



Processo nº 10540.000878/2010-71
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9101-006.018 – CSRF / 1^a Turma
Sessão de 9 de março de 2022
Recorrente SOBESA INDUSTRIA DE ALIMENTOS SANTANENSE LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2005

OMISSÃO DE RECEITA CARACTERIZADA COM BASE EM DEPÓSITOS BANCÁRIOS SEM COMPROVAÇÃO DE ORIGEM. DISCREPÂNCIA COM A RECEITA ESCRITURADA E DECLARADA. DEFINIÇÃO DO MÉTODO DE TRIBUTAÇÃO APLICÁVEL: ARBITRAMENTO OU TRIBUTAÇÃO DIRETA PELO REGIME ADOTADO PELO CONTRIBUINTE.

Considerando que a Fiscalização corretamente se valeu da presunção legal de omissão de receitas identificadas em face de depósitos bancários cuja origem restou não comprovada, sem que fossem trazidos aos autos quaisquer outros indícios de imprestabilidade ou deficiências da escrituração da contribuinte (sujeita ao Lucro Real), considera-se legítima a cobrança do imposto e do adicional que deixaram de ser pagos de acordo com o regime de tributação do contribuinte.

A alegação de que a relevância ou volume da receita omitida - no caso correspondente a 63% da receita total apurada - já ensejaria a adoção do arbitramento, não encontra fundamento diante da interpretação sistemática do art. 42 da Lei nº 9.430/96 com os artigos 24 da Lei nº 9.249/95 e 47 da Lei nº 8.981/95.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em: (i) por maioria de votos, em relação ao exame da nulidade suscitada em Recurso Especial sem indicação de paradigmas, a matéria foi não conhecida, vencidos os conselheiros Edeli Pereira Bessa e Gustavo Guimarães da Fonseca que votaram pelo conhecimento nesse ponto; (ii) por maioria de votos, conhecer do Recurso Especial, vencidos os conselheiros Edeli Pereira Bessa e Luiz Tadeu Matosinho Machado que votaram pelo não conhecimento; e (iii) no mérito, por unanimidade de votos, em negar-lhe provimento. Votaram pelas conclusões os conselheiros Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano e Luiz Tadeu Matosinho Machado, e, por fundamentos distintos, a conselheira Andréa Duek Simantob. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a conselheira Edeli Pereira Bessa.

(documento assinado digitalmente)

Andrea Duek Simantob – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli – Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimaraes da Fonseca (suplente convocado), Andrea Duek Simantob (Presidente em exercício). Ausente o conselheiro Caio Cesar Nader Quintella.

Relatório

Trata-se de recurso especial (fls. 1.100/1.117) interposto pela contribuinte em face do Acórdão n.º **1101-000.794** (fls. 717/730), o qual negou provimento ao recurso voluntário.

Transcreve-se a seguir a ementa desse julgado:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2006

NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. FISCALIZAÇÃO POR AMOSTRAGEM. INOCORRÊNCIA.

A ação fiscal empreendida por amostragem não implica tributação incerta ou indevida. Significa tão somente que a fiscalização se deu nos contornos delimitados pelo MPF, não afastando futuras ações fiscais sobre o mesmo período.

SOBRESTAMENTO

O Regimento Interno do CARF só admite o sobrestamento quando o STF tenha sobrestado o julgamento de recursos extraordinários da mesma matéria. Não basta que a matéria tenha sido reconhecida como de repercussão geral, pois isso sobresta o julgamento nas cortes inferiores, mas não no STF. O processo administrativo se pauta pelo princípio constitucional da celeridade processual. Só há que se falar em sobrestamento quando o STF assim o determinar em relação à matéria discutida. Preliminar rejeitada.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2006

OMISSÃO DE RECEITAS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA.

O art. 42 da Lei n.º 9.430/96 prevê uma hipótese legal de presunção de omissão de receitas. A apresentação pelo contribuinte de documentação hábil e idônea ilide esta presunção.

OMISSÃO DE RECEITA. ARBITRAMENTO. INOCORRÊNCIA.

A constatação de omissão de receita não implica, necessariamente, na tributação por meio do arbitramento, quando a fiscalização dispõe de outros meios. Ademais, o

arbitramento constitui medida excepcional com hipóteses taxativas, e não cabe ao contribuinte determinar a sua aplicação.

LANÇAMENTOS REFLEXOS. CSLL, PIS e COFINS.

O decidido no lançamento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica IRPJ é aplicável aos Autos de Infração reflexos em face da relação de causa e efeito entre eles existente.

No recurso especial (fls. 1.100/1.117), a contribuinte alega a nulidade do acórdão recorrido, bem como suscita divergência quanto ao afastamento do arbitramento no caso concreto, indicando como *paradigmas* os Acórdãos **1402-000.456** e **1202-000.725**.

Despacho de fls. 1.128/1.138 não admitiu o recurso.

Ato contínuo, a contribuinte apresentou Agravo (fls. 1.149/1.158), que foi assim admitido (fls. 1.164/1.171):

O **primeiro paradigma**, acórdão nº 1402-000.4561 foi ementado conforme abaixo:

CONTABILIDADE QUE NÃO REGISTRA A MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA. CIRCUNSTÂNCIA QUE NÃO CONFERE CREDIBILIDADE AOS REGISTROS CONTÁBEIS. CONTABILIDADE DESCLASSIFICADA. ARBITRADO O LUCRO.

Não se pode conferir credibilidade à contabilidade quando materialmente se verifica que ela não reflete a realidade das operações comerciais e bancárias realizadas pela empresa.

Não é regular a contabilidade que deixa de registrar a maior parte das transações realizadas pelo contribuinte, ainda que formalmente correta.

Nos casos em que a contabilidade da empresa não registrar a real movimentação financeira, com receita declarada em percentual muito aquém daquela apurada pela fiscalização, deverá a autoridade fiscal proceder o arbitramento do lucro, ainda que a pessoa jurídica seja tributada com base no lucro real.

O artigo 24, da Lei nº 9.249, de 1996, deve ser aplicado em conjunto com o artigo 47, da Lei nº 8.981, de 1995. O artigo 47, da Lei nº 8.981, de 1995, ao usar a expressão de que o lucro será arbitrado, nos casos que especifica, não confere faculdade à autoridade fiscal, mas sim comando impositivo quanto à forma de tributação.

Especificamente no que se refere à questão aqui discutida, o voto condutor traz o seguinte:

Qual a credibilidade que merece a contabilidade de uma empresa que declara receitas no valor de R\$ 981.503,60 e se apura depósitos bancários de origem não comprovada no valor de 9.027.296,60? Não se pode conferir credibilidade à contabilidade, só porque ela preenche os requisitos formais, quando materialmente se verifica que ela não reflete a realidade da empresa.

[...]

No caso dos autos, a apuração feita pela autoridade fiscal demonstrou que a recorrente teve receita presumida, caracterizada por depósitos bancários, no valor de R\$ 9.027.296,60, registrando em sua contabilidade apenas R\$ 981.503,60.

A constatação feita pelo Fisco revela que a escrituração da recorrente não permite identificar a efetiva movimentação financeira, incidindo o disposto no artigo 47, II, a, da Lei nº 8.981, de 1995 e artigos 529 e 530, do Regulamento do Imposto de Renda, que nestas situações determinam que o lucro deve ser arbitrado.

O arbitramento do lucro não é faculdade concedida pela lei, mas sim imposição. O artigo 47, da Lei nº 8.981, de 1995, não usa a expressão poderá, mas sim será arbitrado. Constatada fraude que não identifica a efetiva a movimentação financeira, a autoridade fiscal, mesmo para as pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, deve arbitrar o valor da receita.

Na hipótese presente, foi declarada receita no valor de R\$ 981.503,60. Verificando a movimentação financeira, a autoridade fiscal encontrou depósitos bancários provenientes da troca de títulos no valor de R\$ 9.027.296,60, sem que estes valores constassem da conta banco ou do livro-caixa da recorrente. Tal fato demonstra, de forma

inquestionável, que a contabilidade apresentada pela recorrente não atendia aos requisitos especificados nos incisos I e II, do artigo 47, da Lei nº 8.981, de 1997.

Entende-se por contabilidade, na forma da lei, aquela que registra integralmente e não pequena parte das operações comerciais e transações bancárias.

Desta forma, sendo a empresa comercial, com receita omitida, caracterizada pelos depósitos bancários no valor de R\$ 9.027.296,60, sobre este valor, deve se exigir tributo com base no lucro arbitrado, feito à luz do disposto no artigo 532, combinado com o artigo 518, ambos do Regulamento do Imposto de Renda.

O artigo 24, da Lei nº 9.249, de 1996, deve ser aplicado em conjunto com o artigo 474, da Lei nº 8.981, de 1995. Nos casos em que a contabilidade da empresa não registra a real movimentação financeira, com receita declarada em percentual muito aquém daquela apurada pela fiscalização, deverá a autoridade fiscal proceder o arbitramento do lucro. Não é regular a contabilidade que deixa de registrar a maior parte das transações realizadas pelo contribuinte. O artigo 47, da Lei nº 8.981, de 1995, ao usar o comando de que o lucro será arbitrado nos casos que especifica, não confere faculdade à autoridade fiscal, mas sim comando impositivo quanto à forma de tributação.

Por sua vez, o **acórdão recorrido**, no que se refere à matéria sob discussão, recebeu a seguinte ementa:

OMISSÃO DE RECEITA. ARBITRAMENTO. INOCORRÊNCIA.

A constatação de omissão de receita não implica, necessariamente, na tributação por meio do arbitramento, quando a fiscalização dispõe de outros meios. Ademais, o arbitramento constitui medida excepcional com hipóteses taxativas, e não cabe ao contribuinte determinar a sua aplicação.

Do voto condutor, extrai-se (e-fl. 729):

Quanto à forma de tributação, verificada a omissão de receita, o valor do imposto será determinado de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica no período de apuração, nos termos do art. 288 do RIR/99.

No caso em análise, em conformidade com o disposto na DIPJ 2007 (proc. fls. 40 a 70), a Recorrente é optante pela sistemática do Lucro Real.

É sabido que o arbitramento do lucro constitui medida excepcional com hipóteses taxativas previstas em lei.

Neste panorama, se a autoridade fiscalizadora possui documentação fiscal e contábil da contribuinte, não há de se aplicar tal sistemática. Vale mencionar, que a verificação de omissão de receita não implica em imediato arbitramento. São institutos diversos.

Desta feita, entendo correta a apuração do tributo devido com base na escrituração e demais documentos disponíveis às autoridades fiscalizadoras.

Em sede de embargos, a interessada suscitou omissão quanto à imprestabilidade de sua escrita, para fins de obter a apuração do lucro mediante arbitramento. Tal omissão, entretanto, foi rejeitada, diante da constatação de que a omissão não havia sido apontada objetivamente. Relevante o parágrafo a seguir reproduzido (e-fl. 757):

A situação de omissão não está apontada objetivamente. Houve expressa manifestação do julgado sobre ponto em que se impunha o seu pronunciamento de forma obrigatória, dentro dos ditames da causa de pedir, qual seja, que o arbitramento do lucro constitui medida excepcional com hipóteses taxativas previstas em lei. No presente caso não há de se aplicar tal sistemática, uma vez que a autoridade fiscalizadora possuía a documentação fiscal e contábil. O Sujeito Passivo apurou os tributos espontaneamente pelo lucro real, e por essa razão esse foi o regime de tributação adotado de ofício.

Com isso, o despacho que rejeitou os agravos reafirmou o entendimento do Colegiado de que descabia, no caso concreto, o arbitramento do lucro, porque “a autoridade fiscalizadora possuía a documentação fiscal e contábil”.

Tendo em vista que o recurso especial teve seu seguimento negado em face de ausência de similitude fática, que as razões de agravos militam em sentido oposto, e que o acórdão recorrido não detalha tais circunstâncias, faz-se necessário recorrer ao Relatório Fiscal (e-fls. 35/38) da autuação. Ali, ao totalizar os valores do quadro de e-fl. 36, é possível

confirmar o que afirma a Agravante, quanto aos totais anuais de receitas declaradas x omitidas:

Extratos Bancários:	R\$ 19.181.964,71
DIPJ:	R\$ 7.132.934,57
Divergência:	R\$ 12.049.030,14

O Relatório Fiscal registrou “*o fato de não constar na escrituração contábil a movimentação financeira das contas correntes da empresa*” (e-fl. 36) e, ao final, esclareceu que o lançamento, com base na presunção legal de que trata o art. 42 da Lei nº 9.430/1996, se fez com base nas “*receitas omitidas resultantes do total dos créditos nas contas bancárias que excederam às receitas escrituradas e declaradas pela fiscalizada*” (e-fl. 37), que totalizaram no ano, conforme visto, R\$ 12.049.030,14.

É verdade, como afirmou o despacho agravado, que ambos os acórdãos, recorrido e paradigma, “*antes de proferirem seus julgamentos, conferiram valoração jurídica às provas relacionadas a cada situação*”.

Não é menos verdade, entretanto, que as situações fáticas, a saber, o contexto das respectivas autuações, se mostra muito assemelhado.

Em ambos os casos, as autuações se deram com base na presunção legal de omissão de receitas de que trata o art. 42 da Lei nº 9.420/1996. Em ambos os casos, a contabilidade não registrava a movimentação financeira das contas bancárias do sujeito passivo. Também em ambos os casos, o montante das receitas omitidas, apurada por presunção legal, superava em muito o valor das receitas escrituradas e declaradas pelo sujeito passivo: (diferença de R\$ 9.027.296,60, para o acórdão recorrido; e de R\$ 12.049.030,14, para o paradigma).

Quanto à afirmação do despacho agravado (contestada pela Agravante), de que o acórdão paradigma teria considerado fraudulenta a contabilidade do sujeito passivo, o trecho acima permite constatar que essa afirmação (de constatação de fraude) decorre meramente da não identificação da movimentação financeira, aspecto fático igualmente presente no acórdão recorrido mas que não conduziu o Colegiado a idêntica conclusão.

No que se refere às decisões, no entanto, a divergência se estabelece. Com efeito, diante de situações fáticas, em essência, idênticas, o paradigma decidiu pela correção do lançamento com base no lucro real, rejeitando a obrigação de apuração do lucro com base no arbitramento, ao fundamento de que “*não há de se aplicar tal sistemática, uma vez que a autoridade fiscalizadora possuía a documentação fiscal e contábil*”. Em sentido oposto, o paradigma decidiu que “*nos casos em que a contabilidade da empresa não registra a real movimentação financeira, com receita declarada em percentual muito aquém daquela apurada pela fiscalização, deverá a autoridade fiscal proceder o arbitramento do lucro*” e que “*não é regular a contabilidade que deixa de registrar a maior parte das transações realizadas pelo contribuinte*”.

Em tais condições, tem-se por demonstrada a alegada divergência jurisprudencial.

Constata-se, assim, a presença dos pressupostos de conhecimento do agravio e a necessidade de reforma parcial do despacho questionado. Por tais razões, propõe-se que o agravio seja ACOLHIDO para DAR seguimento ao recurso especial relativamente à matéria “**necessidade de arbitramento do lucro quando apura-se omissão de receitas com base em depósitos bancários de origem não comprovada e não registrados na contabilidade**”, mas apenas em relação ao paradigma nº 1402-000.456.

Cabe lembrar que o agravio não trouxe razões quanto ao segundo paradigma originalmente apresentado, acórdão nº 1202-000.725, motivo pelo qual se aperfeiçoa, nesse particular e quanto a esse paradigma, a decisão anterior que negou seguimento ao recurso especial.

Chamada a se manifestar, a PGFN ofereceu contrarrazões (fls. 1.173/1.181), pugnando pelo não conhecimento recursal e, no mérito, pela manutenção da decisão ora recorrida.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, Relator.

Conhecimento

O recurso especial é tempestivo.

De plano, cumpre salientar que o Recorrente, no seu Apelo, sustenta a nulidade da decisão recorrida em razão da formalização do acórdão recorrido ter ocorrido de forma “ad hoc”, anos depois do julgamento.

Ora, trata-se de *insurgência* que deveria ter sido invocada em sede de embargos de declaração, pleito este próprio para saneamento de eventuais vícios na decisão de segunda instância, lembrando que o recurso especial é cabível apenas para solucionar divergência de interpretação da legislação tributária.

Não conheço, portanto, do argumento de nulidade invocado.

Passa-se, assim, a análise do cumprimento ou não dos demais requisitos para conhecimento da matéria admitida, os quais estão previstos no art. 67 do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09/06/2015 (RICARF/2015) e transcrita parcialmente abaixo:

Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

§ 1º Não será conhecido o recurso que não demonstrar a legislação tributária interpretada de forma divergente. (Redação dada pela Portaria MF nº 39, de 2016)

(...)

§ 8º A divergência prevista no **caput** deverá ser demonstrada analiticamente com a indicação dos pontos nos paradigmas colacionados que divirjam de pontos específicos no acórdão recorrido.

(...)

(*grifamos*)

Nota-se, dessas regras processuais, que é imprescindível, sob pena de não conhecimento do recurso, que a parte recorrente demonstre, de forma analítica, que a decisão recorrida diverge de outra decisão proferida no âmbito do CARF.

Consolidou-se, nesse contexto, que a comprovação do dissídio jurisprudencial está condicionada à existência de **similitude fática** das questões enfrentadas pelos arestos indicados e a **dissonância nas soluções jurídicas** encontradas pelos acórdão confrontados.

Como já restou assentado pelo Pleno da CSRF¹, “*a divergência jurisprudencial deve ser comprovada, cabendo a quem recorre demonstrar as circunstâncias que identifiquem ou assemelham os casos confrontados, com indicação da similitude fática e jurídica entre eles*”.

¹ CSRF. Pleno. Acórdão n. 9900-00.149. Sessão de 08/12/2009.

E de acordo com as palavras do Ministro Dias Toffolli², “*a similitude fática entre os acórdãos paradigma e paragonado é essencial, posto que, incoerente, estar-se-ia a pretender a uniformização de situações fático-jurídicas distintas, finalidade à qual, obviamente, não se presta esta modalidade recursal*”.

Pois bem.

No caso concreto, o Colegiado *a quo* afastou a aplicação do arbitramento com base no seguinte fundamento:

Quanto à forma de tributação, verificada a omissão de receita, o valor do imposto será determinado de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica no período de apuração, nos termos do art. 288 do RIR/99.

No caso em análise, em conformidade com o disposto na DIPJ 2007 (proc. fls. 40 a 70), a Recorrente é optante pela sistemática do Lucro Real.

É sabido que o arbitramento do lucro constitui medida excepcional com hipóteses taxativas previstas em lei.

Neste panorama, se a autoridade fiscalizadora possui documentação fiscal e contábil da contribuinte, não há de se aplicar tal sistemática. Vale mencionar, que a verificação de omissão de receita não implica em imediato arbitramento. São institutos diversos.

Desta feita, entendo correta a apuração do tributo devido com base na escrituração e demais documentos disponíveis às autoridades fiscalizadoras. (grifamos)

Em sede de embargos de declaração, a contribuinte alegou que o acórdão teria sido omisso, tendo em vista que “*a autuada suscitou a aplicação sistemática da legislação, com a combinação do artigo 42 da Lei 9.430 (que prevê a presunção) com o art. 530 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99) e com o art. 47, da Lei 8.981, os quais prevêem o arbitramento do lucro, nos casos em que a escrita fiscal não permita apurar a real movimentação financeira da empresa*”.

Referida omissão, porém, foi descartada pelo despacho que rejeitou os embargos, despacho este que reafirmou o entendimento de que o arbitramento do lucro não deveria ter sido aplicado em razão da autoridade fiscalizadora possuir a documentação fiscal e contábil da contribuinte, ainda que esta não tenha refletido a totalidade da movimentação bancária.

Já do *paradigma* (Acórdão n.º 1402-000.456) extrai-se que:

(...)

No caso dos autos, a apuração feita pela autoridade fiscal demonstrou que a recorrente teve receita presumida, caracterizada por depósitos bancários, no valor de R\$ 9.027.296,60, registrando em sua contabilidade apenas R\$ 981.503,60.

A constatação feita pelo Fisco revela que a escrituração da recorrente não permite identificar a efetiva movimentação financeira, incidindo o disposto no artigo 47, II, a, da Lei n.º 8.981, de 1995 e artigos 529 e 530, do Regulamento do Imposto de Renda, que nestas situações determinam que o lucro deve ser arbitrado.

O arbitramento do lucro não é faculdade concedida pela lei, mas sim imposição. O artigo 47, da Lei n.º 8.981, de 1995, não usa a expressão poderá, mas sim será arbitrado. Constatada fraude que não identifica a efetiva a movimentação financeira, a autoridade fiscal, mesmo para as pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, deve arbitrar o valor da receita.

² EMB. DIV. NOS BEM. DECL. NO AG. REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 915.341/DF. Sessão de 04/05/2018.

Na hipótese presente, foi declarada receita no valor de R\$ 981.503,60. Verificando a movimentação financeira, a autoridade fiscal encontrou depósitos bancários provenientes da troca de títulos no valor de R\$ 9.027.296,60, sem que estes valores constassem da conta banco ou do livro-caixa da recorrente. Tal fato demonstra, de forma inquestionável, que a contabilidade apresentada pela recorrente não atendia aos requisitos especificados nos incisos I e II, do artigo 47, da Lei n.º 8.981, de 1997.

Entende-se por contabilidade, na forma da lei, aquela que registra integralmente e não pequena parte das operações comerciais e transações bancárias.

Desta forma, sendo a empresa comercial, com receita omitida, caracterizada pelos depósitos bancários no valor de R\$ 9.027.296,60, sobre este valor, deve se exigir tributo com base no lucro arbitrado, feito à luz do disposto no artigo 532, combinado com o artigo 518, ambos do Regulamento do Imposto de Renda.

O artigo 24, da Lei n.º 9.249, de 1996, deve ser aplicado em conjunto com o artigo 47⁴, da Lei n.º 8.981, de 1995. Nos casos em que a contabilidade da empresa não registra a real movimentação financeira, com receita declarada em percentual muito aquém daquela apurada pela fiscalização, deverá a autoridade fiscal proceder o arbitramento do lucro. Não é regular a contabilidade que deixa de registrar a maior parte das transações realizadas pelo contribuinte. O artigo 47, da Lei n.º 8.981, de 1995, ao usar o comando de que o lucro será arbitrado nos casos que especifica, não confere faculdade à autoridade fiscal, mas sim comando impositivo quanto à forma de tributação.

(...)

Como se vê, o *paradigma* apreciou caso similar ao presente, ambos envolvendo tributação de ofício com base na presunção de omissão de receitas caracterizadas com base em depósitos bancários de origem não comprovada. Na situação do paradigma, o Colegiado entendeu aplicável o arbitramento ante a *imprestabilidade* da contabilidade, imprestabilidade esta que foi justificada justamente em razão da não contabilização omissão significativa de receitas não contabilizadas. Daí a divergência.

Nesse sentido, conheço do Recurso Especial.

Mérito

Conforme relatado, a Recorrente sustenta que o valor da receita considerada omitida, de R\$ 12.049.030,1, representando cerca de 63% da receita total apurada, constituiria fato suficiente para considerar sua escrita imprestável e, consequentemente, atrair a necessidade do arbitramento do lucro, nos termos do art. 530 do RIR/99.

Trata-se de tema conhecido e que cria uma situação no mínimo inusitada: quando o fisco se vale do arbitramento, os contribuintes costumam alegar a nulidade da autuação em face da necessidade de manutenção da sistemática de tributação adotada. E quando o fisco mantém o regime tributário da contribuinte, esta pugna pelo não provimento da cobrança em face da obrigatoriedade do arbitramento.

Essa “problemática”, na verdade, é fruto da vaguedade ou falta de clareza do Legislador quanto aos eventuais limites da tributação direta frente às hipóteses de arbitramento.

Com efeito, dispõe o artigo 47, I e II, da Lei n.º 8.981/95 que:

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 n.º 2.397, de 1987, não manter 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.

Nesses termos, o arbitramento constitui meio obrigatório de tributação e aplicável, dentre outras hipóteses, quando a escrituração contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para identificar a efetiva movimentação bancária ou para determinar o lucro real.

Especificamente quanto à tributação de receitas consideradas omitidas, dispõe o artigo 24 da Lei nº 9.249/95 que:

Art. 24. Verificada a omissão de receita, a autoridade tributária determinará o valor do imposto e do adicional a serem lançados de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica no período-base a que corresponder a omissão.

Como se percebe, a lei, em se tratando de omissão de receitas, determina sua *tributação direta*, mantendo-se o regime tributário do contribuinte.

Posteriormente, o artigo 42, da Lei nº 9.430/1996, veiculou a presunção legal de omissão de receita com base em depósitos bancários sem origem comprovada. Veja-se:

Art. 42. Caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

Da interpretação sistemática desses dispositivos, entendo que não é possível criar um critério jurídico uniforme para solucionar todas as situações fáticas que envolvam a problemática quanto à aplicação do método de arbitramento nas hipóteses nas quais a omissão de receita seja *significativa*.

Segundo penso, o intérprete deve analisar caso a caso, a fim de verificar se está ou não diante de um caso de *pura* aplicação da presunção legal, tributando-se diretamente a receita omitida, ou se, além disso, a situação fática contempla indícios adicionais que inviabilize a apuração da renda efetiva (o Lucro Real).

Nesse ponto, entendo que o *volume* ou *quantidade* da receita omitida não constituem provas ou indícios que, isoladamente considerados, imponham *per se* o método do arbitramento.

Ora, é perfeitamente possível omitir receitas em conta não escriturada, sem que necessariamente eventuais custos ou despesas a ela atreladas sejam também mantidos à margem da contabilidade.

Nesse contexto, fato é que a jurisprudência, em casos de **absurda** discrepância entre o que foi omitido e o que foi declarado/escriturado, vem flexibilizando a manutenção do regime pelo Lucro Real, considerando aplicável o arbitramento. Isso, por exemplo, ocorreu no referido *paradigma*, onde o Colegiado decidiu que, como a receita declarada e escriturada foi de apenas 10,87% do total apurado, a contabilidade de fato seria irregular, ensejando, assim, a adoção do Lucro Arbitrado, e não a manutenção do regime tributário da contribuinte.

Não obstante, a presente situação não envolve uma discrepância daquele mesmo porte³, sendo que a fiscalização não apontou ou evidenciou quaisquer vícios na escrituração propriamente ditos, tributando a receita omitida com base justamente nas prescrições dos artigos 24 e 42 acima citados.

Ao assim proceder, me parece que a fiscalização operou corretamente dentro da hipótese de tributação por presunção legal de omissão de receitas fundada na não comprovação de crédito bancário não escriturado, afinal não houve sinais de ausência de livros fiscais, fraudes ou vícios nos demais registros contábeis.

Ademais, poderia a Contribuinte, durante a fiscalização, ter feito prova de que, junto com a omissão significante de receita, teria havido também omissão de custos e despesas não deduzidos para fins de determinação do Lucro Real, mas esse fato foi rechaçado e encontra-se já superado.

“Cai como uma luva”, aqui, a seguinte ponderação constante do voto condutor do Acórdão n.º **1401-001.664**, do ex. Cons. Antonio Bezerra Neto:

(...)

Ainda em relação ao arbitramento e sua relação com a presunção legal do art. 42 da Lei nº 9.430/96, devo dizer que tal presunção existe dentro de um determinado contexto jurídico que não pode ser desprezado em situações extremas de custo próximo a zero, porém não vejo que seja o caso. Tenho pautado os meus votos rejeitando sempre a tese de que vultuosas omissões comparativamente a receitas declaradas necessariamente obrigariam o autuante a proceder com o arbitramento do lucro, no caso do regime de tributação do lucro real.

Eis que nesse caso, teríamos que proceder como legislador positivo para estabelecer um quantum limite, uma proporção entre receitas omitidas e receitas declaradas. Dado essa vaguidade, não caberia assim a tese do arbitramento, pois o argumento maior seria que os custos correlacionados àquela vultuosa omissão de receitas necessariamente estariam também omitidos. Ora, mas se de alguma forma os custos lá existem, presume-se que são os custos corretos, podendo ainda a Recorrente apresentar sua complementação no curso do contencioso administrativo, se acaso tomar essa iniciativa, o que não foi o caso. Admitir tese contrário do arbitramento nesses casos é incentivar situações em que o contribuinte omissos contumaz se saia bem sucedido apenas alegando a sua própria torpeza.

(...)

Pelo exposto, NEGO PROVIMENTO ao RECURSO ESPECIAL.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli

³ Conforme visto, a contribuinte declarou R\$ 7.132.934,57 (37%) e omitiu R\$ 12.049.030,14 (63%).

Declaração de Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA

O dissídio jurisprudencial em tela foi reconhecido em sede de agravo e em face, apenas, no paradigma nº 1402-00.456.

Em seu recurso especial, a Contribuinte preliminarmente argui a nulidade do acórdão recorrido porque carente de motivação, vez que o conteúdo da decisão não reflete o julgamento originalmente realizado, dada a sua formalização ter se dado três anos depois *por um terceiro Conselheiro, que sequer participou da sessão, mas, ainda assim, teve que elaborar o voto vencido e o vencedor, os quais não refletem o quanto fora debatido e discutido na sessão de julgamento.* Tal fato seria incontroverso em razão da introdução assim apresentada nos votos do acórdão recorrido:

Considerando que a relatora, Nara Cristina Takeda Taga, não mais integra o quadro de Conselheiros do CARF, este Conselheiro, nos termos do artigo 17, inciso III, do RICARF, foi designado ad hoc para a formalização do presente Acórdão.

Nesta condição de Redator designado, transcrevo literalmente a minuta que foi apresentada pela Conselheira durante a sessão de julgamento. Portanto, a análise do caso concreto reflete a convicção daquela relatora na valoração dos fatos. Ou seja, não me encontro vinculado, no caso aqui tratado: i) ao relato dos fatos apresentado; ii) a nenhum dos fundamentos adotados para a apreciação das matérias em discussão; e, iii) a quaisquer das conclusões da decisão, incluindo-se a parte dispositiva e a ementa, com as quais posso ou não concordar em situações concretas.

[...]

Considerando que o redator designado para redigir o voto vencedor, Carlos Eduardo de Almeida Guerreiro, não mais integra o quadro de Conselheiros do CARF, este Conselheiro, nos termos do artigo 17, inciso III, do RICARF, foi designado ad hoc para a formalização do presente Acórdão e redação do voto vencedor na parte em que restou vencida a I. Relatora.

Tendo em vista não constar dos autos quaisquer informações acerca das razões de decidir do Conselheiro originalmente designado e que o levaram a REJEITAR o pedido preliminar de sobrerestamento presente no recurso voluntário da contribuinte, este Redator ad hoc adotará a posição estampada na ata da sessão em que foi realizado o julgamento para consecução do voto vencedor, consignando, porém, que o faz meramente para efeito de formalização do Acórdão e que não está vinculado a nenhuma das posições manifestadas pelos conselheiros que participaram e votaram na sessão, com as quais pode ou não concordar em situações concretas.

Referida arguição, porém, é intempestiva, porque aponta, por via indireta, omissão ou, minimamente, obscuridade no acórdão recorrido, que não foi suscitada no meio próprio, qual seja, embargos de declaração. E isto também porque, opostos tais embargos pela Contribuinte, esta se limitou a pleitear que:

14. Por todo exposto, requer-se que este digno Colegiado acolha os presentes Embargos, para, sanando a omissão ora apresentada, declarar a imprestabilidade da contabilidade da Embargante, a qual não registrou a maioria das operações financeiras da empresa,

determinando o arbitramento do lucro, nos termos previstos no art. 47 da Lei 8.981/1995 e no art. 530 do RIR/99.

13. Caso assim não entenda, o que não se espera, requer que esse colegiado receba os presentes Embargos para, ao menos, proferir manifestação expressa acerca da aplicação, ou não, do art. 47 da Lei 8.981/1995 e do art. 530 do Regulamento de Imposto de Renda (RIR), para eventual interposição de Recurso Especial.

Tanto é que a Contribuinte pretende, na via do recurso especial, converter a omissão referida nos embargos em incompatibilidade do acórdão recorrido com o que foi decidido na sessão, vez que o argumento ali mencionado não teria sido apreciado.

Diante de tais circunstâncias, diversamente da maioria do Colegiado que entendeu que caberia o seu não conhecimento, esta Conselheira conclui que deve ser REJEITADA a arguição de nulidade do acórdão recorrido, prevalecendo o conteúdo nele expresso, integrado apenas pelos fundamentos de rejeição dos embargos, na forma do art. 1025 do Código de Processo Civil.

Defende a Contribuinte que o lucro tributável deveria ter sido arbitrado nestes autos, *em face do montante total depositado*, discordando da decisão do Colegiado *a quo*, que entendeu inaplicável o arbitramento, *posto que a fiscalização teve acesso a escrituração contábil e fiscal do contribuinte*.

Em sede de agravo admitiu-se que esta decisão seria divergente da expressa no Acórdão nº 1402-00.456, de cuja ementa a Contribuinte apenas destaca a afirmação de que *nos casos em que a contabilidade da empresa não registrar a real movimentação financeira, como receita declarada em percentual muito aquém daquela apurada pela fiscalização, deverá a autoridade fiscal proceder ao arbitramento do lucro, ainda que a pessoa jurídica seja tributada com base no lucro real*, bem como a observação de que *o artigo 47, da Lei nº 8.981, de 1995, ao usar a expressão de que o lucro será arbitrado, nos casos que especifica, não confere faculdade à autoridade fiscal, mas sim comando impositivo quanto à forma de tributação*.

A admissibilidade está assim afirmada no despacho que acolheu o agravo:

É verdade, como afirmou o despacho agravado, que ambos os acórdãos, recorrido e paradigma, “*antes de proferirem seus julgamentos, conferiram valoração jurídica às provas relacionadas a cada situação*”.

Não é menos verdade, entretanto, que as situações fáticas, a saber, o contexto das respectivas autuações, se mostra muito assemelhado.

Em ambos os casos, as autuações se deram com base na presunção legal de omissão de receitas de que trata o art. 42 da Lei nº 9.420/1996. Em ambos os casos, a contabilidade não registrava a movimentação financeira das contas bancárias do sujeito passivo. Também em ambos os casos, o montante das receitas omitidas, apurada por presunção legal, superava em muito o valor das receitas escrituradas e declaradas pelo sujeito passivo: (diferença de R\$ 9.027.296,60, para o acórdão recorrido; e de R\$ 12.049.030,14, para o paradigma).

Quanto à afirmação do despacho agravado (contestada pela Agravante), de que o acórdão paradigma teria considerado fraudulenta a contabilidade do sujeito passivo, o trecho acima permite constatar que essa afirmação (de constatação de fraude) decorre meramente da não identificação da movimentação financeira, aspecto fático igualmente presente no acórdão recorrido mas que não conduziu o Colegiado a idêntica conclusão.

No que se refere às decisões, no entanto, a divergência se estabelece. Com efeito, diante de situações fáticas, em essência, idênticas, o paradigma decidiu pela correção do lançamento com base no lucro real, rejeitando a obrigação de apuração do lucro com base no arbitramento, ao fundamento de que “*não há de se aplicar tal sistemática, uma*

vez que a autoridade fiscalizadora possuía a documentação fiscal e contábil". Em sentido oposto, o paradigma decidiu que "nos casos em que a contabilidade da empresa não registra a real movimentação financeira, com receita declarada em percentual muito aquém daquela apurada pela fiscalização, deverá a autoridade fiscal proceder o arbitramento do lucro" e que "não é regular a contabilidade que deixa de registrar a maior parte das transações realizadas pelo contribuinte".

Em tais condições, tem-se por demonstrada a alegada divergência jurisprudencial.

O paradigma traz a indicação de fraude e apresenta uma maior proporção de receitas omitidas quando comparados os depósitos bancários com as receitas informadas em DIPJ. Apenas que, no paradigma a fraude foi afirmada porque a escrituração *não identifica a efetiva movimentação financeira*, e a conclusão sobre a expressividade da omissão foi adotada em razão de a contabilidade dever registrar *integralmente e não pequena parte das operações comerciais e transações bancárias*. E isto sob a ótica do art. 47, inciso II da Lei nº 8.981/95, que demanda escrituração que se preste a *identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária*, sem evidenciar fraude ou *vícios, erros ou deficiências* que impeçam esta identificação. Este o cenário para a seguinte conclusão do voto condutor do paradigma:

Na hipótese presente, foi declarada receita no valor de R\$ 981.503,60. Verificando a movimentação financeira, a autoridade fiscal encontrou depósitos bancários provenientes da troca de títulos no valor de R\$ 9.027.296,60, sem que estes valores constassem da conta banco ou do livro-caixa da recorrente. Tal fato demonstra, de forma inquestionável, que a contabilidade apresentada pela recorrente não atendia aos requisitos especificados nos incisos I e II, do artigo 47, da Lei nº 8.981, de 1997.

Entende-se por contabilidade, na forma da lei, aquela que registra integralmente e não pequena parte das operações comerciais e transações bancárias.

Desta forma, sendo a empresa comercial, com receita omitida, caracterizada pelos depósitos bancários no valor de R\$ 9.027.296,60, sobre este valor, deve se exigir tributo com base no lucro arbitrado, feito à luz do disposto no artigo 532, combinado com o artigo 518, ambos do Regulamento do Imposto de Renda.

O recorrido, por sua vez, não adentrou a esta análise porque a discussão até então estabelecida se referia à alegação de imprestabilidade da escrituração em razão das receitas omitidas, e não da falta de escrituração da movimentação financeira. Veja-se, neste sentido, as referências contidas acerca do tema, que não é apresentado no relatório das razões de impugnação e é, apenas, tangenciado no relatório do que decidido pela autoridade julgadora de 1ª instância, e nos seguintes termos:

[...]

Asseverou que, no caso em análise, foram identificadas receitas não oferecidas à tributação, tendo sido examinados os livros e documentos necessários e suficientes para caracterizá-las e quantificá-las, não restando qualquer prejuízo quanto à apuração.

Já no que concerne à alegação de que foram ofertados prazos exígios para que a contribuinte justificasse sua escrituração contábil em detrimento de sua movimentação financeira, a Turma alertou que a Impugnante foi intimada para tanto em 21/06/10 e, até a data da lavratura do Auto de Infração em 10/08/10, não se manifestou sobre o perquirido, nem mesmo em sede de Impugnação apresentou comprovação da origem dos depósitos questionados.

[...]

O órgão julgador a quo esclareceu que o arbitramento do lucro é instrumento absolutamente excepcional e que apenas quando não for possível a apuração dos resultados pela sistemática eleita pelo contribuinte o Fisco se vale deste tipo de apuração.

No caso em tela, ao analisar a escrituração da empresa, a autoridade fiscalizadora entendeu que havia suporte para manter a sistemática eleita pelo contribuinte. Ressaltou que a constatação de omissão de receita não implica em arbitramento do lucro quando possível a apuração de outra forma.

