



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

**Processo n°** 15578.000083/2008-35  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 1401-000.890 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 7 de novembro de 2012  
**Matéria** IRPJ  
**Recorrente** CUSTÓDIO FORZZA COMÉRCIO E EXPORTAÇÃO LTDA.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2003

NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

O atendimento aos preceitos estabelecidos na legislação de regência afasta a hipótese de nulidade do lançamento.

CONSTITUIÇÃO DE CRÉDITOS DA SEGURIDADE SOCIAL. PRAZO DECADENCIAL.

Com a edição da Súmula Vinculante n° 8 do STF, publicada DOU de 20/06/2008, a constituição dos créditos da seguridade social não se submete mais ao prazo decadencial de dez anos estabelecido no art. 45 da Lei n° 8.212/91, passando a observar as regras do CTN.

DECADÊNCIA. HOMOLOGAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO.

De acordo com as normas contidas no CTN, nos tributos/contribuições (IRPJ, CSLL, PIS) sujeitos a regime de lançamento por homologação, a decadência do direito de o Fisco constituir o crédito tributário se rege pelo artigo 150, § 4º, o que pressupõe o seu pagamento antecipado. Na inexistência de antecipação, já não será o caso de lançamento por homologação, hipótese em que a constituição do crédito tributário deverá observar o disposto no seu artigo 173, I, que prevê como início de tal prazo o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

IRPJ. LANÇAMENTO. ARBITRAMENTO DE LUCRO. GLOSA DE CUSTOS. Quando as irregularidades apuradas pela autoridade lançadora podem ser qualificadas e quantificadas, os valores apurados devem ser adicionados ao lucro líquido na determinação do lucro real vez que o arbitramento de lucro é uma medida extrema que se justifica somente quando impraticável o aproveitamento da escrita.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, rejeitar as preliminares e, por maioria de votos, dar provimento ao recurso nos termos do voto do relator, vencidos os conselheiros Antônio Bezerra Neto e Fernando Luiz Gomes de Mattos.

*Assinado digitalmente*

Jorge Celso Freire da Silva - Presidente

*Assinado digitalmente*

Maurício Pereira Faro – Relator

Participaram do julgamento os conselheiros Jorge Celso Freire da Silva, Karem Jureidini Dias, Alexandre Antônio Alkmin Teixeira, Antônio Bezerra Neto, Mauricio Pereira Faro e Fernando Luiz Gomes de Mattos

## **Relatório**

Tratam os autos de Recurso Voluntário interposto pelo Contribuinte em face do acórdão proferido pelo órgão julgador *a quo* que entendeu por Rejeitar o pedido de perícia, Rejeitar a preliminar de nulidade, Rejeitar a arguição de decadência, terminando por julgar procedente em parte o lançamento, excluindo da tributação a exigência relativa ao PIS por erro na apuração (trimestral) e, no mais, manteve o IRPJ e CSLL decorrente do arbitramento do lucro do ano-calendário de 2003.

Conforme a descrição dos fatos integrante do Auto de Infração relativo ao IRPJ, as irregularidades verificadas são:

*“Razão do arbitramento no (s) período (s): 03/2003 06/2003 09/2003 12/2003*

*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 verificados pela fiscalização, conforme detalhado no Parecer SEORT com cópia de fls. 28/39:*

*Enquadramento legal: A partir de 01/04/1999, art. 530, inciso II, do RIR/1999.*

A base de cálculo (Receita Bruta), que embasou a exigência, foi obtida pelo fisco nos assentamentos contábeis da recorrente (Balancetes) e na contabilização e

reconhecimento espontâneo das receitas omitidas (depósitos bancários), assim individualizadas pelo fisco:

*001 - Depósitos Bancários*

*Origem Não Comprovada*

*002 - Receitas Operacionais (Atividade Não Imobiliária)*

*Revenda de Mercadorias*

*003 - Receitas Operacionais (Atividade Não Imobiliária)*

*Revenda de Mercadorias – Exportação*

*004 - Outras Receitas*

*Juros mercado aberto - Juros ativos - Descontos obtidos - Juros sobre capital próprio - Variações cambiais ativas - Acréscimo de peso – Aluguéis - Seguros indenização - Ágio sobre vendas - Prêmios bancários - Atualização de adiantamentos.*

O Parecer Seort nº 726/2008 (fls. 28/39) que serviu de fundamento para a autuação (arbitramento do lucro da recorrente), reproduzido na Decisão recorrida (fls. 2.824) esclarece as razões do arbitramento quando diz:

*“Ocorre, porém, que ao aprofundar na análise da escrituração contábil do contribuinte verificou-se que esta apresentava vícios que impediam a correta apuração do lucro Real para o IRPJ, impossibilitando a aplicação deste regime de tributação.”*

Segundo o mesmo Parecer Seort nº 726/2008, os vícios que impediriam a apuração do lucro real seriam, em apertada síntese, os seguintes:

*a inconsistência entre os valores escriturados no livro razão e no livro de entradas e entre estes e a DIPJ e Dacon;*

*as divergências entre os arquivos eletrônicos das notas fiscais de entrada e saídas e os demais registros contábeis;*

*a existência de receitas não contabilizadas em montante significativo. Tais receitas teriam sido espontaneamente informadas pelo contribuinte como movimentação financeira em conta bancária de terceiros;*

*a impossibilidade de identificação da efetiva movimentação financeira quando a mesma acontece na conta bancária de terceiros;*

*a não escrituração e comprovação das compras de café de pessoas físicas geradoras de créditos do PIS;*

*as “compras de café contabilizadas mediante registro de notas fiscais em valores expressivos, dos mesmos titulares das contas bancárias informadas pelo contribuinte como de sua propriedade, sendo que comprova-se uma confusão entre entidades”;*

*não comprovação das compras de café de firma individual denominada Luciano Silva Moraes, já que haveria divergência entre as receitas declaradas pelo fornecedor e o valor das compras informadas pelo Recorrente;*

*a informação da Recorrente acerca da inexistência de notas fiscais emitidas por oportunidade das compras de café de pessoas físicas não escrituradas, razão pela qual não haveria como retificar a sua escrituração contábil;*

*a informação da Recorrente de que estimou as compras sobre a receita proveniente das movimentações financeiras ocorridas em contas de terceiros, por meio da utilização da margem de lucro antes obtida na DIPJ; e*

*a “apuração com base no lucro real sobre a parte escriturada e lucro ‘estimado’ sobre a parte não escriturada. Não há previsão legal para esta forma de apuração dentro do regime de apuração pelo lucro real.” (fl. 2.826).*

Portanto, no entendimento adotado pelo acima referido Parecer, o contribuinte deveria ter arbitrado o seu lucro ao verificar a omissão de receitas decorrente da movimentação financeira não contabilizada, em razão da impossibilidade de retificação de sua escrituração contábil.

O interessado apresentou sua impugnação (fls. 329/363) na qual teceu, em síntese, os seguintes argumentos:

*Que, os fatos geradores de janeiro a março de 2003 foram atingidos pela decadência (art. 150, § 4º, do CTN);*

*Que, não estão presentes os requisitos que autorizam o arbitramento, pois toda a receita percebida no ano de apuração encontra-se contabilizada, permitindo ao Fisco a aferição do lucro real;*

*Que, tão somente 8% da receita bruta foi considerada equivocada pelo Fisco, o que não justifica o arbitramento;*

*Que, a suposta omissão de poucas notas fiscais e de livro contábil não essencial igualmente não autoriza o arbitramento;*

*Que, o Fisco deveria ter apurado o tributo empregando o método eleito pela empresa, afastando eventuais deduções, se fosse o caso, nos termos do artigo 24, da Lei nº 9.249/95, c/c 42, da Lei nº 9.430/96;*

*Que, a apresentação das receitas e dos extratos bancários inviabiliza o uso do arbitramento;*

*Que, possui escrituração contábil e fiscal no padrão exigido pela legislação, tendo sido contabilizadas as movimentações financeiras em conta de terceiros e os respectivos tributos espontaneamente recolhidos.*

*Que, todas as declarações obrigatórias foram oportunamente retificadas;*

*Que, a Recorrente atendeu a todas as intimações do Fisco, explicando, desde o início, a origem das receitas – vendas de café. Foram apresentadas cópias dos extratos das contas utilizadas e planilhas demonstrando os depósitos considerados como receitas, o que comprovaria a receita total contabilizada e oferecida à tributação;*

*Que, “a escrituração existe, a receita foi comprovada e identificada; os livros Diário e Razão estão de acordo com as declarações apresentadas, não havendo que se falar em vícios, erros graves, deficiências ou evidentes indícios de fraudes que impliquem na imprestabilidade da escrituração à conferência do lucro real” (fl. 2.829);*

*Que, o não lançamento das receitas contabilizadas no registro de saídas (livro fiscal) não justificaria o arbitramento;*

*Que, as inconsistências de valores apontadas pelo Fisco entre o montante escriturado no livro Razão e no livro de Entradas e entre estes livros e a DIPJ e a Dacon resultam do não reconhecimento pelo Fisco das receitas originadas da movimentação financeira em contas de terceiro espontaneamente confessada pela Recorrente;*

