



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

Processo n° 19396.720035/2013-13
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1101-001.171 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de agosto de 2014
Matéria IRPJ e CSLL - Arbitramento e glosa de custos não comprovados
Recorrente LUPATECH-PERFURAÇÃO E COMPLETAÇÃO LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008, 2009

CUSTOS. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO. GLOSA. Procedente a glosa de custos ante a inexistência de documentos probatórios.

LUCRO ARBITRADO. LIVROS. FALTA DE APRESENTAÇÃO. A falta de apresentação de livros de escrituração comercial e fiscal, quando requisitados pela autoridade tributária, é causa de arbitramento do lucro.

APRESENTAÇÃO DE LIVROS APÓS O LANÇAMENTO. ARBITRAMENTO CONDICIONAL. A alegação de apresentação de livros contábeis pelo contribuinte após ciência do Auto de Infração, mas ainda dentro do prazo recursal, não invalida o lançamento, visto que inexistente arbitramento condicional.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2008, 2009

LANÇAMENTO DECORRENTE. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL). EFEITOS DA DECISÃO RELATIVA AO LANÇAMENTO PRINCIPAL (IRPJ).

Em razão da vinculação entre o lançamento principal (IRPJ) e o que dele é decorrente (CSLL), devem as conclusões relativas àquele prevalecer na apreciação deste, desde que não presentes arguições específicas ou elementos de prova novos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros da Primeira Turma Ordinária da Primeira Câmara da Primeira Seção de Julgamento, por unanimidade, em **NEGAR PROVIMENTO** ao recurso voluntário, nos termos do relatório e do voto que seguem em anexo.

(assinado digitalmente)

MARCOS AURÉLIO PEREIRA VALADÃO - Presidente.

(assinado digitalmente)

BENEDICTO CELSO BENÍCIO JÚNIOR - Relator.

EDITADO EM: 03/10/2014

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Marcos Aurélio Pereira Valadão (Presidente), Benedicto Celso Benício Júnior (Relator), Edeli Pereira Bessa, Paulo Mateus Ciccone (Suplente), Marcos Vinícius Barros Ottoni (Suplente) e Marcelo de Assis Guerra (Suplente). Ausente, justificadamente, o Conselheiro Antônio Lisboa Cardoso.

Relatório

Cuida-se de autos de infração lavrados em 27/05/2013, a partir de procedimento fiscal aberto na Delegacia da Receita Federal do Brasil em Macaé/RJ, relativos a IRPJ - 2008/Lucro Real e 2009/Arbitrado - (fls. 249/258), CSLL (fls. 259/267) referentes a fatos geradores do período de 2008 e 2009.

As irregularidades motivadoras da autuação fiscal estão sintetizadas no Relatório de Auditoria Fiscal (fls. 269/290), descritas, em síntese, nos seguintes termos:

“3-INFRAÇÕES:

3.1- CUSTOS OU DESPESAS NÃO COMPROVADAS - GLOSA DE CUSTOS

Ao analisar os valores registrados, ao longo do ano de 2008, nas contas de Custos, verificou-se que foi contabilizado, indevidamente, o montante de R\$9.084.144,89 (nove milhões, oitenta e quatro mil, cento e quarenta e quatro reais e oitenta e nove centavos). Os lançamentos contábeis foram escriturados a débito das contas ‘Loc. Equip. T. Espiral - Cod. 383105007.64110’ e ‘Outros Aluguéis - Cód. 383105007.631150.1’;

DEMONSTRATIVO DOS CUSTOS NÃO COMPROVADOS:

(...)

- A empresa não apresentou documentação que pudesse comprovar a realização dos custos de R\$9.084.144,89;

- Para se comprovar um custo, de modo a torna-lo dedutível, face à legislação do imposto de renda, é indispensável a apresentação de documentação hábil, que permita ter a certeza da efetividade dos dispêndios, amparados por operações comerciais autênticas.

- Acrescente-se ainda que compete ao contribuinte comprovar a regularidade de seus registros contábeis/fiscais por meio de documentação idônea, que deve ser mantida obrigatoriamente sob sua guarda pelo prazo definido na legislação e apresentada ao Fisco sempre que solicitada.

(...)

Em relação aos custos escriturados pela empresa, exige-se, para fins fiscais, que tais lançamentos contábeis estejam calçados em documentos idôneos, sob pena de glosa desses custos;

- Desta forma, esta fiscalização está glosando o valor de R\$9.084.144,89, montante este utilizado como custo na apuração do Lucro Real no ano calendário de 2008.

(...)

- Portanto, pela falta de apresentação dos documentos hábeis e idôneos, que comprovassem o montante de R\$9.084.144,89 (nove milhões, oitenta e quatro mil, cento e quarenta e quatro reais e oitenta e nove centavos) debitado nas contas Locação de Equipamentos Tubulação em Espiral (38310.5003.64110), Locação de Equipamentos Tubulação em Espiral (38310.5007.64110) e Outros Aluguéis (38310.5007.631150.1), foi glosado por infração ao disposto nos artigos 249, inciso I, 251 e Parágrafo Único, 264, 299 e 300 do RIR/1999, ficando o Lucro Real após a Compensação de Prejuízo Fiscal no ano-calendário de 2008 no montante de R\$2.197.746,19 (dois milhões, cento e noventa e sete mil, setecentos e quarenta e seis reais e dezenove centavos)

(...)

3.2 - ARBITRAMENTO DO LUCRO POR FALTA DE ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL DIGITAL - SPED - ANO CALENDÁRIO DE 2009:

- A despeito de ser dada ampla oportunidade ao contribuinte para regularizar a escrituração contábil digital referente ao ano-calendário de 2009, ficou visível, por conta das diversas justificativas apresentadas e aos inúmeros pedidos de prorrogação de prazos solicitados, a falta de controle e organização da empresa fiscalizada quanto à geração e fornecimento de informações econômico-financeiras referentes aos seus negócios.

(...)

- Diante das normas vigentes que regulam a escrituração contábil digital, esta fiscalização concluiu que a ECD (ano de 2009) na situação 'sob exigência' significa que, após análise, a Junta Comercial identificou irregularidades que impediu a Autenticação, fato este preponderante para a validação das informações ali registradas;

- Vale ressaltar que a ECD na situação sob exigência, significa que a empresa poderá substituí-la a qualquer momento, na situação autenticada, não existe esta possibilidade;

- Na incapacidade de acesso à escrituração contábil digital que demonstra com fidedignidade a evolução patrimonial da empresa, restou-nos a aplicação do ARBITRAMENTO DO LUCRO com fulcro na legislação vigente;

(...)

Art. 530. O imposto, devido trimestralmente, no decorrer do ano-calendário, será determinado com base nos critérios do lucro arbitrado, quando (Lei nº 8.981, de 1995, art. 47, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º):

(...)

III - o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o livro caixa, na hipótese do parágrafo único do art. 527. ” (fl. 277/287)

Em suma, o procedimento fiscal teve início em 07/02/2012 quando o contribuinte teve ciência do Termo de Início de Procedimento Fiscal e de Intimação Fiscal nº 001/2012, ocasião na qual foi instado a disponibilizar, dentro do prazo de 20 dias, a documentação discriminada a seguir: (i) contrato social e alterações posteriores; (ii) registros contábeis em arquivos digitais concernentes ao ano de 2008; (iii) plano de contas contábil (2008 e 2009); (iv) Livro de Apuração do Lucro Real – LALUR (2008 e 2009); (v) Livro de

Apuração do ISS (2008 e 2009); (vi) contratos de prestação de serviços executados no período (2008 e 2009); e (vii) extratos bancários de contas correntes (2008 e 2009).

Após pedidos de dilação de prazo e reintimações, a recorrente apresentou parte da documentação em 06/07/2012, a saber: (i) Livros Diário e Razão do ano-calendário de 2008; (ii) plano de contas; (iii) alterações contratuais; (iv) contratos de prestação de serviços.

Após (nova) reintimação havida em 18/07/2012, o contribuinte apresentou, em 30/07/2012, arquivos digitais com a escrituração contábil, destacando que os mesmos ainda não haviam sido transmitidos e que houve problemas na retificação junto ao sítio eletrônico da Receita Federal do Brasil.

Em 13/08/2012, considerando que os arquivos eletrônicos entregues continham inconsistências, foi feita reintimação do contribuinte a (re)apresentá-los - conforme destaca o relatório fiscal à fl. 272, "*as informações registradas nos arquivos contábeis digitais, entregues pela empresa, estavam expressas em idioma estrangeiro e as Contas de Resultado (Despesas/Custos/Receitas) apresentavam Saldos no início do ano calendário".*

Em 18/10/2012, o contribuinte apresentou os registros contábeis em arquivos digitais referente ao ano de 2008 - arquivos que continham informações idôneas e que permitiram à Fiscalização promover a necessária auditoria. Na mesma ocasião, o contribuinte detalhou os documentos até ali entregues, expôs sobre a impossibilidade de localizar os extratos bancários e, por fim, pediu prazo (30 dias) para regularizar o Sistema SPED quanto a Escrituração Contábil Digital do ano de 2009.

Em 03/12/2012, houve reintimação da empresa para regularizar a Escrituração Contábil Digital - SPED (2009) e a apresentar, em 10 dias, comprovantes idôneos referentes aos lançamentos contábeis registrados, mensalmente, no ano de 2008 nas seguintes contas:

"TRANSIT INTERCOMPANHIAS – Código 383100000.117130.1005 conforme Demonstrativo do "Razão" anexo;

PARTES RELACIONADAS – Código 383100000.281150 conforme Demonstrativo do "Razão" anexo;

OUTROS ALUGUÉIS – Código 383105007.6311150.1000 conforme Demonstrativo "Razão" anexo;

LOC EQUIPTO TUBULAÇÃO EM ESPIRAL – Código 383105003.641110 conforme Demonstrativo "Razão" anexo

***LOC EQUIPTO TUBULAÇÃO EM ESPIRAL – Código 383105007.641110 conforme Demonstrativo "Razão" anexo; "* (fl. 272)**

Em 21/12/2012, a empresa solicita nova dilação de prazo (30 dias). Em 23/01/2013, a empresa foi reintimada (uma vez mais) a apresentar, em 10 dias, a ECD - SPED (2009) sob exigência, alertando, a fiscalização, que a não apresentação de escrituração contábil fidedigna implicaria em arbitramento do lucro.

Em 24/01/2013, a empresa solicitou nova dilação do prazo (20 dias) para atender à exigência de regularização da situação da Escrituração Contábil Digital - SPED -Ano 2009, ainda sob exigência.

Em 07/02/2013, a empresa apresentou parte da documentação exigida referente aos valores lançados mensalmente na escrituração contábil no ano de 2008, sendo que, na mesma ocasião, renovou pedido de dilação do prazo (20 dias).

Em 04/04/2013, considerando as diversas dilatações de prazos concedidos pela Fiscalização, a empresa foi reintimada a apresentar, em 05 dias, toda a **documentação pendente**, assim como **regularizar definitivamente a Escrituração Contábil Digital - SPED - 2009**. Por assim ser, em 09/04/2013, a empresa apresentou os recibos de entrega da Escrituração Contábil Digital (ECD), transmitida para o Sistema SPED, referente ao ano calendário de 2009.

Em 11/04/2013, conforme telas do Sistema SPED, a fiscalização verificou que a Escrituração Contábil Digital - ECD relativa ao **ano calendário 2009** transmitida pela empresa em 08/04/2013, encontrava-se **ainda sob exigência**. Esclarece a Fiscalização à fl. 275 que *“a ECD nesta situação (sob exigência) significa que, após análise, a Junta Comercial identificou irregularidades que impediu a **Autenticação** da Escrituração”*.

Por conta disso, a fiscalização afirma que, *“por mais que esta fiscalização tenha concedido prazos generosos para que a empresa apresentasse escrituração contábil digital **confiável** (ano 2009) e **documentação idônea** comprobatória dos valores registrados mensalmente no ano de 2008, verifica-se por tudo relatado que a fiscalizada não cumpriu as exigências contidas nos Termos lavrados, contrariando a Legislação Tributária”* (fl. 277).

Assim, foram lavrados os autos de infração, culminando em crédito tributário total de R\$16.362.144,83 (dezesesseis milhões, trezentos e sessenta e dois mil, cento e quarenta e quatro reais e oitenta e três centavos), tendo sido lavrados da seguinte forma:

AUTO DE INFRAÇÃO - IRPJ

ITENS	VALOR - R\$
IMPOSTO	5.965.961,75
JUROS DE MORA	2.067.723,79
MULTA	4.474.471,29
<u>TOTAL</u>	<u>12.508.156,83</u>

AUTO DE INFRAÇÃO - CSLL

ITENS	VALOR - R\$
IMPOSTO	1.837.154,70
JUROS DE MORA	638.967,29
MULTA	1.377.866,01
<u>TOTAL</u>	<u>3.853.988,00</u>

Em 04/07/2013, o contribuinte apresentou impugnação sustentando, em síntese, que:

“(i) a falta de autenticação, pela JUCERJA, da ECD transmitida em abril de 2013 não equivaleria à própria ausência de escrituração, fato que tornaria inaplicável a norma constante do art. 530, III, do RIR/99;

(ii) tendo a escrituração contábil sido devidamente transmitida, caberia à fiscalização demonstrar as respectivas razões e apontar os vícios insanáveis que a tornaria imprestável para fins de utilização do arbitramento, o que incoorreu;

(iii) não sendo todo vício de escrituração capaz de contaminar a contabilidade do contribuinte e permitir que a autoridade fiscal lance mão do sistema de arbitramento, a ausência de autenticação da ECD pela JUCERJA não se adequa a esse critério;

(iv) em reforço a essa conclusão, as falhas que levaram à não autenticação, pela JUCERJA, da ECD transmitida, seriam facilmente sanáveis e puramente burocráticas, não dizendo respeito nem com a forma e nem com o conteúdo das informações contábeis da recorrente;

(v) todas as exigências formuladas pela JUCERJA foram sanadas ainda no prazo para apresentação de impugnação ao auto de infração, razão pela qual os documentos então carreados aos autos deveriam ser considerados para fins de julgamento da quaestio iuris aqui tratada, descartando-se, por completo, o irreal arbitramento realizado pela autoridade fiscalizadora e extinguindo-se o lançamento aqui combatido;

(vi) sendo certo que a leitura atenta da escrituração contábil transmitida pela RECORRENTE e dos demais documentos carreados aos autos aponta a existência de maciço prejuízo fiscal no ano calendário de 2009 (R\$ 4.366.181,27), eventual dúvida quanto a esse dado deveria ser espancada através do deferimento de prova técnica; e

(vii) por fim, que foi indevida glosa dos custos incorridos pela RECORRENTE no ano calendário 2008” (fls. 462/463)

A 9ª Turma da d. DRJ/RJ1 julgou improcedente a impugnação, mantendo integralmente as autuações, nos termos do acórdão n. 12-59.160 assim ementado:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ.

Ano calendário: 2008, 2009

CUSTOS. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO. GLOSA.

Procedente a glosa de custos ante a inexistência de documentos probatórios.

LUCRO ARBITRADO. LIVROS. FALTA DE APRESENTAÇÃO.

A falta de apresentação de livros de escrituração comercial e fiscal, quando requisitados pela autoridade tributária, é causa de arbitramento do lucro.

APRESENTAÇÃO DE LIVROS APÓS O LANÇAMENTO. ARBITRAMENTO CONDICIONAL.

A alegação de apresentação de livros contábeis pelo contribuinte após ciência do Auto de Infração, mas ainda dentro do prazo recursal, não invalida o lançamento, visto que inexistente arbitramento condicional.

PEDIDO DE PERÍCIA. ARBITRAMENTO.

Deve-se indeferir pedido de perícia quando envolva análise de livros contábeis, visando reverter lançamento na forma arbitrada, que está sendo mantido por sua incondicionalidade.

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES.

Ano calendário: 2008, 2009

CSLL. DECORRÊNCIA. LANÇAMENTO REFLEXO.

Versando sobre as mesmas ocorrências fáticas, aplica-se ao lançamento reflexo alusivo à CSLL o que restar decidido no lançamento do IRPJ. ” (fl. 438)

Cientificado do r. *decisum* por meio eletrônico em 16/09/2013 (fl. 454), o contribuinte apresentou Recurso Voluntário no dia 14/10/2013 (fls. 455), asseverando, em suma, o quanto segue:

(i) (Preliminar) É nulo o r. acórdão recorrido, porque teria havido modificação da fundamentação da autuação, na medida em que, enquanto a fiscalização fundamentara o arbitramento em escrituração contábil infidedigna, a d. DRJ teria constatado a ausência de escrituração (fls. 464/472);

(ii) (Mérito) A partir do ‘*relatório de auditoria fiscal*’ e do ‘*enquadramento legal*’ do auto de infração, percebe-se que “o arbitramento do lucro da RECORRENTE tomou lugar sob a alegação de que a mesma teria deixado de apresentar os livros e documentos de sua escrituração, hipótese caracterizadora do

arbitramento por omissão, conforme art. 530, III, do RIR/99” (fl. 475), mas que “tanto o ‘Relatório de Auditoria’ elaborado pela fiscalização, quanto o próprio v. acórdão recorrido, reconhecem que, ao menos em duas oportunidades distintas, a RECORRENTE teria apresentado sua escrituração contábil relativa ao ano calendário 2009 às autoridades fiscais” (fl. 476), razão porque “não há como cancelar a conclusão adotada pelo v. acórdão recorrido (...) pois, se efetivamente se verificou a entrega da escrituração pela RECORRENTE, essas deficiências devem ser enquadradas nas hipóteses arroladas pelos incisos I e II do art. 530 do RIR/99” (fl. 477), o que conduziria à nulidade do auto de infração por erro de fundamentação;

(iii) (Mérito) “ao contrário do que se pontuou por ocasião da lavratura do auto de infração ora em combate, sua escrituração contábil mostra-se absolutamente fidedigna, o que revela a impropriedade do arbitramento de seu lucro” (fl. 480). No ponto, afirma que não é todo o vício de escrituração que autoriza o arbitramento do lucro de determinado contribuinte, mas somente aqueles que de fato impeçam a apuração de seu real resultado tributável, sendo certo que, no caso, “*todos os vícios apontados são facilmente sanáveis e puramente burocráticos, não dizendo respeito nem com a forma e nem com o conteúdo das informações contábeis da RECORRENTE*” (fl. 485);

(iv) (Mérito) Considerando-se que a empresa de fato não teria entregue à fiscalização sua escrituração contábil do ano 2009, não é possível manter o arbitramento de lucro realizado, na medida em que, juntamente com a impugnação, foram saneadas as exigências formuladas para a autenticação da ECD, ocasião em que se teria demonstrado prejuízo fiscal da ordem de R\$4.366.191,27 (fl. 487), sendo que, a seu sentir, deveria este colegiado considerar tal documentação (juntados na impugnação) para promover a aferição de sua real base tributável.

É o relatório.

Voto

Conselheiro BENEDICTO CELSO BENÍCIO JÚNIOR

O recurso voluntário é tempestivo - ciência do r. acórdão recorrido no dia 16/09/2013 (fl. 454) e interposição do recurso no dia 14/10/2013 (fl. 455) -, preenche os requisitos de admissibilidade e, portanto, deve ser conhecido.

Como visto, as duas irregularidades motivadoras da vertente autuação fiscal estão sintetizadas no Relatório de Auditoria Fiscal (fls. 269/290), descritas, em suma, da seguinte forma:

“3-INFRAÇÕES:

3.1- CUSTOS OU DESPESAS NÃO COMPROVADAS - GLOSA
DE CUSTOS

Ao analisar os valores registrados, ao longo do ano de 2008, nas contas de Custos, verificou-se que foi contabilizado, indevidamente, o montante de R\$9.084.144,89 (nove milhões, oitenta e quatro mil, cento e quarenta e quatro reais e oitenta e nove centavos). Os lançamentos contábeis foram escriturados a débito das contas 'Loc. Equip. T. Espiral - Cod. 383105007.64110' e 'Outros Aluguéis - Cód. 383105007.631150.1';

DEMONSTRATIVO DOS CUSTOS NÃO COMPROVADOS:

(...)

- A empresa não apresentou documentação que pudesse comprovar a realização dos custos de R\$9.084.144,89;

- Para se comprovar um custo, de modo a torna-lo dedutível, face à legislação do imposto de renda, é indispensável a apresentação de documentação hábil, que permita ter a certeza da efetividade dos dispêndios, amparados por operações comerciais autênticas.

- Acrescente-se ainda que compete ao contribuinte comprovar a regularidade de seus registros contábeis/fiscais por meio de documentação idônea, que deve ser mantida obrigatoriamente sob sua guarda pelo prazo definido na legislação e apresentada ao Fisco sempre que solicitada.

(...)

Em relação aos custos escriturados pela empresa, exige-se, para fins fiscais, que tais lançamentos contábeis estejam calçados em documentos idôneos, sob pena de glosa desses custos;

- Desta forma, esta fiscalização está glosando o valor de R\$9.084.144,89, montante este utilizado como custo na apuração do Lucro Real no ano calendário de 2008.

(...)

- Portanto, pela falta de apresentação dos documentos hábeis e idôneos, que comprovassem o montante de R\$9.084.144,89 (nove milhões, oitenta e quatro mil, cento e quarenta e quatro reais e oitenta e nove centavos) debitado nas contas Locação de Equipamentos Tubulação em Espiral (38310.5003.64110), Locação de Equipamentos Tubulação em Espiral (38310.5007.64110) e Outros Aluguéis (38310.5007.631150.1), foi glosado por infração ao disposto nos artigos 249, inciso I, 251 e Parágrafo Único, 264, 299 e 300 do RIR/1999, ficando o Lucro Real após a Compensação de Prejuízo Fiscal no ano-calendário de 2008 no montante de R\$2.197.746,19 (dois milhões, cento e noventa e sete mil, setecentos e quarenta e seis reais e dezenove centavos)

(...)

3.2 - ARBITRAMENTO DO LUCRO POR FALTA DE ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL DIGITAL - SPED - ANO CALENDÁRIO DE 2009;

Documento assinado digitalmente em 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 08/10/2014 por BENEDICTO CELSO BENICIO JUNIOR, Assinado digitalmente em 08/10/2014 por BENEDICTO CELSO BENICIO JUNIOR, Assinado digitalmente em 14/10/2014 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO

Impresso em 14/10/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

- A despeito de ser dada ampla oportunidade ao contribuinte para regularizar a escrituração contábil digital referente ao ano-calendário de 2009, ficou visível, por conta das diversas justificativas apresentadas e aos inúmeros pedidos de prorrogação de prazos solicitados, a falta de controle e organização da empresa fiscalizada quanto à geração e fornecimento de informações econômico-financeiras referentes aos seus negócios.

(...)

- Diante das normas vigentes que regulam a escrituração contábil digital, esta fiscalização concluiu que a ECD (ano de 2009) na situação 'sob exigência' significa que, após análise, a Junta Comercial identificou irregularidades que impediu a Autenticação, fato este preponderante para a validação das informações ali registradas;

- Vale ressaltar que a ECD na situação sob exigência, significa que a empresa poderá substituí-la a qualquer momento, na situação autenticada, não existe esta possibilidade;

- Na incapacidade de acesso à escrituração contábil digital que demonstra com fidedignidade a evolução patrimonial da empresa, restou-nos a aplicação do ARBITRAMENTO DO LUCRO com fulcro na legislação vigente;

(...)

Art. 530. O imposto, devido trimestralmente, no decorrer do ano-calendário, será determinado com base nos critérios do lucro arbitrado, quando (Lei nº 8.981, de 1995, art. 47, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º):

(...)

III - o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o livro caixa, na hipótese do parágrafo único do art. 527. ” (fl. 277/287)

Custos/Despesas não comprovados no Ano-calendário 2008

No julgamento promovido pela d. DRJ, em relação aos custos ou às despesas não comprovados, decidiu-se pela correição dos autos de infração, nos seguintes termos:

“27. No item IV (fl. 332), argumenta sobre o lançamento relativo ao ano calendário 2008, afirmando apenas ser indevida e desarrazoada a Glosa de Custos incorridos pela impugnante no referido ano já que foram carreados aos autos documentos mais do que suficientes para que se comprovassem a regularidade dos custos incorridos e que nada mais é necessário para que se reconheça sua dedutibilidade.

28. Sobre o argumento suso mencionado, verificamos nos autos que:

- Após a análise dos arquivos digitais do contribuinte, a fiscalização expediu o termo de intimação de 27/11/2012 (fl. 15), intimando-o a comprovar os lançamentos contábeis referentes a cinco rubricas, conforme tabela mais abaixo inserida.

(...)

29. A partir da data de 24/01/2013, não consta manifestação do contribuinte, pelo que a fiscalização expede outra reintimação datada de 04/04/2013 (fl. 34) para que apresentasse em cinco dias toda a documentação pendente. Porém, novamente não houve qualquer manifestação por parte do contribuinte, razão pela qual foram lavrados os autos de infração de 27/05/2013 (fls. 249 e seguintes).

30. Consoante as informações dos itens anteriores, e após a análise pelo fisco da documentação apresentada, verificamos suas constatações (fl. 274), relativas ao ano de 2008, a saber:

(...)

31. **A fim de confirmamos as constatações da auditoria (acima), verificamos toda a documentação apresentada pelo contribuinte às fls. 54/248, sobre a qual o próprio afirmara ser referente a parte dos custos relativos aos itens i, iv e v. Podemos notar as seguintes vinculações aos custos em questão (rubricas), conforme tabela que segue:**

(...)

32. **Da tabela supra, verificamos notadamente a falta de documentação relativa aos períodos relacionados pelo auditor, cujos valores foram objeto de lançamento, conforme tabela abaixo:**

(...)

33. **Dessa forma, fica evidenciado que a auditoria entendeu, após análise da documentação, considerar para fins de lançamento somente os valores constantes dos períodos mencionados na tabela de fls. 277/278, pela falta de documentação probatória.** Tal tabela elencou os totais mensais dos registros a débito nas contas “Loc. Equip. T. Espiral - Cód. 383105003.64110”; “Loc. Equip. T. Espiral - Cód. 383105007.64110” e “Outros Aluguéis - Cód. 383105007.631150.1”, os quais geraram custos não comprovados nestes autos (fl. 277), portanto, passíveis de glosa.

34. **Em vista de tal constatação e, ainda, da própria afirmação do contribuinte na petição de 28/01/2013 de que estaria apresentando parte da documentação solicitadas nos itens (i), (iv) e (v) (fl. 52) e, na ausência de quaisquer outros documentos apresentados posteriormente, entendo ser descabida a alegação de que apresentou documentação mais do que suficiente para que se comprovasse a regularidade dos custos incorridos (item 61 de fl. 332).** Ressalte-se também o fato de o mesmo não ter efetuado qualquer correlação entre documentos e custos glosados, tampouco argumentou contra a correlação efetuada pela auditoria. Assim, esta evidente restarem ainda sem

comprovação os custos relativos aos períodos considerados do lançamento. ” (fl. 445/450)

A correta análise promovida pela instância *a qua* (fls 448/450) somente poderia ser ilidida, portanto, mediante **a apresentação de documentação hábil e idônea que comprovasse os referidos custos** (vide planilha presente às fls. 448/449).

Inobstante isso, a empresa limita-se, em seu recurso voluntário, a reiterar, em brevíssimos dois parágrafos (fl. 496), que os documentos carreados aos autos são suficientes para comprovar os custos incorridos, nos seguintes termos:

*“76. Nesse particular, a RECORRENTE **reitera que os documentos carreados aos autos são mais do que suficientes para comprovar a regularidade dos custos incorridos, nada mais se fazendo necessário para que se reconheça sua dedutibilidade.***

77. Logo, fazendo referência aos termos postos na impugnação apresentada, a RECORRENTE requer seja considerada improcedente a glosa de seus custos, no valor de R\$9.084.144,89, reconhecendo-se, em consequência, seu direito a deduzi-los. ” (fl. 496)

Nesse sentido, e após reanalisar os documentos juntados com a impugnação - **ressalte-se que nenhum documento foi trazido por ocasião do recurso voluntário** -, concordo integralmente com a análise promovida pela d. DRJ (e pela autoridade autuante), razão pela qual, adotando as mesmíssimas razões externadas às fls. 448/450, NEGOU PROVIMENTO ao recurso voluntário no ponto.

Arbitramento do lucro no Ano-calendário 2009

Em relação à questão do **arbitramento** (ano calendário 2009), entendeu-se na instância *a qua* o seguinte, *in verbis*:

*“(…) o motivo do arbitramento não foi pela imprestabilidade da escrituração, como assevera o contribuinte à fl. 314, item 21 e seguintes, mas sim pela **falta de entrega da mesma ao fisco**, por isso não deve prevalecer o argumento de que é uma conclusão subversiva entender a falta de autenticação como equivalente à ausência de escrituração, porque, de fato, nos autos, a autenticação não foi o motivo, mas sim a constatada ausência da escrituração. / 18. Assim, diante de todo o ocorrido, verificamos de forma clara que: i) houve tempo suficiente para o contribuinte entregar sua escrituração regular e validada, diretamente à fiscalização; ii) houve tempo suficiente para o contribuinte regularizar sua escrituração junto ao SPED a fim de autenticá-la e permitir o acesso ao fisco; iii) foi o contribuinte devidamente cientificado, por mais de uma vez, de que a fiscalização poderia se valer do procedimento do arbitramento relativo ao ano de 2009, diante das reintimações para apresentação dos livros; e iv) o próprio contribuinte foi o principal responsável por impossibilitar ao fisco o conhecimento de sua contabilidade e, consequentemente, do seu lucro” (fl. 443/444)*

Esse posicionamento foi combatido no recurso voluntário com quatro argumentos: (i) preliminarmente, defendeu a nulidade do r. acórdão recorrido, porque teria havido modificação da fundamentação da autuação; (ii) nulidade do auto de infração por erro de fundamentação; (iii) impossibilidade de que os vícios de escrituração apresentados possam conduzir ao arbitramento do lucro (somente aqueles que de fato impeçam a apuração de seu real resultado tributável); e (iv) ainda que assim não fosse, não seria possível manter o arbitramento de lucro realizado, na medida em que, juntamente com a impugnação, foram saneadas as exigências formuladas para a autenticação da ECD.

Pois bem.

Primeiramente, deve ser afastado o argumento do contribuinte no sentido de que a apresentação, juntamente com a impugnação, de escrita em conformidade com a legislação tributária teria o condão de invalidar o arbitramento realizado.

A jurisprudência desse Col. CARF é uníssona no sentido de que disponibilizar a escrituração “*corrigida*” após o encerramento da ação fiscal não descaracteriza os fundamentos do arbitramento do lucro efetuado com base em livros contábeis e fiscais apresentados em desacordo com a legislação vigente no decorrer da fase inquisitória (E.g.: Acórdão 1103-000.998, sessão de 12/02/2014; Acórdão 1401-001.043, sessão de 11/09/2013).

É obrigação do contribuinte manter o adequado registro contábil de suas operações - lembre-se de que o arbitramento no presente caso se deu em relação ao ano-calendário 2009 e a lavratura do auto somente se deu em maio/2013 -, apto a amparar o regime de tributação adotado e, não o fazendo, submete-se ao disposto nas normas relativas ao arbitramento.

Para além disso, incorre em preclusão lógica o comportamento de, em um primeiro momento, o contribuinte mostrar-se negligente no cumprimento de suas obrigações legais ensejando o arbitramento e, em seguida, após consumada a situação, alegar que teria incorrido em equívoco e apresenta escrituração retificada. Cuidar-se-ia, caso aceito o argumento do contribuinte, de um arbitramento condicional, que é rechaçado pela jurisprudência consolidada deste Eg. CARF.

Nesse sentido, leiamos a Súmula CARF n. 59, *in verbis*:

“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.”

Assim sendo, afastado de plano esse argumento apresentado pela ora Recorrente, passa-se à análise do procedimento fiscal em si que culminou com o arbitramento do lucro relativamente ao ano-calendário de 2009.

Para tanto, deve ser analisada a condução inteira do procedimento fiscal, o aprofundamento dos trabalhos de verificação da escrituração (caso tenha sido disponibilizada à fiscalização) e a concessão de prazos para o atendimento de intimações fiscais, tendo sempre por premissa o entendimento de que, em relação aos prazos anotados, devem ser sempre razoáveis, de modo a se utilizar do regime de arbitramento dos lucros somente em circunstâncias excepcionais, em que não remanesçam dúvidas de que foi impossível ao fisco apurar o lucro real (não só pela falta ou imprestabilidade da escrita, mas também pela inércia do contribuinte quando intimado a regularizá-la).

Lembremos, inicialmente, a cronologia das intimações do contribuinte nos autos, nos termos apresentados pela instância *a qua* às fls. 441/442 (em conformidade com o quadro cronológico resumido presente no relatório de auditoria fiscal às fls. 275/276), *verbis*:

“- Em 31/05/2012 (fl. 09 e 275) é intimado a apresentar seus registros contábeis digitais relativos ao ano calendário 2009, sendo alertado sobre a situação de “exigência” junto ao SPED.

- Em 06/07/2012 (fl. 276) entregou à fiscalização arquivos digitais com escrituração contábil, mas ainda não transmitidos ao SPED. A fiscalização, contudo, verificou que os arquivos apresentavam diversas inconsistências, como por exemplo escrituração em idioma estrangeiro (fls. 31). Por tais inconsistências, houve a expedição de novo termo de intimação, datado de 09/08/2012 (fl.12), exigindo-se novamente a apresentação dos arquivos devidamente validados pelo programa SINCO – arquivos contábeis, podendo, ainda, serem autenticados através do programa SVA, tendo o auditor informado que os arquivos seriam recebidos e submetidos a testes de consistência.

- Em 18/10/2012 (fl. 276) apresentou os registros contábeis, mas relativos apenas ao ano de 2008, solicitando dilação de prazo para os registros de 2009.

- Após aguardar mais outro período e, sem ter havido o atendimento da exigência, a fiscalização expediu nova intimação, datada de 27/11/2012 – fl. 15, sobre a qual o contribuinte solicitou outra dilação, de 30 dias. Em seguida, após aguardar ainda outro período, sem resposta, a fiscalização expediu mais outro termo, datado de 16/01/2013 – fl. 31 e 273, intimando-o a apresentar a escrituração em 10 dias, contudo, o contribuinte, novamente, solicita dilação de 30 dias (fl. 37). Ressalte-se que o contribuinte foi alertado que, em caso de não atendimento, a fiscalização procederia ao arbitramento de seu lucro.

- Por fim, na ausência do atendimento e, em mais uma tentativa do fisco de obter do contribuinte os arquivos necessários, expediu novo termo de intimação, datado de 04/04/2013 – fl. 34 (última intimação), sendo o contribuinte intimado a regularizar de forma definitiva sua ECD 2009, alertando a fiscalização, novamente, sobre a possibilidade da aplicação do procedimento de arbitramento do lucro.

- Em 09/04/2013 o contribuinte apresenta novo recibo de entrega da ECD/2009 ao SPED, datado em 08/04/2013 mas, em 11/04/2013 o auditor verifica que ainda permanecia o motivo impeditivo de sua autenticação pela junta comercial e, por consequência, o impedimento do acesso aos arquivos pelo fisco.”

A partir disso, parece-me evidente o intuito da fiscalização em tentar obter os arquivos do contribuinte - fosse pelo SPED ou diretamente -, alertando-o por inúmeras vezes sobre a possibilidade de arbitrar seu lucro relativamente ao ano-calendário 2009.

As diversas intimações veiculadas foram feitas de forma clara e objetiva, destacando-se a necessidade de que a empresa deveria providenciar a regularização da escrita fiscal, sob pena de uma completa **“incapacidade de acesso à escrituração contábil digital que demonstre com fidedignidade a evolução patrimonial da empresa”** (fl. 286).

A situação narrada conduziu à impossibilidade de a autoridade fiscal ter acesso às informações contábeis do contribuinte - que entregou corretamente a escrita contábil do ano-calendário de 2008, mas, inexplicavelmente, não o fez com relação ao ano-calendário de 2009 - conforme bem decidiu a d. DRJ no ponto, *litteris*:

“12. Nesse ponto, ressaltamos também o regramento da entrega da Escrituração Contábil Digital (ECD), sendo certo que, consoante o disposto no art. 5º da IN RFB 787/2007 a mesma deve ser transmitida anualmente ao repositório do SPED até o último dia útil do ano seguinte ao ano calendário a que se refira a escrituração, portanto, no presente caso, o último dia do prazo legal de entrega da escrituração digital de 2009 teria sido em 31/12/2010 e desde aquela data os arquivos já deveriam estar devidamente autenticados, à disposição do fisco. E, no que tange às regras de validade e eficácia dos instrumentos de escrituração das sociedades empresariais, consoante dispõe a IN DNRC 107/2008, em seu art. 22, temos que “a validade do livro digital dependerá da sua existência e do respectivo Termo de Autenticação, mantida a inviolabilidade de seus conteúdos”, comprovando portanto que os arquivos do SPED não poderiam ser utilizados sem que antes fossem devidamente autenticados.

13. Consoante o acima exposto e, pela entrada do regramento de acesso aos livros digitais, o fisco passou a obtê-los diretamente junto ao repositório do SPED (obviamente, apenas nos casos em que a norma estabelece tal obrigatoriedade ao contribuinte), contudo, nos autos deste procedimento o auditor já havia verificado, por diversas vezes, que a situação relativa à ECD 2009 do contribuinte no SPED encontrava-se sob “exigência”, tornando indisponível seu acesso pelo fisco. Esta situação deixava aberta a possibilidade de o contribuinte substituir os arquivos a qualquer momento (conforme bem esclarecido pela fiscalização à fl.286). Por essa razão é que foram expedidas as várias intimações ao contribuinte para: i) regularizar sua situação junto ao SPED (cujo prazo não dependeria do fisco); e, ainda, ii) apresentá-los diretamente à fiscalização, observadas as orientações e especificações técnicas do ADE COFIS Nº 15/2001 e Anexo Único.” (fl. 442)

Por outro lado, não se poderia cogitar de arbitramento se o contribuinte tivesse entregado arquivos digitais consistentes diretamente à fiscalização e não fizesse nenhuma entrega ao SPED, o que afasta o argumento da ora Recorrente no sentido de que se cuidaria de arbitramento pela mera falta de autenticação dos arquivos.

Estamos diante de um caso em que, de fato, a fiscalização foi impedida de apurar o real resultado tributável, a despeito de grande esforço fiscal para obter do contribuinte a escrituração contábil digital de forma consistente.

Outrossim, não merecem guarida os argumentos (i) de que teria havido modificação na fundamentação da autuação por ocasião do julgamento da DRJ ou (ii) de que o auto de infração seria nulo por erro de fundamentação.

O auto de infração relativo ao IRPJ está fundamentado no art. 530, inc. III, do RIR/99 (fl. 251), o qual prevê que *“o imposto, devido trimestralmente, no decorrer do ano-calendário, será determinado com base nos critérios do lucro arbitrado, quando: III - o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o Livro Caixa, na hipótese do parágrafo único do art. 527”*, sendo certo que essa premissa - ausência de entrega da escrituração contábil digital - foi a mesma que norteou o julgamento havido em primeira instância.

Ou seja, o motivo do arbitramento não foi a imprestabilidade da escrituração, mas a própria falta de entrega/disponibilização da mesma ao fisco (nem por SPED nem diretamente no decorrer do longo procedimento de fiscalização).

Em todas as intimações, a fiscalização sempre deixou claro que a obrigação da entrega dos livros não estava ilidida, razão pela qual concedeu diversas oportunidades ao contribuinte (intimações e reintimações) para fazê-lo. Lembre-se, a propósito, que o procedimento de fiscalização teve início em fevereiro de 2012 e o auto de infração foi lavrado em maio de 2013.

Ademais, (i) o contribuinte jamais contestou a obrigação que ainda recaía sobre ele (de entregar a escrituração contábil de forma consistente) e, em verdade, (i.1) reconheceu a necessidade de adequação de sua documentação ao reapresentar os arquivos ao SPED. Da mesma forma, cuida-se de reconhecimento de irregularidades o fato de (i.2) afirmar, em sua impugnação, que estava juntando comprovantes de que, após a lavratura dos autos de infração, promoveu o saneamento de sua escrita contábil (fls. 328/329). Outrossim, como dito alhures, (ii) apesar da possibilidade de apresentar arquivos diretamente ao fisco, o contribuinte jamais o fez.

Diante disso, entendo correto o procedimento fiscal que culminou com o arbitramento do lucro para o ano-calendário 2009, sendo certo que, nos termos da d. DRJ, *“i) houve tempo suficiente para o contribuinte entregar sua escrituração regular e validada, diretamente à fiscalização; ii) houve tempo suficiente para o contribuinte regularizar sua escrituração junto ao SPED a fim de autenticá-la e permitir o acesso ao fisco; iii) foi o contribuinte devidamente cientificado, por mais de uma vez, de que a fiscalização poderia se valer do procedimento do arbitramento relativo ao ano de 2009, diante das reintimações para apresentação dos livros; e iv) o próprio contribuinte foi o principal responsável por impossibilitar ao fisco o conhecimento de sua contabilidade e, conseqüentemente, do seu lucro”* (fls. 443/444).

Nesse sentido, também em relação ao arbitramento, NEGO PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

Conclusão

Ante o exposto, NEGO PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, nos termos da argumentação supra, mantendo *in totum* o quanto decidido pela d. DRJ.

É como voto.

BENEDICTO CELSO BENÍCIO JÚNIOR - Relator

CÓPIA