



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 13805.001035/93-15  
Recurso nº : 113.737 - EX OFFICIO  
Matéria : IRPJ - EXS: 1989 E 1990  
Recorrente : DRJ EM SÃO PAULO/SP  
Interessada : AGAPRINT INFORMÁTICA LTDA.  
Sessão de : 08 de janeiro de 1998  
Acórdão nº : 103-19.152

IRPJ - Arbitramento do lucro - Incabível a exigência do IRPJ por arbitramento do lucro, quando não comprovada a imprestabilidade da escrita contábil do contribuinte. Arbitramento é medida extrema e só deve ser utilizado como último recurso, por ausência absoluta de outro elemento que tenha mais condições de aproximar-se do lucro real.

Negado provimento ao recurso ex officio.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto pelo DELEGADO DA RECEITA FEDERAL DE JULGAMENTO EM SÃO PAULO/SP

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso *ex officio*, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

  
CANDIDO RODRIGUES NEUBER  
PRÉSIDENTE E RELATOR

FORMALIZADO EM: 20 NOV 1998

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: VILSON BIADOLA, EDSON VIANNA DE BRITO, NEICYR DE ALMEIDA, VICTOR LUIS DE SALLES FREIRE, SANDRA MARIA DIAS NUNES, MÁRCIO MACHADO CALDEIRA E SILVIO GOMES CARDOZO.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 13805.001035/93-15  
Acórdão nº : 103-19.152  
Recurso nº : 113.737 - EX OFFICIO  
Recorrente : DRJ EM SÃO PAULO/SP

RELATÓRIO

O Senhor Delegado da Receita Federal em SÃO PAULO - SP, recorre de sua decisão de fls. 1.571/1.586, que exonerou o sujeito passivo de crédito tributário em quantia superior ao limite de alçada.

A autuação tratou de arbitramento de lucro dos exercícios financeiros de 1989 e 1990. decorrente de análise procedida pela fiscalização, que constatou, que a escrituração no livro registro de inventário, do item aparas brancas de papel, estava feita de forma englobada, consolidando todos os diversos tipos em uma só denominação a despeito da diversidade de preços e acondicionamentos. A escrituração do livro registro de inventário deve minuciar estoques que compõem o inventário de mercadorias, produtos manufaturados e em fabricação, matérias primas e outros bens de forma a averiguar-se a justeza dos valores nele inscritos. Inventário de mercadorias tomado em grosso, contraria as disposições das leis comerciais e fiscais e acarreta desprezo à escrituração, com o inevitável arbitramento do lucro

Cabe salientar que também foram apuradas duas outras infrações caracterizadas como passivo liquidado e não baixado, e exclusão indevida de correção monetária sobre perdas prováveis com Obrigações da Eletrobrás, que ficaram prejudicadas face ao arbitramento do lucro.

Estas matérias mereceram a seguinte decisão da recorrente, conforme explicitado às fls. 1.571/1.586:



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 13805.001035/93-15  
Acórdão nº : 103-19.152

**"IRPJ - Arbitramento do lucro - Incabível a exigência do IRPJ mediante arbitramento do lucro, quando não comprovada, devidamente, a imprestabilidade da escrita contábil do contribuinte. Face a sistemática utilizada (arbitramento) deixam de ser consideradas outras eventuais irregularidades apuradas no decorrer dos trabalhos fiscais, mesmo porque eventual reenquadramento legal estaria obstado pela decadência."**

A decisão de primeira instância não acatou os argumentos apresentados pela impugnante, relativamente às infrações passivo liquidado e não baixado, e provisão para perdas prováveis de investimentos, argumentando porém, que tais infrações deixam de ter a devida importância, em face de a exigência ter ocorrido mediante o arbitramento do lucro. Quando muito, os referidos valores deveriam ter sido adicionados à receita bruta, que serviu de base de cálculo para o arbitramento do lucro, no caso do passivo liquidado e não baixado, e relativamente à correção monetária excluída incidente sobre a provisão para perdas prováveis de investimentos, adicionado ao lucro real, fosse esta sistemática de apuração. Ocorre que os anos base em que ocorreram ditas irregularidades foram os de 1988 e 1989, exercícios de 1989 e 1990, exercícios estes já alcançados pelo instituto da decadência, impedindo-se assim um eventual agravamento do crédito originalmente constituído.

Quanto ao arbitramento de lucros, a decisão assim se manifesta:

**"De acordo com as informações contidas nos autos do processo em análise, constata-se que as aparas objeto do presente auto foram adquiridas de terceiros ou como reaproveitamento das sobras da produção interna, e que os estoques dessa mercadorias foram consumidos como matéria prima dos produtos da autuada."**

Observou-se também que as referidas mercadorias foram lançadas no livro Registro de Inventário, no final do período-base, por seus valores globais, sem considerar



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 13805.001035/93-15  
Acórdão nº : 103-19.152

certas peculiaridades de cada tipo; além disso seus preços não foram efetivamente comprovados com base em documentos emitidos pelos fornecedores.

A Instrução Normativa nº 81/86 determina que, para efeito de cálculo do lucro real apurado a partir do balanço semestral ou anual, a pessoa jurídica poderá arrolar os produtos em fabricação por valores globais no livro Registro de Inventário, desde que cumulativamente ocorram as seguintes circunstâncias:

1.1 O encerramento de seu exercício social não coincidir com o encerramento do período base;

1.2 Trabalhe com sistema de contabilidade de custo integrado com o restante da escrituração;

1.3 Mantiver registros contábeis que comprovem os valores dos produtos em fase de elaboração;

1.4 Registrar esses produtos de forma individualizada no balanço de encerramento do exercício social.

No caso presente, a situação em que a autuada não se enquadra, ao nosso ver é a descrita no subitem item 1.1 já que, em ambos os casos, referem-se aos encerramentos dos respectivos períodos base.

Quanto as demais situações, vejamos:



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 13805.001035/93-15  
Acórdão nº : 103-19.152

1.2 - pela análise dos documentos juntados pelo contribuinte, que vieram a se constituir em cinco volumes, foi demonstrada a adoção do sistema integrado de custo, com o restante da escrituração onde os custos, relativos às matérias prima, são apropriados à medida em que as mercadorias são produzidas, mediante o que denominou-se Ordem de Fabricação- O.F. Da mesma forma, os demais custos - sempre conforme os mesmos relatórios - eram absorvidos pelo sistema produtivo, de maneira que a contabilidade refletia, ao menos , a existência de custos, à medida da produção.

Tal fato acarretaria suprir, de uma forma ou de outra, o exigido pelo subitem 1.3. O que a fiscalização poderia ter feito e não demonstrou faze-lo, era constatar se os valores mantidos na contabilidade correspondiam à realidade, isto é, se os valores apropriados a título de custos, estariam suportados comprovados sem elementos que demonstrassem a veracidade de tais valores. Caso não satisfeita essa exigência, poderia glosar os valores correspondentes a tais custos.

Quanto ao exigido no subitem 1.4, no qual os produtos deveriam ser registrados de forma individualizada, ao ser efetuado o balanço de encerramento do exercício social, a prática nos ensina a inviabilidade de tal procedimento, dado que, em alguns casos, contribuintes possuem um sem número de itens em seu estoque. Para que haja uma perfeita discriminação de todos os itens que venham a compor o seu estoque, o contribuinte deverá detalhá-lo (quantidades existentes, tipos, modelos, etc.), um a um, no obrigatório "Registro de Inventário" (Mod.7), para em os agrupando, transportar os valores respectivos, para seu balanço patrimonial ou, ainda, sua declaração de rendimentos.

No demonstrativo juntado durante a ação fiscal não há uma discriminação pormenorizada dos estoques existentes em 31/12/88 e 31/12/89. Há, no entanto, referência às fls. do "Registro de Inventário", nas quais haveria tal discriminação. No caso



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 13805.001035/93-15  
Acórdão nº : 103-19.152

de 1988 e 1989, ambos às fls. 7, livros nº 05 e 06 (fls.1089 e 1323 do processo), constam detalhadamente dos estoques de "Aparas"(Matéria-Prima) existentes naquelas datas.

Embora conforme detalhado nos registros de inventários acima referidos, de valores até certo ponto irrisórios, o que, convenhamos, não seria motivo para que não ocorressem os devidos detalhamentos, o item aparas, desde que não houvesse a comprovação dos valores escriturados ou se comprovados, a fiscalização não os tivesse aceito, pôr qualquer motivo, esta deveria apenas efetuar glosa dos valores atinentes aos itens integrantes do estoque, determinando a valoração dos mesmos nas formas preceituadas pelo artigo 187 do RIR/80, que diz, em suma, que se a escrituração não satisfizer às condições estabelecidas no parágrafo 1º do artigo 186 (permissibilidade de avaliação de produtos acabados e em produção, mediante a existência de sistema de contabilidade de custo integrado e coordenado com o restante da escrituração), os estoques seriam avaliados segundo os critérios estabelecidos nos incisos I e II desse art. 187.

Portanto, antes de qualquer outra medida, deveria a fiscalização fazer uso do apregoado pelos citados artigos, o que poderia vir a modificar os resultados do contribuinte, que naqueles exercícios efetuou a apuração do IRPJ, através do lucro real. Tal procedimento deveria anteceder ao método adotado pela fiscalização, qual seja, a apuração do IRPJ mediante o arbitramento do lucro que, em assim agindo, considerou como imprestável a escrituração, como um todo, do contribuinte.

Assim sendo, antes de considerar como imprestável toda a escrituração do contribuinte, haveria a fiscalização de buscar outra maneira de se exigir do contribuinte o que seria devido a título de imposto, caso houvesse sido apuradas irregularidades que levassem a tal. E uma dessa maneiras seria inevitavelmente, observar o contido no artigo 187 do RIR/80.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 13805.001035/93-15  
Acórdão nº : 103-19.152

de 1988 e 1989, ambos às fls. 7, livros nº 05 e 06 (fls.1089 e 1323 do processo), constam detalhadamente dos estoques de "Aparas"(Matéria-Prima) existentes naquelas datas.

Embora conforme detalhado nos registros de inventários acima referidos, de valores até certo ponto irrisórios, o que, convenhamos, não seria motivo para que não ocorressem os devidos detalhamentos, o item aparas, desde que não houvesse a comprovação dos valores escriturados ou se comprovados, a fiscalização não os tivesse aceito, pôr qualquer motivo, esta deveria apenas efetuar glosa dos valores atinentes aos itens integrantes do estoque, determinando a valoração dos mesmos nas formas preceituadas pelo artigo 187 do RIR/80, que diz, em suma, que se a escrituração não satisfizer às condições estabelecidas no parágrafo 1º do artigo 186 (permissibilidade de avaliação de produtos acabados e em produção, mediante a existência de sistema de contabilidade de custo integrado e coordenado com o restante da escrituração), os estoques seriam avaliados segundo os critérios estabelecidos nos incisos I e II desse art. 187.

Portanto, antes de qualquer outra medida, deveria a fiscalização fazer uso do apregoado pelos citados artigos, o que poderia vir a modificar os resultados do contribuinte, que naqueles exercícios efetuou a apuração do IRPJ, através do lucro real. Tal procedimento deveria anteceder ao método adotado pela fiscalização, qual seja, a apuração do IRPJ mediante o arbitramento do lucro que, em assim agindo, considerou como imprestável a escrituração, como um todo, do contribuinte.

Assim sendo, antes de considerar como imprestável toda a escrituração do contribuinte, haveria a fiscalização de buscar outra maneira de se exigir do contribuinte o que seria devido a título de imposto, caso houvesse sido apuradas irregularidades que levassem a tal. E uma dessa maneiras seria inevitavelmente, observar o contido no artigo 187 do RIR/80.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 13805.001035/93-15  
Acórdão nº : 103-19.152

Dessa maneira, face a inobservância do acima citado conhecimento da impugnação por tempestiva, para quanto a seu mérito DEFERI-LA, determinando seja cancelado o lançamento, nas forma em que efetuado."

É o relatório.

A handwritten signature in black ink, consisting of several overlapping loops and a long tail stroke extending downwards and to the right.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 13805.001035/93-15  
Acórdão nº : 103-19.152

**VOTO**

**Conselheiro CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER, Relator**

**O recurso atende os requisitos legais e deve ser conhecido.**

**A fiscalização optou pelo arbitramento do lucro por entender que a inexistência de detalhamento dos itens do estoque no sistema de contabilidade integrado, contraria as disposições das leis comerciais e fiscais e acarreta desprezo à escrituração.**

**Cabe lembrar que o arbitramento é uma medida extrema, e só deve ser utilizada como último recurso, por ausência absoluta de outro elemento que tenha mais condições de aproximar-se do lucro real.**

**A autuação decorreu do fato de que mercadorias (aparas de papel) foram lançadas no livro Registro de Inventário por seus valores globais, sem considerar certas peculiaridades, quando a Instrução Normativa nº 81/86, permite o registro nesta forma apenas sob certas condições. O objetivo da referida Instrução Normativa é permitir ao fisco verificar a veracidade dos valores utilizados como custo das matérias primas e produtos em elaboração. Se a empresa não seguiu os critérios estabelecidos no citado ato administrativo, e, se agindo dessa forma, cria obstáculos ao fisco no seu trabalho de fiscalização da correta apuração da base de cálculo do IRPJ, tal fato, implica na glosa dos referidos valores lançados. A Instrução Normativa nº 07/79 que inicialmente tratou do assunto, disciplinou o procedimento a ser adotado no caso da inexistência de sistema de custos integrado com a contabilidade, estabelecendo em seu item 2.1 o seguinte:**



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 13805.001035/93-15  
Acórdão nº : 103-19.152

**"2.1 - A não existência de sistema de contabilidade de custos integrados e coordenado com o restante da escrituração implicará avaliação de tais estoques de acordo com os percentuais indicados no parágrafo 3º do artigo 14 do Decreto-lei nº 1.598/77."**

Portanto, como bem decidiu a autoridade julgadora monocrática, antes de adotar a medida extrema do arbitramento, caberia a Fiscalização aprofundar a ação fiscal no sentido de buscar outros meios para determinar valores dos custos dos produtos cuja apuração inicial não obedeceu ao estabelecido na Instrução Normativa nº 81/86, que seria, invariavelmente, observando o disposto no artigo 187 do RIR/80, cuja base legal é o parágrafo 3º do artigo 14 do Decreto-lei nº 1.598/77. Somente se constatado ser impraticável a determinação de tais valores, e que impossibilitasse a apuração do lucro real, é que se poderia falar na hipótese última do arbitramento.

Desta forma, bem decidida as matérias objeto do recurso *ex officio*, voto no sentido de negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões - DF, em 08 de janeiro de 1998

  
CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER