



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

**Processo n°** 16832.000257/2010-99  
**Recurso n°** De Ofício  
**Acórdão n°** 1402-001.329 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 6 de março de 2013  
**Matéria** AUTO DE INFRAÇÃO - IRPJ / CSLL. ARBITRAMENTO DE LUCROS.  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** VERTICAL UK DO BRASIL EXPORTACAO E IMPORTACAO LTDA

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

Ano-calendário: 2006

ARBITRAMENTO DE LUCROS. IMPROCEDÊNCIA. Descabe o arbitramento dos lucros quando não comprovada pelo Fisco a imprestabilidade da escrita contábil e fiscal do contribuinte.

Recurso de Ofício Negado.

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 relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

*(assinado digitalmente)*

Leonardo de Andrade Couto - Presidente

*(assinado digitalmente)*

Antônio José Praga de Souza – Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antônio José Praga de Souza, Carlos Pelá, Frederico Augusto Gomes de Alencar, Moisés Giacomelli Nunes da Silva, Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira e Leonardo de Andrade Couto.

## Relatório

A 2ª. TURMA DA DRJ NO RIO DE JANEIRO I - RJ, com fulcro no artigo 33 do Decreto nº 70.235 de 1972 (PAF), recorre a este Conselho em face da decisão de primeira instância administrativa, que julgou procedente a exigência contra a empresa VERTICAL UK DO BRASIL EXPORTACAO E IMPORTACAO LTDA.

### Transcrevo e adoto o relatório da decisão recorrida:

1. No dia 27.04.2010, lavraram-se dois autos de infração contra a interessada para se lhe exigir imposto sobre a renda (IRPJ) no valor de R\$ 4.242.300,00 (fls. 3.051/3059) e contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL) no valor de R\$ 1.839.108,21 (fls. 3.060/3.070), ambos os tributos da competência do ano de 2006 e acrescidos de juros de mora e multa proporcional de 75% (setenta e cinco por cento).

2. Os lançamentos decorreram do arbitramento do seu lucro e se fundamentaram nos artigos 530, inciso II, e 532 do Regulamento do Imposto sobre a Renda aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR/1999); no art. 2º da Lei nº 7.689, de 1988; no art. 20 da Lei nº 9.249, de 1995; no art. 29 da Lei nº 9.430, de 1996; e no art. 37 da Lei nº 10.637, de 2002.

3. Encontra-se nos autos um termo de verificação, constatação e de encerramento de fiscalização (fls. 3.035/3.050) no qual o autuante, depois de ressaltar: a) que a interessada se dedicava, no período examinado, ao comércio atacadista de álcool para fins automotivos, industriais e consumo humano, assim como à exportação de açúcar; e b) que, a despeito da existência de outros objetivos listados no seu contrato social, deteve-se a examinar exclusivamente as suas operações de exportação dessas mercadorias para a Vertical UK LLP, sua principal investidora, relatou, em síntese, sob o título “Das Incongruências e Desvios de sua Escrituração Fiscal e do Preenchimento da DIPJ”:

3.1. que verificou desacertos em lançamentos de entrada de mercadorias no livro Registro de Entradas, o qual é de escrituração obrigatória e, em conjunto com o livro Registro de Saídas, possibilita aferir a quantidade de mercadoria alienada;

3.2. que tais desacertos não são raros, *“pois se tratam de valores robustos e que, no mais das vezes foram erroneamente multiplicados por dois, a par de se observar que dois CNPJ distintos foram reunidos num só, entre outras incongruidades”* (sic);

3.3. que, por isso, é falaciosa e contrária à lei a afirmativa da interessada de que a contabilização das notas fiscais não registradas nos livros fiscais próprios supre a falta do seu assentamento;

3.4. que a sua rotina operacional, que a obrigava, segundo alegou, a registrar apenas certas notas fiscais de entrada – não todas – para evitar a majoração de custos, não respeita princípio contábil nem jurídico, e ainda prejudica *“um frágil reconhecimento uniforme dessas compras”*, pois, ora se verifica lançamento de nota fiscal com base no “Código Fiscal de Operações e Prestações” (CFOP) 6501, ora se constata lançamentos com supedâneo nos CFOP 5102, 5652, 5922, 1922, 6922, entre outros;

3.5. que, como agravante, na liquidação de obrigações assumidas perante a Destilaria Guaricanga, por exemplo, as quais foram computadas em lotes, além de não se descobrir quais delas enfeixam cada um dos lotes, especialmente porque há uma total falta de uniformidade no reconhecimento das notas fiscais em decorrência de nelas grassar o CFOP 5652 mas o registro acusar outras notas com posição fiscal diversa, ainda há inúmeros e recorrentes erros de digitação nos lançamentos feitos no Diário, como, por exemplo, a inversão de algarismos no número dos documentos;

3.6. que, ademais, ela realiza pagamentos semanais, não coincidentes com as notas fiscais de compras portanto, como sugere a sua resposta ao termo de intimação fiscal (TIF) nº 15; e

3.7. que a confusão só fez aumentar com a apresentação da listagem denominada “Movimentação de Usinas” (fls. 131/215), que exhibe a relação das suas fornecedoras de álcool, porque, pelo menos no que diz respeito à usina Agroindustrial Sta. Juliana, tal listagem não se compatibiliza, na maioria das vezes, com o seu Registro de Saídas, o qual foi verificado em procedimento de diligência, e também porque ela não apresenta registro algum a partir da anotação da nota fiscal nº 1.231 até a de nº 1.266, como, aliás, também o Registro de Entradas da interessada não apresenta.

4. Sob o título “Das Notas Fiscais de Compra”, o autuante narrou, em suma:

4.1. que a prática da interessada de adotar, no registro de suas aquisições, ora um tipo de CFOP, ora outro, impede que se estabeleça a correlação de uma nota fiscal com outra, de modo que fica impossível saber qual nota fiscal espousa qual, a exemplo do que denotaria uma fatura;

4.2. que, pelo fato de a contabilidade passar ao largo de qualquer identificação de notas fiscais de aquisição de bens ou produtos, registrando as operações ora sob os CFOP 5652, 5922, 6922, etc, ora sob os CFOP 6501, 5501 e outros, não há como saber o que foi adquirido e em que quantidade e valor, e qual o instrumento formal adotado para apuração dos estoques;

4.3. que *“tais omissões e imprestabilidade da escrituração fiscal ficaram mais flagrantes quando das notícias veiculadas nos Termos Fiscais nº 14 e 15”* (sic);

4.4. que, contrariamente ao que assegura a interessada, *“ambos os livros – em seu conjunto – tornaram-se imprestáveis para quaisquer fins fiscais, já que, desprovidos de registro no órgão próprio, não acusam grande parte das operações da empresa”* (sic); e

4.5. que uma outra falha a merecer destaque é a falta de escrituração, no Registro de Entradas, da quase totalidade das notas fiscais listadas no TIF nº 15.

5. Sob o título “Das Notas Fiscais de Compras Não Constantes do Livro Registro de Entradas nº 000006”, disse o autuante, em resumo, que as notas fiscais listadas na página 5 do termo de verificação e constatação também não foram, como tantas outras, escrituradas no Registro de Entradas, e tampouco contabilizadas.

6. Em seguida, depois de discursar longamente (das fls. 3.040 às fls. 3.046) acerca da distinção e especificidade dos alcoóis, e de tecer comentários sobre outros papéis e documentos de controle da exportação assim como sobre as planilhas de custo fornecidas pela interessada, nas quais apontou algumas incongruências, concluiu o autuante:

6.1. que, por não se apresentarem de acordo com a legislação de regência, os livros fiscais – não autenticados, como enfatizou – que lhe foram exibidos não são supridos por lançamentos contábeis, por espécie, dos bens de revenda;

6.2. que as notas fiscais de venda, por sua vez, não decodificam o produto – no atacado – “alienado para a sua investidora estrangeira, baldados os diferentes componentes da cesta de bens de revenda da fiscalizada”;

6.3. que os comprovantes de exportação que decorrem do SISCOMEX, conjugados com os conhecimentos de embarque das mercadorias, “não emprestam segurança ao seu intérprete quanto a origem do bem negociado (por usina) e de sua plena característica, o que impede qualquer trabalho fiscal que intente conciliar o volume das compras, das vendas e de preços diferenciados dos produtos por período” (sic); e

6.4. que, nem mesmo com o auxílio da interessada, conseguiu elaborar um quantitativo, pois o acolhimento daquele que ela ajustou “só se cristalizaria com incontáveis teores de inexatidão quanto ao volume *versus* preços dos bens adquiridos e vendidos e desrespeito às normas legais vigentes” (sic).

7. Inconformada com os lançamentos, dos quais foi cientificada em 28.04.2010, a interessada os impugnou no dia vinte e oito seguinte (fls. 3.220/3.263). Inicialmente, disse, em suma:

7.1. que, a despeito da gama de atividades indicadas no seu contrato social, ela realizava, no período fiscalizado, apenas as atividades típicas de uma “trading company”; ou seja, apenas exportava produtos encomendados, os quais não passavam de dois tipos: álcool etílico anidro e álcool etílico hidratado, ambos os produtos do gênero álcool etílico não desnaturado cuja única distinção se verifica no seu teor alcoólico;

7.2. que 99% dos produtos que exportava eram destinados a sua coligada (Vertical UK LLP), a qual a informava do exato dia em que o navio transportador da carga atracaria em porto brasileiro;

7.3. que, com base nessa informação e para evitar os altos custos das operações dessa natureza, adquiria formalmente desde então toda a quantidade de álcool que seria exportada e iniciava a sua armazenagem para que, tão logo o navio aportasse, houvesse, sem demora, o carregamento da carga;

7.4. que, assim, adquirido o lote a ser exportado, ele passava a constituir o seu estoque, cujo valor, juntamente com as demais despesas, compunha o custo da mercadoria vendida;

7.5. que cada conjunto de notas fiscais de aquisição de álcool correspondia a uma nota fiscal de saída; tal fato lhe permitia, assim, a apuração do custo exato e específico da mercadoria vendida, até mesmo por operação;

7.6. que, como a capacidade de carga de um navio é significativamente superior a de um caminhão, veículo por meio do qual a mercadoria era transportada até o terminal alfandegário, a despeito de a quantidade de álcool que lhe era encomendada pelo importador ser adquirida de uma só vez das usinas fornecedoras a cada operação de exportação, ela chegava ao porto obviamente em parcelas, onde permanecia armazenada até o embarque;

7.7. que, de uma maneira geral, as usinas emitiam uma única nota fiscal de venda do lote integral do álcool quando do fechamento do negócio (“nota mãe”) e uma nota

fiscal de simples remessa (“nota filhote”) a cada vez que um caminhão saía da usina com o álcool a ser depositado no terminal alfandegário;

7.8. que ela, no entanto, adotava a política de realizar pagamentos semanais às usinas fornecedoras pelo etanol entregue, cujos valores correspondiam à soma dos valores dos “filhotes” das notas fiscais;

7.9. que, apesar de as suas operações encerrarem alguma complexidade e ela estar sujeita, como qualquer empresa, a contratempos, tais quais perda de mercadoria, desistências e divergências a menor de quantidade, era dever da fiscalização compreender as suas atividades, sobretudo porque lhe era possível a apuração, por meios alternativos, dos valores que ela movimentava; e

7.10. que, no mais, está certa de que nenhuma das peculiaridades envolvidas em suas atividades podiam representar óbice à apuração dos tributos da competência do período fiscalizado, os quais, asseverou, foram corretamente apurados e recolhidos.

8. Em seguida, com o intuito de derrear o procedimento fiscal, comentou um por um os dezesseis TIF recebidos, e alegou, em resumo:

8.1. que, a despeito do volume de documentos e esclarecimentos constantes dos autos, a razão do arbitramento do seu lucro foi a suposta duplicidade de lançamentos;

8.2. que, consoante os comentários tecidos acerca do TIF nº 4, ela lançou na linha 5 da ficha 21 da DIPJ, por instrução do próprio “Programa Gerador de Declaração” (PGD), a soma dos valores indicados nas notas fiscais de simples faturamento para entrega futura (“nota mãe”) com os das notas fiscais de remessa com fins específicos de exportação (nota filhote”), procedimento que gerou duplicidade no montante das entradas;

8.3. que, por ter procedido conforme as instruções do PGD, não pode ser culpada pelo erro apontado, e muito menos ser acusada de ter agido com “profundo desprezo no preenchimento de um ente”;

8.4. que o erro cometido foi exaustivamente esclarecido e comprovado por meio de documentos fiscais durante a fiscalização, razão pela qual não pode admitir que ele, principalmente por ter sido induzido pelo próprio PGD, implique o arbitramento do seu lucro;

8.5. que, além do mais, por ter sido cometido em uma ficha da DIPJ meramente informativa, ele não influenciou a apuração do imposto de renda e da CSLL, motivo pelo qual o procedimento fiscal se revela completamente absurdo;

8.6. que também não pode respaldar o arbitramento do seu lucro o fato – confirmado, como admitiu – de dois CNPJ terem sido reunidos em apenas um na sua DIPJ, pois, apesar de ter lançado em um único CNPJ as suas operações e as de uma outra empresa do mesmo grupo societário, esclareceu o lapso ao autuante e lhe comprovou, com as notas fiscais emitidas por ambas as empresas, que o custo de aquisição das mercadorias vendidas sempre esteve correto;

8.7. que, sem dúvida, cometeu alguns equívocos, mas nada que justificasse o arbitramento do seu lucro;

8.8. que chega a ser intrigante o rigor no apontamento dos equívocos cometidos na elaboração da sua DIPJ, os quais, reiterou, não poderiam jamais autorizar o

arbitramento, uma vez que eles não impediam a apuração do lucro no período fiscalizado;

8.9. que erros todos cometem; até mesmo o autuante, conforme está a demonstrar o próprio relato da autuação, que se encontra repleto deles (menção equivocada a TIF, indicação errônea de notas fiscais etc.); que, no entanto, nem por isso ela alegou ser incapaz de compreendê-lo; preferiu encontrar meios de compreender as injustas acusações que ele lhe fez e, por isso, espera que a Receita Federal do Brasil faça também algum esforço para compreender as peculiaridades da sua atividade, as quais não foram compreendidas nem mesmo durante os dois anos em que permaneceu sob fiscalização do órgão;

8.10. que, embora seja de escrituração obrigatória, o livro Registro de Entradas não impede a apuração do lucro da pessoa jurídica nem mesmo quando escriturado de forma deficiente – ponto mais visado pelo autuante para justificar o arbitramento procedido – mormente quando todas as notas fiscais que nele deveriam estar anotadas se encontram contabilizadas;

8.11. que, apesar de a questão da “nota fiscal mãe” e seus “filhotes” ser inúmeras vezes detalhada ao longo dos quase dois anos de fiscalização, são recorrentes, tanto nos TIF quanto no termo de verificação, as dúvidas e críticas do autuante a seu respeito, num sinal inequívoco de que ele perdeu o foco na averiguação das operações praticadas, dos seus custos, do lucro por elas proporcionado e, por conseguinte, do acerto na apuração e recolhimento dos tributos devidos;

8.12. que, no que tange à acusação de utilização de CFOP variados, é evidente que não utiliza tais códigos a seu bel-prazer, mas, sim, de acordo com as regras estipuladas pelo Conselho de Política Fazendária (CONFAZ) e com o quadro exemplificativo que transcreveu na impugnação (fls. 3.243);

8.13. que, no que diz respeito às operações com a Usina Agroindustrial Santa Juliana, os comentários do autuante são também inoportunos e irrazoáveis, pois já havia lhe explicado que aquela usina se equivocou ao emitir diversas notas fiscais cuja destinatária era ela própria; para sanar o equívoco ela emitiu então uma única nota fiscal (nº 849) na qual agregou toda a quantidade e o valor das notas fiscais citadas pelo autuante; e

8.14. que houve por bem o autuante arbitrar o seu lucro, enfim, sob a acusação: a) de que ela não mantinha sua escrituração consoante as leis comerciais e fiscais; b) de que tanto a sua escrituração fiscal quanto a comercial continham vícios, erros e deficiências; e c) de que o seu livro Registro de Entradas não havia sido autenticado na Junta Comercial, suas páginas não continham numeração e nele observava-se inúmeras omissões, até mesmo a do registro das espécies das mercadorias vendidas para a sua controladora; não obstante, como foi exhaustivamente demonstrado ao longo desta impugnação, nenhum destes argumentos corresponde à realidade, fato, por certo, suficiente para justificar a derrocada do arbitramento do seu lucro e, consequentemente, dos lançamentos efetuados.

9. Depois de apresentar suas alegações, a interessada postulou perícia, para a qual indicou o seu perito e relacionou quatorze quesitos que pretende ver esclarecidos.

#### A decisão recorrida está assim ementada:

Processo nº 16832.000257/2010-99  
Acórdão n.º 1402-001.329

S1-C4T2  
Fl. 0

*ARBITRAMENTO DE LUCRO. É reiterada e pacífica a jurisprudência administrativa no sentido de que o arbitramento do lucro, em razão das suas consequências, somente pode ser admitido em razão de vícios existentes na escrituração comercial, sobretudo no livro Razão, que impeçam a quantificação do resultado do exercício.*

*Impugnação Procedente.*

Ato contínuo, o processo foi encaminhado ao CARF para julgamento.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Antonio Jose Praga de Souza, Relator.

O recurso de ofício preenche os requisitos legais e regimentais para sua admissibilidade, dele conheço.

Trata de autos de infração do IRPJ e CSLL em face do arbitramento dos lucros da empresa, tendo o Fisco considerado imprestável a contabilidade do contribuinte. Vejamos os fundamentos da decisão de 1ª instância:

(...) Para ser absolutamente conciso, noto apenas que o autuante não fez, ao longo do termo de verificação e constatação, nenhuma menção ao livro Razão e fez apenas uma – e mesmo assim “en passant” – ao livro Diário; manteve o seu foco, portanto, exclusivamente sobre o livro Registro de Entradas, o qual, a despeito da obrigatoriedade da sua escrituração, não é imprescindível para a apuração do lucro real. Com a devida vênia do autuante, não posso deixar de reconhecer o acerto da alegação da interessada de que a escrituração das notas fiscais nos livros comerciais supre a falta e as deficiências dos apontamentos verificados no Registro de Entradas, pelo menos no que tange à apuração do lucro, para a qual basta, como se sabe, o livro Razão escriturado em condições satisfatórias, e alicerçado em documentação comercial e fiscal comprobatória. Como a escrituração do Razão não foi atacada, assim como também não o foi a do Diário, não havia óbice à apuração do lucro, razão pela qual não há de se cogitar do seu arbitramento, como, aliás, sugere a jurisprudência administrativa exemplarmente sintetizada na seguinte ementa:

*“Reiterada e incontroversa é a jurisprudência administrativa no sentido de que o arbitramento do lucro, em razão das consequências tributáveis a que conduz, é medida excepcional, somente aplicável quando, no exame de escrita, a fiscalização comprova que as falhas apontadas se constituem em fatos que, camuflando expressivos fatos tributáveis, indiscutivelmente, impedem a quantificação do resultado do exercício. Eventuais irregularidades formais, genéricas apontadas na peça básica, sem demonstrar a ocorrência do efetivo prejuízo para o Fisco, não são bastantes para sustentar a desclassificação da escrituração contábil.”* 1º Conselho de Contribuintes/1ª Câmara/Acórdão 101-93.427, em 18.04.2001. Publicado no DOU em: 05.10.2001.

Ouso afirmar que as irregularidades que teriam sido encontradas no Registro de Entradas da interessada, se confirmadas, estariam seguramente entre as formais e genéricas aventadas na ementa acima transcrita.

Apenas para sepultar de vez a possibilidade de o procedimento fiscal ir adiante, chamo a atenção para o fato de o autuante, ao apreciar os esclarecimentos prestados pela interessada sobre o procedimento operacional que envolve as notas fiscais vulgarmente denominadas de “mãe” e “filhotes” (resposta ao TIF nº 4), não ter respeitado o § 1º do art. 845 do RIR/1999. Ora, por serem verossímeis, os esclarecimentos prestados somente poderiam ser desprezados com base em elementos seguros de prova ou indício veemente de falsidade ou inexatidão, conforme preceitua o referido dispositivo legal. À míngua desses elementos de prova ou indícios, não há como recusá-los.

**Logo, por tudo que expus, rejeito ambos os lançamentos efetuados. (...)**

Pois bem, analisei os autos confirmando que as únicas irregularidades apontadas pelo autuante são mesmo no Livro Registro de Entradas e Saídas, mais especificamente quanto as entradas (compras).

Ocorre que no Livro Razão apresentado durante a auditoria, essas compras estão regularmente contabilizadas.

Em verdade, a auditoria não comprovou quaisquer saídas não contabilizadas, tampouco não respaldadas nas compras. Muito menos desvio de produtos destinados a venda (exportação). Apesar de constar a afirmação de “*Falta de registro, segundo a espécie, das mercadorias vendidas para a sua investidora majoritária estrangeira*”, o arbitramento se deu exatamente sobre o valor das vendas registrada na contabilidade e na DIPJ da empresa (fl. 6) R\$ 173.365.753,46.

### Conclusão

Diante do exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso de ofício.

(assinado digitalmente)  
Antônio José Praga de Souza