



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

Processo nº 19515.721434/2013-06
Recurso nº De Ofício
Acórdão nº 1402-002.177 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 3 de maio de 2016
Matéria IRPJ - ARBITRADO
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado MABE BRASIL ELETRODOMÉSTICOS S/A - EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008

APURAÇÃO PELO LUCRO ARBITRADO. IMPRESTABILIDADE DA ESCRITA CONTÁBIL. NÃO COMPROVAÇÃO

O arbitramento do lucro é uma medida extrema, só aplicável quando não há possibilidade de apurar o imposto o por outro regime de tributação, não podendo ser aplicado como penalidade. Improcede o arbitramento do lucro, quando as razões elencadas pela fiscalização não são determinantes para fundamentar e comprovar a imprestabilidade da escrituração contábil. Correta a decisão da DRJ.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2008

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. DECORRÊNCIA.

Insubsistindo as matérias fáticas que ensejaram o lançamento matriz (IRPJ), igual sorte colhe o auto de infração lavrado por mera decorrência, tendo em vista o nexo causal existente entre eles.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2008

MULTA DE OFÍCIO AGRAVADA. NÃO ATENDIMENTO ÀS INTIMAÇÕES. OBSTRUÇÃO À FISCALIZAÇÃO. INOCORRÊNCIA.

O agravamento da multa de ofício, em função do não atendimento pelo interessado no prazo marcado, chegando ao patamar de 112.5%, tem sua essência no fato de restar caracterizada a obstrução do contribuinte ao feito fiscal. Caso contrário, se a interessada comparece e traz pelo menos em parte, durante o procedimento fiscal, a documentação solicitada, a qual ainda serviu de base para a imputação tributária, faz com que não se sustente.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

Leonardo de Andrade Couto - Presidente.

Demetrius Nichele Macei - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Leonardo de Andrade Couto (Presidente), Gilberto Baptista, Leonardo Luis Pagano Goncalves, Demetrius Nichele Macei, Frederico Augusto Gomes de Alencar, Roberto Silva Junior e Fernando Brasil De Oliveira Pinto, ausente o Conselheiro Paulo Mateus Ciccone

Relatório

Trata-se de recurso de ofício de decisão da Delegacia de Julgamento do Rio de Janeiro que julgou PROCEDENTE EM PARTE impugnação aos autos de infração de IRPJ (fls. 34.372/34.387), no valor de R\$ 23.564.286,25 e da CSLL (fls. 34.389/34.401), no valor de R\$ 10.347.509,19, acrescidos da multa de ofício agravada de 112,5% e dos juros de mora.

A decisão recorrida restou assim ementada:

"ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2008

NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. INOCORRÊNCIA.

Deixa de se declarar a nulidade do auto de infração quando sua confecção encontra-se perfeita e dentro das exigências legais.

DECADÊNCIA. AUSÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO.

No caso dos tributos submetidos à sistemática do lançamento por homologação, aplica-se a regra prevista no art. 173, inciso I, do CTN, quando não há pagamento antecipado, extinguindo-se em cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, o direito do Fisco de proceder à constituição do crédito tributário.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008

APURAÇÃO PELO LUCRO ARBITRADO. IMPRESTABILIDADE DA ESCRITA CONTÁBIL. NÃO COMPROVAÇÃO

O arbitramento do lucro é uma medida extrema, só aplicável quando não há possibilidade de apurar o imposto o por outro regime de tributação, não podendo ser aplicado como penalidade. Improcede o arbitramento do lucro, quando as razões elencadas pela fiscalização não são determinantes para fundamentar e comprovar a imprestabilidade da escrituração contábil.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2008

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. DECORRÊNCIA.

Insustentando as matérias fáticas que ensejaram o lançamento matriz (IRPJ), igual sorte colhe o auto de infração lavrado por mera decorrência, tendo em vista o nexos causal existente entre eles.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2008

MULTA DE OFÍCIO AGRAVADA. NÃO ATENDIMENTO ÀS INTIMAÇÕES. OBSTRUÇÃO À FISCALIZAÇÃO. INOCORRÊNCIA.

O agravamento da multa de ofício, em função do não atendimento pelo interessado no prazo marcado, chegando ao patamar de 112.5%, tem sua essência no fato de restar caracterizada a obstrução do contribuinte ao feito fiscal. Caso contrário, se a interessada comparece e traz pelo menos em parte, durante o procedimento fiscal, a documentação solicitada, a qual ainda serviu de base para a imputação tributária, faz com que este agravamento não se sustente.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Exonerado"

1. Segundo a fiscalização, o contribuinte deduziu indevidamente do Lucro Real despesas com brindes, doações, outras despesas não operacionais e ainda excluiu indevidamente da base de cálculo do imposto reversões de provisão, a título de COFINS, no valor total de aproximadamente 27 milhões de reais; tais condutas geraram uma redução no prejuízo fiscal apurado pelo contribuinte de R\$ (92.688.497,27) para R\$ (65.512.266,31).

2. Em seguida, identifica a autoridade fiscalizadora inúmeras contas de Razão, por exemplo, que foram objeto de *manipulações*, objetivando indevidas alterações no Balanço Patrimonial e nos Demonstrativos do Resultado de 31/12/2008; essas manipulações foram realizadas nas contas representativas de Direitos e Obrigações da sociedade (contas patrimoniais) e de Resultado (Despesas e Receitas), de modo a ajustar seus saldos aos objetivos da administração.

4. Tais *ajustes* seriam sempre através de uma conta de despesa que não tem saldo significativo, que por ocasião do lançamento da despesa propriamente dita, é agregada indevidamente de diversos outros lançamentos de partida e contrapartida - débito e crédito de outras contas contábeis, de modo a realizar os ajustes desejados.

3. Tais irregularidades, consideradas pelo fisco como vícios insanáveis na escrita contábil do período de janeiro a dezembro de 2008, impuseram a *desclassificação* da Escrita do Contribuinte e o Arbitramento do Resultado.

4. Finalmente as autuações sofreram o agravamento das multas em 50%, de acordo com o § 2º, inciso II do caput do art. 44 da Lei nº 9.430/1996. Segundo a fiscalização, embora repetidamente alertado nos Termos de Intimação, o contribuinte atrasou com frequência a apresentação dos documentos requeridos nas intimações, conforme comprovam os freqüentes Pedidos de Prorrogação, atendidos ou não dentro do prazo solicitado; recusou-se ainda a interessada a atender diversas intimações, resultando na lavratura de Termo de Embaraço de Ação Fiscal, em 20/12/2012, o que provocou o atendimento das intimações pendentes, fato que somente ocorreu a partir de 26/02/2013, quando um novo Representante Legal foi nomeado para atender esta fiscalização;

A decisão da DRJ examinou os argumentos da fiscalização e, mesmo confirmando alguns, exonerou o crédito tributário em sua totalidade, por entender que o critério do arbitramento não continha fundamento, o que acabou por tornar insubsistente todo o auto de infração.

Desta conclusão, sobreveio o presente recurso de ofício.

Este é o relatório.

Voto

Conselheiro Demetrius Nichele Macei

Os fundamentos da autuação encontram-se dispostos no Relatório Fiscal (fls. 34.602/34.655). Destes fundamentos, destaco aqueles que foram o cerne da controvérsia, bem como os que foram julgados improcedentes pela DRJ. Considero que, por uma questão de objetividade, os argumentos de defesa apresentados pelo contribuinte e não acatados em primeira instância (no caso a decadência e nulidade formal do auto de infração), não são objeto de reforma em sede de Recurso de Ofício, uma vez que, já adiantando meu posicionamento, concluo pelo improvimento do presente recurso.

Dentre as modalidades permitidas para a apuração do IRPJ e da CSLL está aquela em que o lucro, base da incidência deste tributo/contribuição, é arbitrado pela própria pessoa jurídica ou, de ofício, pela fiscalização.

O instituto do arbitramento, como se sabe, não é penalidade, é forma lícita de tributação e, como tal, quando utilizado pelo fisco requer máxima cautela. É o último recurso, de que se serve, após esgotadas todas as possibilidades de apuração do lucro real.

Tem o fisco à faculdade de arbitrar o lucro quando sua escrita fiscal se mostra imprestável, devendo, portanto, comprovar que as falhas apontadas se constituem fatos que camuflam expressivos fatos tributáveis que, indiscutivelmente, impedem a quantificação do resultado do exercício.

Com precisão, a decisão da DRJ seleciona trechos do trabalho de fiscalização que apontam no sentido contrário da escolha deste método extremo de apuração do lucro. Vejamos:

"Nos itens II e III do Relatório Fiscal **"Dos Elementos Obtidos Diretamente dos Arquivos Magnéticos da RFB"** e do "Resultado da Fiscalização", respectivamente, afirma o fisco (fls. 805/815), em resumo, que:

II - (...)

15) Diversas informações foram obtidas diretamente nos meios magnéticos da Receita Federal do Brasil e utilizados na presente fiscalização, entre os quais:

- a) DIPJ dos anos-calendário de 2008 e 2009;
- b) SPED Contábil de 2008;
- c) DIRF 2008;
- d) SAPLI e FAPLI.

III - Do Resultado da Fiscalização:

16) No ano examinado de 2008, optou pela Tributação com base no Lucro Real, obrigando-se a efetuar a escrituração contábil fiscal de conformidade com os

artigos 251, 252, 253, 255, 257, 258, 260, 261, 261 e 263 do RIR/1999 (aprovado pelo Decreto nº 3.000/1999), ou seja, a correta escrituração dos livros fiscais e contábeis, bem como a conservação dos documentos que suportam os respectivos registros contábeis;

20) Inúmeras contas do Razão foram objeto de manipulações, objetivando indevidas alterações no Balanço Patrimonial e nos Demonstrativos de Resultado;

(...)

b.2) Como exemplos das contas usadas como "cavalo dos lançamentos", ou seja, as contas "de partida" ou "de contrapartida" para promoverem os "ajustes" (manipulações) nas outras contas patrimoniais e/ou de resultado, relacionamos as seguintes (vide demonstrativos detalhados dos lançamentos assim classificados no Anexo 01);

(...)

Como se pode verificar pela análise do Anexo 01, os "ajustes" foram lançados com o objetivo de manipular os reais saldos das Contas Patrimoniais e de Resultado, revela evidentes vícios na escrita contábil, tornando-a imprestável para a determinação do Lucro Real;

Tais irregularidades, consideradas por esta fiscalização como vícios insanáveis na Escrita Contábil do período de janeiro a dezembro de 2008, impõe a desclassificação da Escrita

Contábil do contribuinte e o arbitramento do resultado, de acordo com o artigo 530, inciso II, etra b do RIR/1999."

Os trechos acima levam a crer que muitas das conclusões da fiscalização se deram com base nos registros contábeis e fiscais mantidos e apresentados pelo contribuinte.

Outro problema é que a fiscalização não aprofunda a investigação. Limita-se a afirmar, sem detalhar e especificar ou mesmo intimar o contribuinte, a informar a motivação pelas quais poderia haver manipulação do resultado através da sua contabilidade e não inferir de pronto pela imprestabilidade da escrita.

As intimações realizadas, em que pese os pedidos de prorrogação solicitados pela interessada, estavam atreladas às contas de despesa e que serviram de base para a alteração do prejuízo fiscal e da base negativa do período, que inclusive constam no Relatório Fiscal, mas que na verdade, diante do Lucro Arbitrado apurado pelo fisco, não houve qualquer reflexo nos autos de infração ora lavrados, como bem se pode notar do próprio instrumento de lançamento de IRPJ (fls. 34.388) e de CSLL (fls. 34.402), bem como do FAPLI e do FACS preenchidos (fls. 34.367 e 34.371).

Verifica-se *in casu* que o fisco depreendeu, diante das análises efetuadas nas contas contábeis da interessada, que teriam havido *manipulações* e *alterações* significativas no resultado do período de apuração (ano-calendário de 2008), sem que tivesse sido realizada uma intimação sequer acerca de tais fatos diretamente observados quando do exame dos arquivos magnéticos fornecidos e existentes nos sistemas da Receita Federal do Brasil.

Não bastasse isso, ainda há o detalhe, não menos importante, de que as demonstrações financeiras do contribuinte foram auditadas por auditoria externa independente, de renome internacional.

Consta no processo que a empresa Deloitte, Touche e Tomatsu auditores independentes emitiu parecer de auditoria nos seguintes termos:

"3. EM nossa opinião, as demonstrações financeiras referidos no parágrafo 1 representam adequadamente, em todos os aspectos relevantes, a posição patrimonial e financeira, individual e consolidada da BSH Continental Eletrodomésticos Ltda. EM 31 de dezembro de 2008, o resultado de suas operações, as mutações da insuficiência patrimonial (controladora) e os fluxos de caixa referentes ao exercício findo naquela dia estão de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil.

4. Anteriormente, examinamos as demonstrações financeiras consolidadas referentes ao exercício findo em 31 de dezembro de 2007, compreendendo o balanço patrimonial e as demonstrações do resultado, das mutações do patrimônio líquido (controladora) e das origens e aplicações de recursos daquele exercício, sobre as quais emitimos parecer sem ressalva, datado de 31 de janeiro de 2008, Conforme mencionado nas notas explicativas nº 2 e nº 27, as práticas contábeis adotadas no Brasil foram alteradas a partir de 01 de janeiro de 2008. para as demonstrações financeiras referentes ao exercício findo em 31 de dezembro de 2007, apresentadas em conjunto com as demonstrações financeiras de 2008, foram elaboradas de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil vigentes até 31 de dezembro de 2007 e, como permitido pelo Pronunciamento Técnico CPC 13 - Adoção Inicial da Lei nº 11.638/07 e da Medida Provisória nº 449/08, não estão sendo reapresentadas com os ajustes para fins de comparação entre os exercidos.

5. A demonstração dos fluxos de caixa correspondente a o exercício findo em 31 de dezembro de 2007, preparada em conexão com as demonstrações financeiras do exercício de 2008, foi submetida aos mesmos procedimentos de auditoria descritos no parágrafo 2 a, em nossa opinião, esta apresentada adequadamente, em todos os aspectos relevantes, em relação às demonstrações financeiras mencionadas no parágrafo 4, tomadas em conjunto."

Bastante razoável então presumir e concluir, diante do parecer dos auditores independentes relativo ao exercício em questão, que a contabilidade do contribuinte estava minimamente apta para utilização pela fiscalização, como de fato acabou sendo em diversos aspectos.

Ademais, é mais que sabido no meio de auditorias independentes, o rigor com que empresas desse porte tratam companhias em recuperação judicial, como o caso do contribuinte.

Como bem observou a e. relatora em primeira instância e aqui reter-se, o arbitramento é medida de exceção extrema, sendo aplicável apenas como último recurso para a apuração do imposto devido. Ou seja, o arbitramento do lucro é utilizado quando fica comprovado, de forma inequívoca, que os livros contábeis e fiscais são imprestáveis, e que não há outra solução para que seja possível a determinação do crédito tributário devido. Aliás é neste mesmo sentido a jurisprudência desta turma julgadora:

IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2002, 2004

ARBITRAMENTO. MEDIDA EXTREMA.

Ficam sujeitos ao arbitramento do lucro, medida extrema e excepcional de auditoria, os contribuintes cuja escrituração contiver deficiências que a tornem imprestável para determinar o lucro real. (Acórdão 1402-001.743. Rel. Carlos Pelá)

Assim, tendo em vista as inconsistências observadas no Relatório Fiscal e a ausência de pressupostos investigativos que tivessem o condão de descaracterizar indubitavelmente a escrituração levada a efeito pela interessada para o ano-calendário de 2008, entendo ser correta, para este caso concreto, a decisão da DRJ que entendeu incabível a apuração do lucro sob a forma arbitrada, o que prejudicou todos os demais itens do auto, em virtude da iliquidez e incerteza dos débitos apurados.

Nestas condições, voto pela manutenção integral do acórdão *a quo* e conseqüentemente a improcedência do presente Recurso de Ofício.

É o meu voto.

Demetrius Nichele Macei - Relator