



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

Processo n° 10480.722559/2009-39
Recurso n° Especial do Procurador
Acórdão n° 9101-002.752 – 1ª Turma
Sessão de 04 de abril de 2017
Matéria REGIMES DE TRIBUTAÇÃO
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado LINK CELULARES E DESENVOLVIMENTO DE NEGÓCIOS LTDA.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2005

RECURSO ESPECIAL DA PGFN. REQUISITOS DE ADMISSIBILIDADE. DIVERGÊNCIA NÃO COMPROVADA.

A falta de comprovação de divergência inviabiliza o processamento do recurso especial. Se o acórdão recorrido encontra fundamento em circunstâncias específicas relevantes que não foram tratadas pelos acórdãos paradigmas, e que nem mesmo estavam presentes no contexto dos fatos examinados por essas outras decisões, fica prejudicada a caracterização de divergência na interpretação da lei. Além disso, se o acórdão recorrido encontra fundamento em dispositivo legal que nem mesmo existia no contexto dos acórdãos tidos como paradigmas, não há como cotejar essas decisões para fins de comprovação de divergência jurisprudencial.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em não conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional, vencida a conselheira Adriana Gomes Rego, que conheceu parcialmente do recurso, quanto à ausência de divergência. Ausente, momentaneamente, a conselheira Daniele Souto Rodrigues Amadio, substituída pelo conselheiro José Eduardo Dornelas Souza (suplente convocado).

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto Freitas Barreto - Presidente.

(documento assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araujo - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Adriana Gomes Rego, Cristiane Silva Costa, André Mendes de Moura, Luis Flavio Neto, Rafael Vidal de Araújo, Gerson Macedo Guerra, Carlos Alberto Freitas Barreto (Presidente), Jose Eduardo Dornelas Souza.

Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), fundamentado atualmente no art. 67 e seguintes do Anexo II da Portaria MF nº 343, de 09/06/2015, que aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), em que se alega divergência jurisprudencial relativamente à definição dos regimes de tributação para IRPJ e tributos reflexos (CSLL, PIS e COFINS).

A recorrente insurgi-se contra o Acórdão nº 1103-001.048, de 06/05/2014, por meio do qual a 3ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF, por maioria de votos, deu provimento a recurso voluntário da contribuinte acima identificada, com a finalidade de cancelar o lançamento de ofício contido nestes autos, a título de IRPJ e tributos reflexos (CSLL, PIS e COFINS).

O acórdão recorrido contém a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2005

PRELIMINARMENTE. NULIDADE DO LANÇAMENTO DE OFÍCIO. AFRONTA AO ART. 42, DA LEI Nº 9.430/96.

Legítimo o trabalho fiscal apurado com base em relatório individualizado da movimentação financeira.

MÉRITO. OMISSÃO DE RECEITAS. ARBITRAMENTO. NULIDADE DO LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

Há que ser realizado o lançamento por arbitramento, quando a contabilidade do contribuinte é imprestável para a determinação do lucro real (art. 530, II, "b", RIR/99) e as receitas omitidas, em face as especificidades da atividade econômica do contribuinte, não refletem a sua receita bruta.

CSLL. PIS/PASEP. COFINS. TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

Tratando-se da mesma matéria fática, aplica-se às exigências reflexas (CSLL, COFINS e PIS/Pasep), o que foi decidido quanto à exigência matriz (IRPJ), devido à íntima relação de causa e efeito entre elas.

PROVA PERÍCIA.

É incabível a realização de prova pericial sobre contabilidade que se prova imprestável.

CUMULAÇÃO DAS MULTAS ISOLADA E DE OFÍCIO.

É ilegal a cumulação de multa isolada (art. 44, II, "b", Lei nº 9.430/96), com a multa de ofício (art. 44, I, Lei nº 9.430/96), sobre a mesma base tributável.

A PGFN afirma que o acórdão recorrido deu à lei tributária interpretação divergente da que tem sido dada em outros processos, especificamente quanto ao cancelamento do lançamento de IRPJ e tributos reflexos, com o argumento de que teria havido erro nos regimes de tributação adotados.

Para o processamento de seu recurso, a PGFN desenvolve os argumentos descritos abaixo:

DOS FATOS

- o v. acórdão recorrido adotou entendimento divergente daquele que prevaleceu no antigo Conselho de Contribuintes, no que toca à necessidade de empregar o procedimento de arbitramento em caso de omissão de receitas, bem como no que concerne à consideração como receita bruta o montante integral dos valores omitidos, o que autoriza a interposição de recurso especial;

DA DIVERGÊNCIA EM RELAÇÃO À NECESSIDADE DE ARBITRAMENTO, NO CASO DE OMISSÃO DE RECEITAS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS.

- no presente caso, em relação ao decidido acerca do emprego do arbitramento, há nítida divergência entre o que restou decidido no v. acórdão recorrido e o entendimento que prevaleceu no Acórdão nº 101-86.382, proferido pela Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, cuja ementa se reproduz em sua integralidade:

Acórdão nº 101-86.382

OMISSÃO DE RECEITA DEPÓSITOS BANCÁRIOS - Legítima a tributação fundamentada em depósitos bancários efetuados em conta corrente em nome da empresa, mantida fora dos registros contábeis, quando a autuada, intimada a esclarecer a origem da diferença entre tais valores em confronto com as receitas de vendas registradas no livro Diário, não logra fazê-lo.

ARBITRAMENTO DE LUCRO - O arbitramento de lucro é procedimento reservado aos casos de inexistência ou imprestabilidade da escrituração contábil e aplicável apenas nas hipóteses previstas nos incisos I a VI do artigo 399 do RIR/80, entre as quais não se inclui a existência de valores mantidos à margem da contabilidade, quando os mesmos são devidamente quantificados e tributados como omissão de receitas. (Grifos nossos)

- no aresto recorrido, a conclusão pela imprestabilidade dos registros contábeis do contribuinte é consequência da própria omissão de receitas, referente aos depósitos bancários, cujo montante, ao ser comparado com a totalidade das receitas auferidas, no entender dos i. julgadores, tornaria inservível a contabilidade da empresa;

- da leitura do julgado, extrai-se que a existência de omissão em montante considerado significativo constituiu premissa para que a Turma *a quo* julgasse imprestável a contabilidade da empresa, e, por conseqüente, concluísse pela inadequação dos procedimentos

de apuração adotados pelo fiscal autuante, que não promoveu arbitramento das receitas omitidas;

- em sentido diverso ao entendimento esposado no aresto recorrido, firmou posicionamento o acórdão paradigma, segundo o qual a omissão de receitas não constitui, *per se*, fator a viciar os registros contábeis e, se for possível apurar a receita omitida, cabível o lançamento mediante sistemática do lucro real;

- patente, portanto, a divergência jurisprudencial no que toca à caracterização da imprestabilidade dos registros contábeis para o fim de se determinar o uso do arbitramento do lucro. Enquanto o acórdão recorrido entendeu que o montante omitido basta para viciar a contabilidade e configurar situação ensejadora do arbitramento, o aresto paradigma posicionou-se no sentido de que a omissão de receita não é condição suficiente para tornar imprestáveis os registros contábeis e impor o arbitramento, sendo imprescindível, para tanto, que se constate a impossibilidade de promover a apuração do tributo devido por meio dos registros disponíveis;

- dessarte, pode-se concluir que o arbitramento de lucro é procedimento excepcional reservado aos casos de inexistência ou imprestabilidade da escrituração contábil e aplicável apenas nas hipóteses previstas nos incisos I a VI do artigo 399 do RIR/80, entre os quais não se inclui a existência de valores mantidos à margem da contabilidade, quando os mesmos são devidamente quantificados e tributados como omissão de receitas;

- comprovada a divergência, deve ser dado seguimento ao recurso especial nesta parte;

DA DIVERGÊNCIA EM RELAÇÃO À CONSIDERAÇÃO DE CUSTOS NO LANÇAMENTO RELATIVO À OMISSÃO DE RECEITAS.

- em relação à parte do acórdão recorrido que considerou distante do permissivo legal considerar como receita bruta o montante integral dos valores omitidos, sem considerar custos, referido entendimento divergiu dos Acórdãos 101-83.760 e 103-19994 do antigo Conselho de Contribuinte, cujas ementas seguem abaixo:

Acórdão nº 101-83.760

OMISSÃO DE RECEITAS - Notas Calçadas - Inconteste e admitida a caracterização de procedimento de utilização do conhecido expediente de emissão de notas fiscais calçadas, com comprovado desvio de receitas, impõe-se a tributação respectiva com a multa agravada de 150%.

CUSTOS DE VENDAS OMITIDAS - Acrescenta-se ao lucro real, para efeito de tributação, o valor da venda realizada e não escriturada, sem se cogitar dos custos e despesas correspondentes, os quais, só poderão ser cotejados com a receita dentro de um regime regular de apuração do resultado, através de escrituração feita com observância das normas legais.

Acórdão nº 103-19994

IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA - OMISSÃO DE RECEITAS – PROCEDÊNCIA - Acrescenta-se ao lucro real o valor das vendas realizadas e não escrituradas, sem se cogitar dos custos e despesas correspondentes,

a não ser que a pessoa jurídica faça prova inconteste da existência e do valor das quantias a serem deduzidas.

- com relação aos créditos para apuração do PIS e da COFINS decorrente da omissão de receitas, repitam-se os argumentos relativos aos custos, feitos acima, para apuração do IRPJ e da CSLL;

- com efeito, diversamente do acórdão recorrido, o qual desconsiderou lançamento fiscal com base na omissão de receitas, pois não se consideraram custos, os acórdãos divergentes proferiram entendimento de que se tratando de omissão de receita detectada em procedimento fiscal, a base de cálculo do imposto deve ser o valor da receita omitida adicionada ao resultado devidamente apurado (lucro real) constante da escrituração, haja vista que os custos e despesas correspondentes só poderão ser cotejados com a receita dentro de um regime regular de apuração do resultado, por meio de escrituração feita com observância das normas da legislação comercial e fiscal;

- por conseqüente, fica autorizada a interposição do presente recurso especial também neste ponto;

DOS FUNDAMENTOS PARA REFORMA DO ACÓRDÃO RECORRIDO

- trata-se de lançamento de IRPJ, PIS, COFINS e CSLL em virtude de omissão de receitas e tributação reflexa;

- a exigência tem como fundamento a presunção legal de omissão de receitas, prevista no art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996;

- o ponto controvertido neste recurso circunscreve-se a determinar se o procedimento de apuração empregado pelo fiscal autuante está de acordo com a Lei ou se deveria ter promovido o arbitramento;

- para dirimir a lide, superando a controvérsia, cumpre definir se os registros contábeis da empresa continham vícios a importar sua imprestabilidade e, portanto, impunham o lançamento mediante arbitramento ou se permitiam a apuração do lucro real;

- da leitura do acórdão recorrido, bem como das alegações vertidas pelo contribuinte, depreende-se que os supostos vícios a macular a contabilidade corresponderiam ao montante das receitas omitidas e à distorção da base de cálculo decorrente da magnitude da omissão;

- com a devida vênia, ditas circunstâncias não se subsumem às hipóteses ensejadoras do arbitramento de lucros;

- inicialmente, há que se estrear os requisitos para o arbitramento da base de cálculo do tributo. Com efeito, apesar de o arbitramento se fundar na identificação de inexatidões contábeis, não é qualquer irregularidade na escrita que permite a autoridade fiscal efetuar-lo;

- nos termos dos incisos I e II do art. 539 do RIR/94, a pessoa jurídica que, obrigada a 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 lei fiscal; ou ainda, mantiver escrituração com vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável

para determinar o lucro real, ou revelar evidentes indícios de fraude, está justificando o arbitramento da base de cálculo dos tributos;

- antes do arbitramento, todavia, importa à autoridade fiscal, em cumprimento à norma legal, apurar o lucro real, a renda efetiva da pessoa jurídica. Tanto que, consoante iterativa jurisprudência deste e. Conselho de Contribuintes, o arbitramento não é punição, mas forma de apurar o lucro;

- as autoridades autuantes, ao analisarem os registros contábeis do recorrido, verificaram que, apesar da omissão de receitas, estavam em boa ordem e mantidos segundo as normas contábeis, e, portanto, seria possível determinar o lucro real, que foi, *in casu*, a base de cálculo para o lançamento;

- o ilícito que originou o lançamento resume-se na manutenção de quantias à margem da contabilidade do recorrido e dita irregularidade, como já dito, não autoriza o arbitramento. As anormalidades que impõem o arbitramento encontram-se na própria escrita contábil, que, produzida sem a observância das normas técnicas (contábeis e fiscais), obstam de forma incontornável a averiguação fiscal;

- esta conclusão também é corroborada pelos demais julgamentos sobre o assunto, a exemplo daqueles documentados nos acórdãos 103-04.792, 101-73.288 e 101-73.033, proferidos, respectivamente, pelas e. Terceira e Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, que em conjunto estipulam de forma muito didática os requisitos para o arbitramento;

- a escrita contábil com irregularidade substancial é aquela incapaz de informar com exatidão os dados que se propusera, por erro de técnica ou por utilização de códigos (letras, números, etc.) incompreensíveis;

- a escrita imprestável, portanto, é aquela que nada informa à fiscalização, ou que informa de maneira tão incompreensível, tão errônea, que não é possível corrigi-la, restando apenas arbitrar a base de cálculo dos tributos devidos;

- não há nos autos prova alguma que a escrita contábil do contribuinte fosse incompreensível, inexistente, com irregularidades substanciais, produzida em desacordo com as normas técnicas universalmente aceitas, etc. Com a devida vênia, as objeções à auditoria fiscal levantadas pelo r. acórdão recorrido não infirmam em momento algum a presunção de que as autoridades fiscais optaram pela forma de tributação condizente com os dados da escrituração contábil do contribuinte;

- destarte, antes de concluir pela imprestabilidade dos registros contábil com base em suposto lucro excessivo, imprescindível que se investiguem outras possíveis causas;

- em verdade, como bem colocado no julgamento de primeira instância, o suposto excesso no lucro decorre de questão probatória: o contribuinte não comprovou os custos alegados, não obstante instado a fazê-lo;

- a conclusão no sentido de que o contribuinte dispôs de seu direito à dedução torna-se irrefutável ante a constatação de que teve oportunidade de produzir prova acerca das despesas eventualmente incorridas e não o fez;

- entender de outra maneira a eventual ausência de custos na contabilidade do contribuinte é inadmissível por esbarrar na principiologia básica do ordenamento;

- no caso, o contribuinte omite receita, mas mantém registros contábeis que permitem sua apuração com base no lucro real, embora não lance todos os custos e despesas nesses registros;

- a Administração Tributária, ao se deparar com o quadro de omissão de receitas, verificando que os registros contábeis permitem identificar adequadamente a receita omitida, promove a apuração do tributo e faculta ao contribuinte a produção de provas de eventuais custos ou despesas não registrados;

- o contribuinte recusa-se a produzir dita prova, o que resulta em suposta distorção nos lucros auferidos, para, em seguida, alegar a imprestabilidade do registros contábeis em decorrência dessa distorção por si provocada, e, assim, forçar o cancelamento do crédito por erro na apuração da base tributável;

- ao admitir que o contribuinte pode, ao dispor de seu direito, dar ensejo a cancelamento de lançamento, afronta-se o princípio básico de que ninguém pode se aproveitar da própria torpeza;

- no caso, o contribuinte confessou a omissão de receitas, mas, em seguida, negou-a e com base, tão-só, na alegada distorção dos resultados apurados, buscou forçar o cancelamento do lançamento sob o fundamento de que este deveria ter sido realizado mediante arbitramento;

- no controle de legalidade do processo administrativo fiscal, deve-se repudiar qualquer solução por meio da qual aquele que deu causa à nulidade, aufera dela benefícios, que é justamente a situação de que aqui se trata;

- por derradeiro, neste ponto, cumpre destacar que o posicionamento adotado pela Delegacia Regional de Julgamento encontra fundamento na jurisprudência deste e. Conselho;

- ainda que haja custos não contabilizados pelo contribuinte, não poderia o Fisco, do mesmo modo, abatê-los da receita omitida, a menos que o contribuinte provasse tais custos, e demonstrasse que são inerentes às receitas tributadas, obedecendo ao princípio do emparelhamento de receitas e despesas, um dos fundamentos do regime de competência;

- e, mais, fica subentendido no referido julgamento que a ausência destes custos não inquina de nulidade os registros do contribuinte;

- dado que: (i) os registros do contribuinte são regulares, permitindo a apuração do lucro tributável, (ii) o lançamento de custos e despesas encontra-se na esfera de disponibilidade do contribuinte, e, portanto, eventual ausência não macula os registros correspondentes; (iii) o contribuinte teve oportunidade de sanar eventual omissão de seus registros mas escolheu não fazê-lo, forçoso concluir pela estrita legalidade do lançamento, que deve ser mantido em sua integralidade;

- em suma, o arbitramento de lucro é procedimento excepcional reservado aos casos de inexistência ou imprestabilidade da escrituração contábil e aplicável apenas nas

hipóteses previstas nos incisos I a VI do artigo 399 do RIR/80, entre os quais não se inclui a existência de valores mantidos à margem da contabilidade, quando os mesmos são devidamente quantificados e tributados como omissão de receitas;

- ademais, no caso de omissão de receita detectada em procedimento fiscal, a base de cálculo do imposto deve ser o valor da receita omitida adicionada ao resultado devidamente apurado (lucro real) constante da escrituração, haja vista que os custos e despesas correspondentes só poderão ser cotejados com a receita dentro de um regime regular de apuração do resultado, por meio de escrituração feita com observância das normas da legislação comercial e fiscal.

Quando do **exame de admissibilidade do Recurso Especial da PGFN**, o Presidente da 1ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF, por meio do Despacho nº 1101-331, exarado em 24/10/2014, reconheceu a existência das divergências suscitadas e deu seguimento ao recurso especial, nos seguintes termos:

[...]

I - Matéria objeto do recurso especial

A Procuradoria diverge quanto ao arbitramento aplicado em decorrência de omissão de receitas comprovada por depósitos bancários. Afirma que arbitramento é procedimento excepcional, não sendo cabível quando os valores mantidos à margem da contabilidade são devidamente quantificados e tributados como omissão de receitas.

Insurge-se, ainda, quanto à desconsideração de custos no lançamento referente à omissão de receitas.

[...]

III - Análise da admissibilidade do Recurso Especial

1 – Da divergência quanto ao arbitramento por omissão de receitas, comprovada por depósitos bancários.

A Recorrente trouxe ao dissídio o acórdão cuja ementa traz:

[...]

Como se constata, no paradigma adotou-se o entendimento de que a omissão de receitas não se constitui em elemento suficiente para invalidar os registros contábeis e aplicar o arbitramento. De outro modo, o acórdão recorrido considerou que tais fatos são suficientes para a imposição dessa medida.

Pelo exposto, considero comprovada a divergência argüida pela Fazenda Nacional.

2 – Da divergência quanto à consideração de custos no lançamento decorrente de omissão de receitas.

Quanto a essa matéria, foram ofertados os Acórdãos nºs. 101-83.760 e 103-19.994, cujas ementas estão abaixo reproduzidas:

[...]

Confrontado as decisões, verifica-se que, enquanto na decisão recorrida o lançamento fiscal com base em omissão de receitas foi afastado por não terem sido considerados os custos; nos paradigmas adotou-se o entendimento de que no caso de omissão de receita constatada em procedimento fiscal, para se apurar a base de cálculo do imposto deve-se adicionar o valor bruto da receita omitida ao resultado apurado.

Ante a diferença de entendimentos adotada no julgado combatido e nos paradigmas, entendo estarem presentes os argumentos divergentes necessários à admissibilidade do recurso especial, capazes de ensejar a subida dos autos ao exame da Câmara superior de Recursos Fiscais.

Em 29/08/2014, após pedir cópias do processo, e antes mesmo de ser cientificada do despacho que deu seguimento ao recurso especial da PGFN (até porque esse despacho só foi exarado em 24/10/2014), a contribuinte apresentou contrarrazões, com os argumentos descritos a seguir:

- antes de abordar o mérito recursal, quando se demonstrará serem despropositadas as razões do recurso, insta suscitar questões preliminares que, *concessa venia*, obstam o conhecimento do Recurso Especial da Fazenda Nacional, restando negar-lhe seguimento;

PRELIMINARMENTE

PRIMEIRA DIVERGÊNCIA: IMPOSSIBILIDADE DE CONHECIMENTO DO RECURSO ESPECIAL. CONTEXTO FÁTICO E FUNDAMENTOS DO ACÓRDÃO RECORRIDO SÃO DISTINTOS DAQUELES VERIFICADOS NA DECISÃO PARADIGMA (ACÓRDÃO Nº 101-86.382).

- ao contrário do que afirma a Fazenda Nacional, o acórdão recorrido não utilizou a omissão de receitas como único fundamento para chegar à conclusão pela imprestabilidade da contabilidade do contribuinte;

- no voto condutor do acórdão recorrido (transcrito inclusive nas razões recursais da Fazenda Nacional), o relator é categórico ao expor que: "da leitura do 'Relatório de Fiscalização' conclui-se que a contabilidade da recorrente não registra a sua movimentação de bancos e também o seu registro contábil não é seguro quanto às despesas incorridas nas suas operações";

- resta evidenciado que o relator invocou duas premissas distintas para concluir pela imprestabilidade da contabilidade do Contribuinte. Além das falhas no registro contábil da movimentação bancária, ficou consignado, em seu voto, que não é confiável o registro quanto às despesas incorridas, viciando assim a contabilidade;

- inviável, portanto, o recurso especial baseado em paradigma cujo entendimento adotado não é suficiente para reformar o acórdão recorrido. Com efeito, uma vez que, no caso concreto, os fundamentos pela imprestabilidade da contabilidade vão além da omissão de receita, tem-se que o acórdão paradigma é insuficiente para caracterizar a divergência e, portanto, resultar reforma do acórdão recorrido. Nesse sentido, é o entendimento dessa CSRF:

**RECURSO ESPECIAL. AUSÊNCIA DE DIVERGÊNCIA.
ADMISSIBILIDADE. REQUISITOS.**

O recurso especial de divergência previsto no Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais tem como requisito a demonstração da divergência entre a interpretação do acórdão recorrido e de outros casos que envolvam quadrante fático idêntico ou similar para o qual a mesma questão de direito foi decidida de maneira diversa. O conhecimento do recurso especial de divergência exige que o entendimento consagrado no acórdão paradigma seja suficiente para, se adotado na situação dos autos, resultar em reforma do acórdão recorrido.

Recurso especial não conhecido.

(CSRF, Processo nº 12971.000999/200854, Recurso Especial do Procurador, Acórdão nº 9202003.191, - 2ª Turma, sessão de 08 de maio de 2014)

- por outro lado, é importante observar que o paradigma indicado pela Fazenda Nacional (Acórdão nº 101-86.382) foi julgado em 1994, em momento anterior, portanto, à edição da Lei nº 9.430/96, cujo art. 42 fundamentou o lançamento cassado pelo acórdão ora recorrido;

- claro está que as soluções encontradas no acórdão recorrido e no paradigma não se baseiam nas mesmas razões de fato e direito e, portanto, não apresentam também por esse motivo, a indispensável similitude para caracterização da divergência;

- de acordo a descrição dos fatos da infração do acórdão paradigma, o crédito tributário teve origem na omissão de receitas, caracterizada pela falta da comprovação da origem de depósitos bancários em favor da contribuinte. A base de cálculo utilizada para a tributação correspondeu aos valores creditados em conta de titularidade da contribuinte;

- a luz do regime jurídico então aplicável (anterior à Lei nº 9.430/96), essa CSRF decidiu que, para que houvesse a possibilidade do arbitramento das receitas com base em depósitos bancários, o Fisco deveria comprovar a correlação ou a vinculação entre os depósitos bancários com as operações praticadas pelo sujeito passivo, através de sinais exteriores de riqueza e a realização de gastos incompatíveis com a renda disponível do contribuinte (Acórdão nº 9101-00.158);

- o acórdão paradigma, além de não retratar o mesmo regime jurídico aplicável ao lançamento, perfilhou entendimento superado por essa CSRF, que afastou a tributação baseada em simples presunção (anteriormente à Lei nº 9.430/96), revelando-se, portanto, inteiramente inaplicável ao caso concreto;

- em razão do exposto, demonstrado que o Acórdão nº 101-86.382 é imprestável para demonstração da primeira divergência, porquanto baseado em contexto fático e regime jurídico diversos daqueles verificados no caso concreto, bem como entendimento jurisprudencial superado, requer-se preliminarmente o não conhecimento do recurso especial quanto à matéria que lhe é pertinente;

**AINDA PRELIMINARMENTE. SEGUNDA DIVERGÊNCIA.
INEXISTÊNCIA DE COTEJO ANALÍTICO ENTRE OS ACÓRDÃOS PARADIGMAS E A
DECISÃO RECORRIDA.**

- a Fazenda Nacional fundamenta também seu recurso especial em uma putativa segunda discrepância de interpretação. Segundo o apelo ora combatido, "em relação à parte do acórdão que considerou distante do permissivo legal a consideração como receita bruta o montante integral dos valores omitidos, sem considerar custos; referido entendimento divergiu dos acórdãos 101-83.760 e 103-199994 do Antigo Conselho de Contribuintes";

- o Recurso Especial contra razoado deixou de demonstrar analiticamente os pontos dos paradigmas colacionados que divergem de pontos específicos do acórdão recorrido;

- com efeito, na peça recursal da Fazenda Nacional, apenas são transcritas ementas de julgados proferidos pelo antigo Conselho de Contribuintes, sem que seja feita qualquer demonstração mais analítica/detalhada dos pontos de discrepância. Para fins de expor a divergência, o recurso especial, à fl. 09, limita-se a tecer ilações de que os acórdãos paradigmas encartam entendimento contrário ao do caso concreto;

- conforme entendimento firmado no âmbito dessa CSRF, a simples confrontação das ementas dos paradigmas, em sede de recurso especial, não é suficiente para demonstrar divergência de interpretação, inviabilizando o conhecimento do apelo, conforme decidido no acórdão abaixo transcrito:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal Ano-calendário: 1992 Ementa: RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA — CONHECIMENTO — PRESSUPOSTOS — No caso de Recurso Especial de Divergência, o conhecimento do apelo requer o atendimento a todos os pressupostos processuais, inclusive a demonstração de dissídio jurisprudencial, caracterizado pela adoção de soluções diversas, em face de situações idênticas.

(CSRF, Processo nº 10875.003189/200146, Recurso nº 148.485 Especial do Procurador, Acórdão nº 9101001.901 - 1ª Turma, Sessão de 20 de março de 2014)

- importante registrar que a Fazenda Nacional, na sua própria peça recursal, adotada dois procedimentos distintos: em relação à demonstração da suposta primeira divergência (enfrentada no tópico anterior), procurou fazer o cotejo analítico do acórdão recorrido com trechos do acórdão paradigma, destacando os pontos supostamente similares e divergentes;

- por outro lado, em relação à segunda divergência, a Fazenda Nacional não expõe quais as similaridades fáticas e jurídicas entre o acórdão recorrido e os paradigmas invocados que autorizariam a apreciação da divergência no âmbito dessa Corte;

MÉRITO

- no caso concreto, o relator do acórdão ora recorrido concluiu pela imprestabilidade da contabilidade da recorrida ante a deficiência no registro da sua movimentação bancária e na ausência de confiabilidade quanto às despesas incorridas, impondo-se a obrigatoriedade de aplicação do arbitramento, o que não ocorreu na espécie. Dessa forma, restou maculado o lançamento tributário;

- a ora recorrida tem como única atividade a representação da TIM Nordeste (operadora de telefonia celular), inscrita no CNPJ sob o nº 06.132.293/0001-47, para a

"prestação de serviços de distribuição e comercialização de cartões pré-pagos, Timmy Service Virtual, Tim Chip Pré-Pago, PIN Number e Recarga On Line", conforme Cláusula Primeira do "Contrato de Prestação de Serviço - Intermediação e Distribuição de Recarga e habilitação de Chip Pré-Pago" (anexo);

- de acordo com a Cláusula Quinta do contrato firmado com a TIM Nordeste (juntado aos autos), a remuneração da Contribuinte ocorria da seguinte forma: (i) comissão pela venda do cartão Pré-Pago, PIN Number e Recarga ON Line; e (ii) vantagem na comercialização Tim Chip Pré-Pagos e do Timmy Service Virtual, consistente na estipulação de margem de lucro na venda desses produtos, a ser realizada por preço pré-determinado pela TIM;

- como prova do alegado, a Contribuinte apresentou nos autos: (i) o contrato de prestação de serviços, que discrimina (a) a remuneração (por comissão) recebida na comercialização e distribuição do cartão Pré-Pago, PIN Number e Recarga ON Line; e (b) a margem de lucro na comercialização de Tim Chip Pré-Pagos e do Timmy Service Virtual; e (ii) os comprovantes de transferências bancárias realizadas da conta corrente da Contribuinte para a contratante, TIM Nordeste, no valor de RS 19.427.547,49 (juntados aos autos);

- conforme página 10 do Relatório Fiscal, em que pese a própria autoridade fiscal reconhecer que a recorrida prestava unicamente serviços à TIM NORDESTE, desconsiderou que os valores repassados (receita de terceiros) - COMPROVADAMENTE POR DOCUMENTOS BANCÁRIOS - por força do contrato de comissão, e reputou como suposta omissão de receita toda a movimentação bancária não escriturada. Contudo, a quase totalidade dos depósitos bancários jamais pertenceu à Contribuinte, e isto está cabalmente demonstrado nos autos, pois a ela pertenciam apenas as comissões;

- conforme destacado pelo Ilmo. Relator, no acórdão recorrido, a inexatidão da contabilidade do contribuinte (no tocante às suas receitas e custos/despesas), impossibilitou a apuração do lucro real, implicando o dever de a autoridade fiscal promover o lançamento por meio do lucro arbitrado;

- ao contrário do que alega a Fazenda Nacional, o legislador não "almeja privilegiar a apuração do lucro real". Na verdade, a aplicação da regra contida no art. 24 da Lei 9.249/1995, segundo a qual a omissão de receita deve ser tributada "de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica no período-base a que corresponder a omissão", que no caso da recorrida era o lucro real, merece ponderações;

- isso porque de acordo com o art. 47, II, "b", da Lei 8.981/1995, o lucro da pessoa jurídica deverá ser arbitrado quando a escrituração a que estiver obrigado o contribuinte se demonstrar imprestável para determinação do lucro real;

- uma vez demonstrado, como ficou nos autos, que (i) o valor da receita omitida é muito superior àquele registrado na sua contabilidade e que (ii) as despesas incorridas igualmente não estão registradas, as margens de lucratividade supostamente obtidas pela recorrida são inconsistentes para o negócio, evidenciando-se a imprestabilidade da escrituração e a impossibilidade de apuração do lucro real. Nesse sentido, já decidiu o CARF:

ARBITRAMENTO. CONDIÇÕES Uma vez demonstrado, como ficou no feito, que o valor omitido de receita é muito superior àquele registrado na sua contabilidade e, desse modo, ao ser cotejado com os elementos

negativos do resultado, como custos e despesas, resulta em margens impraticáveis para qualquer negócio, evidencia-se a imprestabilidade da escrituração, o que legitima o arbitramento.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS

Com o advento da Lei 9.430/96, a presunção de omissão de rendimentos calcada em depósitos bancários adquiriu status legal e só é infirmada pela apresentação de documentação específica para cada depósito.

(CARF, 10950.006845/200970, Recurso nº 887.363 Voluntário, Acórdão nº 120100.621 - 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Sessão de 24 de novembro de 2011)

- acaso tivesse prevalecido o lançamento, na forma pretendida pela Fazenda Nacional, a movimentação bancária da recorrida, que compreendia, além da sua (reduzida) receita de comissão de intermediação de vendas, a parcela que foi repassada à TIM NORDESTE (correspondentes aos serviços de telefonia que a operadora prestou aos usuários finais e os ofereceu à tributação), a contabilidade da recorrida demonstraria uma lucratividade extraordinária - e irreal de tão elevada - para o tipo de atividade que exerce;

- segundo o critério adotado pelo lançamento - de tributar toda a movimentação bancária não escriturada pelo lucro real, sem considerar qualquer custo ou despesa inerente - torna a receita passível de tributação, na ora recorrida, superior à da própria operadora de telefonia, assim como a própria lucratividade. E evidente que o procedimento adotado, de tentar apurar lucro real considerando apenas as receitas, e desconsiderando os custos/despesas inerentes à receita, é providência descabida, que revela ilegalidade;

- com efeito, a fiscalização, ao verificar a movimentação bancária não registrada, para considerá-la como receita tributável e desconsiderar os repasses feitos à TIM Nordeste, reconheceu a imprestabilidade da contabilidade;

- nesse contexto, tornou-se necessária a apuração dos tributos com base no lucro arbitrado (ao invés do lucro real), o que - contudo - não ocorreu na espécie, inquinando o lançamento (do tributo principal e dos reflexamente apurados) de vício insanável. Sobre o tema, já se manifestou o CARF:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ
Ano-calendário: 1999 LUCRO REAL. GLOSA DA TOTALIDADE DOS CUSTOS E DESPESAS POR INOBSERVÂNCIA DOS PRESSUPOSTOS PARA SUA APURAÇÃO. ARBITRAMENTO DO LUCRO. A glosa da quase totalidade dos custos e das despesas operacionais, por falta de comprovação com documentação hábil e idônea, denota que a contabilidade do contribuinte é imprestável para se apurar o lucro real, devendo ser aplicado o regime do arbitramento. **OMISSÃO DE RECEITAS. SALDO CREDOR DE CAIXA.** Verificada a inoportunidade do saldo credor de caixa apontado pela fiscalização, uma vez que o saldo é devedor, não tem respaldo a autuação. **LANÇAMENTOS REFLEXOS.** Em não subsistindo o lançamento principal, de igual sorte colhem os lançamentos reflexos que tenham sido formalizados por mera decorrência daquele.

(CARF, Número do Processo 18471.000646/2004-48 Contribuinte SOTENERGY TECNOLOGIA LTDA, RECURSO DE OFÍCIO, Data da

Sessão 09/11/2010, Relator(a) Nereida de Miranda Finamore Horta, Nº Acórdão 1202-000.418)

OMISSÃO DE RECEITAS. LUCRO REAL X LUCRO ARBITRADO

A apuração de omissão de receitas em elevada proporção, desacompanhada dos custos/despesas correspondentes, prejudica a apuração do IRPJ pelo lucro real. A tributação de praticamente toda a receita auferida pela empresa como se lucro fosse desfigura a própria hipótese de incidência do IRPJ, que sempre mira o lucro das empresas. Pelo art. 47, II, "b", da Lei 8.981/1995, o lucro da pessoa jurídica deverá ser arbitrado quando a escrituração contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para determinar o lucro real. [...]

(CARF, Processo nº 10830.005610/200846, Recurso nº 943.981, Acórdão nº 180201.363, 2ª Turma Especial, Relator: José de Oliveira Ferraz, Sessão de 12 de setembro de 2012)

- no mesmo sentido das decisões proferidas pelo CARF, são vários os precedentes do ainda Conselho de Contribuintes que impõe o arbitramento quando a imprestabilidade da contabilidade torna impossível a apuração do lucro real (ementas transcritas);

- consoante reconheceu recentemente a CSRF, segundo o voto proferido pela então Sra. Vice-Presidente do CARF, Suzy Gomes Hoffmann, no Acórdão nº 9101001.563, "nos casos em que a receita é conhecida de forma indireta (omissão de receita) - por valores de depósitos bancários não declarados pelo contribuinte - não há a identificação da natureza dessas receitas. Ante esse fato, caberia ao contribuinte provar a natureza delas (o que não ocorreu no presente caso), sob pena de ter o lucro tributável arbitrado, de acordo com as regras antes comentadas";

- as conclusões adotadas no julgado dessa CSRF, conforme ementa acima, amoldam-se ao caso concreto, uma vez que a recorrida não logrou, segundo a fiscalização, demonstrar a natureza das receitas auferidas;

- demonstrado assim que o acórdão ora recorrido está em consonância com a orientação firmada no âmbito dessa CSRF, impõe-se o não provimento do recurso da Fazenda Nacional.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rafael Vidal de Araujo, Relator.

O presente processo tem por objeto lançamento a título de IRPJ e tributos reflexos (CSLL, PIS e COFINS) sobre fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 2005.

O lançamento de IRPJ/CSLL foi realizado pela sistemática do lucro real, e o de PIS/COFINS, pelo regime não cumulativo.

É importante fazer uma breve síntese do trabalho fiscal.

De acordo com o "Relatório de Fiscalização", a ação fiscal foi motivada por indício de movimentação financeira incompatível com a receita declarada na DIPJ.

Durante os trabalhos de auditoria, foi constatado que parte da movimentação bancária não estava registrada na contabilidade da contribuinte.

Os depósitos bancários não escriturados somavam o valor de R\$ 8.933.967,21.

Em resposta às intimações recebidas, a contribuinte informou à Fiscalização que vendia recargas físicas e eletrônicas para celulares adquiridos junto à operadora de telefonia Tim Telecomunicações S/A; que as compras e vendas dos produtos virtuais não foram lançados nos livros Diário e Razão, porque não foram faturadas pela operadora Tim Nordeste S/A para a Link Celulares; mas que o valor de R\$ 357.194,95, constante na DIPJ, era o valor do faturamento total menos os custos de compras das mercadorias.

Levando em conta os depósitos bancários escriturados na contabilidade, a Fiscalização concluiu que o valor total da Receita Bruta escriturada era de R\$ 11.680.370,84, considerando R\$ 11.656.730,84 do total da conta "Diversos" do livro Razão da contribuinte, somado a R\$ 23.640,00 do total de entradas no "Caixa" referente a vendas realizadas.

Ainda de acordo com a Fiscalização, a própria contribuinte informou que seus estoques escriturados no Razão não reportavam corretamente a realidade.

Em razão disso, para apurar o CMV, a Fiscalização considerou a conta do passivo "TIM", uma vez que a contribuinte apenas trabalhava com aquela operadora, e que os valores daquela conta coincidiam com os estoques da contribuinte.

O total do CMV considerado foi de R\$ 9.805.636,74.

As compras mensais registradas na conta "TIM" do passivo também foram utilizadas para calcular os créditos de PIS e COFINS da contribuinte, que totalizaram R\$183.066,47 e R\$ 843.215,26, respectivamente.

Foram, então, apuradas as seguintes infrações:

1- omissão de receitas apuradas com base nos depósitos bancários não contabilizados, no montante de R\$ 8.933.967,21;

2- insuficiência de recolhimento/declaração do IRPJ e dos tributos reflexos. Nesse caso, a fiscalização refez a apuração dos tributos, levando em conta os valores indicados nas contas "Diversos" e "Caixa" do Livro Razão (no montante de R\$ 11.680.370,84), contas estas cujo somatório anual se aproximava do valor total dos depósitos bancários escriturados. Essas duas contas foram consideradas como base para a apuração da Receita Bruta escriturada. Conforme já mencionado, na apuração do Lucro Real foi considerado um CMV de R\$ 9.805.636,74, e este valor também serviu de base para o cálculo dos créditos de PIS e COFINS.

3- multa isolada por falta de recolhimento de estimativas de IRPJ e CSLL. A apuração da multa levou em conta os valores encontrados como Receita Bruta na escrituração do contribuinte e nos depósitos bancários não escriturados.

O lançamento foi mantido na primeira instância administrativa.

A decisão de segunda instância administrativa (acórdão recorrido), por sua vez, deu provimento a recurso voluntário da contribuinte, com a finalidade de cancelar o lançamento a título de IRPJ e tributos reflexos (CSLL, PIS e COFINS), por entender que houve erro nos regimes de tributação adotados pela Fiscalização.

De acordo com o acórdão recorrido, "há que ser realizado o lançamento por arbitramento, quando a contabilidade do contribuinte é imprestável para a determinação do lucro real (art. 530, II, "b", RIR/99) e as receitas omitidas, em face as especificidades da atividade econômica do contribuinte, não refletem a sua receita bruta".

Também de acordo com o acórdão recorrido, "no que se refere às contribuições ao PIS e à COFINS, dever-se-ia aplicar o regime cumulativo, conforme mandamento da Lei nº 10.637/02, art. 8º, II, e Lei nº 10.833/03, art. 10, II, em vista do arbitramento. Este fato não ocorreu no caso dos autos, razão pela qual o lançamento reflexo também deve ser anulado".

Com seu recurso especial, a PGFN suscita divergência jurisprudencial quanto ao cancelamento dos lançamentos, atacando o acórdão recorrido na parte que ele entende que houve erro nos regimes de tributação adotados pela Fiscalização.

A PGFN sustenta que a existência de omissão de receita em montante considerado significativo constituiu premissa para que a Turma *a quo* julgasse imprestável a contabilidade da empresa; que os supostos vícios a macular a contabilidade corresponderiam ao montante das receitas omitidas e à distorção da base de cálculo decorrente da magnitude da omissão; e que, com a devida vênia, ditas circunstâncias não se subsumem às hipóteses ensejadoras do arbitramento de lucros.

O recurso especial traz duas linhas de argumentação (duas divergências). Com os paradigmas apresentados, a PGFN procura demonstrar que a omissão de receitas não se constitui em elemento suficiente para invalidar os registros contábeis e aplicar o arbitramento, e que o lançamento fiscal com base em omissão de receitas não poderia ser afastado por não terem sido considerados os custos.

Embora a decisão monocrática do Presidente da 1ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF tenha dado seguimento ao recurso especial, constato a presença de alguns problemas que inviabilizam a caracterização da alegada divergência jurisprudencial, e, conseqüentemente, o conhecimento do recurso.

O acórdão recorrido entendeu que a escrituração da contribuinte era imprestável para a apuração do lucro real.

Ocorre que a análise da gravidade dos erros de uma escrituração normalmente envolve exame de prova, e a dimensão desse tipo de problema pode variar de um caso para outro (aliás, é o que normalmente acontece).

A própria PGFN sustenta em seu recurso que "não há nos autos prova alguma que a escrita contábil do contribuinte fosse incompreensível, inexistente, com irregularidades substanciais, produzida em desacordo com as normas técnicas universalmente aceitas, etc."

Esse já é um primeiro aspecto negativo para a admissibilidade do recurso especial sob exame.

Não deixo de perceber que o que a PGFN procura questionar é uma linha de interpretação que ela entende ter sido adotada pelo acórdão recorrido. De acordo com a PGFN, a omissão de receitas e a desconsideração de custos não poderiam ser tomados como elementos suficientes para inviabilizar a apuração do lucro real, para invalidar os registros contábeis e para tornar necessário o arbitramento dos lucros.

Penso que na medida em que haja semelhança entre os contextos fáticos cotejados, o problema do puro reexame de provas fica diminuído. O que ganha destaque é a questão jurídica, de interpretação de norma, que pode ser objeto do recurso especial de divergência.

Nesse passo, é importante verificar, então, se realmente a decisão do acórdão recorrido de cancelar o lançamento pelo lucro real (entendendo que era caso de arbitramento de lucros) foi motivada por fatos semelhantes aos examinados nos acórdãos paradigmas, e, depois, verificar se o acórdão recorrido entendeu mesmo que a omissão de receitas e a desconsideração de custos eram, por si só, elementos suficientes para inviabilizar a apuração do lucro real.

Em seu recurso a PGFN sustentou que a existência de omissão em montante considerado significativo constituiu premissa para que a Turma *a quo* julgasse imprestável a contabilidade da empresa, mas é necessário registrar que o caso em questão não retrata propriamente aquelas situações em que o julgador, constatando que a proporção da receita omitida é muito elevada, cancela o lançamento pelo lucro real por entender que a Fiscalização tributou a própria receita bruta e não a renda/lucro (que é a base do IRPJ/CSLL).

Aliás, é mais relevante ainda deixar claro que nem mesmo os paradigmas trataram desse tipo de situação.

O paradigma sobre a omissão de receitas (primeira divergência), Acórdão nº 101-86.382, tratou de situação em que a Fiscalização apurou que a contribuinte não registrava corretamente o movimento bancário; que a contribuinte fazia somente no final do período os lançamentos para apurar o saldo de bancos, usando como contrapartida a conta "Caixa"; e que

essa conta "Caixa" não registrava no decorrer do período nenhum movimento (depósitos, cheques, avisos de débitos/créditos).

Na sequência dos trabalhos, a Fiscalização constatou que os depósitos efetuados nos bancos (excluídos as transferências entre os mesmos) eram maiores que as receitas de vendas declaradas mês a mês, e essa "diferença" entre os depósitos bancários e a receita declarada, por não ter sido justificada pela contribuinte, foi considerada como receita omitida.

Foi ainda realizado o arbitramento dos lucros sobre toda a receita (receita declarada + receita omitida) com o argumento de que "ficou comprovado que a empresa não registrava seu movimento bancário e tampouco comprovou que a diferença havida entre os depósitos bancários e as receitas de vendas estivesse registrada na sua escrituração".

O referido paradigma entendeu que o correto era lançar pelo lucro real, e cancelou o arbitramento dos lucros afirmando que não eram causas justificadoras da medida extrema nem a falta de registro do movimento bancário, e nem a falta de comprovação, pela contribuinte, da origem das diferenças desse movimento bancário em valor superior à receita refletida nos registros contábeis.

Como será esclarecido adiante, na vigência do RIR/80, que consolidava a legislação tributária aplicada pelo paradigma, a falta de registro do movimento bancário realmente não figurava entre as hipóteses legais de arbitramento (o que passou a ocorrer somente com a legislação consolidada pelo RIR/99, e que foi aplicada pelo acórdão recorrido).

Além disso, a constatação de omissão de receita, pura e simples, nunca foi mesmo causa de arbitramento.

É importante destacar novamente que a omissão de receita foi apurada apenas pela diferença entre os depósitos bancários e a receita declarada, sendo que o referido paradigma não registra em nenhum momento, nem mesmo no seu relatório, que essa omissão de receita teria ocorrido em elevada proporção, ou algo semelhante.

Desse modo, o que o primeiro paradigma realmente diz é que nem a falta de registro de movimento bancário nem a omissão de receita (pura e simples) são causas de arbitramento de lucro.

Os outros dois paradigmas, apresentados em relação à segunda divergência, Acórdãos n.ºs. 101-83.760 e 103-19.994, por sua vez, mantiveram a tributação de receita omitida pelo simples acréscimo dela ao lucro real, entendendo que não era necessário cogitar dos custos e despesas correspondentes, a não ser que a pessoa jurídica fizesse prova incontestada da existência e do valor das quantias a serem deduzidas.

Mas da mesma forma como ocorreu com o outro paradigma já analisado, em nenhum momento há menção de que a omissão de receita teria ocorrido em elevada proporção e que, ainda assim, seria cabível a tributação pelo lucro real.

O que esses outros dois paradigmas dizem é que a omissão de receita deve ser tributa pelo seu simples acréscimo ao lucro real, sem necessariamente ter que se cogitar dos custos e despesas correspondentes, a não ser que a pessoa jurídica faça prova incontestada da existência e do valor das quantias a serem deduzidas.

Já se pode perceber, então, que os paradigmas não servem para confrontar o suposto entendimento consignado no acórdão recorrido, de que a existência de omissão de receita em montante considerado significativo constituiu premissa para que se desclassifique a contabilidade da empresa.

Levando em conta a argumentação desenvolvida pela PGFN, teríamos de um lado o acórdão recorrido cancelando o lançamento pelo lucro real em razão do montante significativo das receitas omitidas, e de outro, os paradigmas validando o lançamento de omissão de receita (pura e simples) pelo lucro real, mas sem indicar que essa omissão teria ocorrido em elevada proporção.

A diferença desses contextos comprometeria a caracterização da divergência jurisprudencial.

Com efeito, a divergência só restaria demonstrada se os paradigmas tivessem mantido o lançamento pelo lucro real mesmo diante de uma omissão de receita cujo montante tivesse sido considerado significativo.

Mas para piorar o problema, conforme mencionado anteriormente, nem mesmo o acórdão recorrido trata daquelas situações em que o julgador, constatando que a proporção da receita omitida é muito elevada, cancela o lançamento pelo lucro real por entender que a Fiscalização tributou a própria receita bruta e não a renda/lucro (que é a base do IRPJ/CSLL).

No presente caso, a Fiscalização não autuou apenas a omissão de receitas com base nos depósitos bancários não escriturados, desconsiderando completamente os custos/despesas da empresa.

Conforme relatado no início deste voto, a Fiscalização refez toda a apuração do lucro real, considerando os depósitos escriturados e os não escriturados, e também os custos/despesas da empresa (CMV).

E o que o acórdão recorrido entendeu é que: "a inexistência da contabilidade do contribuinte, que impossibilita a apuração do lucro real, implica no dever da autoridade fiscal de promover o lançamento por arbitramento"; "que a contabilidade da recorrente não registra a sua movimentação de bancos e também o seu registro contábil não é seguro quanto às despesas incorridas nas suas operações", e que, por isso, "a contabilidade da recorrente é imprestável para a determinação do lucro real".

Vê-se, portanto, que o acórdão recorrido não cancelou o lançamento por entender que a existência de omissão de receita em montante considerado significativo constitui premissa para que se desclassifique a contabilidade da empresa, e muito menos por entender que a omissão de receitas e a desconsideração de custos/despesas, por si só, são elementos suficientes para inviabilizar a apuração do lucro real.

Aliás, é importante esclarecer que o problema em relação às despesas incorridas atinge as duas infrações autuadas, mais até a primeira que a segunda.

Como mencionado no início deste voto, a primeira infração, que está relacionada aos depósitos não escriturados no valor de R\$ 8.933.967,21, trazia nos seus contornos, desde a fase de auditoria, a alegação da contribuinte de que as compras e vendas dos

produtos virtuais não tinham sido lançadas nos livros Diário e Razão porque não foram faturadas pela operadora Tim Nordeste S/A para a Link Celulares.

A questão da falta de registros contábeis, portanto, não envolve somente as vendas, mas também as compras (CMV) das recargas eletrônicas.

A decisão de primeira instância não deixou de perceber essa questão, e tratou dela nos seguintes termos:

[...]

Importante ressaltar que em atendimento aos esclarecimentos solicitados pela fiscalização a empresa informa que: “as compras e vendas dos produtos virtuais não foram lançadas nos livros Diário e Razão”, fl. 711, porque não foram faturadas pela operadora TIM Nordeste S/A para a Link Celulares e indica os valores de custos não lançados, R\$ 8.076.338,25, sendo despesas operacionais não lançadas a importância de R\$ 376.046,71 e faturamento não lançado o montante de R\$ 8.469.914,95.

Através do Termo de Solicitação de Esclarecimentos nº 0003, fl.195/196, AR à fl. 193, a contribuinte foi intimada a comprovar a origem dos créditos (diminuídos das exclusões cabíveis) conforme demonstrativo às fls. 197 a 241. Informou que os valores depositados em suas contas bancárias e não escriturados tiveram origem na revenda de produtos adquiridos à TIM para seus clientes.

No presente caso, o principal argumento de defesa é que os créditos em suas contas bancárias englobam receitas outras que não apenas as suas, em razão de receber, pelas suas transações comerciais, exclusivas com a TIM, apenas uma comissão pela distribuição de créditos virtuais recebidos em consignação. Comissão esta em montante fixado pela própria TIM tanto para ela, distribuidora, quanto para o varejista. Por outro lado, argumenta que assim como não escriturou as receitas advindas dessa atividade específica, também não escriturou os custos, portanto, considera imprópria a não consideração dos custos pela atuante.

Para comprovação de suas alegações foram anexados contratos realizados entre a atuada e a TIM, entre a atuada e os varejistas, fls. 1697 a 2581, DRE para o ano-calendário 2005, documentos informando alteração de política comercial indicando os percentuais de comissão, cópia da DIPJ/2006, requerimento ao Secretário da Fazenda Estadual de Pernambuco para fornecimento do arquivo eletrônico das Notas Fiscais de Serviço de Telecomunicações emitidas pela TIM referentes ao ano-calendário 2005; cópias do Convênio ICMS 126/98 e Convênio ICMS 57/95, extratos bancários do BRADESCO e Banco do Brasil, correspondência do BRADESCO fornecendo cópias de 345 documentos comprobatórios de depósitos feitos pela Link a favor da TIM para quitação de duplicatas, no montante de R\$ 11.234.463,08 e do Banco do Brasil fornecendo cópias autenticadas de 209 documentos comprovantes de TEDs e DOCs a favor da TIM, no total de R\$ 5.461.111,26, balancetes e DARFs pagos, cópias de guias do FGTS e Previdência Social, cópias de Acórdãos do Conselho de Contribuintes e do Tribunal Regional Federal.

De todos os elementos fornecidos, apenas os contratos contém os elementos confirmatórios de parte do alegado com relação aos percentuais

de comissão e suas mudanças, mas esses contratos, sem registro e não apoiados por qualquer documento comprobatório não fazem prova. É imprescindível, no caso, os comprovantes da origem de cada depósito efetuado nas contas bancárias da autuada, conforme demonstrativo às fls. 197 a 241, no montante de R\$ 8.933.967,21.

A Lei nº 9.430, de 1996, estabelece que, para efeito de determinação da receita omitida, os créditos nas contas bancárias serão analisados individualmente. Ou seja, no caso de omissão de receitas por depósitos bancários de origem não identificada, a caracterização da infração ocorre pelo o exame dos créditos (depósitos) individualmente.

A empresa tanto durante os procedimentos de fiscalização como por ocasião da impugnação traz aos autos correspondências do Banco do Brasil e do Bradesco informando a ocorrência de pagamentos efetuados a TIM por meio de TED, DOC etc., fls. 3041 a 3045 (Bradesco) e fls. 3426 a 3430 (Banco do Brasil), portanto se reportando a débitos efetuados em suas contas bancárias.

Logo, não atende ao que determina o comando legal em análise, enquanto a defesa tenta provar pagamentos efetuados à TIM através de débitos ocorridos em suas contas bancárias (TED, DOC etc.), a lei determina seja feita a comprovação da origem de créditos individualizados e registrados em suas contas.

Para afastar a presunção legal, a defesa deveria provar, para cada depósito bancário, que o crédito teve origem na distribuição e/ou venda de crédito virtual de recarga para celulares efetuada pela empresa autuada.

Embora haja indícios de que a contribuinte seja comissionada pela venda de créditos virtuais adquiridos da TIM e distribuídos aos varejistas, não trouxe ela nenhuma prova da origem dos depósitos bancários, ou seja, não demonstrou de onde vieram tais créditos em suas contas. Ao contrário, admite a não contabilização dos valores referentes a distribuição e venda de créditos virtuais de recarga de celulares que transitaram em suas contas bancárias.

Portanto, acertadamente, foi feito o lançamento lastreado no art. 42 da Lei nº 9.430/1996, considerando que o valor de R\$ 8.933.967,21, relativo aos créditos registrados nas contas bancárias (Banco do Brasil e Bradesco) da empresa, que não tiveram suas origens esclarecidas, não foram devidamente contabilizados nem oferecidos à tributação.

Vê-se que a decisão de primeira instância administrativa, ao examinar essa questão relativa ao cômputo de custos/despesas em relação à primeira infração, tratou do problema mais na perspectiva da comprovação da origem dos créditos bancários.

A contribuinte já havia informado à Fiscalização que "os valores depositados em suas contas bancárias e não escriturados tiveram origem na revenda de produtos adquiridos à TIM para seus clientes".

O que ela reivindicava desde o início era que não fossem computadas apenas os ingressos bancários (receitas) na apuração do lucro real, mas também os valores repassados à TIM (despesas) correspondentes a essa comercialização de recargas eletrônicas.

E foi examinando essa mesma questão que o acórdão recorrido entendeu que o registro contábil da contribuinte não era seguro quanto às despesas incorridas nas operações autuadas, especialmente aquelas no valor de R\$ 8.933.967,21 (primeira infração).

No caso, o que o acórdão recorrido considerou para cancelar o lançamento não foi o montante significativo das receitas omitidas (como alega a PGFN), e sim a falta de segurança quanto às despesas computadas no lançamento, tendo em vista o tipo de atividade desenvolvida pela contribuinte.

Mas o acórdão recorrido não viu problemas apenas em relação ao cômputo das despesas incorridas.

Mais que isso, essa decisão ainda apontou outro problema a respeito do que deveria ser considerado como receita "em face das especificidades da atividade econômica do contribuinte":

E, ainda que válida a contabilidade, o montante das receitas que transitaram na conta bancária da recorrente não teriam, na sua totalidade, natureza de receita.

[...]

Consta dos autos que os valores recebidos, por força do contrato firmado com a TIM, a comissão por ela recebida, varia, dependendo da operação comercial, de 7,5%, 8%, 15% e 16,27%, como se verifica do "Termo de Verificação Fiscal":

[...]

Ensina José Luiz Bulhões Pedreira, que nas operações de conta alheia, como as desenvolvidas pela recorrente, "a receita bruta operacional não é constituída pelo preço dos bens ou serviços vendidos por conta de terceiros, mas da comissão ou remuneração que a empresa auferi". (Imposto de renda. Rio de Janeiro: Justec, 1971. p. 67).

Ou seja, os valores que transitam pela conta bancária não refletem a sua receita bruta. Nesse passo, como bem exposto no brilhante voto exarado pelo Conselheiro Marcos Shigueo Takata, nos autos do Proc. nº 10909.003278/200824, se deve considerar para fins da apuração do lucro real apenas os valores que integram a sua receita bruta:

[...]

Nessa linha de raciocinar, o lançamento de ofício que considerou receita bruta o montante integral dos valores omitidos se distancia do permissivo legal.

Ao considerar a totalidade das receitas que transitaram pela conta da recorrente como receita operacional bruta, exigiu-se da recorrente tributo em valor superior ao permitido por lei .

Portanto, não se vislumbra outro caminho que não seja a declaração de nulidade do lançamento de ofício sob julgamento.

[...]

(grifos acrescidos)

O acórdão recorrido, portanto, identificou problemas na própria composição das receitas apuradas pela Fiscalização, matéria que também motivou o cancelamento do lançamento objeto deste autos, e que é totalmente estranha aos paradigmas.

Por último, é preciso retomar o que se disse anteriormente sobre o fato de o RIR/80, que consolidava a legislação tributária aplicada pelos paradigmas, não prever a falta de registro de movimento bancário como hipótese legal para o arbitramento dos lucros.

Os acórdãos paradigmas trataram de crédito tributário de IRPJ relativo aos exercícios de 1988 e 1989, buscando fundamento nas disposições contidas no Regulamento do Imposto de Renda de 1980 ("RIR/80"), que guardam algumas diferenças com o cenário atual do RIR/99 (em que está baseado o acórdão recorrido).

Vale transcrever e cotejar as hipóteses de arbitramento previstas nestes regulamentos, com a indicação de suas respectivas bases legais:

DECRETO N° 85.450/1980 (RIR/80)

HIPÓTESES DE ARBITRAMENTO

Art. 399. A autoridade tributária arbitrará o lucro da pessoa jurídica, inclusive da empresa individual equiparada, que servirá de base de cálculo do imposto, quando (Decreto-Lei n° 1.648/78, art. 7°):

I - o contribuinte sujeito à tributação com base no lucro real não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras de que trata o art. 172;

II - o contribuinte autorizado a optar pela tributação com base no lucro presumido não cumprir as obrigações acessórias relativas à sua determinação;

III - o contribuinte recusar-se a apresentar os livros ou documentos da escrituração à autoridade tributária;

IV - a escrituração mantida pelo contribuinte contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para determinar o lucro real ou presumido, ou revelar evidentes indícios de fraude;

V - o comissário ou representante da pessoa jurídica estrangeira deixar de cumprir o disposto na alínea a do parágrafo único do art. 270;

VI - o contribuinte, na situação referida no inciso I e não autorizado a optar pela tributação com base no lucro presumido, espontaneamente apresentar declaração de rendimentos.

DECRETO N° 3000/1999 (RIR/99)

HIPÓTESES DE ARBITRAMENTO

Art. 529. A tributação com base no lucro arbitrado obedecerá as disposições previstas neste Subtítulo.

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 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.

Vê-se que há muitas semelhanças entre as regras anteriores e as atuais, no que diz respeito às hipóteses de arbitramento. Mas também há algumas diferenças, e, para este caso, há uma diferença fundamental, que diz respeito à impossibilidade de "identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária" (alínea "a" do inciso II, acima transcrita), hipótese que não estava prevista no regramento anterior, e que foi expressamente mencionada no acórdão recorrido, quando se afirmou que "a contabilidade da recorrente não registra a sua movimentação de bancos [...]".

A PGFN, no desenvolvimento dos seus argumentos, e seguindo a trilha dos paradigmas, também fez menção ao "RIR/80". Fez ainda menção a disposições do RIR/94, mas nenhum destes regulamentos é aplicável ao caso sob exame, que abarca fatos geradores do ano-calendário de 2005, submetidos às regras contidas no RIR/99 (acima transcritas).

Assim, se o acórdão recorrido encontra fundamento em dispositivo legal que nem mesmo existia no contexto dos acórdãos tidos como paradigma, não há como cotejar essas decisões para fins de comprovação de divergência jurisprudencial.

Com efeito, o fato de a escrituração ser imprestável "para identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária" não figurava entre as hipóteses de arbitramento na legislação que foi aplicada pelos paradigmas.

Foi justamente por essa razão que o Acórdão paradigma nº 101-86.382, o único a tratar expressamente da questão do arbitramento, cancelou o lançamento referente ao

exercício de 1988 com o argumento de que a falta de registro do movimento bancário não era causa justificadora da medida extrema.

E realmente não era. Somente passou a ser a partir da Lei nº 8.981/1995.

Esse aspecto, por si só, já seria suficiente para comprometer a caracterização da divergência suscitada, mas ainda há todas as outras questões já apontadas anteriormente sobre a admissibilidade do recurso especial.

O que se percebe é que o acórdão recorrido encontrou fundamento em várias circunstâncias específicas relevantes que não foram tratadas pelos acórdãos paradigmas, e que nem mesmo estavam presentes no contexto dos fatos e das normas examinadas por essas outras decisões, de modo que fica prejudicada a caracterização de divergência a ser sanada por processamento de recurso especial.

Assim, voto no sentido de NÃO CONHECER do recurso especial da PGFN.

(documento assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araujo