



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



|                    |                                                       |
|--------------------|-------------------------------------------------------|
| <b>PROCESSO</b>    | <b>10314.720304/2019-25</b>                           |
| <b>ACÓRDÃO</b>     | 1402-007.315 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA  |
| <b>SESSÃO DE</b>   | 24 de junho de 2025                                   |
| <b>RECURSO</b>     | VOLUNTÁRIO                                            |
| <b>RECORRENTE</b>  | LINCOLN ELECTRIC DO BRASIL INDUSTRIA E COMERCIO LTDA. |
| <b>INTERESSADO</b> | FAZENDA NACIONAL                                      |

**Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ**

Ano-calendário: 2014

ARBITRAMENTO DO LUCRO. ESCRITURAÇÃO IMPRESTÁVEL. SÚMULA CARF Nº 59.

Legítimo o arbitramento do lucro, se a escrituração contábil é imprestável para identificação da movimentação financeira e para determinação do lucro real. A eventual apresentação da escrituração após o lançamento de ofício não invalida a apuração das bases de cálculo pelo arbitramento. Não existe lançamento condicional.

ECD. RETIFICAÇÃO DE OFÍCIO PELA AUTORIDADE FISCAL. IMPOSSIBILIDADE.

Dispositivos legais e regulamentares apenas autorizam a retificação de ofício de declarações apresentadas pela contribuinte (tais como a DCTF), mas não autorizam a retificação de ofício da escrituração fiscal ou contábil da contribuinte (tais como ECD ou ECF).

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário.

*Assinado Digitalmente*

**Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça – Relatora**

*Assinado Digitalmente*

Paulo Mateus Ciccone – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Alexandre labrudi, Catunda, Mauritânia Elvira de Sousa Mendonca, Rafael Zedral, Ricardo Piza di Giovanni, Alessandro Bruno Macedo Pinto, Paulo Mateus Ciccone (Presidente).

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em desfavor do Acórdão nº 109-020.798, pela 12ª Turma da DRJ09 que julgou improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário lançado.

Por bem relatar os fatos, adoto o relatório do acórdão de piso:

“Trata o processo de impugnação da contribuinte contra procedimento fiscal, decorrente da análise de sua escrituração e da documentação contábil e fiscal apresentada, relativo ao Ano-calendário de 2014, que culminou nos seguintes lançamentos de ofício, lavrados na DELEX – São Paulo, em 03/06/2019:

|                           | IRPJ         | CSLL         | COFINS       | PIS          |
|---------------------------|--------------|--------------|--------------|--------------|
| <b>Tributo</b>            | 700.471,37   | 829.150,44   | 2.300.692,82 | 498.085,39   |
| <b>Juros de Mora</b>      | 309.118,01   | 249.103,04   | 708.589,18   | 153.400,75   |
| <b>Multa Proporcional</b> | 525.353,52   | 621.862,80   | 1.725.519,53 | 373.563,95   |
| <b>Total</b>              | 1.534.942,90 | 1.700.116,28 | 4.734.801,53 | 1.025.050,09 |

Do Relatório Fiscal, fls. 24-43, extraio as seguintes informações relevantes:

### III- ANÁLISE

#### III- A) ENTREGA DA ECF

Durante o procedimento fiscal, constatamos que o contribuinte entregou a ECF em 30/09/2015, porém, essa escrituração continha informações inexatas e omissões.

Um dos erros constatados na ECF foi em relação ao quarto trimestre, nesse período os valores das contas se referem ao somatório dos 03 primeiros trimestres com o “valor invertido”.

No TIF nº 01 intimamos o contribuinte a explicar o que justificava tal procedimento e nesse mesmo termo ele foi intimado a retificar a sua ECF.

2. Explicar/justificar o motivo que levou o contribuinte entregar a Escrita Fiscal Contábil – ECF referente ao 4º Trimestre com os valores zerados, de forma que as contas de Receita ficaram com lançamentos a Débito e as contas redutoras de receita e despesas com lançamentos a Crédito com o acumulado dos 03 primeiros trimestres. Caso tenha alguma legislação que respalde esse procedimento favor apresentar.

3. Refazer toda Escrita Contábil Fiscal – ECF de forma que possa representar as informações fiscais que se referem à apuração do Imposto de Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL) do **quarto trimestre** do período de apuração de 2014.

O contribuinte foi intimado e reintimado a retificar a ECF e ele não procedeu essa retificação durante o procedimento fiscal, alegou um desafio em retificar o plano de contas na ECD. Entretanto, nem a retificação com o plano de contas atual ele se dispôs em realizar.

#### IV.B - DETERMINAÇÃO DO IRPJ E DA CSLL

A legislação do IRPJ e da CSLL determina como deve ser apurado o Lucro Real, que servirá de base de cálculo para apuração de ambos os tributos.

O regulamento do Imposto de renda (RIR/99) vigente à época dos fatos geradores tinha a seguinte redação:

[...]

Entretanto, em função da ECF do quarto trimestre estar imprestável, não é possível determinar o valor do Lucro Líquido, nem tampouco o Lucro Real para servir de base de cálculo para os valores de IRPJ e CSLL.

Este mesmo regulamento (RIR/99) preceitua o seguinte em seu Art. 530, II, “b”:

[...]

Com base na legislação acima descrita fica evidente que a única alternativa do fisco é arbitrar o lucro para posterior cálculo do IRPJ e CSLL devidos no 4º trimestre. Para arbitramento do Lucro real o mesmo regulamento estabelece em seu Art. 532:

*Art. 532. O lucro arbitrado das pessoas jurídicas, observado o disposto no art. 394, § 11, quando conhecida a receita bruta, será determinado mediante a aplicação dos percentuais fixados no art. 519 e seus parágrafos, acrescidos de vinte por cento (Lei nº 9.249, de 1995, art. 16, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 27, inciso I).*

De posse dessa informação, baixamos todas as Notas Fiscais Eletrônicas emitidas pelo contribuinte e calculamos o valor da sua Receita Bruta para o quarto trimestre de 2014, conforme segue:

| Modelo Analítico Dinâmico dos Mestres e Itens de Notas Fiscais (Todas) |                |                      |                                            |  |                          |  |                                     |  |  |
|------------------------------------------------------------------------|----------------|----------------------|--------------------------------------------|--|--------------------------|--|-------------------------------------|--|--|
| Receita Bruta NFe                                                      |                |                      |                                            |  |                          |  |                                     |  |  |
| CNPJ:                                                                  |                | 53.910.899/0000-00   |                                            |  |                          |  |                                     |  |  |
|                                                                        |                |                      |                                            |  |                          |  |                                     |  |  |
| Filtros aplicados:                                                     |                |                      |                                            |  |                          |  |                                     |  |  |
| #                                                                      | E/OU           | Atributo/Métrica     |                                            |  |                          |  | Critério                            |  |  |
| 1                                                                      |                | Entrada/Saída        |                                            |  |                          |  | igual a Saída                       |  |  |
| 2                                                                      | E              | Receita Bruta        |                                            |  |                          |  | igual a Sim                         |  |  |
| 3                                                                      | E              | Cancelada            |                                            |  |                          |  | igual a Não                         |  |  |
| 4                                                                      | E              | Leiaute Importado    |                                            |  |                          |  | igual a NFe                         |  |  |
| 5                                                                      | E              | Trimestre da Emissão |                                            |  |                          |  | em 4º trimestre de 2014             |  |  |
|                                                                        |                |                      |                                            |  |                          |  |                                     |  |  |
| Entrada/Saída                                                          | Ano da Emissão | Trimestre da Emissão | Valor dos Itens (Trib+Isentos+Outros) SOMA |  | Valor dos Descontos SOMA |  | Valor dos Itens menos Desconto SOMA |  |  |
| Saída                                                                  | 2014           | 4º trimestre de 2014 | 29.436.307,32                              |  | 0,00                     |  | 29.436.307,32                       |  |  |

Já para a CSLL a legislação determina a aplicação do coeficiente de 12% para cálculo do lucro arbitrado e posteriormente a respectiva alíquota, conforme demonstrado no Auto de Infração.

#### IV.C – PIS-COFINS REFLEXO

A mudança de regime de apuração de Lucro Real para Lucro Arbitrado implica em mudança na forma de apuração das contribuições do PIS/Pasep e Cofins, no período arbitrado, passando do regime não-cumulativo para o cumulativo. Neste caso passamos então a apurar eventual diferença de PIS/Pasep e Cofins devidos.

Para tanto, apuramos o faturamento para os meses de outubro, novembro e dezembro, pelo valor das notas fiscais conforme demonstrado abaixo:

[...]

|                                                                                 |                                  |
|---------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------|
| Nome / Nome empresarial<br>LINCOLN ELECTRIC DO BRASIL INDUSTRIA E COMERCIO LTDA | CPF / CNPJ<br>53.910.899/0001-46 |
|---------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------|

| Entrada/Saída | Ano da Emissão | Mês da Emissão | Valor dos Itens (Trib+Isentos+Outros) SOMA | Valor dos Descontos SOMA | Valor dos Itens menos Desconto SOMA |
|---------------|----------------|----------------|--------------------------------------------|--------------------------|-------------------------------------|
| Saída         | 2014           | 10/2014        | 12.416.785,88                              | 0,00                     | 12.416.785,88                       |
| Saída         | 2014           | 11/2014        | 8.765.585,07                               | 0,00                     | 8.765.585,07                        |
| Saída         | 2014           | 12/2014        | 8.253.936,37                               | 0,00                     | 8.253.936,37                        |

De posse do faturamento calculamos o Pis/Pasep e a Cofins devidas no quarto trimestre:

| Mês    | Base de Cálculo | PIS cumulativo (0,65%) | Cofins cumulativa (3%) |
|--------|-----------------|------------------------|------------------------|
| Out/14 | 12.416.785,88   | 80.709,11              | 372.503,58             |
| Nov/14 | 8.765.585,07    | 56.976,30              | 262.967,55             |
| Dez/14 | 8.253.936,37    | 53.650,59              | 247.618,09             |

Consultamos em DCTF os valores declarados e pagos de PIS e Cofins:

[...] Após essa pesquisa calculamos o valor devido pela diferença:

**PIS/Pasep:**

| Mês    | Base de Cálculo | PIS cumulativo (0,65%) | Dedução do valor declarado e pago/compensado | Valor devido |
|--------|-----------------|------------------------|----------------------------------------------|--------------|
| Out/14 | 12.416.785,88   | 80.709,11              | 67.957,75                                    | 12.751,36    |
| Nov/14 | 8.765.585,07    | 56.976,30              | 42.372,66                                    | 14.603,64    |
| Dez/14 | 8.253.936,37    | 53.650,59              | 23.075,55                                    | 30.575,04    |

**Cofins:**

| Mês    | Base de Cálculo | Cofins Cumulativa (3%) | Dedução do valor declarado e pago/compensado | Valor devido |
|--------|-----------------|------------------------|----------------------------------------------|--------------|
| out/14 | 12.416.785,88   | 372.503,58             | 313.017,59                                   | 59.485,99    |
| nov/14 | 8.765.585,07    | 262.967,55             | 195.171,08                                   | 67.796,47    |
| dez/14 | 8.253.936,37    | 247.618,09             | 106.287,40                                   | 141.330,69   |

Cientificada do lançamento, a interessada apresentou Impugnação (fls. 161-190), com base nas seguintes alegações:

- a) Arguiu a nulidade dos presente lançamentos, afirmando que o arbitramento é indevido por não preencher os requisitos legais (arts. 148 do CTN e 530, do RIR/99), destoando do entendimento adotado pelas jurisprudências do Eg. CARF e do C. STJ, bem como pelo fato objetivo de que a retificação de ECF ou a falta dela não é critério legal para aplicação do arbitramento.
- b) Afirmou que a contabilidade interna da contribuinte estava correta, porém quando da transposição da contabilidade interna para alimentar a ECD e ECF de 2014 houve um problema com o programa PVA, o que gerou as diferenças identificadas pela autoridade fiscal. A Impugnante disponibilizou toda a documentação comprobatória, solicitando autorização para retificação das informações apresentadas (ou que a retificação fosse realizada de ofício), mesmo após decorrido o prazo legal de 2 anos (art. 7º, § 4º da IN RFB nº 1.774/17).
- c) Afirmou que os erros apurados pelo Fisco são meramente de forma e não de conteúdo. Em defesa de seu entendimento, fez referência a precedentes do CARF e STJ, fls. 172-175. Alegou que o arbitramento é medida extrema, que foi utilizada indevidamente pela autoridade fiscal. Em conjunto com a sua peça impugnatória, apresentou recomposição dos valores da ECF do 4º trimestre de 2014 (Anexos 1 e 2), demonstrando que não houve insuficiência de apuração e recolhimento de IRPJ e CSLL e, por consequência, não há que se falar em cobrança de diferenças de PIS e COFINS. Em verdade, a impugnante apurou prejuízo fiscal no 4º trimestre de 2014, o que foi informado à fiscalização (fls. 64 a 77 e 114 a 128).
- d) Discorreu sobre a impossibilidade sistêmica de retificar a ECF e a ECD, após decorrido o prazo de 2 anos previsto na IN RFB nº 1.774/2017. Afirmou que não havia possibilidade de retificar a ECF sem antes retificar a ECD do ano-base de 2014. Além disso, as inconsistências da ECD não poderiam ser corrigidas por meio de lançamento contábil extemporâneo,

nos termos do art. 7º da retro citada IN RFB nº 1.774/17. No curso da fiscalização, a contribuinte requereu inúmeras vezes que a Fiscalização fornecesse a devida orientação e meios para que pudesse retificar a ECD e ECF, ou então que o Fisco procedesse as retificações “de ofício”. Afirmou que o art. 147, § 2º do CTN e Parecer COSIT nº 38/2003 determinam que a autoridade fiscal proceda a retificação de ofício das declarações da contribuinte. Uma vez efetuada a recomposição (Anexos 1 e 2), não há que se falar em cobrança de valores devidos de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, visto que a contribuinte apresentava prejuízo fiscal no 4º trimestre de 2014.

Nestes termos, requereu a declaração de nulidade dos lançamentos, por ter sido realizado fora das hipóteses dos arts. 148 do CTN e 530 do RIR/99. Requereu, outrossim, que seja reconhecida a impossibilidade legal de retificar a ECD e ECF 2014 (fato desconsiderado pelo Fisco) e que seja reconhecida a recomposição da ECD/ECF referentes ao 4º trimestre de 2014 (Anexos 1 e 2 e documentos de fls. 64-89, 95-99 e 114-128 dos autos, disponibilizados à fiscalização, mas por ela não apreciados). Por consequência, requereu que sejam canceladas as exigências de IRPJ, CFSLL, PIS e COFINS, incluindo as multas de ofício.

Protestou pela juntada posterior de documentos complementares, bem como a possibilidade de sustentação oral em qualquer fase processual.

Por sua vez, a 12ª Turma/DRJ09 julgou improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário em litígio.

A decisão restou assim ementada:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2014

ARBITRAMENTO DO LUCRO. ESCRITURAÇÃO IMPRESTÁVEL.

Legítimo o arbitramento do lucro, se a escrituração contábil é imprestável para identificação da movimentação financeira e para determinação do lucro real.

ESCRITURAÇÃO APRESENTADA NA IMPUGNAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE ARBITRAMENTO CONDICIONAL.

A eventual apresentação da escrituração após o lançamento de ofício não invalida a apuração das bases de cálculo pelo arbitramento. Não existe lançamento condicional.

ECD. RETIFICAÇÃO. DILAÇÃO DO PRAZO REGULAMENTAR. IMPOSSIBILIDADE.

A autoridade fiscal não detém competência para autorizar a retificação da ECD após o término do prazo regulamentar, por ausência de previsão legal para dilação do referido prazo.

## ECD. RETIFICAÇÃO DE OFÍCIO PELA AUTORIDADE FISCAL. IMPOSSIBILIDADE.

Dispositivos legais e regulamentares apenas autorizam a retificação de ofício de declarações apresentadas pela contribuinte (tais como a DCTF), mas não autorizam a retificação de ofício da escrituração fiscal ou contábil da contribuinte (tais como ECD ou ECF).

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Discordando da decisão, a Recorrente apresentou recurso voluntário reproduzindo os argumentos veiculados em sede de impugnação, alegando, em síntese, que:

3.1. Da Nulidade da Autuação Fiscal – Indevido Arbitramento – Não Configuração das Hipóteses dos Artigos 148 do CTN e 530 do RIR/99 – Precedentes deste E. CARF e do C. STJ.

(...)

A Recorrente, no entanto, conforme já demonstrado desde sua Impugnação não descumpriu nenhuma das condições legais para o arbitramento.

(...)

3.2. Da Recomposição da ECF de 2014 – Contas e Lançamentos que Foram Informados e Colocados à Disposição da Fiscalização.

(...)

3.3. Da Impossibilidade de Retificação da ECF.

(...)

Sendo assim, por todo o exposto, imperioso seja reformado o v. acórdão recorrido, para que seja determinada a conversão em diligência, como forma de apurar a veracidade dos fatos alegados neste feito e, suficientemente comprovados, por meio da vasta documentação ofertada nestes autos, notadamente, as recomposição das contas da ECF nos 1º, 2º e 3º trimestres de 2014, guias DARF de recolhimento a maior de IRPJ e CSLL, bem como a DCTF Retificadora do quarto trimestre de 2014.

#### 4. Do Pedido

Ante o exposto, requer a Recorrente seja o presente Recurso Voluntário conhecido e provido, para que seja reconhecido que a Autuação Fiscal é nula, por ter sido lavrada com base em “arbitramento” fora das hipóteses dos arts. 148 do CTN e 530, do RIR/99.

Seja reconhecida a recomposição da ECF/ECF de 2014, ora reapresentada, bem como já informada nos autos por meio dos documentos: Planilhas, Telas do Programa SAP com as apurações (Fls. 73 a 75 dos autos); Recomposição dos valores (Contas de Resultado, Contas de Patrimônio; Lançamentos de Encerramento, Livro Razão, Balanços e Balancete, SAP interno da empresa e

ECF/2014 Ajustada) – fls. 64 a 89 - fls. 95 a 99 – fls. 114 a 128 dos autos, que não foram considerados;

Seja cancelada a multa de 75% aplicada sobre os valores arbitrados de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, já que o lucro e estes tributos foram indevidamente arbitrados pela Fiscalização, que desconsiderou as informações e documentos contábeis suporte, enviados pela Recorrente no decorrer do procedimento Fiscalizatório, bem como, por restar comprovado, aritmeticamente e por documentos, que não houve insuficiência de recolhimento de IRPJ e de CSLL no 4º trimestre de 2014.

Por fim, pugna-se que seja conferido o direito à sustentação oral da Recorrente, nos termos legais”.

É o relatório.

## VOTO

Conselheira **Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça**, Relatora.

O recurso voluntário apresentado pela Recorrente atende aos requisitos de admissibilidade previstos nas normas de regência, em especial no Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, inclusive para os fins do inciso III do art. 151 do Código Tributário Nacional.

Conforme já relatado, o processo versa acerca de Autos de Infração, lavrados em razão de Termo de Verificação Fiscal TDPF-F nº 08.1.65.00-2018-00300-8, para a cobrança de IRPJ e CSLL e, de modo reflexo, de PIS e COFINS, em desfavor da Recorrente, referentes ao quarto trimestre de 2014, uma vez que teria havido a entrega de ECF em 30.09.2015 com escrituração inexata ou omissa.

Após o refazimento do Lucro Real, a Fiscalização apurou a insuficiência de recolhimento, para o quarto trimestre de 2014, de IRPJ e CSLL e, de modo reflexo, de PIS e COFINS, ante a constatação das seguintes infrações:

### **1. Entrega de ECF em 30.09.2015 com escrituração inexata ou omissa:**

A Autoridade Fiscal entendeu que foi caracterizada a entrega da referida declaração sem a contabilização de algumas contas redutoras da receita bruta, sem que fosse retificada em tempo hábil, situação sujeita a multa isolada, por descumprimento de obrigação acessória, nos termos do art. 6º, da IN/RFB nº 1.422/2013 c/c art. 8º, do Decreto-Lei nº 1.598/77, alterado pela Lei nº 12.973/2014.

### **2. Escrita Fiscal da Recorrente (ECF) apresenta erro grave e insanável, tornando a apuração dos valores tributáveis de IRPJ e CSLL imprecisas, ocasionando o arbitramento pela fiscalização:**

A Fiscalização aduz que a ECF do quarto trimestre de 2014 é imprecisa, por não ser possível determinar o valor do Lucro Líquido, nem tampouco do Lucro Real

para estipular a base de cálculo do IRPJ e CSLL, ocasionando o “arbitramento” por parte da fiscalização. A partir dessas premissas, a fiscalização, lavrou duas autuações fiscais em face da Recorrente, sendo a primeira para exigência do pagamento do valor de IRPJ e CSLL e, PIS e COFINS como reflexo do arbitramento; e a segunda, para exigência de multa regulamentar, concernente à inexatidão, omissão ou incorreção na ECF.

A Recorrente apresentou Impugnação alegando o seguinte:

1. Preliminarmente, demonstrou a nulidade da autuação fiscal, considerando que o arbitramento foi utilizado indevidamente, porquanto não preenchidos os requisitos dos arts. 148, do CTN e 530, do RIR/99 e em desacordo com as jurisprudências deste E. CARF e do C. STJ;
2. A recomposição dos detalhes e lançamentos que deveriam compor a ECF/2014 que, ao final, não ocasionaram a insuficiência de recolhimento de IRPJ e CSLL, nem de PIS e COFINS, considerando que o Lucro Líquidos antes do IRPJ e CSLL foram informados, pela Recorrente, de maneira correta;
3. Impossibilidade sistêmica de retificação da ECF e da ECD, por conta do impedimento legal e
4. Necessidade de cancelamento da multa de 75%.

Ocorre que a DRJ julgou improcedente a Impugnação e, portanto, manteve o crédito tributário.

Discordando, Recorrente interpôs recurso voluntário aduzindo:

**1. Preliminarmente:** alegou a nulidade da autuação fiscal, considerando que o arbitramento foi utilizado indevidamente, porquanto não preenchidos os requisitos dos arts. 148, do CTN e 530, do RIR/99 e em desacordo com as jurisprudências deste E. CARF e do C. STJ;

**2. Mérito:** a) A recomposição dos detalhes e lançamentos que deveriam compor a ECF/2014 que, ao final, não ocasionaram a insuficiência de recolhimento de IRPJ e CSLL, nem de PIS e COFINS, considerando que o Lucro Líquidos antes do IRPJ e CSLL foram informados, pela Recorrente, de maneira correta; b) impossibilidade sistêmica de retificação da ECF e da ECD, por conta do impedimento legal e c) necessidade de cancelamento da multa de 75%.

Percebe-se, assim, que o recurso voluntário apenas repisou as alegações da impugnação e não houve nenhum argumento em sede de preliminar ou de mérito ou documentos que justifiquem uma nova visão dos fatos e que a decisão *a quo* analisou detalhadamente a matéria, adoto como razões de decidir as externadas pela decisão recorrida, tal como abaixo descritas, que ora ficam confirmadas, nos termos do art. 50, inciso V e § 1º, da Lei nº 9.784/1999 c/c art. 114, § 12, inciso I, do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023:

**A – Preliminar de nulidade do lançamento**

Conforme relatado, em sede de preliminar a impugnante arguiu a nulidade dos presentes autos de infração, sob a alegação de que o arbitramento é indevido por não preencher os requisitos legais (arts. 148 do CTN e 530, do RIR/99), destoando do entendimento adotado pelas jurisprudências do Eg. CARF e do C. STJ, bem como pelo fato objetivo de que a retificação de ECF ou a falta dela não é critério legal para aplicação do arbitramento.

Tal alegação não merece prosperar.

Analisando-se o Relatório Fiscal de fls. 24-44, verifica-se que a autoridade fiscal, ao contrário do que afirmou a impugnante, apontou com precisão todos os vícios que motivaram a desclassificação da escrituração contábil da contribuinte, referente ao quarto trimestre de 2014, conforme se verifica a seguir (v. fls. 25 e seguintes):

Em 21/08/2018 o contribuinte teve ciência do Termo de Intimação Fiscal nº 01 – TIF 01, nesse termo solicitamos o atendimento dos seguintes pontos:

[...]

| Itens a cumprir                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         | Prazo                |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------|
| 1. Recibo de transmissão da Escrituração Contábil Digital (ECD), instituída pela Instrução Normativa RFB nº 787, de 19 de novembro de 2007, por meio do Sistema Público de Escrituração Digital (Sped), instituído pelo Decreto nº 6.022, de 22 de janeiro de 2007 - De 01/01/2014 até 31/12/2014                                                                                                                       | 20 dia(s) corrido(s) |
| 2. Explicar/justificar o motivo que levou o contribuinte entregar a Escrita Fiscal Contábil – ECF referente ao 4º Trimestre com os valores zerados, de forma que as contas de Receita ficaram com lançamentos a Débito e as contas redutoras de receita e despesas com lançamentos a Crédito com o acumulado dos 03 primeiros trimestres. Caso tenha alguma legislação que respalde esse procedimento favor apresentar. | 20 dia(s) corrido(s) |
| 3. Refazer toda Escrita Contábil Fiscal – ECF de forma que possa representar as informações fiscais que se referem à apuração do                                                                                                                                                                                                                                                                                        | 20 dia(s) corrido(s) |
| Imposto de Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL) do <b>quarto trimestre</b> do período de apuração de 2014.                                                                                                                                                                                                                                                             |                      |
| 4. Apresentar memória de cálculo referente ao IRPJ a recolher declarado em DCTF e o IRPJ recolhido em DARF para o período de apuração de 2014. Caso existam divergências apresentar justificativas e embasamento legal.                                                                                                                                                                                                 |                      |

Em 05/09/2018 o contribuinte protocolou pedido de dilação de prazo para resposta do TIF 01, o qual foi acatado pela fiscalização.

Em 09/10/2018 o contribuinte realizou a solicitação de juntada de documentos em resposta ao TIF 01.

Em resposta ao item 01 ele procedeu a juntada do Recibo de entrega da ECD.

Em resposta ao item 02 ele alega que:

Conforme as análises feitas no ponto solicitado acima, constatamos que por um problema no campo "tipo de lançamento" dos lançamentos de encerramento no registro I200 da ECD foram gerados os valores invertidos para o 4º trimestre da ECF. Os lançamentos de encerramento deveriam ter sido informados no sistema com o tipo de lançamento "E" que caracteriza o lançamento como encerramento e não influenciam nos valores apurados para o mês de dezembro, apenas fazendo a apuração e transporte dos valores da DRE para o Lucro ou Prejuízo do exercício no PL. Ao invés disso, na ECD os lançamentos de encerramento ficaram com o tipo de lançamento "N" que caracteriza o lançamento como lançamento normal, como qualquer outro lançamento de operação diário.

Já em resposta ao item 03 ele alega que não foi possível concluir.

Em relação ao item 04 o fiscalizado apresenta apenas os valores de Lucro líquido antes do Imposto de Renda, informa que utilizou o Lucro pelo custo real. Entretanto, ele não apresenta a memória de Cálculo de como chegou até esse Lucro Líquido:

|                                                   |              |                |                |                |                |
|---------------------------------------------------|--------------|----------------|----------------|----------------|----------------|
| Função Apuradora de Lucro e Prejuízo (Código 100) | 289.042.39   | (1.180.488.22) | (5.212.488.63) | (5.611.465.84) | (2.894.212.10) |
| Função Apuradora de Lucro e Prejuízo (Código 200) | 1.299.211.88 | (1.052.120.03) | (5.11.023.03)  | (5.383.480.01) | (5.122.908.52) |
| Descrição                                         | 1.03.3014    | 3.03.3014      | 2.03.3014      | 4.03.3014      | 1.0901.3014    |

Entendemos que o item 03 não foi atendido de nenhuma forma e, em 29/11/2018, reintimado o contribuinte a atender o item nº 03 do TIF 01.

Em 14/12/2018 o contribuinte realiza solicitação de juntada em resposta a Reintimação do item 03 do TIF01. Nessa resposta ele alega que seria necessário retificar a ECD para depois proceder a retificação da ECF:

Pelo exposto, tendo em vista a impossibilidade de se efetuar a substituição da ECD do ano-base 2014, para que, então, seja possível a retificação da ECF a que se

Consultando em sistemas internos da Receita Federal, mesmo após a intimação e reintimação o contribuinte não retificou sua ECF. Por meio da consulta realizada em 20/05/2019, consta apenas a ECF original, conforme verifica-se abaixo:

[...]

### III- ANÁLISE

#### III- A) ENTREGA DA ECF

Durante o procedimento fiscal, constatamos que o contribuinte entregou a ECF em 30/09/2015, porém, essa escrituração continha informações inexatas e omissões.

[...]

Um dos erros constatados na ECF foi em relação ao quarto trimestre, nesse período os valores das contas se referem ao somatório dos 03 primeiros trimestres com o “valor invertido”.

No TIF nº 01 intimamos o contribuinte a explicar o que justificava tal procedimento e nesse mesmo termo ele foi intimado a retificar a sua ECF.

*2. Explicar/justificar o motivo que levou o contribuinte entregar a Escrita Fiscal Contábil – ECF referente ao 4º Trimestre com os valores zerados, de forma que as contas de Receita ficaram com lançamentos a Débito e as contas redutoras de receita e despesas com lançamentos a Crédito com o acumulado dos 03 primeiros trimestres. Caso tenha alguma legislação que respalde esse procedimento favor apresentar.*

*3. Refazer toda Escrita Contábil Fiscal – ECF de forma que possa representar as informações fiscais que se referem à apuração do Imposto de Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL) do **quarto trimestre** do período de apuração de 2014.*

O contribuinte foi intimado e reintimado a retificar a ECF e ele não procedeu essa retificação durante o procedimento fiscal, alegou um desafio em retificar o plano de contas na ECD. Entretanto, nem a retificação com o plano de contas atual ele se dispôs em realizar.

### III- B) APURAÇÃO DO IRPJ E DA CSLL

Em relação ao quarto trimestre não é possível determinar a apuração do IRPJ e da CSLL com base na ECF, pois ela foi apresentada com um erro muito grave, conforme apontado no item III-A.

Esse erro por si só já torna a escrita fiscal do quarto trimestre imprestável. Tendo em vista que a ECF é o livro de apuração do Lucro Real de que trata o inciso I do art. 8º, do Decreto Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977 (§ 3º do art. 1º da Instrução Normativa RFB no 1.422 de 19 de dezembro de 2013, incluído pelo art. 2º da Instrução Normativa RFB nº 1489, de 13 de agosto de 2014).

Essa irregularidade é insanável e torna a escrituração do quarto trimestre imprestável para apuração dos valores tributáveis com base na ECF.

Como facilmente se observa, a autoridade fiscal não somente descreveu com precisão todos os procedimentos ocorridos durante a fase de fiscalização como também identificou com precisão as deficiências da escrituração da contribuinte, que a tornavam imprestável para a apuração do IRPJ e da CSLL, referentes ao quarto trimestre de 2014.

Mais do que isso, a autoridade fiscal concedeu oportunidade, no decorrer dos procedimentos de fiscalização, para que as incorreções e omissões da escrituração fossem corrigidas.

A contribuinte, contudo, absteve-se de apresentar a ECF retificadora, apresentando as mais variadas justificativas para a sua omissão (tais justificativas serão analisadas a seguir).

Em face da omissão da contribuinte, persistiram as graves deficiências que impediam a adequada apuração do Lucro Real referente ao quarto trimestre de 2014, o que motivou a desclassificação da sua escrita contábil-fiscal referente ao aludido período de apuração.

Objetivamente falando, temos que na contabilidade da contribuinte, referente ao quarto trimestre de 2014, todos os valores registrados coincidem com o saldo anterior das diversas contas, com o “valor invertido”. Ou seja, de acordo com a contabilidade da contribuinte, todas as contas estariam, inexplicavelmente, com saldo zerado.

Obviamente tal inconsistência gravíssima e insanável torna a escrita contábil e fiscal do quarto trimestre totalmente imprestável para fins de determinação do Lucro Real, justificando a sua desconsideração, com a consequente apuração do IRPJ e da CSLL pelo critério de arbitramento, com fundamento no art. 530, II, “b” do RIR/99, *verbis* (grifado):

*Art. 530. O imposto, devido trimestralmente, no decorrer do ano-calendário, será determinado com base nos critérios do lucro arbitrado, quando (Lei nº 8.981, de 1995, art. 47, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º):*

*[...]*

*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:*

*[...]*

*b) determinar o lucro real;*

No caso concreto, a escrituração contábil e fiscal apresentada claramente não está em conformidade com as leis comerciais e fiscais, apresentando omissões substanciais, por não conter nenhuma informação concreta acerca das transações comerciais e financeiras realizadas pela contribuinte, ao longo do quarto trimestre de 2014.

Em função da ECF do quarto trimestre estar imprestável, não é possível determinar o valor de Lucro Líquido, nem tampouco o Lucro Real para servir de base de cálculo para os valores de IRPJ e CSLL. Consequentemente, a única alternativa para o Fisco foi o arbitramento do lucro, para posterior cálculo do IRPJ e CSLL referentes ao retro citado período de apuração.

A jurisprudências do CARF e do STJ referidas pela impugnante não se prestam para aplicação analógica ao presente caso, posto que nenhum dos precedentes trata de questão similar à que foi identificada no presente caso (ECF com informações totalmente desconexas com a realidade).

Importante levar em conta que a ECF equivale ao livro de apuração do Lucro Real de que trata o inciso I do art. 8º, do Decreto Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977 (§ 3º do art. 1º da Instrução Normativa RFB no 1.422 de 19 de dezembro de 2013, incluído pelo art. 2º da Instrução Normativa RFB nº 1489, de 13 de agosto de 2014). Portanto, a imprestabilidade da ECF necessariamente conduz ao arbitramento do lucro da contribuinte.

Totalmente irrelevante e impossível de se aferir se a suposta “contabilidade interna” da contribuinte estava correta, posto que tal “contabilidade interna” carece de valor probatório, por absoluta ausência de previsão legal neste sentido.

Também não merece credibilidade a alegação da autuada, no sentido de que teria havido um erro com o programa PVA, por ocasião da transposição da contabilidade interna para alimentar a ECD e ECF do quarto trimestre de 2014. Afinal, não existiu problema tão grave na transposição da contabilidade interna para a ECD e ECF referente aos 3 primeiros trimestres do aludido ano-calendário. Vale dizer que a ECF referente a tais trimestres, apesar de conter erros, não foi considerada imprestável pela autoridade fiscal. Cabe aqui indagar por que razão tal problema tão grave teria surgido apenas em relação à escrituração do quarto trimestre. A impugnante não esboçou nenhuma explicação para este fato.

Também não é correta a afirmação de que a Impugnante disponibilizou toda a documentação comprobatória referente ao quarto trimestre de 2014, no transcorrer dos procedimentos de fiscalização. Não há nos autos nenhum registro sobre tal fato.

Na verdade, quando intimado a apresentar memória de cálculo referente ao IRPJ a recolher declarado em DCTF e o IRPJ recolhido em DARF para o período de apuração em apreço, o contribuinte limitou-se a apresentar o suposto valor de Lucro Líquido antes do Imposto de Renda, informando que apurou tal valor pelas regras do Lucro Real. Entretanto, absteve-se de apresentar a memória de cálculo de como chegou até esse Lucro Líquido.

Como se percebe, o problema constatado foi a total imprestabilidade da escrituração contábil e fiscal da contribuinte. A eventual apresentação documentação somente seria útil para permitir a verificação da exatidão dos valores escriturados. No entanto, diante da ausência da escrituração capaz de propiciar a determinação do lucro real, tornar-se irrelevante (insuficiente) a eventual apresentação da documentação comprobatória completa referente ao quarto trimestre de 2014 (a qual, repita-se, efetivamente não foi apresentada).

A impugnante alegou ter solicitado autorização para retificação da ECD (ou que a retificação fosse realizada de ofício), mesmo após decorrido o prazo legal de 2 anos (art. 7º, § 4º da IN RFB nº 1.774/17). Segundo o contribuinte, a substituição da ECD seria um requisito para a retificação da ECF, tendo em vista a necessidade de retificar o plano de contas da ECD. Com o intuito de embasar seu argumento, fez referência a precedentes do CARF e STJ, fls. 172-175.

Embora a contribuinte efetivamente tenha apresentado tal pedido, o mesmo não foi deferido pela autoridade fiscal, tendo em vista a total ausência de amparo legal para dilação do prazo de retificação da ECD.

Ressalte, por oportuno, que não resultou devidamente demonstrada a alegada necessidade de alteração do plano de contas da ECD, para posterior retificação da ECF. Em relação a este tema, a contribuinte absteve-se de justificar por que razão o plano de contas da empresa teria sido alterado após o terceiro trimestre de 2014 (uma vez que a ECF referente aos 3 primeiros trimestres de 2014 não foi considerada imprestável, apesar de conter erros).

Cumprе destacar que a retificação de ECF poderia ser feita independentemente de retificação da ECD correspondente, conforme esclarece a seção de “Perguntas Frequentes” do SPED – Sistema Público de Escrituração Digital, *verbis*:

**1 - Fui intimado e tenho que retificar a ECF, mas não consigo substituir a ECD para a recuperação. O que fazer?**

Não é possível substituir ECD relativa ao ano 2019 ou anterior.

Todas as correções com repercussão fiscal devem ser efetuadas na própria ECF (nos blocos J, inclusão de contas, e K, alteração de saldos, quando necessário para evitar erros).

As correções nas ECD devem ser realizadas por meio de lançamentos extemporâneos.

No caso de lançamentos extemporâneos em ECD que alterem a base de cálculo do IRPJ ou da CSLL declarados em ECF de ano-calendário anterior, a pessoa jurídica deverá efetuar o ajuste por meio de ECF retificadora relativa ao respectivo ano-calendário, mediante adições ou exclusões ao lucro líquido, ainda que a ECD recuperada na ECF retificada não tenha sido alterada. ([sped.rfb.gov.br/pastaperguntas/show/1488](https://sped.rfb.gov.br/pastaperguntas/show/1488), acesso em 10/01/2024)

De todo o exposto, conclui-se que o procedimento de arbitramento do lucro foi corretamente utilizado pela autoridade fiscal.

Em conjunto com a sua peça impugnatória, a contribuinte apresentou recomposição dos valores da ECF do 4º trimestre de 2014 (Anexos 1 e 2), com o intuito de demonstrar que apurou prejuízo fiscal no quarto trimestre de 2014 e, por conseguinte, não teria havido insuficiência de apuração e recolhimento de IRPJ e CSLL.

Tal providência da impugnante é totalmente desprovida de efeitos práticos, tendo em vista o consagrado entendimento doutrinário e jurisprudencial acerca da inexistência de arbitramento condicional.

Diante da imprestabilidade da escrita fiscal da contribuinte, por ocasião da lavratura dos autos de infração, inteiramente justificado a utilização do critério do arbitramento, pela ausência de elementos concretos que permitissem a apuração do lucro real. Tal procedimento é definitivo, não podendo ser elidido por meio de uma eventual apresentação posterior da escrita contábil e fiscal, sem as falhas e omissões constatadas no momento do lançamento.

Como não existe arbitramento condicional, o ato administrativo do lançamento, regularmente constituído, não pode ser modificado pela apresentação, na fase impugnatória, da escrituração cuja imprestabilidade foi a causa do arbitramento.

Nesse sentido:

*INEXISTÊNCIA DE ARBITRAMENTO CONDICIONAL — Como não existe arbitramento condicional, o ato administrativo do lançamento, regularmente constituído, não pode ser modificado pela apresentação, na fase de impugnação, dos documentos cuja inexistência foi a causa do arbitramento. Acórdão 1º CC nº 107-06,441, de 18/10/2001. Relatora Conselheira Maria Ilca de Castro Lemos Diniz. Unânime.*

*ESCRITURAÇÃO APRESENTADA NA IMPUGNAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE ARBITRAMENTO CONDICIONAL. Como não existe arbitramento condicional, a opção da empresa pela sistemática do lucro arbitrado não pode ser modificada ainda que, sob procedimento fiscal, venha a ser apresentada escrituração hábil a amparar o lucro real, fato que não se verificou no caso concreto. Acórdão CARF nº 1402-000.439, de 24/02/2011. Relator Conselheiro Antônio José Praga de Souza. Unânime.*

*APRESENTAÇÃO DE ESCRITURAÇÃO APÓS O LANÇAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. INEXISTÊNCIA DE ARBITRAMENTO CONDICIONAL. O arbitramento do lucro, quando realizado em prazo hábil, sem percalços que provoquem grave dificuldade ao contribuinte na reconstituição de sua escrituração, deve ser entendido, tão-somente, como meio único na obtenção das bases de cálculo dos tributos. A apresentação da escrituração após o lançamento de ofício não invalida a apuração das bases de cálculo pelo arbitramento. Não existe lançamento condicional. Acórdão CARF nº 1301-004.526, de 16/06/2020. Relator Conselheiro Antonio Carvalho Barbosa. Unânime.*

Sobre o pedido da impugnante de reconhecimento da impossibilidade legal de retificar a ECD e ECF 2014 (fato alegadamente desconsiderado pela autoridade fiscal), cumpre dizer que a apreciação de pedidos desta natureza situa-se fora da alçada deste colegiado julgador, a quem compete apenas apreciar a correção (ou não) do crédito tributário constituído. Além disso, conforme mencionado anteriormente, a retificação da ECF era possível, independentemente da retificação da ECD correspondente. Em relação a este tema, o fato concreto e relevante para o julgamento do litígio é que a contribuinte não retificou sua ECF referente ao quarto trimestre do ano-calendário de 2014, dentro do prazo legal estabelecido (o qual se aplica a todos os contribuintes, indistintamente).

Ainda procurando justificar a não retificação da sua ECF referente ao quarto trimestre de 2014, a contribuinte afirmou que o art. 147, § 2º do CTN e Parecer COSIT nº 38/2003 determinam que a autoridade fiscal proceda a retificação de ofício das declarações da contribuinte.

Tal alegação não pode prosperar. Os dispositivos legais e regulamentares mencionados pelo contribuinte apenas autorizam a retificação de ofício de declarações apresentadas pela contribuinte (tais como a DCTF), mas em momento algum autorizam a retificação da escrituração fiscal ou contábil da contribuinte (tais como ECD ou ECF).

(...)

#### Conclusão

Assim analisada a matéria, rejeito as preliminares e, no mérito, julgo improcedente a presente impugnação, mantendo integralmente o crédito tributário.”

Em tempo, trago à baila duas súmulas do CARF que se aplicam ao caso sob exame e corroboram o posicionamento adotado:

**Súmula CARF nº 59:** *A tributação do lucro na sistemática do lucro arbitrado não é invalidada pela apresentação, posterior ao lançamento, de livros e documentos imprescindíveis para a apuração do crédito tributário que, após regular intimação, deixaram de ser exibidos durante o procedimento fiscal.*

**Súmula CARF nº 96:** *A falta de apresentação de livros e documentos da escrituração não justifica, por si só, o agravamento da multa de ofício, quando essa omissão motivou o arbitramento dos lucros.*

Ante o exposto, oriento meu voto no sentido de rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário.

*Assinado Digitalmente*

**Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça**