



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 18471.002015/2005-44
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1402-004.447 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 11 de fevereiro de 2020
Recorrente MPE PAINES E CONTROLES LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Exercício: 2002

LUCRO REAL. CONTABILIDADE. DEFICIÊNCIA. DOCUMENTOS AUXILIARES. RECUSA. ARBITRAMENTO. PROCEDÊNCIA. Constatado que o contribuinte deixou de escriturar os lançamentos contábeis na forma das leis fiscais e recusou-se a apresentar livros e documentos auxiliares, de maneira que impediu a verificação do lucro real, escoreitou o arbitramento do lucro com base na receita bruta declarada na DIPJ.

LUCRO ARBITRADO. APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTOS QUE DEIXARAM DE SER EXIBIDOS DURANTE DO PROCEDIMENTO FISCAL.

"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).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Junia Roberta Gouveia Sampaio – Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marco Rogério Borges, Caio Cesar Nader Quintella, Evandro Correa Dias, Leonardo Luis Pagano Goncalves, Murillo Lo Visco, Junia Roberta Gouveia Sampaio, Paula Santos de Abreu e Paulo Mateus Ciccone (Presidente)

Relatório

Trata-se de Auto de Infração (fls. 88/106) lavrado para lançamento de ofício dos débitos, realizado com arbitramento do lucro, com base nas receitas brutas trimestrais escrituradas (receita bruta conhecida), nos períodos de 03/2002, 06/2002, 09/2002 e 12/2002.

O auto de infração se justificou pelos seguintes fatos: 1) a contribuinte não ter apresentado o Livro Registro de Inventário, quando intimado, e ainda 2) em razão de os arquivos em meios magnéticos apresentados não possibilitarem a apuração do estoque final registrado em 31/12/2002 em sua DIPJ/2003, face à ausência de códigos que permitissem a identificação dos produtos utilizados no processo de fabricação própria e das mercadorias adquiridas para revenda (fls. 90/92).

No curso da ação fiscal a contribuinte foi intimada três vezes, sendo duas intimações específicas para apresentação do Livro Registro de Inventário (fls. 54, 55, 91). A contribuinte deixou de apresentar o livro em razão da identificação de divergências dos valores nele constantes e a DIPJ/2003 apresentada.

O arbitramento dos lucros foi realizado pela Administração Fiscal nos termos do art. 530, inciso III, art. 532 do RIR/99, bem como o art. 2º e §§, da Lei nº. 7.689/88; arts. 16, 19 e 20, da Lei nº. 9.249/95; art. 27, inciso I, art. 29, art. 44, inciso I, art. 61, § 3º da Lei nº. 9.430/96 e art. 6º, da MP nº. 1.858/99 e reedições.

Notificada do lançamento, a contribuinte apresentou a Impugnação (fls. 109/135) na qual alegou, resumidamente, o seguinte:

- a) O arbitramento do lucro da sociedade foi realizado tendo em vista a não apresentação do Livro Registro de Inventário e considerou como base a receita bruta auferida, devidamente escriturada nos demais livros comerciais e fiscais que foram disponibilizadas à época;
- b) A falta do Livro Registro de Inventário não justificaria o arbitramento do lucro, uma vez que a Impugnante mantém escrituração fiscal regular e em perfeitas condições;
- c) O arbitramento sem um levantamento completo das informações e fatos indiscutíveis e bem definidos, ofenderia o art. 142 do Código Tributário Nacional (CTN);
- d) Alega que o arbitramento é medida extrema e só pode ser adotado quando a escrita fiscal do contribuinte não for regular e apta para comprovar a apuração de tributos;
- e) Vinha buscando recompor as divergências constatadas, tendo em vista que, à época do período fiscalizado, não possuía contabilidade de custo integrado. As divergências constatadas pela fiscalização seriam entre o valor do custo informado na DIPJ e o valor que serviu de base para a escrituração dos estoques no respectivo livro. Tal recomposição vai gerar a retificação da DIPJ, medida cabível e capaz de suprir a lacuna relativa ao arbitramento do custo;
- f) Que não mantém sistema de contabilidade de custo integrado e coordenado com o restante da escrituração, de modo que optou pelo arbitramento do custo

para avaliação dos estoques com base no percentual de 70% sobre o maior preço de venda do período base, nos termos do art. 296, inciso II, do RIR/99, o que corresponderia ao valor de R\$ 10.565.356,24 (70% da receita bruta). Este valor serviu de base para a apuração do custo e, conseqüentemente dos estoques a serem escriturados no Livro Registro de Inventário que a ora Impugnante pretendia retificar;

- g) Contudo, foi informado na ficha 04A, da DIPJ/03, relativa ao ano calendário de 2002, custo dos produtos vendidos no valor total de R\$ 10.183.932,26 que, muito embora seja menor do que o efetivamente apurado com base na regra acima, foi o valor usado para a escrituração dos estoques no Livro Registro de Inventário. Por esta razão optou por não apresentar o Livro Registro de Inventário à fiscalização;
- h) O custo dos produtos informado na DIPJ (R\$ 10.183.932,26) é inferior ao valor que seria apurado nos termos do art. 296, II, do RIR/99 (70% de suas vendas), demonstrando que, apesar da divergência, tal equívoco, não trouxe prejuízos ao Fisco
- i) Alega que o arbitramento de custo é prática usual e reconhecida na jurisprudência administrativa, cita precedentes (acórdãos n.º. 101-80.288/90, 107-6.310/01);
- j) Pugna pela apresentação posterior do Livro Registro de Inventário e, se for o caso, da DIPJ retificadora do ano calendário de 2002, nos termos do art. 16, § 4º, “a” do Decreto n.º. 70.235/72;

Em 12/02/2007 a contribuinte apresentou aos autos cópia dos Livros Registros de Inventário dos estabelecimentos matriz e filial, relativos ao ano-calendário de 2002, abrangidos pelo período examinado em ação fiscal (fls. 175/204). Juntamente com os documentos foram trazidos os seguintes esclarecimentos:

- a) Que os documentos juntados comprovam a regularidade da escrita contábil da contribuinte e corroboram a inexistência de vícios insanáveis que a tornem imprestáveis à determinação do lucro real ou a sua verificação por parte da
- b) As divergências foram identificadas conforme quadro abaixo (fl. 176) e os livros fiscais retificados
- c) O custo dos produtos informado na DIPJ entregue à Secretaria da Receita Federal no valor de R\$ 10.183.932,26 deverá ser retificado para R\$ 10.801.039,76, o que, conseqüentemente, resultará em acréscimo no prejuízo fiscal apurado no respectivo período;
- d) Ressaltou que, na hipótese de adoção alternativa de critério de arbitramento de estoques, na forma do art. 296, II do RIR/99, não restará crédito tributário a ser restituído, eis que, somente caberia, neste caso, a redução dos saldos de prejuízos fiscais e de bases negativas de CSLL, conforme apontado na Impugnação

Em 12 de junho de 2008, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro I (RJ), negou provimento à Impugnação. A decisão recebeu a seguinte ementa (fls. 206):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Data do fato gerador: 31/03/2002, 30/06/2002, 30/09/2002, 31/12/2002.

ALEGAÇÕES DESPROVIDAS DE COMPROVAÇÃO. FALTA DE FUNDAMENTAÇÃO LEGAL. INOCORRÊNCIA.

A impugnação deve ser instruída com os documentos em que se fundamentar, precluindo o direito de fazê-lo em outro momento, salvo as exceções previstas legalmente. Cabe à Administração aplicar fielmente a norma jurídica que regula os prazos de defesa. Os fundamentos legais da autuação, discriminados de forma clara e sistematizada no Relatório Fiscal e na folha de rosto, consubstanciam-se em pressupostos jurídicos suficientes para a exigência fiscal.

ARBITRAMENTO DO LUCRO NÃO CONDICIONAL. Por não existir arbitramento condicional, o ato administrativo do lançamento não é modificável pela posterior apresentação da escrituração cuja recusa em apresentar, ou a inexistência, foi a causa do arbitramento, ainda mais quando a contribuinte não traz aos autos prova de sua existência, apresentando apenas alegações, as quais não são apta a infirmar a presunção fiscal, idealizada pelo legislador como salvaguarda do crédito tributário posta a serviço da Fazenda Pública.

RETIFICAÇÃO DE DECLARAÇÃO. Não pode a contribuinte, em seu benefício, retificar a declaração após o início do processo de lançamento de ofício.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Data do fato gerador: 31/03/2002, 30/06/2002, 30/09/2002, 31/12/2002.

CSLL. LANÇAMENTO REFLEXO.

Subsistindo o lançamento principal, igual sorte colhe o lançamento que tenha sido formalizado por mera decorrência daquele, na medida em que inexistem fatos ou argumentos novos a ensejarem conclusões diversas.

Lançamento Procedente.

Cientificada (AR fls.222), a contribuinte interpôs recurso voluntário (fls. 223/251), no qual reitera as alegações já suscitadas quando da impugnação.

É o relatório.

Voto

Conselheira Junia Roberta Gouveia Sampaio, Relatora.

O recurso preenche os pressupostos legais de admissibilidade, motivo pelo qual, dele conheço.

1) DA LEGITIMIDADE DO ARBITRAMENTO

Alega a recorrente que o arbitramento efetuado seria incabível, uma vez que teria apresentado documentação suficiente à apuração do lucro real. Afirma que *o lançamento fiscal, tal como efetuado no presente caso não corresponde à melhor aplicação do direito ao caso, eis que teve arrimo em mera presunção da Fiscalização, absolutamente despida base legal, vez que as demais informações e documentos fornecidos pela ora Recorrente ao longo da Fiscalização seriam suficientes para a comprovação dos seus resultados fiscais, descabendo o arbitramento in casu (fl. 235).*

Ressalta que, a ausência de apresentação do Livro Registro de Inventário (que foi apresentado posteriormente à Impugnação, com as explicações sobre as retificações realizadas) não justificaria a opção pelo arbitramento do lucro, vez que seria possível obter as informações por meio do Livro Diário, ou outros arquivos magnéticos apresentados quando da fase investigatória. Contudo, a fiscalização afirmou que o arbitramento não se deu apenas em razão da falta de apresentação do Livro Registro de Inventário, e que, *no decorrer da ação fiscal, apresentou os arquivos em meios magnéticos nos quais não constavam elementos que possibilitassem a apuração do estoque final registrado em 31/12/2002 em sua DIPJ/2003, face à ausência de códigos que permitissem a identificação dos produtos utilizados no processo de fabricação própria e das mercadorias adquiridas para revenda (fl. 90)*

A autoridade fiscal tem o poder de exigir do contribuinte a apresentação de documentos e esclarecimentos necessários às verificações incluídas no escopo do trabalho, no prazo e na forma por ela estabelecida. O contribuinte, por sua vez, tem a obrigação de escriturar e conservar os livros comerciais e fiscais até que ocorra a prescrição dos créditos tributários das respectivas operações. É o que dispõe o artigo 195 do CTN:

Art. 195. Para os efeitos da legislação tributária, não têm aplicação quaisquer disposições legais excludentes ou limitativas do direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais, dos comerciantes industriais ou produtores, ou da obrigação destes de exibi-los.

Parágrafo único. Os livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal e os comprovantes dos lançamentos neles efetuados serão conservados até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram.

Alega a Recorrente que, diante da apresentação do Livro Registro de Inventário, mesmo que após o prazo da Impugnação, o arbitramento seria incabível. No entanto, a própria Recorrente reconhece que o Livro precisou ser retificado em razão de divergências acerca das informações relativas aos estoques de revenda e de industrialização próprias, e que tais divergências justificavam a retificação da DIPJ anteriormente apresentada.

Contudo, ao escriturar suas operações sem a identificação dos produtos em estoque a Recorrente contrariou a norma do artigo 258 do RIR/99, correspondente artigo 273 do RIR/2018 abaixo transcrito:

Art. 273. Além dos demais livros exigidos por lei, é indispensável o livro diário, que deverá ser entregue em meio digital ao SPED

§ 1º No livro diário serão lançadas, com individualização, clareza e caracterização do documento, dia a dia, todas as operações relativas ao exercício da pessoa jurídica.

§ 2º A individualização a que se refere o § 1º compreende, como elemento integrante, a consignação expressa, no lançamento, das características principais dos documentos ou dos papéis que derem origem à escrituração.

§ 3º A escrituração resumida do livro diário é admitida, com totais que não excedam o período de trinta dias, relativamente a contas cujas operações sejam numerosas ou realizadas fora da sede do estabelecimento, desde que utilizados livros auxiliares, regularmente autenticados, para registro individualizado, e conservados os documentos que permitam a sua perfeita verificação

§ 4º O livro diário e os livros auxiliares referidos no § 3º deverão conter termos de abertura e de encerramento e ser autenticados nos termos estabelecidos nos art. 78 e art. 78-A do Decreto n.º 1.800, de 30 de janeiro de 1996.

§ 5º Os livros auxiliares, tais como livro-caixa e livro contas-correntes, ficarão dispensados de autenticação quando as operações a que se reportarem tiverem sido lançadas, pormenorizadamente, em livros devidamente registrados e autenticados.

Ao impossibilitar a identificação do estoque, a Recorrente impediu a verificação do lucro real, o que autoriza o arbitramento nos termos previstos nos artigos 530, I e II, "b" do RIR/99 reproduzido no artigo 603 do RIR/2018:

Art. 603. O imposto sobre a renda, devido trimestralmente, no decorrer do ano-calendário, será determinado com base nos critérios do lucro arbitrado, quando:

I - o contribuinte, obrigado à tributação com base no lucro real, não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal;

II - o contribuinte não escriturar ou deixar de apresentar à autoridade tributária os livros ou os registros auxiliares de que trata o §2º do art. 8º do Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977;

III - a escrituração a que o contribuinte estiver obrigado 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;

Ademais, ao analisar a íntegra das decisões do Conselho de Contribuintes mencionadas pela Recorrente, é possível constatar que estas não dão suporte à sua pretensão.

O acórdão n.º 105-5.127/90 afirma que o arbitramento é *medida extrema, utilizada apenas como último recurso, por ausência absoluta de outro elemento que tenha mais condições de aproximar-se do lucro real*. Mas, naquele caso, entenderam os julgadores que a fiscalização não teria concedido o devido prazo para que o contribuinte pudesse apresentar documentos e esclarecimentos, o que não aconteceu no presente caso.

O acórdão 101-78.085/88 reconheceu que o arbitramento do lucro pela falta de escrituração dos livros "Registro de Inventário" e LALUR não se justificaria, porque naquele caso as informações poderiam ser obtidas por meio do Livro Diário, o que, não se identifica na hipótese dos presentes autos, em que a autoridade fiscal detalhou os motivos da imprestabilidade dos documentos apresentados pela Recorrente.

Incabíveis também os acórdãos n.ºs. 101-79.876 e 79.877/90, 101-93.427/01, 01-2.363/98, 101-87.442 uma vez que, em todos os casos as irregularidades apontadas não

prejudicaram a apuração do lucro real. No presente caso, os arquivos magnéticos não permitiam a apuração das informações relativas ao estoque o que justificou o arbitramento realizado pela fiscalização.

Em face do exposto, não se verificou no procedimento qualquer ato que configure ilegalidade do arbitramento promovido.

2) DO PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL

Alega a Recorrente que o processo administrativo tributário prima pela incansável busca da verdade material, e que este princípio assegura pleno exercício do direito à ampla defesa, irredutível sob qualquer pretexto, como permite um adequado equilíbrio da relação jurídico-tributária estabelecida entre o Ente Político, por meio da Administração Tributária, e os seus administrados (contribuintes) (fls. 231).

Destaca que requereu, na Impugnação, com base no artigo 16, § 4º, alínea “a”, do Decreto n.º 70.235/72, a posterior juntada aos autos do Livro Registro de Inventário, e que este documento sequer foi apreciado pelo acórdão recorrido. Por esta razão, requer seja admitida a juntada do Livro Registro de Inventário, que tem o condão de comprovar que a opção pelo lucro real, no ano de 2002, observou os requisitos da legislação fiscal, sendo absolutamente descabido o arbitramento do lucro no caso em exame.

Incorretas as alegações da Recorrente. Isso porque o lançamento por arbitramento fundamenta-se, precisamente, na ausência do cumprimento do dever de colaboração por parte do sujeito passivo. Sendo assim, o seu pressuposto essencial é recusa do contribuinte em apresentar a documentação fiscal. Isso porque, conforme esclarece Edmar Andrade Oliveira Filho:

"Diz-se, com razão, que as autoridades fiscais devem esgotar as vias de investigação antes de aplicar as normas sobre arbitramento, mas esse poder investigatório tem sido - na prática - tornado inexistente na medida em que o sujeito passivo é que produz as informações solicitadas. As autoridades fiscais não adentram os arquivos dos sujeitos passivos para examinar papéis: elas solicitam a apresentação de documentos que lastreiam cifras registradas na contabilidade ou fornecidas por terceiros como, casas bancárias, clientes e fornecedores, parentes, amigos sócios, etc. do sujeito passivo. (OLIVEIRA FILHO, Edmar Andrade - Imposto de Renda das Empresas, 13ª edição, ed. Atlas)

Exatamente por isso, a jurisprudência do CARF já consolidou o entendimento no sentido de que a juntada posterior de livros e documentos imprescindíveis para apuração do crédito **não invalidam o lançamento por arbitramento**. Tal entendimento está consubstanciado na Súmula n.º 59 (vinculante) abaixo transcrita:

Súmula n.º 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.

Em face do exposto, improcedente o pedido para que seja considerada como prova o Livro de Registro de Inventário apresentado após a Impugnação, uma vez que ele não tem o condão de descaracterizar o arbitramento realizado.

3) DO ARBITRAMENTO DO CUSTO DOS PRODUTOS

Alega a Recorrente que a fiscalização poderia ter optado pelo arbitramento do custo dos produtos, com fulcro no art. 296, do RIR/99, e que, com esse arbitramento, não haveria que se falar em lançamento de quaisquer tributos, uma vez que não haveria prejuízo ao Fisco.

Ocorre que, ao contrário do que afirma a Recorrente, o arbitramento do lucro, no presente caso, não foi uma opção da fiscalização, e sim uma imposição legal, visto que o Livro Registro de Inventário não foi apresentado e sem ele não foi possível apurar o lucro real. Conforme explicitado no acórdão recorrido:

(...) o custo dos produtos vendidos é parcela a ser subtraída das receitas líquidas, passo inicial no cálculo do lucro líquido, base de apuração do lucro real. A forma de verificação desse custo é matéria minuciosamente disciplinada no Regulamento do Imposto de Renda, o qual estabelece critérios e métodos a serem observados. Entre esses, encontra-se a norma do art. 289, dispondo que o valor do custo dos insumos (utilizados na produção do produto vendido) será determinado com base em registro permanente de estoques ou no valor dos estoques existentes, de acordo com o Livro de Registro de Inventário. Ou seja, os valores levantados de estoque, escriturados no Livro de Registro de Inventário, são elementos essenciais para a determinação dos custos, conseqüentemente, fundamentais na apuração do lucro real.

A jurisprudência do CARF reconhece que o arbitramento do lucro é o procedimento corretamente adotado pela fiscalização em casos como o presente. Confira-se:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano calendário: 2009

RECURSO VOLUNTÁRIO. ARBITRAMENTO DO LUCRO. CABIMENTO.

É legítimo o arbitramento do lucro quando verificada a imprestabilidade da escrituração contábil e fiscal, para apuração do lucro real, caracterizada: pelo registro de todas as compras realizadas junto a diversos fornecedores em uma única conta denominada "Fornecedores Diversos; pela contabilização de todas as contas do ativo circulante em uma única conta "Disponibilidade"; pela constatação de pagamento que não foram contabilizados no Livro Diário; pelo livro de registro de inventário que não apresenta continuidade e que informa diferentes quantidades de um mesmo produto em estoque em uma mesma data; e pelo LALUR apresentado que apresenta erros e falhas que revelam falta de credibilidade, além do que informa um valor de IR do AC 2009 diferente daquele informado na DIPJ. (Acórdãos n.º 1302-001.813, 3ª Câmara, 2ª Turma Ordinária, Primeira Seção de Julgamento, 03/03/2016, Relator Conselheiro Alberto Pinto Souza Júnior)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano calendário: 2010, 2011

LUCRO ARBITRADO. CABIMENTO.

Constatada que a escrituração da fiscalizada apresenta erros e falhas que a tornem imprestável para fins de determinação do Lucro Real, impõe-se o arbitramento do lucro na forma do artigo 530, inciso II, do RIR/1999, computando-se as receitas omitidas apuradas pela fiscalização na base de cálculo da tributação.

O mesmo procedimento de apuração da base de cálculo do IRPJ pelo critério do lucro arbitrado está autorizado quando o contribuinte não apresenta ao Fisco os livros fiscais

obrigatórios, especialmente o Lalur e o Livro para Registro de Inventário. (Acórdão n.º 1201-002.468, 2ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, Primeira Seção de Julgamento, 18/09/2018, Relatora Conselheira Ester Marques Lins de Sousa.)

Diante do exposto, não há que se falar em opção da fiscalização em escolher a forma menos gravosa para o contribuinte e sim de determinação de como deve ser o procedimento adotado, quando não seja possível apurar o lucro real, diante da não apresentação do Livro de Registro de Inventário pelo contribuinte, e não seja possível obter as informações do inventário por outros documentos fiscais apresentados pelo contribuinte.

4) CONCLUSÃO

Em face do exposto, nego provimento ao recurso.

(Assinado digitalmente)

Júnia Roberta Gouveia Sampaio