



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>15746.721044/2023-25</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	1101-001.552 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	19 de fevereiro de 2025
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	NPE SERVICE MANUTENCAO E MONTAGEM S.A.
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ**

Ano-calendário: 2019

LUCRO ARBITRADO. AUSÊNCIA DE DISCRICIONARIEDADE. HIPÓTESE DE ARBITRAMENTO CONSTATADA NO CURSO DA FISCALIZAÇÃO. OBRIGATORIEDADE DO ARBITRAMENTO.

O arbitramento é uma medida subsidiária e excepcional, utilizada somente quando a autoridade fiscal não dispõe de meios regulares para apurar a base de cálculo do tributo.

Constatada a ocorrência de hipótese legal para sua realização, o arbitramento é obrigatório, inclusive eventualmente implicando na anulação do lançamento que não o tenha adotado.

ARBITRAMENTO. ART. 143 DO CTN. DISPONIBILIDADE ECONÔMICA OU JURÍDICA.

Na impossibilidade de identificar o lucro, devido à falta de escrituração pelo contribuinte, a lei prevê hipóteses de se apurar a base de cálculo do tributo mesmo nos casos em que o interessado não oferece os meios para que tal procedimento seja feito.

LUCRO ARBITRADO. APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTOS NO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. SÚMULA 59 DO CARF.

A Súmula 59 do CARF – de caráter vinculante – dispõe que não se invalida o arbitramento pela apresentação (e, portanto, restringe sua apreciação), no curso do contencioso administrativo, dos documentos que seriam necessários à apuração do crédito tributário e que deixaram de ser apresentados no curso da fiscalização com regular intimação.

À luz da Súmula em questão, uma vez tendo sido efetuado o lançamento por arbitramento, cumpre, no contencioso administrativo, analisar: (a) se o arbitramento no caso concreto encontra respaldo nos fatos, isto é, se

efetivamente se trata de hipótese legal de arbitramento; e (b) se houve respeito às regras procedimentais que o regulam.

LUCRO ARBITRADO. LEI 8.981/1995, ART. 47. AUSÊNCIA DE ESCRITURAÇÃO, ESCRITURAÇÃO IMPRESTÁVEL E OPÇÃO INDEVIDA PELO LUCRO PRESUMIDO. PROCEDIMENTO FISCAL COM INTIMAÇÕES SUCESSIVAS PARA ESCLARECIMENTOS, RETIFICAÇÕES E APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTOS.

O arbitramento encontra fundamento adequado nos incisos I e III do art. 603 do RIR/18, seja pela ECD não transmitida e não apresentada à fiscalização (inciso I), seja pela transmissão da ECF com valores zerados, em contraste relevante com faturamento significativo em notas fiscais emitidas de prestação de serviço e de venda, fato que implica na sua imprestabilidade para apuração do lucro real (inciso III).

Evidenciando-se que o contribuinte deixou de manter escrituração contábil regular (ECD), e transmitiu a escrituração fiscal (ECF) com severas inconsistências (registros zerados) a torna-la efetivamente imprestável, seja para apurar o lucro real, seja para identificar a movimentação financeira, e tendo sido o contribuinte devidamente intimado e reintimado a esclarecimentos no procedimento fiscal, o arbitramento se amolda perfeitamente ao artigo 47 da Lei 8.981/1995 (art. 530 do RIR/99 e 603 do RIR/18).

A opção indevida pelo lucro presumido, em função da superação do limite de receita bruta, é hipótese prevista em lei de arbitramento do lucro.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

Sala de Sessões, em 19 de fevereiro de 2025.

*Assinado Digitalmente*

**Diljese de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho** – Relator

*Assinado Digitalmente*

Efigenio de Freitas Junior – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Itamar Artur Magalhaes Alves Ruga, Jeferson Teodorovicz, Edmilson Borges Gomes, Diljesse de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho, Rycardo Henrique Magalhaes de Oliveira, Efigenio de Freitas Junior (Presidente)

## RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário (e-fls. 21.408-21.451) interposto contra acórdão da 2ª Turma da DRJ05 (e-fls. 21.341-21.385) que julgou parcialmente procedente impugnação (e-fls. 322-353) apresentada contra autos de infração de IRPJ, CSLL, PIS, COFINS e Multa Isolada (e-fls. 266-311), relativos ao ano-calendário 2019, em que são apontadas as seguintes infrações:

### **IRPJ:**

OMISSÃO DE RECEITA DA ATIVIDADE INFRAÇÃO: RECEITA BRUTA MENSAL DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS EM GERAL Arbitramento do lucro realizado a partir da receita bruta de prestação de serviços, de acordo com as Notas Fiscais de Serviços Eletrônicas (NFS-e) emitidas pela empresa ao longo do exercício.

RECEITAS DA ATIVIDADE INFRAÇÃO: RECEITA BRUTA NA REVENDA DE MERCADORIAS Arbitramento do lucro realizado a partir da receita bruta de vendas, de acordo com as Notas Fiscais Eletrônicas (NF-e) emitidas pela empresa ao longo do exercício.

### **CSLL:**

OMISSÃO DE RECEITA INFRAÇÃO: FALTA DE RECOLHIMENTO DA CSLL DEVIDA SOBRE RECEITAS DA ATIVIDADE OMITIDAS Arbitramento do lucro realizado a partir da receita bruta de prestação de serviços, de acordo com as Notas Fiscais de Serviços Eletrônicas (NFS-e) emitidas pela empresa ao longo do exercício.

FALTA/INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DA CSLL OU DO ADICIONAL INFRAÇÃO: FALTA/INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DA CSLL Arbitramento do lucro realizado a partir da receita bruta de vendas, de acordo com as Notas Fiscais Eletrônicas (NF-e) emitidas pela empresa ao longo do exercício.

### **PIS:**

INCIDÊNCIA CUMULATIVA PADRÃO INFRAÇÃO: OMISSÃO DE RECEITA Valor apurado a partir das receitas brutas de vendas e de prestação de serviços.

Destaque-se que foram excluídos da base de cálculo os valores de ICMS destacados nas notas fiscais.

**COFINS:**

INCIDÊNCIA CUMULATIVA PADRÃO INFRAÇÃO: OMISSÃO DE RECEITA Valor apurado a partir das receitas brutas de vendas e de prestação de serviços. Destaque-se que foram excluídos da base de cálculo os valores de ICMS destacados nas notas fiscais.

**MULTA ISOLADA:**

DEMAIS INFRAÇÕES À LEGISLAÇÃO DOS IMPOSTOS E CONTRIBUIÇÕES INFRAÇÃO: NÃO ATENDIMENTO A INTIMAÇÃO FISCAL Multa regulamentar pelo não atendimento à intimação fiscal, visando ao fornecimento de informações ou esclarecimentos no prazo legal.

Os principais fatos narrados no Termo de Verificação Fiscal (e-fls. 193-263) são os seguintes:

Em 31/10/2022 a empresa foi intimada, através do Termo de Intimação Fiscal (TIF) nº 01, a apresentar **esclarecimentos quanto ao envio da Escrituração Contábil Fiscal (ECF), referente ao ano calendário 2019, com os saldos/valores zerados** (registros P100, P150, P200, P300, P400 e P500), conforme destacado abaixo. A ciência, ao aludido termo, ocorreu em 01/11/2022.

(...)

O fiscalizado manteve-se, mais uma vez, silente. Ante ao exposto, verifica-se que, de forma reiterada, o contribuinte não apresentou as escriturações requeridas por esta fiscalização.

Dando prosseguimento ao procedimento fiscal, foram solicitados, à Secretaria Municipal da Fazenda de São Paulo, os arquivos digitais das notas fiscais eletrônicas de prestação de serviços, relativas ao ano calendário 2019, com o intuito de aferir a receita apurada pela NPE.

A partir dos dados levantados, o contribuinte foi intimado, através do Termo de Constatação e Intimação Fiscal nº01, em 18/04/2023, a manifestar-se sobre os valores da Receita Bruta de vendas (NF-e), dos serviços prestados e dos rendimentos tributáveis declarados em DIRFs de terceiros, conforme disposto abaixo. A ciência, ao aludido termo, ocorreu em 18/04/2023 e o fiscalizado, mais uma vez, manteve-se silente.

**DESCARACTERIZAÇÃO DO REGIME DE TRIBUTAÇÃO**

Conforme declarado em sua ECF (Registro L300), a empresa apurou, no exercício de 2018, uma receita bruta de R\$ 100.939.305,78. Sendo assim, de acordo como artigo 587 do RIR/2018 (abaixo transcrito), não poderia aderir ao regime de tributação do lucro presumido, no exercício de 2019.

(...)

Fica, então, descaracterizada a opção realizada pelo fiscalizado no preenchimento da referida escrituração (Registro 0010 – forma de tributação do lucro), sendo ele obrigado à tributação com base no lucro real.

(...)

#### ARBITRAMENTO DO LUCRO

Em consonância com o disposto no artigo 603 do RIR/2018, destacado a seguir, o lucro deverá ser arbitrado, entre outras razões, quando o contribuinte, obrigado à tributação com base no lucro real, não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais (inciso I), ou quando a escrituração a que estiver obrigado revelar-se imprestável para a determinação do lucro real (inciso III) ou quando optar indevidamente pela tributação com base no lucro presumido (inciso V).

(...)

A NPE, em suma, por não ter enviado a ECD (inciso I), por ter transmitido a ECF com diversos registros zerados (inciso III) e por ter optado indevidamente pelo lucro presumido (inciso V), enquadra-se nas três situações supracitadas, sendo assim, o lucro deverá ser arbitrado pela Autoridade Fiscal. Para tal, serão adotados os ditames do artigo 605 do RIR/2018, transcrito abaixo.

(...)

#### RECEITA BRUTA

A receita bruta constatada a partir das informações disponíveis no sistema SPED-Nfe, bem como dos dados fornecidos pela Secretaria Municipal da Fazenda de São Paulo, está discriminada na tabela abaixo. Destaque-se que foram anexados ao Processo Administrativo a relação pormenorizada das Notas Fiscais Eletrônicas (NF-e) e os arquivos das Notas Fiscais de Serviços Eletrônicas (NFS-e) e que seus dados principais foram listados, respectivamente, nos Anexos I e II deste termo.

(...)

Destaque-se que os valores das vendas se referem ao total dos itens indicados nas respectivas notas fiscais, não computando-se no total os descontos incondicionais concedidos, as vendas canceladas e os tributos não cumulativos cobrados destacadamente (IPI e ICMS Substituição).

#### INFRAÇÕES APURADAS

Ficam constadas a opção indevida pelo regime de tributação do lucro presumido, assim como a omissão da receita apurada no exercício sob fiscalização e a imprestabilidade das informações prestadas na ECF (registros P100, P150, P200, P300, P400 e P500 com os saldos/valores zerados).

Destaque-se, mais uma vez, que como não foi apresentada à autoridade tributária a Escrituração Contábil Digital e como a Escrituração Contábil Fiscal demonstrou-se imprestável, o contribuinte sujeitar-se-á ao arbitramento do lucro no ano calendário 2019.

#### LANÇAMENTO DE OFÍCIO

(...)

A base de cálculo para apuração do Imposto de Renda Pessoa Jurídica foi determinada mediante a utilização do percentual de 9,6% sobre a receita bruta apurada na venda de produtos, e de 38,4% sobre a receita apurada com a prestação de serviços, de acordo com o disposto nos artigos 591 e 592 do RIR/2018.

Por sua vez, a base de cálculo para apuração da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido foi determinada mediante a utilização do percentual de 12% sobre a receita bruta apurada na revenda de mercadorias, e de 32% sobre a receita apurada com a prestação de serviços, nos termos do art. 20 da Lei 9.249/1.995.

(...)

#### TRIBUTAÇÃO REFLEXA

Relativamente ao PIS e à COFINS, conforme determina a Lei 10.637/2002, artigo 8º, inciso II, e a Lei 10.833/2003, artigo 10, inciso II, as empresas com tributação do IRPJ apurado pelo lucro arbitrado estão sujeitas ao regime cumulativo, com alíquotas de 0,65% e 3,00%, respectivamente, aplicados sobre o total das receitas auferidas. Desta forma, considerando o disposto no art. 3º da Lei 9.718/1998, procede-se ao lançamento de ofício dos valores apurados referentes ao PIS e à COFINS.

Cumprido salientar que, em conformidade com o julgamento dos embargos de declaração do Recurso Extraordinário nº 574.7006, pelo Supremo Tribunal Federal, foram excluídos da base de cálculo os valores de ICMS destacados nas notas fiscais, conforme exposto na tabela abaixo.

#### MULTA DE OFÍCIO

Em face do lançamento de ofício do IRPJ, da CSLL do PIS e da COFINS, acima caracterizado, aplica-se ao caso em questão o que dispõe a redação do art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96, transcrito a seguir.

Adicionalmente, o não atendimento às intimações culmina na aplicação do disposto no art. 1.013 do Decreto nº 9.580/2018, que assim dispõe:

Em impugnação, a Recorrente defendeu preliminarmente (a) a ausência de fundamentação do auto de infração; (b) a ausência de motivação do ato administrativo. No mérito, suscitou (a) a impossibilidade de arbitramento do lucro – violações constitucionais e legais; e (b) o nítido caráter confiscatório das multas e inaplicabilidade em razão da boa-fé do contribuinte.

A DRJ acolheu parcialmente a impugnação, em acórdão que restou a seguir ementado:

NULIDADE.

Descabe a arguição de nulidade nos casos em que os Autos de Infração foram lavrados por autoridade fiscal competente e o procedimento fiscal realizado em total consonância com a legislação vigente.

#### CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. NÃO OCORRÊNCIA.

Não há que se falar em cerceamento de defesa quando o contribuinte tem acesso a todas as informações necessárias à compreensão das razões que levaram à autuação, tendo apresentado impugnação em que combate todos os fundamentos do auto de infração. O relatório fiscal que integra o auto de infração oferece todas as condições necessárias para o conhecimento das infrações imputadas à contribuinte.

#### JULGADOS ADMINISTRATIVOS E JUDICIAIS. VINCULAÇÃO.

Regra geral, julgados administrativos e judiciais não estão compreendidos no conceito de legislação tributária, portanto, não vinculam a Administração Pública Federal, produzindo efeitos apenas em relação às partes que integram os processos.

#### APRESENTAÇÃO POSTERIOR DE PROVAS.

Não tendo sido apresentado nenhum novo documento ou elemento de prova tampouco requerimento, demonstrando a existência das condições previstas na lei para o direito de o impugnante fazê-lo em momento processual posterior ao da impugnação, deve-se julgar a matéria em litígio com base nos elementos disponíveis no processo.

#### PEDIDO DE PERÍCIA.

Considera-se não formulado o pedido de perícia feito em desacordo com a legislação pertinente.

#### INCONSTITUCIONALIDADE OU ILEGALIDADE. LEI OU ATO NORMATIVO. ARGUIÇÃO. APRECIÇÃO. COMPETÊNCIA.

A apreciação e declaração de inconstitucionalidade ou ilegalidade de lei ou ato normativo é prerrogativa reservada ao Poder Judiciário, sendo vedada sua apreciação pela autoridade administrativa em respeito aos princípios da legalidade e da independência dos Poderes.

#### PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS. NÃO AFRONTA.

Incabível a discussão, na esfera administrativa, quanto à possível inaplicabilidade da norma legal por ofensa a princípios constitucionais, tendo em vista o devido cumprimento às determinações legais inseridas no ordenamento jurídico bem como a vinculação e a obrigatoriedade da atividade administrativa.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ano-calendário: 2019 ARBITRAMENTO DO LUCRO Por imposição legal, o resultado tributável da pessoa jurídica deve ser determinado com base no lucro arbitrado quando o contribuinte, obrigado à tributação com base no lucro real, não mantiver escrituração na forma

das leis comerciais e fiscais ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal, quando a escrituração contábil a que estava obrigada for imprestável para determinar o lucro real ou quando o contribuinte optar indevidamente pela tributação com base no lucro presumido, dentre outras hipóteses previstas no art. 603 do RIR/2018.

#### LANÇAMENTOS DECORRENTES.

Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido - CSLL Contribuição para o PIS/Pasep Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins Em se tratando de tributação reflexa, deve ser observado o que for decidido para o Auto de Infração principal, uma vez que todas as exigências tiveram o mesmo suporte fático.

#### MULTA DE OFÍCIO AGRAVADA.

Descabe o agravamento da multa de ofício de 75% para 112,5% quando não perfeitamente caracterizado o efetivo prejuízo ao procedimento fiscal.

#### MULTA ISOLADA. NÃO FORNECIMENTO DE ESCLARECIMENTOS SOLICITADOS.

A multa regulamentar apenas se aplica nas hipóteses em que o contribuinte deixa de prestar informações de que disponha em relação a terceiros.

Como se nota, a DRJ afastou o agravamento da multa de ofício, bem como cancelou o lançamento com relação à multa isolada.

Irresignada, a Recorrente interpôs recurso voluntário em que reitera as razões da impugnação, formulando preliminar de nulidade do auto de infração pela (a) ausência de fundamentação do auto de infração; e pela (b) a ausência de motivação do ato administrativo. No mérito, suscitou (a) a efetiva demonstração da receita/lucro tributável – violação ao princípio da verdade material; (b) a impossibilidade de arbitramento do lucro – violações constitucionais e legais; (c) impossibilidade de arbitramento do lucro – ausência de prejuízo à fiscalização.

É o relatório.

## VOTO

Conselheiro **Diljesse de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho**, Relator

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade. Portanto, dele tomo conhecimento.

**Preliminares. Nulidade do auto de infração.**

Inicialmente, formula a Recorrente preliminares de nulidade do auto de infração, as quais já haviam sido igualmente suscitadas na impugnação. De um lado, alega não ter havido devida fundamentação do auto de infração, que teria sido “constituído à revelia de uma fundamentação clara e precisa” e que “o Auditor Fiscal, em síntese, arrogou a obrigação sem justificar a razão da imputação”.

De outro, afirma a Recorrente que “Ilmo. Auditor Fiscal de forma esbaforida, ao arrepio do princípio da verdade material, em vez de atuar de forma colaborativa com a Recorrente e compor a receita bruta e o lucro tributável para fins de cálculo de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS do ano-calendário de 2019, optou por realizar o lançamento por arbitramento, sob a mera alegação de que a ECF estaria com campos vazios e que a ECD não teria sido apresentada”.

Não assiste razão à Recorrente. No que tange à alegada ausência de fundamentação, a mera leitura do auto de infração demonstra suficiente fundamentação, com indicação clara e precisa dos fatos apurados, bem como dos dispositivos legais que o fundamentam e as consequências jurídicas atribuídas ao sujeito passivo.

O auto de infração detalha o procedimento fiscal, aponta a razão e o fundamento jurídico de descaracterização do regime de tributação e do arbitramento do lucro. Pormenoriza a receita bruta identificada e o lucro arbitrado, com clara indicação das infrações e penalidades aplicadas, além de estar acompanhado da relação de notas fiscais que compôs a receita bruta utilizada pelo agente autuante.

Como bem observou a DRJ:

Constata-se que a descrição dos fatos, o enquadramento legal e as provas juntadas ao processo permitem esclarecer as causas das autuações, bem como toda a sistemática aplicável à constituição dos créditos tributários.

Para declarar a nulidade de um ato, além do previsto no art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, há que se pesquisar dois aspectos: primeiro, se o ato atingiu sua finalidade e, segundo se houve prejuízo para a parte. Na hipótese, os Autos de Infração e o Termo de Verificação Fiscal, dos quais a interessada foi devidamente cientificada, explicitam os fatos ocorridos e sua subsunção aos fatos típicos previstos na legislação tributária.

Logo, não resultou o ato em questão em acarretar cerceamento do direito de defesa da interessada, uma vez que foi regularmente intimada durante o procedimento de fiscalização, tendo tomado ciência dos Autos de Infração e do Termo de Verificação Fiscal, em que as infrações que lhe foram imputadas encontram-se claramente e detalhadamente descritas e capituladas. Prova inequívoca de que não ocorre o cerceamento do direito de defesa é a de que as exigências foram impugnadas e estão sendo examinadas por esta autoridade julgadora.

Não há, pois, vício de fundamentação e, não é demais recordar, nenhum prejuízo à defesa da Recorrente, que, como se nota, foi capaz de identificar precisamente as razões da autuação e exercer sua defesa de forma plena.

No que tange à alegação de que houve erro da fiscalização no procedimento de arbitramento, por não ter *“atuado de forma colaborativa com a Recorrente”*, não se trata propriamente de nulidade, mas de insurgência da Recorrente com relação ao mérito do próprio procedimento de arbitramento, matéria que será objeto de análise no decorrer do presente voto.

Aduz ainda a Recorrente ter havido *“ausência de motivação do ato administrativo”*, suscitando que ser *“necessário que haja a precisa demonstração de que não seria possível, por outras vias, se chegar à base de cálculo dos impostos e contribuições”*, bem como que a *“ausência de motivação do lançamento também é justificada na medida em que a receita bruta indicada no Auto de Infração não corresponde com a realidade dos fatos”*.

Mais uma vez, trata-se de insurgência que não corresponde a qualquer nulidade do auto de infração, mas de questionamento quanto à eventual ilegalidade ou falha no procedimento de arbitramento do lucro executado pela autuação, matéria que constitui o mérito da defesa da Recorrente e, como tal, será a seguir enfrentada.

Assim, rejeito as preliminares suscitadas.

#### **Do mérito. Arbitramento do lucro.**

No que diz respeito ao mérito da autuação, argumenta a Recorrente que *“em razão do arbitramento em questão, a autuação fiscal não considerou as peculiaridades legais”* e que *“tal fato majora demasiadamente a Recorrente, que é obrigada a realizar pagamento de tributos que não correspondem ao lucro tributável efetivamente auferidos para fins de tributação de IRPJ e CSLL e de receita para o PIS e a COFINS”*.

Defende, em síntese, que, além da ECF/ECD, haveria outras formas de se demonstrar o montante tributável da Recorrente e que a fiscalização não teria intimado a Recorrente para complementar as informações colhidas no SPED Fiscal e junto ao Município de São Paulo, fato que teria gerado uma autuação muito superior à sua efetiva base tributável. Os seguintes trechos de seu recurso voluntário resumem as alegações da Recorrente:

Muito pelo contrário, a Receita Federal não intimou a Recorrente para a apresentação da DRE ou do Relatório elaborado por Auditores regularmente cadastrados no Conselho Federal de Contabilidade e apenas insistiu na correção da ECF e apresentação de ECD para ignorar quaisquer outros documentos que refletissem a verdade material quanto à tributação de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS do ano-calendário de 2019.

(...)

Pois bem, no caso concreto, foi demonstrado que a Recorrente à época da fiscalização já possuía os documentos fiscais e contábeis aptos a demonstrar de forma fidedigna a receita bruta e o lucro tributável para fins de cálculo de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, faltando à fiscalização presteza para a condução da ação fiscal que gerou o Auto de Infração.

(...)

Contudo, conforme já mencionado, o Ilmo. Auditor Fiscal imputou enorme prejuízo financeiro à Recorrente ao arbitrar os tributos do ano-calendário de 2019, ao considerar a receita bruta informada no SPED fiscal (receitas oriundas de vendas) e informação do Município de São Paulo (receitas oriundas de serviços).

É dizer que a auditoria não estava totalmente desinformada sobre a receita bruta auferida pela Recorrente, porque através das informações prestadas pelo sistema informatizado da Receita Federal e do Município de São Paulo já era possível atestar o montante tributável e a partir daí calcular a base de cálculo para fins de cobrança de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS.

A partir de tais informações, o Auditor Fiscal apenas deveria ter intimado a Recorrente para complementar as informações a título de dedução e exclusão para IRPJ e CSLL, bem como os insumos da Contribuinte que dão direito a crédito para o PIS e a COFINS.

Na realidade, a penalidade da Recorrente que sofreu com o lançamento arbitrado foi culpa da própria inércia da Auditoria em realizar o correto trâmite da fiscalização em apurar o lucro correto para fins de tributação do IRPJ e CSLL e da receita para o PIS e a COFINS.

Até porque, vale a pena lembrar que o arbitramento do lucro somente é possível, quando comprovadamente inexistirem outros meios para a apuração de receita/lucro, uma vez que tal lançamento é medida de punibilidade extrema, conforme próprio entendimento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais:

(...)

Ademais, nos termos do tópico anterior, foi realizado o arbitramento do lucro, em razão de que a Recorrente não teria apresentado a ECD e teria apresentado a ECF com campos vazios, motivos pelos quais, permitiriam a adoção do referido método para fins de apuração de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS.

Inicialmente, cumpre deixar claro que o arbitramento do lucro, previsto no art. 603 do RIR/2018, é possível apenas quando o Contribuinte, quando tributado com base no lucro real: i) não mantem a escrituração na forma das leis comerciais e fiscais; e/ou ii) quando apresenta escrituração que contiver evidentes indícios de fraudes ou erros, conforme previsão expressa em seu texto:

(...)

O Auto de Infração, em total desobediência ao princípio da legalidade estrita, arbitrou o lucro com base em hipóteses não previstas em lei, isto é, as normas

que regulamentam o lançamento por arbitramento no RIR/2018 não especificam que apenas a ECF e ECD são os documentos hábeis para fins de apuração de IRPJ/CSLL.

No que tange às alegações da Recorrente, não obstante sensibilize-se este Relator com as consequências potencialmente gravosas que podem advir do lançamento por arbitramento, o fato é que a análise, nesta altura processual, diz respeito a saber se houve respeito material e processual às regras do arbitramento.

As alegações da Recorrente quanto ao fato de que o arbitramento gerou resultado tributável superior àquele que teria sido auferido mediante apuração normal do lucro real, pugnando pela observância da verdade material para fins de consideração dos documentos acostados aos autos em sede de impugnação, são irrelevantes.

A um, pelo fato de que – tratando-se de uma presunção da disponibilidade econômica ou jurídica por aproximação – é natural e óbvio que o arbitramento não necessariamente corresponderá à base tributável que teria sido auferida. A dois, pelo fato de que sua utilização é, nos termos da Lei, consequência de alguma irregularidade ou falha do contribuinte que tenha impedido a correta apuração do lucro no regime real ou presumido. Nesse sentido, o arbitramento é uma medida subsidiária e excepcional, utilizada somente quando a autoridade fiscal não dispõe de meios regulares para apurar a base de cálculo do tributo.

Tanto é assim que, constatada a hipótese de sua realização, o arbitramento é obrigatório (inclusive eventualmente implicando na anulação do lançamento que não observou tal rito). Isto é: havendo escrituração imprestável, por exemplo, não cabe o lançamento pelo lucro real, por imperativo legal. Nesse sentido é a jurisprudência deste Conselho, inclusive desta Turma:

**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. (CARF – Acórdão 1001-003.571 – 03/10/2024)

**ARBITRAMENTO DO LUCRO. AUSÊNCIA DE DOCUMENTOS DA ESCRITURAÇÃO.**

Cabível o arbitramento do lucro quando o contribuinte deixa de apresentar, sob intimação da autoridade tributária, a escrituração e documentos contábeis e fiscais, a exemplo da ECD e ECF. (CARF – Acórdão 1101-001.411 – 18/11/2024)

Em outras palavras, o que importa – uma vez tendo sido efetuado o lançamento por arbitramento - é saber: (a) se houve correta subsunção, pela fiscalização, das normas que autorizam o arbitramento aos fatos identificados, isto é, se o arbitramento no caso concreto encontra respaldo legal; e (b) se houve respeito às regras procedimentais que o regulam.

Não à toa, este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais tem Súmula – de caráter vinculante – no sentido de que a tributação do lucro arbitrado não se invalida pela

apresentação, no curso do contencioso administrativo, dos documentos que seriam necessários à apuração do crédito tributário e que deixaram de ser apresentados no curso da fiscalização:

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.

Portanto, as alegações da Recorrente relativas à consideração da verdade material para apreciação de documentos financeiros trazidos junto à impugnação e ao recurso voluntário deve ser desde já rechaçada, por esbarrar na Súmula em questão.

Assim, importa rememorar aquilo que sucedeu previamente ao lançamento por arbitramento e os fatos que a ele conduziram.

No caso em tela, o arbitramento foi justificado pela fiscalização nos seguintes termos:

Em consonância com o disposto no artigo 603 do RIR/2018, destacado a seguir, o lucro deverá ser arbitrado, entre outras razões, quando o contribuinte, obrigado à tributação com base no lucro real, **não mantiver escrituração** na forma das leis comerciais e fiscais (inciso I), ou **quando a escrituração a que estiver obrigado revelar-se imprestável para a determinação do lucro real** (inciso III) ou **quando optar indevidamente pela tributação com base no lucro presumido** (inciso V).

(...)

A NPE, em suma, por não ter enviado a ECD (inciso I), por ter transmitido a ECF com diversos registros zerados (inciso III) e por ter optado indevidamente pelo lucro presumido (inciso V), enquadra-se nas três situações supracitadas, sendo assim, o lucro deverá ser arbitrado pela Autoridade Fiscal. Para tal, serão adotados os ditames do artigo 605 do RIR/2018, transcrito abaixo.

Fundamentou-se o arbitramento, pois, nos incisos I, III e V do art. 603 do RIR/18, cuja redação é a seguinte:

Art. 603. O imposto sobre a renda, 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 ):

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

III - a escrituração a que o contribuinte estiver obrigado revelar evidentes indícios de fraudes ou contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para:

a) identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária; ou b) determinar o lucro real;

V - o contribuinte optar indevidamente pela tributação com base no lucro presumido;

Portanto, há três distintos fundamentos para o arbitramento.

No que diz respeito às hipóteses dos incisos I e III (não mantiver escrituração na forma das leis ou a escrituração revelar evidentes indícios de fraudes, ou vícios que a tornem imprestável), os quais foram objeto de questionamento mais direto por parte da Recorrente, importa rememorar os achados da fiscalização.

Conforme consta do Termo de Início de Procedimento Fiscal (e-fls. 2-3), a Recorrente foi inicialmente intimada para apresentar documentos gerais de cadastros e de seus representantes legais, tendo sido tal intimação regularmente respondida (e-fls. 10-144).

Já no Termo de Intimação Fiscal nº 01 (e-fls. 145-146) a fiscalização requereu esclarecimentos específicos quanto ao fato de que a ECF constava com “valores zerados” que contrastavam com a existência de rendimentos tributáveis informados em DIRF e com a emissão de notas fiscais por parte da empresa:

Esclarecimentos quanto ao envio da Escrituração Contábil Fiscal (ECF), referente ao ano calendário 2019, com os saldos/valores zerados (registros P100, P150, P200, P300, P400 e P500). Fato que vai de encontro ao previsto no art. 2º da Instrução Normativa nº 2.004, de 18 de janeiro de 2021, que estabelece a obrigatoriedade de a pessoa jurídica informar, na ECF, todas as operações que influenciem a composição da base de cálculo e o valor devido do IRPJ e da CSLL.

Destaque-se que, a ausência de saldos/valores, na aludida escrituração, contrasta com as informações disponíveis nos sistemas informatizados da Receita Federal do Brasil, seja pela constatação da existência de rendimentos tributáveis de R\$ 11.826.176,44, declarados em DIRFs de terceiros (Declarações do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte), seja pela verificação da emissão de NF-e (Notas Fiscais eletrônicas) de vendas, que totalizaram R\$ 11.317.642,62, no ano calendário em análise.

Devidamente intimada (e-fls. 148), a empresa nada respondeu. Novamente intimada (e-fl. 150-151), a Recorrente afirmou ter passado por troca de gestão, tendo apurado a necessidade de se refazer a contabilidade (e-fl. 157):

Durante o exercício em questão passamos por processo de troca de equipe de gestão, inclusive, de equipe Contábil e Fiscal. Dentro deste processo, apurou-se necessidade de se refazer a contabilidade de todo o ano de 2019 e nos submetermos e auditoria externa após finalização do processo, ao passo que, quando a declaração foi transmitida ainda não havia números confiáveis e conferidos para transmissão e, tão pouco, sistema informatizado preparado para validação dos dados em programa próprio da RFB.

(...)

Hoje já temos acesso total as escriturações e ao sistema informatizado utilizado na época, e embora fora de prazo, podemos retificar as informações para que possa visualizar os números em conferência aos declarados em DIRF e em Notas Eletrônicas, ainda que sem efeito para atendimento ao previsto no art. 2º da Instrução Normativa nº 2.004, de 18 de janeiro de 2021. Vale destacar que tivemos prejuízo fiscal no período selecionado.

No Termo de Intimação nº 03 (e-158-159), a Recorrente foi intimada a apresentar a ECD, bem como expressamente autorizada a transmitir a ECF retificadora. Devidamente intimada (e-fl. 162), não houve resposta. Após reintimação (e-fl. 163-164), a Recorrente requereu prorrogação de prazo (e-fl. 170), que foi plenamente concedido (e-fl. 171) e igualmente não atendido.

No Termo de Intimação nº 05 (e-fl. 175-176), a Recorrente foi novamente intimada a apresentar a ECD original, bem como a ECF retificadora, cuja transmissão já havia sido autorizada. Na ocasião, foi alertada quanto às penalidades que poderiam resultar do não atendimento. Intimada (e-fl. 178), não respondeu.

Foi então lavrado Termo de Constatação e Intimação (e-fls. 184-185), no qual se consignou a existência de notas fiscais de venda, de prestação de serviço e de rendimentos tributáveis em DIRF:

- ☑ CONSTATOU-SE, a partir das Notas Fiscais eletrônicas (NFe) emitidas pelo contribuinte, que a Receita Bruta de vendas totalizou R\$ 11.317.642,62.
- ☑ Ficou também CONSTATADO, tendo como base informações fornecidas pela Secretaria da Fazenda do município de São Paulo, que o valor total dos serviços prestados pela fiscalizada foi de R\$ R\$ 202.799.096,46.
- ☑ Por sua vez, CONSTATOU-SE a existência de rendimentos tributáveis de R\$ 11.826.176,44, declarados em DIRFs de terceiros.

Novamente intimada (e-fls. 187), a Recorrente deixou transcorrer o prazo sem resposta. Outra vez intimada da continuidade do procedimento fiscal (e-fls. 189), tampouco respondeu.

Apenas após todo esse transcurso é que foram lavrados o Termo de Verificação Fiscal e os autos de infração.

Como se vê, é absolutamente falsa a afirmação da Recorrente de que não houve intimação prévia para apresentação de documentos ou mesmo falta de colaboração por parte da fiscalização. A realidade dos autos desmente tal afirmação e não deixa margem de dúvidas: a Recorrente ficou-se inerte durante todo o procedimento fiscal, deixou de apresentar documentos cuja apresentação foi reiteradamente oportunizada. Sujeita-se ao lançamento por arbitramento, pois, muito mais em virtude de sua inércia.

Nesse contexto, tem-se que o arbitramento encontra fundamento adequado nos incisos I e III do art. 603 do RIR/18, seja pela ECD não transmitida e não apresentada à fiscalização (inciso I), seja pela transmissão da ECF com valores zerados, em contraste relevante com faturamento significativo em notas fiscais emitidas de prestação de serviço e de venda, fato que implica na sua imprestabilidade para apuração do lucro real (inciso III):

Art. 603. O imposto sobre a renda, 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 ):

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

III - a escrituração a que o contribuinte estiver obrigado revelar evidentes indícios de fraudes ou contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para:

a) identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária; ou b) determinar o lucro real;

V - o contribuinte optar indevidamente pela tributação com base no lucro presumido;

No caso em tela, a Recorrente auferiu mais de R\$200 milhões de reais em vendas e prestação de serviço, como reconhece em seu próprio Recurso Voluntário, com emissão de notas fiscais, mas não realizou a devida escrituração contábil e fiscal, nos termos da Lei, mesmo tendo sido oportunizada diversas vezes durante a fiscalização.

Inclusive, veja-se que o faturamento reconhecido pela empresa em seu recurso voluntário (R\$202.799.096,46) é muito próximo ao apurado no lançamento por arbitramento (R\$214.116.739,08), o que reforça a correção do procedimento. A eventual diferença nos tributos apurados pelo arbitramento em relação ao lucro real é natural e repita-se, decorre da falha da Recorrente em trazer à fiscalização as informações que permitiriam a apuração do lucro real que eventualmente a beneficiaria.

Ademais, note-se que o arbitramento ainda guardava respaldo no inciso V acima transcrito. Isso porque, no ano-calendário anterior, a Recorrente havia ultrapassado o limite máximo de receita bruta permitida para tal regime e, portanto, deveria ter adotado o lucro real no ano-calendário objeto da autuação, o que não ocorreu.

Assim, reputo correto o procedimento adotado pela fiscalização em proceder com o arbitramento do lucro.

Ainda nesse sentido, verifica-se que a fixação da receita bruta conhecida com base nas notas fiscais de venda e serviço emitidas pela própria empresa encontra respaldo legal e houve, pela fiscalização, a correta dedução dos descontos incondicionais, vendas canceladas e exclusão dos tributos IPI e ICMS. Portanto, não há falha na quantificação do lucro arbitrado.

Por fim, quanto às alegações de ordem constitucional, cumpre tão somente observar não ser competente este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais para sua apreciação.

Diante do exposto, conheço do recurso voluntário para negar-lhe provimento.

*Assinado Digitalmente*

**Diljese de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho**