. Tal valor foi utilizado para abatimento da conta passiva correspondente ao saldo de contas a pagar com fornecedor;

bb) Quanto ao Livro Diário nº 11, o texto "At l V C SPEE-Cst Pd Vd Sv-Ct Op-Vt" referente ao código 615.06.1.1.01, nada mais é do que o código 615.06.1 "Custos da Operação", 615.06.1.1.01 "Pessoal" e "Vt" a "Vale Transporte". Logo, a conta nada mais é do que a despesa com vales transporte dos funcionários da impugnante, cujo valor mensal é inferior a R\$ 5.000,00;

cc) Referidos vales, por terem sido comprados em junho, tiveram o valor a eles correspondentes lançado em conta de despesa antecipada, sendo a apropriação da despesa feita no mês seguinte. Quanto ao questionamento do Fisco, a impugnante reconhece que, muito embora haja rubrica específica para lançamento de tais despesas na DIPJ, elas foram lançadas erroneamente na rubrica "outras despesas operacionais", o que de maneira alguma poderia sequer ser cogitado como causa de arbitramento do lucro, já que poderiam ter sido objeto de retificação da DIPJ, caso necessário;

dd) A fiscalização também foi capaz de identificar a conta 111.01.2 "Bancos", o que reforça o argumento de que a escrituração contábil da impugnante não é tão indecifrável quanto o alegado;

ee) Quando é realizado um pagamento no sistema, é gerado um valor negativo, que assim permanecerá até que haja a conciliação com o sistema bancário;

ff) Quando isso ocorre, o sistema capta no extrato o valor correspondente a essa transação e, na conciliação, realiza o débito correspondente no extrato e o

*crédito na conta negativa, de modo a zerar seu 'saldo. Com isso, a cada pagamento efetuado' mediante registro no extrato bancário é realizado o correspondente "pagamento" da conta em aberto no sistema quando da conciliação bancária realizada automaticamente pelo sistema;*

*gg) Com relação aos questionamentos relativos aos TED, observa-se que o próprio fiscal admite que é perfeitamente possível entender esses lançamentos, bastando para isso recorrer ao extrato bancário e aos documentos fiscais, caso necessário;*

*hh) Isso, claro, se o fiscal optasse por recorrer a estes documentos antes de consultar o plano de contas da empresa e da ANEEL, onde certamente iria encontrar as respostas às suas indagações;*

*ii) A impugnante, como qualquer empresa, tanto realiza quanto recebe transferências bancárias por meio de TED, sendo que cada uma delas consta de modo individualizado na sua escrituração, correspondente aos débitos ou aos créditos efetuados;*

*jj) Acrescente-se ainda que nas transferências por meio de TED, é obrigatória a identificação do beneficiário através de seu nome e CPF ou CNPJ;*

*kk) Tais lançamentos são objeto de conciliação bancária automática por meio do sistema SAP que realiza o encontro dos registros nele efetuados com a movimentação bancária por meio dos extratos bancários;*

*ll) É correto que o sistema utiliza contas transitórias para registros de valores imputados no sistema, mas ainda não contabilizados pelos bancos, conforme a sistemática de pagamento informada;*

*mm) Tais contas transitórias são de fato aplicáveis a cheques, não a transferências eletrônicas, cujo crédito é quase instantâneo;*

*nn) Dessa forma, tais contas transitórias são aplicáveis a cheques, mas não a TED. Com relação aos cheques, cumpre esclarecer que os seus números são registrados no sistema, conforme já mencionado;*

*oo) Em relação ao cancelamento da TED no valor de R\$ 600.000,00, de fato, foi realizado o registro no sistema e, posteriormente, o seu cancelamento, conforme atesta o extrato bancário do Bank Boston;*

*pp) Tal transferência seria realizada entre contas da própria impugnante, possivelmente para a realização de alguma despesa cujo pagamento usualmente era realizado através daquele banco, mas que deixou de ser necessária. Não se trata, obviamente, de conta transitória, conforme insinuou a fiscalização, restando, cabalmente comprovada a não realização desta transferência mediante a anexação do registro no SAP correspondente e também da cópia do extrato bancário do Bank Boston que atesta o seu cancelamento;*

*qq) Com relação às transferências dos valores de R\$ 40.000,00 e de R\$ 400.000,00, tratam-se de duas transferências realizadas nos meses de maio e junho de 2004;*

*rr) Inicialmente, cogitou-se que teria sido realizado no sistema o lançamento de R\$ 400.000,00, mas que a conciliação bancária teria apurado o valor de somente*

*R\$ 40.000,00, o que indicaria ter sido registrado o valor com um dígito a mais no sistema, erro passível de ser cometido por qualquer usuário;*

*ss) No entanto, conforme atestam as cópias dos extratos bancários do Bank Boston e do Banco Real, trata-se realmente de duas transferências distintas nos valores de R\$ 40.000,00 e de R\$ 400.000,00, a primeira realizada no dia 24 de maio de 2004 e a segunda realizada no dia 06 de junho de 2004;*

*tt) Ressalta-se que a impugnante é uma sociedade limitada e, com a entrada em vigor do novo código civil (2002), consoante o disposto no art. 1189 deste diploma a impugnante não estaria obrigada à apresentação da Demonstração de Lucros e Prejuízos Acumulados;*

*uu) No entanto, ainda que estivesse sujeita ao cumprimento desta obrigação, a falta de sua apresentação não acarretaria qualquer prejuízo ao Fisco, conforme se depreende do conteúdo do próprio termo lavrado pela fiscalização, bem como pelo fato de este não ter sido o objeto da fiscalização;*

Apreciando o litígio a 4ª. Turma da Delegacia de Julgamento no Rio de Janeiro/RJOI, pelo Acórdão nº. 12-26.450, de 30/09/2009 (fls. 801 a 822) julgou o lançamento procedente ao argumento de que a escrituração mantida pela empresa não se prestava a amparar a apuração dos seus resultados com base nas regras do lucro real, pois não estava alicerçada em documentos que pudessem comprovar e demonstrar com clareza os históricos dos lançamentos contábeis inseridos em seus Livros Diário e Razão. Observou, ainda, que não haveria arbitramento condicional e o ato do lançamento não poderia ser modificado pela posterior apresentação da escrituração cuja inexistência fora a causa do arbitramento.

Cientificada da decisão, em 21/10/2009, como demonstra a quota à fl. 823, a empresa apresentou Recurso Voluntário em 17/11/2009 (fls. 826 a 841). Em síntese argüi não se verificarem os requisitos necessários ao arbitramento do lucro, motivo pelo qual tal medida extrema e de caráter excepcional não deveria ter sido adotada pela fiscalização.

Afirma que a sua escrituração contábil seguiu o Plano de contas da ANEEL - Agência Nacional de Energia Elétrica, e permitia a correta identificação dos lançamentos efetuados e as demonstrações financeiras utilizadas seriam idôneas. Além disso o IRPJ e a CSLL devidos teriam sido corretamente recolhidos, só tendo havido saldo de tributo a recolher em razão da majoração de 20% das bases de cálculo imposta pela fiscalização em decorrência do arbitramento.

Alega violação aos princípios da ampla defesa, do contraditório e da verdade material e colaciona estudos doutrinários e jurisprudência administrativa, pugnano, ao final, pelo acolhimento do recurso.

Em plenário de julgamento fez sustentação oral pela recorrente o Dr. Mauricio Terciotti, OAB/RJ nº. 130.273.

É o relatório.

## Voto

Conselheira Maria de Lourdes Ramirez, Relatora.

O Recurso é tempestivo e dotado dos pressupostos para sua admissibilidade, pelo que dele tomo conhecimento.

A empresa recorrente teve o lucro do ano-calendário 2004 arbitrado pela autoridade fiscal que considerou que sua escrituração continha evidentes indícios de fraude ou erros e deficiências que a tornavam imprestável para apuração do lucro real, já que o lançamento tomou por fundamento legal o inciso II do artigo 530 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99), aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 1999.

A recorrente se opõe ao lançamento afirmando que sua escrituração é válida e alega violação aos princípios da ampla defesa, do contraditório e da verdade material.

### **Preliminarmente.**

#### **VIOLAÇÃO DOS PRINCÍPIOS DA AMPLA DEFESA, DO CONTRADITÓRIO E DA VERDADE MATERIAL.**

No que respeita à invocada violação dos princípios da ampla defesa, do contraditório e da verdade material cumpre examinar, inicialmente, se no presente caso teriam sido observados os requisitos legais pertinentes à constituição do Crédito Tributário pela Fazenda Pública, conforme estabelecido no Decreto nº. 70.235, de 6 de março de 1972, que disciplina o Processo Administrativo Fiscal – PAF, bem como se teriam sido atendidas as exigências presentes no art. 142 do Código Tributário Nacional – CTN - Lei nº. 5.172, de 1966.

Esta é a redação dos dispositivos mencionados:

#### **Decreto nº. 70.235/72 – PAF**

*Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta e conterá obrigatoriamente:*

*I – a qualificação do autuado;*

*II – o local, a data e a hora da lavratura;*

*III – a descrição do fato;*

*IV – a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;*

*V – a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;*

*VI – a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.*

#### **Lei nº. 5.172/66 – Código Tributário Nacional**

*Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível.*

*Parágrafo único. A atividade de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.*

Nesse aspecto, não se verifica nos autos a ausência dos elementos essenciais à formalização do crédito tributário, eis que presentes a descrição das irregularidades com a identificação da ocorrência dos fatos geradores, das matérias tributáveis, como também a determinação das bases de cálculo e alíquotas aplicáveis, o cálculo dos tributos exigidos, a correta identificação do sujeito passivo e a imposição da penalidade cabível.

Assim, o ato praticado no presente processo revestiu-se de todas as formalidades para sua validade, não se detectando nos autos qualquer das hipóteses de nulidade previstas nos incisos I e II do art. 59 do Decreto nº. 70.235, de 1972, abaixo transcrito, uma vez que o ato foi formalizado por pessoa competente, o AFRFB, e foi assegurado aos autuados o direito de defesa.

*Art. 59 São nulos:*

*I – os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;*

*II – os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.*

*...omissis...*

Da mesma forma, as decisões administrativas somente podem ser objeto de anulação se também restar caracterizada afronta às disposições do artigo 59, inciso II, acima transcrito.

Não se verifica, *in casu*, incompetência da autoridade julgadora de 1ª instância. Tampouco a decisão foi proferida com preterição do direito de defesa da contribuinte. Nesse contexto cumpre consignar que a validação, pela DRJ no Rio de Janeiro/RJI, das exigências formalizadas pela auditoria fiscal faz parte do campo do livre convencimento do julgador e, como tal, não pode ser motivo para anulação de decisão. Aquela autoridade teria ficado convencida, pelos fatos narrados pelo agente fiscal e pelos elementos constantes dos autos, que o arbitramento dos lucros ocorreu por estrita observância das normas legais que o determinam.

Os elementos de prova angariados pela auditoria fiscal foram considerados como suficientes à manutenção das exigências, ou seja, no entendimento do julgador de 1ª instância, provaram a procedência da autuação. E aqui se adentra, novamente, no campo do livre convencimento do julgador que, como consignado, não pode ser motivo para anulação de qualquer decisão.

Afasto, assim, as preliminares suscitadas.

## **Mérito**

Quanto ao mérito cumpre, inicialmente, retroceder à cronologia e analisar os acontecimentos.

Os trabalhos da auditoria fiscal tiveram início em 21/06/2007 (fls. 76/77), com a ciência do Termo de Início de Fiscalização que solicitava da contribuinte a apresentação dos seguintes documentos:

01- Cartão de C.N.P.J., Ato Constitutivo Social e alterações referentes aos cinco ( 5 ) últimos anos (fotocópias autenticadas); ou seja, de julho de 2002 a maio de 2007.

02- Balancetes Analíticos mensais ou trimestrais que serviram de base para o preenchimento da DIPJ referente ao ano-calendário de 2004.

03- Livro Diário acompanhado do Livro Razão Contábil relativamente ao ano-calendário de 2004.

04- Cópias DCTF, DIRF, DACON, DARF por tributo e contribuição social, cópia de parcelamento de débito junto a SRFB (REFIS/PAES) em relação aos períodos de julho de 2002 a maio de 2007.

**05- Comprovar com documentos hábeis e idôneos capeados ao razão contábil valores constantes da conta fornecedores, clientes ( notas fiscais de vendas ) referentes ao ano-calendário de 2004.**

06 - Esclarecer, por escrito, se existe qualquer consulta formulada à Secretaria da Receita Federal do Brasil.

07- Esclarecer, expressamente, anexando-a, caso exista qualquer decisão judicial, provisória ou definitiva, no âmbito dos tributos federais e das contribuições sociais administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, e que beneficie a empresa, e/ou o estabelecimento.

08- Nos termos do art. 909 do RIR/99, fica cientificado o contribuinte de que lhe é facultado efetuar, com os acréscimos legais aplicáveis em procedimento espontâneo, o recolhimento dos tributos e contribuições declarados, ainda não-pagos, no prazo de 20 (vinte) dias, contados a partir da ciência do presente Termo.

Afora o item 05 do Termo de Início de Fiscalização, todos os demais documentos solicitados são aqueles da praxe fiscal, necessários ao início de qualquer trabalho de auditoria.

De acordo com o protocolo às fls. 78/79, com data de 31/08/2007, a empresa apresentou à fiscalização os Livros Diários 10 e 11 e Livro Razão nº. 10, além de um CD Rom contendo DACONS, DCTFs, DIPJs e DIRFs.

Depois do Termo de Início de Fiscalização e da entrega dos documentos, em 31/08/2007, foram lavrados pela auditoria fiscal o Termo de Prosseguimento Fiscal nº. 1 (fls. 210) em 20/08/2007; o Termo de Prosseguimento Fiscal nº. 2 (fls. 211) em 19/10/2007; o Termo de Prosseguimento Fiscal nº. 3 (fls. 212) em 10/12/2007; o Termo de Prosseguimento Fiscal nº. 4 (fls. 214) em 02/02/2008 e o Termo de Prosseguimento Fiscal nº. 5 (fls. 216) em 11/03/2008, todos eles contendo, apenas, a ressalva do prosseguimento dos trabalhos de auditoria e a observação para o contribuinte “*continuar colocando à disposição do fisco federal*

*os documentos e esclarecimentos expressos já devidamente solicitados quando da lavratura e ciência do Termo de Início de Fiscalização”.*

Em 03/04/2008, com a lavratura do Termo de Prosseguimento Fiscal n.º 06 (fls. 218/219), a auditoria solicitou que o contribuinte prestasse, no prazo de 20 dias, alguns esclarecimentos. A solicitação foi reiterada 08/05/2008 (fl. 234) e em 11/06/2008 (fl. 235). Em 11/06/2008 a empresa atendeu às reitimações e apresentou os seus esclarecimentos (fls. 221 e seguintes). A seguir, transcreve-se o teor das solicitações contidas no Termo de Prosseguimento Fiscal n.º 06, assim como os esclarecimentos apresentados pela empresa. Para melhor entendimento da auditoria as questões formuladas pela fiscalização são imediatamente seguidas da respectiva resposta apresentada pela contribuinte, 11/06/2008, grafada em itálico e sublinhada, para diferenciação:

01) LALUR;

*1. O LALUR está sendo entregue.*

02) Cópias das Notas Fiscais de Vendas de Serviços sob os n.º 51, 55, 56, 94, 102, 115, 117, 130, 134, 171, 641 a 645.

*2. As cópia das notas fiscais de vendas de serviços sob os nos 51, 55, 56, 94, 102, 115, 117, 130, 134, 171, 641 a 645, estão sendo entregues.*

03) Contrato de locação e alterações, juntamente com recibos do período em curso, referente ao imóvel de terceiros situado na Av. Rio Branco, salas 507 e 508 (fls. 51 e outras do razão contábil).

*3. O contrato de locação e alterações de contrato social estão sendo entregues.*

04) Especificar a que título e respectivos beneficiários são creditadas as verbas sob o código 111.01.2 ( 1300000407), e denominadas de "Paymenis Reserva", notadamente as constantes do razão contábil de fls. 394 e 614.

*4. São transferências bancarias, foi debitada a conta Bradesco B120018207 e creditada a conta BankBoston, no valor de R\$ 600.000,00 em 30/07/2004, registrado no Livro Diário n.º 11, pagina 125.*

05) A que título fora provisionado o valor de R\$ 7.157.703,12 - Conta 615.06.1.1.21 ( 6611212600). Em caso de reversão de valor, citar número das fls., do livro diário/razão onde estão assentados ditos lançamentos.

*5. O valor de R\$ 7.157.703,12 está relacionado aos lançamentos de encerramento do exercício, conforme registro no Livro Diário n.º 11, pagina 897.*

06) Apresentar plano de contas e identificação dos históricos dos lançamentos nos livros contábeis, notadamente grafados de forma abreviada e de impossível identificação por mera leitura ( por exemplo, as constantes — **entre inúmeras outras** - de fls. 163,164 e 194 do livro diário nº 10 e fls. 784 do livro diário nº 11). **Base legal:**

R1R/99: Art. 269. A escrituração será completa, em idioma e moeda corrente nacionais, em forma mercantil, com individuação e clareza, por ordem cronológica de dia, mês e ano, sem intervalos em branco, nem entrelinhas, borraduras, rasuras, emendas e transportes para as margens (Decreto-Lei n 2 486, de 1969, art. 22).

Parágrafo 1º. É permitido o uso de códigos de números ou de abreviaturas, desde que estes constem de livro próprio, revestido das formalidades estabelecidas em lei (Decreto-lei no. 486, de 1969, art. 2º., parágrafo 1º., art. 5º., parágrafo 2º., e art. 7º.)

Código Civil Brasileiro/2002, art. 1.184: No Diário serão lançadas, com individuação, clareza e caracterização do documento respectivo, dia a dia, por escrita direta ou reprodução, todas as operações relativas ao exercício da empresa.

6. O plano de contas utilizado pela contabilidade da SYNAPSIS é o plano de contas da ANEL, pois, a SYNAPSIS faz parte de um conglomerado de empresas onde existem empresas do ramo de produção e distribuição de energia. Sendo assim, o grupo controlador que tem sua sede no Chile, para efeito de consolidação, adotou para as empresas controladas e coligadas no Brasil o plano de contas da ANEL. Contudo, é perfeitamente possível identificar o título da conta, que se encontra no final da rubrica de cada conta, como por exemplo a conta 0611212600 - AT ST v C SPEE-CST PD VI SV PT-CT OP-SV OP MAT. CONS. OUT (MATERIAIS DE CONSTRUÇÃO - OUTROS), conforme registro na folha 163, do Livro Diário nº 10, em 18/02/2004.

07) Justificar as operações de Transferências Eletrônicas Disponíveis constantes do livro razão de fls. 261 e 614, respectivamente livro diário nº 10, fls. 555/556, e livro diário nº 11, fls. 614.

7. O sistema integrado (ERP) utilizado pela SYNAPSIS , para fazer a conciliação bancária, utiliza uma conta transitória para registrar os valores contabilizados mas que não foram ainda considerados pelos bancos, como por exemplo: cheques que ainda não foram compensados pelo banco.

08) Detalhar o recebimento da verba de R\$ 1.236.630,92, através da TED, e constante de seu razão de fls. 02, conta nº 111.01.2. Identificar as fls. do livro diário onde se encontra o respectivo lançamento contábil.

8. Os lançamentos contábeis encontram-se registrados no Livro Diário nº 10, folhas 48 e 49 e o detalhamento encontra-se no Anexo 2.

09) Detalhar a operação "Devolução de TED" constante de seu livro razão, fls. 04, conta 111.01.2, e do livro diário nº 10, fls. 65, no valor de R\$ 600.000,00.

9. Esse lançamento se refere ao cancelamento de uma transferência entre contas bancárias, mais especificamente um TED, conforme Anexo 3.

10) Apresentar comprovante hábil (nota fiscal, fatura, duplicata) relativamente ao dispêndio a título de impressão de documentos, nos valores de R\$ 120.665,11 e R\$ 187.763,61, e constantes de seu livro razão contábil, às fls. 102, e fls. do livro diário nº 10, nº 163 e 164, respectivamente.

10. Infelizmente as notas fiscais solicitadas que suportaram os respectivos lançamentos estão sendo ainda providenciadas, pois as mesmas estão no arquivo morto da empresa que é guardado junto com os documentos de outras empresas do grupo. Sendo assim, solicitamos mais um prazo de 15 dias para ter esses documentos em mãos. Anexo 10, 10.1, 10.2 e 10.3.

11) A que título fora realizado o lançamento contábil constante de seu livro razão, de fls. 261, no valor de R\$ 400.000,00, com o seguinte histórico: TED D CRÉDITO C/C. Indicar o número do livro e as fls. do diário onde se acham os lançamentos respectivos (partida e contrapartida).

11. O valor correto do lançamento seria de R\$ 40.000,00 e não o valor de R\$ 400.000,00, pois trata-se de um lançamento oriundo da conciliação bancária, conforme lançamento registrado na folha 556 do Livro Diário 10.

12) Apresentar os comprovantes de recolhimento das estimativas mensais do IRPJ e da CSLL.

12. Os comprovantes de recolhimento das estimativas mensais encontram em anexo.

13) Indicar a conta, fls. do livro razão, nº e fls. do livro diário, ficha e linha da DIPJ, onde foram lançadas as despesas com locação de veículos. Apresentar comprovação hábil e relatório de uso dos respectivos veículos pelos componentes da diretoria.

13. A solicitação não foi possível atender, pois não conseguimos localizar a conta contábil tendo em vista não existir um

*papel de trabalho que evidencie a composição do valor considerado na linha específica da DIPJ.*

14) Apresentar alterações relativas ao Ato Constitutivo Social ocorridas nos últimos cinco anos.

*14. O ato constitutivo social encontra-se em anexo.*

15) Apresentar Escritura Pública de Compra e Venda com assentamento no Cartório de Registro de Imóveis correspondente, atualizada, de todos os bens imóveis constantes de seu último balanço (2006).

*15. A escritura publica encontra-se em anexo.*

16) Em relação ao Livro Razão nº 10:

16.1.) Fls. 172. Código de conta nº 615.06.1.1.21 — Vr. R\$ 17.195,50 - Prestação de Serviços de Infra-estrutura. Apresentar os comprovantes hábeis em relação aos demais meses, sob o mesmo código de razão, citando o nº das fls. onde se acham registradas as respectivas operações nos livros diários.

16.2) Fls. 173- Serviços Prestados. Vr. 11.780,63 (Conta nº 615.06.1.1.21).

16.3) Fls. 242 e 304 — Serviços Prestados por Callcenter, constantes da Nota Fiscal nº 28. Vr. R\$ 253.184,40 e de R\$ 259.655,85 (0611212600).

*16. É o mesmo caso dos documentos solicitados no item 10, precisamos de mais 15 dias para que os documentos localizados no arquivo morto.*

17) Indicar na DLPJ onde estão grafadas as provisões referentes aos contratos com a Xerox (NEC, COELCE, CERJ, HP, CRIATIVA). Apresentar os demais comprovantes de despesas em relação aos demais meses, sob o mesmo código, citando as fls., dos livros contábeis onde se acham registradas as respectivas operações.

*17. É o mesmo caso do item 13, não localizamos papel de trabalho relacionando as contas contábeis as linhas da DIPJ.*

Posteriormente, em 30/06/2008, complementando os esclarecimentos oferecidos à auditoria fiscal, a empresa apresentou o documento de fls. 232/233, com as seguintes observações, atinentes aos itens 6, 7, 13 e 17 do Termo de Prosseguimento nº 6:

1. O item 6 do Termo de Prosseguimento Fiscal nº 06, já havia sido esclarecido em resposta formal que foi entregue a V.Sa. no dia

12/06/2008, nos termos que se seguem: *"O plano de contas utilizado pela contabilidade da SYNAPSIS é o plano de contas da ANEL, pois, a SYNAPSIS faz parte de um conglomerado, de empresas onde existem empresas do ramo de produção e distribuição de energia. Sendo assim, o grupo controlador que tem sua sede no Chile, para efeito de consolidação, adotou para as empresas controladas e coligadas no Brasil o plano de contas da ANEL. Contudo, é perfeitamente possível identificar o título da conta, que se encontra no final da rubrica de cada conta, com por exemplo a conta 0611212600 - AT 1s7 V C SPEE-CST PD VD SV PT-CT OP-SV OP MA7: CONS. OUT (MATERIAIS DE CONSTRUÇÃO - OUTROS), conforme registro na folha 163, do Livro Diário nº 10, em 18/02/2004."*

2. O item 7 do Termo de Prosseguimento Fiscal nº 06, já havia sido esclarecido em resposta formal que foi entregue a V.Sa. no dia 12/06/2008, nos termos que se seguem: *"O sistema integrado (ERP) utilizado pela SYNAPSIS, para fazer a conciliação bancária, utiliza uma conta transitória para registrar os valores contabilizados mas que não foram ainda considerados pelos bancos, como por exemplo: cheques que ainda não foram compensados pelo banco."*

3. Com relação ao item 13 do Termo de Prosseguimento Fiscal nº 06, os lançamentos contábeis foram feitos na conta 615.06.1.1.91 e na DIPJ foram informados na linha 30 da ficha 05A .

4. Com relação ao item 17 do Termo de Prosseguimento Fiscal nº 06, os documentos solicitados já foram entregues a V.Sa., e quanto a DIPJ, tais valores foram informados na linha 30 da ficha 05A.

Junto dos esclarecimentos a contribuinte apresentou os documentos anexados às fls. 238 a 379. No anexo I foram apresentadas as folhas do Livro Diário nº. 11 (fl.s 238), e do Livro Diário nº. 10 (fls. 253). No anexo III foram apresentados o Plano de Contas e o Balanço Extraídos das folhas do Livro Diário nº. 11 (fls. 310). Às folhas 327 foram apresentadas as folhas do Livro Razão nº. 10. No anexo V (fls. 345) Demonstração do Resultado do Exercício - Fonte Livros Diário nº.s 10 e 11.

Em 12/08/2008 a auditoria concluiu pelo arbitramento.

Neste ponto cumpre observar que a auditoria fiscal é um procedimento investigativo, inquisitório. No curso dos trabalhos o auditor fiscal deve instar o contribuinte e dele extrair o maior número de informações, elementos e respostas aos seus questionamentos. O lançamento de ofício deve ser o último recurso, quando restar comprovado que o contribuinte não dispunha dos elementos exigidos pela legislação ou, de forma deliberada, não desejou apresentá-los. Dessa forma o procedimento fiscal é dialético, e a auditoria deve investigar de forma exaustiva, questionando, solicitando, intimando, mormente quando a investigação culmina com o arbitramento dos lucros. A legislação de regência determina que o arbitramento seja medida última, extrema, quando exauridos todos os meios de que dispunha a auditoria fiscal para apurar o resultado da empresa com base nas regras do lucro real.

O que se extrai do relato acima e da cronologia dos acontecimentos é que, no presente caso, o procedimento de auditoria fiscal não foi exaustivamente investigativo.

Foi lavrado o Termo de Início de Fiscalização com a solicitação de documentos genéricos e, no transcurso do tempo, 5 (cinco) Termos de Prosseguimento apenas para cientificar a interessada da continuidade dos trabalhos.

Também não se pode afirmar que as solicitações da auditoria consignadas no Termo de Prosseguimento n.º 6 não foram atendidas pela contribuinte. As justificativas foram apresentadas, assim como a documentação solicitada. Não de forma a satisfazer plenamente às questões da fiscalização no que toca aos registros contábeis. Mas não se verifica desídia por parte da fiscalizada no atendimento das intimações.

É evidente a complexidade da nomenclatura adotada no plano de contas da empresa. Isso é inquestionável. Mas tal fato não enseja, necessariamente, que a escrituração mantida seja imprestável para apuração dos resultados com base nas regras do lucro real. Tenha-se em conta que a própria ANEEL determina que as empresas prestadoras de serviços a geradoras e distribuidoras de energia elétrica adotem um plano de contas por ela estabelecido. Referido plano de contas consta de um manual produzido, à época, pela ANEEL e pela Associação Brasileira dos Contadores do Setor de Energia Elétrica – ABRACONEE, e está à disposição de qualquer interessado, podendo ser compulsado sem qualquer dificuldade pela *internet*.

No prefácio do Manual de Contabilidade do Serviço Público de Energia Elétrica – MCSPEE, consta:

O setor de energia elétrica vem, ao longo do tempo, reunindo profissionais de contabilidade, os quais têm deixado um legado técnico e cultural que, certamente, pode ser considerado como referência na área contábil relativa a atividades sujeitas à regulação e à fiscalização por parte do Poder Público.

O Órgão Regulador (Departamento Nacional de Águas e Energia Elétrica - DNAEE até 26 de dezembro de 1996 e Agência Nacional de Energia Elétrica - ANEEL a partir da referida data), em sua missão institucional, vem atualizando, ao longo do tempo, com a participação dos profissionais do setor elétrico, os procedimentos contábeis catalogados no Plano de Contas. Esses procedimentos vêm sendo utilizados pelas concessionárias do serviço público de energia elétrica para registro de suas operações, possibilitando ao Órgão Regulador o efetivo exercício das atribuições de regulação e fiscalização estabelecidas pela legislação aplicável às atividades do serviço público de energia elétrica.

Como parte do processo de permanente atualização do Plano de Contas, a ANEEL identificou a necessidade de revisá-lo em 2001, tendo em vista as significativas modificações ocorridas no setor elétrico brasileiro, no qual várias alterações no modelo em vigor vêm sendo promovidas por meio de novos textos legais e de regulamentação que contemplam, inclusive, novas situações decorrentes do processo de privatização que vem sendo implementado pelo Governo Federal. Nesse novo cenário estão inseridos aspectos de extrema relevância relacionados à necessidade de absoluta transparência na divulgação de dados e informações sobre o desempenho das concessionárias e permissionárias para uma grande variedade de partes interessadas e usuários (Órgãos

Reguladores, acionistas, analistas, empregados, consumidores, instituições financeiras nacionais e internacionais, investidores nacionais e estrangeiros, credores e público em geral).

Nesse contexto a ANEEL promoveu a revisão do Plano de Contas, sob a coordenação de técnicos lotados na Superintendência de Fiscalização Econômica e Financeira - SFF. Ademais, para a execução desse projeto, a ANEEL contratou consultores externos e estabeleceu uma metodologia de trabalho incorporando ao processo, os contadores das empresas de energia elétrica e a Associação Brasileira dos Contadores do Setor de Energia Elétrica - ABRACONEE, cuja experiência, qualificação técnica e espírito de colaboração foram importantes para o êxito do projeto. Além disso, a ANEEL solicitou a participação do Conselho Federal de Contabilidade - CFC, do Conselho Regional de Contabilidade do Distrito Federal - CRC-DF, da Comissão de Valores Mobiliários - CVM, do IBRACON - Instituto dos Auditores Independentes do Brasil, da ABAMEC - Associação Brasileira dos Analistas do Mercado de Capitais e de representantes da comunidade acadêmica, com o objetivo de obter subsídios para elevar o nível técnico dos trabalhos que inclusive, foram disponibilizados em processo de Audiência Pública no período de 22 de agosto a 23 de setembro de 2001.

A ANEEL reconhece e agradece publicamente a prestimosa e valiosa colaboração prestada pelos representantes dos órgãos e entidades anteriormente mencionados, cujas sugestões contribuíram efetivamente para o aprimoramento da qualidade do documento ora concluído, denominado Manual de Contabilidade do Serviço Público de Energia Elétrica.

Verifica-se, pois, que o plano de contas que a ANEEL determina seja compulsoriamente adotado pelas empresas do setor de energia elétrica é um plano de contas meticulosamente elaborado tendo a participação inclusive, do Conselho Federal de Contabilidade - CFC, do Conselho Regional de Contabilidade do Distrito Federal - CRC-DF, da Comissão de Valores Mobiliários - CVM, do IBRACON - Instituto dos Auditores Independentes do Brasil, da ABAMEC - Associação Brasileira dos Analistas do Mercado de Capitais, além de representantes da comunidade acadêmica e não pode ser sumariamente desprezado pela auditoria da Receita Federal.

O plano de contas foi apresentado à auditoria fiscal, como se verifica da resposta ao item 6 do Termo de Prosseguimento nº. 6. Entretanto o auditor fiscal não compreendeu o plano de contas. Também não questionou a contribuinte, a despeito da incompreensão do plano de contas apresentado. Não houve nenhuma outra solicitação ou intimação para que a empresa prestasse novos esclarecimentos. Unicamente com base na incompreensão do plano de contas é que a auditoria promoveu o arbitramento do lucro da empresa.

É verdade que, na impugnação, a contribuinte demonstrou possuir a equivalência entre o plano de contas determinado pela ANEEL e suas contas operativas. Mas é certo, também, que não há, nos autos qualquer indício de que a empresa tenha deliberadamente omitido ou subtraído da apreciação da auditoria fiscal tal correspondência. O que se verifica é que a empresa não foi instada, no curso da auditoria fiscal, a apresentar essa equivalência. O procedimento fiscal, de forma até repentina, foi concluído, culminando com o arbitramento do lucro e à contribuinte somente foi possível apresentar a correspondência entre o plano de contas da ANEEL e suas contas operativas por ocasião da impugnação.

É certo que não há arbitramento condicional, razão pela qual o lançamento com base no lucro arbitrado, depois de formalizado, não pode ser cancelado apenas porque a empresa venha a apresentar os elementos de sua escrituração regularizada no momento da impugnação, como um recurso último que lhe era possível apresentar já durante a fase de auditoria, apenas com o objetivo de lograr êxito na demanda administrativa. Tal premissa, entretanto, somente é válida quando restar demonstrado nos autos terem sido concedidas oportunidades para que o contribuinte apresente suas justificativas e comprovações, e este não o faça, e quando exauridos todos os demais meios para apuração do lucro real da pessoa jurídica auditada. *In casu*, tampouco se trata de apresentação de escrituração regularizada em substituição à anterior, pois desde a fase procedimental a recorrente informou à autoridade fiscal que seu plano de contas seguia aquele aprovado pelo órgão regulador do setor elétrico, a ANEEL (Resolução ANEEL nº 444, de 26 de outubro de 2001).

O art. 530 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99), aprovado pelo Decreto nº 3.000/99, determina as situações em que o imposto devido trimestralmente deverá ser determinado com base no lucro arbitrado:

*Art. 530. O imposto, devido trimestralmente, no decorrer do ano-calendário, será determinado com base nos critérios do lucro arbitrado, quando:*

*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.*

No caso sob análise, a fiscalização indicou ter havido o arbitramento do lucro com base no inciso II do art. 530, ou seja, que o arbitramento seria decorrência de a escrituração do contribuinte apresentar evidentes indícios de fraude ou conter erros ou

deficiências que a tornariam imprestável para identificação de sua efetiva movimentação financeira ou à determinação do lucro real.

Entretanto, não se constata, dos elementos carreados aos autos, que a escrituração da recorrente apresente **evidentes** indícios de fraude ou erros e deficiências que a tornem imprestável para apuração do lucro real. O arbitramento do lucro consiste em medida extraordinária, a que a fiscalização somente pode recorrer quando restar totalmente impossibilitada de determinar o lucro real de outras formas.

Pelo exposto voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

---

Maria de Lourdes Ramirez – Relatora