*Que, não houve qualquer confissão envolvendo a suposta não correção da escrituração contábil. Na verdade, a Recorrente teria apenas informado que não realizou os registros nos livros de Registro de Entradas e Apuração de ICMS, o que não é fator impeditivo à apuração do lucro real;*

*Que, todos os documentos solicitados no curso da fiscalização foram entregues, incluindo planilhas com o detalhamento dos depósitos realizados nas contas de terceiros e os extratos comprovando a origem das receitas;*

*Que, não há qualquer confusão entre as empresas vendedoras e a Recorrente. Trata-se de simples operação de compra e venda de café; e*

*Que, “a atitude da Impugnante está amparada pelo artigo 138 do CTN; ao detectar as receitas não contabilizadas, através dos depósitos realizados nas contas (art. 42 da Lei nº 9.430/96), a impugnante imediatamente as reconheceu contabilmente, escriturando-as e recolhendo os tributos através de compensação com os créditos de PIS.” (fl. 2.956).*

Analisando a questão, entendeu o órgão julgador *a quo* por proferir a seguinte

decisão:

*CONSTITUIÇÃO DE CRÉDITOS DA SEGURIDADE SOCIAL. PRAZO DECADENCIAL.*

*Com a edição da Súmula Vinculante nº 8 do STF, publicada DOU de 20/06/2008, a constituição dos créditos da seguridade social não se submete mais ao prazo decadencial de dez anos estabelecido no art. 45 da Lei nº 8.212/91, passando a observar as regras do CTN.*

*DECADÊNCIA. HOMOLOGAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO.*

*De acordo com as normas contidas no CTN, nos tributos/contribuições (IRPJ, CSLL, PIS) sujeitos a regime de lançamento por homologação, a decadência do direito de o Fisco constituir o crédito tributário se rege pelo artigo 150, § 4º, o que pressupõe o seu pagamento antecipado. Na inexistência de antecipação, já não será o caso de lançamento por homologação, hipótese em que a constituição do crédito tributário deverá observar o disposto no seu artigo 173, I, que prevê como início de tal prazo o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.*

*ARBITRAMENTO DO LUCRO – ESCRITURAÇÃO DEFICIENTE.*

*Cabível o arbitramento quando a administração não possui os elementos necessários para a apuração do lucro na forma de tributação escolhida pela fiscalizada.*

*CONTAS CORRENTES BANCÁRIAS EM NOME DE TERCEIROS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO.*

*A falta de escrituração das contas correntes bancárias mantidas pela empresa em nome de terceiros impede que se identifique a efetiva movimentação financeira.*

*DECORRÊNCIA. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL.*

*Aplica-se aos lançamentos decorrentes o que foi decidido quanto ao principal, pela estreita relação de causa e efeito.*

*Impugnação Procedente em Parte.*

*Crédito Tributário Mantido em Parte.”*

Irresignada, interpôs a Recorrente o recurso ora analisado reiterando os argumentos anteriormente expostos.

É o relatório.

## **Voto**

### **Conselheiro Relator Maurício Pereira Faro**

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

Autenticado digitalmente em 06/02/2013 por MAURICIO PEREIRA FARO, Assinado digitalmente em 19/02/2013

3 por JORGE CELSO FREIRE DA SILVA, Assinado digitalmente em 06/02/2013 por MAURICIO PEREIRA FARO

Impresso em 19/02/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

## CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA

O lançamento foi efetuado com observância dos requisitos do artigo 142 da Lei 5.172, de 25/10/1966 (Código Tributário Nacional - CTN), não se configurando qualquer violação ao que o mencionado diploma legal dispõe e, tampouco, aos artigos 10 e 59 do Decreto 70.235, de 06/03/1972, que disciplina o processo administrativo fiscal (PAF).

Inclusive, o pedido de prorrogação de prazo para apresentação de Impugnação foi corretamente deferido, tendo a peça de defesa sido apresentada apenas após a disponibilização dos livros que estavam retidos quando do encerramento da ação fiscal.

Em sua Impugnação, a ora Recorrente requereu produção de prova pericial contábil, visando “*uma avaliação técnica da contabilidade da empresa no ano de 2003*”, pois a realização da perícia pleiteada comprovaria a correta contabilização da receita omitida.

Ora, não há dúvida alguma que a receita foi contabilizada, e mais, a própria exigência fiscal teve por base informações prestadas pelo contribuinte e que se encontram juntadas aos autos, o que torna absolutamente desnecessária a produção de qualquer prova pericial.

Em sendo assim, não verificando a presença de nenhum vício a contaminar o Auto de Infração e nem a decisão atacada, Rejeito a preliminar de nulidade.

## DECADÊNCIA

Na esteira do entendimento adotado pelo Superior Tribunal de Justiça acerca da contagem do prazo decadencial, essa Eg. Turma tem decidido no sentido de que, havendo o pagamento antecipado do tributo sujeito a lançamento por homologação, é de se aplicar o artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional.

Na hipótese dos autos, a Recorrente suscita a decadência do direito da Fazenda constituir os créditos tributários relativos aos fatos geradores ocorridos entre janeiro e março de 2003, fazendo correlação com a ciência Auto de Infração que aconteceu em 11 de abril de 2008.

Segundo a decisão recorrida, “*com referência ao IRPJ correspondente ao questionado período de janeiro a março de 2003, não houve pagamento do tributo conforme pesquisa efetuada nos sistemas da RFB (fls. 2788/2790). Essa pesquisa é confirmada pela DCTF retificadora, relativa ao 1º trim/2003, entregue em 31/10/2005 (fl. 1.835, vol. X), através da qual pode-se verificar que não há indicação de débitos de IRPJ apurados para esse período.*” (fl. 2.960).

No tocante à CSLL, a decisão recorrida igualmente entende que “*a contagem do prazo decadencial da CSLL*” deve ser “*processada nos mesmos moldes do IRPJ.*” (fl. 2.960).

De fato, no período de janeiro a março de 2003 não houve pagamento e tampouco indicação de débitos de IRPJ nem CSLL na declaração retificadora apresentada pela Recorrente, razão pela qual, não vendo reparos a fazer na decisão recorrida, Rejeito a preliminar de decadência.

## MÉRITO - IRPJ E CSLL

Em 2005, a Recorrente, espontaneamente, contabilizou a movimentação bancária que realizou em contas de terceiros no ano de 2003, procedendo à retificação das declarações pertinentes e submetendo as receitas, até então omitidas, à tributação pelo lucro real.

Em 2008, quando da fiscalização, o fisco caminhou pelo arbitramento do lucro sob a alegação de que a escrituração da recorrente conteria vícios que a tornaria imprestável para a determinação do lucro real (fls. 28/39), que podem assim ser resumidos:

- a) Que, a existência de movimentação financeira na conta bancária de terceiros não possibilitaria a identificação da efetiva movimentação financeira da Recorrente;
- b) Que, seria impossível levantar os créditos e débitos na contabilidade pelo regime do lucro real; e
- c) Que, a Recorrente teria “estimado” o seu lucro ao utilizar margem de lucro antes obtida na DIPJ, o que não encontraria respaldo legal.

Pois bem, a jurisprudência desta Eg. Turma é pacífica no sentido de admitir o arbitramento do lucro quando a fiscalização demonstrar, cabalmente, a impossibilidade de se confiar na escrituração do contribuinte e/ou quando a mesma se revelar imprestável para a apuração do Lucro Real, isto nos termos do artigo 530, inciso II, do RIR/1999, que diz:

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

*II - a escrituração a que estiver obrigado o contribuinte revela 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.”*

Todavia, o arbitramento do lucro há de ser afastado nas hipóteses em que as irregularidades apontadas são pontuais e identificáveis, situações nas quais se deve proceder à tributação específica segundo as infrações detectadas, no caso presente, por redução indevida do lucro líquido, via glosa de custos não comprovados.

Por certo, se as irregularidades são passíveis de individualização e quantificação, inexistem motivos legais e lógicos para que a escrituração do contribuinte seja tachada de imprestável.

Nos termos da decisão recorrida, basicamente (fls. 2.964), o arbitramento feito em detrimento da apuração do lucro real, seria cabível pelos seguintes motivos:

1. Porque os valores declarados na DIPJ retificadora resultam, como a própria interessada declarou, na apuração do seu resultado com base no lucro real,



sobre a parte escriturada, e, na apuração com base no lucro estimado, sobre a parte não escriturada.

2. Porque haveria confusão decorrente da venda de café para a Recorrente por terceiro titular da conta bancária movimentada por ela - a Recorrente.
3. Porque a compra de café, levada a custo pela recorrente, ostenta valor muito superior ao declarado pelo vendedor (Luciano Silva Moraes - firma individual).

É de se esclarecer, desde logo, que não existe “parte não escriturada”, porquanto é certo que a recorrente, 3 anos antes da fiscalização, alterou seus registros e fez as retificações pertinentes.

No mais, a conduta da recorrente, quando da contabilização dos valores negociais constantes da conta bancária até então mantida a margem de seus registros, foi a de apropriar as Receitas e, da mesma forma, apropriar os Custos correspondentes.

Ora, é tão somente sobre esses custos apropriados, perfeitamente identificáveis e quantificáveis, que repousa a ilegalidade apontada pelo fisco.

Tanto é verdade que a Fiscalização verificou que as compras de café constantes dos registros do fornecedor Luciano Silva de Moraes totalizariam apenas R\$.244.195,00 (fls. 2.805, 2.808 e 2.811), enquanto que o custo apropriado pela Recorrente fora de R\$.6.801.685,42 (fls. 166/168).

Logo, resta evidente que o procedimento da Fiscalização deveria consistir, simplesmente, na glosa da diferença entre o custo apropriado e o comprovado e, conseqüentemente, impor a tributação na forma da lei - IRPJ e CSLL - sobre a redução indevida do lucro, jamais o arbitramento do lucro da recorrente.

Aliás, é nesse sentido a jurisprudência tranqüila do Conselho de Contribuintes, hoje CARF, à exemplo do Acórdão n.º 101-93.614, cuja ementa, suficientemente esclarecedora, está assim grafada:

*IRPJ. LANÇAMENTO. ARBITRAMENTO DE LUCRO. GLOSA DE CUSTOS. Quando as irregularidades apuradas pela autoridade lançadora podem ser qualificadas e quantificadas, os valores apurados devem ser adicionados ao lucro líquido na determinação do lucro real vez que o arbitramento de lucro é uma medida extrema que se justifica somente quando impraticável o aproveitamento da escrita.*

Da mesma forma, é insustentável o fundamento da decisão recorrida e que consta da ementa do Acórdão recorrido, quando diz: “*CONTAS CORRENTES BANCÁRIAS EM NOME DE TERCEIROS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO. A falta de escrituração das contas correntes bancárias mantidas pela empresa em nome de terceiros impede que se identifique a efetiva movimentação financeira.*”

Ora, a conta corrente foi trazida espontaneamente para os registros contábeis e fiscais da recorrente anos antes da fiscalização e, a rigor, ocasião em que, por óbvio, cessou a

situação “Conta de Terceiros”, ou seja, houve a escrituração e a conta não mais pode ser tratada como de terceiro.

No que diz respeito à alegada confusão em razão da conta de terceiro (vendedor) ser movimentada pela recorrente, simplesmente não existe porque comprovadamente a conta não é de “terceiro”, é da própria recorrente.

Mas não é só, os demais itens (vícios) relacionados no Parecer que fundamenta o lançamento, da mesma forma, não autorizam o arbitramento do lucro, isto porque: A afirmativa de que a simples existência de movimentação bancária em conta de terceiro já afastaria a possibilidade de real verificação da movimentação financeira tem aplicação genérica, não se aplicando ao caso dos autos onde a conta foi contabilizada e a receita foi oferecida à tributação; A não retificação nos livros fiscais Registro de Entradas, Saídas e Apuração do ICMS ensejariam, no máximo, eventual sonegação de ICMS, o que é irrelevante para os tributos federais, mormente quando as operações (Receitas e Custos) constam na Contabilidade e na DIRPJ e as divergências entre os valores escriturados no livro razão e no livro de entradas e entre estes e a DIPJ e Dacon, além de óbvias (Receitas até então mantidas à margem da escrituração), foram objeto de retificação via “Ajuste de exercício de ano anterior”.

Finalizando, cabe esclarecer que não foi imputada à recorrente nenhuma conduta fraudulenta com multa qualificada, não foi apontado, além da conta bancária de terceiro que foi efetivamente internada pela recorrente em seus registros, nenhum outro reparo ou vício em relação à sua escrita, e mais ainda, é certo que a contribuinte retificou todas as declarações obrigatórias e atendeu às intimações da Fiscalização para entrega de documentos, revelando, desde o início da ação fiscal, a origem das receitas, a apropriação de custos etc..., apresentando planilhas e extratos os bancários da movimentação preteritamente confessada.

Assim, considerando que o arbitramento configura medida extrema que não se justifica na hipótese dos autos, pois as diferenças de custos verificadas pela Fiscalização são identificáveis e quantificáveis, permitindo a apuração do efetivo lucro líquido sujeito à tributação eleita pelo contribuinte, encaminho meu voto no sentido de Rejeitar as preliminares de nulidade e de decadência e, no mérito, dar provimento ao recurso voluntário.

*(assinado digitalmente)*

Maurício Pereira Faro - Relator