



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

Processo n° 18471.000568/2007-24
Recurso n° 515.664 Voluntário
Acórdão n° **1302-00.747 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de 19 de outubro de 2011
Matéria IRPJ - ARBITRAMENTO DO LUCRO
Recorrente RODRIQUEZ CANTIERI NAVALI DO BRASIL LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2003

CONTRATOS A LONGO PRAZO. CUSTO INCORRIDO NÃO AFERIDO.

A forma de tributação estabelecida no art. 407 para os contratos a longo prazo não prescinde da aferição, na escrita do contribuinte, do lucro incorrido, e o registro dos estoques no livro registro de inventário, sem o que fica autorizado o arbitramento do lucro.

ARBITRAMENTO. ART.148 DO CTN.

Ao arbitramento do lucro não se aplica o art. 148 do CTN.

ARBITRAMENTO DO LUCRO. APRESENTAÇÃO POSTERIOR DE DOCUMENTOS.

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 (Súmula Carf nº 59).

ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE.VEDAÇÃO.

É vedado o afastamento pelo CARF de dispositivo prescrito em medida provisória com base em alegação de inconstitucionalidade. Aplicação da Súmula CARF nº 02.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso. Vencido(a)s o(a)s Conselheiro(a)s Lavinia Moraes de Almeida Nogueira Junqueira, Daniel Salgueiro da Silva e Guilherme Pollastri Gomes da Silva.

Processo nº 18471.000568/2007-24
Acórdão n.º **1302-00.747**

S1-C3T2
Fl. 556

(assinado digitalmente)

MARCOS RODRIGUES DE MELLO - Presidente.

(assinado digitalmente)

EDUARDO DE ANDRADE - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcos Rodrigues de Mello (presidente da turma), Lavínia Moraes de Almeida Nogueira Junqueira (vice-presidente), Wilson Fernandes Guimarães, Daniel Salgueiro da Silva, Eduardo de Andrade e Guilherme Pollastri Gomes da Silva.

Relatório

Trata-se de apreciar Recurso Voluntário interposto em face de acórdão proferido nestes autos pela 1ª Turma da DRJ/RJO1, no qual o colegiado decidiu, por unanimidade, considerar procedentes os lançamentos, como se demonstra abaixo:

a) *Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ), no valor de R\$ 1.457.064,23, mais a multa de ofício de 75% e os juros de mora;*

b) *Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL): no valor de R\$ 658.378,90, mais a multa de ofício de 75% e os juros de mora.*

O julgado seguiu assim ementado:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2003

PROVA DOCUMENTAL. JUNTADA DEPOIS DA IMPUGNAÇÃO.

A produção de prova documental deve ser realizada na fase de impugnação. Decerto, a aceitação posterior de documentos só poderá ocorrer se for devidamente observada uma das hipóteses previstas no art. 16, §4º, do Decreto nº 70.235/1972.

PEDIDOS DE DILIGÊNCIA E DE PERÍCIA.

Devem ser indeferidos os pedidos de diligência, bem como de perícia, quando forem prescindíveis para o deslinde da questão a ser apreciada ou se o processo contiver os elementos necessários para a formação da livre convicção do julgador.

CONTRATOS DE LONGO PRAZO.

A apuração de resultado de contratos de longo prazo, por intermédio do método de aplicação do coeficiente obtido pela divisão dos custos incorridos pelo custo total orçado, depende, decerto, da comprovação dos custos incorridos e do custo orçado. Assim sendo, a falta de comprovação pelo contribuinte desses valores gera a desconsideração daquele método.

ARBITRAMENTO DE LUCRO. APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTO EM FASE DE IMPUGNAÇÃO.

Fundado o arbitramento de lucros na inexistência de escrituração na forma das leis comerciais e fiscais para efeitos de apuração do lucro real, a apresentação de documentos fiscais, em sede de impugnação, não é capaz de descaracterizar o lançamento de ofício, visto que inexistente arbitramento condicional.

Assunto: Outros Tributos ou Contribuições

Ano-calendário: 2003

CSLL. LANÇAMENTO REFLEXO.

Subsistindo integralmente o lançamento principal, igual sorte colhem os lançamentos que tenham sido formalizados por mera decorrência daquele, na medida que inexistem fatos ou argumentos novos a ensejarem conclusões diversas.

Os eventos ocorridos até o julgamento na DRJ, foram assim relatados no acórdão recorrido:

Trata o presente processo administrativo fiscal de autos de infração lavrados contra o contribuinte em epígrafe em 12/06/2007. Foi constituído crédito tributário de Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ, fls. 260 e 261) e de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL, fls. 264 e 265), referente a fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 2003.

2. Consta no “Demonstrativo Consolidado do Crédito Tributário do Processo” (fl. 02) que os autos de infração lavrados, depois de formalizados, totalizaram o montante a pagar de R\$ 4.770.958,87, já incluídos os valores devidos a título de tributo, de multa de ofício e de juros de mora, calculados até 31/05/2007.

3. A autoridade fiscal, além de relacionar a infração apurada no corpo dos autos de infração, pormenorizou-a no Termo de Verificação de Infração em anexo (fls. 257 a 259), no qual relata o resultado da auditoria fiscal:

3.1 Em primeiro lugar, informa que o contribuinte, no ano-calendário de 2003, considerou diretamente como custos do período todos os insumos adquiridos para aplicação nos barcos em construção, afirmando que assim fazia porque “esse seria procedimento neste tipo de construção”, e, por outro lado, porque “eles não passaram pelo seu depósito, porque não o possuía”.

3.2 Explica que o contribuinte deveria ter adotado o procedimento previsto pela legislação fiscal, ou seja, considerá-los como insumos, quando adquiridos, e, quando efetivamente empregados na construção dos barcos, como produtos em elaboração.

3.3 Afirma que não se justifica a prática adotada pelo simples fato da empresa não possuir depósito próprio, visto que os insumos encaminhados a terceiros deveriam ter sido contabilizados como “estoque de insumos em poder de terceiros” até a sua efetiva aplicação nos produtos em elaboração.

3.4 O procedimento adotado pelo contribuinte fere as disposições contidas no artigo 407 do RIR/1999, decorrendo daí a distorção da apuração dos resultados dos contratos de longo prazo, a autorizar o arbitramento do lucro, com base nos incisos I, II, "b", e VI, do art. 530 do RIR/1999.

3.5 Em segundo lugar, afirma que as planilhas “Detalhamento do Custo e Faturamento por Casco” elaboradas pelo próprio contribuinte como referenciais para a apropriação dos seus custos e de suas receitas, apresenta defeito, qual seja: os valores por ela apurados como “% custos apropriados” e de “% faturado” não são idênticos, o que demonstra a sua imprestabilidade como base de apuração dos resultados dos contratos de longo prazo.

3.6 Acrescenta ainda, sobre as citadas planilhas, que embora adotem a apuração mensal, tomam por base a taxa de dólar que somente veio a ser conhecida em 31/12/2003, isto é, na maior parte das vezes, muitos meses depois. Por outro lado, não consta qualquer receita operacional nos meses de janeiro a novembro de 2003, embora ela tenha apontado a existência de valores faturados nos meses de março a novembro de 2003. Para arrematar, até mesmo valores de reforma de estaleiro, contabilizados na conta 3.1.5.04.01, foram tidos como insumos diretos, quando deveriam ter sido imobilizados e amortizados.

4. O contribuinte, que tomou ciência dos autos de infração citados em 12/06/2007, apresentou impugnação em 11/07/2007, nos termos da petição acostada aos autos (fls. 278 a 294). Alega, em síntese, o que segue abaixo:

4.1 O impugnante é pessoa jurídica de direito privado e foi criado com o propósito específico de desenvolver, inicialmente, um único negócio no ramo de prestação de serviços de construção e reparos navais, importação de embarcações e seus componentes, transporte marítimo de passageiros e cargas.

4.2 O singular negócio jurídico trata-se do contrato firmado em 18/12/2001, com a empresa Barcas S/A, para a construção de dez embarcações.

4.3 Destaca que o contrato teve o preço fixado em dólares, conforme dispõe a cláusula 7. 1 do Contrato de Construção, embora os pagamentos fossem realizados em reais, na fórmula da cláusula 8.2 do mesmo instrumento, e após convertidos aqueles dólares em moeda corrente no país de acordo com a cotação vigente ao dia do pagamento.

4.4 Informa que a redução da receita correspondente à queda do dólar é fator suficiente para demonstrar a tendência de prejuízo que a execução do contrato revelava desde seu início, e que ora se confirma ao término da avença, tendo em vista que enquanto seus custos locais, incorridos em reais, seguiram crescendo, suas receitas, estabelecidas em dólares norte-americanos (indexação contratual), foram reduzidas em até 150% (cento e cinquenta por cento).

4.5 Declara que atuou como simples gestora da obra e importadora de seus principais insumos, já que subcontratou a construção das embarcações com a ETP Inspeção Manutenção Engenharia e Reparos, atendendo exclusivamente a um único cliente, Barcas S.A. Destaca que sua contabilidade confunde-se com a contabilização do único contrato firmado, que é considerado de longo prazo.

4.6 Aduz que contabilizou custos, despesas e receitas tendo em vista o disposto no artigo 407 do RIR/1999, sem, contudo, ter tido a oportunidade de apresentar o resultados daquela forma apurado no curso do procedimento fiscal. Afirma que comprova agora com as planilhas em anexo e demais informações e documentos extraídos da contabilidade o prejuízo apurado.

4.7 Afirma que baseou-se em laudo técnico subscrito por profissional habilitado, o qual demonstrava o progresso físico da obra contratual, em bases sintética e analítica, a partir do qual se podia e se pode aferir a receita

estimada do contrato em cada período de apuração, a forma do inciso II, do § 1º do art. 407 do RIR/99.

4.8 Apresenta as demonstrações de resultado do mencionado contrato de longo prazo, os quais não se submetiam ao diferimento que exigisse qualquer registro no LALUR.

4.9 O arbitramento do lucro é, na realidade, procedimento que busca apurar a margem de lucro através de investigações feitas pela fiscalização em todas atividades e dados do contribuinte. Contudo, justamente por se realizar através da investigação de fatos atinentes ao desenvolvimento econômico de certa sociedade empresarial, esta análise é cercada de subjetividade, visto que parte das conclusões é tomada pela autoridade fiscal, e não somente pela frieza dos números consolidados nos balancetes. Dessa maneira, nítido é que, apesar dos esforços para que esta forma de apuração seja idêntica ao do lucro real, tal fim nunca dar-se-á.

4.10 Aduz que o Lucro Arbitrado é uma exceção, visto que a base de cálculo assim determinada não retrata a realidade contábil. Tanto é que o próprio RIR/1999, em seu art. 530, deixa claro que a regra é a apuração pelo Lucro Real, sendo aplicável o Lucro Arbitrado apenas em situações extremas.

4.11 No caso em tela, a autoridade fiscal procedeu ao lançamento de ofício justificando a opção pelo arbitramento do lucro pela aplicação do art. 530, inciso II, alínea “b”, ou seja, por supor que o impugnante mantinha escrituração imprestável para determinar o lucro real. Entende que não manteve escrituração imprestável, já que atende aos ditames da legislação.

4.12 Toda a documentação suporte para a apuração do resultado foi entregue à fiscalização, como demonstram as cópias dos termos de intimação e termos de entrega de documentos em anexo, inclusive o laudo técnico elaborado por profissional capacitado e planilha de apuração de custos e receitas.

4.13 Verifique-se que só é cabível o arbitramento quando os elementos apresentados, mesmo que não-escriturados ou escriturados de forma supostamente errônea, não são suficientes para determinar o Lucro Real e após ser dado ao contribuinte prazo razoável para a escrituração de livros fiscais auxiliares, procedimento que não foi adotado pelo agente fiscal, mesmo este considerando que a escrituração não efetuada de maneira completa.

4.14 A fiscalização utilizou ainda como argumento para desconsiderar a escrita contábil o fato desta ter contabilizado diretamente como custos todos os insumos adquiridos para a aplicação nas embarcações em construção, sem que tenham transitados no estoque (escrituração do livro de inventário) e que tenham sido contabilizados como insumos quando adquiridos, e, posteriormente, como produtos em elaboração quando efetivamente empregados na construção das embarcações.

4.15 Nesse aspecto cumpre ressaltar que o trânsito de mercadoria em estoque ou ingressando diretamente na conta de insumos para

industrialização não constituem em fato ou elemento capaz de desqualificar a contabilidade, já que é detalhe irrelevante, o qual além de não impedir o conhecimento confiável quanto ao resultado tributável, também não trazem qualquer modificação patrimonial ao conjunto das demonstrações financeiras, já que o fiscal não aventou e sequer comprovou que a ausência de escrituração preliminar no estoque trouxesse prejuízo à apuração do resultado pelo simples fato de ingressarem diretamente nas contas de industrialização ou produtos em fabricação.

4.16 Aduz a inaplicabilidade da determinação do lucro pelo arbitramento, visto que todos os dados necessários para a determinação do Lucro Real sempre estiveram à disposição do agente fiscal, estando a escrituração em consonância com o disposto na legislação pátria e os dados e documentos existentes.

4.17 O livro registro de inventário refere-se à circulação dos bens tão somente, e não justifica o arbitramento do lucro.

4.18 Defende que a fiscalização deveria ter concedido prazo razoável para que pudesse ajustar sua escrita contábil, antes de proceder ao arbitramento do lucro.

4.19 Alega que foram acostadas aos autos as planilhas mensais de apuração dos resultados dos contratos de longo prazo para o ano-calendário de 2003, e que apurou prejuízo fiscal no respectivo período de apuração.

4.20 Aduz ainda que renda para uma empresa comercial é somente o acréscimo patrimonial em sua expressão líquida, isto é, após a compensação de todas as perdas e prejuízos.

4.21 Outrossim, o lucro efetivamente obtido não é aquele apurado em um único período ou operação, mas o efetivo incremento patrimonial apurado durante todo o período de atividade da empresa.

4.22 Na hipótese em análise, nota-se que o contrato de longo prazo em comento gerou prejuízos em todos os períodos de apuração. Desta maneira, a fiscalização constituiu crédito tributário com efeitos confiscatórios.

4.23 A fiscalização, ao arbitrar indevidamente o lucro, não respeita o artigo 153, inciso III, da Constituição Federal de 1988 e os artigos 43 e 44 do Código Tributário Nacional.

4.24 Observa que tendo disponibilizado os documentos necessários à aferição do lucro real, não poderia a autoridade fiscal desconsiderá-los, valendo-se de arbitramento, sob pena de incorrer em arbitrariedade e violar o princípio da verdade material.

4.25 Com base no exposto, requer que seja acolhida a impugnação, declarando-se a improcedência da autuação.

4.26 Protesta por todos os meios de prova admitidos em direito, em especial, a juntada de documentos junto com a impugnação e a prova pericial.

A recorrente, na peça recursal submetida à apreciação deste colegiado, repisou os argumentos expendidos na impugnação, ressaltando, em síntese, preliminarmente, que:

- apurou prejuízos desde o início de suas atividades, devido à queda do dólar a partir de 2003, moeda que indexava seu único contrato de prestação de serviços com a Barcas S/A;

- sempre contabilizou seus custos, despesas e receitas nos termos do art. 407 do RIR/99, o que foi devidamente demonstrado na impugnação. Assim, detém escrituração contábil;

- baseou-se em laudo técnico subscrito por profissional habilitado, na forma do art. 407, II, do RIR/99;

- o arbitramento é medida excepcional, substitutivo, não podendo ser aplicado como penalidade, como o fez a fiscalização;

- sendo presunção relativa, o arbitramento deve ceder diante da demonstração feita pelo contribuinte de seu resultado, para garantir o contraditório e a ampla defesa, que limitam a discricionariedade da autoridade fiscal;

- o art. 148 do CTN garante contestação da avaliação feita;

No mérito,

- possui escrituração regular e laudo elaborado. Assim, não tem fundamento o arbitramento feito, que tem natureza subsidiária. Além disso, o agente fiscal não forneceu prazo razoável ao contribuinte para escriturar livros fiscais auxiliares, nem o intimou *de forma clara e objetiva* a regularizar a escrita. Cita jurisprudência da CSRF e da 8ª Câmara desta Seção de Julgamento;

- o trânsito de mercadoria em estoque ou ingressando diretamente na conta de insumos para industrialização não constituem fato capaz de desqualificar a contabilidade, sendo detalhe irrelevante. Da mesma forma, a falta do livro de inventário não justifica o arbitramento. Cita jurisprudência do Primeiro Conselho de Contribuintes;

- tendo experimentado prejuízo de R\$14.454.939,99 no ano de 2003, o lançamento viola o conceito de renda e o princípio da capacidade contributiva.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Eduardo de Andrade, Relator.

O recurso é tempestivo, e portanto, dele conheço.

Falta de controle de custos na Produção em longo prazo e arbitramento do lucro

A controvérsia principal deste caso reside na análise da regularidade do procedimento fiscal de arbitramento do lucro, tendo em vista as irregularidades apontadas pela fiscalização para dar suporte ao ato.

A recorrente explora a produção de embarcações, e no período fiscalizado possuía um único contrato de prestação de serviços desta natureza, os quais se caracterizam, nos termos do art. 407 do RIR/99 como *contratos a longo prazo*, vez que sua execução ultrapassa o período de um ano.

Dada a natureza específica desta espécie comercial, a legislação estabelece regime especial de apuração, possibilitando que seja o resultado reconhecido parcialmente, ao longo do prazo de execução, sendo o custo apurado com base no custo incorrido durante o período de produção, e a receita apurada com base na parte do preço total da empreitada, a qual, por sua vez é determinada de duas formas alternativas: a) com base na relação percentual entre o custo incorrido no período e o custo total estimado, aplicada sobre o preço total, ou b) com base em laudo técnico de profissional habilitado que certifique a percentagem executada em função do progresso físico da produção.

Vejamos o texto do artigo (que reproduz o art. 10 do Decreto-Lei nº 1.598/77):

Art. 407. Na apuração do resultado de contratos, com prazo de execução superior a um ano, de construção por empreitada ou de fornecimento, a preço pré-determinado, de bens ou serviços a serem produzidos, serão computados em cada período de apuração (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 10):

I - o custo de construção ou de produção dos bens ou serviços incorridos durante o período de apuração;

II - parte do preço total da empreitada, ou dos bens ou serviços a serem fornecidos, determinada mediante aplicação, sobre esse preço total, da percentagem do contrato ou da produção executada no período de apuração.

§ 1º A percentagem do contrato ou da produção executada durante o período de apuração poderá ser determinada (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 10, § 1º):

I - com base na relação entre os custos incorridos no período de apuração e o custo total estimado da execução da empreitada ou da produção; ou

II - com base em laudo técnico de profissional habilitado, segundo a natureza da empreitada ou dos bens ou serviços, que certifique a percentagem executada em função do progresso físico da empreitada ou produção.

§ 2º Na apuração dos resultados de contratos de longo prazo, devem ser observados na escrituração comercial os procedimentos estabelecidos nesta Seção, exceto quanto ao diferimento previsto no art. 409, que será procedido apenas no LALUR.

Exsurge da leitura ser imprescindível, para tal apuração, estar o custo incorrido em cada período devidamente apurado. E, como é cediço, é etapa anterior à apuração do custo a apuração dos estoques, sem o que, aquele outro não pode ser aferido. E, caso o contribuinte não possua controle permanente de estoques, tal apuração é feita com auxílio do livro registro de inventário.

Afirma a recorrente, entretanto, que sempre contabilizou seus custos, despesas e receitas nos termos do art. 407 do RIR/99, o que foi devidamente demonstrado na impugnação. Assim, detém escrituração contábil. Além disso, baseou-se em laudo técnico subscrito por profissional habilitado, na forma do art. 407, II, do RIR/99.

allega que Todavia, a autoridade fiscal, no Termo de Verificação Fiscal (fls.257/259)

Em 08/12/06, intimou-se a contribuinte a escriturar o seu Livro de Inventário, desde 01/01/2001 até 31/12/2005, tendo em vista que ele se encontrava em branco, conforme, aliás, anotação feita, em 08/12/2005, pelo Fiscal de Rendas do Estado do Rio de Janeiro Sr. Lício Herbert Stackmann, Matrícula nº011.9442-2;

...

Em 21/12/2006 a contribuinte apresentou os Livros Razão do ano calendário de 2003, bem como o Livro de Inventário escriturado, apenas, no ano calendário de 2005, dizendo não existir, nos demais anos, estoques de matérias primas ou insumos a serem registrados no Livro, afirmando, também, que, "TODOS OS INSUMOS QUE FORAM APLICADOS NA OBRA FORAM REGISTRADOS NO ATIVO REALIZÁVEL NA CONTA CONTÁBIL OBRAS EM ANDAMENTO";

...

Em 31/01/2007 re-intimamos a contribuinte a escriturar o seu Livro de Inventário desde 01/01/2001 até 31/12/2005, tendo em vista que, embora já tivesse sido para isso intimada, havia devolvido o Livro escriturado, apenas, com base na data de 31/12/2005;

...

Em 09/02/2007 foram a nós encaminhadas planilhas de apuração mensal dos resultados dos Contratos de Construção de Embarcações de longo prazo, bem como o Livro de Inventário contendo os valores das embarcações em construção, voltando-se a afirmar, que, "SOMENTE EM 31/12/2005 É QUE EXISTIRAM, EFETIVAMENTE, PRODUTOS EM ESTOQUE, ALEM DAS EMBARCAÇÕES EM CONSTRUÇÃO", pois, "NOS DEMAIS PERÍODOS ... NÃO EXISTIAM ESTOQUES, PORQUE O PROCEDIMENTO NESTE TIPO DE CONSTRUÇÃO É, VIA DE REGRA, TODOS OS MATERIAIS SÃO (sic) ADQUIRIDOS E REMETIDOS DIRETAMENTE PARA A PRODUÇÃO, NÃO PASSANDO POR DEPÓSITO, QUE, ALIÁS, A EMPRESA NÃO POSSUI".

...

Examinando-se todos os documentos e fatos ocorridos, verifica-se que a contribuinte, no ano calendário de 2003, contabilizou diretamente como custos todos os insumos adquiridos para aplicação nos barcos em construção, afirmando-o que assim fazia porque "esse seria procedimento neste tipo de construção", e porque "eles não passaram pelo seu depósito, porque não o possuía", esquecendo-se de que os procedimentos a serem adotados deveriam ser aqueles previstos pela legislação em vigor, ou seja, serem contabilizados como insumos, quando adquiridos, e, posteriormente, como produtos em elaboração quando efetivamente empregados na construção das embarcações, não se justificando a prática adotada por não possuir depósito próprio, pois os insumos encaminhados a terceiros deveriam, então, ter sido contabilizados como "estoque de insumos em poder de terceiros", até a sua efetiva aplicação nos produtos em elaboração, o que fere, frontalmente, as disposições contidas no Art. 407 do RIR/99, decorrendo daí a total distorção da apuração dos resultados dos contratos de longo prazo, por si só, a autorizar o arbitramento do seu lucro, com base nos incisos I, II, "b", e VI, do Art. 530 do mesmo RIR/99.

20) Se mais necessário fosse para reforçar ser o arbitramento do lucro a única solução para o caso, examine-se — ainda que viciado pelo procedimento anotado no item anterior — os quadros "Detalhamento do Custo e Faturamento por Casco" apresentados pela própria contribuinte como referenciais para a apropriação dos seus custos e receitas, e poderemos verificar

que nem mesmo os valores por ela apurados como "% custos apropriados" e "% faturado" são idênticos, o que também já demonstra a sua imprestabilidade como base de apuração dos resultados dos contratos de longo prazo.

21) Acrescente-se ainda, sobre os referidos quadros, a uma, que embora eles tenha sido ditos como apurados mensalmente, todos tomam por base a taxa de dólar que somente veio a ser conhecida em 31/12/2003, maior parte das vezes, muitos meses depois; a duas, porque a contribuinte não contabilizou qualquer receita operacional nos meses de janeiro a novembro de 2003, embora ela mesmo tenha apontado a existência de valores faturados nos meses de março a novembro de 2003; e, a três, que até mesmo valores de reforma de estaleiro, contabilizados na conta 3.1.5.04.01, foram tidos como insumos diretos, quando, no mínimo, deveriam ter sido imobilizados e amortizados.

Verifico, assim, que a autoridade fiscal efetivamente esgotou os meios para buscar a aferição do resultado do período de acordo com o art. 407, sendo tal finalidade impossibilitada pela ausência de controles da recorrente sobre sua atividade comercial.

Vê-se que não apenas não procedeu a escrituração do livro registro de inventário nos termos prescritos, como, além disso, entendia que assim agia corretamente, ou procurou tergiversar, diante das requisições da fiscalização, tendo em vista a incoerência dos argumentos prestados.

Isto, primeiramente, por apresentar, em atendimento à primeira intimação, tal livro em branco. Posteriormente, ao afirmar que não havia estoques em 2003, pois os estoques haviam sido lançados à conta de ativo realizável na conta *obras em andamento*, o que é uma afirmação contraditória, pois, embora os estoques sejam um ativo da empresa, por óbvio que não se furtam à essa condição (de estoque) tão somente por estarem vinculados a uma obra de longo prazo, e portanto, devem ser escriturados no livro de inventário. Por fim, ao alegar a falta de lançamento no livro pelo fato de que os insumos eram remetidos diretamente à produção, situação que não é impeditiva de controle, mas ao contrário, determina um registro a mais, a saber, relativo ao estoque em poder de terceiros.

Mas a fiscalização afirma mais. Diz que foram contabilizados como custos todos os insumos adquiridos para produção, situação que provoca significativa variação do lucro real, reduzindo-o.

Além disso, os quadros *Detalhamento do Custo e Faturamento por Casco* apresentados pela recorrente também apresentavam incoerências que impediam sua adoção para apurar o lucro real.

A apuração no regime geral em tese permite seja eventual omissão de receita elidida por meio da escrituração irregular do livro registro de inventário apurada com base no levantamento quantitativo, e por isso há jurisprudência no sentido de considerar tal livro dispensável. Todavia, no caso em questão a apuração é fundada no custo incorrido no período, sem o que não é possível utilizar tal regime. Tanto é assim que o §2º do art. 407 determina que a regra estipulada neste dispositivo seja observada na escrituração comercial. E como mencionado, é imprescindível a aferição dos estoques para a correta apuração do custo.

O descontrolado contábil da recorrente pode ser visto mesmo nas alegações da peça recursal, a qual menciona que experimentou prejuízo de R\$14.454.939,99 no ano de 2003. Ora, de acordo com sua DIPJ/2004 (fl.10), Ficha 09A – *Demonstração do Lucro Real - PJ em geral*, o prejuízo do exercício foi de R\$119.367,46 (linha46).

Desta forma, entendo que a subsidiariedade que deve nortear o arbitramento do lucro não foi violada neste caso, porquanto a imprestabilidade da escrita do contribuinte é demonstrada nos autos, sendo impossível, a partir dela chegar-se ao lucro real no regime dos contratos de longo prazo.

O arbitramento do lucro não se sujeita aos termos do art. 148 do CTN

O fundamento de validade do art. 47 da Lei 8.981/95 não reside no art. 148 do CTN, como entende o recorrente, não cabendo invocar as disposições e os procedimentos deste dispositivo para o caso vertente. Vale lembrar que o art. 148 rege os casos nos quais a autoridade arbitra valor ou preço de bem, direito, serviço ou ato jurídico, sempre que sejam omissos ou que não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado.

No caso vertente, a autoridade lançadora não arbitrou valor ou preço, adotando aqueles informados pelo próprio recorrente em sua declaração prestada às autoridades fiscais estaduais.

Neste sentido, já decidiu a antiga 5ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, no julgamento do recurso 162.415, com voto condutor do Conselheiro Paulo Jacinto do Nascimento, seguido à unanimidade, que abaixo parcialmente transcrevo.

ARBITRAMENTO DO LUCRO - OFENSA AO ART. 148 DO CTN - INEXISTÊNCIA - O arbitramento do lucro não ofende o art. 148 do CTN, porquanto este dispositivo não rege o arbitramento do lucro, mas sim o arbitramento do preço de bens, serviços ou atos jurídicos, base de cálculo do tributo, nos casos em que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações prestadas ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado.

Assim, incabível ao caso a aplicação do art. 148, restam sem fundamento as alegações de cerceamento a ampla defesa decorrentes.

Impossibilidade de apresentação de documentos após o final do procedimento fiscal fundado no arbitramento do lucro

Pretende a recorrente sejam apreciados os documentos apresentados na fase impugnatória, que entende explicarem as lacunas supridas pela fiscalização pelo arbitramento do lucro, pois entende violação a seu direito a ampla defesa e ao contraditório o não conhecimento deles na via administrativa.

O tema, todavia, já se encontra pacificado no âmbito deste Tribunal Administrativo, estando já sumulado (Súmula Carf nº 59, abaixo reproduzida, cujo teor é de aplicação vinculante aos membros do colegiado), e, portanto, imune a novas divagações.

Súmula CARF nº 59: 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.

Arguição de inconstitucionalidade de lei

O recorrente se insurgiu contra parte da decisão da DRJ que não conheceu de matéria que questionava inconstitucionalidade de lei, a saber, violação aos conceitos de renda (art. 43 e 44 do CTN) e ao princípio da capacidade contributiva.

Não lhe assiste razão neste ponto.

Ao julgador administrativo, membro de órgão de julgamento vinculado ao Poder Executivo, são impostas condições que não se aplicam aos membros do Poder Judiciário, as quais limitam sua esfera de cognição.

Tal restrição não elimina a possibilidade de que, inconformado, deduza o contribuinte sua pretensão em juízo, assegurando-se do conteúdo prescritivo do art. 5º, XXXV, da CF.

O direito positivou tal restrição no art. 26-A do Decreto nº 70.235/72, e, ademais, a matéria já se encontra sumulada, dadas as reiteradas e uniformes decisões tomadas pelo Colegiado no mesmo sentido, através da Súmula CARF nº 02, abaixo transcrita, a qual vincula todos os Conselheiros do Órgão, nos termos do art. 72 do Regimento Interno.

Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Assim, voto para negar provimento ao Recurso Voluntário.

Sala das Sessões, 19 de outubro de 2011.

(assinado digitalmente)

Eduardo de Andrade - Relator

Processo nº 18471.000568/2007-24
Acórdão n.º **1302-00.747**

S1-C3T2
Fl. 569
