



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15983.720032/2013-17
ACÓRDÃO	1402-007.598 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	18 de dezembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	CENTRAL COMERCIAL E IMPORTADORA LTDA.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2009

NULIDADE DO LANÇAMENTO.

As garantias ao devido processo legal, ao contraditório e à ampla defesa com os meios e recursos a ela inerentes foram observadas, de modo que não restou evidenciado o cerceamento do direito de defesa para caracterizar a nulidade dos atos administrativos.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2009

IMPOSTO DE RENDA. DISPONIBILIDADE.

O imposto de renda incide sobre a disponibilidade de renda, a qual, no caso de pessoa jurídica, é auferida conforme a opção do contribuinte pelo regime de tributação.

GIA. PROVA EMPRESTADA.

É possível a utilização de prova emprestada, sendo vedado o uso das conclusões da fiscalização de outro Fisco.

ARBITRAMENTO. CABIMENTO.

Cabível o arbitramento do lucro quando a escrituração da pessoa jurídica se revelar imprestável para a determinação do lucro real.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça – Relatora

Assinado Digitalmente

Alexandre labrudi Catunda – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Rafael Zedral, Mauritania Elvira de Sousa Mendonca, Ricardo Piza di Giovanni, Alessandro Bruno Macedo Pinto, Alexandre labrudi Catunda (Presidente)

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em desfavor do Acórdão 01-37.033 - 1ª Turma da DRJ/BEL que julgou improcedente a Impugnação e mantendo o crédito tributário.

Por bem relatar os fatos, adoto o relatório do acórdão de piso:

“Versa o presente processo sobre autos de infração de IRPJ, CSLL, PIS/Pasep e COFINS (fl.4/34) relativamente aos seguintes períodos de apuração:

- IRPJ: 1º ao 4º trim/2009.
- CSLL: 1º ao 4º trim/2009.
- PIS/Pasep: janeiro a dezembro/2009.
- COFINS: janeiro a dezembro/2009.

Ainda conforme os lançamentos de IRPJ e CSLL, o lucro foi arbitrado nos 4 (quatro) trimestres do ano-calendário 2009 tendo em vista que a escrituração mantida pelo contribuinte é imprestável para determinação do lucro real, em virtude dos erros e lançamentos contábeis de receitas e custos serem incompatíveis entre si e principalmente entre os valores declarados em DIPJ e DACON e GIA (Secretaria Estadual). A fiscalização constatou ainda a omissão de receitas da revenda de mercadorias conforme Termo de Verificação Fiscal. O arbitramento tem fundamento no artigo 530, II do RIR/99.

No que se refere ao PIS/Pasep e COFINS, o lançamento ocorreu no regime cumulativo em decorrência do arbitramento do lucro. Também foi verificada omissão de receitas da revenda de mercadorias.

Os lançamentos estão fundamentados no Termo de Verificação Fiscal (fl.35/37) donde se extraem os seguintes excertos:

1) Trata-se de Ação Fiscal, motivada por "SELEÇÃO INTERNA", a fim de se verificar, conforme análise preliminar constante do dossiê, incompatibilidade de dados verificados em GIA, na qual informa total da Receita Bruta no valor de R\$ 22.957.434,17 em discordância com o total de Receita Bruta incluída em DICON, no valor de R\$ 16.650.275,12, além do fato de que todos os débitos de PIS e COFINS, informados em DICON, foram compensados com saldos de créditos de igual valor. Verificou-se também que a DIPJ/2010 está zerada, sem nenhum valor declarado de receita ou de custos, bem como sem informação de débitos de PIS, COFINS, IRPJ e CSLL. Não há, tampouco, débitos declarados em DCTF ou informação de créditos a compensar em PER/DICOMP. Verificou-se, ainda, que não há recolhimentos de PIS, COFINS, IRPJ e CSLL no ano-calendário de 2009.

2) Foi encaminhado TERMO DE INÍCIO DE FISCALIZAÇÃO, datado em 18/11/2011 e recebido, conforme AR, em 23/11/2011, solicitando ao contribuinte os Livros Contábeis (Razão/Diário) e/ou Livro Caixa e Livros Fiscais, bem como justificaf, indicando legislação pertinente, e apresentar documentação relacionada, inclusive PER/DICOMP, se houver, à INCLUSÃO DE CRÉDITOS de PIS/COFINS durante o ano-base de 2009, ocasionando, por consequência, valores zerados de PIS e COFINS A RECOLHER, esclarecendo a que se referem tais créditos e, ainda, informar se há algum processo judicial em andamento, relativamente ao cálculo/recolhimento do PIS/COFINS, no período abordado no item anterior e, em caso positivo, apresentar cópia da respectiva Sentença Judicial.

3) O contribuinte, em atendimento ao Termo de Início, encaminha documentos solicitados através de Ofício datado em 22/12/2011, no qual informa que **"insta esclarecer que, baseada no instituto da NÃO CUMULATIVIDADE previsto na Lei Federal no. 10.637 de 31/12/2002, resultante da aprovação da Medida Provisória no. 66/2002, bem como suas ulteriores alterações na sistemática de tributação do PIS/COFINS, e Instrução Normativa RFB no. 1.015/2010, em seu artigo 7o. E 11. Esclarece por oportuno que, em havendo a incidência do PIS e COFINS não cumulativos aplicáveis a apenas parte da receita de vendas é prevista apropriação direta ou proporcional aplicando-se aos custos, despesas e encargos comuns a relação porcentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não cumulativa e a receita bruta total auferida em cada mês (Lei 10.833/2003, artigo 3o., parágrafo 8o., incisos I e II)".**

4) Da argumentação acima, observa-se que o contribuinte alega haver em sua atividade parte de suas receitas sujeitas à incidência não-cumulativa e parte sujeitas à incidência cumulativa. Ocorre que não foi detectado, em sua contabilidade, nenhum dos métodos estabelecidos pelo parágrafo 8º, do artigo 3º, da Lei 10.833/2003, citado pelo mesmo, para apuração das contribuições do PIS/COFINS e determinação dos respectivos créditos: **"I- apropriação direta, inclusive em relação aos custos, por meio de sistema de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração ou; II- rateio proporcional, aplicando-se aos custos, despesas e encargos comuns a relação porcentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não -cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês".** Como se vê, o contribuinte deveria contabilizar de forma clara, conforme estabelecido na IN RFB 1015/2010, artigo 11 (também citada pelo contribuinte) e separada as receitas com a incidência não-cumulativa daquelas com incidência cumulativa, o que não ocorreu. Pelo contrário, não é possível detectar, na contabilidade, os reais valores de um regime e de outro, no que se refere às receitas e aos custos. Saliente-se, como já mencionado neste Termo, que não foi recolhido qualquer valor das contribuições de PIS/COFINS no ano de 2009, ainda que pelo regime da cumulatividade. Transcrevemos abaixo os valores dos supostos créditos calculados e declarados, bem como o valor das receitas auferidas e o cálculo do PIS/COFINS devidos, declarados na DICON/2009.

DAICON ANO 2009	BENS ADQUIRIDOS P/REVENDA	DESPESAS C/ENERGIA ELÉTRICA	DEVOLUÇÕES DE VENDAS	BASE DE CÁLCULO CRÉDITOS	CRÉDITOS PIS (ALÍQ. 1,65%)	CRÉDITOS COFINS (ALÍQ. 7,6%)
JANEIRO	1.352.664,00	36.955,64	18.454,60	1.408.074,24	23.233,22	107.013,64
FEVEREIRO	1.356.126,12	31.926,07	16.173,04	1.404.225,23	23.169,72	106.721,12
MARÇO	1.344.983,48	36.372,26	15.178,76	1.396.534,50	23.042,82	106.136,62
ABRIL	1.488.340,75	32.914,29	16.143,53	1.537.398,57	25.367,08	116.842,29
MAIO	1.446.627,01	34.396,23	12.603,37	1.493.626,61	24.644,84	113.515,62
JUNHO	1.400.077,80	27.444,41	14.845,51	1.442.367,72	23.799,07	109.619,95
JULHO	79.488,56	27.782,03	1.114,00	108.384,59	1.788,35	8.237,23
AGOSTO	472.846,33	31.089,20	1.097,65	505.033,18	8.333,05	38.382,52
SETEMBRO	239.183,23	28.860,06	1.342,56	269.385,85	4.444,87	20.473,32
OUTUBRO	286.083,25	30.352,33	1.537,63	317.973,21	5.246,56	24.165,96
NOVEMBRO	249.452,17	28.848,14	1.577,09	279.877,40	4.617,98	21.270,68
DEZEMBRO	639.968,26	30.395,81	6.905,10	677.269,17	11.174,94	51.472,46
TOTAL	10.355.840,96	377.336,47	106.972,84	10.840.150,27	178.862,48	823.851,42

DACON ANO 2009	RECEITA DE BENS E SERVIÇOS DECLARADOS	CONTRIBUIÇÃO P/PIS/PASEP (ALÍQ. 1,65%)	CONTRIBUIÇÃO P/ COFINS (ALÍQ. 7,6%)	OUTRAS RECEITAS AUFERIDAS
JANEIRO	1.000.037,33	16.500,62	76.002,84	480.914,23
FEVEREIRO	956.292,09	15.778,82	72.678,20	460.940,36
MARÇO	1.052.736,16	17.370,15	80.007,95	457.596,06
ABRIL	1.046.357,49	17.264,90	79.523,17	511.678,12
MAIO	1.029.633,37	16.988,95	78.252,14	449.070,46
JUNHO	1.026.958,30	16.944,81	78.048,83	385.361,38
JULHO	79.057,11	1.304,44	6.008,34	383.219,96
AGOSTO	1.217.431,08	20.087,61	92.524,76	441.677,15
SETEMBRO	712.453,64	11.755,49	54.146,48	546.713,81
OUTUBRO	1.060.138,17	17.492,28	80.570,50	594.327,73
NOVEMBRO	636.011,38	10.494,19	48.336,86	325.572,73
DEZEMBRO	831.434,90	13.718,68	63.189,05	964.662,11
TOTAL	10.648.541,02	175.700,93	809.289,12	6.001.734,10
TOTAL DE RECEITAS DECLARADAS NA DAON - ANO 2009				16.650.275,12

Tendo tomado ciência dos lançamentos em 25/01/2013 via pessoal (fl.5, 13, 21 e 29), o contribuinte apresentou impugnação em 25/02/2013 (fl.335/356) via procurador (fl.357/364), alegando em síntese que:

1. Contribuinte foi autuado com base em arbitramento do lucro, lastreado em GIA (Secretaria Estadual), estas prestadas à autoridade fazendária estadual, objeto este que não condiz com a realidade, além de estarmos condicionados a informações prestadas a autoridade fazendária distinta desta e utilizando base de cálculo distorcida da realidade tributária;
2. O arbitramento baseia-se na omissão de revenda de mercadorias. Tal fato não foi informado anteriormente ao contribuinte, beirando de morte e ferindo o princípio do devido processo legal e acarretando cerceamento de defesa;
3. O Conselho de Contribuintes entende ordinariamente que o arbitramento do lucro somente é aplicável quando não for possível a apuração pelo lucro real; (transcreve jurisprudência a respeito);
4. O fato gerador aqui descrito utilizou base tributável a revenda de mercadorias, o que não merece prosperar. Não ocorreu neste momento a tipificação legal do artigo 43 do Código Tributário Nacional - CTN; (transcreve referido artigo)
5. O regra matriz do imposto insculpida no artigo 153, III da CF/88 engloba também os proventos de qualquer natureza, como acréscimos patrimoniais que não se incluem no conceito de renda;
6. A renda deriva sempre do capital e trabalho, ou da combinação de ambos;
7. Para ocorrer o fato gerador do imposto é necessário que haja acréscimo patrimonial, após a dedução das despesas necessárias do contribuinte autorizadas pelo Regulamento do Imposto de Renda; (transcreve doutrina a respeito)
8. Dentro do que disciplina o artigo 145, §1º da CF/88, o imposto de renda reveste-se de caráter pessoal, e, portanto com elevada influência da personalidade econômica do titular do patrimônio individual, da sua capacidade contributiva;

9. O imposto não deve incidir na parte do rendimento necessário à existência digna do contribuinte pessoa física;
10. Em se tratando de pessoa jurídica, não deve ter o efeito de repelir o crescimento do contribuinte, devendo incidir sobre o rendimento líquido e não sobre o rendimento bruto do capital; (transcreve doutrina sobre o assunto)
11. Atendendo à previsão contida no §2º do artigo 43 do CTN, surgiu a Medida Provisória nº 2.158-35 de 24 de agosto de 2001, que alterou a legislação do imposto de renda, a qual dispõe em seu art.74:

Art. 74 Para fim de determinação da base de cálculo do imposto de renda e da CSLL, nos termos do art. 25 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, e do art. 21 desta Medida Provisória, os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior serão considerados disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil na data do balanço no qual tiverem sido apurados, na forma do regulamento.
(grifamos)

Parágrafo único- Os lucros apurados por controlada ou coligada no exterior até 31 de dezembro de 2001 serão considerados disponibilizados em 31 de dezembro de 2002, salvo se ocorrida, antes desta data, qualquer das hipóteses de disponibilização previstas na legislação em vigor.

12. Pelo contexto do dispositivo, a renda auferida no exterior fica disponível no momento da apuração do resultado;
13. O artigo 74 da MP nº 2.158-35/2001 agravou as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL; (transcreve doutrina sobre o assunto);
14. O tributo deve incidir sobre renda disponível conforme se pode extrair de todas as técnicas hermenêuticas. Não pode haver a exigência do imposto sem a correspondente disponibilidade de renda;
15. Dentre as modalidades permitidas para a apuração do IRPJ e da CSLL, devidos trimestralmente, está aquela em que o lucro é arbitrado, de ofício, pela fiscalização da Receita Federal ou pelo próprio contribuinte, como caminho opcional para avaliar a renda tributável;
16. O arbitramento feito de ofício é o remédio utilizado pelo Fisco quando se vê privado de aceitar ou de apurar o lucro real da pessoa jurídica;
17. Essa modalidade de tributação tem caráter excepcional e deve ser aplicada somente quando esgotadas de fato as possibilidades de apuração do lucro real da pessoa jurídica, podendo ocorrer nas hipóteses previstas no art.530, I a VI do RIR/99; (transcreve a norma)
18. Quando conhecida a receita bruta e desde que ocorrida qualquer das hipóteses de arbitramento prevista no art.530, I a VI, o contribuinte poderá efetuar o pagamento do imposto de renda com base nas regras do lucro arbitrado e será determinado mediante aplicação de percentuais fixados no art.519, acrescidos de 20%, conforme dispõe o artigo 531, I e II; (transcreve a norma)

19. A IN-SRF-213/2002, em seu artigo 5º, estabelece que as pessoas jurídicas, cujas filiais, sucursais ou controladas no exterior não dispuserem de sistema contábil que permita a apuração de seus resultados, terão os lucros decorrentes de suas atividades no exterior determinados por arbitramento;

20. No caso de apuração do lucro arbitrado pelo agente fiscal, esta não pode ser feita de forma abusiva, autoritária, como forma de sanção por eventual irregularidade cometida pelo contribuinte em sua escrituração contábil;

21. O lucro arbitrado deverá ser apurado trimestralmente;

22. O novo regime de parcelamento de débitos tributários, introduzido pela Lei nº 11.941/2009, estabeleceu que o lucro da pessoa jurídica será arbitrado quando o contribuinte não escriturar ou deixar de apresentar à autoridade tributária os livros ou registros auxiliares;

23. O arbitramento neste caso buscou uma base tributável fictícia, que não existiu, causando confisco, ferindo de morte até mesmo o princípio constitucional do não confisco;

24. Além de não configurado o fato gerador e a base de cálculo é imprestável;

25. As normas jurídicas existem sempre em conexão com os valores, porque preordenados aos atingimentos de fins nobres e elevados. Como gênero, elas comportam duas espécies: princípios e regras;

26. Princípios são normas munidas do mais alto grau de abstração;

27. Regras são normas munidas de menor grau de abstração, porque são direcionadas de forma mais objetiva. Situam-se abaixo dos princípios;

28. No conflito entre duas normas jurídicas, prevalece apenas uma delas, sendo a outra repelida pelo ordenamento jurídico;

29. No conflito entre dois princípios, a adoção de um deles não implica anulação de outro;

30. Requer seja apresentada documentação ao Auditor Fiscal, a qual não pode ser entregue à época em obediência aos princípios constitucionais da razoabilidade e da proporcionalidade;

31. A infringência involuntária deve ser relevada;

32. Requer a dilação de prazo para juntada de demais documentos para melhor instruir a impugnação, bem como a juntada de todas as provas em direito admitidas, tais como periciais e outros documentos para ver ressalvado o seu direito à ampla defesa e ao contraditório;

33. Requer seja acolhida a presente impugnação e cancelados os débitos em razão de não haver tipificado a aquisição da disponibilidade econômica

nos termos do artigo 43 do CTN por ter utilizado as receitas informadas nas GIA como fonte para tributação.

Constam ainda dos autos os seguintes documentos que merecem destaque: Demonstrativo Consolidado do Crédito Tributário (fl.2), termo de início de fiscalização (fl.40), resposta do contribuinte (fl.43/46), consulta GIA (fl.127/150), DIPJ/2010 ano-calendário 2009 (fl.151/192), DACON (fl.193/324), termo de encerramento (fl.325), Registro de Apuração do ICMS (fl.403/450) e despacho de encaminhamento (fl.457).”

Por sua vez, a 1ª Turma da DRJ/BEL improcedente a Impugnação e mantendo o crédito tributário, cuja decisão restou assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009

IMPOSTO DE RENDA. DISPONIBILIDADE.

O imposto de renda incide sobre a disponibilidade de renda, a qual, no caso de pessoa jurídica, é auferida conforme a opção do contribuinte pelo regime de tributação.

GIA. PROVA EMPRESTADA.

É possível a utilização de prova emprestada, sendo vedado o uso das conclusões da fiscalização de outro Fisco.

ARBITRAMENTO. CABIMENTO.

Cabível o arbitramento do lucro quando a escrituração da pessoa jurídica se revelar imprestável para a determinação do lucro real.

JUNTADA DE NOVOS DOCUMENTOS. PERÍCIA.

O limite temporal para a juntada de documentos é na impugnação, descabendo fazê-lo em outro momento, a menos que prove a impossibilidade de sua apresentação tempestiva.

OFENSA A PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS. PODER JUDICIÁRIO.

A análise acerca do descumprimento a princípios constitucionais é reservada ao Poder Judiciário, falecendo competência à autoridade administrativa fazê-lo.

JURISPRUDÊNCIA ADMINISTRATIVA.

As decisões administrativas proferidas por Conselhos de Contribuintes não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão àquela objeto da decisão.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Discordando da decisão, a Recorrente apresentou recurso voluntário alegando o seguinte:

“III. PRELIMINARES

III.1 VIOLAÇÃO AOS PRINCÍPIOS DA RAZOABILIDADE, PROPORCIONALIDADE, CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E DEVIDO PROCESSO LEGAL

O v. acórdão combatido se omitiu quanto à preliminar de violação aos princípios da razoabilidade e proporcionalidade, tendo o julgador se confundido em suas argumentações e rejeitado a acusação de que a Recorrida teria violado tais princípios ao utilizar como base tributável para fins de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS o valor relativo a revenda de mercadorias, não tendo ocorrido a tipificação legal do art. 43 do Código Tributário Nacional, para fins de incidência do IRPJ e CSLL. Mas não é só.

Além de se omitir a respeito desta preliminar, o julgador afirma que não assistiria razão à Recorrente, haja vista que não apresentou peça impugnatória rebatendo as afirmações do relatório fiscal, impondo-se reconhecer sua improcedência, mas não sua nulidade.

Mas a quais afirmações se refere o Sr. Julgador de primeira instância alegando a falta de contestação?

Ora, a possibilidade de adoção do arbitramento de lucro pela autoridade fiscal, ainda, que fosse aplicável ao caso em questão, não dá à Fiscalização do direito de calcular supostos tributos devidos sobre qualquer base tributável.

O legislação ao prever a hipótese, não outorgou à fiscalização um cheque em branco.

Isto significa que, ainda que fosse o caso de aplicação do arbitramento, o Fisco não poderia ter utilizado como base tributável a revenda de mercadorias, eis que a legislação que rege o arbitramento não prevê a possibilidade e a Fiscalização ao proceder ao arbitramento deve procedê-los nos estritos termos previstos na legislação de regência.

Essa não foi, porém, a diretriz adotada pela Fiscalização, que adotou base tributável estranha à legislação que rege o arbitramento de lucros, para efeito de cálculo do IRPJ e CSLL.

Com efeito, asseveram Vittorio Cassone e Maria Eugenia Teixeira Cassone¹, ao discorrerem acerca dos princípios constitucionais aplicáveis à Administração Pública: (...)

III.2 VIOLAÇÃO DO PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL

O julgador de primeira instância, ao supor, sem provas, que a contabilidade da Recorrente não se prestava para apuração do lucro real, deixando de apreciar os livros fiscais apresentados e impedindo que fossem apresentadas novas provas, novos documentos, viola de forma flagrante o princípio da verdade material.

De início, observa-se que não se respeitou, no referido procedimento, o princípio mais importante que regula o processo administrativo fiscal, ou seja, o princípio da verdade real ou verdade material.

De acordo com Odete Medauar “Esse princípio, também denominado verdade real, vinculado ao princípio da oficialidade, exprime que a Administração deve tomar decisões com base nos fatos reais como se apresentam na realidade, não se satisfazendo com a versão oferecida pelos sujeitos. Para tanto, tem o direito e o dever de carrear para o expediente todos os dados, informações, documentos a respeito da matéria tratada, sem estar jungida aos aspectos suscitados pelos sujeitos.” Analisando-se os Instrumentos Fiscais impugnados (Autos de Infração), nota-se, nitidamente, que o Fiscal atuante se confundiu, fazendo referência a receita omitida ou auferida, utilizando a imprópria receita de revenda de mercadoria como base tributável.

Além disso, já se demonstrou que o nosso ordenamento jurídico não aceita tributação por mera presunção. Por isso, o fisco jamais podia alegar que a receita de revenda caracteriza “receita omitida”, cujos valores servem de base para arbitramento do imposto de renda, numa interminável cadeia de possíveis causas e concausas.

Prevalecendo tal absurdo, jamais se chegará à demonstração real da incidência do imposto de renda, porquanto inexistem, no mundo fenomênico, fatos geradores, previstos hipoteticamente na norma jurídica tributária.

O nosso ordenamento jurídico repugna o método utilizado, não a aceitando, de forma alguma, como critério de cálculo do imposto de renda, na medida em que contraria frontalmente o princípio da verdade real ou material.

Com efeito, quando a legislação do imposto sobre a renda autorizou a autoridade fiscal efetuar o lançamento de ofício com base no arbitramento, não deu a tal autoridade um cheque em branco. Prova disso é que a jurisprudência exige que seja constatada a impossibilidade de apuração do lucro real para a utilização de tal metodologia. E isso não ocorreu no Auto de Infração ora contestado, conforme se demonstrará adiante.

Em estrita observância ao princípio da busca da verdade real ou material, o agente fiscal deveria ter analisado os livros e documentos contábeis da Recorrente.

Em harmonia com a doutrina de Odete Medauar, eis as lições de HELY LOPES MEIRELLES³ sobre a aplicação da VERDADE MATERIAL: (...)

Ora, a Recorrida viola o princípio da busca da verdade material, eis que deixa de analisar vários documentos carreados para os autos além de impedir a apresentação de outros após a Impugnação.

(...)

Essas conclusões, totalmente dissociadas da análise dos documentos da Recorrente e que fundamentam o Auto de Infração, contaminam de forma insanável o mencionado Auto, o que o torna passível de nulidade, como já se manifestou a Câmara Superior de Recursos Fiscais, no Acórdão ementado nos seguintes termos:

(...)

Resultou violado de forma incontestável, portanto, também a verdade material, eis que além dos livros contábeis não terem sido minuciosamente analisados pela fiscalização, esta impossibilitou a apresentação de outros documentos após a Impugnação.

IV. DO DIREITO

IV.1 INOCORRÊNCIA DA TIPIFICAÇÃO LEGAL DO ART. 43 DO CTN

Não ocorreu na hipótese a tipificação legal do artigo 43 do Código Tributário Nacional, in verbis: (...)

Identificamos no caput do art. 43, o fato gerador do imposto como a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda, e proventos de qualquer natureza.

Os incisos I e II, transcritos, trazem a definição de renda e de proventos de qualquer natureza, expressando como renda o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos; e como proventos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no conceito renda, verificados em relação ao contribuinte.

Em princípio, parece que a definição de renda se apresenta bastante clara e precisa. Todavia, não existe um consenso de entendimento à luz do direito econômico, financeiro e tributário. Para afastar essa controvérsia, a regra matriz do imposto insculpida no art. 153, III, da CF, engloba também os proventos de qualquer natureza, como acréscimos patrimoniais que não se incluem no conceito de renda.

Nos termos do CTN, a renda deriva sempre do capital e trabalho, ou da combinação de ambos. A renda de capital é aquela decorrente da riqueza ou valor disponível, bens, recursos monetários investidos ou disponíveis para investimento, capital fixo, etc. Já a renda decorrente do trabalho diz respeito à atividade de produção de bens e serviços em determinado período etc.

Os demais acréscimos patrimoniais que não integram o conceito renda são proventos de qualquer natureza, assim entendidos os salários, pensões, soldos, remunerações, honorários, gratificações, transferências etc.

Com base nesta concepção, para a configuração do fato gerador do imposto, baseado na renda ou proventos de qualquer natureza, é útil dizer que este só deve ocorrer mediante o acréscimo patrimonial, após a dedução das despesas necessárias do contribuinte autorizadas pelo Regulamento do Imposto de Renda.

Dentro do que disciplina o art. 145 da Constituição Federal, o imposto de renda reveste-se de caráter pessoal, e, portanto com elevada influência da personalidade econômica do titular do patrimônio individual, da sua capacidade contributiva, devendo incidir sobre resultados que possam refletir o acréscimo patrimonial, os rendimentos líquidos e as atividades econômicas desenvolvidas pelo contribuinte.

Em se tratando de pessoa jurídica, de igual modo não deve ter o efeito de repelir o crescimento do contribuinte pessoa jurídica, devendo incidir sobre o rendimento líquido e não sobre o rendimento bruto ou capital, uma vez que o imposto não deve pôr em risco a existência da empresa, cercear a sua produção, e de conseqüente afastar a riqueza que ele onera.

Pelo conceito constitucional de renda, o seu alcance não poderá ser alargado pela legislação infraconstitucional, o acréscimo patrimonial gerado pela exploração do próprio capital, aferido em período de tempo geralmente anual, atende à noção de liquidez, na medida em que retira do âmbito de incidência do imposto os gastos necessários à exploração patrimonial, respeitando a manutenção da fonte, orientando-se sempre pelos princípios da pessoalidade, da capacidade contributiva e da universalidade.

Enfim, determina-se a renda tributável, o acréscimo ou lucro da empresa, estabelecendo-se um cotejo entre o patrimônio líquido existente no início e no fim de determinado período de apuração, após o abatimento de todas as despesas que a lei admite sejam deduzidas na determinação do imposto. :

O que não se admite é a tributação de algo que na verdade em momento algum ingressou no patrimônio, implicando incremento do valor líquido deste. Como acréscimo há de se entender o que foi auferido, menos parcelas que a lei, expressa ou implicitamente, e sem violência à natureza das coisas, admite sejam diminuídas na determinação desse acréscimo.

O fato gerador do imposto de que se cuida não é a renda, mas a aquisição da disponibilidade da renda ou dos proventos de qualquer natureza. Assim, não basta, para ser devedor do imposto, auferir renda, ou proventos. É preciso que se tenha adquirido a disponibilidade, que não se configura pelo fato de ter o adquirente da renda ação para sua cobrança.

Para efeitos práticos, ocorrendo unicamente a disponibilidade jurídica o contribuinte ainda não auferiu renda de fato, apenas direito a obter o crédito de tal renda, e a sua tributação antecipada acaba atingindo investimentos ainda não realizados, o que sobremaneira, prejudica o contribuinte, posto que será tributado uma renda ainda não recebida, violando o conceito constitucional de renda.

Ocorre que, atendendo à previsão contida no § 2º do art. 43 do CTN, surgiu a Medida Provisória nº 2.158/2001, que alterou a legislação do Imposto de Renda, a qual dispõe em seu art. 74, parágrafo único, consoante a seguinte redação:

(...)

Pelo contexto do referido dispositivo, a renda auferida no exterior fica disponível no momento da apuração do resultado, ou seja, na data do balanço. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto relativo a esses rendimentos, nas referidas datas, independentemente do momento da efetiva disponibilização ou recebimento. O novo regramento considera ocorrido o fato gerador no momento em que a empresa controlada ou coligada no exterior publica o seu balanço patrimonial positivo. É de se enfatizar, no entanto, que a simples divulgação de ato contábil da empresa não pressupõe acréscimo patrimonial no seu ativo financeiro, e de conseguinte não poderá ensejar a incidência do tributo.

Deste modo, o artigo 74 da MP nº. 2.158-35/2001 agravou as bases de cálculo do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido- CSLL, prevendo como lucros disponibilizados, os valores declarados nos balanços patrimoniais, independentemente do pagamento ou do crédito em conta representativa de obrigação da empresa no exterior, de acordo com o Regulamento de Imposto de Renda (RIR/99, artigo 394, SS 3º e 4º), e alterou os conceitos de disponibilidade econômica e jurídica prevista no caput do art. 43 do CTN.

Na visão de doutrina a Medida Provisória nº. 2.158-35/2001 contém sérios defeitos jurídicos, a saber: desconsidera a personalidade jurídica - da controlada ou coligada no exterior e acresce ao fato gerador da coligada ou controlada no Brasil os lucros havidos no exterior tão logo erguido o balanço; infringe o artigo 146, II “a” da CF/88, e cria uma disponibilidade ficta, pois pretende tributar por ficção, retroativamente, parcela significativa dos contribuintes do imposto de renda; repristina o regime da Lei n. 9.249/95, claramente revogado, no particular pela lei 9.532/97; levando avante a inconstitucional delegação que lhe fez a Lei Complementar 104/2001, delega a competência invalidamente recebida ao regulamento, (...) o regulamento não podia dispor sobre base de cálculo e contribuintes do IR (CF, art. 146, III “a”); e fere o princípio da irretroatividade das leis tributárias (artigo 150, III, “a” e “b”, da CF/88).

O Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial 983.134/RS também assim se posicionou, de modo que permanece inalterado o conceito de disponibilidade econômica e jurídica prevista no art. 43 do CTN.

IV.2 INAPLICABILIDADE DO ARBITRAMENTO DO LUCRO À HIPÓTESE DOS AUTOS

Dentre as modalidades permitidas para a apuração do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas - IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro - CSLL, devidos trimestralmente, está .

aquela em que o lucro, base de incidência desses tributos é arbitrado, de ofício, pela fiscalização da Receita Federal ou pelo próprio contribuinte, como caminho opcional para avaliar a renda tributável para as pessoas jurídicas.

O arbitramento feito de ofício é o remédio utilizado pelo fisco, quando se vê privado de aceitar ou de apurar o lucro real da pessoa jurídica. Por isso, essa modalidade de tributação tem caráter excepcional e deve ser aplicada somente quando esgotadas de fato as possibilidades de apuração do lucro real da pessoa jurídica, podendo ocorrer nas hipóteses previstas no art. 530, incisos I a VI do RIR/99, a seguir transcritas:

(...)

Quando não conhecida a receita bruta, esta será determinado através de procedimento de ofício mediante a utilização dos coeficientes previstos no art. 535, incisos I a VIII, do RIR, observando sempre o período de apuração da forma: jurídica, renda arbitrada.

Quando conhecida a receita bruta e, desde que ocorrida qualquer das hipóteses de arbitramento prevista no art. 530, I a VI, o contribuinte poderá efetuar o pagamento do imposto de renda com base nas regras do lucro arbitrado, e será determinado mediante aplicação de percentuais fixados no art. 519, acrescidos de 20%, conforme dispõe o art. 531, I e II, e seguintes.

Basta, portanto, o não-cumprimento de apenas uma das obrigações acessórias supracitadas para levar a empresa à tributação, de ofício, pelo lucro arbitrado.

O lucro arbitrado é baseado no faturamento bruto, mediante percentual estipulado em lei. Caso a receita não seja “Conhecida, a autoridade fazendária poderá utilizar outros meios na identificação da mesma, como o capital social integralizado da empresa, a folha de pagamento de pessoal, o ativo permanente, o lucro real apurado em exercícios anteriores etc.

Contudo, no caso de apuração do lucro pelo agente fiscal, a Secretaria da Receita Federal, não pode ser feita de forma abusiva, autoritária, como forma de sanção por eventual irregularidade cometida pelo contribuinte em sua escrituração contábil. Em havendo excessos, será sempre assegurado ao contribuinte o direito subjetivo de ação, visando comprovar a realidade fiscal e contábil da empresa.

Vale lembrar que a base de cálculo quando conhecida a receita bruta será determinado mediante a aplicação de percentuais variados, de acordo com as atividades desenvolvidas pela empresa. Quando não conhecida a receita bruta, será determinado através de procedimento de ofício mediante a utilização dos coeficientes previstos no art. 535, incisos I a VIII, do RIR, observando sempre o período de apuração, renda arbitrada.

O fisco tributou com base em arbitramento, alegando que tal autuação teve base na legislação tributária, em especial nos artigos 530, III, e 537 do RIR/99, e artigo 40 da Lei n.9.430/96, alegando, simplesmente, a falta de escrituração dos valores relacionados pelo fisco. Todavia, isso não basta para que se lavre auto de infração.

Analisando-se os autos, nota-se de forma clara e inequívoca que NÃO OCORREU o fato gerador da obrigação tributária, não havendo, por isso, justa causa para o arbitramento, já que os Fiscais não comprovaram a imprestabilidade da documentação fiscal.

Em outras palavras, não houve o fenômeno chamado subsunção do fato à norma, mesmo porque não ocorreu, no mundo fenomênico, o fato (comprovação da inexistência ou imprestabilidade para apuração do lucro real) mencionado nos autos, não autoriza o arbitramento do lucros.

Houve, *in casu*, flagrante desrespeito ao princípio da legalidade, uma vez que a simples desconfiança (sem PROVA cabal) não tem o condão de gerar obrigação tributária. A lei exige a existência concreta de um FATO (CTN, art.113, § 1º: “A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador...”). Impende frisar que Fisco deve observar, sempre, o princípio da TIPICIDADE (ou legalidade tributária específica), em que o fato ocorrido concretamente no mundo real (FATO IMPONÍVEL) deve corresponder, integralmente, ao fato descrito hipoteticamente na norma jurídica (HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA).

É o fenômeno da subsunção em que o conceito do fato se encaixa, perfeitamente, ao conceito da norma, que se harmoniza, perfeitamente, com o princípio constitucional da legalidade tributária]. Revenda de mercadorias, NÃO são, definitivamente, fatos jurídicos tributários, tipificado na lei tributária para fins de incidência do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS!

Conforme já se viu, juristas e jurisprudência afirmam, unanimemente, que no processo administrativo fiscal prevalece o princípio da verdade material ou real e não o princípio da verdade presumida. Por isso, a autoridade fiscal precisa investigar, efetuar diligências e intimar todas as partes da autuação fiscal, a fim de ser alcançada a verdade real.

É fato incontestável que a autoridade nada provou contra a Recorrente. No caso em tela, o fisco transferiu o ônus da prova ao Recorrente. Porém, sem sucesso, como se viu.

Houve, pois, a “oficialização” ou “institucionalização” da inércia, da omissão, do fisco, porque, em vez de os agentes do fisco investigarem, buscarem, a verdade real/material, preferiram procedimento fiscal mais simplório e econômico que leva em consideração apenas um demonstrativo feito pelo próprio fiscal, de forma parcial e suspeita. Investigar para que, se a lei oferece o caminho mais curto da presunção? Sinceramente, não se pode aceitar tal raciocínio, ou seja, a consagração da omissão, mas sim exigir que a Administração Fiscal saia em campo em busca da verdade.

Hoje, nem mesmo ao juiz é concedido tal privilégio. O tal princípio dispositivo, em que o juiz fica aguardando provocação das partes, está envelhecido e desmoralizado. O juiz moderno vai a campo, em busca da verdade real, mesmo quando o réu é revel.

Transferir o ônus da prova à fiscalizada é procedimento tão vetusto e ultrapassado que nos leva aos atos cruéis praticados pelos membros da “santa” inquisição (o indiciado era colocado em aparelhos de tortura ou fogueiras, caso sobrevivesse seria considerado inocente, porque Deus só puniria com a morte a pessoa efetivamente culpada). Até há pouco tempo, a confissão era considerada a rainha das provas (“regina probarum”) e justificava, plenamente, a execução do réu confesso, mesmo quando a confissão era obtida mediante tortura.

Em nosso Estado Democrático de Direito, a autoridade fiscal tem o dever de juntar nos autos todas as provas colhidas durante a investigação feita, de forma percuciente. Procedimento esse exigido pela Constituição Federal, pela doutrina e pela jurisprudência deste E. Tribunal Administrativo. Eis o entendimento que hoje prevalece:

(...)

A alegação de que as RECEITAS DE REVENDA constituem base de cálculo do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS” não pode prosperar, porquanto tal situação não consta de forma clara e inequívoca na legislação citada nos Autos de Infração e, além disso, não comprovam, inequivocamente, a existência de renda tributável. Além disso, tais documentos (registros de Entradas, Registro de Saídas e de Apuração de ICMS), por si só, nada provam, mesmo porque a simples revenda de mercadorias não significa “lucro”.

Consoante se demonstrou, NÃO há prova alguma de que a Recorrente tenha auferido RENDAS ou PROVENTOS”. Ora, revenda não é renda.

O arbitramento neste caso, buscou uma base tributável fictícia, não configurando fato gerador.

Como já vimos anteriormente, o arbitramento do lucro só ocorre quando o contribuinte deixa de atender as condições do artigo 530 do Decreto 3.000/99, cabendo ao contribuinte o ônus da prova para desconstituir o lavramento que arbitrou o lucro.

Para melhor esclarecer, o fiscal ignora o lucro declarado nos registros contábeis e fiscais do contribuinte — somente quando ocorrer alguma das hipóteses - e passa a atribuir um lucro dissociado dos registros, aplicando a presunção de lucro previsto no texto legal e já reproduzido o método de cálculo.

Desse modo, o Fisco somente se valerá do arbitramento do lucro quando não puder determinar o lucro real por outra forma, não se justificando o arbitramento inclusive na hipótese de erros na escrita conforme entendimento pacífico deste E. Tribunal Administrativo de Recursos Fiscais, in verbis:

(...)

Ficou comprovado, aqui, que NÃO ocorreu o fato gerador do IMPOSTO DE RENDAPESSOA JURÍDICA, bem como da CSLL, PIS e COFINS devendo, por isso, o Auto de Infração ser considerado nulo, visto que não houve prova da ocorrência

do fato gerador, ou seja, não se provou que a Recorrente tenha auferido RENDA, pois nem mesmo houve prova de qualquer acréscimo patrimonial. A mesma sorte deve ter a tributação reflexa, relativamente às contribuições sociais exigidas (PIS, COFINS e CSLL).

Destarte, a Recorrente, requereu que a referida documentação ausente à apresentação ao Sr. Auditor Fiscal, pudesse a destempo ser apresentada querendo a dilação de prazo para a sua devida apresentação, por ser medida de Direito, obedecendo aos princípios constitucionais da RAZOABILIDADE E DA PROPORCIONALIDADE, demonstrado com isso, que existe o interesse de atender ao referido dispositivo regulamentar.

Todavia, tal pedido foi indeferido, sendo imprescindível a determinação de perícia.

IV.3 IMPRESCINDIBILIDADE DA PERÍCIA

Por tudo quanto foi explanado, ao contrário do que afirma a Recorrida, resta indubitável que ela não analisou adequadamente os livros contábeis e fiscais apresentados o motivo pelo qual se faz imprescindível a perícia.

Ora, a precisa determinação da base imponible depende de conhecimentos técnicos e da análise dos livros contábeis e fiscais da Recorrente. Análise esta a que se furtou a Fiscalização o que justifica a requerida Perícia.

Verifica-se ainda o deferimento, por unanimidade de votos, de Perícias na Resolução 107-00226 de 08/12/1998, na Resolução 107-00245 de 17/03/1999 ou na Resolução 107-00294 de 07/06/2000, todas proferidas pelo Primeiro Conselho de Contribuintes.

Ora, a respeito da apresentação de provas até mesmo em segunda instância, ou seja, muito depois da Impugnação, a jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais, instância administrativa soberana, é, aliás, pacífica, como se verifica no Acórdão nº CSRF/03-04.371 de 16/05/2005:

(...)

Em outras palavras, a ampla instrução probatória permite que tanto o Fisco como o contribuinte possam utilizar todos os meios de prova lícita até o julgamento de recurso, objetivando levar o julgador a firmar convicção sobre os fatos constantes do lançamento em função do Princípio da Verdade Material, como têm autorizado a jurisprudência deste eg. tribunal administrativo.

Afinal, ao contrário do processo civil, em que o juiz está limitado ao exame dos fatos e provas apresentadas no processo (verdade formal), o órgão julgador fiscal pode e deve, inclusive de ofício, na condução processual, buscar complementos (via diligências e perícias, entre outras) para suprir omissões ou irregularidades levadas a efeito pelas partes. Se, inclusive de ofício, o julgador administrativo pode determinar a produção da prova até o julgamento do processo, com muito mais razão deverá acolher qualquer requerimento

probatório feito por ocasião da apresentação da Impugnação ao Auto de Infração atacado. Nesse sentido, dispõe o art. 38 da Lei nº 9.784/99 que:

“Art. 38. O interessado poderá, na fase instrutória e antes da tomada da decisão, juntar documentos e pareceres, requerer diligências e perícias, bem como aduzir alegações referentes à matéria objeto do processo.

§ 1º Os elementos probatórios deverão ser considerados na motivação do relatório e da decisão.

§ 2º Somente poderão ser recusadas, mediante decisão fundamentada, as provas propostas pelos interessados quando sejam ilícitas, impertinentes, desnecessárias ou protelatórias.”

Por sua vez, o art. 59, II, do Decreto 70.235/72 dispõe que:

“Art. 59. São nulos:

[...]

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.”

Desse modo, não remanesce a menor sombra de dúvida de que o indeferimento da perícia constituiu nítida preterição do direito de defesa em violação manifesta ao art. 59, II, do Decreto 70.235/72, ao art. 38 da Lei 9.784/99 e ao art. 5º, LIV, da Constituição Federal de 1988, acarretando a nulidade desse indeferimento administrativo.

V. DO REQUERIMENTO

Diante de todo o exposto, a empresa Recorrente pleiteia, respeitosamente a Vossa Senhoria que o presente Recurso Voluntário seja acolhido e provido, cancelando-se o Auto de Infração em questão em razão de não haver tipificado a aquisição de disponibilidade econômica nos termos do artigo 43 do Código Tributário Nacional, tendo a Fiscalização utilizado como base tributável as receitas informadas nas GIA (Fazenda Estadual) para fins de cálculo do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS.

Caso não seja este o entendimento de V.Sas., o que se admite apenas ad argumentandum, requer seja conhecido e provido o presente RECURSO VOLUNTÁRIO, para o fim de reformar parcialmente o v. Acórdão determinando-se a Perícia a fim de recompor, total ou parcialmente, as bases tributáveis para fins de cálculo do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS como medida de DIREITO e da mais lúdima JUSTIÇA!!!

Tendo em vista o princípio da verdade material, a Recorrente requer a produção de todos os meios de provas admitidos em direito, especialmente a produção de prova pericia

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça**, Relator

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 do Código Tributário Nacional. Portanto, dele tomo conhecimento.

Conforme já relatado, trata-se de auto de infração lavrado mediante arbitramento do lucro nos 4 trimestres de 2009, com base no art. 530, II do RIR/99, pois a escrituração foi considerada imprestável para apuração do lucro real devido a: a) erros e inconsistências entre DIPJ, DACON e GIA; b) divergência de receita bruta (DACON: R\$ 16.650.275,12 GIA: R\$ 22.957.434,17 DIPJ zerada, ausência de recolhimentos e débitos declarados) e c) contabilidade deficiente, impossibilitando apuração do lucro real.

Portanto, o arbitramento do “lucro” aqui discutido, baseou-se na omissão de revenda de mercadorias e o Fisco presumiu a omissão de receita após a comparação entre valores declarados em DIPJ, DACON e GIA (Secretaria Estadual) apresentadas. Desse modo, a fiscalização tomou o valor da receita bruta constante da GIA (Secretaria Estadual) como base de cálculo do lucro arbitrado, arbitrando por conseguinte, os valores devidos a título de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS.

A Recorrente apresentou Impugnação ao Auto de Infração lavrado, tendo a DRJ a julgado improcedente, sob o argumento de que: (i) os livros apresentados se mostram imprestáveis para fins de apuração do lucro real, tendo em vista que a sua escrituração contém erros; (ii) o recorrente não contestou as afirmações do relatório fiscal, reputando-se estas, então, com verdadeiras; (iii) a Recorrente não comprovou a impossibilidade de apresentação de provas na impugnação, o que ampararia sua pretensão da juntada de novos documentos e perícia; (iv) A ofensa a princípios constitucionais cabe exclusivamente ao Poder Judiciário.

Em sede recursal, a Recorrente alegou, preliminarmente, que o acórdão de piso se omitiu quanto à preliminar de violação aos princípios da razoabilidade e proporcionalidade, tendo o julgador se confundido em suas argumentações e rejeitado a acusação de que a Recorrida teria violado tais princípios ao utilizar como base tributável para fins de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS o valor relativo a revenda de mercadorias, não tendo ocorrido a tipificação legal do art. 43 do Código Tributário Nacional, para fins de incidência do IRPJ e CSLL

Argumentou, ainda, que o julgador de primeira instância, ao supor, sem provas, que a contabilidade da Recorrente não se prestava para apuração do lucro real, deixando de apreciar os livros fiscais apresentados e impedindo que fossem apresentadas novas provas, novos documentos, viola de forma flagrante o princípio da verdade material.

No mérito, a Recorrente aduziu que: a) a tributação por presunção é ilegal; b) inexistência do fato gerador (art. 43 do CTN); c) que não houve acréscimo patrimonial nem disponibilidade econômica ou jurídica e que revenda não é renda; d) inaplicabilidade do arbitramento que só é permitido quando impossível apurar lucro real, o que não foi comprovado, visto que erros formais não justificariam arbitramento.

Por fim, requereu:

- a) Cancelamento do Auto de Infração por ausência de fato gerador;
- b) Alternativamente: realização de perícia para reanálise das bases tributáveis; produção de todas as provas admitidas em direito e sustentação oral.

Assim, passa-se à análise recursal.

PRELIMINARMENTE

A Recorrente, em preliminar recursal, alegou a nulidade da decisão recorrida sob o argumento de que teria havido omissão quanto à análise das alegações de violação aos princípios da razoabilidade, proporcionalidade e verdade material.

Em que se pese seu esforço argumentativo, a nulidade suscitada não merece acolhida, pois a alegação não se enquadra nas hipóteses de nulidade no art. 59, inciso II, do Decreto nº 70.235, de 1972, que rege a matéria:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou **com preterição do direito de defesa.**

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993) *(Destacou-se)*

Além disso, como a arguição diz respeito aos requisitos intrínsecos ao ato de lançamento, cabe invocar, igualmente, o art. 142 do CTN:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Por fim, cabe invocar o art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972, que traz requisitos do auto de infração em que se mesclam critérios materiais a critérios formais do lançamento:

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do atuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Apresentada a referida legislação verifica-se que, *in casu*, nenhuma das hipóteses de nulidade restou configurada. Afinal, a decisão de primeira instância está motivada de forma explícita, clara e congruente e da qual a pessoa jurídica foi regularmente cientificada. Assim, esses atos contêm todos os requisitos legais, o que lhes conferem existência, validade e eficácia.

As garantias ao devido processo legal, ao contraditório e à ampla defesa com os meios e recursos a ela inerentes foram observadas, de modo que não restou evidenciado o cerceamento do direito de defesa para caracterizar a nulidade dos atos administrativos. Ademais os atos administrativos estão motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos decidam recursos administrativos.

Veja que o enfrentamento das questões na peça de defesa pela Recorrente denota perfeita compreensão da descrição dos fatos e dos enquadramentos legais que ensejaram os procedimentos de ofício, que foi regularmente analisado pela autoridade de primeira instância (inciso LIV e inciso LV do art. 5º da Constituição Federal, art. 6º da Lei nº 10.593, de 06 de dezembro de 2001, art. 50 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, art. 59, art. 60 e art. 61 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972).

Em tempo, as autoridade fiscais agiram em cumprimento com o dever de ofício com zelo e dedicação as atribuições do cargo, observando as normas legais e regulamentares e justificando o processo de execução do serviço, bem como obedecendo aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência (art. 116 da Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990, art. 2º da Lei nº 9.784, de 21 de janeiro de 1999 e art. 37 da Constituição Federal).

Outrossim, a decisão administrativa não precisa enfrentar todos os argumentos trazidos na peça recursal sobre a mesma matéria, principalmente quando os fundamentos expressamente adotados são suficientes para afastar a pretensão da Recorrente e arrimar

juridicamente o posicionamento adotado. Sobre a matéria, cabe indicar o entendimento emanado em algumas oportunidade pelo Supremo Tribunal Federal:

Não há falar em negativa de prestação jurisdicional quando, como ocorre na espécie vertente, "a parte teve acesso aos recursos cabíveis na espécie e a jurisdição foi prestada (...) mediante decisão suficientemente motivada, não obstante contrária à pretensão do recorrente" (AI 650.375 AgR, rel. min. Sepúlveda Pertence, DJ de 10-8-2007), e "o órgão julgante não é obrigado a se manifestar sobre todas as teses apresentadas pela defesa, bastando que aponte fundamentadamente as razões de seu convencimento" (AI 690.504 AgR, rel. min. Joaquim Barbosa, DJE de 23-5-2008).[AI 747.611 AgR, rel. min. Cármen Lúcia, j. 13-10-2009, 1ª T, DJE de 13-11-2009.] = AI 811.144 AgR, rel. min. Rosa Weber, j. 28-2-2012, 1ª T, DJE de 15-3-2012 = AI 791.149 ED, rel. min. Ricardo Lewandowski, j. 17-8-2010, 1ª T, DJE de 24-9-2010.

Em suma, está claro que as garantias ao devido processo legal, ao contraditório e à ampla defesa com os meios e recursos a ela inerentes foram observadas, de modo que não condiz com a realidade a alegação da Recorrente.

Assim, rejeito a preliminar de nulidade suscitada pela Recorrente.

MÉRITO

No mérito, a Recorrente argumentou que o arbitramento é medida excepcional, só aplicável quando não for possível apurar pelo lucro real e que possuía escrituração contábil regular (inclusive SPED), o que afastaria a hipótese legal para arbitramento e ausência de fato gerador. Sustentou, também, a inexistência de acréscimo patrimonial, reforçando a suposta ausência de fato gerador e a ilegalidade da base fictícia.

O que se constata é que a Recorrente apresentou recurso voluntário ratificando os argumentos delineados em sua impugnação.

Nesse contexto, nos termos do art. 114, § 12º, I do Regimento Interno do CARF (RICARF/2023), se não houver inovação nas razões recursais, nem no quadro fático-jurídico, o relator pode aderir à fundamentação coligida no acórdão-recorrido.

Assim, por entender que a decisão recorrida examinou pormenorizadamente todas as questões pontuadas pela Recorrente e, por concordar com seu conteúdo, registro o seguinte trecho do acórdão-recorrido adotando suas razões de decidir como fundamento da presente decisão:

“Do Mérito

Do Imposto de Renda. Disponibilidade de Renda.

O imposto de renda e proventos de qualquer natureza tem sua previsão legal disciplinada nos artigos 153,III, da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 -CRFB/88 e art. 43, I, II, § 1º e § 2º, do Código Tributário Nacional – CTN.

A CRFB/88 prevê que compete à União instituir impostos sobre renda e proventos de qualquer natureza, sendo que esse imposto será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei.

O CTN traz como previsão que o imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda, ou seja, o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, como também de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não decorrentes do produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos.

Há que se observar também que o CTN estabelece que a incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção e que na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza.

O CTN prevê no caput do art. 43 que a hipótese de incidência do imposto sobre a renda é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de: a) renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos; e b) de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no conceito de renda.

Contextualizando melhor o que dispõe o art. 43, tem-se que a disponibilidade econômica pode ser entendida como o poder de dispor efetivo e atual, de quem tem posse direta da renda; o que a caracteriza é a aquisição da posse direta da moeda ou de direitos dotados de liquidez imediata (quase-moeda). Já a disponibilidade jurídica é presumida por força de lei e abrange a aquisição virtual, e não efetiva, do poder de dispor de renda; a disponibilidade é virtual quando já ocorreram todas as condições necessárias para que se torne efetiva.

No caso de pessoa jurídica, a forma de se aferir a disponibilidade de renda depende essencialmente, da forma de tributação escolhida pelo contribuinte:

Se a opção for pelo lucro real, trimestral ou anual com estimativa mensal, apura-se o resultado da pessoa jurídica PJ (demonstração do resultado) e, a seguir, o lucro real (base de cálculo do IRPJ) e a base de cálculo da CSLL; Por outro lado, se a tributação for pelo lucro presumido, a apuração é trimestral e, nesse caso, não importam os custos e despesas da PJ, levando-se em consideração a receita bruta e sobre ela aplicam-se percentuais de presunção segundo a atividade exercida; o contribuinte também pode optar pela tributação favorecida (Simples Nacional) e se considera o total da receita bruta e sobre ela se aplica determinada alíquota para apuração de diversos tributos federais, estaduais e até municipais. A forma de tributação é opção do contribuinte e quando exercida, é definitiva para todo ano-calendário.

No caso em tela, o contribuinte apresentou DIPJ no lucro real trimestral (fl.151), porém, o lançamento de IRPJ/CSLL foi efetuado no lucro arbitrado. O arbitramento será abordado em tópico próprio.

Dos Fundamentos para o Lançamento Efetuado. Da GIA. Prova Emprestada.

Segundo o Termo de Verificação Fiscal (fl.35/37), o lançamento se baseou na divergência entre valores de receita bruta relativas ao ano-calendário 2009 declaradas na DACON - Fisco Federal (R\$ 16.650.275,12) e GIA - Fisco Estadual (R\$ 22.957.434,17). Além dessa diferença, também foram verificados:

- A DIPJ/2010 ano-calendário 2009 está zerada, sem valores declarados de receitas e custos/despesas;
- Não há recolhimentos de IRPJ/CSLL/PIS/COFINS no ano-calendário 2009;
- Não há débitos declarados em DCTF ou informação de créditos a compensar em PER/DCOMP;
- Todos os débitos de PIS/COFINS informados em DACON foram compensados com saldo de créditos de igual valor;
- A contabilidade revelou-se deficiente para determinação exata de todos os custos e receitas auferidos, não sendo possível apurar o lucro real.

Como se vê, somente na DACON é que o Fisco pode apurar parte da receita bruta eis que posteriormente se verificou divergência com a receita declarada na GIA.

Inexiste outra declaração no âmbito dos tributos administrados pela RFB onde o Fisco Federal poderia se amparar para efetuar comparação. Esse é o motivo do Fisco ter se aproveitado de dados da GIA (Fisco Estadual) - prova emprestada.

A respeito da prova emprestada, são comuns os procedimentos de ofício que se baseiam em documentos coletados por outros órgãos tributantes. A jurisprudência admite o empréstimo da prova, mas não as conclusões do outro órgão. Dessa maneira, o Fisco Federal poderá, sem sombra de dúvida, se aproveitar das provas referentes às GIA's dos meses do ano-calendário 2009 para comparar com os dados informados mês a mês na DACON.

Da Renda Auferida no Exterior.

Contribuinte aborda questão relacionada à renda auferida no exterior. Por outro lado, o lançamento não faz menção expressa a esse respeito. Dessa maneira, entendo que descabe adentrar em detalhes a esse respeito.

Do Arbitramento.

Acerca do arbitramento, o artigo 530 do RIR/99 estabelece:

"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):

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

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;

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

V - o comissário ou representante da pessoa jurídica estrangeira deixar de escriturar e apurar o lucro da sua atividade separadamente do lucro do comitente residente ou domiciliado no exterior (art. 398);

VI - o contribuinte não mantiver, em boa ordem e segundo as normas contábeis recomendadas, Livro Razão ou fichas utilizados para resumir e totalizar, por conta ou subconta, os lançamentos efetuados no Diário".

No caso em tela, conforme indicado no auto de infração de IRPJ (fl.4/11), o lucro foi arbitrado pelo fato da escrituração do contribuinte conter erros, tornando-a imprestável para determinação de receitas e despesas e, por conseguinte, apurar o lucro real.

Fundamento legal: artigo 530, II do RIR/99.

Importante observar que de acordo com o Termo de Início de Fiscalização (fl.40), do qual tomou ciência em 23/11/2011 (fl.41/42), o contribuinte foi intimado a apresentar seus livros contábeis (Razão/Diário) e/ou Livro Caixa e livros fiscais. O contribuinte apresentou (fl.48) os seguintes livros e documentos:

DOCUMENTOS ENTREGUE PARA ANALISE :
DOCUMNETOS COPIA CONTRATO SOCIAL E SUAS ALTERAÇÕES
JUSTIFICATIVA EM PAPEL
LIVROS ENTRADA MATRIZ E FILIAIS ANO 2009
LIVROS SAIDA MATRIZ E FILIAIS ANO 2009
LIVROS ICMS MATRIZ E FILIAIS ANO 2009

Além do contribuinte não ter apresentado diversos livros contábeis e fiscais (Diário, Razão, LALUR ...), análise da fiscalização revelou que os livros apresentados se mostraram imprestáveis para fins de apuração do lucro real e o contribuinte, em sua impugnação, não contestou as afirmações do relatório fiscal. Assim, estas reputam-se verdadeiras.

Dessa maneira, correto o arbitramento.

(...)

Da Ofensa a Princípios Constitucionais

Quanto à alegação de ofensa a princípios constitucionais (devido processo legal, não confisco, razoabilidade, proporcionalidade, capacidade contributiva), tal apreciação cabe exclusivamente ao Poder Judiciário, não havendo competência da autoridade administrativa para manifestar-se acerca dessa matéria.

Da Jurisprudência Administrativa

Impróprias as jurisprudências administrativas trazidas pelo sujeito passivo, porque essas decisões, mesmo que proferidas por órgãos colegiados, sem uma lei que lhes atribua eficácia, não constituem normas complementares do Direito Tributário. Destarte, não podem ser estendidos genericamente a outros casos, somente aplicam-se sobre a questão em análise e vinculam as partes envolvidas naqueles litígios.

Nesse sentido, determina o inciso II do art. 100 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional):

“Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

.....

II – as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;”

Veja-se também os dizeres do Parecer Normativo CST nº 390, de 1971:

“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.”

Conclusão

Isto posto, voto no sentido de Julgar improcedente a impugnação, mantendo integralmente o crédito tributário lançado.

Dessa forma, correto foi procedimento adotado pela fiscalização, vez que a legislação tributária prevê como hipótese de arbitramento do lucro caso verificado vícios, erros ou

deficiências que tornem a escrituração imprestável para determinar o lucro real. Trata-se de medida extrema e excepcional, de acordo com reiterados precedentes deste Carf. Erros na escrituração contábil reconhecidos e logo retificados pelo contribuinte, com a sua apresentação durante o procedimento de fiscalização (Acórdão nº 1301-007.625).

Nesse sentido, cito a seguinte ementa da Câmara Superior de Recursos Fiscais:

ARBITRAMENTO. AUSÊNCIA DE ESCRITURAÇÃO. CORREÇÃO. Conforme dispõe o artigo 530, do RIR/99, o imposto será determinado com base nos critérios do lucro arbitrado quando a escrituração a que estiver obrigado o contribuinte contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária. Constatada a omissão de receita, bem como que a obrigação de escriturar seus documentos contábeis não fora cumprida e não tendo o contribuinte comprovado a origem das receitas omitidas, correta a utilização das regras do artigo 530, II "a", para apurar o crédito tributário do IRPJ e da CSLL. (Acórdão nº 9101-003.134)

Repise-se: o arbitramento dos lucros tem lugar quando a escrita fiscal da empresa se mostrar, imprestável, isto é, quando não possibilitar à fiscalização a verificação dos dados lançados na contabilidade. Inclusive, a não observância da forma prescrita em lei para o preenchimento dos livros comerciais e fiscais (Livro Diário escriturado em partidas mensais, sem registros auxiliares, e Inventário levantado anualmente), faz com que a escrituração mantida pela recorrente apresente vícios e deficiência que a tornam imprestável para determinar o lucro real trimestral (Acórdão nº 1301-001.634).

Ademais, este Carf possui entendimento consolidado, na sua Súmula nº 59, no sentido de que “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.” Ou seja, se durante a Fiscalização o contribuinte deixa de apresentar a documentação necessária para apurar o crédito tributário, é cabível o arbitramento, o qual não é invalidado pela juntada desses elementos após o lançamento.

Ante o exposto, oriento meu voto no sentido de rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, em negar provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça