



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13005.000350/2010-58
ACÓRDÃO	1001-003.571 – 1ª SEÇÃO/1ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	3 de outubro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	LUIZA STRUECKER
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2005

LUCRO ARBITRADO. INEXISTÊNCIA. DISCRICIONARIEDADE. ATUAÇÃO.

O recurso ao arbitramento, nos casos previstos na lei, não é uma faculdade que o Fisco possa, a seu livre critério, exercer ou não. Constatada a ocorrência das hipóteses previstas em lei, a adoção do lucro arbitrado não se sujeita ao juízo discricionário da autoridade fiscal.

LUCRO ARBITRADO. APLICABILIDADE.

O imposto devido será determinado com base nos critérios do lucro arbitrado quando o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal.

ARBITRAMENTO DO LUCRO. APRESENTAÇÃO POSTERIOR DA ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL. SUMULA 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.

DECLARAÇÃO. VALIDADE. ENTREGA. PROCEDIMENTO FISCAL. SUMULA CARF nº 33.

A declaração entregue após o início do procedimento fiscal não produz quaisquer efeitos sobre o lançamento de ofício.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

Sala de Sessões, em 3 de outubro de 2024.

Assinado Digitalmente

Márcio Avito Ribeiro Faria – Relator

Assinado Digitalmente

Carmen Ferreira Saraiva – Presidente

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Márcio Avito Ribeiro Faria, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Gustavo de Oliveira Machado, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Carmen Ferreira Saraiva (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário em face do Acórdão nº 14-70.576 (fls. 194/200), proferido pela 7ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto – SP, que, por unanimidade de votos, julgou procedente em parte a Impugnação.

Contra o contribuinte acima qualificado foram lavrados autos de infração formalizando a exigência do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ, da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - COFINS e do Programa de Integração Social - PIS, através dos quais se constituiu crédito tributário, referente ao segundo semestre de 2005, no valor total de R\$ 208.329,99, incluídos multa de ofício e juros de mora.

A empresa deixou de declarar as receitas auferidas com a revenda de mercadorias, bem como deixou de recolher o imposto devido. Com base nas informações das notas-fiscais contidas no livro registro de saídas, chegou-se ao total de receita bruta de R\$ 1.352.493,96, sobre o qual foi aplicada a alíquota de 9,6% para apuração do lucro arbitrado, seguindo o disposto nos Arts. 518, 519 532 e 537 do Decreto 3000/99 — RIR/99.

Intimada a apresentar os documentos requisitados no Termo de Início, providenciou apenas uma parte qual seja: contrato social e alterações, livro registro de entradas e saídas de mercadorias. Deixando de entregar os livros diário e razão, motivo pelo qual a autoridade fiscal se viu obrigada a fazer a apuração do resultado pelo lucro arbitrado, conforme dispõe o Art. 530, III do Decreto nº 3.000/99 — Regulamento do Imposto de Renda.

Informou a fiscalização que a contribuinte teria entregado a Declaração de Informações Econômico-fiscais da Pessoa Jurídica - DIPJ e o Demonstrativo de Apuração das Contribuições Sociais — DACON zerados relativos ao ano calendário 2005.

Relatou a autoridade lançadora a existência de notas-fiscais (obtidas em estabelecimento de terceiro) e que o livro registro de saídas apresentado demonstraria operações comerciais de vendas de mercadorias, totalizando uma receita bruta de R\$ 1.352.493,96 no segundo trimestre de 2005, que foram utilizadas para o arbitramento realizado:

Desta forma, a receita bruta auferida pela empresa, no segundo trimestre do ano de 2005, foi obtida por meio da soma de todas as notas-fiscais constantes do livro registro de saídas apresentado sob intimação, cujas cópias são juntadas As folhas 34/37.

Segundo o Relatório da Ação Fiscal (RAF), apesar do contribuinte ter formalizado a dissolução com registro do distrato, o qual prevê a liquidação e partilha dos bens, essa dissolução ocorreu de forma irregular, pois deixaram de ser apuradas e quitadas as dívidas tributárias, enquadrando-se no disposto no art. 207, V e § Único, III do Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99, que considera extinta irregularmente a pessoa jurídica que deixa de funcionar sem proceder à sua liquidação, ou sem apresentar a declaração de rendimentos no encerramento da liquidação.

No tocante à caracterização da solidariedade passiva, esclarece o RAF que, embora a sra. Luiza Struecker fosse, formalmente, a sócia gerente à época dos fatos, foram observadas evidências que indicam que a administração era, de fato, conduzida pelo Sr. Edenor André Struecker, ex-sócio gerente e pai de Luiza.

O Sr. Edenor Struecker é sócio fundador da sociedade, com 50% do capital em 07/2002, vindo a consolidar-se como majoritário a partir da terceira alteração contratual, em 09/2003.

Em 06/2004, transferiu a totalidade de suas cotas, 82% do total do capital social, para sua filha Luiza Struecker, que, formalmente, passou a ser a administradora.

Elencando vários fatos e indícios que colocam em xeque o afastamento do Sr. Edenor Struecker da gerência da empresa, concluiu a fiscalização ter ficado evidenciado que ele manteve seu poder de decisão sobre a condução dos negócios da sociedade, sendo, portanto, considerado, neste auto de infração, como sócio de fato e sujeito passivo solidário do crédito tributário lançado de ofício, razão pela qual o lançamento foi efetuado em seu nome e em nome da sócia gerente constante no contrato social à época dos fatos, Sra. Luiza Struecker, tendo sido lavrados os respectivos Termos de Sujeição Passiva Solidária (folhas 47 e 48).

DA IMPUGNAÇÃO

Tempestivamente, os responsáveis solidários passivos, apresentaram impugnação (folhas 114, 115, 188 e 189), nas quais trazem as mesmas alegações, abaixo resumidas:

PRELIMINAR

Afirma que o crédito tributário devido, relativo ao 2.º trimestre de 2005, foi totalmente recolhido, conforme informações prestadas na DACON e na DCTF, entre os quais o PIS e a COFINS, pelo sistema não cumulativo, sendo o IRPJ e a Contribuição Social apurados conforme balancete do período, com resultado negativo, sendo a apuração destes dois tributos sem imposto a pagar, pelo sistema de tributação pelo Lucro Real.

MÉRITO

Aduz que o regime de tributação adotado pela empresa era o Lucro Real e, além disso, que foram recolhidos os tributos apurados e informados em seus respectivos vencimentos (os que eram devidos), conforme documentos em anexo - cópias dos DARFs pagos e do Balanço/DRE do período, com resultado negativo.

O contribuinte manifesta sua discordância com o Regime de Apuração pelo Lucro Arbitrado adotado, sendo que nenhuma das informações acima foram consideradas pelo auditor fiscal, que tinha meios de verificá-las nos sistemas da Receita Federal.

Documentos Anexados às Impugnações:

- Demonstrativo de Apuração das Contribuições Sociais (DACON) - 2º trimestre de 2005, transmitido em 21/01/2010 (folha 135);
- Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF) - 1º semestre de 2005 (folha 136);
- Documentos de Arrecadação de Receitas Federais - DARFs - Períodos de apuração 31/05/2005 e 30/06/2005 - Códigos da Receita 5856 (COFINS) e 6912 (PIS) (folhas 143 a 146), recolhidos em 15/06/2005 e 15/07/2005;
- Balanço Patrimonial e Demonstrativo de Resultado do Exercício - 2º trimestre de 2005 (folhas 148 a 150);
- Livro Diário nº 03 - 1º semestre de 2005 - Registrado em 24/05/2010 (folhas 158 a 162)
- Livro Apuração de Lucros e Resultados (LALUR) - 2005 (folhas 163 a 165);
- Declaração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica (DIPJ) – 2006 (Retificadora), transmitida em 25/05/2010 (folhas 166 a 170).

DA DECISÃO

A d. DRJ rejeitou a preliminar suscitada porque as declarações retificadoras e a escrita contábil apresentados extemporaneamente não poderiam ser considerados para modificar o lançamento fiscal.

Assim sendo, resta correto o procedimento adotado pela fiscalização, mediante o lançamento dos tributos devidos apurados pelo arbitramento do lucro com base

nos valores das notas fiscais obtidas em estabelecimento de terceiro e confirmadas pelo Livro de Registro de Saídas.

No mérito, já rejeitadas as alegações quanto ao procedimento de arbitramento, a partir da apresentação de 4 Documentos de Arrecadação de Receitas Federais – DARFs: 2 referentes à COFINS (R\$ 16.274,78 e R\$ 12.207,09) e 2 referentes ao PIS (R\$ 3.533,34 e R\$ 2.650,22), recolhidos em época própria, o lançamento foi retificado, ocasião em que foram devidamente alocados os respectivos pagamentos.

Já, com relação aos demais tributos que compõem o crédito tributário, nada há a ser alterado, ficando o crédito tributário assim constituído:

Tributo	De	Para
IRPJ	60.955,54	60.955,54
PIS	20.252,30	6.007,24
CSLL	33.649,97	33.649,97
COFINS	93.472,18	27.858,51
TOTAL	208.329,99	128.471,26

Esclareceu a d. DRJ a definitividade das conclusões fiscais acerca da dissolução irregular e da responsabilidade solidária, porque não houve qualquer contestação quanto a estes pontos:

Quanto às demais ocorrências apontadas pela fiscalização - a dissolução irregular da sociedade e a imputação de responsabilidade solidária a Edenor Struecker e Luiza Struecker -, as impugnações não as questionam, o que implica em sua consolidação no campo administrativo.

DO RECURSO VOLUNTÁRIO

A contribuinte foi cientificada do Acórdão DRJ/RPO nº 10-70.576 (fls. 194 a 200), conforme AR de folha 209 e protocolou, em 22/11/2017 (Protocolo de folha 212), o Recurso Voluntário de folhas 212 a 232, assim sintetizado

Para a Recorrente o julgador da r. Decisão teria conhecimento dos valores de tributos informados em DCTF, bem como da ocorrência de prejuízo no período examinado pelo Fisco, vez que o Livro Diário e Declaração do Imposto de Renda -DIPJ, anexados à impugnação, demonstrariam de forma clara e inquestionável que nada era devido de Imposto de Renda Pessoa Jurídica, de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, de COFINS e de PIS.

Assim, no seu entendimento a autoridade julgadora "...trilhando o caminho mais fácil e abstraindo-se da verdade material, desrespeitando o artigo 148 do CTN, maculando os princípios da legalidade e do direito da ampla defesa e do contraditório...", teria considerado correto o procedimento adotado pela fiscalização, mediante o lançamento dos tributos devidos apurados pelo arbitramento do lucro com base nos valores das notas fiscais obtidas em estabelecimentos de terceiros e confirmadas pelo Livro de Registro de Saídas.

Sustentou que o arbitramento não constitui uma modalidade de lançamento, mas uma técnica, um critério substitutivo que a legislação permite, excepcionalmente, quando o contribuinte não cumpre com seus deveres de manter a contabilidade em ordem e em dia e de apresentar as declarações obrigatórias por lei. E mais:

O arbitramento não tem o caráter punitivo que o fisco lhe conferiu, pois a recorrente, ao promover a regularização da escrita contábil e apurar o montante tributável ou o prejuízo de acordo com as determinações do Regulamento do Imposto de Renda, reconheceu o equívoco e forneceu os elementos de investigação que tornariam possível a descoberta da verdade material, ainda que na fase de impugnação do lançamento.

A Recorrente defendeu que a norma do art. 148 do CTN tem o escopo de “aproximar os valores arbitrados o máximo possível da verdadeira base de cálculo do tributo, na medida em que o direito ao contraditório limita a discricionariedade da autoridade fiscal”.

Firma-se uma presunção relativa quanto à tributação com base no arbitramento, porquanto o contribuinte sempre poderá fazer prova em contrário.

Para a Recorrente a conduta do fisco, na hipótese em exame, teria desvirtuado “...o princípio da finalidade que norteia os atos administrativos, pois ignorou os elementos oferecidos pelo contribuinte, ao contestar o lançamento, não se efetivando o contraditório”.

Asseverou que o art. 148 do CTN não encerraria a possibilidade de prova em contrário no momento de formação do lançamento; pois o legislador teria estendido a garantia do contraditório também à ocasião posterior ao arbitramento. Este seria o espírito do dispositivo, quando estabelece: “...ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.”

Portanto, no entendimento da Recorrente o desate da controvérsia perpassaria, necessariamente, pela legalidade do lançamento por arbitramento, cujo regramento se encontra no art. 148 do CTN.

O pressuposto para que a autoridade fiscal se valha do arbitramento é a omissão do sujeito passivo ou a irregularidade das declarações, esclarecimentos ou documentos que devem ser utilizados para o cálculo do tributo. Se a contabilidade da empresa não for confiável ou houver ausência de dados que possibilitem apurar a base de cálculo real do imposto de renda, o CTN outorga ao fisco a faculdade de realizar a aferição indireta, arbitrando o valor do lucro tributável.

Para a Recorrente o arbitramento não:

constitui uma modalidade de lançamento, mas uma técnica, um critério substitutivo que a legislação permite, excepcionalmente, quando o contribuinte não cumpre com seus deveres de manter a contabilidade em ordem e em dia e de apresentar as declarações obrigatórias por lei.

Aduziu ainda que o arbitramento não teria o caráter punitivo que o fisco lhe conferiu, pois, no presente caso, teria sido promovida a regularização da escrita contábil, apurando-se o montante tributável de acordo com as determinações do Regulamento do Imposto de Renda, sendo que a Recorrente teria reconhecido o equívoco e fornecido os elementos de investigação que tornariam possível a descoberta da verdade material, ainda na fase de impugnação do lançamento.

Para a Recorrente mesmo se excedido o prazo legal concedido, mas corrigido, antes do encerramento da ação fiscal, as incorreções, as omissões e regularizada a contabilidade, "...não se sobrepõe ao direito, legalmente assegurado, de avaliação contraditória, ainda na via administrativa."

Asseverou que o fisco deveria buscar sempre aproximar-se da realidade econômica da matéria tributável, valendo-se dos meios de pesquisa ao seu alcance. Somente quando restarem eliminadas todas as possibilidades de descoberta direta da base real do tributo, legitimasse o arbitramento.

No caso em tela, a recorrente ao impugnar o lançamento, corrigiu os vícios encontrados pela fiscalização apresentando o Livro Diário, a DIPJ e DACON retificadas, a autoridade julgadora deveria, portanto, apreciar livros e documentos, a fim de verificar o valor probatório dos mesmos e se condizem com as determinações legais e o montante tributável apurado está correto.

No entanto, a autoridade julgadora desconsiderou as provas apresentadas pela recorrente, utilizando-se impropriamente e incorretamente do art. 138 do CTN, para dar a presumida legalidade à sua decisão.

Outrossim, o lançamento, por certo, é ato singular, não se confundindo com o procedimento administrativo, embora algumas vezes seja precedido de atos preparatórios.

Para a Recorrente, o julgamento de 1ª instância administrativa quando desconsidera a documentação submetida à análise da autoridade julgadora violaria o contraditório, retirando o substrato de legitimidade do ato de lançamento.

Afirmou a Recorrente que no caso tela, em razão do prazo exíguo, não teve condições de reenviar as declarações solicitados no prazo estabelecido, somente o fazendo por ocasião da apresentação da impugnação.

Para a Recorrente haveria uma inconsistência no julgamento, "...ora questionado, onde diz que o cumprimento posterior das obrigações acessórias poderia se dar mediante denúncia espontânea, mas nunca após o início do procedimento fiscal e, por isso o lançamento tributário deveria de dar mediante o arbitramento do lucro."

Segundo a Recorrente seria sabido que "...a denúncia espontânea relativamente ao cumprimento das obrigações acessórias não é legalmente admitida."

Com efeito, se fosse possível aplicar o benefício para tais obrigações acessórias, os prazos seriam desmoralizados e não haveria incidência de multa na entrega das declarações (DIPJ e DACON) fora do prazo legal.

A partir de uma ementa, do STJ, colacionada seria uma “...tentativa inútil, com base no art. 138 CTN, de dar legalidade a exigência tributária, ora combatida, vez que a mesma de acordo com o art. 148 do CTN, dos princípios da verdade material, da legalidade e da ampla defesa e do contraditório é totalmente improcedente.”

Por fim é de se esclarecer que em nenhum momento a recorrente fez denúncia espontânea relativamente a tributos, pois as Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais foram entregues e os débitos declarados foram pagos no prazo legal, e logicamente, em relação às obrigações acessórias não houve apresentação de denúncia espontânea, por não ser legalmente admitida.

Afirmou a Recorrente que a exigência tributária, ora combatida, seria decorrente da ilegal de apuração do IRPJ e CSLL, com base em arbitramento, “...vez que provas apresentadas aos Julgadores da 1ª Instância Administrativa, as quais foram desconsideradas sob o pretexto de estarem em desacordo com o art. 138 do CTN, comprovam de forma contundente e irretorquível de que não houve omissão de receitas e tampouco deixou de recolher os tributos e contribuições devidos”.

A norma do art. 148 do CTN tem o escopo de aproximar os valores arbitrados o máximo possível da verdadeira base de cálculo do tributo, na medida em que o direito ao contraditório limita a discricionariedade da autoridade fiscal.

Firma-se uma presunção relativa quanto à tributação com base no arbitramento, porquanto o contribuinte sempre poderá fazer prova em contrário.

A conduta da autoridade julgadora, na hipótese em exame, desvirtuou o princípio da finalidade que norteia os atos administrativos, pois ignorou o objetivo em vista do qual foi editado o dispositivo legal.

Cita doutrina.

Citando ementa do TRF4 traz o entendimento de que “...os valores arbitrados pelo fisco a título de lucro arbitrado não poderiam subsistir em razão de a autoridade administrativa responsável pelo julgamento não ter levado em consideração, no âmbito administrativo, a documentação apresentada pela sociedade empresária fiscalizada que lhe daria condições de apurar a real base de cálculo do tributo devido.”

Para a Recorrente a conduta da autoridade administrativa teria desvirtuado “o princípio da finalidade que norteia os atos administrativos, pois ignorara o objetivo em vista do qual foi editado o dispositivo legal é de escopo de aproximar os valores arbitrados o máximo possível da verdadeira base de cálculo do tributo, na medida em que o direito ao contraditório limita a discricionariedade da autoridade fiscal”.

O que se observa é que a autoridade administrativa pretende, ao não analisar a documentação que foi apresentada pela contribuinte por ocasião da tentativa de regularização de sua situação fiscal, imputar-lhe, por presunção, um montante que entende derivar da provável base de cálculo do tributo, ao fundamento de que a recorrente não havia regularizado sua situação, mesmo tendo sido notificada, e somente apresentá-la por ocasião da impugnação.

Defendeu que a jurisprudência do STJ refletiria o “...entendimento de que o arbitramento do lucro tem que observar o princípio da verdade real, de tal sorte que, no prazo para impugnação dos valores arbitrados, deve a autoridade administrativa levar em consideração a documentação apresentada pelo contribuinte ou responsável tributário.”

Por fim, diante dos fundamentos apresentados, das provas acostadas à impugnação e da jurisprudência colacionada, restaria evidente que o crédito tributário deve ser anulado por ter desrespeitado o art. 148 do CTN, o princípio da verdade material, e o princípio da ampla defesa e do contraditório.

DO PEDIDO

Diante de todas as razões expostas, a Recorrente requer a este Egrégio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF-, que reforme totalmente a Decisão combatida, para anular os autos de infração e o crédito tributário deles resultantes.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Márcio Avito Ribeiro Faria**, Relator

Submete-se à apreciação desta Turma de Julgamento o recurso voluntário oferecido pela contribuinte LUIZA STRUECKER.

O recurso voluntário apresentado pela Recorrente atende aos requisitos de admissibilidade previstos nas normas de regência, em especial no Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, inclusive para os fins do inciso III do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, denominada Código Tributário Nacional – CTN. Assim, dele toma-se conhecimento.

O litígio instaurado cinge-se ao arbitramento realizado pela fiscalização, nas suas palavras:

A empresa deixou de declarar as receitas auferidas com a revenda de mercadorias, bem como deixou de recolher o imposto devido. Com base nas informações das notas-fiscais contidas no livro registro de saídas, chegou-se ao total de receita bruta de R\$ 1.352.493,96, sobre o qual foi aplicada a alíquota de 9,6% para apuração do lucro arbitrado, seguindo o disposto nos Arts. 518, 519 532 e 537 do Decreto 3000/99 — RIR/99.

Intimada a apresentar os documentos requisitados no Termo de Início, providenciou apenas uma parte qual seja: contrato social e alterações, livro registro de entradas e saídas de mercadorias. Deixando de entregar os livros diário e razão, motivo pelo qual a autoridade fiscal se viu obrigada a fazer a apuração do resultado pelo lucro arbitrado, conforme dispõe o Art. 530, III do Decreto nº 3.000/99 — Regulamento do Imposto de Renda.

Informou a fiscalização que a contribuinte teria entregado a Declaração de Informações Econômico-fiscais da Pessoa Jurídica - DIPJ e o Demonstrativo de Apuração das Contribuições Sociais — DACON zerados relativos ao ano calendário 2005.

Relatou a autoridade lançadora a existência de notas-fiscais (obtidas em estabelecimento de terceiro) e que o livro registro de saídas apresentado demonstraria operações comerciais de vendas de mercadorias, totalizando uma receita bruta de R\$ 1.352.493,96 no segundo trimestre de 2005, que foram utilizadas para o arbitramento realizado...

Para a Recorrente o arbitramento não poderia prosperar porque ao impugnar o lançamento teria corrigido os vícios encontrados pela fiscalização apresentando o Livro Diário, a DIPJ e DACON retificadas, de modo que a autoridade julgadora deveria, apreciar livros e documentos, a fim de verificar o valor probatório dos mesmos e se condizem com as determinações legais e o montante tributável apurado está correto.

Por fim, diante dos fundamentos apresentados, das provas acostadas à impugnação e da jurisprudência colacionada, restaria evidente que o crédito tributário deve ser anulado por ter desrespeitado o art. 148 do CTN, o princípio da verdade material, e o princípio da ampla defesa e do contraditório.

Pois bem.

Inicialmente a este julgador não resta dúvida sobre o grande saber jurídico dos signatários das diversas doutrinas trazidas. Entretanto as mesmas não têm o condão de alterar determinações expressas na legislação. E as decisões jurídicas trazidas somente têm efeito entre as partes.

Em relação as decisões administrativas proferidas pelos Conselhos de Contribuintes, Conselho de Recursos Administrativos Fiscais – CARF e mesmo pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, ainda que reiteradas sobre determinada questão, não se fazem oponíveis à autoridade administrativa julgadora, ressalvada a hipótese de edição de súmula administrativa, na forma do artigo 26A do Dec. 70.235/1972, incluído pela Lei 11.196/2005.

Veja-se o Parecer Normativo CST nº 390, de 1971, que se presta a bem elucidar o tema:

Entenda-se aí que, não se constituindo em norma legal geral a decisão em processo fiscal proferida por Conselho de Contribuintes, não aproveitará seu acórdão em relação a qualquer outra ocorrência senão aquela objeto da decisão,

ainda que de idêntica natureza, seja ou não interessado na nova relação o contribuinte parte no processo de que decorreu a decisão daquele colegiado.

E mais recentemente o Parecer Normativo CST nº 23, publicado no DOU de 9 de setembro de 2013:

11. Diante do exposto, conclui-se que acórdãos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF não constituem normas complementares da legislação tributária, porquanto não existe lei que lhes confira efetividade de caráter normativo

Em relação às decisões judiciais, não é demais ressaltar que os entendimentos manifestados pelos Tribunais, ainda que Superiores, sem embargo de sua respeitabilidade, não vinculam, de per si, o julgamento administrativo, já que também não integram a legislação tributária de que tratam os arts. 96 e 100 do CTN, ressalvada, naturalmente, a força impositiva das súmulas vinculantes de que trata a Emenda Constitucional nº 45, de 2004, e das decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal, nas ações diretas de inconstitucionalidade e nas ações declaratórias de constitucionalidade (artigo 102, § 2º, da CF/1988), inexistentes para o caso em apreço.

Ao final, mas não menos importante, em relação às decisões judiciais, especificamente, há que se considerar que seus efeitos são estritos às partes, sem extensão a terceiros, por força do que dispõe o art. 506, da Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015, denominada Código de Processo Civil – CPC, *verbis*:

Art. 506. A sentença faz coisa julgada às partes entre as quais é dada, não prejudicando terceiros.

Por seu turno, a atividade administrativa é plenamente vinculada ao cumprimento das disposições legais. Além de vinculada, a atividade administrativa de lançamento é obrigatória, conforme disciplina o art. 142 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, denominada Código Tributário Nacional - CTN.

No que tange ao arbitramento dos lucros, reconhece a Recorrente que, regularmente intimada, efetivamente, deixou de apresentar à Fiscalização diversos documentos solicitados, apresentado-os somente em sede de impugnação:

O arbitramento não tem o caráter punitivo que o fisco lhe conferiu, pois a recorrente, ao promover a regularização da escrita contábil e apurar o montante tributável ou o prejuízo de acordo com as determinações do Regulamento do Imposto de Renda, reconheceu o equívoco e forneceu os elementos de investigação que tornariam possível a descoberta da verdade material, **ainda que na fase de impugnação do lançamento.**

Com efeito, a ação fiscal teve seu marco inicial na data de 18/12/2009, quando o contribuinte foi notificado do Termo de Início do Procedimento Fiscal - TIPF (vide folhas 30 e 31) e os seguintes documentos foram apresentados:

- 1) Demonstrativo de Apuração das Contribuições Sociais - DICON - 2º trimestre de 2005, transmitido em 21/01/2010;
- 2) Documentos de Arrecadação de Receitas Federais - DARFs - Períodos de apuração 31/05/2005 e 30/06/2005, relativos à COFINS e ao PIS, recolhidos em 15/06/2005 e 15/07/2005;
- 3) Livro Diário nº 03 - 1.º semestre de 2005 - Registrado em 24/05/2010; e;
- 4) Declaração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica - DIPJ 2006 - Retificadora -, transmitida em 25/05/2010.

Não obstante, alega a suplicante que o arbitramento não se mantém ainda que se excedido o prazo legal concedido para a apresentação de documentos, conquanto corrigidas as omissões e regularizada a contabilidade antes do encerramento da ação fiscal, as incorreções.

Não merece acolhida a pretensão da Recorrente.

Por certo que a regra é o lançamento de acordo com o regime de tributação.

Contudo, há casos em que não é possível efetuar o lançamento de acordo com o regime de tributação, ocasião em que a fiscalização pode determinar o imposto devido com base no critério do lucro arbitrado.

Ou seja, o arbitramento nada mais é do que uma técnica de apuração da base tributável, quando, entre outras situações, o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o Livro Caixa.

Foi exatamente o que se deu no caso em tela quando o arbitramento do lucro decorreu exclusivamente do fato de que o contribuinte, notificado a apresentar os livros e documentos da sua escrituração, deixou de apresentá-los.

Diante da situação descrita, o arbitramento do lucro se faz necessário tendo em vista que o contribuinte, apesar de regularmente notificado a apresentar os livros e documentos da sua escrituração, conforme o Termo de Início do Procedimento Fiscal e dos Termos de Intimações Fiscais posteriores, deixou de apresentá-los, conforme preceitua o art. 530, do Decreto 3.000/1999 (RIR/99).

Nesta toada, nos autos o lançamento se dá por arbitramento, pela falta da escrituração regular que permitisse outra forma de apuração e realiza-se em respeito ao princípio da verdade material e da estrita legalidade.

Como a atividade fiscal é vinculada e obrigatória sob pena de responsabilidade funcional, não compete à autoridade fiscal nem ao julgador administrativo, determinar outra forma de proceder, quando os fatos se subsumem a norma, não sendo possível o desvio do seu comando.

Ou seja, ante a desídia da Impugnante que deixou de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, o imposto devido teve que ser

determinado com base nos critérios do lucro arbitrado, conforme determina o art. 530, III do RIR/99:

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;

(...)(g.n.)

Destarte, ao contrário do defendido pela Recorrente, a receita bruta é conhecida extraída do livro de registro de saídas apresentado, onde restou demonstrado que houve operações comerciais de vendas de mercadorias, totalizando uma receita bruta de R\$ 1.352.493,96 no segundo trimestre de 2005¹, remetendo à aplicação do art. 532 do RIR/99:

Art. 532. O lucro arbitrado das pessoas jurídicas, observado o disposto no art. 394, § 11, quando conhecida a receita bruta, será determinado mediante a aplicação dos percentuais fixados no art. 519 e seus parágrafos, acrescidos de vinte por cento (Lei nº 9.249, de 1995, art. 16, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 27, inciso I).

Nesse diapasão, a obrigação do contribuinte, se quiser manter-se dentro dos regimes de apuração do lucro real e do lucro presumido, é a de manter a escrituração nos termos da legislação comercial e fiscal (artigos 251 e 527 do RIR/99); e tal obrigação não é resultado de mero formalismo legislativo, mas resultado do fato de que a apuração da matéria tributária, naqueles regimes de tributação, é feita no âmbito, justamente, da escrituração, para depois ser transcrita nas declarações a serem apresentadas ao órgão fazendário.

Vejamos que as receitas levadas à apuração do lucro arbitrado foram os valores de operações comerciais realizadas pela Recorrente. Não se pode esquecer que os percentuais do lucro arbitrado estão previstos em lei, e se o contribuinte não quiser se subordinar a eles deve cuidar de cumprir os requisitos para poder permanecer dentro do lucro real.

No tocante ao arbitramento, destacamos que conforme determinação expressa pelo CTN (artigo 44) a base de cálculo do imposto de renda é o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis.

¹ 10. A contribuinte entregou a Declaração de Informações Econômico-fiscais da Pessoa Jurídica - DIPJ e o Demonstrativo de Apuração das Contribuições Sociais — DACON zerados relativos ao ano calendário 2005, porém, assim como as notas-fiscais acessadas em estabelecimento de terceiro, o livro registro de saídas apresentado pela fiscalizada demonstra que houve operações comerciais de vendas de mercadorias, totalizando uma receita bruta de R\$ 1.352.493,96 no segundo trimestre de 2005.

11. Desta forma, a receita bruta auferida pela empresa, no segundo trimestre do ano de 2005, foi obtida por meio da soma de todas as notas-fiscais constantes do livro registro de saídas apresentado sob intimação, cujas cópias são juntadas As folhas 34/37. (e-fl. 25).

Assim também define o RIR/99, vejamos:

Art. 219. A base de cálculo do imposto, determinada segundo a lei vigente na data de ocorrência do fato gerador, é o lucro real (Subtítulo III), presumido (Subtítulo IV) ou arbitrado (Subtítulo V), correspondente ao período de apuração (Lei nº 5.172, de 1966, arts. 44, 104 e 144, Lei nº 8.981, de 1995, art. 26, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º).

Assim, o lançamento, ao usar no cálculo da exigência o arbitramento, adota uma forma de tributação prevista na legislação de regência.

E nem mesmo a apresentação posterior de documentos e da própria escrituração teriam o condão de afastar o arbitramento do lucro, consoante mansa e pacífica jurisprudência administrativa. A matéria, inclusive, se encontra há muito sumulada pelo atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF).

Veja-se o enunciado da 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.

Da simples leitura do enunciado supra, depreende-se claramente que a apresentação *a posteriori* de documentos da escrituração ou mesmo a escrituração não tem o condão de invalidar o arbitramento do lucro promovido pela autoridade fiscal, revelando-se desarrazoada as teses suscitadas pela Recorrente.

Com efeito, extrai-se do entendimento sumulado verdadeira proteção ao trabalho fiscal, na medida em que inibe embaraço à fiscalização, consistente na negativa de atendimento às sucessivas intimações fiscais, durante os trabalhos de auditoria.

Ora, a **não apresentação de escrita contábil** impossibilita a apuração do lucro real e, por consequência, a verificação se o contribuinte pagou o tributo devido. Daí a autorização legal para o arbitramento do lucro.

É sabido, o ato administrativo de lançamento é um ato vinculado, exigindo-se para sua validade o atendimento a certos pressupostos objetivos (no caso, a ocorrência das hipóteses previstas em lei para o arbitramento do lucro) e também subjetivos, (competência do agente, etc).

Todavia, uma vez atendidos esses pressupostos objetivos e subjetivos, isto é, regularmente constituído, o crédito somente se modifica ou extingue, ou tem sua exigibilidade suspensa ou excluída, nos casos previstos em lei, fora dos quais não podem ser dispensadas, sob pena de responsabilidade funcional.

Vejamos que não se pode admitir que a posterior apresentação documental, isto é, o arrependimento, torne nulo o trabalho fiscal. Admitir-se o contrário, equivaleria a um arbitramento condicional, não previsto em lei ou, ainda, implicaria em dizer-se que o ato administrativo de lançamento ficaria sem efeito, quando o contribuinte, após autuado,

comprovasse possuir escrita e se dispusesse a apresentá-la, o que, convenhamos, por afrontar a lógica e o bom senso, somente seria admissível se a lei expressamente o dissesse.

À luz das normas vigentes, não há lugar para qualquer regularização, uma vez lavrado o Auto de Infração, e qualquer tentativa interpretativa em sentido contrário, além de ficar desprovida de consistência jurídica, também não seria salutar do ponto de vista da política e administração tributárias.

Nem mesmo as Declarações apresentadas após o início do procedimento fiscal teriam o condão de alterar o lançamento, porque o entendimento consolidado no âmbito deste e. CARF, por meio da Súmula CARF nº 33, é de que as mesmas não produzem quaisquer efeitos sobre o lançamento de ofício:

Súmula CARF nº 33

A declaração entregue após o início do procedimento fiscal não produz quaisquer efeitos sobre o lançamento de ofício. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Rejeito, pois, as razões de Recorrente da contribuinte sobre o tema do arbitramento dos lucros e, conseqüentemente, ficam prejudicados (1) o exame da alegação de ofensa ao art. 148 do CTN; e (2) o exame dos livros e documentos apresentados pela contribuinte junto com sua peça de defesa.

Dessa forma, agiu corretamente, a Autoridade Fiscal ao proceder à apuração, com base no Lucro Arbitrado, do imposto e das contribuições devidos pelo contribuinte.

CONCLUSÃO

Ante o exposto, nega-se provimento ao Recurso Voluntário.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Márcio Avito Ribeiro Faria