



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

Processo n° 13864.720151/2016-35
Recurso n° De Ofício
Acórdão n° 1201-002.263 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 14 de junho de 2018
Matéria IRPJ E REFLEXOS - ARBITRAMENTO
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado MASTERFOODS BRASIL ALIMENTOS LTDA.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2011, 2012

ARBITRAMENTO DE LUCRO. NÃO CABIMENTO.

O lucro da pessoa jurídica será arbitrado quando o contribuinte, obrigado à tributação com base no lucro real, não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, ou deixar de apresentar à autoridade fiscal os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal.

Erros pontuais identificados no Livro de Registro de Controle da Produção e do Estoque de um dos estabelecimentos da contribuinte, que representa cerca de 15% do faturamento global, não autorizam o arbitramento do lucro, ainda mais quando a verificação do custo de produção e a determinação do lucro real poderiam ter sido realizados por meios próprios previstos em lei.

IRPJ. TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

Tratando-se da mesma situação fática e do mesmo conjunto probatório, a decisão prolatada com relação ao IRPJ é aplicável aos lançamentos reflexos (CSLL, PIS e COFINS).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício, nos termos do voto do relator.

(assinado digitalmente)

Ester Marques Lins de Sousa - Presidente.

(assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli - Relator.

EDITADO EM: 29/06/2018

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Eva Maria Los, Luis Fabiano Alves Penteado, José Carlos de Assis Guimarães, Luis Henrique Marotti Toselli, Gisele Barra Bossa, Paulo Cezar Fernandes de Aguiar, Bárbara Santos Guedes (suplente convocada em substituição à ausência do conselheiro Rafael Gasparello Lima) e Ester Marques Lins de Sousa (Presidente). Ausente, justificadamente, o conselheiro Rafael Gasparello Lima.

Relatório

Trata-se de processo administrativo decorrente de Autos de Infração que exigem IRPJ e Reflexos (CSLL, PIS e COFINS), em relação aos anos-calendário de 2011 e 2012, apurados por arbitramento do lucro da contribuinte.

O fundamento legal invocado pelo fisco foi o art. 530, II do RIR/99, em razão da caracterização de imprestabilidade dos livros fiscais apresentados para fins de verificação do custo de produção da contribuinte.

Para melhor compreensão dos fatos apurados, a seguir transcrevo a conclusão constante do Termo de Verificação Fiscal de fls. 3.071/3.176:

Conclusão

O contribuinte estava obrigado a apresentar o Registro de Controle da Produção e do Estoque, modelo 3, (inc. III e § 2o do art. 444 do RIPI/2010).

Entre todos os documentos e arquivos apresentados, os únicos Livros modelo 3, formalmente existentes são os encadernados, recepcionados em 29/09/2015, por terem sido registrados junto ao Oficial de Registro Civil das Pessoas Naturais e de Interdições e Tutelas da Sede Comarca de Moji Mirim, SP (art. 448 do RIPI/2010), os quais são IMPRESTÁVEIS.

As pessoas jurídicas que utilizam sistema de processamento eletrônico de dados para registrar negócios e atividades econômicas ou financeiras, escriturar livros ou elaborar documentos de natureza contábil ou fiscal ficam obrigadas a manter, à disposição da Secretaria da Receita Federal do Brasil, os respectivos arquivos digitais e sistemas, pelo prazo decadencial previsto na legislação tributária (Lei no 5.172, de 1966, art. 195, Lei no 8.218, de 1991, art. 11, e Medida Provisória no 2.158-35, de 2001, art. 72 - art. 389 do RIPI/2010). Compete à Secretaria da Receita Federal do Brasil expedir os atos necessários para estabelecer a forma e o prazo em que os arquivos digitais e sistemas deverão ser apresentados (Lei no 8.218, de 1991, art. 11, § 2o, Lei no 8.383, de 1991, art. 62, e Medida Provisória no 2.158-35, de 2001, art. 72, § 3o - § 2o do art. 389 do RIPI/2010).

Embora intimado e reintimado por diversas vezes, o contribuinte não apresentou os arquivos digitais dos aludidos livros.

A imprestabilidade dos livros modelo 3, inviabilizou o prosseguimento da sistemática de tributação por auditoria de estoque e gerou o arbitramento do lucro, visto ser impossível determinar o custo de produção.

III – D) Dos Livros Registros nos Livros de Entrada

*É requisito para o direito ao crédito das NF de aquisição, que os registros das aquisições sejam escrituradas no Livro de Entrada. Constatamos que o contribuinte registrou as Notas Fiscais de Aquisição em seu Livro de Entrada, porém grande parte delas com os seguintes erros: **NCM incorreto, código da mercadoria incorreto, descrição da mercadoria incorreto, em lugar das mercadorias adquiridas, informa serviços de frete, pagamento de conta de telefone, válvulas, adesivos, etc.***

O quadro abaixo apresenta exemplos de erros observados, que representam valores e quantidades significativos. Nem as descrições das mercadorias nas NFe são confiáveis, tendo sido observados vários erros.

[...]

*Os Livros foram considerados **IMPRESTÁVEIS** por conter vícios, erros e deficiências a que está obrigado (inc. II do art. 530 do RIR/1999 – Decreto nº 3.000, de 26/03/1999).*

IV - DOS EVIDENTES E RECORRENTES ERROS DAS NOTAS FISCAIS

Além de todos os erros dos Livros, constatamos que grande parte das Matérias Primas eram importadas e que as Notas Fiscais emitidas pelo próprio contribuinte para transporte da mercadoria e entrada na fábrica continham erros recorrentes, dentre os quais destaco: a omissão do código do produto com inclusão nesse campo do CFOP; e o nome da mercadoria divergente nos campos “Descrição da Mercadoria” e “Descrição Complementar”.

Exemplificativamente apresento a NFe 204, emitida em 21/08/2012, que: traz como código do produto “CFOP3102”; Descrição da mercadoria “BARRA DE CHOC.RECH. MILK WAY”; Descrição Complementar “BARRA DE CHOC.RECH. SNICKERS(No Price)”, 1.320 CDA, R\$ 137.387,51, e que o contribuinte, após intimação, informa tratar-se do produto 10103280. Em todos os diversos Livros modelo 3 apresentados sequer consta a existência desse produto (10103280) no mês; no Livro de Entrada é registrado com CFOP 3102 (compra para comercialização) que, em tese, permite o crédito do IPI, mas na descrição da mercadoria consta “PAGTº CONTA TELEF.FAT 2458356 RJ” no valor dos R\$ 137.387,51.

Para onde terá ido a mercadoria importada, visto que para a fábrica não foi?

V – DO CONTROLE DE PRODUÇÃO SUBSTITUTIVO

O contribuinte afirma no item 1, inciso V da sua resposta recebida em 17/11/2015 (DOC F 58), que opera na plataforma SAP e que o Livro modelo 3 é gerado no SAP, vide resposta.

Item 1, inciso V – Número e folha do Livro Registro de Entrada/Saída: O Sistema de custeio da MARS opera na plataforma SAP, e o livro Modelo 3 é gerado a partir dele. Os Livros Registro de Entrada e Saída são gerados na plataforma Pw.Sati, portanto são sistemas distintos que operam com interface da maioria das informações, tais como número de nota fiscal, valores de operação, itens de notas escrituradas, dentre outras. Todavia, como o Livro modelo 3 é gerado no SAP, ele não aponta qual folha a informação foi registrada nos Livros de Entrada e Saída, mas caso seja necessário a conferência de alguma informação, é possível busca-la através do número de nota fiscal, pois a informação aparece em ambos os sistemas/livros.

Em 14/03/2016 efetuamos reunião no estabelecimento industrial da filial de Guararema/SP, em que estiveram presentes os Senhores Pedro Borges, Leandro Furtado, Darcio Cordeiro, David Quintanilha, Senhora Joceli Vasconcelos e a Auditora-Fiscal signatária. Naquela oportunidade os representantes da empresa abriram o sistema SAP em tela projetada e a autoridade fiscal solicitou, por amostragem, que fossem abertos os registros de produção referentes a alguns produtos e, simultaneamente, acompanhou os respectivos registros nos Livros modelo 3, apresentados pela empresa. Tal sistemática buscava realizar um relatório, no sistema SAP, que demonstrasse desde a NF de entrada todo o consumo do lote através da cadeia da estrutura do produto até a NF de saída do Produto acabado. Todos os registros solicitados por amostragem não estavam corretamente anotados no Livro modelo 3, impedindo a rastreabilidade, e com registros inexistentes no modelo 3 ou em quantidades divergentes dos apontamentos constantes no sistema SAP. Ademais, considerando como realidade fática o sistema SAP, inúmeros e variados registros não tinham sido apontados no Livro modelo 3. Segundo o gerente de pesquisa e desenvolvimento, engenheiro de alimentos, Sr. Darcio Cordeiro e o procurador e gerente fiscal da empresa, Sr. David Quintanilha, o correto seria o apontamento constante do sistema SAP.

A título meramente exemplificativo, cito uma dos inúmeros registros solicitados na aludida reunião. Solicitamos acompanhar a entrada e destino dado ao material de embalagem, adquirido mediante a NF de nº 90110 (chave da NF 3512095833169500017455000000901101001039232), emitida e movimentada em 13/09/2012, pela empresa Ibratec Artes Graficas Ltda, CNPJ 58.331.695/0001-74, quantidade 89,6 mil. Constatamos que houve o registro da entrada da mercadoria no Livro modelo 3, no mesmo dia 13/09/2012, no produto 1199723, DISPLAY TWIX PB SINGLE BR04, das 89.600 CDA. Ou seja, trata-se de um display, uma embalagem de apresentação, uma caixa. Solicitamos, por amostragem, que nos fosse mostrado um lote de saída referente à aquela entrada. O Sr. Darcio, consultando o sistema SAP, informou que o registro da saída de 9.792 CDA, doc nº 712802, em 07/11/2012, mesmo produto 1199723, corresponderia a um destino dado àquela entrada.

Perguntado sobre o destino dado à saída, informou que fora aplicada no produto acabado M3538800, TWIX PEANUT BUTTER SINGLES 12X24X47,6G, unidade CDA, contudo o Livro modelo 3 não contém o registro da identificada e visualizada no sistema SAP.

Naquela oportunidade, o Sr. David Quintanilha, garantiu que iria corrigir o Livro modelo 3, de forma a que ele espelhasse fielmente o sistema SAP.

Consciente do problema, fizemos constar no item 6 do Termo de Intimação Fiscal lavrado em 13/04/2016 (DOC F 67), que era facultado ao contribuinte apresentar, em substituição ao Livro modelo 3, o controle de produção substitutivo (sistema SAP), nos termos do inc. I do art. 466 do RIPI/2010.

Contudo, embora o contribuinte tenha apresentado inúmeras versões dos Livros modelo 3, todas elas imprestáveis, em momento algum apresentou o sistema SAP que sempre esteve disponível e que pretensamente seria fiel à verdade material

VI - DA IMPOSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO DA SISTEMÁTICA DE AUDITORIA DE ESTOQUE

Devido ao imenso número de mercadoria e produtos, selecionamos, por amostragem, algumas mercadorias/produtos para elaboração das planilhas de auditoria de estoque constantes do Termo de Intimação 28.

Buscava-se, mediante a técnica de Auditoria de Estoque, apurar diferenças no inventário e/ou nos estoques a partir do exame dos documentos, Declarações de Importações, Notas Fiscais de entrada e saída e da escrituração do estabelecimento.

Nesse caso, a fórmula a ser aplicada é:

Estoque não Registrado = Estoque Final Registrado - Estoque Final Calculado

Onde:

Estoque Final Calculado = Estoque Inicial + Compras + Outras entradas - Vendas - Outras Saídas.

Estoque Inicial: retirado do Livro Registro de Inventário

Compras: NF de compras.

Outras Entradas: NF de devolução de vendas, de retorno de industrialização, entre outras.

Vendas: NF de vendas.

Outras Saídas: NF de devolução de compras, de saídas para amostras, feiras, entre outras.

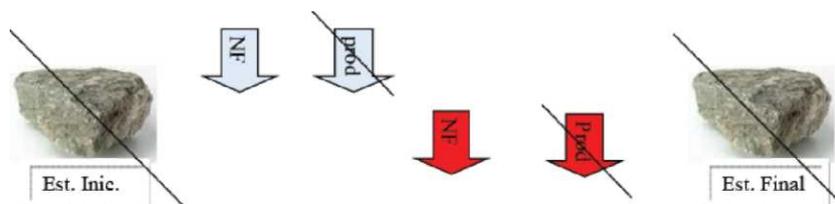
Estoque Final Registrado: Estoque Final do Inventário do estabelecimento.

As diferenças inicialmente apuradas foram apresentadas ao estabelecimento fiscalizado, mediante intimação, para justificá-las com a respectiva comprovação hábil e idônea.

*As diferenças poderiam ser de dois tipos: (1) Estoque Final Calculado maior que o Estoque Final Registrado = Diferença Positiva: **omissão de vendas**, saídas de mercadorias sem Nota Fiscal; e (2) Estoque Final Calculado menor que Estoque Final do Inventário = Diferença Negativa: **omissão de compras**, entradas de insumos sem documentos fiscais (NF) e sem registro no Livro Registro de Entradas - mod. 1, e conseqüentemente, pagamento de insumos com recursos não registrados na contabilidade, isto é, provenientes de receitas omitidas.*

Em síntese a construção da auditoria de estoque baseia-se no seguinte princípio:

- *Duas pedras, que são os estoques inicial e final conforme Livro Registro de Inventário.*
- *Entradas e saídas por Notas Fiscais e registros de produção, conforme NFe e Livro Registro de Controle da Produção e do Estoque.*



A despeito da imensa boa vontade da fiscalização, os Livros demonstraram ser imprestáveis, inviabilizando a conclusão do procedimento pela linha de trabalho da auditoria de estoque, pois os registros e Livros apresentados não possuem a necessária fidedignidade. Por outro lado, e conforme adiantado, o caminho simples da tributação de todos os estoques negativos, valores omitidos, estoques de aparecem e somem do nada, estoques de mudam pela simples transposição de folhas, etc, seria no mínimo injusta, pois corresponderia a muitas centenas de vezes o faturamento da empresa, dado a evidente repetição de tributação.

Um dos princípios norteadores da atividade fiscal é a busca da verdade material, cabendo ao fisco apurar a essência dos fatos ocorridos para só depois concluir pela tributação, ou não, na hipótese concreta, ocorre que toda a escrituração contábil/fiscal do contribuinte fundamenta-se sobre um verdadeiro lodo. Sendo realmente impossível asseverar onde estão os fatos.

Evidentemente houve omissão de rendimentos devido a diferenças positivas e negativas de estoques, contudo, tornou-se impossível calcular o montante do tributo devido (art. 142 do CTN) pela sistemática da auditoria de estoque.

Não nos restou outra opção que não fosse arbitrar.

Cientificada dos lançamentos, a contribuinte apresentou impugnação (fls. 3.257/3.376). Alega, como preliminar:

(i) a decadência parcial do lançamento, posto que a ciência do lançamento se deu em 12/12/2016, fazendo com que todo o período anterior a 12/12/2011 tenha sido alcançado pela decadência. Sustenta que o agravamento da multa é descabido, razão pela qual deve-se aplicar a regra decadencial prevista no art. 150, § 4º do CTN, e não o art. 173 do referido Código;

(ii) a desconsideração de valores pagos de PIS/COFINS por parte da Fiscalização. A autoridade autuante teria levado em conta apenas as diferenças relativas aos períodos de 2011 e 2012 em que houve pagamento a menor (02/11, 05/11, 12/11, 01/12, 07/12, 08/12, 10/12, 11/12 e 12/12). Nos demais meses, em que houve pagamento superior ao montante apurado em arbitramento, simplesmente inseriu o valor "zero" em sua coluna "diferenças", prejudicando a IMPUGNANTE. Os valores em aberto referentes a tais contribuições seriam de R\$ 480.058,71, a título de PIS e de R\$ 1.667.886,91, a título de COFINS, conforme tabelas que apresentou às fls. 3267-3269; e

(iii) ausência de exclusão de ICMS - ST, IPI e receitas isentas da base de cálculo do PIS e COFINS.

No mérito, sustenta, em resumo, que:

(iv) no transcurso da fiscalização sempre houve pleno atendimento às intimações e boa-fé por parte da contribuinte. Além disso, a fiscalização recaiu exclusivamente sobre dados de custo e estoque do estabelecimento de Guararema (Linha Chocolate, dentre várias outras desenvolvidas);

(v) o TVF é um documento extenso e de difícil cognição. O Livro Modelo 3, entregue em 01/09/2006, é que deve ser considerado crucial para a análise da validade ou não do arbitramento;

(vi) o Livro Modelo 3, entregue em 01/09/2006, não é imprestável, conforme incorretamente alegado pela Fiscalização. Isso porque que os lançamentos na coluna "valor" somente são necessários nas operações de compra ou de venda de produto, não sendo necessários nas entradas por produção (entrada de material intermediário) ou de saída por consumo (emprego de material intermediário ou de consumo). Sempre que houve referência a uma nota fiscal, houve o correspondente lançamento na coluna valor. Para demonstrar este fato, anexou aos autos exemplos aleatórios, com milhares de registros, que, no seu entender, permitem aferir a regularidade do lançamento na coluna "valor" sempre que há menção a alguma nota fiscal;

(vii) também não se sustenta a alegação do Fisco no sentido de que a contribuinte teria "omitido a coluna Lançamento". Ao contrário do que quer fazer crer a fiscalização, *a coluna existe e conta com informações quando se trata de entradas e saídas lançadas nos Livros Modelos 1 e 2 —, como, quando nada registrou em tal coluna, é que*

tratava-se de operações internas de produção / consumo, conforme disposições literais do "RIFI" quanto ao Livro Modelo 3;

(viii) o fato de o Livro Modelo 3 iniciar pela Folha 09 em nada prejudica a boa ordem do citado livro. Trata-se de simples erro de paginação, totalmente irrelevante;

(ix) não procede a acusação de que valores escriturados das notas fiscais estariam incorretos;

(x) o fato de haver saldos negativos no meio dos períodos do Livro Modelo 3 decorre de simples lapso temporal (*delay*) entre apontamentos de produção e consumo, fato este ignorado pelo fisco;

(xi) outro fator que poderia explicar os saldos negativos seriam as entradas e saídas "sem documentos" (com coluna "Documentos" vazia), as quais decorrem de ajustes entre o calendário civil gregoriano o "calendário SAP", que possui períodos de fechamento fixos de 28 dias. Em razão do menor número de dias, o "calendário SAP" conta 13 períodos, enquanto que o calendário civil conta 12 períodos, gerando distorções que são ajustadas no Livro Modelo 3, sem contudo, produzir qualquer influência nos estoques finais e custos finais;

(xii) para cada um dos exemplos contidos na acusação fiscal há justificativa para o equívoco da fiscalização, instruída com a devida documentação probatória. Nas palavras do contribuinte:

*Diante da pontualidade, da improcedência ou da irrelevância para fins de custo e estoque dos apontamentos feitos pela r. Fiscalização, resta inegável que é um exagero considerar "imprestáveis" as escriturações da IMPUGNANTE para fins de apuração de IRPJ/CSLL. **Para 100% das acusações** demonstrou-se concretamente ou a improcedência ou a existência documentada de explicações que provam não ter ocorrido nenhuma inconsistência estrutural, quanto menos para fins de custo.*

Como se não bastasse -- e veremos isso detalhadamente abaixo --, a aferição dos custos seria possível por meio de procedimento legal alternativo expresso, em sendo ausentes as características de um sistema integrado de custos (v. capítulo 5.4 abaixo).

Seja pela improcedência ou irrelevância dos apontamentos consignados no TVF, seja pela impossibilidade de "contornar" esse método alternativo de aferição do custo, não se justifica em absoluto a aplicação de arbitramento de lucro no presente caso.

(xiii) não se verifica, na linha da doutrina e jurisprudência que cita, nenhuma das hipóteses autorizadoras de arbitramento do lucro. O que há no caso, no máximo, são "inconformidades formais no preenchimento dos livros, o que não seria suficiente para desclassificação da escrita";

(xiv) além de se revelar incabível o arbitramento do lucro no caso em tela, deve-se ter em conta que a Fiscalização poderia ter utilizado o procedimento do arbitramento dos custos pelos estoques, a que se refere o art. 296 do RIR/99 (com fundamento no § 3º do art. 14 do Decreto-lei nº 1.598/77);

(xv) o procedimento de auditoria de estoques realizado pelo fisco restringiu-se ao estabelecimento da filial de Guararema (SP), que responde por apenas 15% da receita total da impugnante; e

(xvi) todos os livros foram, sim, devidamente apresentados, razão pela qual é indevida a aplicação de multa qualificada, nos termos da Súmula CARF n. 96.

Protesta a contribuinte, ainda, pela posterior juntada de *laudo contábil* acerca da regularidade e controle de seu estoque, bem como formula pedido de perícia com apresentação de quesitos e indicação de perito.

Ato contínuo, por meio de petição de fls. 6.873/6.874, a empresa apresentou laudo pericial contábil (fls. 6.875/6.963) de autoria de PricewaterhouseCoopers.

Em Sessão de 23 de junho de 2017, a DRJ/FNS, por unanimidade de votos, julgou procedente a impugnação, exonerando o crédito tributário exigido por meio de decisão de fls. 3.257/3.376 e cuja ementa ora transcrevo:

IMPOSTO DE RENDA. LIVRO DE REGISTRO DE CONTROLE DA PRODUÇÃO E DO ESTOQUE. AUDITORIA SOBRE UM ÚNICO ESTABELECIMENTO. CONSTATAÇÃO DE IRREGULARIDADES PONTUAIS. ARBITRAMENTO DO LUCRO. NÃO CABIMENTO.

O arbitramento do lucro é ato extremado que só pode ocorrer em face da real impossibilidade de apuração do lucro real do empreendimento. Irregularidades pontuais identificadas no Livro de Registro de Controle da Produção e do Estoque de um único estabelecimento da contribuinte, que responde por cerca de 15% do seu faturamento global, não autorizam a imputação de imprestabilidade dos livros fiscais. In casu, a verificação do custo de produção e a determinação do lucro real da impugnante poderiam ser realizados por meios alternativos previstos em lei.

Impugnação Procedente

Crédito Tributário Exonerado

Dessa decisão houve recurso de ofício, tendo em vista a exoneração do sujeito passivo do pagamento de tributo e encargo de multa em montante superior ao limite fixado no art. 1º da Portaria MF nº 63, de 9 de fevereiro de 2017, do Ministro de Estado da Fazenda.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli - Relator

Os Autos de infração objeto do presente processo exigem IRPJ e Reflexos por arbitramento decorrente de pretensa imprestabilidade de livros fiscais, mais especificamente do Livro Modelo 3 - Registro de Controle de Produção e Estoque - RCPE previsto no art. 461 do Regulamento do Imposto Sobre Produtos Industrializados - RIPI.

No entender do auditor fiscal responsável pelo lançamento, a imprestabilidade dos livros teria inviabilizado a verificação do custo de produção e, conseqüentemente, impedido a apuração do lucro real da contribuinte, ensejando, assim, a adoção do método de tributação por arbitramento do lucro, com base na receita bruta mensal e na linha do que determinariam o art. 15 da Lei nº 9.249/95 e o art. 530, II do RIR/99.

Como se sabe, o lucro da pessoa jurídica deverá ser arbitrado quando o contribuinte, obrigado à tributação com base no lucro real, não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, ou deixar de apresentar à autoridade fiscal os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal.

O arbitramento é uma das formas de determinação do lucro previstas no artigo 44 do CTN¹, cabível apenas quando restar comprovada que a escrituração não permite a apuração do lucro real.

É cediço que a jurisprudência deste Colegiado vem entendendo que a aplicação do método de arbitramento constitui medida extrema que só deve ser utilizada como último recurso, ou seja, na ausência absoluta de outro meio de apuração direta da base tributável.

Pois bem. Nesse caso concreto, o arbitramento, conforme visto, foi motivado em razão de "deficiências insanáveis" no Livro Modelo 3 - RCPE de um dos estabelecimentos da Recorrida, livro este apto a registrar o custo de produção de apenas uma determinada linha de negócio da Recorrente ("chocolate").

A DRJ, após minuciosa análise acerca das razões do arbitramento e das razões da peça de defesa, assim se pronunciou para afastar o método de tributação selecionado:

Apesar da evidente fragilidade do procedimento de arbitramento dos lucros adotado pela autoridade autuante, considero precipitado concluir de imediato pela improcedência do presente lançamento, sem antes analisar os diversos indícios de imprestabilidade da escrituração da contribuinte, apontados pela autoridade fiscal.

É o que passo a fazer, nos próximos itens do presente voto.

Alegação fiscal de impossibilidade de cálculo do montante do tributo devido (art. 142 do CTN) pela sistemática da auditoria do estoque

[...]

A partir da atenta leitura deste laudo, considero que os trabalhos de auditoria realizados pela Pricewaterhouse Coopers - PwC apresentam suficiente consistência metodológica. Considero, outrossim, que, apesar das divergências e inconsistências pontuais identificados pela auditoria, é razoável

¹ "Artigo 44 - A base de cálculo do imposto é o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis."

considerar que as informações constantes do Livro Modelo 3 da contribuinte se prestam para uma adequada avaliação dos seus estoques, pertinentes aos três produtos analisados.

[...]

Considerações específicas

Ao longo do extenso Termo de Verificação Fiscal - TVF, a autoridade fiscal apresentou diversos exemplos de equívocos contábeis que, no seu entender, demonstrariam a imprestabilidade do Livro Modelo 3 para fins de apuração do custo das mercadorias e, por conseguinte, para a determinação do lucro real.

Para maior clareza, transcrevo trecho relevante do citado TFV, fls. 3152, em que a autoridade autuante descreve os erros de escrituração que foram detectados no Livro Modelo 3 da contribuinte (grifado):

[...]

a) Lançamentos com a coluna "valor" não preenchida

A autoridade autuante, por inúmeras vezes em seu Termo de Verificação Fiscal, apontou a ocorrência de diversos lançamentos contábeis no Livro Modelo 3, sem o devido preenchimento da coluna "valor".

Em sua peça impugnatória, a contribuinte alegou, basicamente, que o preenchimento de coluna "valor" somente seria necessário quando se tratasse de operação de compra ou de venda de produto.

No seu entender, nas operações de entrada por produção (entrada de material intermediário) ou de saída por consumo (emprego de material intermediário ou insumo) no próprio estabelecimento, seria dispensável a consignação do "valor".

Neste sentido, a contribuinte fez referência ao art. 462 do RIPI, que em seu § 1º expressamente dispensa a indicação dos valores relativos às operações concernentes à movimentação de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, nas hipóteses de "Produção - No Próprio Estabelecimento".

Para maior clareza, transcrevo trecho relevante do retrocitado art. 462 do RIPI:

[...]

Às fls. 3284-3287 a impugnante apresentou diversos exemplos de telas do Livro de Registro e Controle da Produção e do Estoque - RCPE - Modelo 3, demonstrando que em todas as operações envolvendo compra e venda de produtos houve o correto preenchimento da coluna "valor".

As únicas movimentações sem indicação do valor correspondiam a operações de entrada por produção (entrada de material intermediário) ou de saída por consumo (emprego de material intermediário ou insumo) no próprio estabelecimento.

A título meramente ilustrativo, reproduzo uma dos exemplos referidos na impugnação, fls. 3285-3286.

Verificando a citada tela, constato que a única movimentação sem valor corresponde a um apontamento de saída por consumo. Em todos os demais casos, em que há referência a uma nota fiscal (de compra ou de venda), consignou-se corretamente o valor da operação.

Fato similar ocorre com todos os outros exemplos mencionados pela impugnante.

[...]

Diante das alegações e elementos de prova trazidos aos autos pela impugnante, considero inexistente o equívoco contábil apontado pela autoridade autuante, referente à alegada ausência sistemática de preenchimento da coluna "valor" no Livro Modelo 3, apresentado pela contribuinte.

b) Lançamentos com a coluna "lançamento" não preenchida

A autoridade autuante apontou a existência de lançamentos contábeis no Livro Modelo 3 sem o devido preenchimento da coluna "lançamento". Para ilustrar tal equívoco, anexou a seguinte imagem no Termo de Verificação Fiscal, alusiva ao produto 1195137:

[...]

Em sua peça impugnatória, a contribuinte esclareceu que o preenchimento da coluna "lançamento" no Livro Modelo 3 somente é obrigatório nas operações suscetíveis de registro nos Livros Modelo 1 e 2, ou seja, operações de entrada e de saída do estabelecimento, quando há "documento fiscal". Neste sentido, considera suficientemente claro o disposto do art. 462, V do RIPI, verbis (grifado):

V - nas colunas sob o título "**Lançamento**": número e folha do livro **Registro de Entradas ou Registro de Saídas, em que o documento fiscal** tenha sido registrado, bem como a respectiva codificação contábil e fiscal, **quando for o caso;**

Alegou que a coluna "documento" destina-se a ser preenchida nos casos de movimentação interna (produção/consumo), e quando há "documento fiscal" também, "se houver". Neste sentido, transcreveu outro inciso do mesmo art. 462 do RIPI, acima já referido (grifado):

IV - nas colunas sob o título "**Documento**": espécie e série, se houver, do respectivo documento fiscal ou **documento de uso interno do estabelecimento**, correspondente a cada operação;

Visando demonstrar a correção do seu procedimento, a impugnante apresentou a seguinte tela do Livro Modelo 3:

LIVRO REGISTRO CONTROLE DA PRODUÇÃO E DO ESTOQUE - RCFE - MODELO P3										(a) Código de Entradas e Saídas					
Firma : Chiararona (CNA)										1 - No próprio estabelecimento					
Inscrição Estadual: 131.672.637.111										2 - Em outro estabelecimento					
Folha : 000015										3 - Diversas					
Mes ou Período/Ano: 06/2012															
Documento			Lançamento		Entradas e Saídas										
Es	Ser	pe	Sub-	Numero	Data	Pla	Codificação	C	Q	Valor	IFI	Estoque	Observações		
de	de	de	de				Contab. Fiscal		ntidade						
Produto: 1000753										Unidade : KG		RUC4			
Classificação Fiscal: 1004.99.02										Entrada					
Quantidade inicial: 12.656,558										Valor inicial: 22.686,56					
Quantidade final: 6.329,397										Valor final: 14.639,83					
Entrada Inicial										12.656,558		22.686,56		12.656,558	
NP	2	017107		01.06.2012	01		2.101	E	3	2.000	4.340,00	0,00	14.656,558	101 m	
NP	2	017107		01.06.2012	01		2.101	E	3	6.500	14.105,00	0,00	21.156,558	101 m	
				01.06.2012	01			E	3	156,562			20.999,996	261	
				01.06.2012	01			E	3	276,991			20.761,005	261	
				01.06.2012	01			E	3	353,249			20.407,756	261	
				01.06.2012	01			E	3	214,844			20.192,912	261	
				01.06.2012	01			E	3	107,422			20.085,490	261	
				01.06.2012	01			E	3	161,133			19.924,357	261	
				01.06.2012	01			E	3	424,361			19.499,996	261	
				01.06.2012	01			E	3	165			19.334,996	261	
				01.06.2012	01			E	3	70,510			19.264,486	261	



Observando esta tela, constato que efetivamente houve registro na coluna "lançamento" nas operações de entrada ou saída de produtos do estabelecimento (operações com nota fiscal). Constato, outrossim, que na coluna "documento" houve registro em todos os lançamentos, seja nas operações de entrada e saída do estabelecimento (operações com nota fiscal), seja em apontamentos internos de produção ou consumo.

[...]

Diante das alegações e elementos de prova trazidos aos autos pela impugnante, considero inexistente o equívoco contábil apontado pela autoridade autuante, referente à alegada ausência sistemática de preenchimento da coluna "lançamento" no Livro Modelo 3, apresentado pela contribuinte.

c) Livros Modelo 3 que se iniciam pela Folha 09

[...]

Assim sendo, diante das alegações e elementos de prova trazidos aos autos pela impugnante, considero irrelevante o equívoco contábil apontado pela autoridade autuante, referente aos erros pontuais de paginação inicial, constatados em alguns Livros Modelo 3, apresentados pela contribuinte.

d) Valores de Notas Fiscais escriturados incorretamente

A autoridade autuante apontou alguns exemplos em que os valores das Notas Fiscais teriam sido escriturados de maneira incorreta.

Em sua impugnação, a contribuinte esclareceu que em muitos destes casos o erro de escrituração era apenas aparente.

Reconheceu a ocorrência de alguns outros erros pontuais, os quais, contudo, seriam decorrentes da desconsideração dos valores dos impostos incidentes nas aquisições de mercadorias.

[...]

Apenas a título ilustrativo, menciono a explicação apresentada pela impugnante, que esclarece o suposto equívoco de repetição dos valores quando o mesmo produto referido na mesma nota fiscal (mesma carga) contou com unidades provenientes de lotes de fabricação distintos, v. fls. 3292-3293:

[...]

Atendendo a sugestão da impugnante, compulsei rapidamente os Documentos 02 e 03, que acompanham a peça impugnatória, e que correspondem aos Livros Modelo 3 de todos os produtos referentes aos meses de junho de 2011 e junho de 2012. Com base nesta inspeção visual, constato que efetivamente o número de casos em que essa repetição ocorre é praticamente irrisório frente às dezenas de milhares de operações contabilizadas pela contribuinte.

Assim sendo, diante das alegações e elementos de prova trazidos aos autos pela impugnante, considero irrelevante o equívoco contábil apontado pela autoridade autuante, referente aos erros pontuais de escrituração de valores de notas fiscais, constatados em alguns Livros Modelo 3, apresentados pela contribuinte.

Ao meu sentir, eventuais erros pontuais remanescentes poderiam ser "corrigidos" pela autoridade autuante, por meio de glosas pontuais de custos e/ou lançamentos, também pontuais, a título de omissão de receitas. Revela-se desproporcional o procedimento adotado pela autoridade autuante, de considerar imprestável o Livro Modelo 3 para fins de apuração do lucro real e, por conseguinte, proceder ao arbitramento do seu lucro.

e) Saldos de estoque negativos

A autoridade autuante, em seu Termo de Verificação Fiscal, apontou a existência de saldos de estoque negativos em relação a alguns produtos, em diversos períodos fiscalizados.

[...]

Em sua peça impugnatória, contudo, a contribuinte apresentou esclarecimentos bastante convincentes em relação a este fato, os quais transcrevo, para maior clareza, fls. 3293-3295:

*O fato de haver saldos negativos no meio dos períodos do Livro Modelo 3 decorre de simples lapso temporal (*delay*) entre apontamentos de produção e consumo. Cabe, antes, explicar melhor a dinâmica fabril que se reflete nos Livros.*

Há essencialmente três tipos de produto no estabelecimento fabril da IMPUGNANTE, como, aliás, em geral, em qualquer outro.

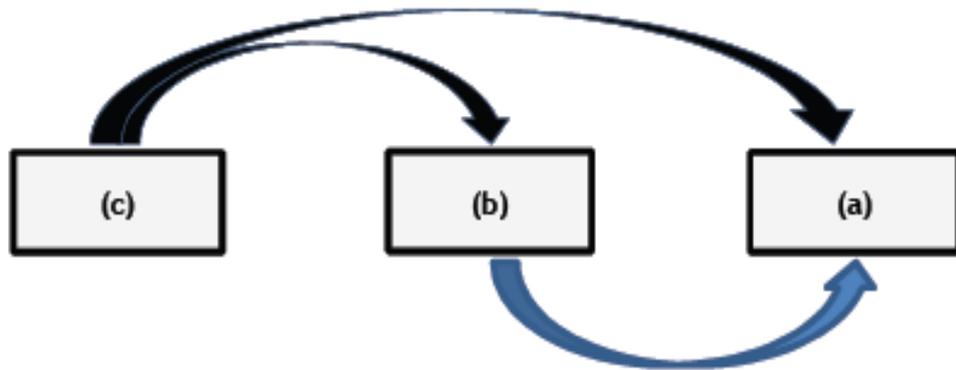
(a) acabados

(b) em elaboração

(c) insumos/matérias primas

* Os produtos do grupo (c) e (b) são utilizados — saídas por consumo — para composição dos do grupo (a) — entrada por produção;

* Ao passo que os do grupo (c) são utilizados — saídas por consumo — também para composição dos do grupo (b) — entradas por produção.



A representação acima é meramente esquemática, pois é claro que pode haver entre a matéria prima inicial e o produto acabado diversos níveis intermediários, em interação complexa com os respectivamente anteriores e posteriores.

Que haja saldos negativos em meio aos meses dos Livros Modelo 3 de 2011 e 2012 decorre do fato de que nem sempre os apontamentos de entrada são realizados pari passu com o evento em si, ao passo que os respectivos apontamentos de saída (por consumo ou por venda/descarte) pode se dar no Livro de maneira mais próxima ao evento.

Por exemplo, considerando um saldo inicial de 100 unidades do produto em elaboração “b”.

* 3 (sic) saídas por consumo de 50 unidades cada do produto em elaboração

“b”, ocorridas uma em 01.06.2011 e outra em 02.06.2011;

* 3 entradas por produção de 50 unidades cada do mesmo produto, ocorridas duas em 01.06.2011, e outra em 05.06.2011;

Ocorre que por vezes os lançamentos das entradas ocorreram de maneira aglutinada, muito embora fisicamente já houvessem acontecido. Por exemplo, as três entradas de 50 unidades, embora duas tenham ocorrido em 01.06.2011 e uma em 05.06.2011, podem ter sido lançadas no Livro Modelo 3 apenas em 05.06.2011. Nesse exemplo, em 02.06.2011, o Livro Modelo 3 registraria um saldo negativo de 50 unidades, conforme abaixo.

* Estoque inicial de 100 – 150 (saídas por consumo já lançadas no Livro) = (-50)

Ao passo que fisicamente havia estoque sempre positivo, inclusive em 02.06.2011, conforme abaixo.

* Estoque inicial de 100 – 150 (saídas físicas por consumo já lançadas no Livro) + 100 (entradas físicas por produção ainda não lançadas no Livro) = 50.

Trata-se, então, de um mero lapso temporal que em algumas oportunidades acabou ocorrendo, e a despeito dos vários exemplos citados no TVF sobre esse ponto, igualmente aqui convida-se a i. DRJ a percorrer os docs. 02 e 03 (Livros Modelo 3 dos meses de 06.2011 e 06.2012 referentes a todos os produtos), pois verificará que os saldos negativos em meio aos períodos são desimportantes frente às dezenas de milhares de operações que dele constam.

Além disso, pede-se licença para explicar que o fato de haver saldos negativos em meio aos períodos de apuração, em decorrência desses eventuais lapsos temporais, em nada afeta a possibilidade e a correção da aferição e apuração dos custos relativos a esse estabelecimento, RAZÃO POR QUE MAIS UMA VEZ SE REVELA ERRÔNEO E INADEQUADO O ARBITRAMENTO PROCEDIDO.

Importante frisar que a impugnante não se limitou a apresentar esse esclarecimento de maneira meramente "teórica", tendo tomado a cautela de exemplificar na prática a ocorrência destes fatos, por meio da reprodução de telas extraídas do Livro Modelo 3.

A título meramente exemplificativo, reproduzo dois exemplos extraídos da peça impugnatória, fls. 3295-3297:

[...]

Analisando os Livros Modelo 3 trazidos aos autos pela impugnante, efetivamente verifiquei que na grande maioria dos casos em que houve registro de saldo negativo tratava-se de algo provisório e esporádico. De fato, as pontuais existências de saldos negativos aparentemente decorriam desses lapsos temporais referidos pela impugnante e acabaram, naturalmente, por se corrigir.

Importante frisar que a autoridade autuante não fez referência expressa a nenhum saldo negativo eventualmente existente ao final dos períodos, para fins de fechamento de estoques (Livro Modelo 7).

Ao meu sentir, eventuais saldos negativos apurados ao final de algum período de apuração poderiam ser "corrigidos" pela autoridade autuante, por meio de lançamentos a título de omissão de receitas.

Também neste caso, considero desproporcional o procedimento adotado pela autoridade autuante, de considerar imprestável o

Livro Modelo 3 para fins de apuração do lucro real e, por conseguinte, proceder ao arbitramento do seu lucro.

f) Contabilização de entradas e saídas "sem documento"

Por derradeiro, a autoridade autuante apontou a existência de diversos lançamentos de entradas e saídas de mercadoria, alegadamente efetuadas "sem documento" (ou seja, com a coluna "documento" vazia).

Em sua peça impugnatória, a contribuinte registrou, com muita propriedade, que essas entradas e saídas "sem documento" (ou seja, com a coluna "documento" vazia) ocorrem apenas no início e no final dos meses do Livro Modelo 3. Justificou que tais lançamentos se dão a título de ajuste entre o calendário civil gregoriano e o "Calendário SAP" (doc. 04), que possui períodos de fechamento de 28 dias (e não de 28, 29, 30 ou 31 dias, como no calendário gregoriano).

Segundo a impugnante, em razão do menor número de dias por mês, o "Calendário SAP" contaria com 13 Períodos, ao passo que o calendário civil conta 12 períodos (meses). Tal fato seria a causa das distorções, que são ajustadas no Livro Modelo 3, sem qualquer influência nos estoques e nos custos finais.

Para maior clareza, transcrevo os pertinentes esclarecimentos apresentados pela impugnante sobre este tema, fls. 3298-3302:

[...]

Importante frisar que a impugnante, mais uma vez, não se limitou a apresentar esse esclarecimento de maneira meramente "teórica", tendo tomado a cautela de exemplificar na prática a ocorrência destes fatos, por meio da reprodução de telas extraídas do Livro Modelo 3.

Às fls. 3302-3306 a contribuinte apresentou diversos exemplos que demonstram a realização de lançamentos de ajustes, ao final de diversos períodos, sempre seguidos de lançamentos contrários no início do período subsequente, visando neutralizar seus efeitos na apuração final dos estoques.

[...]

Conclusão

Ante o exposto, julgo procedente a impugnação apresentada, exonerando as exigências fiscais objeto do presente processo.

Como se percebe, os Julgadores de primeira instância, por unanimidade de votos, decidiram-se contra a aplicação do arbitramento nessa situação particular, uma vez que a documentação questionada, ao contrário do que alegou a fiscalização, não é imprestável, sendo que a escrituração do contribuinte permite, sim, aferir o custo de produção.

A contribuinte conseguiu comprovar, inclusive através de laudo contábil técnico, mas claro, que ela possui controle rigoroso de estoques, sendo que cada um dos indícios apurados pelo fisco foi rechaçado pontualmente com provas hábeis e explicações contundentes.

O Livro Modelo 3 da contribuinte, confrontado com os demais documentos suporte, apesar de parecer complexo, se presta para uma adequada avaliação dos estoques pertinentes aos três produtos tomados como parâmetro no trabalho fiscal, não havendo qualquer razão para discordar das conclusões do laudo e da DRJ.

O que ocorreu, na verdade, foi uma certa "precipitação" da autoridade responsável pelo lançamento, que não soube manusear as informações fornecidas e não compreendeu tecnicamente o método de registro.

A autoridade fiscal responsável pelo lançamento, convém ainda notar, arbitrou o lucro de 100% das atividades da empresa por meio da desconsideração dos livros de apenas uma de suas filiais - Guararema -, que representava uma única linha de produção, representando aproximadamente 15% do faturamento total da Recorrente.

Ora, a fiscalização limitou-se a analisar os livros de registro de inventário e o livro de controle da produção e do estoque - RCPE relativos apenas ao negócio desenvolvido na filial de Guararema, mas não teceu qualquer consideração acerca da representatividade desta filial em relação à receita total e custos totais da pessoa jurídica autuada, o que a meu ver também compromete a legitimidade do arbitramento.

Outro fato que chama atenção é o de que o fisco nunca solicitou, mesmo que por amostragem, informações de Livros dos demais estabelecimentos a fim de conferir se os "problemas diagnosticados" se repetiriam em relação à atividade econômica da contribuinte como um todo.

A bem da verdade, após concluir pela imprestabilidade dos livros relativos a filial de Guararema, a fiscalização optou por usar o procedimento de arbitramento do lucro de toda a pessoa jurídica, sem ao menos cogitar a simples glosas dos custos daquela filial ou, quando muito, de efetuar os lançamentos com base em presunção de omissão de receitas.

Ainda que, por hipótese, resultasse demonstrada a imprestabilidade da escrituração relativa à filial fiscalizada, a fiscalização deveria avaliar os custos deste estabelecimento com base nos critérios estabelecidos no artigo 296 do RIR/99², glosando daí eventual excesso de custos, mas jamais se valer da extrema medida do arbitramento do lucro da pessoa jurídica como um todo (que inclui todos os seus estabelecimentos, inclusive os que não foram fiscalizados).

A Fiscalização deveria, para sustentar sua tese, ter apurado o custo com base na avaliação de estoque prevista naquele dispositivo legal específico. Diante da conclusão pela inexistência de custo integrado, o caminho específico e pertinente é o da aferição dos custos com base no artigo 296 do RIR/99.

² "Artigo 296 - Se a escrituração do contribuinte não satisfizer às condições dos §§ 1º e 2º do art. 294, os estoques deverão ser avaliados (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 14, § 3º):

I - os de materiais em processamento, por uma vez e meia o maior custo das matérias-primas adquiridas no período de apuração, ou em oitenta por cento do valor dos produtos acabados, determinado de acordo com o inciso II;

II - os dos produtos acabados, em setenta por cento do maior preço de venda no período de apuração.

[...]"

Processo nº 13864.720151/2016-35
Acórdão n.º **1201-002.263**

S1-C2T1
Fl. 11

A aplicação dessa hipótese de presunção legal de omissão de receita teria sido possível, mas o TVF não faz qualquer menção a seu respeito, preferindo-se, sem apoio legal, equivocadamente se socorrer ao danoso método de arbitramento.

Feitas essas considerações, forçoso concluir que revela-se incabível o arbitramento do lucro no caso em tela, razão pela qual **NEGO PROVIMENTO** ao **RECURSO DE OFÍCIO**.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli