



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

Processo nº 10580.723667/2009-09
Recurso nº 892.395 Voluntário
Acórdão nº **1302-00.825 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de 01/02/2012
Matéria IRPJ
Recorrente BOA NOVA COMERCIAL DE ALIMENTOS LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2006

Ementa:

Arbitramento.

O arbitramento não é uma forma de penalidade, seja por omissão ou por ação dolosa ou culposa, mas sim uma forma de apuração do lucro, quando não for possível apurá-lo de outra forma, por inexistência de registros contábeis ou quando estes não merecem credibilidade a ponto de torná-los imprestáveis. A simples falta do Livro de Registro de Inventário escriturado trimestralmente poderia ser suprida durante a ação fiscal, sem nenhum prejuízo ao fisco ou ao contribuinte, principalmente quando se prova que o contribuinte possuía controle de estoque e não foi intimado a apresentá-lo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso (documento assinado digitalmente)

MARCOS RODRIGUES DE MELLO - Presidente. e relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Wilson Fernandes Guimarães, , Eduardo de Andrade, Guilherme Polastri Gomes da Silva e Marcos Rodrigues de Mello.

Relatório

Trata o presente processo de Autos de Infração formalizando crédito tributário relativo ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica, no valor de R\$248.187,53 (duzentos e quarenta e oito mil, cento e oitenta e sete reais e cinquenta e três centavos), à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, no valor de R\$122.484,38 (cento e vinte e dois mil, quatrocentos e oitenta e quatro reais e trinta e oito centavos), Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social, no valor de R\$312.602,80 (trezentos e doze mil, seiscentos e dois reais e oitenta centavos), e Contribuição para o Programa de Integração Social, no valor de R\$67.730,61 (sessenta e sete mil, setecentos e trinta reais e sessenta e um centavos), acrescidos de multa de ofício e dos juros de mora, totalizando R\$1.561.950,01 (um milhão, quinhentos e sessenta e um mil, novecentos e cinquenta reais e um centavo).

De acordo com a descrição dos fatos constante do Auto de Infração Imposto de Renda Pessoa Jurídica foi efetuado o arbitramento do lucro referente aos períodos de apuração ocorridos no ano-calendário de 2006, com base no art. 530, inciso II, do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda – RIR/1999), por ter a Autoridade Fiscal considerado a escrituração mantida pela contribuinte imprestável para a determinação do Lucro Real, conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal.

O arbitramento do lucro foi efetuado com base na receita bruta conhecida, representada pelas receitas operacionais, provenientes da revenda de mercadorias, conforme Termo de Verificação, tendo por fundamentação legal o art. 532 do RIR/1999.

Em decorrência foram lavrados os Autos de Infração relativos à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, à Contribuição para o Programa de Integração Social e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social.

No Termo de Verificação Fiscal foi relatado, em síntese, que:

– a ação fiscal teve início em 22/12/2008, com a ciência da Contribuinte do Termo de Início de Fiscalização em que foram solicitados os livros e documentos referentes à escrituração fiscal referente ao ano de 2006 e demais elementos ali relacionados;

– em atendimento ao Termo de Início de Fiscalização e ao primeiro Termo de Reintimação, a fiscalizada apresentou o Livro de Apuração do ICMS e as planilhas intituladas “DEMONSTRATIVO DAS RECEITAS QUE COMPÕEM A BASE DE CÁLCULO DA COFINS”, “PLANILHA DE BASE DE CÁLCULO DA COFINS” e “CÁLCULO DO PIS E DA COFINS”;

– reintimada a apresentar os demais elementos solicitados, a fiscalizada apresentou: a) Livros Diário nº 002 e 003; b) Livros Razão; c) Livro Auxiliar “Cálculo de Apuração do Resultado das Estimativas Mensais por Suspensão”; d) Livro Registro de Inventário nº 002; e) Livro Apuração do Lucro Real nº 002; f) Extrato Bancário do Bradesco;

– da análise das informações constantes dos sistemas da RFB referente ao ano-calendário de 2006 foi constatado que: a) o contribuinte encontrava-se omissa no tocante à entrega de sua DIPJ; b) entregou tempestivamente suas DCTF, sem contudo manifestar opção por modalidade de apuração do IRPJ e da CSLL, inexistindo declaração de débitos; c) a fiscalizada não efetuou nenhum pagamento relativo ao período auditado; d) a fiscalizada apresentou sua DIPJ em 13/03/2009, no curso do presente procedimento fiscal, apurando o IRPJ e a CSLL pela modalidade do Lucro Real Anual;

– verificou que a apuração do Imposto de Renda pelo Lucro Presumido não poderia ser praticada, uma vez que sua opção seria manifestada com o pagamento da primeira ou única quota do imposto devido, correspondente ao primeiro período de apuração de cada ano-calendário, conforme § 1º do art. 26 da Lei nº 9.430, de 1996. O contribuinte não efetuou o referido pagamento;

– a apuração do Imposto de Renda anual do Lucro Real, de que trata o art. 2º da Lei nº 9.430, de 1996, não foi manifestada com o pagamento da estimativa do imposto correspondente ao mês de janeiro;

– analisando o Livro Registro de Inventário do período de 02/01/2006 a 31/12/2006, constatou-se que a fiscalizada efetuou um único inventário do seu estoque de mercadorias, durante todo o ano de 2006, na data de 31/12/2006;

– assim, a opção pelo Lucro Real, tanto anual quanto trimestral, ficou prejudicada pela falta de realização de inventários mensais do estoque de mercadorias, conseqüentemente falta de escrituração mensal do Livro Registro de Inventário, o que torna impossível a quantificação do custo da mercadoria vendida tanto para fins de efetuar mensalmente o balanço de suspensão e/ou redução como para apuração do Lucro Real Trimestral;

– diante do exposto, lavrou-se o Auto de Infração, arbitrando o lucro da fiscalizada, com base no art. 530, inciso II, do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda – RIR/1999), compondo as bases de cálculo com os valores constantes da planilha “DEMONSTRATIVO DAS RECEITAS QUE COMPÕEM A BASE DE CÁLCULO DA COFINS”, elaborada pela fiscalizada (apresenta os demonstrativos das bases de cálculo do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS).

Em 21 de agosto de 2009, a Contribuinte apresentou a impugnação de fls. 105 a 125, acompanhada dos documentos de fls. 127 a 421, sob os seguintes argumentos:

– a escrituração mantida pela Impugnante não revela evidentes indícios de fraudes ou contém vícios, erros ou deficiências que a torne imprestável para determinar a apuração pela modalidade do Lucro Real;

– a DIPJ foi apresentada em 13/03/2009, no curso da ação fiscal, indicando a apuração do IRPJ e da CSLL pela modalidade do Lucro Real Anual e devido à entrega intempestiva da DIPJ a Impugnante submeteu-se à incidência da penalidade devida, nos termos do art. 964 do RIR/1999, gerada no momento da entrega da DIPJ, que foi devidamente recolhida aos cofres públicos, como atesta o DARF em anexo;

– trata-se de obrigação tributária acessória, devidamente satisfeita, mesmo estando a Impugnante sob a ação fiscal, cuja repercussão, se fosse o caso, apenas se daria no cálculo da multa do *quantum* devido do tributo, que ao invés de sofrer a incidência da multa de mora aplicável ao procedimento espontâneo da pessoa jurídica, empregar-se-ia a multa de lançamento de ofício, prevista no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430, de 1996, referenciada no Demonstrativo de Multa e Juros de Mora que acompanha o Auto de Infração do IRPJ;

– em segundo lugar, em que pese não se enquadrar a Impugnante, cabe esclarecer que o fato de uma pessoa jurídica não ter efetuado o pagamento nos prazos legais ou

ter pago com insuficiência, inclusive adicional, não impede o exercício da opção pelo regime de tributação com base no Lucro Presumido, como sugerido pelo autuante;

– em terceiro lugar, os fatos incontestáveis dão conta do não cabimento do arbitramento do lucro, já que a Impugnante apresentou os seus livros comerciais e fiscais (Diário, Razão Registro de Apuração de ICMS, Livro Auxiliar do Cálculo Mensal da Estimativa e/ou Suspensão, Registro de Inventário, Apuração do Lucro Real – Lalur), além de extrato bancário do Bradesco, diversos demonstrativos e planilhas de cálculo do Pis e da Cofins. Essa documentação foi identificada taxativamente pelo autuante;

– para nenhum desses livros e/ou documentos, a referida autoridade tributária identificou quaisquer evidências e/ou indícios de fraudes, vícios, erros ou deficiências que os tornassem imprestáveis para a determinação do Lucro Real Trimestral ou Anual com recolhimentos estimados mensais, à exceção de uma única observação feita à escrituração do Livro de Registro de Inventário, tomada equivocadamente como uma irregularidade, se levada em consideração o texto legal e as orientações normativas sobre esse aspecto, emanadas da própria Secretaria da Receita Federal do Brasil;

– a tributação anual do Imposto de Renda – Pessoa Jurídica decorre de uma faculdade prevista no art. 2º da Lei nº 9.430, de 1996, que deverá ser manifestada irretratavelmente com o pagamento do Imposto de Renda, correspondente ao mês de janeiro;

– caso queira suspender ou reduzir, em algum período de apuração mensal, o pagamento do IRPJ apurado pela estimativa, a pessoa jurídica deverá levantar balanços ou balancetes de suspensão ou redução do Imposto de Renda, consoante transcrição contida no art. 230 do RIR/1999;

– no caso em que houver a apuração de prejuízo no mês de janeiro, a pessoa jurídica fica dispensada do pagamento por estimativa, estendendo-se as mencionadas exigências legais aos períodos mensais subsequentes;

– são essas as orientações contidas na Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal (IN-SRF) nº 93, de 1997 (art. 10 e 11 transcritos), e a Impugnante efetuou levantamentos de redução/suspensão que foram entregues ao Auditor-fiscal, fato este circunstanciado no Termo de Verificação Fiscal;

– no mês de janeiro, a Impugnante apurou um resultado negativo, bem assim nos períodos mensais subsequentes, à exceção dos meses de novembro e dezembro, como se observa nos escritos do Livro Diário e do Livro Auxiliar “Cálculos da Apuração de Resultado da Estimativa Mensal por Suspensão”, ambos mencionados no Termo de Verificação Fiscal. Assim, percebe-se que nos referidos meses a Impugnante efetivamente apurou tributos devidos, como consta da DIPJ entregue ao Fisco;

– a título de esclarecimento, a opção, então, por essa modalidade de tributação anual foi inserida nas Declarações de Débitos e Créditos Federais (DCTF), apresentadas tempestivamente, fato este diametralmente oposto ao informado pelo Auditor no Termo de Verificação Fiscal;

– assim, não se vislumbra que a Impugnante tenha infringido quaisquer preceitos legais que regem a tributação anual por ela eleita;

– portanto, à vista dos fatos e provas aqui postos, o arbitramento do lucro efetuado é totalmente inaplicável à Impugnante;

– foram efetuados os recolhimentos dos valores apurados do imposto de renda estimado acrescidos dos encargos legais devidos, relativamente aos meses de novembro e dezembro;

– quanto à escrituração do Livro Registro de Inventário, matéria essa que toca diretamente ao fundamento da autuação, as normas regentes orientam que as pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real deverão escriturar o Livro Registro de Inventário, ao final de cada período, trimestralmente ou anualmente, quando houver opção pelos recolhimentos mensais durante o curso do ano-calendário, com base na estimativa (RIR/1999, art. 261);

– essas empresas poderão criar modelos próprios que satisfaçam às necessidades de seu negócio, ou utilizar os livros porventura exigidos por outras leis fiscais, como é o caso do Livro Registro de Inventário ou, ainda, substituí-lo por séries de fichas numeradas;

– nessas condições, o referido livro denotaria regularidade fiscal e, somente só, constatado o seu descumprimento, estaria a autoridade tributária autorizada a arbitrar o lucro da pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real, por não manter sua escrituração na forma das leis comerciais e fiscais (RIR/1999, art. 530);

– no caso concreto, em que pese no referido livro constar o inventário das mercadorias da Impugnante, datado de 31/12/2006, já com cópias nos autos, esta mantém controles mensais comprovados pelos registros auxiliares anexos, sob a denominação de “Relatório de Estoques” (doc. Nº 05);

– consequentemente, não se detecta falta de escrituração e de quantificação dos estoques de mercadorias mensais, ou mesmo falhas escriturais no mencionado Livro de Registro de Inventário que inviabilizem a apuração do Custo das Mercadorias Vendidas (CMV), argumento esse importante para apuração da base tributável do imposto de renda, seja na modalidade trimestral, seja na anual, como afirmado pelo autuante;

– a Impugnante seguiu rigorosamente as regras de como escriturar o Livro de Registro de Inventário, ao final de cada período base trimestral ou anual, essa última aplicável às pessoas jurídicas optantes pelos recolhimentos estimados durante o curso do ano-calendário, daí seu inventário registrado em 31/12/2006, como reza o disposto no art. 261 de RIR/1999;

– mesmo assim, reafirme-se que a empresa mantém registros auxiliares mensais do seu inventário de mercadorias, viabilizando, sim, a quantificação do CMV utilizado no cálculo mensal da estimativa, para o qual sequer o autuante fez qualquer investigação acerca de sua existência, se assim fosse exigido legalmente;

– a escrituração contábil e fiscal da Impugnante disponibilizada ao representante do Fisco permite não somente levantar o dito CMV, como identificar as demais operações compatíveis com a sua opção de tributação anual do IRPJ e, por conseguinte, da CSLL;

– além do que, causa estranheza o fato de que o Auditor tenha utilizado, para o arbitramento do lucro questionado, as bases de cálculo das planilhas elaboradas pela Impugnante, as quais foram extraídas da sua escrituração, quando o mesmo a considera “imprestável”, o que no mínimo é conflitante, quiçá, mais outra visível contradição e/ou falta de critério observado na condução do procedimento fiscal;

– interessante frisar que após a entrega dos livros contábeis e fiscais pela Impugnante ao Auditor-fiscal, decorridos quase 60 (sessenta) dias, essa autoridade se manteve silenciosa, sem lavrar qualquer outro termo solicitando a apresentação de documentos e/ou pedido de esclarecimentos, só retornando à empresa para surpreendentemente impingir-lhe a pagar o crédito tributário constante dos Autos de Infração em valores exorbitantes que, se fosse o caso, estaria em muito, distante da sua capacidade contributiva;

– transcreve o art. 9º, § 1º, do Decreto nº 1.598, de 1977, e jurisprudência judicial e administrativa, e em seguida conclui ter ficado sobejamente demonstrado que a Impugnante não infringiu qualquer norma de natureza fiscal ou tributária que derivasse a desconsideração de sua forma de tributação (Lucro Real Anual) pelo Auditor-fiscal;

– com relação aos lançamentos do PIS e da COFINS, o autuante não expressa positiva e diretamente qual a infração que a Impugnante teria cometido, já que indica três circunstâncias factuais (falta ou insuficiência de recolhimentos ou declaração) expressões essas que trazem sentido semântico variado e implicações tributárias distintas;

– semelhante procedimento se verifica em relação ao enquadramento legal genérico, contido em ambos os Autos de Infração, o que de *per si*, já traduz a nulidade dos indigitados lançamentos por dificultar o pleno exercício do direito de defesa da Impugnante, que lhe é garantido constitucionalmente;

– mas se ultrapassada essa questão da nulidade, os ditos lançamentos não prosperam em razão da falta de tipicidade dos fatos autuados. Entretanto, num exercício de abstração, há três possibilidades a examinar como se segue:

– se a autuação ocorreu por ausência de lançamento do PIS e da COFINS, não prospera tal fundamento, já que a Impugnante apresentou DCTF tempestivamente;

– talvez o Auditor tenha se “confundido” em ver as DCTF sem valores declarados do PIS e da COFINS. Observa-se esse fato, em razão de a Impugnante ter obrigatoriamente de se submeter à incidência não-cumulativa dessas contribuições, já que é optante pela tributação com base no Lucro Real Anual e, considerando que em face da apuração e utilização dos créditos (custos e despesas legalmente admitidos), a Impugnante não apura valores devidos das mencionadas contribuições consoante demonstrativos anexos (doc. Nº 06);

– se por insuficiência de lançamento ou lançamento a menor, nos moldes descritos nos autos de infração não há elementos dos fatos originários que a identifique, portanto, incabível o apontamento da suposta irregularidade atribuída à Impugnante;

– se pela ausência de declaração, aqui se estenda literalmente as razões aduzidas no item precedente, pois as DCTF foram tempestivamente apresentadas ao Fisco Federal. Por meio dessas declarações e da sistemática não cumulativa não se apura valores devidos de PIS e Cofins;

– se aplicou o tratamento de tributação reflexiva do IRPJ e CSLL, lançados com fundamento no lucro arbitrado, aos lançamentos do PIS e da COFINS, mais uma vez laborou em equívoco, já que não há nenhuma relação íntima de causa e efeito entre esses lançamentos, mormente quando os primeiros já foram amplamente demonstrados como indevidos;

– expostos, cabalmente, os motivos de fato e de direito, apontados os inúmeros elementos de convicção e probatórios, a Impugnante vem requerer que se digne cancelar os Autos de Infração do IRPJ, da CSLL, da Cofins e do PIS.

A DRJ decidiu conforme ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2006

ARBITRAMENTO DO LUCRO.

A apresentação de escrituração deficiente, imprestável para a determinação do lucro real, em face da não escrituração do Livro Registro de Inventário ao final de cada período de apuração trimestral, enseja o arbitramento do lucro.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2006

NULIDADE

Afasta-se a tese de nulidade do lançamento, quando lavrado por servidor competente e em obediência aos princípios legais que o regem.

LANÇAMENTOS DECORRENTES.

Contribuição para o PIS/Pasep

Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido - CSLL

Em se tratando de tributação decorrente, deve ser observado o que for decidido para o Auto de Infração principal, uma vez que todas as exigências tiveram o mesmo suporte fático.

A recorrente tomou ciência do acórdão DRJ em 01/10/2010 e apresentou recurso em 21/10/2010.

Em seu recurso reitera os argumentos da impugnação.

Voto

O recurso voluntário é tempestivo e deve ser conhecido.

A lide gira em torno da possibilidade da fiscalização arbitrar o lucro da recorrente diante das circunstâncias trazidas aos autos.

Deve-se salientar que o contribuinte era omissos do cumprimento de suas obrigações tributárias principais e acessórias (DIPJ e pagamentos dos tributos). Durante ação fiscal apresentou DIPJ “optando” pelo lucro real anual.

A fiscalização, acertadamente, entendeu que não era possível ao contribuinte optar pelo lucro real anual por não ter pago as estimativas ou elaborado balancetes de suspensão ou redução.

Também não tendo o contribuinte optado pelo lucro presumido, teria de se submeter à apuração pelo lucro real.

Entendeu a fiscalização que, pela falta de escrituração trimestral do livro de inventário, seria necessário o arbitramento do lucro, por ser impossível apurar o lucro real, sendo, portanto, imprestável a escrituração.

A fiscalização, no entanto, não deu oportunidade para que o contribuinte, que tinha “optado” indevidamente pelo lucro real anual, que retificasse sua contabilidade para permitir a apuração do lucro real trimestral. Ora se o arbitramento se deu pela falta de registro de inventário trimestral e a recorrente, desde a impugnação demonstra que possuía registro mensal de estoques, era bastante simples a alteração dos registros para permitir a apuração do lucro real trimestral.

Poderia se argumentar o porque do contribuinte não ter apresentado o controle de estoques durante a ação fiscal. A resposta também é simples: em nenhum momento foi intimado a fazê-lo. Apresentou, atendendo intimação, os livros fiscais, inclusive o livro de registro de inventário e a fiscalização entendendo que o registro do inventário em 31/12 era insuficiente para apuração do lucro real trimestral decidiu arbitrar o lucro. Na primeira oportunidade que teve, ou seja, na impugnação, apresentou o controle de estoque mensal.

Entendo que o arbitramento não é uma forma de penalidade, seja por omissão ou por ação dolosa ou culposa, mas sim uma forma de apuração do lucro quando não for possível apurá-lo de outra forma por inexistência de registros contábeis ou quando estes não merecem credibilidade a ponto de torná-los imprestáveis. No entanto, no caso concreto, a simples falta do Livro de Registro de Inventário escriturado trimestralmente poderia ser suprida durante a ação fiscal, sem nenhum prejuízo ao fisco ou ao contribuinte.

Por entender que o fisco omitiu formalidade essencial ao arbitramento (intimação para apresentação do inventário trimestral), entendo que tal forma de tributação não pode prosperar.

Diante do exposto, voto por dar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Marcos Rodrigues de Mello

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

Autenticado digitalmente em 07/02/2012 por MARCOS RODRIGUES DE MELLO, Assinado digitalmente em 07/02/2012 por MARCOS RODRIGUES DE MELLO

Impresso em 07/02/2012 por MARCOS RODRIGUES DE MELLO - VERSO EM BRANCO

Processo nº 10580.723667/2009-09
Acórdão n.º **1302-00.825**

S1-C3T2
Fl. 5

CÓPIA