



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo n° 19515.002998/2010-95
Recurso n° Especial do Procurador
Acórdão n° **9101-003.201 – 1ª Turma**
Sessão de 7 de novembro de 2017
Matéria ARBITRAMENTO DO LUCRO.
Recorrente UNIÃO (FAZENDA NACIONAL)
Interessado POLIMPORT - COMERCIO E EXPORTACAO LTDA.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2005, 2006

ARBITRAMENTO. HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA.

Verificadas as características do caso concreto, mandatário o arbitramento do lucro da pessoa jurídica que, durante a ação fiscal, deixou de exibir escrituração que a ampararia na tributação com base no lucro real.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em dar-lhe provimento. Votou pelas conclusões a conselheira Cristiane Silva Costa.

(assinatura digital)

Adriana Gomes Rego - Presidente em exercício.

(assinatura digital)

Luís Flávio Neto – Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Rafael Vidal de Araújo, Luís Flávio Neto, Flavio Franco Correa, Daniele Souto Rodrigues Amadio, Gerson Macedo Guerra, Adriana Gomes Rego (Presidente em exercício). Ausente, justificadamente, o conselheiro Carlos Alberto Freitas Barreto.

Relatório

Trata-se de recurso especial interposto pela **Procuradoria da Fazenda Nacional** (doravante “**PFN**” ou “**recorrente**”), em face do acórdão n. **1401-001.056** (doravante “**acórdão a quo**” ou “**acórdão recorrido**”), proferido pela então 1ª Turma Ordinária, 4ª Câmara, desta 1ª Seção (doravante “**Turma a quo**”), em que é interessado **POLIMPORT - COMÉRCIO E EXPORTAÇÃO LTDA.** (doravante “**contribuinte**” ou “**recorrido**”).

A matéria ora trazida à análise desta Colenda Turma versa sobre o dever da autoridade fiscal realizar o lançamento de IRPJ e CSLL com base no regime no arbitramento de lucros, na hipótese em que se verifica omissão de receitas pelo contribuinte em determinados patamares e livros obrigatórios deixam ser apresentados, com vistas ao ano-calendário de 2005 e de 2006.

Conforme se colhe dos autos, o contribuinte teria sido autuado em face do seguinte contexto:

“DA AUTUAÇÃO

Conforme Termo de Constatação de fls. 249/272, em fiscalização empreendida no contribuinte acima identificada, relativa aos anos-calendário de 2005 e 2006, verificou-se o seguinte:

DOS FATOS

A contribuinte foi intimada e re-intimada - em 20/08/2009, 16/09/2009, 14/10/2009, 09/11/2009, 01/12/2009, 05/01/2010, 28/01/2010, 02/03/2010, 25/03/2010 e 22/04/2010 - a apresentar uma série de documentos (sintetizados às fls. 249/253), não tendo apresentado, até o encerramento da ação fiscal, a seguinte documentação:

- 1) Primeiras vias originais das notas fiscais de entrada e respectivos comprovantes de pagamento referentes aos fornecedores de mercadorias relacionados à fl. 254;
- 2) Livros Registro de Inventário mensais impressos;
- 3) Demonstrativos de cálculo e pagamento do IRPJ e da CSLL estimativa;
- 4) Demonstrativos analíticos de cálculo e pagamento do PIS e da COFINS;
- 5) Livro LALUR mensal impresso;
- 6) Arquivos digitais e sistemas contendo informações relativas aos seus negócios e atividades econômicas ou financeiras, de acordo com a IN SRF nº 86/2001 e o Ato Declaratório Executivo (ADE) COFIS nº 15/2001;
- 7) Comprovação dos efetivos custos de R\$ 46.310.353,60 (ano-calendário 2005) e R\$ 20.603.618,49 (ano-calendário 2006), referentes às aquisições de mercadorias das empresas fornecedoras indicadas no item 1 anterior, A demonstrando de forma inequívoca os créditos de tributos não cumulativos oriundos das referidas empresas dos quais a contribuinte se compensou e a composição dos preços dos produtos com influência no resultado do lucro líquido;
- 8) Avaliação mensal dos bens adquiridos para revenda, efetuados através do inventário permanente ou periódico.

Os supracitados custos, de R\$ 46.310.353,60 (ano-calendário 2005) e R\$ 20.603.618,49 (ano-calendário 2006), implicam falta de comprovação, em relação aos totais das contas fornecedores (R\$ 105.458.711,66 em 2005 e R\$ 125.075.925,11 em 2006), de, respectivamente, 43,91% e 16,47%.

Destaca a fiscalização que em 16/06/2010 foi lavrado Termo de Constatação e Ciência Fiscal constando que a falta de apresentação dos supracitados estaria

sujeita à aplicação de sanções legais cabíveis, incluindo o arbitramento do lucro relativo aos anos-calendário de 2005 e 2006.

Em face do exposto, a fiscalização efetuou, de ofício, o arbitramento do lucro, levando em consideração os valores das receitas brutas declaradas nas DIPJs dos anos-calendário de 2005 e 2006 pela contribuinte (CNPJ nº 00.436.Q42/0047-52), originalmente entregues com o CNPJ nº 00.436.042/0001-70, de acordo com o que determina os artigos 530, inciso III, e 532 do RIR/99.

AS BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL

O lucro arbitrado (base de cálculo do IRPJ e da CSLL) é determinado mediante a utilização dos seguintes percentuais:

- em relação ao IRPJ: 9,6% sobre a receita bruta auferida nas atividades para as quais não esteja previsto percentual específico; e 38,4% sobre a receita bruta auferida com a prestação de serviços; e
- em relação ao CSLL: 12% sobre a receita bruta auferida.

As receitas brutas consideradas pela fiscalização foram as declaradas nas DIPJs relativas aos anos-calendário de 2005 e 2006.

Na apuração do IRPJ e da CSLL, foram deduzidos os valores constantes das DCTFs.

Em relação ao ano-calendário de 2006, apesar de a contribuinte haver pago a título de IRPJ e CSLL os valores originais totais de R\$ 806.691,93 e R\$ 299.049,10, respectivamente, a fiscalização deixou de deduzir tais valores do IRPJ e da CSLL devidos através da apuração pelo lucro arbitrado, tendo em vista que não foram declarados em DCTF.

Os cálculos estão demonstrados às fls. 267/270.

DAS BASES DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS

As contribuições para o PIS e a COFINS, originalmente apuradas pela contribuinte no regime não-cumulativo em razão da opção da apuração do IRPJ com base no lucro real formalizada e demonstrada através da entrega da DCTF, passam a ser devidas no regime cumulativo, em função do arbitramento de ofício do IRPJ.

No ano-calendário de 2006, em função de os valores devidos pela contribuinte a título de PIS e COFINS pelo regime não-cumulativo, declarados em DCTFs, terem sido superiores aos valores apurados pela fiscalização através do regime cumulativo, não deve haver lançamento de ofício de PIS e COFINS.

Em relação ao ano-calendário de 2005, a contribuinte fica sujeita ao lançamento de PIS e COFINS pelo regime cumulativo, com base nas receitas brutas mensais, deduzindo-se os valores constantes das DCTFs, conforme demonstrado às fls. 270/272.”

A DRJ proferiu decisão assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ
Ano-calendário: 2005, 2006

DECADENCIA.

Para fins de cômputo do prazo de decadência de 5 anos, tendo havido pagamento do tributo, aplica-se o artigo 150, § 4º, do CTN; caso contrário, aplica-se o artigo 173, inciso I, do CTN (Súmula Vinculante nº 8 do STF e Parecer PGFN/CAT nº 1.617/2008). Tendo sido parte do crédito tributário formalizado após o prazo decadencial, exonera-se a exigência correspondente.

ARBITRAMENTO DO LUCRO. CONDIÇÕES.

O lucro da pessoa jurídica será arbitrado quando o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal.

MATÉRIA TRIBUTÁVEL. ERROS NA APURAÇÃO.

Constatados erros na apuração da matéria tributável, exonera-se parcialmente a exigência.

DEMAIS TRIBUTOS (PIS, COFINS E CSLL). DECORRENCIA. O decidido quanto ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica aplica-se, *mutatis mutandis*, à tributação decorrente dos mesmos fatos e elementos de prova.

Por sua vez, submetido o processo ao CARF, a Turma Ordinária proferiu acórdão assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2005, 2006

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE.

Tendo o auto de infração preenchido os requisitos legais e o processo administrativo proporcionado plenas condições à interessada de contestar o lançamento, descabe a alegação de nulidade.

IRPJ.CSLL. ARBITRAMENTO. FALTA DE APRESENTAÇÃO DE LIVROS FISCAIS E CONTÁBEIS.

É cabível o arbitramento do lucro se a pessoa jurídica, durante a ação fiscal, deixar de exibir a escrituração que a ampararia na tributação com base no lucro real.

ARBITRAMENTO. MEDIDA EXTREMA.

Somente ficam sujeitos ao arbitramento do lucro, é medida extrema e excepcional de auditoria, o contribuinte cuja escrituração contiver deficiências que a tornem imprestável para determinar o lucro real.

Assim a desclassificação da escrita contábil do contribuinte somente cabível quando não há a apresentação dos livros fiscais, dos livros contábeis e dos demais documentos que fundamentaram os registros, de forma que tome a contabilidade totalmente imprestável para a fiscalização. A não entrega das notas fiscais, não justifica o arbitramento do lucro.

A PFN opôs embargos de declaração em face do acórdão *a quo* (**e-fls. 1929 e seg.**), os quais foram rejeitados pela Turma *a quo*, em acórdão assim ementado (**e-fls. 1943 e seg.**):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2005, 2006

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE.

Tendo o auto de infração preenchido os requisitos legais e o processo administrativo proporcionado plenas condições à interessada de contestar o lançamento, descabe a alegação de nulidade.

IRPJ.CSLL. ARBITRAMENTO. FALTA DE APRESENTAÇÃO DE LIVROS FISCAIS E CONTÁBEIS.

É cabível o arbitramento do lucro se a pessoa jurídica, durante a ação fiscal, deixar de exibir a escrituração que a ampararia na tributação com base no lucro real.

ARBITRAMENTO. MEDIDA EXTREMA.

Somente ficam sujeitos ao arbitramento do lucro, é medida extrema e excepcional de auditoria, o contribuinte cuja escrituração contiver deficiências que a tornem imprestável para determinar o lucro real.

Assim a desclassificação da escrita contábil do contribuinte somente cabível quando não há a apresentação dos livros fiscais, dos livros contábeis e dos demais documentos que fundamentaram os registros, de forma que tome a contabilidade totalmente imprestável para a fiscalização. A não entrega das notas fiscais, não justifica o arbitramento do lucro.

A PFN, então, interpôs recurso especial, arguindo divergência de interpretação quanto ao “arbitramento dos lucros no caso de não apresentação dos livros obrigatórios” (**e-fls. 1952 seg.**):

“Insurge-se a União (Fazenda Nacional) em face de acórdão da 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF que concedeu provimento ao Recurso Voluntário do contribuinte para determinar a inaplicabilidade do arbitramento de lucros no caso concreto, exonerando a contribuinte da imposição tributária

(...)

Em face do exposto, requer a União (Fazenda Nacional) o conhecimento e o provimento do presente Recurso Especial para que seja reformada a decisão recorrida e restabelecido o arbitramento.”

O referido recurso foi admitido por despacho (**e-fls. 1973 e seg.**).

O contribuinte apresentou contrarrazões ao recurso especial (**e-fls. 1982 e seg.**), nas quais requer não seja admitido o recurso e, no mérito, seja negado provimento ao recurso interposto.

Conclui-se, com isso, o relatório.

Voto

Conselheiro Luís Flávio Neto, relator.

Sustenta o contribuinte que o recurso não deveria ser conhecido, tendo em vista as peculiaridades do caso concreto que não se verificam nos acórdão recorrido.

Conforme constatou o despacho de admissibilidade, a divergência suscitada pela Fazenda Nacional refere-se justamente à previsão do arbitramento diante da não entrega de documentos obrigatórios pelo contribuinte. Segundo a recorrente, o entendimento do acórdão recorrido diverge dos acórdãos paradigmas, na qual a não apresentação dos livros obrigatórios justificaria o arbitramento do lucro, sob a égide do inciso III, do art. 530, do RIR/99.

De fato, verifica-se que, nos acórdãos paradigmas (191-00.045, 1302-00.458), a não apresentação de documentos obrigatório seria por si suficiente para o arbitramento, sem que nenhuma análise de proporcionalidade tenha que ser realizada. Por sua vez, para o acórdão recorrido, esse exame de proporcionalidade teria sido determinante para a aplicação ou não do regime de arbitramento. As semelhanças do acórdão recorrido e paradigmas são suficientes para o conhecimento do recurso, tendo em vista que a solução adotada em um dos casos poderia também ser aplicado no outro, alterando o seu resultado.

Compreendo, portanto, que o despacho de admissibilidade bem analisou o cumprimento dos requisitos para a interposição do recurso especial de divergência interposto, razão pela qual não merece reparo, adotando-se neste voto os seus fundamentos.

Quanto ao mérito do recurso, é fundamental observar que a Constituição Federal atribuiu à lei complementar a função de definir o fatos geradores e bases de cálculo dos impostos:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

(...)

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

Cumprindo as vezes desta lei complementar requerida pela Constituição, o Código Tributário Nacional (“CTN”) define abstratamente não apenas o fato gerador do imposto sobre a renda (CTN, art. 43), mas também as suas bases de cálculo, como se observa do art. 44:

Art. 44. A base de cálculo do imposto é o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis.

Ainda cumprindo a sua função de estabelecer normas gerais, com a eficácia de vincular a todos os entes tributantes, o CTN também delimita abstratamente as hipóteses em que o recurso ao arbitramento poderá ser excepcionalmente adotado para o cálculo do tributo:

Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.

No caso de tributos indiretos, como o ICMS ou o ISS, o preço de bens e serviços corresponde à própria base de cálculo do tributo. Para tributos diretos como o IRPJ e a CSLL, por sua vez, “o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos” são componentes positivos ou negativos na composição da base de cálculo, tomando-os em obrigatoriedade em consideração.

Nesses termos, o CTN prescreveu vetores fundamentais quanto ao arbitramento da base de cálculo do imposto em tela:

- i) a base de cálculo poderá ser arbitrada pela autoridade fiscal (CTN, art. 44);
- ii) o arbitramento é cabível em hipóteses restritas, que têm como fim proteger o legítimo interesse arrecatório da União dependente do correto conhecimento quanto ao valor de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos da órbita do contribuinte (CTN, art. 148: “Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, (...) sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado”)
- iii) presente a hipótese de arbitramento, este passa a ser dever de ofício da autoridade fiscal (CTN, art. 148: “sempre que (...) a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará”).
- iv) Deve ser assegurado ao contribuinte o direito ao contraditório e ampla defesa (CTN, art. 148: “ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial”).

Por se tratar de uma norma geral, ao prescrever as normas de arbitramento para a tributação da renda e do lucro, a União deverá se abster aos lindes delimitados pelo

CTN, bem como os intérpretes das leis ordinárias que venham a ser produzidas por esta deverão interpretá-las com vistas à concretização dos referidos ditames do art. 148.

Prosseguindo o ciclo de positivação insito ao Direito tributário brasileiro, o legislador ordinário estabeleceu critérios menos abstratos para a identificação dos casos em que a autoridade fiscal deverá apurar lucro da pessoa jurídica pelo método do arbitramento, bem como as fórmulas que devem ser utilizadas para tanto. É o que se observa dos arts. 47 e seg. da Lei n. 8.981/95:

Lei n. 8.981/95

Art. 47. O lucro da pessoa jurídica será arbitrado quando:

I - o contribuinte, obrigado à tributação com base no lucro real ou submetido ao regime de tributação de que trata o Decreto-Lei nº 2.397, de 1987, 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 fraude 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 de que trata o art. 45, parágrafo único;

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

V - o comissário ou representante da pessoa jurídica estrangeira deixar de cumprir o disposto no § 1º do art. 76 da Lei nº 3.470, de 28 de novembro de 1958;

~~**VI** - o contribuinte não apresentar os arquivos ou sistemas na forma e prazo previstos nos arts. 11 a 13 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, com as alterações introduzidas pelo art. 62 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991;~~ **(Revogado pela Lei nº 9.718, de 1998)**

VII - 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.

VIII - o contribuinte não escriturar ou deixar de apresentar à autoridade tributária os livros ou registros auxiliares de que trata o § 2º do art. 177 da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e § 2º do art. 8º do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 1º Quando conhecida a receita bruta, o contribuinte poderá efetuar o pagamento do Imposto de Renda correspondente com base nas regras previstas nesta seção.

§ 2º Na hipótese do parágrafo anterior:

a) a apuração do Imposto de Renda com base no lucro arbitrado abrangerá todo o ano-calendário, assegurada a tributação com base no lucro real relativa aos meses não submetidos ao arbitramento, se a pessoa jurídica dispuser de escrituração exigida pela legislação comercial e fiscal que demonstre o lucro real dos períodos não abrangido por aquela modalidade de tributação, observado o disposto no § 5º do art. 37;

b) o imposto apurado com base no lucro real, na forma da alínea anterior, terá por vencimento o último dia útil do mês subsequente ao de encerramento do referido período.

Vale observar que os dispositivos da Lei n. 8.981/95 que tratam do arbitramento foram reproduzidos pelo RIR/99 em seus arts. 530 e seg., bem como em instruções normativas, como a IN n. 1700/2017, art. 226 e seg.

O legislador ordinário, na diretriz do legislador complementar, especificou hipóteses em que omissões ou inexatidões atinentes à escrituração contábil e fiscal do contribuinte prejudicariam o legítimo interesse arrecadatório da União, dependente do correto conhecimento quanto ao valor de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos da órbita do contribuinte.

Assim, deve haver arbitramento pela autoridade fiscal se o contribuinte, submetido ao lucro real, deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal. A regra se aplica tanto na hipótese em que o contribuinte sequer os tenha elaborado ou mantido (Lei 8.981/95, art. 47, I), quanto nos casos em que ele os tenha elaborado mas se recuse a apresentá-los ao agente fiscal (Lei 8.981/95, art. 47, III; Súmula CARF n. 59). Em específico, deve o contribuinte manter, “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” (Lei 8.981/95, art. 47, VII).

Note-se que os documentos obrigatórios, cuja ausência é capaz de ensejar o arbitramento, incluem livros e registros auxiliares de natureza contábil ou fiscal. Ocorre que o contribuinte deverá utilizar exclusivamente livros ou registros auxiliares para evidenciar hipóteses a utilização de métodos ou critérios contábeis diferentes daqueles que geralmente seriam adotados em face de alguma norma, inclusive tributária que lhe tenha exigidos ou induzido a tal prática ou, ainda, determinado registros, lançamentos ou ajustes ou a elaboração de outras demonstrações financeiras (Lei n. 6.404, art. 177, § 2; Decreto-Lei no 1.598, art. 8º, § 2º). O lucro deverá ser arbitrado pela autoridade fiscal se o contribuinte não escriturar ou deixar de apresentar à autoridade tributária os livros ou registros auxiliares em questão (Lei 8.981/95, art. 47, VIII).

Também pode acontecer de o contribuinte apresentar à fiscalização sua escrituração contábil a que está obrigado, mas esta revelar evidentes indícios de fraude ou contiver vícios, erros ou deficiências que prejudiquem a apuração do tributo, hipótese em que lucro também deve ser arbitrado pela autoridade fiscal. O legislador, contudo, frisou o cabimento do arbitramento apenas na hipótese de alguma dessas máculas tornar a escrituração contábil do contribuinte imprestável para: “a) identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária; ou b) determinar o lucro real” (Lei 8.981/95, art. 47, II).

Se o contribuinte optar indevidamente pela tributação com base no lucro presumido, o lucro deverá ser arbitrado pela autoridade fiscal (Lei 8.981/95, art. 47, IV). Ademais, o lucro também deverá ser arbitrado pela autoridade fiscal se o contribuinte, embora seja legitimado a optar pelo lucro presumido, deixe de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal ou, no mínimo, o livro Caixa em que tenha escriturado toda a movimentação financeira, inclusive bancária (Lei 8.981/95, art. 45 c/c art. 47, III).

Há, ainda, previsões mais específicas. Assim, agentes ou representantes do comitente com domicílio fora do país deverá escriturar os seus livros comerciais de modo que demonstre, além dos próprios rendimentos, os lucros reais apurados nas operações de conta alheia, em cada ano. No caso, deve arbitrado o lucro se o contribuinte o comissário ou representante da pessoa jurídica estrangeira descumprir esse dever (Lei 8.981/95, art. 47, V).

Todas as prescrições do legislador ordinário são vocacionadas à concretização das diretrizes acima analisadas.

Merece cautela a interpretação do inciso II, art. 47, da Lei 8.981/95, que deixa expresso que o cabimento do arbitramento apenas se as máculas nele tratadas tornarem a escrituração contábil do contribuinte imprestável para: “a) identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária; ou b) determinar o lucro real”. Ocorre que, embora esse dispositivo apresente ressalva expressa, essa mesma diretriz é comum à generalidade dos casos de arbitramento motivados em questões documentais.

Uma interpretação sistemática, que considere ao menos os arts. 146 da Constituição e os arts. 44 e 148 do CTN, evidencia ser inaplicável uma interpretação a contrario sensu, no sentido de que a ressalva contida no inciso II, art. 47, da Lei 8.981/95 seria restrita a este, de forma que os demais incisos deveriam ser aplicados sem os aludidos limites. Interpretação diversa castigaria o legislador por querer se fazer mais claro ao tutelar as hipóteses do inciso II, art. 47, da Lei 8.981/95, convertendo uma pretendida garantia dos administrados em um enfraquecimento ou mesmo negativa de eficácia às normas que já seriam decorrentes da lei complementar pré-existente (CTN, arts. 44 e 148).

Todas as hipóteses de arbitramento baseadas em questões documentais, previstas pelo art. 47 da Lei 8.981/95, portando, são aplicáveis com o propósito finalístico, qual seja, proteger o legítimo interesse arrecadatório da União, dependente do correto conhecimento quanto ao valor de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos da órbita do contribuinte.

Significa dizer que, ausente risco ao legítimo interesse arrecadatório da União, em contexto no qual reste assegurado à administração fiscal o razoável conhecimento quanto ao valor de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos da órbita do contribuinte, não há permissivo legal ao arbitramento dos lucros. Assim, por exemplo, supondo-se que o contribuinte deixe de escriturar em livros ou registros auxiliares de que trata o § 2º do art. 177 da Lei 6.404/76, e § 2º do art. 8º do Decreto-Lei 1.598/77 atinentes a ajustes equivalentes, por exemplo, a 0,5% de suas receitas, parece evidente que não haveria permissivo para a arbitramento.

No caso dos autos, o AIIM foi lavrado com fundamento no art. 530, III, do RIR, correspondente ao inciso III do art. 47 da Lei 8.981/95, justificando o arbitramento na não apresentação dos documentos e informações a seguir, com destaque ao Registro de Inventário impresso e ao Lalur impresso, que são obrigatórios, *in verbis* (e-fls. 258 e seg.):

“Até a presente data nenhum documento / livro, dentre os solicitados nos TERMOS FISCAIS lavrados em 16 de setembro de 2009; 14 de outubro de 2009, 09 de novembro de 2009, 01 de dezembro de 2009, 05 de janeiro de 2010, 28 de janeiro de 2010, 02 de março de 2010, estes lavrados sob o amparo do MPF - Diligência nº 08.1.90.00-2009-04144-2, e 25 de março de 2010 e 22 de abril de 2010, estes lavrados sob o amparo do MPF — Fiscalização nº 08.1.90.00-2010-00901-8, foi apresentado a esta fiscalização federal, ou seja, a empresa POLIMPORT - COMÉRCIO E EXPORTAÇÃO LTDA, CNPJ no 00.436.042/0047-52, NAO APRESENTOU A ESTA FISCALIZAÇÃO FEDERAL, referente aos períodos-base de 2005 e 2006, o a seguir indicado:

1) 1's (primeiras) vias originais das notas fiscais de entrada e os respectivos comprovantes de pagamento referentes aos seguintes fornecedores de mercadorias:

(...)

- 2) Livros Registro de Inventário mensais impressos;
- 3) Demonstrativos de cálculo e pagamento do IRPJ e da CSLL estimativa;
- 4) Demonstrativos analíticos de cálculo e pagamento do PIS e da COMS;
- 5) Livro LALUR mensal impresso;
- 6) Arquivos digitais e sistemas contendo informações relativas aos seus negócios e atividades econômicas ou financeiras, de acordo com a IN SRF no 86, de 22/10/2001 e Ato Declaratório Executivo COFIS - APE COFIS nº 15, de 23/10/2001;
- 7) comprovação do efetivo custo de R\$ 46.310.353,60, período-base de 2005, e R\$ 20.603.618,49, período -base de 2006, referente às aquisições de mercadorias indicadas no item 1 anterior, demonstrando de forma inequívoca os créditos de tributos não cumulativos oriundos das citadas empresas dos quais a POLIMPORT - COMERCIO E EXPORTAÇÃO LTDA se compensou e a composição dos preços dos produtos com influência no resultado do lucro líquido.
- 8) avaliação mensal dos bens adquiridos para revenda, efetuados através de inventário permanente ou periódico.

Referente aos períodos-base de 2005 e 2006, teríamos que:

- os totais de R\$ 46.310.353,66 e de R\$ 20.603.618,49 referentes a notas fiscais de entrada e respectivos comprovantes de pagamento, respectivamente, períodos-base de 2005 e de 2006, a seguir indicados e não apresentados à esta fiscalização federal, implicam em percentual de custos não comprovados de 43,91% e de 16,47%, respectivamente, AC 2005 e AC 2006, em comparação com o totais da conta de fornecedores, ou seja, período -base de 2005 no valor total de R\$ 105.458.711,66 e período-base de 2006 no valor total de R\$ 125.075.925,11:

(...)"

O voto vencedor do acórdão recorrido apresentou os seguintes fundamentos, *in verbis* (e-fls. 881 e seg.):

“Observando tudo que consta dos autos, não tenho como concordar com a decisão proferida pela 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal de São Paulo I-SP, consubstanciada através do acórdão no. 16-29.825, constante das fls. 1.811 e seguintes, tendo em vista que o arbitramento é método excepcional e só deve ser usado nos casos previstos em lei.

Ou seja, o arbitramento possui na sua natureza, um caráter de extraordinariedade; e, por conta dessa característica, somente deve ser utilizado em casos extremos, na medida em que deve sempre prevalecer à base de cálculo originária, valorizando-se a regra-matriz de incidência tributária.

Isso porque, o arbitramento não pode ser considerado uma penalidade ou castigo, mas sim uma forma de averiguação em que se procura restabelecer ou apurar resultados impossíveis de serem conhecidos diretamente, sob pena de se caracterizar uma sacção política.

Daí porque, a aplicação do arbitramento tem como pressupostos de validade os princípios da razoabilidade, da finalidade da lei e da proporcionalidade, podendo ser utilizado quando realmente mostre-se impossível utilização da base de cálculo originária.

Não é demais repetir que o arbitramento, segundo a doutrina dominante, tem caráter extravagante; e por conta dessa característica marcante há que prevalecer sempre a prova direta como forma de revelação da verdade material. É isso que determina o art. 148 do CTN, “*verbis*”:

“Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrar aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos

expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial”.

Com uma breve leitura do Art. 148 do CTN, podemos constatar, com uma clareza meridiana, que é condição essencial do arbitramento decorre da inquestionável impossibilidade de comprovação, pela fiscalização, da base originária. E, partindo desta posição, posso trazer a tona três pressupostos que entendo serem necessários para a validade da utilização pela fiscalização do arbitramento:

- (i) inexistência da escrituração;
- (ii) recusa de apresentação da escrituração;
- (iii) imprestabilidade da escrituração.

Utilizando esses parâmetros, entendo que no momento que o contribuinte apresenta uma documentação correta, idônea e regular, deve a fiscalização utilizá-la e adotá-la. Não é dado ao ente fiscalizador utilizar, fora da excepcionalidade, critérios arbitrários, devendo respeitar os princípios anteriormente mencionados, bem como os pressupostos objetivos do arbitramento. Ou seja, o arbitramento, é nítida, clara e incontestável regra de exceção, só deve ser exercido em casos particulares, já que a base de cálculo originária é a que deve ser utilizada, por ser a prevista na regra-matriz de incidência tributária e por guardar relação direta com as riquezas constitucionalmente previstas.

Tomando como base as premissas acima e analisando o caso dos autos envolve muitas particularidades, sendo importantíssimo deixar consignado que não se trata da generalidade dos casos de arbitramento. Contudo, um exame acurado de como a fiscalização se desenvolveu até culminar com os lançamentos em análise demonstra a impropriedade do arbitramento no caso em tela.

De fato, percebe-se que a fiscalização em apreço iniciou-se em fins de agosto de 2009, sendo que os únicos anos-calendários objetos de exame são os anos 2005 e 2006.

Basta ver que a primeira intimação dirigida a Recorrente intima para que seja deixada à disposição da fiscalização, na própria sede da empresa, Notas Fiscais de entrada relativas a 14 (catorze) fornecedores diversos, além de livros fiscais. Inequivocamente, conforme consta dos autos, a Recorrente atendeu a essa intimação.

Tanto isso é verdade que, nas intimações posteriores, o Auditor Fiscal apenas requisita as Notas Fiscais de 11 (onze) dos 14 (catorze) fornecedores iniciais, a revelar que as Notas Fiscais atinentes a 3 (três) fornecedores foram examinadas. Além disso, consta dos autos com a leitura do Termo de Constatação, fls. 53 e seguintes, a autoridade fiscalizadora em visita à sede da Recorrente, examinou os Livros Diário e Razão e também examinou parcela das Notas Fiscais examinadas e também livros fiscais da Recorrente.

Com efeito, é certo que toda essa fiscalização teve início pelo fato de o Fisco se voltar contra uma pequena parcela das aquisições da Recorrente no período, sob o argumento “que seriam pretensamente fraudulentas, com superfaturamento”; fração essa que equivalia a meros 16% das compras realizadas pela Recorrente no período, cifra essa que é expressamente mencionada no Termo de Constatação e descrito abaixo:

(...)

Também não há dúvidas de que o Auditor Fiscal deparou-se com essas Notas Fiscais quando de sua visita à empresa, ocasião em que examinou as Notas Fiscais de 3 (três) fornecedores e os Livros Diário e Razão.

Nada obstante, sem que fosse declinada qualquer justificativa para tanto, a autoridade fiscalizadora decidiu alterar drasticamente a sua postura, passando a

exigir, sem nenhuma fundamentação, fls. 67 e seguintes, que a Recorrente deixasse toda a documentação requisitada na repartição fiscal. Não reconheceu o Auditor Fiscal que a documentação da Recorrente era volumosa, com grande número de operações no Brasil e que as Notas Fiscais e Livros Diário/Razão estavam à disposição da fiscalização.

Mesmo assim, o Auditor Fiscal, houve por bem arbitrar o lucro da Recorrente, sem contudo observar os parâmetros para o exercício desta prerrogativa; ou seja, o Auditor Fiscal não reconheceu que o arbitramento só tem cabimento quando é claramente impossível verificar a documentação fiscal do sujeito passivo da obrigação tributária, o que entendo não ser o caso dos presentes autos.

Assim, havendo elementos suficientes para apuração da verdade material, não cabe o arbitramento, sob pena de ser desconstituído. No entanto, quando os vícios forem isolados, não se exonera o Fisco de aplicar a prova indiciária, devendo o agente fiscalizador, no exercício de seu dever legal, por mais complexo que seja, encontrar a verdade material.

Por essas razões o arbitramento aplicado não pode prosperar. Tendo em vista que diante dos fatos acima narrados e do que consta dos autos, é preciso salientar que não encontro qualquer menção de a Recorrente ter oposto qualquer embarço à fiscalização, circunstância essa que, se tivesse ocorrido, teria motivado a lavratura do competente Termo de Embarço à Fiscalização, inclusive com a aplicação da sanção cabível.

Também não encontro nos autos um “Termo de Embarço a Fiscalização”, sendo certo que não há uma linha sequer, em todo o Relatório Fiscal, em que a autoridade fiscal exponha qualquer impedimento oferecido pela Recorrente à fiscalização durante o processo de auditoria.

O que se verifica nos autos é que o Auditor Fiscal, mesmo tendo tido acesso à documentação que a Recorrente colocou à sua disposição em sua sede, conforme solicitação da primeira intimação, sem qualquer embarço causado à fiscalização, preferiu proceder, em seguida ao arbitramento do lucro da Recorrente.

Nessa hipótese, deveria o Auditor Fiscal ter feito o Custo das Mercadorias Vendidas - CMV com a glosa dos valores que não tivessem lastro documental, procedimento esse que é verdadeiramente trabalhoso, mas que é perfeitamente factível e que é justamente o que se espera de uma auditoria fiscal.

É certo que a Recorrente deixou de apresentar o Livro de Registro de Inventário, sendo que a apresentação do Livro de Apuração do Lucro Real apenas ocorreu por ocasião da apresentação da Impugnação. Contudo, não há como negar que os referidos documentos que estavam à disposição da fiscalização, na sede da Recorrente, eram mais do que suficientes para que a fiscalização refizesse o CMV, mormente quando o estoque inicial, em virtude da reconhecida operação da decadência até fins de 2005. Esse é um dado que não pode ser afastado da análise da validade da atuação e da decisão da proferida pela 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal de São Paulo I-SP. Contra fatos não há argumentos.

E, como disse acima, entendo que o arbitramento do lucro é medida extrema e sendo possível a apuração do Lucro Real, não podem as autoridades fiscais simplesmente arbitrar os resultados tributáveis pelo simples fato de que não foram apresentados livros obrigatórios.

É que, a despeito da não apresentação do livro de registro de inventário, o cálculo do Lucro Real era plenamente factível pela fiscalização, de modo que não há que se falar que a escrituração do sujeito passivo era imprestável.

Tudo leva a crer que o arbitramento foi levado a cabo pelo fato de que a autoridade fiscal não dispunha de tempo hábil para a apuração do Lucro Real do sujeito passivo: de acordo com o próprio Termo de Constatação, a

Recorrente efetuou compras de mais de R\$ 100.000.000,00 (cem milhões de reais) exclusivamente no ano-calendário de 2006.

Contudo, a premência de tempo não é suficiente para que as autoridades fiscais deixem de proceder ao cálculo do Lucro Real para adotar o arbitramento, num contexto em que apenas 16% das compras da Recorrente eram contestadas.”

(grifos acrescidos)

Por sua vez, o voto vencedor do acórdão n. 191-00.045, indicado como paradigma de divergência, apresentou os seguintes fundamentos, *in verbis*:

“Consoante relatado, em procedimento fiscal diverso, foi constatado pela fiscalização que transitavam recursos financeiros da autuada em conta de empregado seu, Tadeu Roxo. Daí foram realizadas duas diligências junto à fiscalizada, anteriormente à abertura do presente procedimento fiscal para se averiguar se a empresa "Farmaervas" havia registrado em sua contabilidade os valores que aquela pessoa física depositou em seu favor, bem como os valores que a empresa também depositou nas contas do preposto.

Instada a apresentar a contabilidade, a empresa, diligenciada à época, não o fez, limitando-se a exibir os livros fiscais e a pedir prorrogações sucessivas sob o argumento de não localizar os Livros contábeis, Diário, Razão e Lalur, nem os documentos do ano em questão.

Esse é o resumo dos fatos que levaram à autoridade lançadora a arbitrar o lucro da empresa, a partir da receita conhecida extraída da DIPJ/99, retificadora, entregue em 2001, e, em uma segunda infração, a considerar os cheques emitidos por Tadeu Roxo nominais a empresa "Fannaervas" como valores de créditos a serem tributados por omissão de receitas, qualificada por fraude (strieto sensu).

(...)

Apreciando-se a argumentação da recorrente de que o arbitramento não era medida a ser tomada na auditoria ora sob análise e que o lançamento com base em depósitos bancários, exclusivamente, não deve ser mantido, algumas considerações há que serem feitas.

Em primeiro lugar, a auditoria não se restringiu a lançar o crédito tributário ora discutido com fundamento somente nos depósitos bancários havidos nas contas bancárias da recorrente.

Como relatado, duas foram as infrações que ensejaram o lançamento. A primeira, provocada pelo fato de a empresa, desde quando diligenciada, não haver entregue a contabilidade para ser auditada.

Os artigos que impõem à empresa que opta pelo lucro real o dever inarredável de escriturar os Livros Diário, Razão e Lalur, além de os manter, juntamente com a documentação correlata, em boa ordem e guarda, já foram exaustivamente citados nos autos — artigos 251, 258, 259, 260, 262 e 264 do Regulamento do Imposto de Renda vigente — RIR199.

O órgão colegiado a quo cuidou de afastar, indiscutivelmente, as escusas da empresa prestadas pela contadora que acompanhou e atendeu à fiscalização, de que não podia entregar os livros e documentos solicitados porque estavam sob a guarda de contador que faleceu no início do ano de 1998, portanto, bem antes da entrega da DIPJ/99, efetuada, originalmente, em 30/09/1999 (fls. 938), e por retificadora, pela própria contadora, em 30/11/2001.

Ora, se a contadora não possuía os livros e documentos pertinentes ao ano-calendário de 1998, não poderia ter preenchido a DIPJ/99 pelo Lucro Real; ademais, até 2001, houve tempo mais do que suficiente para localizar os livros e documentos ou reconstitui-los, o que demonstra que, na realidade, recusou-se a entregá-los à auditora fiscal.

Não é admissível, após o encerramento da ação fiscal, a apresentação desses na tentativa de frustrar o lançamento tributário erguido com base no arbitramento do lucro. Se assim fosse, os contribuintes teriam uma manobra para fugirem à tributação de ofício.

Não existe arbitramento condicional e a juntada da contabilidade na impugnação é improficua, quando a empresa foi intimada e reintimada a exibila e não o fez.

Com já relatado: o lançamento tributário relativo a 1998 estava prestes a decair; a contadora responsável pela contabilidade era a mesma que atendeu à fiscalização, sendo suas escusas inaceitáveis, tratando-se de factível recusa em apresentá-la; é dever legal da empresa manter a contabilidade em dia e em boa guarda e ordem os livros a que está obrigada, bem como os documentos; não o fazendo, sujeita-se ao arbitramento por força do artigo 259, §2º e 530, incisos I, III e VI; a empresa foi instada diversas vezes e com prazo suficiente para apresentar os referidos livros e documentos (de setembro a dezembro).

Além do mais, não compete ao órgão julgador realizar a auditoria nos livros, pela primeira vez apresentados, ainda mais quando foi feito após deflagrada a decadência.

Nesse sentido, a jurisprudência administrativa desse colegiado já se firmou — Acs. n'5 103-20.774, 107-06368, 101-93.113, 107-06921, 107-07.884, 108-06.053.

Afasto, portanto, a alegação de que a Turma Julgadora haja cerceado o direito de defesa da recorrente, neste tópico.

Ademais a apresentação fora do tempo destes livros não comprova a origem dos numerários depositados na conta corrente da empresa por seu funcionário, nem tampouco explica a razão da empresa também depositar na conta daquele valores significativos (aliás valores esses não registrados no Diário apresentado). Tratam-se apenas de registros contábeis, ou seja, informações que desacompanhadas da documentação que as lastreiam, respeitado o princípio das partidas dobradas, tomam-se inócuas.”

Conforme já explicitado acima, todas as hipóteses de arbitramento baseadas em questões documentais, previstas pelo art. 47 da Lei 8.981/95, portando, são aplicáveis com o mediante interpretação finalística, em que deve ser perseguido o propósito de proteção do legítimo interesse arrecadatório da União, dependente do correto conhecimento quanto ao valor de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos da órbita do contribuinte.

No presente caso, compreendo o argumento da proporcionalidade, em vista da interpretação finalística em questão, corrobora a conclusão quanto ao dever da fiscalização de arbitrar o lucro para a apuração do tributo. Ocorre que, no contexto fático acima verificado, a não apresentação de documentos obrigatórios, hábeis a demonstrar custos na ordem 43,91% da conta de fornecedores no ano de 2005, bem como de 16,47% da conta de fornecedores no ano de 2006, evidenciam risco ao legítimo interesse arrecadatório da União, dependente do correto conhecimento quanto ao valor de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos da órbita do contribuinte.

Assim, tendo em vista esse contexto, compreendo que a não apresentação dos documentos obrigatórios pelo contribuinte de fato demandaria da fiscalização a realização do lançamento tributário com base no arbitramento. A fragilidade das informações disponíveis para a adequada aplicação das regras de apuração do tributo conforme a sistemática do lucro real resta evidenciada no caso concreto.

Por todo o exposto, voto no sentido de CONHECER e DAR PROVIMENTO ao recurso especial.

Processo nº 19515.002998/2010-95
Acórdão n.º **9101-003.201**

CSRF-T1
Fl. 2.080

(assinado digitalmente)
Luís Flávio Neto