



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15746.720197/2021-93
ACÓRDÃO	1301-007.625 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	19 de novembro de 2024
RECURSO	DE OFÍCIO
RECORRENTE	FAZENDA NACIONAL
INTERESSADO	RG LOG LOGISTICA E TRANSPORTE LTDA

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2017

LUCRO ARBITRADO. ESCRITURAÇÃO IMPRESTÁVEL. DESCONSIDERAÇÃO DA ECD ENTREGUE DURANTE A FISCALIZAÇÃO. NÃO CABIMENTO.

O lucro da empresa será arbitrado quando a escrituração a que estiver obrigado o contribuinte contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para determinar o lucro real. Trata-se de medida extrema e excepcional, de acordo com reiterados precedentes deste Carf. Erros na escrituração contábil reconhecidos e logo retificados pelo contribuinte, com a sua apresentação durante o procedimento de fiscalização. A falta de transmissão de ECD Retificadora em razão de sua extemporaneidade, sem a análise pela fiscalização da documentação de suporte dos lançamentos contábeis, não é causa suficiente para o arbitramento do lucro.

ACÓRDÃO

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

Sala de Sessões, em 19 de novembro de 2024.

Assinado Digitalmente

Eduardo Monteiro Cardoso – Relator

Assinado Digitalmente

Rafael Taranto Malheiros – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores lagaro Jung Martins, Jose Eduardo Dornelas Souza, Eduardo Monteiro Cardoso, Rafael Taranto Malheiros (Presidente), a fim de ser realizada a presente Sessão Ordinária. Ausente (s) o conselheiro(a) Eduarda Lacerda Kanieski.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso de Ofício interposto em face de acórdão da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 08 (DRJ08) que julgou procedente a Impugnação apresentada pelo sujeito passivo, cancelando integralmente o crédito tributário cobrado.

Referido crédito tributário decorre de Autos de Infração (fls. 1.060/1.104) lavrados para exigir IRPJ, CSLL, Contribuição ao PIS e Cofins do ano-calendário de 2017, tendo em vista que a escrituração mantida pelo contribuinte foi qualificada como sendo *imprestável*. A Fiscalização segregou o arbitramento, feito a partir da receita bruta, em (i) prestação de serviços de transporte, (ii) prestação de serviços de armazenagem, (iii) transporte de carga e (iv) outras receitas.

Por bem sintetizar a controvérsia, adoto parte do relatório formulado pela DRJ (fls. 2.675/2.683):

Tratam os autos de lançamento de IRPJ – Imposto Sobre a Renda da Pessoa Jurídica, de CSLL – Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido, de Contribuição ao PIS, de Cofins – Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social, decorrentes de arbitramento de lucro no valor global de R\$44.027.983,15 (quarenta e quatro milhões, vinte e sete mil, novecentos e oitenta e três reais e quinze centavos), cujos fatos serão a seguir detalhados conforme Autuações e Termo de Verificação Fiscal de fls. 1.060/1.130.

A fiscalização relata nas autuações que:

- Por meio do Termo de Início de Ação Fiscal – doc. 2019-122, cuja ciência se deu em 08/11/2019 por via postal, o contribuinte foi intimado a: i) justificar por meio de documentação hábil e idônea a divergência entre os montantes declarados na ECF e os valores confessados em DCTF, PERDCOMP e os recolhimentos efetivamente esperados; ii) apresentar cópia dos atos constitutivos da empresa, contrato social, e das alterações posteriores; e iii) informar em quais endereços a empresa efetivamente atuava.

- Na data de 07/01/2020 o contribuinte apresentou resposta ao Termo de Início de Ação Fiscal informando que:

"A contribuinte RG LOG Logística e Transporte Ltda., neste ato representada por seu contador e procurador, Geraldo da Consolação Pereira, CPF

xxx.xxx.xxx-xx, vem mui respeitosamente à presença de Vossa Senhoria, em atendimento ao TDPF em tela, expor e apresentar o que segue: A contribuinte, em outubro de 2016, trocou seu sistema de gerenciamento e controle das operações pelo SAP Business One. Em razão deste fato ocorreram inúmeros erros e inconsistências nas informações contábeis e fiscais à partir daquele período, que somente foram identificados e regularizados em definitivo em setembro de 2019. Por conta disto as informações prestadas na ECD e ECF dos anos de 2016, 2017 e 2018 estão totalmente equivocadas e inconsistentes, não refletem e nem traduzem a realidade das operações e resultados da contribuinte naqueles períodos. Após o contato telefônico mantido com Vossa Senhoria, trabalhamos extensivamente e conseguimos gerar e validar a ECD e a ECF corretas do ano de 2017.

Desta forma em atendimento às solicitações de Vossa Senhoria anexamos os documentos, abaixo relacionados, comprovando que os registros entregues à época são inconsistentes e não espelham a realidade da contribuinte naquele período, estão com erro material:

- 1) Última alteração contratual consolidada registrada na JUCESP;*
- 2) Livros LALUR e LACS, do exercício de 2017, extraídos da ECF correta;*
- 3) DRE acumulada mensal do exercício de 2017, elaborada com base na ECF correta;*
- 4) Arquivo da ECF correta do exercício de 2017;*
- 5) Procuração.”*

- Ao analisar a resposta apresentada, a fiscalização verificou que o arquivo da ECF juntado no processo estava corrompido e, portanto, imprestável, comprometendo também os Livros LALUR e LACS, assim como a DRE. A fiscalizada também silenciou sobre os endereços da sede e filiais que estavam em operação no momento. Também quanto à evolução contratual, a empresa se restringiu a enviar apenas cópia de sua última alteração, omitindo o primeiro contrato e as 21 alterações.

- Concluiu a fiscalização que a resposta foi vazia, não atendendo nenhum dos itens instados e atendendo apenas parcialmente a entrega do contrato social e suas alterações.

- Assim, a fiscalização intimou novamente a empresa a cumprir os itens expressos na primeira intimação, bem como: i) apresentar os documentos afetos à contratação da prestação de serviços da SAP Business One, incluindo o detalhamento de qual serviço a nova empresa deveria prestar; ii) Uma vez que a fiscalizada textualmente asseverou ter conseguido gerar e validar a ECD e ECF, entregar e transmitir essas declarações diretamente nos devidos sistemas. Informa ainda a fiscalização, na intimação, que a própria fiscalizada confessa que

a ECD e ECF do ano 2017 estariam totalmente equivocadas, e, assim, cientifica a contribuinte de que a não apresentação de ECD e ECF escoreitas, determinará o arbitramento do lucro.

- Em atendimento a esta segunda intimação, o contribuinte informou os endereços de suas filiais, apresentou o documento de aquisição e licenciamento do sistema SAP Business One e os Contratos Sociais e alterações. Informou ainda o contribuinte que o ECF-Retificador estaria em fase final de conclusão, tendo anexado o documento com o print do erro de rejeição do ECD Retificador e, o arquivo no formato zip, não paginável com as informações corretas da ECD do ano de 2017.

- Salienta a fiscalização que o contribuinte não conseguiu validar a ECD-Retificadora pelo seguinte motivo:

ERRO! A escrituração não será transmitida. O prazo final para substituição de escrituração informado expirou em 01/06/2019

- Em nova intimação, a fiscalização informa o contribuinte que ao abrir a ECD retificadora, o sistema registra a ocorrência de 226 erros, novamente tornando a ECD viciada, bem como que aparece divergência entre os saldos em períodos consecutivos, ou seja, os saldos dos anos-calendário 2016 não batem com os de 2017 e os de 2017 não batem com os de 2018. Assim, intima a empresa a: i) corrigir os erros da ECD e entregar uma nova sem erros; e ii) entregar a ECF retificadora. Reitera, ainda, a fiscalização que a não apresentação de ECD e ECF escoreitas, determinará o arbitramento do lucro.

- Atendendo à intimação, a empresa informou que:

i) A ECF-2017 foi retificada em 13/04/2020, conforme recibo de entrega e demonstrativos extraídos da ECF retificadora em anexo. Em relação à ECD-2017 anexou novo arquivo não paginável, validado pelo PVA Sped Contábil versão 7.0.1, disponibilizado pela Receita Federal em 01/04/2020. Conforme demonstrariam as telas da validação, documento anexo (telas de validacao 242 advertencias do ECD 2017 RG LOG.pdf) o arquivo não possuiria erros, mas apenas 242 advertências, as quais não invalidariam ou prejudicariam o arquivo, sua estrutura e, nem a integridade e correção das informações, tratando-se de avisos indicando que fosse feita uma verificação, o que foi feito e constatado que estaria tudo correto.

ii) Foram corrigidas as divergências dos saldos iniciais e finais, de tal sorte que, os saldos iniciais, estariam de acordo com os saldos finais da ECD de 2016 e, os saldos finais, estariam em conformidade com os saldos iniciais da ECD de 2018.

- O Termo de Intimação Fiscal nº 001 lavrado em 07/01/2021, com ciência via DTE em 12/01/2021, intimou o contribuinte a prestar as seguintes informações: i) Justificar através de documentação hábil e idônea a divergência entre a receita bruta informada na ECF ORIGINAL e a ECF RETIFICADORA apuradas nos meses de março/2017 e dezembro/2017; ii) Justificar através de documentação hábil e

idônea a divergência entre as outras receitas operacionais informada na ECF ORIGINAL e a ECF RETIFICADORA apuradas nos meses de junho/2017, novembro/2017 e dezembro/2017.

- Informa a fiscalização que o contribuinte não atendeu o Termo de Intimação no prazo fixado.

- Aduz a fiscalização que o contribuinte conseguiu entregar a ECF RETIFICADORA, mas o Lucro Real apurado não estaria correto porque estaria baseada em escrituração contábil digital não validada, visto que o prazo final para substituição da ECD de 2017 teria expirado em 01/06/2019 e, portanto, antes do início da ação fiscal. Assim, a ECD validada e autenticada continuaria sendo a ECD Original que, segundo o contribuinte, seria imprestável para a apuração do Lucro Real.

- A fiscalização assevera que a substituição da ECD não deve ocorrer à revelia, sendo necessário observar o contido nas normas legais, ou seja, é aplicável apenas para erros que não possam ser corrigidos posteriormente através de lançamento contábil extemporâneo, principalmente aqueles relacionados a processamento de dados que venham ocasionar erros na ECD. Entende a fiscalização que o contribuinte quis substituir a ECD ORIGINAL por este motivo e caracteriza que a ECD ORIGINAL é imprestável para apuração do lucro real.

- Entende a fiscalização que, conforme informado pelo próprio contribuinte, o sistema de gerenciamento e controle das operações ocasionou erros e inconsistências nas informações contábeis e fiscais constantes na ECD ORIGINAL e ECF ORIGINAL. Logo, a ECD ORIGINAL, que é a escrituração validada e portanto autenticada, é IMPRESTÁVEL para determinar o lucro real, sendo necessário arbitrar o lucro, nos termos do artigo 530, inciso II, alínea “b” do RIR/99.

- Prossegue a fiscalização informando que o contribuinte apresentou os arquivos digitais do Diário e Razão durante o procedimento fiscal sem a devida autenticação, provada mediante a apresentação do recibo de entrega da ECD substituta, portanto, não possuiriam validade jurídica e não fariam prova a favor do contribuinte.

- Dessa forma, o lucro arbitrado foi efetuado em função da receita conhecida, porque as ECF ORIGINAL e ECF RETIFICADA, teriam lucro real apurado incorreto, mas informariam as receitas das atividades principais do contribuinte que comporiam a receita bruta, sobre a qual foi determinado o lucro arbitrado. Referidas escriturações também informariam as receitas de outras atividades que compõem as OUTRAS RECEITAS que foram adicionadas ao LUCRO ARBITRADO. Como haveria algumas diferenças entre algumas receitas das duas ECF, o contribuinte foi intimado para prestar esclarecimentos e, na falta destes, conforme informado ao contribuinte, a fiscalização adotou os maiores valores de receita informados.

- Os valores tributáveis e os respectivos percentuais de arbitramento foram sintetizados na seguinte tabela elaborada pela fiscalização:

MÊS	TIPO DE RECEITA BRUTA	RECEITA BRUTA DO PERÍODO	RECEITA BRUTA DO MÊS	DRE	COEFICIENTE ARBITRAMENTO (%)
01/2017	Transporte de Carga	14.144.072,22	14.144.072,22	RETIFICADA	9,60
	Serviços de Transporte	1.001.074,60	1.001.074,60	RETIFICADA	38,40
02/2017	Transporte de Carga	24.259.548,41	10.115.476,19	RETIFICADA	9,60
	Serviços de Transporte	1.999.073,85	997.999,25	RETIFICADA	38,40
03/2017	Transporte de Carga	39.891.350,02	15.631.801,61	ORIGINAL	9,60
	Serviços de Transporte	3.001.686,37	1.002.612,52	ORIGINAL	38,40
04/2017	Transporte de Carga	53.488.004,14	13.596.654,12	ORIGINAL	9,60
	Serviços de Transporte	3.989.895,51	988.209,14	ORIGINAL	38,40
05/2017	Serviços de Armazen.	969.608,16	969.608,16	ORIGINAL	38,40
	Transporte de Carga	67.826.821,96	14.338.817,82	ORIGINAL	9,60
06/2017	Serviços de Transporte	4.563.715,50	573.819,99	ORIGINAL	38,40
	Serviços de Armazen.	1.939.216,32	969.608,16	ORIGINAL	38,40
07/2017	Transporte de Carga	86.438.623,71	18.611.801,75	ORIGINAL	9,60
	Serviços de Transporte	5.350.773,48	787.057,98	ORIGINAL	38,40
08/2017	Serviços de Armazen.	2.914.161,56	974.945,24	ORIGINAL	38,40
	Transporte de Carga	101.774.622,97	15.335.999,26	ORIGINAL	9,60
09/2017	Serviços de Transporte	5.793.837,12	443.063,64	ORIGINAL	38,40
	Serviços de Armazen.	3.885.139,00	970.977,44	ORIGINAL	38,40
10/2017	Transporte de Carga	118.618.353,91	16.843.730,94	ORIGINAL	9,60
	Serviços de Transporte	6.247.845,77	454.008,65	ORIGINAL	38,40
11/2017	Serviços de Armazen.	4.855.229,52	970.090,52	ORIGINAL	38,40
	Transporte de Carga	133.880.532,30	15.262.178,39	ORIGINAL	9,60
12/2017	Serviços de Transporte	6.853.599,08	605.753,31	ORIGINAL	38,40
	Serviços de Armazen.	5.831.621,84	976.392,32	ORIGINAL	38,40
01/2018	Transporte de Carga	147.064.577,34	13.184.045,04	ORIGINAL	9,60
	Serviços de Transporte	7.263.296,05	409.696,97	ORIGINAL	38,40
02/2018	Serviços de Armazen.	6.801.230,00	969.608,16	ORIGINAL	38,40
	Transporte de Carga	161.249.915,07	14.185.337,73	ORIGINAL	9,60
03/2018	Serviços de Transporte	7.732.988,18	469.692,13	ORIGINAL	38,40
	Serviços de Armazen.	7.786.849,40	985.619,40	ORIGINAL	38,40
04/2018	Transporte de Carga	218.227.655,30	56.977.740,23	ORIGINAL	9,60
	Serviços de Transporte	8.140.553,47	407.565,29	RETIFICADA	38,40
05/2018	Serviços de Armazen.	8.759.273,92	972.424,52	ORIGINAL	38,40
	Transporte de Carga				

- Já, os valores tributáveis de outras receitas relativas a ganhos de capital e receitas que não compõe o objeto social do contribuinte foram sintetizadas na tabela infra:

MÊS	OUTRAS RECEIT DO PERÍODO ORIGINAL	OUTRAS RECEIT DO PERÍODO RETIFICADAS	OUTRAS RECEIT DO MÊS ORIGINAL	OUTRAS RECEIT DO MÊS RETIFICADAS	OUTRAS RECEIT DO MÊS CONSIDERADAS ARBITRAMENTO
01/2017	144.886,37	144.886,37	144.886,37	144.886,37	144.886,37
02/2017	308.482,89	308.482,89	163.596,52	163.596,52	163.596,52
03/2017	488.854,32	488.854,32	180.371,43	180.371,43	180.371,43
04/2017	651.930,72	651.930,72	163.076,40	163.076,40	163.076,40
05/2017	780.478,82	780.478,82	128.548,10	128.548,10	128.548,10
06/2017	1.058.417,69	1.062.080,62	277.938,87	281.601,80	281.601,80
07/2017	1.363.593,58	1.367.256,51	305.175,89	305.175,89	305.175,89
08/2017	1.471.082,16	1.474.745,09	107.488,58	107.488,58	107.488,58
09/2017	1.696.393,31	1.700.056,24	225.311,15	225.311,15	225.311,15
10/2017	1.815.444,56	1.819.107,49	119.051,25	119.051,25	119.051,25
11/2017	1.857.594,00	1.861.687,80	42.149,44	42.580,31	42.580,31
12/2017	511.769,20	2.445.135,08	-1.345.824,80	583.447,28	583.447,28

- No lançamento de todas as infrações incidentes sobre o IRPJ houve ação reflexiva na CSLL, na COFINS e na Contribuição ao PIS/Pasep, sendo que estas duas últimas contribuições, em razão do arbitramento do lucro, foram apuradas pelo regime cumulativo.

- Por fim, aduz a fiscalização que o lançamento de ofício quando o sujeito passivo deixar de atender ao pedido de esclarecimentos que lhe for dirigido, recusar-se a prestar ou não prestar satisfatoriamente, conforme artigo 841, inciso II, do RIR/99, será acrescido de multa agravada de 50% passando a ser de 112,5%, de acordo com art. 44, inciso I e § 2º, da Lei nº 9.430/96 com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/07.

Inconformado, o sujeito passivo apresentou Impugnação (fls. 1.161/1.178), que foi integralmente acolhida pela DRJ, cancelando o crédito tributário, por meio de acórdão (fls. 2.674/2.689) ementado da seguinte forma:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Período de apuração: 01/01/2017 a 31/03/2017, 01/04/2017 a 30/06/2017, 01/07/2017 a 30/09/2017, 01/10/2017 a 31/12/2017

ARBITRAMENTO DO LUCRO. NÃO CABIMENTO.

O lucro da empresa será arbitrado quando a escrituração a que estiver obrigado o contribuinte contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para determinar o lucro real. A não transmissão de ECD Retificadora em razão de sua extemporaneidade, sem a análise pela fiscalização da documentação de suporte dos lançamentos contábeis, não é causa para o arbitramento do lucro.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL. COFINS. CONTRIBUIÇÃO AO PIS/PASEP

A ocorrência de eventos que representam, ao mesmo tempo, fatos geradores de vários tributos implica a obrigatoriedade de constituição dos respectivos créditos tributários. Versando sobre as mesmas ocorrências fáticas, aplica-se ao lançamento reflexo alusivo à CSLL, à COFINS e à Contribuição ao PIS/Pasep, o que restar decidido no lançamento do IRPJ.

Impugnação Procedente

Crédito Tributário Exonerado

Tendo em vista o montante exonerado, a DRJ interpôs Recurso de Ofício, com fundamento no art. 34, I, do Decreto nº 70.235/1972.

Após o recebimento dos autos neste Carf, o sujeito passivo apresentou Memorial (fls. 2.704/2.707), sintetizando as razões pelas quais entende que a conclusão da DRJ deve ser mantida.

É o relatório.

VOTO

De acordo com o Termo de Ciência de Lançamentos lavrado pela Fiscalização (fls. 1.107), o crédito tributário constituído e integralmente cancelado pela DRJ supera o montante de R\$ 15.000.000,00 definido na Portaria MF nº 2/2023. Assim, conheço o Recurso de Ofício.

Como relatado, trata-se de Autos de Infração lavrados para exigir IRPJ, CSLL, Contribuição ao PIS e Cofins do ano-calendário de 2017, em função do recálculo dos tributos decorrente da aplicação da sistemática do lucro arbitrado, com fundamento no art. 530, II, do RIR/99 (Decreto nº 3.000/1999). Vale transcrever a fundamentação adotada pelo Termo de Verificação Fiscal para a utilização do lucro arbitrado (fls. 1.141/1.143):

2.1.1. DO ARBITRAMENTO DO LUCRO – HIPÓTESE DE ARBITRAMENTO

2.1.1.1. Em resposta ao Termo de Início de Ação Fiscal o contribuinte informou: “A contribuinte, em outubro de 2016, trocou seu sistema de gerenciamento e controle das operações pelo SAP Business One. Em razão deste fato ocorreram inúmeros erros e inconsistências nas informações contábeis e fiscais a partir daquele período, que somente foram identificadas e regularizadas em definitivo em setembro de 2019. Por conta disto as informações prestadas na ECD e ECF dos anos de 2016, 2017 e 2018 estão totalmente equivocadas e inconsistentes, não refletem e nem traduzem a realidade das operações e resultados da contribuinte naqueles períodos.” Logo, a ECD ORIGINAL do ano-calendário 2017 é imprestável para a apuração do Lucro Real e o Lucro Real apurado na ECF ORIGINAL do ano-calendário 2017, não é correto, por basear na ECD ORIGINAL do ano-calendário de 2017 e portanto conforme informado pelo contribuinte as insuficiências de recolhimento não estão corretos.

2.1.1.2. O contribuinte tentou entregar a ECD RETIFICADORA, mas não conseguiu validar devido o erro constante no item 1.7, que é o prazo final para substituição de escrituração informado expirou em 01/06/2019. Ou seja, a ECD validada e portanto, autenticada, continua sendo a ECD ORIGINAL. A presente Fiscalização teve ciência por parte do contribuinte em 08/11/2019 do Termo de Início de Ação Fiscal, quando já estava expirado o prazo legal para substituição da ECD ORIGINAL.

2.1.1.3. O contribuinte conseguiu entregar a ECF RETIFICADORA, mas o Lucro Real apurado não está correto porque está baseada em escrituração contábil digital não validada.

2.1.1.4. O prazo final para substituição de escrituração informado foi estabelecido pelo art. 7º, § 4º da IN RFB nº 1.774/2017.

2.1.1.5. A substituição da ECD não deve ocorrer à revelia, se faz necessário observar o contido nas normas legais, ou seja, é aplicável apenas para erros que não possam ser corrigidos posteriormente através de lançamento contábil extemporâneo, principalmente aqueles relacionados a processamento de dados que venham ocasionar erros na ECD. Parece que o contribuinte quis substituir a ECD ORIGINAL por este motivo e caracteriza que a ECD ORIGINAL é imprestável para apuração do lucro real.

2.1.1.6. Segundo o art. 530 do RIR/99 o imposto, devido trimestralmente, no decorrer do ano-calendário, será determinado com base nos critérios do lucro arbitrado, quando:

I - ...

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:

a) identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária, ou b) determinar o lucro real;

III - ...

2.1.1.7. Conforme informado pelo próprio contribuinte o sistema de gerenciamento e controle das operações ocasionou erros e inconsistências nas informações contábeis e fiscais constantes na ECD ORIGINAL e ECF ORIGINAL. Logo, a ECD ORIGINAL, que é a escrituração validada e portanto autenticada, é IMPRESTÁVEL para determinar o lucro real, tendo que arbitrar o lucro.

2.1.1.8. A seguir transcrevemos parte do Acórdão nº 104-003.207 – 4ª Turma da DRJ04:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ Ano-calendário: 2016 LUCRO ARBITRADO. ECD SEM REGISTROS. AUSÊNCIA DE SUBSTITUIÇÃO.

Tendo o contribuinte obrigado ao lucro real transmitido ECD sem informações contábeis (“zerada”), e não tendo sido providenciada a sua substituição por outra ECD devidamente preenchida, é devido o arbitramento do lucro pela falta de manutenção da escrituração na forma das leis comerciais e fiscais. Os arquivos digitais do Diário e Razão apresentados durante o procedimento fiscal sem a devida autenticação, provada mediante a apresentação do recibo de entrega da ECD substituta, não possuem validade jurídica e não fazem prova a favor do contribuinte.

2.1.1.9. No presente caso, também, o contribuinte apresentou os arquivos digitais do Diário e Razão durante o procedimento fiscal sem a devida autenticação, provada mediante a apresentação do recibo de entrega da ECD substituta, portanto, não possuem validade jurídica e não fazem prova a favor do contribuinte.

2.1.1.10. O lucro arbitrado será efetuado em função da receita conhecida, porque as ECF ORIGINAL e ECF RETIFICADA, tem lucro real apurado incorreto conforme mencionado anteriormente, mas informa as receitas das atividades principais do contribuinte que compõem a receita bruta, sobre a qual será determinado o lucro arbitrado e, também informa as receitas de outras atividades que irão compor as OUTRAS RECEITAS que serão adicionadas ao LUCRO ARBITRADO. Como há algumas diferenças entre algumas receitas das duas ECF intimamos o contribuinte para prestar esclarecimentos e informamos que a falta destes esclarecimentos implicaria na adoção pela fiscalização dos maiores valores de receita informados. A seguir faremos o levantamento destas receitas.

O contribuinte questionou a realização do arbitramento, sustentando a inexistência dos pressupostos necessários para a sua realização.

A respeito do tema, esta Turma Ordinária possui entendimento reiterado no sentido de que o arbitramento é medida extrema e excepcional, só aplicável quando impossibilitada a apuração do lucro real:

LUCRO ARBITRADO. IMPOSSIBILIDADE DE REFAZIMENTO DA ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL E FISCAL DECLARADA PELO CONTRIBUINTE. CABIMENTO. O arbitramento de lucros, por desclassificação da escrita contábil, é procedimento extremo. Tal medida deve ser aplicada quando o contribuinte durante o procedimento de fiscalização informa não ser possível efetuar a regularização da escrita. (Acórdão nº 1301-006.829, Rel. Cons. Iágaro Jung Martins, Sessão de 14/03/2024)

LANÇAMENTO PELO LUCRO REAL. ARBITRAMENTO DO LUCRO. IMPOSSIBILIDADE. Correto o lançamento de ofício pelo lucro real, pois o arbitramento do lucro é medida extrema e excepcional, devendo ser utilizado somente como último recurso, na impossibilidade de apuração do lucro real. (Acórdão nº 1301-004.088, Rel. Cons. José Eduardo Dornelas Souza, Sessão de 17/09/2019)

LUCRO ARBITRADO DE OFÍCIO. EXISTÊNCIA DE ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL SUFICIENTE PARA APURAÇÃO DO LUCRO REAL. IMPRESTABILIDADE DA ESCRITA CONTÁBIL NÃO COMPROVADA. INSUBSISTÊNCIA DO LANÇAMENTO FISCAL. O arbitramento do lucro é uma medida extrema, excepcional, só aplicável quando não há possibilidade de apurar o imposto por outro regime de tributação. Não procede o arbitramento do lucro quando as razões indicadas pela fiscalização não são determinantes para fundamentar e comprovar a imprestabilidade da escrituração contábil para apuração do lucro real. Sendo inaplicável a forma ou sistema de apuração do lucro utilizada pela autoridade autuante, não é possível manter o lançamento de ofício. (Acórdão nº 1301-003.468, Rel. Cons. Nelso Kichel, Sessão de 16/10/2018)

Ainda, este Carf possui entendimento consolidado, na sua Súmula nº 59, no sentido de que “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.” Ou seja, se durante a Fiscalização o contribuinte deixa de apresentar a documentação necessária para apurar o crédito tributário, é cabível o arbitramento, o qual não é invalidado pela juntada desses elementos após o lançamento.

Neste caso, analisando o procedimento de fiscalização, verifico que o contribuinte reconheceu desde o início que a ECD e a ECF dos anos-calendário de 2016, 2017 e 2018 estariam equivocadas, em função da migração de sistema operacional (fls. 18). Apresentou, também desde o início, nova ECF que estaria correta (fls. 88).

Em seguida, foi lavrado Termo de Intimação determinando o envio da ECD e da ECF corrigidas nos devidos sistemas, ou a sua entrega diretamente nos autos em caso de impossibilidade (fls. 98):

8.4. Uma vez que a fiscalizada textualmente asseverou ter conseguido gerar e validar a ECD e ECF, então entregar e transmitir essas declarações diretamente nos devidos sistemas. Sendo impossível a entrega de alguma das declarações por causa da limitação do sistema, então imprimir comprovante de tal evento e juntar no processo o comprovante da impossibilidade de entrega e juntar a declaração como arquivo não paginável.

Relembrando que a própria fiscalizada confessa que a ECD e ECF do ano 2017 está totalmente equivocada, fica a contribuinte cientificada que a não apresentação de ECD e ECF corretas, determinará o arbitramento do lucro.

Em resposta de 04/03/2020 (fls. 108), o contribuinte juntou *print* do erro ocorrido na transmissão da ECD de 2017, em função do prazo para retificação ter se encerrado em 01/06/2019 (fls. 387). Também apresentou esta ECD em arquivo não paginável, exatamente como determinou a Autoridade Fiscal (fls. 390).

A Fiscalização realizou nova intimação (fls. 396), informando os seguintes equívocos na ECD entregue:

3. Ocorre que ao abrir a ECD retificadora, nosso sistema registra a ocorrência de 226 erros, novamente tornando a ECD viciada.

4. Também aparece divergência entre os saldos em períodos consecutivos, ou seja, os saldos dos anos-calendário 2016 não batem com os de 2017 e os de 2017 não batem com os de 2018.

Em resposta, o contribuinte juntou recibo de entrega da ECF retificadora de 2017 (fls. 405). Além disso, informou que os “erros” na realidade seriam advertências¹ iguais feitas pelo sistema, mas que não prejudicam a integridade das informações. Também apresentou nova ECD retificadora, informando que os saldos estariam corrigidos.

A intimação seguinte, lavrada meses depois, determinou que o contribuinte justificasse as divergências entre a ECF Original e a ECF Retificadora (fls. 619). Em seguida, houve a lavratura dos Autos de Infração aplicando a sistemática do lucro arbitrado, mediante fundamentação citada.

Chama a atenção, na descrição do procedimento fiscalizatório, o fato de a Fiscalização (i) ter intimado a Recorrente para apresentar a sua ECD retificadora nos autos, caso fosse demonstrada a impossibilidade de sua transmissão no sistema e (ii) ao mesmo tempo, ter considerado este documento como inválido em função da falta dessa mesma transmissão. Não houve, em momento algum, qualquer avaliação da nova ECD entregue nos autos, a fim de verificar se a escrituração seria de fato imprestável para apurar o lucro real, o que motivaria legitimamente o arbitramento (art. 530, II, do RIR/99).

¹ “Um lançamento pode ter vários registros a débito e vários a crédito somente quando relativos ao mesmo fato contábil (Resolução CFC 1299/2010). Verifique se a situação está correta.”

Vale destacar também que o contribuinte, em momento algum, buscou protelar o procedimento fiscalizatório. Reconheceu desde o início o equívoco nas primeiras informações contábeis e fiscais entregues, comprovando a migração de sistema operacional. Também respondeu prontamente as solicitações da Autoridade Fiscal, sem se valer de reiterados pedidos de prorrogação, apresentando as escriturações retificadas ao longo do procedimento.

A partir desse cenário, entendo que caberia à Fiscalização analisar efetivamente a escrituração apresentada, a fim de se concluir ou não pela sua imprestabilidade, mas não simplesmente rejeitar sua apreciação em função do prazo de envio da retificadora no sistema já ter expirado. Especialmente quando, no próprio procedimento de fiscalização, intimou o contribuinte para que juntasse aos autos as retificadoras com o *print* de impossibilidade de transmissão nos sistemas informatizados, o que foi devidamente realizado.

Vale destacar que, nos termos do art. 7º, *caput* e §§ 4º e 6º, do Decreto-lei nº 1.598/1977, que a ECD não é tão somente mais uma obrigação acessória, mas sim *a própria escrituração contábil*. Ou seja, a falta dessa escrituração ou a sua deficiência poderiam, em tese, levar à realização do arbitramento, conforme hipóteses previstas no art. 530, II e III, do RIR/99 (Decreto nº 3.000/1999). Porém, uma vez entregue a escrituração corrigida neste procedimento de fiscalização, na linha do que havia sido determinado inicialmente pela própria Fiscalização, entendo que tais elementos deveriam ter sido efetivamente considerados.

Além disso, é importante destacar a contradição da Fiscalização, que utilizou a receita declarada na ECF retificadora para arbitrar o lucro, mas não as exclusões realizadas na Parte A do Lalur (fls. 539). Veja-se o TVF (fls. 1.125):

2.1.5.1. Os valores dos Serviços de Armazenagem, foram obtidos através da conta contábil 3.1.1.1.01.1556 – RECEITA COM ARMAZENAGEM constante nos DRE – Contas Contábeis das ECF ORIGINAL ou ECF RETIFICADORA, o maior dos dois.

Não há justificativa, a meu ver, para utilizar parte da escrituração contábil e fiscal, no que diz respeito às receitas, mas desconsiderar as mesmas informações a respeito das exclusões feitas no lucro real, que sequer foram objeto de avaliação específica no procedimento fiscalizatório. Veja-se precedente nesse sentido:

1. É incabível o arbitramento do lucro quando a autoridade fiscal dispõe dos elementos necessários para determinar o lucro real. A existência de vício formal na escrita contábil, seja no Livro Diário ou Razão ou em arquivo magnético, não se constitui em causa para desconsiderar a escrita e tampouco arbitrar o lucro nos casos em que o contribuinte demonstra os meios pelos quais apurou o lucro real. Precedentes acórdão 1402001.291, j. 05/12/2012; acórdão 1055.030/ 1990, 1º Conselho de Contribuintes, publicado no D.O.U em 22.02.1991, acórdão 59 10310.805, Sessão de 12 de novembro de 1990; acórdão nº 10807.265, Sessão de 29 de janeiro de 2003).

2. Nos casos em que o contribuinte apresenta livros fiscais e arquivos digitais, não pode a autoridade fiscal aproveitar esta contabilidade para efeitos de apuração da

receita tributável e desconsiderar os custos e despesas presentes nestes mesmos documentos. (Acórdão nº 1402-001.879, Rel. Cons. Moises Giacomelli Nunes da Silva, Sessão de 26/11/2014)

Diante do exposto, concordo integralmente com as razões de decidir da DRJ, que sintetizo a seguir:

Nesse sentido, a ECD validada e, portanto, autenticada é a ECD original entregue pela empresa, isto porque a ECD Retificadora não pôde ser transmitida em vista da sua extemporaneidade.

Não obstante a ECD Retificadora não ter sido transmitida, não se pode olvidar que a fiscalização não solicitou ou verificou os documentos de suporte dos lançamentos contábeis da ECD Retificadora, no que tange aos custos e despesas dedutíveis a fim de analisar se a apuração do lucro efetuada na ECF Retificadora (esta baseada na ECD Retificadora não entregue) estava correta.

Observe-se que quanto à ECF Retificadora entregue, a fiscalização intimou o contribuinte a justificar através de documentação hábil e idônea somente divergências entre receitas brutas e outras receitas operacionais relativas a alguns meses. Não houve qualquer solicitação em relação a divergências em lançamentos relativos a custos e despesas dedutíveis ou em outras contas referenciais.

Quanto aos erros apresentados na ECD Retificadora, é importante destacar que a empresa informa que os mesmos se tratariam apenas de advertências para verificações de lançamentos, verificações estas efetuadas, e que teria corrigido os saldos iniciais e finais que estavam divergentes. Em relação a tais afirmações, a fiscalização não fez qualquer consideração, limitando-se a afirmar que a única ECD válida seria a original por estar autenticada e validada.

Ademais, como critério de arbitramento a fiscalização utilizou as receitas brutas e as outras receitas operacionais declaradas na ECF Original e na ECF Retificadora: [...]

Destarte, entendo não haver razão para a fiscalização ter aceitado as receitas declaradas na ECF Retificadora e na ECF Original e não aceitar os custos, despesas e demais itens informados, sem ter solicitado os documentos de suporte da ECD Retificadora para verificar a validade da referida escrituração.

Considero que o simples fato da ECD Retificadora não ter sido transmitida e validada em razão de sua extemporaneidade não é motivo suficiente para arbitramento do lucro, visto não restar provada a imprestabilidade da escrituração contábil retificadora para a determinação do lucro real. Isto porque a fiscalização, segundo o TVF, não solicitou ou analisou a documentação de suporte nem da ECD Original e nem da ECD Retificadora.

Veja-se nesse sentido alguns julgados do Carf: [...]

Ademais, há de se reconhecer que, para se considerar imprestável a escrituração contábil mantida pelo Contribuinte os erros ou deficiências têm que ser de tal ordem de grandeza que possam gerar distorção que comprometa seu uso para a determinação da base imponible próxima de seu valor real, do efetivo acréscimo patrimonial. Somente nesses casos é que se justificaria a desqualificação de toda a contabilidade para a adoção do arbitramento.

Tampouco se pode negar que, com o arbitramento, o que se procura é uma aproximação da “verdadeira” base imponible. O arbitramento não é uma regra sancionatória, mas a busca de um valor aproximado do efetivo acréscimo patrimonial do contribuinte. Uma escrituração contábil, ainda que contenha vícios, erros ou deficiências, pode, eventualmente, gerar uma aproximação mais fidedigna desse efetivo acréscimo patrimonial do que o lucro arbitrado. A inteligência que sustenta a regra de arbitramento do lucro real é sua aplicação sempre que se tenha indícios suficientes de que os vícios, erros ou deficiências são de tal magnitude que o uso da escrituração redundará em uma aproximação menos aderente à realidade econômica do contribuinte (capacidade contributiva) do que o uso dos parâmetros legais adotados no arbitramento.

Diante do exposto, considero não restar comprovada a hipótese de arbitramento do lucro indicada no TVF (artigo 603, inciso III, alínea “b” do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018), devendo ser cancelado o lançamento fiscal.

Diante do exposto, conheço o Recurso de Ofício e lhe nego provimento.

Assinado Digitalmente

Eduardo Monteiro Cardoso