



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 18471.002187/2007-80
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-005.348 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 03 de fevereiro de 2021
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado YIN'S BRASIL COMERCIAL INTERNACIONAL LTDA

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2003

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO. JULGAMENTO BASEADO EXCLUSIVAMENTE EM CONSTATAÇÃO FÁTICA E DE PROVAS. AUSÊNCIA DE DEMONSTRAÇÃO DE DIVERGÊNCIA INTERPRETATIVA DA LEGISLAÇÃO. NÃO CONHECIMENTO.

Não deve ser conhecido o Recurso Especial tirado contra Acórdão recorrido em se tratou, na sua *ratio decidendi*, de aspectos específicos da demanda e exclusivamente probatórios, não se instaurando o necessário dissídio jurisprudencial em relação ao Acórdão paradigma apresentado para o seu manejo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em não conhecer do Recurso Especial, vencidos a conselheira Andréa Duek Simantob (relatora) e o conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto, que votaram pelo conhecimento parcial somente em relação ao tema “motivação do arbitramento”. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Caio Cesar Nader Quintella.

(documento assinado digitalmente)

Andréa Duek Simantob – Presidente em exercício e Relatora

(documento assinado digitalmente)

Caio Cesar Nader Quintella - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia de Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Caio Cesar Nader Quintella, Andrea Duek Simantob (Presidente).

Fl. 2 do Acórdão n.º 9101-005.348 - CSRF/1ª Turma
Processo n.º 18471.002187/2007-80

Relatório

Por tratar-se de processo cuja numeração das folhas aposta manualmente diverge da numeração das folhas atribuídas por ocasião da posterior digitalização do processo, esclareço que todas as referências à numeração de folhas, no presente acórdão, se dará com base na numeração eletrônica atribuída.

Trata-se de Recurso Especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional – PFN (fls. 594 e seguintes) em face do acórdão nº 1803-001.572 (fls. 576 e seguintes), proferido pela 3ª Turma Especial da Primeira Seção de Julgamento, por meio do qual foi dado integral provimento ao recurso voluntário.

O acórdão recorrido apresenta a seguinte ementa, *verbis*:

“Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ano-calendário: 2003

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. NORMAS PROCESSUAIS – MPF – Pode a autoridade fiscal estender a fiscalização para outros tributos, além daquele estipulado no MPF-F, quando munido de MPF-C (complementar) que descreva o tributo a ser fiscalizado.

IRPJ – FALTA DE MOTIVAÇÃO VÁLIDA PARA ARBITRAMENTO DO LUCRO – NULIDADE – A técnica do arbitramento da base tributável é medida extrema e a sua adoção requer motivação válida e bem fundamentada na impossibilidade de se aferir a verdadeira base de cálculo dos tributos por outros meios. Quando o contribuinte dispõe de escrita contábil e fiscal aptas, o arbitramento não pode ser aplicado, senão o regime pelo qual a empresa optou.”

As exigências fiscais em exame nos autos decorrem de fiscalização que resultou no lançamento de ofício por arbitramento do lucro, tendo sido considerada como receita tributável aquela declarada na DIPJ/2004 apresentada. As razões que levaram o fisco a promover o arbitramento estão expostas no Termo de Constatação Fiscal de fl. 154 e também na mais sintética “*Descrição dos Fatos*” que acompanha o auto de infração lavrado (fl. 156).

Para perfeito conhecimento, reproduzo os seus termos a seguir:

“[...] considerando que grande parte das cópias das Notas Fiscais emitidas no ano de 2003, ditas como entregues pela contribuinte à fiscalização, encontram-se ilegíveis; considerando que, mesmo assim, faltam diversas cópias de Notas Fiscais; considerando que do Livro de Inventário entregue pela contribuinte não constava a existência de qualquer produto em estoque inicial ou final; considerando que os Livros Diário e Razão entregues pela contribuinte, e, posteriormente a ela devolvidos para regularização, estavam escriturados por lançamentos mensais, sem apoio em Livros Auxiliares; considerando-se que a contribuinte não nos reencaminhou os Livros Diário, Razão e Inventário corretamente escriturados, embora para isso tenha sido intimada em 05/10/2007; considerando-se que a ausência dos Livros Diário, Razão e Inventário nos impede verificar a efetividade da entrada e saída dos produtos ditos como adquiridos e vendidos, CONSTATAMOS que a contribuinte, em razão de seus

próprios atos omissivos, impediu o desenvolvimento regular da fiscalização ora em curso.” (fl. 154, *in fine*)

“[...] o contribuinte, optante pela tributação com base no Lucro Presumido, não possui escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, pois escriturou os seus Livros Contábeis em partidas mensais, sem apoio em Livros Auxiliares, e, embora intimado a reescreverá-los, em partidas individuais e diárias, não o fez, nem informou as razões porque não o faria.” (fl. 156, *in fine*)

O contribuinte apresentou impugnação (fls. 172 e seguintes), alegando, em síntese, o seguinte, de acordo com o relatório da decisão de piso:

“• A escrituração do Contribuinte não é imprestável, nem é feita em partidas mensais;

• Em 23.03.2007, atendendo à intimação realizada através do Termo de Início da Ação Fiscal, o contribuinte apresentou à Fiscalização, os seguintes livros fiscais originais: Livro Registro de Entradas nº 02; Livro Registro de Saídas nº 02 e 03; Livro Registro de Inventário nº 01; Livro de Ocorrências nº 01; Notas Fiscais de Entradas 2003; Notas Fiscais de Saídas 2003; Livro Diário e Razão nº 06; Livro Registro de Apuração IPI nº 02 e 03. Toda essa documentação consta do protocolo em anexo. Além disto, entregou toda a documentação relativa às importações feitas no ano de 2003;

• O Contribuinte lavrou todas as notas-fiscais, tanto na entrada como na saída 410 das mercadorias e destacou o valor do IPI respectivo;

• Não há uma só nota-fiscal ilegível, nem de entrada, nem de saída. Pelo contrário, todas se encontram em perfeito estado e são absolutamente legíveis, conforme comprovam as amostragens de notas de saída e as notas de entrada, ora acostadas

• Como se percebe da seqüência de fatos que demonstram o desenrolar do procedimento fiscal, a AFRFB intimou inicialmente o Contribuinte em março de 2007, tendo sido atendida, prontamente, com a entrega dos documentos por ela solicitados.

• A Autoridade se manteve inerte durante todo o ano, solicitando novamente todos os documentos que já estavam em seu poder.

• Intimou novamente, no dia 05 do mês de outubro, fazendo a falsa afirmação de que a escrituração da empresa era imprestável e de que não poderia fazer o real levantamento dos fatos geradores, pois “as notas-fiscais se encontravam ilegíveis”.

• Afirma que não há uma só nota ilegível, e traz comprovação.

[...]

• Não é sequer cabível a intimação ao Contribuinte para reescrever seus livros, eis que os mesmos não apresentam qualquer inidoneidade, estando escriturados em partidas individuais e diárias.

[...]

- A tributação com base no lucro arbitrado segue o rígido regramento do artigo 530 do RIR/99, não se admitindo essa forma extrema de tributação, por mero arbítrio da autoridade lançadora, sendo que no presente caso, não verificou nenhuma das seis hipóteses previstas no citado artigo.

- A autoridade fiscal construiu uma base de cálculo irreal e efetuado um lançamento nulo e inaproveitável.

- O arbitramento de lucros, com a desclassificação da escrita do Contribuinte, é um procedimento que requer máxima cautela por parte da Autoridade Lançadora, sendo, pois, um "último recurso de que se serve, após esgotadas todas as possibilidades de apuração do lucro real. Jamais pode ser utilizado pelo Fisco como forma de simplificar seu trabalho".

- Assim, tem a Administração a faculdade de arbitrar o lucro do sujeito passivo, quando a escrita se mostra imprestável, mas sempre tendo em conta os critérios da Razoabilidade e da Proporcionalidade, pois este meio extremo apenas se justifica em hipóteses de evidente excepcionalidade, o que não é o caso da fiscalização em apreço.

- Como já dito, a escrituração do Impugnante não apresenta vícios ou é imprestável, sendo certo que a Autoridade teve à sua disposição, durante meses, não apenas o Livro Diário, como o Razão, todas as notas fiscais (que são perfeitamente legíveis - registre-se), além do RAIPI, Livro de Entradas e Livros de Saída.

- Não há, portanto, como compreender o motivo para a Autoridade afastar as bases de cálculo do Lucro Presumido, declaradas pelo Contribuinte, com lastro em toda a sua documentação fiscal e contábil, sendo manifestamente incabível o arbitramento feito pela Autoridade.

- No presente caso, toda a documentação da empresa confirma a receita declarada, não havendo sido demonstrado pela Fiscalização qualquer inconsistência que pudesse afastar a tributação com base no Lucro Presumido.

- Em resumo: os fatos geradores e as bases de cálculo do imposto estão perfeitamente identificáveis.”

O contribuinte juntou à impugnação cópias do que seriam os seus livros Diário, Razão, Livro Registro de Saídas, e notas fiscais de entrada e de saída (por amostragem), conforme fls. 245-531.

A DRJ (acórdão de fls. 534 e seguintes) manteve integralmente o lançamento, por considerar deficiente a escrituração apresentada pelo contribuinte para fins de apuração do lucro na forma de tributação escolhida pela fiscalizada (lucro presumido).

Com relação às cópias dos livros trazidos na impugnação para comprovação de que não teriam sido escriturados com partidas mensais, a decisão de piso registrou que a cópia da primeira folha do Livro Diário (fls. 246), registrada na Junta Comercial do Rio de Janeiro, informa que o livro conteria 73 (setenta e três) folhas, mas que as folhas 02 a 67 do livro, que vem logo a seguir (fls. 247 a 312) são documentos impressos pelo sistema informatizado da empresa, e as folhas 68 a 73 do livro (fls. 313 a 319) são novamente cópias do Livro Diário registrado na Junta Comercial, mas cujo conteúdo material é o mesmo das folhas impressas pelo sistema informatizado de nº 63 a 67, donde conclui aquela autoridade que “o Livro Diário

apresentado na defesa não é o mesmo apresentado e registrado na Junta Comercial, e nem o apresentado na ação fiscal”.

Tece ainda a DRJ considerações em sentido semelhante acerca da cópia do Livro Razão apresentado na impugnação, e observa que, embora da análise dos registros feitos neste livro, *“verifica-se que os lançamentos são diários”*, há que se considerar que *“inexiste o arbitramento condicional”*.

Por fim, quanto ao Livro Registro de Inventário, consigna a DRJ que *“a interessada não traz qualquer comprovação de que a irregularidade constatada não teria ocorrido, ou seja, que não constava o estoque inicial e nem o final”*.

Em sede de recurso voluntário, o contribuinte reprisa o já disposto em sua impugnação, e contesta a *“desqualificação das provas carreadas aos autos”* feita pela DRJ ao afirmar que *“tanto o Diário quanto o Razão apresentados na defesa não s[er]iam os mesmos apresentados e registrados na Junta Comercial”*, sendo tal afirmação *“de todo despropositada, refletindo, apenas, a distorcida inclinação em desqualificar a mesma e presumir-lhe fraude, ao mesmo tempo em que se atribui status de dogma a meras afirmações da Autoridade Fiscal”*., tendo em vista que *“a autoridade fiscal apenas afirma que a escrituração da empresa é feita em partidas mensais, sem juntar aos autos, ao menos, uma cópia dessa alegada irregularidade e não apresenta qualquer cópia da escrituração supostamente imprestável, ou uma só amostra de escrituração por partidas mensais que justificasse o arbitramento do lucro”*.

Afirma ainda que *“a reimpressão do interior dos livros foi efetuada por motivo de praticidade”*, pois *“cópias diretas dos livros ou a juntada do original, inexoravelmente, prejudica a leitura da margem esquerda dos documentos”*, mas, de qualquer sorte, se entendida ser *“esta a única alternativa, a empresa acosta a este Recurso os livros originais”*.

O acórdão recorrido deu provimento ao recurso voluntário, cancelando o arbitramento de ofício procedido pelo fisco.

Reproduz-se, a seguir, os excertos principais do voto condutor que analisam a questão central controversa:

“[...] diante dos documentos juntados que demonstram que a escrituração contábil e fiscal da empresa encontravam-se aptas a realizar a apuração pelo regime pelo qual a recorrente optou, ou seja, pelo Lucro Presumido, entendo diferentemente do que expôs a autoridade julgadora que me precedeu de que a apuração deveria ser feita através do arbitramento.

Tenho que o arbitramento é uma modalidade de apuração somente concebida em ocasiões excepcionais, quando haja evidente impossibilidade de aferir a verdadeira base de cálculo dos tributos por outros meios. Mas, no caso presente, a empresa empenhou-se em demonstrar a sua contabilidade, referindo que estaria à disposição a documentação para aferição pela autoridade fiscalizadora.

Ainda, entendo que mesmo tendo a recorrente deixado de apresentar os Livros Auxiliares, tal como requisitou a fiscalização, não há como admitir que a empresa deixou de apresentar seus livros e sua escrituração. Certo é que frente à documentação apresentada pela empresa havia a possibilidade da fiscalização apurar os valores em

questionamento, sem optar pelo arbitramento. E assim respeitando a opção feita pelo contribuinte de tributar pelo Lucro Presumido.

Ademais, se correta fosse a assertiva do fiscal de que os Livros apresentados pela empresa recorrente evidenciassem uma burla da mesma, deveria a autoridade ter tomado as providências legais cabíveis, tal como aplicar a multa qualificada em face da simulação, do dolo ou da fraude. Fato esse que não ocorreu.

Desse modo, como o arbitramento é uma modalidade de apuração usada em casos excepcionais, somente quando muito bem justificada a imprestabilidade da contabilidade da empresa, o que não aconteceu no caso em tela, verifico um descompasso com as normas que o disciplinam. Ainda, do que se pode observar do trabalho elaborado pela fiscalização, a apuração foi realizada tomando o regime do Lucro Real, fato constatado na tipificação dada, qual seja 530, I do RIR/99, quando na realidade a tipificação correta deveria ter sido a do artigo 530, II, “a”. Tem-se que a tipificação equivocada, seguida da análise sob apuração de regime divergente do que o correto, ocasionam cerceamento do direito de defesa ao contribuinte.

Frente a essas alegações, entendo que deveria ter sido apurada qualquer omissão no IRPJ da empresa recorrente através do Lucro Presumido e não por arbitramento.

Diante do exposto, voto em DAR provimento ao recuso.”

No recurso especial, a Procuradoria suscitou três divergências distintas, apresentando os respectivos acórdãos paradigmas, a saber:

- “1) Motivação do arbitramento”: acórdãos paradigmas n. 108-05.581 e 108-05.399;
- “2) Arbitramento não é pena”: acórdão paradigma n. 101-94.258;
- “3) Lucro presumido”: acórdãos paradigmas n. 103-13.567, 108-08.499 e 204-01.231.

O recurso foi inicialmente admitido pelo despacho de fls. 1539 e seguintes, com relação ao primeiro tema acima, ali considerado como o único fundamento “*que de fato sustentou o provimento do recurso*”. Consignou-se ainda naquele despacho que:

“No caso concreto, mesmo admitindo-se que a contribuinte deixou de apresentar os Livros Auxiliares, tal como requisitou a fiscalização, a empresa dispunha de escrita contábil e fiscal aptas, motivo pelo qual o arbitramento não poderia ter sido aplicado.

Por outro lado, nos paradigmas, consignou-se que a opção pela apuração do lucro presumido implica no dever de manter livros auxiliares em ordem, com o registro diário dos lançamentos, sob pena da apuração do tributo por meio de arbitramento.

Ante o exposto, restou evidenciada a divergência jurisprudencial exigida para o prosseguimento do Recurso Especial.”

O contribuinte, então, apresentou contrarrazões (fls. 1548 e seguintes), defendendo a inadmissibilidade do recurso, em razão dos seguintes pontos, em síntese:

- Ausência de cotejo analítico, nos termos do art. 67, § 8º do RICARF/2015.
- Rediscussão de matéria fática-probatória.
- Jurisprudência que se pretende aplicar é raltiva a contexto fático diverso: empresas optantes pelo lucro presumido que deixaram de apresentar os documentos necessários e suficientes para apuração do lucro presumido – diferente do contexto fático apresentado da Recorrida.
- Decisão recorrida em consoância com o entendimento das demais turmas do CARF (item 31) em relação aos livros que as empresas que apuram o IR pelo Lucro Presumido estão obrigadas a escriturar.

Ao chegar à CSRF, contudo, o processo foi devolvido à Câmara recorrida (despacho de fls. 1573-1574) para que fosse procedida a análise com relação aos outros dois temas suscitados no recurso especial da Procuradoria.

Em despacho complementar de admissibilidade do recurso (fls. 1575 e seguintes), o recurso foi parcialmente admitido com relação ao terceiro tema (“Lucro presumido”), mas não com relação ao segundo (“Arbitramento não é pena”).

Com relação ao tema que foi admitido (denominado “*Lucro presumido*”, mas que na verdade diz respeito a um possível *cerceamento de defesa ocorrido em face da tipificação legal dada pelo fisco, que seria incorreta*), consignou o despacho de admissibilidade o seguinte, *verbis*:

“Enquanto a **decisão recorrida** entendeu que a tipificação equivocada, seguida da análise sob apuração de regime divergente do que o correto, ocasionam cerceamento do direito de defesa ao contribuinte, os **acórdãos paradigmas apontados** (Acórdãos nºs 103-13.567, de 1993, e 108-08.499, de 2005) decidiram, **de modo diametralmente oposto**, que o erro no enquadramento legal da infração encontrada não acarreta nulidade do auto de infração quando comprovado, pela judiciosa descrição dos fatos nele contida e alentada impugnação apresentada pelo contribuinte contra as imputações que lhe foram feitas, que incorreu preterição do direito de defesa (**primeiro acórdão paradigma**) e que é incabível a preliminar de nulidade de cerceamento ao direito de defesa, pois o processo administrativo fiscal seguiu plenamente os trâmites legais, tendo a recorrente todas as oportunidades cabíveis para argumentar, não se vislumbrando qualquer prejuízo aparente (**segundo acórdão paradigma**).”

O não seguimento com relação ao segundo tema (“*Arbitramento não é pena*”) foi posteriormente confirmado em sede de análise do agravo da Procuradoria (despacho de fls. 1594 e seguintes). Em síntese, consignou o despacho em agravo que a própria recorrente reconhece, desde a interposição do seu recurso especial, que “*a suposta polêmica acerca da qualificação ou não da multa diante do arbitramento do lucro por desclassificação da escrita seria um argumento "obiter dictum", ou seja, um argumento acessório, lateral, que não desempenha papel fundamental na formação da decisão*”, e que o efetivo motivo para o provimento do recurso está contido na parte do acórdão recorrido em que “*o voto da relatora manifestou seu entendimento sobre a suficiência dos documentos e livros apresentados para fins de apuração do lucro presumido, levando assim ao afastamento do arbitramento*”.

O contribuinte apresentou “*contrarrrazões ao agravo em recurso especial*” (fls. 1610 e seguintes), após a rejeição do agravo, no qual afirmou considerar “*lapidar*” a fundamentação contida no despacho que rejeitou o agravo — a qual transcreveu na sua íntegra, por entender que ali restou demonstrado, “*com precisão*”, a inexistência de dissenso jurisprudencial.

O contribuinte apresentou ainda as suas contrarrrazões (complementares) ao recurso especial (fls. 1617 e seguintes), tendo em vista o terceiro tema admitido (“*Lucro presumido*”).

Neste aspecto, observou que “o suposto dissídio jurisprudencial apontado pela decisão ora agravada diria respeito em saber se: “*acarreta cerceamento de defesa a tipificação equivocada pela Fiscalização no lançamento*”?”, e destacou que “o argumento quanto ao equívoco da tipificação/enquadramento legal do referido lançamento é matéria acessória, sendo somente um incremento na fundamentação do Acórdão proferido”, pois “**não foi arguida pela empresa qualquer preliminar de cerceamento de defesa quanto ao equívoco da tipificação (fls. 547/563), tampouco foi enfrentada como matéria preliminar de julgamento pela C. 3ª Turma Especial da 1ª Seção de Julgamento deste CARF**” (o destaque é do próprio contribuinte).

Neste sentido, o próprio contribuinte argumenta que “a questão relativa ao enfrentamento quanto a equivocada tipificação é despicienda [sic] para o deslinde da controvérsia, ainda que favorável a contribuinte”, e que “**Certo é que: a escrita contábil da empresa foi considerada adequada pela 3ª Turma Especial do CARF, razão pela qual o arbitramento realizado demonstra-se indevido**” (uma vez mais, o destaque é do próprio contribuinte).

De mais a mais, o contribuinte reitera as suas contrarrrazões originalmente apresentadas ao recurso fazendário, aqui ao norte sintetizadas.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Andréa Duek Simantob, Relatora.

Conhecimento

O recurso é tempestivo e interposto por parte legítima.

Contudo, em face das alegações formuladas pelo contribuinte em sede de contrarrrazões, e até mesmo independentemente deste fato, passo a analisar se o mesmo deve ser conhecido.

Conforme visto, o recurso restou, afinal, admitido com relação a dois temas: **(i)** a “*motivação do arbitramento*” (no qual se discute a suficiência, ou não, dos elementos apresentados para sustentar a opção pela forma de tributação adotada), e **(ii)** o possível *cerceamento do direito de defesa em razão da equivocada capitulação legal adotada*.

Pelo relato aqui ao norte efetuado, creio ter restado suficientemente claro que a verdadeira *ratio decidendi* do acórdão recorrido está, de fato, centrada no primeiro tema acima identificado.

A Procuradoria, entendeu por bem apresentar recurso especial com relação a duas outras supostas divergências.

Uma delas, contudo, já foi afastada pelo próprio despacho de admissibilidade do recurso especial e posteriormente confirmado pelo despacho em agravo, ao fundamento de que a própria recorrente (Fazenda Nacional) demonstrava ter consciência de que a razão ali apresentada constituiria mero *obiter dictum*. E o próprio contribuinte, conforme visto, considerou “*lapidar*” a fundamentação contida no despacho que rejeitou o agravo interposto, inclusive destacando com marcador em amarelo, em suas “*contrarrazões ao agravo*”, justamente os excertos daquele despacho que reconheciam o caráter meramente “*acessório, lateral, que não desempenha papel fundamental na formação da decisão*”, daquela argumentação desenvolvida pela relatora do acórdão recorrido.

Assim, da mesma forma que ambas as partes, também esta relatora entende que aquele argumento contido no acórdão recorrido (*suposta polêmica acerca da qualificação ou não da multa diante do arbitramento do lucro por desclassificação da escrita*) é meramente acessório e constitui um mero *obiter dictum* da relatora, totalmente prescindível para a decisão lá alcançada, e não um fundamento autônomo daquele acórdão, razão pela qual a negativa de seguimento ao recurso especial com relação ao argumento em questão não interfere no prosseguimento do recurso com relação à divergência principal.

Já a outra divergência, com relação à qual o recurso restou admitido por meio do despacho de admissibilidade do recurso especial, segue igualmente o mesmo caminho.

Uma vez mais, é o próprio contribuinte quem, em sede de contrarrazões ao recurso, afirma categoricamente que “*a questão relativa ao enfrentamento quanto a equivocada tipificação é despicienda [sic] para o deslinde da controvérsia*”, e que a verdadeira razão pela qual o seu recurso voluntário foi provido foi o fato de que *a escrita contábil da empresa foi considerada adequada e suficiente*, pela decisão recorrida, para sustentar a sua opção pelo lucro presumido.

O próprio contribuinte reconhece, portanto, que a questão relativa a um suposto *cerceamento do direito de defesa em razão da equivocada capitulação legal adotada* não foi sequer por ela arguída nem tampouco enfrentada como preliminar pela decisão recorrida, além de ser absolutamente *despicienda para o deslinde da controvérsia*.

Resta claro, portanto, que o tema igualmente configura um mero *obiter dictum*, por parte da decisão recorrida, daí porque o recurso especial não deve sequer ser conhecido com relação a este tema.

Noutro giro, com relação ao tema principal, e que constitui a verdadeira *ratio decidendi* do acórdão recorrido, qual seja, a motivação do arbitramento, o recurso deve ser conhecido.

O contribuinte, em sede de contrarrazões ao recurso, alega que os contextos fáticos analisados nos casos paradigmáticos seria diverso daquele analisado pelo acórdão recorrido.

Segundo o contribuinte, nos dois casos paradigmáticos as empresas em questão, optantes pelo lucro presumido, *“não apresentaram qualquer documento contábil ou fiscal que reflita a sua real movimentação financeira, diversamente do caso dos autos”*. Assim, os motivos que ensejaram a manutenção do arbitramento, nos casos paradigmáticos, não guardaria nenhuma similitude com o caso dos presentes autos.

Isto, contudo, não é verdadeiro.

No caso dos autos, conforme relatado, a autoridade fiscal apontou as seguintes razões para justificar o arbitramento:

- apresentação de **notas fiscais ilegíveis, e falta de apresentação de diversas notas;**
- apresentação de **Livro Registro de Inventário “zerado”, sem qualquer produto em estoque inicial ou final;**
- apresentação de **Livros Diário e Razão escriturados por lançamentos mensais, sem apoio em Livros Auxiliares.**

No caso do **primeiro paradigma (acórdão nº 108-05.581)**, a leitura de seu inteiro teor evidencia que o contribuinte, naquele caso, **não mantinha o Livro Caixa**, no qual deveria estar escriturada toda a movimentação financeira, inclusive bancária — alternativo, para os optantes pelo lucro presumido, à escrituração contábil completa nos termos da legislação comercial — e também **adotava o método e partidas mensais para a escrituração, sem apoio em Livros Auxiliares**, além de ter **deixado de apresentar ao fisco notas fiscais da empresa**.

Trata-se, portanto, de contexto fático muito semelhante ao tratado no caso dos autos.

Os seguintes excertos do voto condutor daquele acórdão evidenciam o quanto acima afirmado:

“O d. Julgador monocrático já demonstrou, em suas concisas razões de decidir, que a contabilidade adotada pela recorrente continha elementos e métodos que a tornavam imprecisas para a determinação de seu resultado, imprecisa para a demonstração de suas atividades e operações financeiras, e que também não possuía livro Caixa.

[...]

No ano de 1995, também prevalece o arbitramento, e pelas mesmas razões de fato já elencadas acima. O método de partidas mensais adotado pela contribuinte é insuficiente para a correta aferição da base de cálculo do tributo. Adicione-se a isto a recusa na apresentação de livros auxiliares e das notas fiscais da empresa, elementos essenciais para a confirmação, em auditoria, da base de cálculo do tributo alcançada pela contribuinte.”

Ainda que já fosse isto o suficiente para o conhecimento do presente recurso especial, tem-se que o **segundo paradigma (acórdão nº 108-05-399)** também analisa fatos e circunstâncias semelhantes àsquelas analisadas pelo acórdão recorrido.

A leitura de seu inteiro teor evidencia que o contribuinte, naquele caso, deveria apresentar escrituração completa no ano de 1992, em que era optante do lucro real, e escrituração do Livro Caixa e do Livro Registro de Inventário, nos anos de 1993 e 1994, no qual era optante pelo lucro presumido.

Naquele caso, nada obstante a escrituração mantida pelo contribuinte em 1992 se desse por meio de **partidas mensais, sem apoio em Livros Auxiliares**, é fato que o arbitramento foi *cancelado* pelo colegiado, mas isto se deu apenas porque, naquele caso, **não foi concedido ao contribuinte “um prazo razoável, 60 dias, para que o sujeito passivo regularize a sua escrita”**, conforme se demonstra adiante.

Com relação a este aspecto, cabe observar que, **no caso dos autos**, nas próprias razões que justificam a aplicação do arbitramento, consignou a fiscalização que a empresa “*escriturou os seus Livros Contábeis em partidas mensais, sem apoio em Livros Auxiliares, e, embora intimado a reescreverá-los, em partidas individuais e diárias, não o fez, nem informou as razões porque não o faria*”.

Para conhecimento, a intimação para a regularização da escrituração, no caso dos autos, ocorreu em 05/10/2007, e o lançamento de ofício somente foi formalizado em 07/01/2008, ou seja, 94 dias após.

Retornando ao caso paradigmático, vê-se portanto que, apesar de o arbitramento ter sido cancelado naquele caso, *mesmo em face de escrituração mantida por partidas mensais, sem apoio em Livros Auxiliares*, o motivo determinante para aquela decisão (*não concessão de prazo razoável para regularizar a escrita*) não se verifica no caso dos autos, razão pela qual simplesmente não é possível transpor aquela decisão para o caso presente.

Já no que diz respeito aos anos de 1993 e 1994, o arbitramento foi *mantido* porque o contribuinte **não escriturou nem o Livro Caixa e nem o Livro Registro de Inventário**.

Os seguintes excertos do voto condutor daquele acórdão evidenciam o quanto acima afirmado:

“Ora, é certo que sujeito passivo deveria apresentar escrituração contábil completa, para o ano - calendário de 1992, estando obrigada a escriturar todos os pagamentos e recebimentos no Livro Caixa, além do Livro Registro de Inventário, nos anos- calendários de 1993 e 1994.

No entanto, este Conselho tem se manifestado inúmeras vezes no sentido de somente arbitrar o lucro após conceder um prazo razoável, 60 dias, para que o sujeito passivo regularize a sua escrita, haja vista que arbitramento não é punição, mas sim um meio de se apurar o lucro da empresa.

[...]

Assim, entendo que não cabe o arbitramento do lucro nos anos-calendários de 1992.

No entanto, para os anos-calendários de 1993 e 1994, entendo, que cabe o arbitramento, haja *vista* que tanto na fase impugnativa, quanto na recursal, a recorrente não tomou a iniciativa de anexar aos autos, ao menos, o Livro Caixa.

Sobre o assunto, o artigo 539, inciso IV do RIR/94, dispõe que **a autoridade tributária arbitrará o lucro da pessoa jurídica, quando o contribuinte sujeito à tributação com base no lucro presumido deixar de atender ao estabelecido no artigo 534 do RIR/94.**

Assim, **a falta de escrituração do livro Caixa e do livro Registro de Inventário autoriza o arbitramento do lucro.**”

Do exposto, conclui-se que, de acordo com o entendimento manifestado no segundo paradigma, o arbitramento deve ser *mantido*, no caso de **escrituração por partidas mensais, sem apoio em Livros Auxiliares** (desde que seja dado um “*prazo razoável*” de 60 dias para regularização, tal como *foi dado* no caso dos autos), assim como também deve ser *mantido* o arbitramento no caso de **falta de escrituração do Livro Registro de Inventário** (tal como também ocorreu, no caso dos autos).

Não procede, portanto, o argumento do contribuinte quanto a uma pretensa ausência de similitude fática entre os casos.

O contribuinte alega também que a recorrente (Fazenda Nacional) não teria feito o devido cotejo analítico entre os casos, “*com a indicação dos pontos nos paradigmas colacionados que divirjam de pontos específicos no acórdão recorrido*”.

Discordo dessa assertiva, posto que a Fazenda Nacional, ao contrário do alegado, efetuou *sim* a contraposição entre os pontos específicos divergentes.

A recorrente transcreveu excerto do acórdão recorrido em que a relatora afirma que “*mesmo tendo a recorrente deixado de apresentar os Livros Auxiliares, tal como requisitou a fiscalização*”, o arbitramento deveria ser cancelado porque “*frente à documentação apresentada pela empresa havia a possibilidade da fiscalização apurar os valores em questionamento, sem optar pelo arbitramento*”, e transcreveu excertos das ementas dos acórdãos paradigmáticos que refletiam ser do contribuinte o ônus de exhibir e manter em ordem a sua escrituração, sob pena de arbitramento.

Neste aspecto, por exemplo, a ementa do primeiro paradigma assenta que “*Constitui base para arbitramento a ausência de livros auxiliares quando adotado o regime de partidas mensais pelo contribuinte, mormente se o mesmo se recusa a apresentar as notas fiscais emitidas*”, e a ementa do segundo paradigma assenta que “*Justifica-se o arbitramento do lucro, quando o contribuinte sujeito à tributação com base no lucro presumido, deixar de escriturar os livros Caixa e Registro de Inventário*”.

Não procede, portanto, o argumento de ausência de demonstração analítica da divergência, por parte da recorrente.

O contribuinte alega ainda que o recurso especial estaria voltado exclusivamente à rediscussão de matéria fática-probatória, e não de efetiva divergência jurisprudencial, sendo este mais um motivo para o não conhecimento do recurso.

Uma vez mais, não lhe assiste razão.

Não há dúvidas de que o recurso especial não se presta à mera rediscussão de matéria fática-probatória. Por outro lado, é igualmente certo que, uma vez admitido o recurso, cabe à instância especial aplicar o direito ao caso concreto, e que, nesta tarefa, inegavelmente irá se debruçar sobre os fatos ocorridos.

O que não é permitido à instância especial fazer é, na sua tarefa de aplicar o direito ao caso, *tomar por ocorridos fatos com relação aos quais as decisões anteriores negaram existência*, ou então *negar fatos que as decisões anteriores tenham deixado devidamente assentados*.

O que cabe à instância especial é simplesmente analisar os fatos, devidamente assentados pelas decisões precedentes, à luz da legislação posta. E é precisamente isto que se fará adiante.

Não procede, portanto, este derradeiro argumento do contribuinte para sustentar o não conhecimento do presente recurso.

Os demais argumentos do contribuinte, apresentados em sede de contrarrazões ao recurso (*alegada consonância com o entendimento das demais turmas do CARF em relação aos livros que as empresas que apuram o IR pelo Lucro Presumido estão obrigadas a escriturar*) configuram já argumentos de mérito, que não afetam o conhecimento do recurso.

Pelo exposto, **conheço parcialmente do recurso especial fazendário**, no que diz respeito ao tema “*motivação do arbitramento*”.

(documento assinado digitalmente)

Andrea Duek Simantob

Voto Vencedor

Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella, Redator designado

Com a devida vênia, ousou discordar do entendimento adotado pela I. Conselheira Relatora, Andréa Duek Simantob, em seu fundamentado e robusto voto, no que tange ao conhecimento do Recurso Especial da Fazenda Nacional.

Diferentemente daquilo que defendeu e concluiu a I. Relatora, entende-se que não foi demonstrado, com sucesso, a existência de dissídio jurisprudencial entre as C. Turmas Julgadoras desse E. CARF sobre a legislação tributária incidente na demanda.

Tal constatação não se relaciona a qualquer carência técnica do *Apelo* manejado, mas, sim, ao fato de que o *ratio decidendi* do v. Acórdão nº 1803-001.572 foi baseado em constatação de análise probatória e elementos próprios e únicos destes autos.

Nesse sentido, confira-se o *cerne* decisório do mencionado v. Acórdão recorrido:

No caso em tela, tenho que o argumento da fiscalização para aplicar o arbitramento refere-se à imprestabilidade da documentação contábil e fiscal da recorrente, especificamente problemas com os Livro Diário, Razão e Registro de Inventário, bem como por existirem algumas Notas Fiscais ilegíveis.

Afirma a autoridade julgadora de primeira instância que os Livros apresentados pela empresa demonstravam uma burla, já que por conter partes informatizada pela recorrente, não coadunavam com a verdade expostas nos Livros registrados no órgão competente.

Frente ao argumentos do julgamento de primeira instância a empresa recorrente que, desde a impugnação argumenta que a fiscalização não efetuou a apreciação da documentação da recorrente como deveria, junta, em seu recurso voluntário, todas as Notas Fiscais, os Livros no original, como forma de demonstrar que as Notas estavam todas legíveis, que os Livros não foram burlados e que se encontram condizentes com o que está registrado na Junta Comercial, como determina a lei.

Desse modo e diante dos documentos juntados que demonstram que a escrituração contábil e fiscal da empresa encontravam-se aptas a realizar a apuração pelo regime pelo qual a recorrente optou, ou seja, pelo Lucro Presumido, entendo diferentemente do que expôs a autoridade julgadora que me precedeu de que a apuração deveria ser feita através do arbitramento.

Tenho que o arbitramento é uma modalidade de apuração somente concebida em ocasiões excepcionais, quando haja evidente impossibilidade de aferir a verdadeira base de cálculo dos tributos por outros meios. Mas, no caso presente, a empresa empenhou-se em demonstrar a sua contabilidade, referindo que estaria à disposição a documentação para aferição pela autoridade fiscalizadora.

Ainda, entendo que mesmo tendo a recorrente deixado de apresentar os Livros Auxiliares, tal como requisitou a fiscalização, não há como admitir que a empresa deixou de apresentar seus livros e sua escrituração. Certo é que frente à documentação apresentada pela empresa havia a possibilidade da fiscalização apurar os valores em questionamento, sem optar pelo arbitramento. E assim respeitando a opção feita pelo contribuinte de tributar pelo Lucro Presumido.

Ademais, se correta fosse a assertiva do fiscal de que os Livros apresentados pela empresa recorrente evidenciassem uma burla da mesma, deveria a autoridade ter tomado as providências legais cabíveis, tal como aplicar a multa

qualificada em face da simulação, do dolo ou da fraude. Fato esse que não ocorreu. (destacamos)

Como se observa, todo o fundamento determinante para a r. *decisão* alcançada no v. Aresto nº 1803-001.572 teve como premissa elementos fáticos e ocorrências referentes à Ação Fiscalizatória procedida no presente caso ou, ainda, na documentação trazida pela Contribuinte em suas *reclamações e recursos*.

Ao seu turno, a ora Recorrente pretende trazer para essa C. 1ª Turma da CSRF debate jurídico, do alcance da hipótese de arbitramento, em relação a contribuintes optantes pelo Lucro Presumido que não mantiveram e apresentaram na demanda *livros auxiliares*.

No v. Acórdão paradigmas, em suma, entendeu-se que a prerrogativa do art. 530 do RIR/99 seria regularmente aplicável diante de tais circunstâncias, havendo, ali, debate efetivo sobre a celeuma jurídica. Confira-se as respectivas ementas dos. V. Acórdãos paradigmas:

Acórdão nº 108-05.581

ARBITRAMENTO - LUCRO PRESUMIDO - NECESSIDADE DA ESCRITURAÇÃO DA MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA, INCLUSIVE BANCÁRIA - A teor dos artigos 18 da Lei nº 8.541/92 e 45 da Lei nº 8.981/95, a pessoa jurídica optante pelo lucro presumido deve manter escrituração de toda a sua movimentação financeira, inclusive bancária, seja em livro Caixa, ou mediante escrituração com base na legislação comercial. Não o fazendo, cabível o arbitramento do lucro. ARBITRAMENTO - LUCRO REAL - PARTIDAS MENSAIS - AUSÊNCIA DE LIVROS AUXILIARES - Constitui base para arbitramento a ausência de livros auxiliares quando adotado o regime de partidas mensais pelo contribuinte, mormente se o mesmo se recusa a apresentar as notas fiscais emitidas.

Acórdão nº 108-05.399

IRPJ - LUCRO PRESUMIDO - ARBITRAMENTO DO LUCRO - Justifica-se o arbitramento do lucro, quando o contribuinte sujeito à tributação com base no lucro presumido, deixar de escriturar os livros Caixa e Registro de Inventário.

Tendo em vista que, no presente caso, a improcedência do arbitramento foi decidida com base nas constatações específicas da Fiscalização para essa Autuação, sob escrutínio, e principalmente, nas provas trazidas pela Contribuinte (incluindo livros, excertos contábeis e documentação fiscal) não resta caracterizada a *interpretação divergente* da

legislação tributária, necessária para o acatamento do Recurso Especial, nos termos expressos e literais do *caput* do art. 67 do CARF.

Assim, evidente a impossibilidade de prosseguimento para julgamento do *Apelo* Especial fazendário.

Diante do exposto, renovando as homenagens devidas à I. Relatora, voto por não conhecer do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

(documento assinado digitalmente)

Caio Cesar Nader Quintella