



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

Processo nº 18471.002756/2008-78
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1402-001.257 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 8 de novembro de 2012
Matéria AUTO DE INFRACAO - IRPJ e Reflexos
Recorrente SBIL SEGURANCA BANCARIA E INDUSTRIAL LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2004

LUCRO ARBITRADO. VÍCIOS NA ESCRITURAÇÃO. Os vícios formais e materiais, que tornam a escrita contábil e fiscal imprestável para a apuração do Lucro Real, autorizam o arbitramento do lucro.

MULTA DE OFICIO. AGRAVAMENTO. Evidenciado que o contribuinte buscou dificultar os trabalhos fiscais, atrasando sistematicamente, ou não atendendo, as intimações para apresentar documentos/esclarecimentos, correto o agravamento da multa em 50%.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário nos termos relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencido o Conselheiro Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira que votou por dar provimento parcial ao recurso para reduzir a multa ao percentual de 75%. Ausente o Conselheiro Carlos Pelá. Declarou-se impedido o Conselheiro Moisés Giacomelli Nunes da Silva.

(assinado digitalmente)

Leonardo de Andrade Couto - Presidente

(assinado digitalmente)

Antônio José Praga de Souza – Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antônio José Praga de Souza, Carlos Pelá, Frederico Augusto Gomes de Alencar, Moisés Giacomelli Nunes da Silva, Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira e Leonardo de Andrade Couto.

Relatório

SBIL SEGURANCA BANCARIA E INDUSTRIAL LTDA recorre a este Conselho contra a decisão de primeira instância administrativa, que julgou procedente a exigência, pleiteando sua reforma, com fulcro no artigo 33 do Decreto nº 70.235 de 1972 (PAF).

Transcrevo e adoto o relatório da decisão recorrida:

Trata-se do Auto de Infração (fls.419/438), lavrado em 27/03/2009, no âmbito da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Fiscalização no Rio de Janeiro, em cumprimento ao Mandado de Procedimento Fiscal - Fiscalização nº 07.1.90.00-2008-00371-9, referente ao Imposto de Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ, tendo como reflexo o lançamento da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, no período de janeiro de 2004 a dezembro de 2004, cujo crédito tributário monta em R\$2.083.261,92.

2 Os fundamentos que serviram de base aos lançamentos do IRPJ e da CSLL estão assim descritos no Auto de Infração:

2.1 Descrição dos fatos e enquadramento legal – IRPJ (Cód. 2917)

Em procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributária pelo sujeito passivo supracitado, efetuamos o presente Lançamento de Ofício, nos termos do art. 926 do Decreto 3.000, de 26 de março de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda 1999), tendo em vista que foram apuradas a(s) infração(ões) abaixo descritas(s) aos dispositivos legais mencionados.

Razão do Arbitramento nos períodos: 03/2004 06/2004 09/2004 12/2004

Arbitramento do lucro que se faz tendo em vista que a escrituração mantida pelo contribuinte é imprestável para determinação do Lucro Real, em virtude dos erros e falhas abaixo enumeradas:

Enquadramento Legal:

A partir de 01/04/1999 - Art. 530, inciso II, do RIR/99.

001 – RECEITA OPERACIONAL OMITIDA (ATIVIDADE NÃO IMOBILIÁRIA) PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS GERAIS		
Omissão de receitas de prestação de serviços gerais conforme subitens 2.2 e 2.3.3 do Termo nº 11 – Verificação Fiscal, de 24/03/2009, que constitui parte integrante do presente auto de infração.		
Fato Gerador	Valor Tributável ou Imposto (em Reais)	Multa
31/03/2004	10.014,30	75,00
30/09/2004	3.534,00	75,00
Enquadramento Legal: arts. 532 e 537 do RIR/99		

002 – RECEITA OPERACIONAL OMITIDA (ATIVIDADE NÃO IMOBILIÁRIA) PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS GERAIS Omissão de receitas de prestação de serviços gerais conforme subitens 2.2 e 2.3.3 do Termo nº 11 – Verificação Fiscal, de 24/03/2009, que constitui parte integrante do presente auto de infração.		
Fato Gerador	Valor Tributável ou Imposto (em Reais)	Multa
31/03/2004	519.155,14	112,5
31/03/2004	497.992,87	112,5
31/03/2004	540.864,39	112,5
30/06/2004	561.856,40	112,5
30/06/2004	808.221,61	112,5
30/06/2004	593.841,68	112,5
30/09/2004	627.658,21	112,5
30/09/2004	734.600,69	112,5
30/09/2004	522.969,29	112,5
31/12/2004	621.159,04	112,5
31/12/2004	559.668,79	112,5
31/12/2004	586.263,64	112,5
Enquadramento Legal: art. 532 do RIR/99		

003 – LUCRO INFLACIONÁRIO ACUMULADO Omissão de receitas de prestação de serviços gerais conforme subitens 2.2 e 2.3.3 do Termo nº 11 – Verificação Fiscal, de 24/03/2009, que constitui parte integrante do presente auto de infração.		
Fato Gerador	Valor Tributável ou Imposto (em Reais)	Multa
31/03/2004	39.734,63	75,00
Enquadramento Legal: art. 536, § 4º do RIR/99.		

2.2 Descrição dos fatos e enquadramento legal – CSLL (Cód. 2973)

001 – RECEITA OPERACIONAL OMITIDA (ATIVIDADE NÃO IMOBILIÁRIA) PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS GERAIS		
Omissão de receitas de prestação de serviços gerais conforme subitens 2.2 e 2.3.3 do Termo nº 11 – Verificação Fiscal, de 24/03/2009, que constitui parte integrante do presente auto de infração.		
Fato Gerador	Valor Tributável ou Imposto (em Reais)	Multa
31/03/2004	10.014,30	75,0
30/09/2004	3.534,00	75,0
31/03/2004	519.155,14	112,5
31/03/2004	497.992,87	112,5
31/03/2004	540.864,39	112,5
30/06/2004	561.856,40	112,5
30/06/2004	808.221,61	112,5
30/06/2004	593.841,68	112,5
30/09/2004	627.658,21	112,5
30/09/2004	734.600,69	112,5
30/09/2004	522.969,29	112,5
31/12/2004	621.159,04	112,5
31/12/2004	559.668,79	112,5
31/12/2004	586.263,64	112,5
Enquadramento Legal: art. 22 da Lei nº 10.684/03 e art. 37 da Lei nº 10.637/02.		

3 A autoridade autuante, no Termo nº 11 – Verificação Fiscal, às fls.404/418, descreve os fatos que alicerçaram a lavratura do presente Auto de Infração, alegando que:

3.1 No Termo nº 07 - Constatação e Intimação Fiscal, às fls 263/265, estão relatados todos os fatos ocorridos no curso da ação fiscal, até a data de 21/10/2008, cujos acontecimentos se processaram na seguinte sequência cronológica:

3.1.1 O interessado foi selecionado para fiscalização por ter efetuado a entrega das declarações correspondentes ao ano-calendário fiscalizado, completamente zeradas, vale dizer, “sem indicação de qualquer valor significativo no que tange às atividades operacionais da sociedade, em relação aos tributos e contribuições administradas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (IRPJ, CSLL, COFINS e PIS).” (item 1.1. do Termo nº 07 – Constatação e Intimação Fiscal, às fls 263);

3.1.2 A DIPJ (EX: 2005/2004) e as DCTFs foram entregues zeradas e, também, “não foi identificado, para o ano em tela, arrecadação de tais tributos federais na rede bancária autorizada, exceto em relação a COFINS e PIS, em uma única data: 30/11/2004” (item 1.1. do Termo nº 07 – Constatação e Intimação Fiscal, às fls 263);

3.1.3 O Termo de Início foi recepcionado em 10/03/2008, no qual foram requisitados: contrato social e alterações, elementos fiscais e contábeis e documentos que deram suporte aos lançamentos escriturados nos livros mantidos no período. No entanto, a respectiva resposta “somente se deu em 03/04/2008 (inclusive Livros: Diário, Razão e Apuração do ISS), disponibilizando parcialmente a documentação requisitada, restando o Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR)” (item 1.2.e 1.3 do Termo nº 07 – Constatação e Intimação Fiscal, às fls 263);

3.1.4 A não apresentação do LALUR ensejou a lavratura do Termo nº 02 – Intimação Fiscal, recebido em 02/06/2008, ratificando a apresentação desse Livro Fiscal, e solicitando a entrega dos balancetes contábeis; (item 1.3. do Termo nº 07 – Constatação e Intimação Fiscal, às fls 263);

3.1.5 O Termo nº 02 – Intimação Fiscal também não foi atendido no prazo estipulado, e que o interessado, a partir de então, passou a utilizar estratégias evasivas com o fito de não atender os compromissos com o fisco (item 1.4. do Termo nº 07 – Constatação e Intimação Fiscal, às fls 263);

3.1.6 A análise da documentação apresentada deu conta da existência de divergência de informações entre a DIPJ/2005 (ano-calendário: 2004) e as DCTFs, no que tange ao período de apuração. Na DIPJ o regime de apuração adotado foi o Lucro Real Anual, enquanto o constante nas DCTFs trimestrais apresentadas indicava para o 1º trimestre a adoção do Lucro Real Trimestral e para o 2º, 3º e 4º trimestres, o Lucro Presumido (item 1.5. do Termo nº 07 – Constatação e Intimação Fiscal, às fls 264);

3.1.7 Em decorrência das inconsistências verificadas foi lavrado o Termo nº 03 – Constatação e Intimação Fiscal, recebido em 07/07/2008, visando: a entrega dos balancetes de suspensão (solicitados em 02/06/2008), os esclarecimentos a cerca dos valores zerados nas declarações (DIPJ e DCTF) e das inconsistências mencionadas no item anterior (item 1.5. do Termo nº 07 – Constatação e Intimação Fiscal, às fls 264);

3.1.8 O LALUR (solicitado em 10/03/2008), somente foi apresentado em 07/07/2008, no qual constava escriturado o lucro do exercício referente ao ano fiscalizado no valor de R\$1.073.992,16 (item 1.5. do Termo nº 07 – Constatação e Intimação Fiscal, às fls 264);

3.1.9 O prazo para atendimento do Termo nº 03 – Constatação e Intimação Fiscal (apresentado em 07/07/2008) se expirou, sem que o interessado tivesse apresentado uma resposta formal (item 1.6. do Termo nº 07 – Constatação e Intimação Fiscal, às fls 264);

3.1.10 Em 08/09/2008, o interessado tomou ciência do Termo nº 04 – Intimação Fiscal (prazo para resposta: 18/09/2008), no sentido do interessado comprovar a origem dos recursos utilizados nas aquisições imobiliárias referentes às salas 1801 a 1810, situadas na Rua Evaristo da Veiga, 55 – Centro – Rio de Janeiro, o qual foi atendido em 23/09/2008 (item 1.7. do Termo nº 07 – Constatação e Intimação Fiscal, às fls 264);

3.1.11 Na data de 23/09/2008 foram restituídos os Livros: Diário, Razão e LALUR, a pedido do interessado, às fls 188, para que este pudesse providenciar os

balancetes de suspensão/redução e a DIPJ retificadora, a ser apresentada via internet, Neste mesmo dia foi apresentado o Termo nº 05 – Intimação Fiscal, com o objetivo de: solicitar “esclarecimentos quanto às divergências detectadas na contabilização das notas fiscais nº 2314 e 2503, bem como em relação ao saldo de lucro inflacionário supostamente não realizado”, com prazo de resposta para o dia 30/09/2008 (item 1.8. do Termo nº 07 – Constatação e Intimação Fiscal, às fls 264);

3.1.12 O interessado apresentou resposta ao Termo nº 05 um dia após o prazo estabelecido, mas de forma incompleta, visto que não houve comprovação da não realização do lucro inflacionário, sendo concedida prorrogação até o dia 03/10/2008, para complemento das requisições contidas no mencionado Termo de Intimação, sem que, no entanto, houvesse atendimento por parte deste (item 1.9. do Termo nº 07 – Constatação e Intimação Fiscal, às fls 264/265);

3.1.13 Em 14/10/2008, o interessado apresentou os balancetes de redução/suspensão, o Livro LALUR e a DIPJ retificadora, sem restituir o Livro Diário e Razão, como deveria (item 1.10. do Termo nº 07 – Constatação e Intimação Fiscal, às fls 265);

3.1.14 “A análise prévia dos balancetes e do LALUR indicou a existência de divergência com a escrituração apresentada anteriormente nos Livros Diário/Razão.” O LALUR restituído “não é o mesmo apresentado em 07/07/2008, indicando nova escrituração, em outro livro” (item 1.11. do Termo nº 07 – Constatação e Intimação Fiscal, às fls 264);

3.1.15 Em razão das diferenças apontadas anteriormente, o interessado foi intimado, 21/10/2008, mediante Termo nº 07 – Constatação e Intimação Fiscal, às fls 165, a reapresentar, imediatamente, os Livros: Diário, Razão e LALUR (anteriormente apresentados), referentes ao ano-calendário de 2004;

3.2 Muito embora constasse do rol de requisições do Termo de Início de Fiscalização, o interessado não apresentou nenhum Livro Auxiliar de Contabilidade, entregando, porém, “planilhas mensais denominadas “Mapas de Faturamento”, em 03/04/2008, que retratam os valores constantes das notas fiscais emitidas no decorrer de 2004” (item 1.2. do Termo nº 11 – Verificação Fiscal, às fls 406);

3.3 Em 16/06/2008, a Empresa Brasileira de Telecomunicações S/A EMBRATEL, CNPJ nº: 33.530.486/0001-29, “foi intimada a apresentar as notas fiscais e comprovantes de quitação, referentes às operações comerciais mantidas com o contribuinte fiscalizado no ano de 2004, tendo apresentado resposta, sendo que o interessado disponibilizou as notas fiscais (solicitadas em 10/03/2008) por ele emitidas em 23/09/2008” (item 1.2. do Termo nº 11 – Verificação Fiscal, às fls 406);

3.4 Com a reapresentação dos Livros Diário e Razão, em 22/10/2008, foi constatado que o interessado apresentou novos exemplares contendo diferenças significativas em relação aos livros apresentados inicialmente, tais como (item 1.3. do Termo nº 11 – Verificação Fiscal, às fls 406):

3.4.1 O primeiro livro Diário apresentado foi registrado sob o nº 6449/08, em 21/03/2008, conforme relato do interessado, às fls 309, enquanto o segundo Diário teve seu registro na Junta Comercial sob o nº 18.382/08, em 22/10/2008;

3.4.2 O Balanço Patrimonial e o Resultado do Exercício apresentaram modificações na sua estruturação de tal forma que o lucro líquido apurado que era de R\$1.073.992,16 para um prejuízo líquido de R\$542.478,13, decorrente da “diminuição de algumas das receitas e majoração de boa parte dos custos e despesas”, tendo como resultado a modificação do Lucro Real do exercício de 2004;

3.5 Ambos os Livros Diários entregues pelo interessado “indicam o último dia útil de cada mês como data de ocorrência dos fatos contábeis neles registrados”, o que motivou a reiteração da apresentação dos Livros Auxiliares (solicitados em 10/03/2008), os quais nunca foram apresentados (item 1.3.e 1.4. do Termo nº 11 – Verificação Fiscal, às fls. 406/407);

3.6 Em 14/01/2009, o interessado apresentou o documento denominado “Relatório dos lançamentos efetuados no Razão do ano base de 2004”, visando justificar as modificações existentes entre as duas contabilidades apresentadas, porém sem sucesso (item 1.6. do Termo nº 11 – Verificação Fiscal, às fls. 408);

3.7 A análise de toda a documentação apresentada até a data mencionada no item anterior ensejou na verificação das seguintes inconsistências (item 1.7. do Termo nº 11 – Verificação Fiscal, às fls. 408);:

3.7.1 Os balancetes mensais de suspensão apresentados “indicavam grave erro estrutural contábil, à medida que o total do ativo não era equivalente, em nenhum dos meses, ao total do passivo”;

3.7.2 A movimentação financeira, durante o ano de 2004, na instituição financeira, BANCO CRUZEIRO DO SUL S/A, CNPJ nº 62.136.254/0001-99, “não foram retratadas na contabilidade da fiscalizada, nem na primeira e nem na segunda escrituração”;

3.8 Em 26/02/2009, com nove dias de atraso, o interessado apresentou novos balancetes de suspensão, os quais apresentavam as mesmas inconsistências, e esclarecimentos para justificar a não contabilização da movimentação financeira perante o Banco Cruzeiro do Sul, mediante apresentação de documentação que “não comprovam” tais esclarecimentos (item 1.9. do Termo nº 11 – Verificação Fiscal, às fls. 408);

3.9 “De acordo com toda a exposição acima retratada, após análise de toda situação fiscal da empresa, bem assim dos documentos disponibilizados e dos fatos ocorridos no curso da ação fiscal, verificou-se a necessidade de proceder ao arbitramento do lucro da empresa sob auditoria, pelos sobejos motivos explicitados, que devem ser considerados em seu conjunto.” (itens 2.2.1./2.2.5. do Termo nº 11 – Verificação Fiscal, às fls. 409/415);

3.9.1 A duplicidade de escrituração contábil para um mesmo período, levada a efeito pelo interessado, sem observância aos princípios estabelecidos mediante Normas Brasileira de Contabilidade (NBC T 1 – anexo da Resolução do CFC 1.121/2008), bem como na Instrução Normativa 102, de 25 de abril de 2006 (Departamento Nacional de Registro do Comércio – DNRC), no que tange à impossibilidade de substituição de livro já autenticado, e no procedimento a ser adotado quando da apuração de erro em lançamentos contábeis;

3.9.2 Autenticação extemporânea, contrariando o disposto na IN SRF nº 16/84 e no Parecer Normativo CST nº 11/85, os quais prevêem que “a autenticação do Livro Diário deverá ser providenciada até a data prevista para entrega tempestiva das declarações de rendimentos dos respectivos exercícios”, sendo que no presente caso, os Livros Diários apresentados, referentes ao exercício de 2004, foram autenticados na Junta Comercial em 21/03/2008 e 22/10/2008, respectivamente;

3.9.3 “O método utilizado para as alterações em inúmeras contas contábeis não se adéquam às normas contábeis previstas na Resolução CFC nº 596, de 14/06/95, que adotou em seu anexo, a Norma Brasileira de Contabilidade (NBC) nº T.2.4.;

3.9.4 A forma da “metodologia de escrituração contábil utilizada, por meio da qual os lançamentos são feitos sempre no último dia de cada mês, sistematicamente envolvendo valores correspondentes a totais de várias (e indefinidas) operações – mormente em relação à conta Caixa e Receitas de Serviços – aliado ao fato de não dispor de livros auxiliares, como determina a legislação de regência” (art. 258 e §§, 259, 269 do RIR/99 e item 2.1.2 da NBC T 2.1 – Resolução nº 563/83);

3.9.5 Apresentação de balancetes de redução/suspensão “que pudessem justificar a ausência por completo do recolhimento do imposto de renda e contribuição social sobre o lucro, no decorrer de todo ano de 2004, com graves erros estruturais na escrituração utilizada (total do Ativo diferente do Passivo), caracterizando, uma vez mais, a falta de confiabilidade e transparência que se exige da escrituração contábil”;

3.9.6 Movimentação dos valores de R\$99.936,35 e R\$106.306,83 (fonte: DCPMF), nos meses de novembro e dezembro de 2004, respectivamente, perante o Banco Cruzeiro do Sul, sem que se fizessem constar da escrituração contábil apresentada;

3.10 A determinação do Lucro Arbitrado levou em conta o seguinte critério (item 2.3.1. do Termo nº 11 – Verificação Fiscal, às fls. 415/416):

3.10.1 Apuração da Receita Bruta com base nos valores das notas fiscais emitidas, tanto pela matriz quanto pela filial (Rio Bonito/RJ), constantes dos “Mapas de Faturamento” apresentados pelo interessado;

3.10.2 Utilização do percentual de 32%, previsto na legislação, acrescido de 20%, conforme previsto no art. 532 do RIR, perfazendo um percentual total de 38,4%, a ser aplicado sobre a Receita Bruta, com vistas à apuração do Lucro Arbitrado;

3.11 Nos “Mapas de Faturamento” apresentados pelo interessado foram apuradas incorreções na contabilização das notas fiscais nº 2314 e 2503, emitidas para acobertar serviços prestados à Empresa Brasileira de Telecomunicações S/A EMBRATEL. A primeira, cujo valor é de R\$192.960,90 foi contabilizada por R\$182.946,60 (valor defasado no mês de março de R\$10.014,30), enquanto a segunda foi erroneamente considerada como cancelada, deixando de ser computado no faturamento do mês de agosto o valor de R\$3.534,00, incorreções estas apuradas em diligência efetuada na empresa tomadora dos serviços (item 2.3.2. do Termo nº 11 – Verificação Fiscal, às fls. 416);

3.12 Diante da existência de um saldo do lucro inflacionário acumulado não realizado, no sistema SAPLI, no valor de R\$39.734,63, e pela ausência de comprovação das contestações apresentadas pelo interessado, este saldo foi oferecido integralmente à tributação com base no art. 451 do RIR (item 2.3.3. do Termo nº 11 – Verificação Fiscal, às fls. 415/416);

3.13 “Como restaram caracterizados inúmeros atrasos injustificáveis, que dificultaram de forma acentuada o desenvolvimento da ação fiscal, a multa de ofício deve ser majorada ao percentual de 112,5% (art. 44 da Lei nº 9.430/96) sobre a parcela do imposto e contribuições devidos, apurados a partir do arbitramento do lucro. O mesmo não se aplica em relação às infrações descritas nos itens 2.3.2 e 2.3.3 acima, para as quais não houve atraso determinante atribuível à fiscalizada (item 2.3.5. do Termo nº 11 – Verificação Fiscal, às fls. 417/418).”

4 Inconformado, o interessado apresentou impugnação (fls.444/578), na qual se insurge contra os lançamentos do IRPJ, CSLL e respectivos acréscimos legais, mediante argumentação apresentada a seguir:

4.1 Assevera que na sistemática adotada para apresentação das respostas às intimações, no curso da ação fiscal, “não há o que falar em não atendimento ou em atendimento precário, pois sempre que o Sr.Auditor solicitou foi atendido”, baseando sua assertiva nos intervalos de tempo existentes entre as intimações apresentadas pela Autoridade Autuante; (fls.449)

4.2 “Quanto a questão do livro diário não há de se falar em nova escrituração, ou em correção de erros na escrita, o que na realidade houve e sempre sustentei é que inadvertidamente ao solicitar a encadernação do livro diário não verifiquei os lançamentos efetuados a título de provisões (Trabalhistas e Tributária) no final de cada mês e assim acabei autenticando um diário que não exprimia a verdade dos fatos contábeis daquele exercício.” (fls.446 e 449);

4.3 Não tem fundamento os questionamentos acerca da confiabilidade da escrita fiscal, com a menção a NBC T 1 (Anexo da Resolução 1.121/2008), visto que verificado a incorreção das informações procedeu-se à correção para apresentação da verdade dos fatos (fls.449/450);

4.4 A referência à Instrução Normativa nº 102, de 25 de abril de 2006 e à NBC T 2.4 não tem pertinência, visto que não houve erro de estorno, “na realidade houve falta de lançamento e os mesmos não poderiam ser efetuados em outro exercício, a não ser ao que se relaciona. Não há de se falar em ajuste de exercícios anteriores.” (fls.450);

4.5 “Quanto ao novo registro do diário não há que se falar que não há possibilidade como afirma o Sr. Auditor Fiscal, citando ainda as Normas Brasileira de Contabilidade, pois a mesma fala de demonstrações financeiras e em momento algum fala em diário”, e acrescenta ainda, “citar a Instrução Normativa nº 102, de 25 de abril de 2006 (DNRC), também não cabe, pois se o mesmo é responsável pela autenticação e assim o fez, não há o que se falar nesse assunto.”(fls.450);

4.6 Não aceita a alegação de não entrega dos livros auxiliares, visto que “foi apresentado folhas diárias de operações de caixas, como também folhas de movimentação diária bancária e o mapa de faturamento, também tem as notas fiscais emitidas em ordem de data de emissão”, assegura que “a afirmação de não possuir livros auxiliares também não é verdadeira, pois o Sr. Auditor Fiscal esteve com o caixa diário da empresa, assim como o mapa bancário com os seus lançamentos também diariamente” (fls.450);

4.7 “A afirmação de que o livro razão não atende as normas contábeis, também não é verdadeira, pois o mesmo possui todas as contas contábeis individualizadas, e é cópia fiel do diário, portanto todas as informações diárias estão nos documentos de caixa diário ou nos movimentos bancários com data cronológica” (fls.450);

4.8 Alega que não procede a assertiva de existência de grave erro na estrutura dos Balancetes apresentados, os quais por se tratarem de Balancetes mensais, e não de Balanços, têm conta do Ativo, Passivo, de Despesa e Receita, cujos saldos são acumulados por mês. A opção da empresa pelo Lucro Real com apuração anual implica na demonstração do resultado financeiro da empresa somente no final do exercício (fls.448, 450 e 451);

4.9 Afirma não possuir conta corrente no Banco Cruzeiro do Sul, e que as operações realizadas com esta instituição financeira referem-se a adiantamento de

faturas da EMBRATEL, as quais foram escrituradas em sua contabilidade na Conta 2.2.01001.002-4, denominada CR2 (fls.448 e 451);

4.10 “Na realidade o mesmo Auditor Fiscal em nenhum momento falou em receita divergente entre o diário e o mapa de faturamento. Somente o fato de encontrar diferenças em lançamento de 2 notas fiscais, não são fatos para que a escrita seja imprestável”, acrescenta que com a apuração das diferenças, caberia ao “Auditor Fiscal determinar o recolhimento dos impostos sobre estes valores” (fls.450);

4.11 Reforça que os Livros Diário e Razão não devem ser considerados imprestáveis visto que serviram de fonte para que a Autoridade Autuante pudesse levantar as omissões de receitas apontadas no item anterior (fls.451).

5 Por fim, o interessado vem pedir que se considere improcedente os lançamentos do IRPJ, CSLL, com a devida correção do débito fiscal reclamado, em razão da utilização de método inconsistente na apuração do Crédito Tributário. (fls.452).

A decisão recorrida está assim ementada:

MATÉRIAS NÃO IMPUGNADAS. LUCRO INFLACIONÁRIO. BASE DE CÁLCULO: RECEITA BRUTA DECLARADA. O lançamento consolida-se administrativamente no que se refere à matéria não impugnada.

DESISTÊNCIA DE INSTÂNCIA. BASE DE CÁLCULO: RECEITA BRUTA NÃO DECLARADA. A concordância com a matéria objeto do lançamento implica desistência da instância administrativa e torna definitivo o crédito tributário correspondente.

LUCRO ARBITRADO. VÍCIOS NA ESCRITURAÇÃO. Os vícios formais e materiais, que tornam a escrita contábil e fiscal imprestável para a apuração do Lucro Real, autorizam o arbitramento do lucro.

MULTA MAJORADA. Mantém-se a majoração da multa quando não ilididos os fatos que lhe deram causa.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL. Aplica-se ao lançamento reflexo o mesmo tratamento dispensado ao lançamento matriz, em razão da causa e do efeito que os vincula.

Impugnação Improcedente

Cientificada da aludida decisão, a contribuinte apresentou recurso voluntário, no qual contesta as conclusões do acórdão recorrido, repisa as alegações da peça impugnatória e, ao final, requer o provimento.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Antonio Jose Praga de Souza, Relator.

O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos legais e regimentais para sua admissibilidade, dele conheço.

Conforme relatado, trata-se de constituição de crédito tributário referente ao Imposto de Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ e do lançamento reflexo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL (jan/2004 a dez/2004), tendo por base o arbitramento do lucro, em face da escrituração mantida pelo interessado ter sido considerada imprestável para determinação do Lucro Real tendo como agravante a não observação aos prazos para resposta das Intimações Fiscais, sendo aplicada a multa de ofício de 112,5%.

Segundo a autoridade fiscal, a contribuinte não se pautou em controle contábil hábil para determinação do Lucro Real, tendo em vista a apresentação à fiscalização de duas contabilidades, com resultados totalmente dispares, tendo por base Livros: Diário e Razão, os quais, em sua escrituração, continham agudos vícios de forma e de conteúdo, em total desacordo com a legislação comercial e fiscal. Além disso, o contribuinte omitiu a receita de algumas notas fiscais e deixou de oferecer à tributação o valor de R\$39.734,63, referente ao saldo de Lucro Inflacionário não realizado.

No seu recurso voluntário, apresentado em 28/12/2010, pelo contribuinte, fls. 614 e seguintes, o contribuinte limite-se a repisar as mesmas alegações da peça impugnatória, que a meu ver foram corretamente enfrentadas e refutadas no voto condutor do acórdão recorrido, a seguir transcrito:

(...)

O interessado contesta a lavratura do presente Auto de Infração, pelas razões apresentadas a seguir:

Alega que a apresentação de duas escriturações contábeis deveu-se ao fato de ter constatado erro na primeira escrituração, decorrente da ausência de lançamentos, a qual se fez repercutir na apuração do resultado do exercício de forma a não corresponder à fiel realidade. Por conta disso, se viu forçado a refazer a escrita contábil com vistas a dar provimento aos acertos necessários, o que implicou no surgimento de um novo resultado do exercício, e assim apresentar à Autoridade fiscal uma apuração do Lucro Real baseada em controles contábeis mais fidedignos.;

Afirma que a escrita apresentada observou todos os requisitos previstos na legislação comercial e fiscal, discordando das alegações apresentadas pela Autoridade Autuante, quanto aos dispositivos legais infringidos, motivadores do seu desabono, pela não configuração dos vícios por este apontados, o que se leva a crer estar a contabilidade da sociedade empresária revestida da confiabilidade necessária para apuração do Lucro Real.

Assegura que não promoveu entraves ao curso normal da ação fiscal, visto que todos os Termos apresentados pela Autoridade Fiscal foram atendidos.

CONSIDERAÇÕES GERAIS

A Constituição Federal, em seu art. 145, §1º, estabelece como fundamental a observação ao princípio da capacidade contributiva, a qual pode ser traduzida pela capacidade econômica de contribuir para o custeio do Estado, por intermédio de pagamento de impostos.

Vale ressaltar, que este princípio constitucional deve orientar tanto as ações legislativas, na produção de normas tributária, mormente na definição da base de cálculo dos tributos, quanto na aplicação destas normas, com relevância nas ações fiscais, no que tange ao levantamento e determinação do valor sobre o qual recairá a exação.

Consoante ao aludido princípio constitucional, a Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966 – CTN instituiu a renda-produto e a renda acréscimo patrimonial como bases de cálculo do Imposto de Renda, conforme dispõe em seu art. 43, incisos I e II.

No que tange à determinação da base de cálculo do imposto de Renda, o CTN prescreve que esta será o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis, visto o disposto no art. 44, abarcando este dispositivo legal as Pessoas Jurídicas, por força do art. 26 da Lei nº 8.981/95 e art. 1º da Lei nº 9.430/96.

O Decreto-Lei nº 1.598 de 26 de dezembro de 1977, em art. 6º, quanto à apuração do Lucro Real, estabelece o seguinte:

Art 6º - Lucro real é o lucro líquido do exercício ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária.

§ 1º - O lucro líquido do exercício é a soma algébrica de lucro operacional (art. 11), dos resultados não operacionais, do saldo da conta de correção monetária (art. 51) e das participações, e deverá ser determinado com observância dos preceitos da lei comercial.

§ 2º - Na determinação do lucro real serão adicionados ao lucro líquido do exercício:

a) os custos, despesas, encargos, perdas, provisões, participações e quaisquer outros valores deduzidos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação tributária, não sejam dedutíveis na determinação do lucro real;

b) os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores não incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação tributária, devam ser computados na determinação do lucro real.

§ 3º - Na determinação do lucro real poderão ser excluídos do lucro líquido do exercício:

a) os valores cuja dedução seja autorizada pela legislação tributária e que não tenham sido computados na apuração do lucro líquido do exercício;

b) os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação tributária, não sejam computados no lucro real;

c) os prejuízos de exercícios anteriores, observado o disposto no artigo 64.

...(omissis)...

Não resta dúvida que na determinação do Lucro Real há que se perquirir com profundidade toda movimentação econômica e financeira pela qual passou a Pessoa Jurídica, para que no final do período de apuração se possa quantificar a verdadeira renda auferida pelo contribuinte, o que torna este método o que mais se aproxima dos ditames do princípio constitucional da capacidade contributiva.

A necessidade de construção de regras de determinação da base cálculo do IRPJ, a partir de base probatória sólida e de altíssimo grau de confiabilidade, e que por consenso conseguisse melhor instrumentalizar a apuração da capacidade contributiva-renda da Pessoa Jurídica, levou a legislação tributária a valer-se da escrituração contábil, acrescentando a estes controles fiscais.

Para assegurar a confiabilidade da fonte de informações utilizada para cálculo do tributo, a Lei tributária obriga que a escrituração contábil observe rigorosamente as formalidades intrínsecas e extrínsecas previstas na Lei Comercial, bem como os requisitos previstos na legislação do Imposto de Renda, mormente quando da apuração do Lucro Real, cabendo destacar o que dispõe a respeito, o Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000 de 26 de março de 1999, saber:

Art. 257. A pessoa jurídica é obrigada a seguir ordem uniforme de escrituração, mecanizada ou não, utilizando os livros e papéis adequados, cujo número e espécie ficam a seu critério (Decreto-Lei nº 486, de 3 de março de 1969, art. 1º).

Livro Diário

Art. 258. Sem prejuízo de exigências especiais da lei, é obrigatório o uso de Livro Diário, encadernado com folhas numeradas seguidamente, em que serão lançados, dia a dia, diretamente ou por reprodução, os atos ou operações da atividade, ou que modifiquem ou possam vir a modificar a situação patrimonial da pessoa jurídica (Decreto-Lei nº 486, de 1969, art. 5º).

§ 1º Admite-se a escrituração resumida no Diário, por totais que não excedam ao período de um mês, relativamente a contas cujas operações sejam numerosas ou realizadas fora da sede do estabelecimento, desde que utilizados livros auxiliares para registro individuado e conservados os documentos que permitam sua perfeita verificação (Decreto-Lei nº 486, de 1969, art. 5º, § 3º).

§ 2º Para efeito do disposto no parágrafo anterior, no transporte dos totais mensais dos livros auxiliares, para o Diário, deve ser feita referência às páginas em que as operações se encontram lançadas nos livros auxiliares devidamente registrados.

§ 3º A pessoa jurídica que empregar escrituração mecanizada poderá substituir o Diário e os livros facultativos ou auxiliares por fichas seguidamente numeradas, mecânica ou tipograficamente (Decreto-Lei nº 486, de 1969, art. 5º, § 1º).

§ 4º Os livros ou fichas do Diário, bem como os livros auxiliares referidos no § 1º, deverão conter termos de abertura e de encerramento, e ser submetidos

à autenticação no órgão competente do Registro do Comércio, e, quando se tratar de sociedade civil, no Registro Civil de Pessoas Jurídicas ou no Cartório de Registro de Títulos e Documentos (Lei nº 3.470, de 1958, art. 71, e Decreto-Lei nº 486, de 1969, art. 5º, § 2º).

§ 5º Os livros auxiliares, tais como Caixa e Contas-Correntes, que também poderão ser escriturados em fichas, terão dispensada sua autenticação quando as operações a que se reportarem tiverem sido lançadas, pormenorizadamente, em livros devidamente registrados.

§ 6º No caso de substituição do Livro Diário por fichas, a pessoa jurídica adotará livro próprio para inscrição do balanço e demais demonstrações financeiras, o qual será autenticado no órgão de registro competente.

Livro Razão

Art. 259. A pessoa jurídica tributada com base no lucro real deverá manter, 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, mantidas as demais exigências e condições previstas na legislação (Lei nº 8.218, de 1991, art. 14, e Lei nº 8.383, de 1991, art. 62).

§ 1º A escrituração deverá ser individualizada, obedecendo à ordem cronológica das operações.

§ 2º A não manutenção do livro de que trata este artigo, nas condições determinadas, implicará o arbitramento do lucro da pessoa jurídica (Lei nº 8.218, de 1991, art. 14, parágrafo único, e Lei nº 8.383, de 1991, art. 62).

§ 3º Estão dispensados de registro ou autenticação o Livro Razão ou fichas de que trata este artigo.

Livros Fiscais

Art. 260. A pessoa jurídica, além dos livros de contabilidade previstos em leis e regulamentos, deverá possuir os seguintes livros (Lei nº 154, de 1947, art. 2º, e Lei nº 8.383, de 1991, art. 48, e Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, arts. 8º e 27):

I - para registro de inventário;

II - para registro de entradas (compras);

III - de Apuração do Lucro Real - LALUR;

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

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

§ 1º Relativamente aos livros a que se referem os incisos I, II e IV, as pessoas jurídicas poderão criar modelos próprios que satisfaçam às necessidades de seu negócio, ou utilizar os livros porventura exigidos por outras leis fiscais,

ou, ainda, substituí-los por séries de fichas numeradas (Lei nº 154, de 1947, art. 2º, §§ 1º e 7º).

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

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

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

Art. 261. No Livro de Inventário deverão ser arrolados, com especificações que facilitem sua identificação, as mercadorias, os produtos manufaturados, as matérias-primas, os produtos em fabricação e os bens em almoxarifado existentes na data do balanço patrimonial levantado ao fim de cada período de apuração (Lei nº 154, de 1947, art. 2º, § 2º, Lei nº 6.404, de 1976, art. 183, inciso II, e Lei nº 8.541, de 1992, art. 3º).

Parágrafo único. Os bens mencionados neste artigo serão avaliados de acordo com o disposto nos arts. 292 a 298.

Livro de Apuração do Lucro Real

Art. 262. No LALUR, a pessoa jurídica deverá (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 8º, inciso I):

I - lançar os ajustes do lucro líquido do período de apuração;

II - transcrever a demonstração do lucro real;

III - manter os registros de controle de prejuízos fiscais a compensar em períodos de apuração subsequentes, do lucro inflacionário a realizar, da depreciação acelerada incentivada, da exaustão mineral, com base na receita bruta, bem como dos demais valores que devam influenciar a determinação do lucro real de períodos de apuração futuros e não constem da escrituração comercial;

IV - manter os registros de controle dos valores excedentes a serem utilizados no cálculo das deduções nos períodos de apuração subsequentes, dos dispêndios com programa de alimentação ao trabalhador, vale-transporte e outros previstos neste Decreto.

Art. 263. O LALUR poderá ser escriturado mediante a utilização de sistema eletrônico de processamento de dados, observadas as normas baixadas pela Secretaria da Receita Federal (Lei nº 8.218, de 1991, art. 18).

Conservação de Livros e Comprovantes

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 23/11/2012 por ANTONIO JOSE PRAGA DE SOUZA, Assinado digitalmente em 20/

12/2012 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO, Assinado digitalmente em 23/11/2012 por ANTONIO JOSE PRAGA DE SOUZA

Impresso em 07/01/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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

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

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

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

Com razão, o legislador considera a adoção da apuração da base de cálculo do IRPJ utilizando o Lucro Presumido ou Arbitrado, uma questão opcional. Enquanto a determinação do Lucro Real pressupõe uma imersão direta no patrimônio do contribuinte, em se tratando de Lucro Presumido ou Arbitrado, são utilizados métodos indiciários, seja para facilitar e simplificar o cumprimento da obrigação tributária, ou até mesmo por deficiência ou inexistência de controles contábeis, o que os tornam mais afastados, mas sem comprometer, de uma concepção mais real da capacidade contributiva renda.

Com relação à alternativa do arbitramento como método de quantificação de base de cálculo do imposto, o CTN contempla a possibilidade de sua utilização, porém, pode-se notar o caráter de excepcionalidade impregnado no comando legal, que assim dispõem:

*Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, **arbitrará** aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.*

Nesse sentido, a Lei nº 8.981 de 20 de janeiro de 1995 prevê as hipóteses que dão ensejo à aplicação do arbitramento, não deixando dúvidas quanto ao caráter de excepcionalidade que deve nortear sua utilização, a qual assim dispõe:

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

I - o contribuinte, obrigado à tributação com base no lucro real ou submetido ao regime de tributação de que trata o [Decreto-Lei nº 2.397, de 1987](#), não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, ou

deixar de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal;

II - a escrituração a que estiver obrigado o contribuinte revelar evidentes indícios de fraude ou contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para:

- a) identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária; ou*
- b) determinar o lucro real.*

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

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

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

VII - o contribuinte não mantiver, em boa ordem e segundo as normas contábeis recomendadas, livro Razão ou fichas utilizados para resumir e totalizar, por conta ou subconta, os lançamentos efetuados no Diário.

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

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

§ 2º Na hipótese do parágrafo anterior:

a) a apuração do Imposto de Renda com base no lucro arbitrado abrangerá todo o ano-calendário, assegurada a tributação com base no lucro real relativa aos meses não submetidos ao arbitramento, se a pessoa jurídica dispuser de escrituração exigida pela legislação comercial e fiscal que demonstre o lucro real dos períodos não abrangido por aquela modalidade de tributação, observado o disposto no § 5º do art. 37;

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

Art. 51. O lucro arbitrado das pessoas jurídicas, quando não conhecida a receita bruta, será determinado através de procedimento de ofício, mediante a utilização de uma das seguintes alternativas de cálculo:

I - 1,5 (um inteiro e cinco décimos) do lucro real referente ao último período em que pessoa jurídica manteve escrituração de acordo com as leis comerciais e fiscais, atualizado monetariamente;

II - 0,04 (quatro centésimos) da soma dos valores do ativo circulante, realizável a longo prazo e permanente, existentes no último balanço patrimonial conhecido, atualizado monetariamente;

III - 0,07 (sete centésimos) do valor do capital, inclusive a sua correção monetária contabilizada como reserva de capital, constante do último balanço patrimonial conhecido ou registrado nos atos de constituição ou alteração da sociedade, atualizado monetariamente;

IV - 0,05 (cinco centésimos) do valor do patrimônio líquido constante do último balanço patrimonial conhecido, atualizado monetariamente;

V - 0,4 (quatro décimos) do valor das compras de mercadorias efetuadas no mês;

VI - 0,4 (quatro décimos) da soma, em cada mês, dos valores da folha de pagamento dos empregados e das compras de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem;

VII - 0,8 (oito décimos) da soma dos valores devidos no mês a empregados;

VIII - 0,9 (nove décimos) do valor mensal do aluguel devido.

§ 1º As alternativas previstas nos incisos V, VI e VII, a critério da autoridade lançadora, poderão ter sua aplicação limitada, respectivamente, às atividades comerciais, industriais e de prestação de serviços e, no caso de empresas com atividade mista, ser adotados isoladamente em cada atividade.

§ 2º Para os efeitos da aplicação do disposto no inciso I, quando o lucro real for decorrente de período-base anual, o valor que servirá de base ao arbitramento será proporcional ao número de meses do período-base considerado.

§ 3º Para cálculo da atualização monetária a que se referem os incisos deste artigo, serão adotados os índices utilizados para fins de correção monetária das demonstrações financeiras, tomando-se como termo inicial a data do encerramento do período-base utilizado, e, como termo final, o mês a que se referir o arbitramento.

Art. 55. O lucro arbitrado na forma do art. 51 constituirá também base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, de que trata a [Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988](#).

Está evidente, numa interpretação mais abrangente do contexto legal em que se insere o arbitramento do lucro, que a Autoridade Lançadora deve perquirir o quanto mais possível a busca do Lucro Real para determinação da base de cálculo do IRPJ, caso o contribuinte não opte pelo Lucro presumido, restando a alternativa do Lucro Arbitrado condicionada à existência de total impossibilidade de se aferir a real capacidade contributiva com as informações de que dispõe.

Assim, relutando o contribuinte em não observar seu dever de prestar informações, e com exatidão, às Autoridades Tributárias do Estado, e, configurando-se a ocorrência das hipóteses previstas na legislação que estabelece as condições para o arbitramento do lucro, a Autoridade Fiscal deverá fazê-lo por dever de ofício, em face da vinculação de sua atividade.

DO ARBITRAMENTO

No presente caso concreto, o embate se trava em seu âmago sobre a imprestabilidade da escrita apresentada pelo interessado, na qual este se baseou para a apuração da base de cálculo do imposto, tendo adotado a forma de tributação pelo Lucro Real, com apuração anual, conforme consta da DIPJ/2005, às fls. 05.

De início, cabe ressaltar relevantes dispositivos contidos no Decreto-Lei nº 1.598/77, no que concerne à ao Lucro Real:

Art 7º - O lucro real será determinado com base na escrituração que o contribuinte deve manter, com observância das leis comerciais e fiscais.

Art 9º - A determinação do lucro real pelo contribuinte está sujeita a verificação pela autoridade tributária, com base no exame de livros e documentos da sua escrituração, na escrituração de outros contribuintes, em informação ou esclarecimentos do contribuinte ou de terceiros, ou em qualquer outro elemento de prova.

§ 1º - A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais.

§ 2º - Cabe à autoridade administrativa a prova da inveracidade dos fatos registrados com observância do disposto no § 1º.

§ 3º - O disposto no § 2º não se aplica aos casos em que a lei, por disposição especial, atribua ao contribuinte o ônus da prova de fatos registrados na sua escrituração.

Consta dos autos, a entrega do Livro Diário nº 22, em 03/04/2008(fl.77), com a apuração de um lucro líquido para o exercício de 2004, no valor de R\$1.073.992,16 (fls.120), e em outra oportunidade, a entrega de um novo Livro Diário nº 22, em 22/10/2008 (fls.266), acusando para o mesmo exercício em tela, a apuração de prejuízos no valor de R\$542.478,13 (fls.273), cabendo destacar que ambos os livros foram registrados na Junta Comercial (conforme fls. 114 e 267).

Neste ponto é importante mencionar o que dispõe a Instrução Normativa nº16, de 01 de março de 1984:

Dispõe sobre a admissibilidade da autenticação do livro "Diário" em data posterior ao movimento das operações nele lançadas.

O Secretário da Receita Federal, no uso de suas atribuições e tendo em vista o disposto no Decreto nº 83.740, de 18 de julho de 1979, que institui o Programa Nacional de Desburocratização,

RESOLVE:

Para fins de apuração do lucro real, poderá ser aceita, pelos órgãos da Secretaria da Receita Federal, a escrituração do livro "Diário" autenticado em data posterior ao movimento das operações nele lançadas, desde que o registro e a autenticação tenham sido promovidos até a data prevista para a entrega tempestiva da declaração de rendimentos do correspondente exercício financeiro.

A esse respeito, a legislação comercial, no que dispõe a Instrução Normativa nº 102, de 25 de abril de 2006, do Departamento Nacional de Registro do Comércio – DNRC vem estabelecer o seguinte:

Art. 5º A retificação de lançamento feito com erro, em livro já autenticado pela Junta Comercial, deverá ser efetuada nos livros de escrituração do exercício em que foi constatada a sua ocorrência, observadas as Normas Brasileiras de Contabilidade, não podendo o livro já autenticado ser substituído por outro, de mesmo número ou não, contendo a escrituração retificada.

A rigor, considerando a legislação posta, o segundo Livro Diário apresentado não tem nenhum valor probante para dar sustentação à apuração da base de cálculo do imposto, com o agravante de ter lançado respingos de inconfiabilidade no primeiro Diário apresentado.

Alega o interessado que procedeu a reformulação do Livro Diário, em virtude de erro na primeira escrituração, visto que esta não contemplava inúmeros lançamentos (fls.308), sendo este procedimento necessário para que apresentasse à Autoridade Fiscal a realidade contábil do exercício de 2004.

A Autoridade Autuante, considerando a possibilidade de pertinência nas alegações do interessado, requisitou mediante o Termo nº 08 - Constatação e Intimação (fls. 302 e 303), a apresentação de esclarecimentos, acompanhados de documentação probatória que justificasse a transformação do lucro apurado em prejuízos no exercício de 2004.

Ainda que fosse possível a substituição do Livro Diário, a documentação apresentada pelo contribuinte, trazida aos autos pela Autoridade Autuante, às fls.314/337, não dá possibilidade de se verificar a consistência da escrituração contábil alegada pelo interessado. Ressalte-se que o interessado não apresentou qualquer documento que permitisse melhorar esta verificação.

Outro aspecto a ser abordado trata-se da não observância aos requisitos formais previstos no inciso I do art. 47 da Lei nº 8.981/95, o que se constata na escrituração do Livro Razão (fls.128/150), a qual adota o registro dos fatos contábeis concentrados no último dia útil de cada mês, o que afronta os dispositivos contidos no art. 259, caput e §1º do RIR/99.

Instado a apresentar livros auxiliares, de forma reiterada pela Autoridade Autuante, para que esta pudesse prosseguir a contento na auditoria tributária, aliás como prevê o §1º do art.258 do RIR/99, o interessado nunca apresentou tal documentação, nem tão pouco juntou aos autos os registros contábeis do caixa diário e da movimentação bancária que alega ter entregado para atender à exigência fiscal, registros estes, vale ressaltar, não têm amparo legal para substituir nem o Livro Diário e nem o Livro Razão.

No que se refere ao cumprimento do que estabelece o inciso II do art. 47 da Lei nº 8.981/95, foram detectados, pela Autoridade Autuante, determinados indícios que indicam estar a escrituração contábil do interessado eivada de erros materiais.

A Autoridade Fiscal em procedimento de Diligência junto à EMBRATEL, um dos clientes do interessado, apurou que este deixou de contabilizar receitas no montante de R\$13.548,30 (conforme fls.179/184), referentes às notas fiscais nº 2134 e 2503, o que denota a existência de deficiências em sua escrita contábil.

.Ademais, para maior agravamento, ficou constatado que o interessado não fez constar em sua contabilidade sua movimentação financeira junto ao Banco Cruzeiro do Sul S/A (conforme declaração da instituição financeira – DCPMF, às fls. 72), tornando mais aguda as deficiências encontradas em sua escrituração contábil.

Nesse caso alega o contribuinte não possuir conta corrente no Banco Cruzeiro do Sul, tratando-se, a movimentação declarada, de desconto de duplicatas contabilizadas na conta 2.2.01.001.002-4, denominada CR2, porém, também, sem trazer aos autos qualquer elemento probatório que comprovasse sua justificativa.

Os Balancetes Mensais, às fls.342/402, apresentados pelo interessado no curso da fiscalização, na verdade têm estrutura de Balanço, e de fato apresentam diferenças ente os totais do Ativo e do Passivo, o que corrobora alegações da Autoridade Autuante, quanto à imprestabilidade dessas Demonstrações Contábeis.

À evidência dos fatos, caracterizados pela: apresentação de dois Livros Diários com escrituração totalmente conflitantes, elaboração de escrita contábil e fiscal sem observância aos requisitos impostos pela legislação, contabilização a menor, erroneamente, de receitas auferidas no ano fiscalizado e ausência de escrituração de movimentação bancária, não deve prosperar as alegações do interessado de que o arbitramento levado a efeito pela Autoridade Autuante se baseou, somente, na constatação da ocorrência de dois equívocos em sua contabilidade.

Por todos os fatos já apresentados, não se pode negar que a Autoridade Fiscal envidou, de todas as formas possíveis, os esforços necessários para que lhe fosse permitido apurar uma base de cálculo do imposto, mais compatível possível com a real capacidade contributiva do contribuinte.

Sem a colaboração do interessado, e diante da existência de profundos vícios de forma e de conteúdo na escrita fiscal apresentada, o que caracteriza sua imprestabilidade para apuração do Lucro Real, nos termos da legislação de regência, **o arbitramento do Lucro se deu nos exatos termos da lei**, tendo em vista o que dispõe os incisos I e II do art. 47 da Lei nº 8.981/95.

DA MAJORAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO

A Lei nº 9.430/96, assim dispõe, no que tange à majoração da multa de ofício:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

*§ 2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do **caput** e o § 1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)*

I - prestar esclarecimentos; (Renumerado da alínea “a” pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991; (Renumerado da alínea “b” com nova redação pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei. (Renumerado da alínea “c” com nova redação pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

O intuito de dificultar as ações do Fisco, no que tange à análise de informações fiscais relativas ao interessado, já se mostra flagrante desde o momento em que abasteceu os bancos de dados da Receita Federal do Brasil com informações inconsistentes, mediante a entrega da DIPJ/2005 e DCTFs todas zeradas, estando o contribuinte em plena atividade no ano de 2004.

A intenção de não colaborar com as Autoridades Fiscais se fez ratificar durante a ação fiscal, por intermédio dos diversos atrasos nas apresentações das respostas às Intimações recebidas pelo interessado, chegando em alguns casos ao não atendimento.

Para reforçar, apresentamos no quadro abaixo alguns atrasos constatados no curso da ação fiscal:

Intimação	Ciência do Interessado	Data p/Resposta	Atendimento Parcial	Atendimento Total
De Inicio	10/03/2008	01/04/2008	03/04/2008	22/10/2008
Termo nº 02	02/06/2008	12/06/2008	-	07/07/2008
Termo nº 03	07/07/2008	17/07/2008	-	sem resposta-
Termo nº 06	30/09/2008	03/10/2008	-	22/10/2008
Termo nº 08	03/11/2008	13/11/2008	19/11/2008	19/01/2009

Nota-se, que o interessado além de não cumprir os prazos, não demonstrou interesse em observar o seu dever de colaborar com as Autoridades do Estado, **o que justifica a majoração da multa de ofício** aplicada pela Autoridade Autuante, conforme prevê a legislação de regência.

(...)

Conclusão

Pois bem, pela análise dos autos, bem como pelos fatos e fundamentos acima transcritos, formei pleno convencimento de que, no presente caso, não restou outra alternativa à autoridade Fiscal, estando correto o arbitramento dos lucros para apuração dos tributos devidos.

A contabilidade da empresa realmente estava imprestável para apuração do lucro real. Mais a mais está patente a conduta do contribuinte em não colaborar e até dificultar o trabalho da autoridade fiscal.

Além disso está patente nos autos que o contribuinte procurou dificultar o trabalho fiscal, deixando de apresentar documentos e atender intimações que sabidamente poderia ter feito no prazo estipulado, logo, correto também o agravamento da multa de ofício.

Diante do exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)
Antônio José Praga de Souza