E, no relatório das alegações de recurso voluntário, registrou-se que os mesmos argumentos de defesa teriam sido reiterados: *i) a incerteza e falta de liquidez dos créditos, visto que foram apurados por amostragem, como mencionado no Termo de Encerramento; ii) a impossibilidade de tributação tendo como base de cálculo os depósitos bancário; iii) o montante dos tributos apurados por presunção que entendeu cabível, e iv) a necessidade de arbitramento do lucro frente ao caso concreto.*

Cabe esclarecer que o exame do recurso voluntário confirma esse relato, porque na arguição sob o título “Da Premissa do Lucro Arbitrado”, a Contribuinte se limitou a transcrever os arts. 529 e 530 do RIR/99 e a defender o arbitramento como *forma de apuração da base de cálculo do Imposto de Renda* quando o sujeito passivo *deixa de cumprir obrigações acessórias relativas à apuração do lucro real ou presumido, por exemplo*. A partir deste entendimento, apenas afirmou que o lucro deveria ter sido arbitrado mediante aplicação do coeficiente de 9,6% sobre a *presunção de receitas*, inclusive elaborando os cálculos correspondentes para pleitear a redução dos valores lançados, caso não atendido seu pleito de *nulidade absoluta do Auto de Infração*.

Sob esta delimitação do litígio, o Colegiado *a quo* decidiu, nos termos do voto da ex-Conselheira Nara Takeda Taga, vencedor neste ponto e, inclusive, acompanhado por esta Conselheira que participou do referido julgamento, que:

O lançamento questionado pela Postulante foi realizado tendo como objeto de análise a escrituração da contribuinte, bem como os extratos bancários encaminhados por instituições financeiras nas quais a Recorrente mantinha contas-correntes.

[...]

Quanto à alegação de que a atividade explorada pela Requerente exige adiantamentos para produtores rurais e fornecedores, a mesma sequer juntou aos autos mencionados contratos de mandado mercantil.

Sendo à Postulante imputado o ônus da prova, caberia a ela a apresentação de documentos aptos a comprovar a origem dos lançamentos em sua conta corrente. O mesmo raciocínio pode ser utilizado quanto aos valores que a contribuinte alega serem provenientes de transferência de outras contas de sua titularidade.

Portanto, não há que se falar em nulidade dos lançamentos realizados, tendo em vista que a interessada não comprovou, por qualquer meio idôneo, a origem dos numerários.

[...]

Quanto à forma de tributação, verificada a omissão de receita, o valor do imposto será determinado de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica no período de apuração, nos termos do art. 288 do RIR/99.

No caso em análise, em conformidade com o disposto na DIPJ 2007 (proc. fls. 40 a 70), a Recorrente é optante pela sistemática do Lucro Real.

É sabido que o arbitramento do lucro constitui medida excepcional com hipóteses taxativas previstas em lei.

Neste panorama, se a autoridade fiscalizadora possui documentação fiscal e contábil da contribuinte, não há de se aplicar tal sistemática. Vale mencionar, que a verificação de omissão de receita não implica em imediato arbitramento. São institutos diversos.

Desta feita, entendo correta a apuração do tributo devido com base na escrituração e demais documentos disponíveis às autoridades fiscalizadoras.

Como se vê, em nenhuma passagem alega-se ou analisa-se a circunstância de as contas bancárias não estarem escrituradas. A discussão circunscreveu-se à necessidade de arbitramento dos lucros quando constatada omissão de receitas, e nem mesmo foi analisada a circunstância de estas omissões serem significativas em relação à receita informada em DIPJ, como feito no paradigma.

Em embargos, a Contribuinte reiterou a alegação de que *se a maioria da receita não foi contabilizada, a escrita fiscal não se presta para apurar o lucro, de modo que a escrita deveria ser desclassificada e arbitrado o lucro, considerando a receita nova*. Mas passou a acrescentar referências específicas ao art. 530, inciso II, “a” do RIR/99 e questionar a consequências do que, em suas palavras, teria sido antes alegado: *fato presumido (depósitos não registrados) x manutenção da escrita contábil que não a registrou, para efeitos de apuração do lucro da empresa*. Somente aí passou a ser referida a ocorrência de imensas *divergências entre as operações financeiras registradas e as presumidamente omitidas*, inclusive porque a argumentação do paradigma foi, antecipadamente, referida para demonstrar a omissão do recorrido acerca do tema.

Em razão da extinção do Colegiado *a quo*, os embargos foram rejeitados pela Presidência da Câmara, nos seguintes termos:

A situação de omissão não está apontada objetivamente. Houve expressa manifestação do julgado sobre ponto em que se impunha o seu pronunciamento de forma obrigatória, dentro dos ditames da causa de pedir, qual seja, que o arbitramento do lucro constitui medida excepcional com hipóteses taxativas previstas em lei. No presente caso não há de se aplicar tal sistemática, uma vez que a autoridade fiscalizadora possuía a documentação fiscal e contábil. O Sujeito Passivo apurou os tributos espontaneamente pelo lucro real, e por essa razão esse foi o regime de tributação adotado de ofício.

Por todo o exposto, declaro a improcedência das alegações suscitadas, de forma que NÃO ADMITO os embargos de declaração interpostos.

Reafirmou-se, assim, que o acórdão recorrido havia enfrentado a alegação de defesa, e esta, como visto, não contemplava arguição de arbitramento dos lucros em face da imprestabilidade da escrituração por falta de registro de movimentação bancária. E, consequência deste direcionamento do litígio, é a ausência de debate acerca deste fato. A única referência a ele consta de uma passagem do procedimento fiscal relatado no acórdão recorrido:

De posse dos extratos bancários, a autoridade fazendária intimou a fiscalizada a esclarecer o fato de não constar na escrituração contábil a movimentação financeira das contas correntes da empresa. Posteriormente, a intimada foi chamada a comprovar, por meio de documentação hábil e idônea, a origem e sua respectiva tributação.

Note-se que não há relato acerca da resposta à intimação acima referida. O tema volta, apenas, no relato da impugnação, mas apenas sob a seguinte alegação:

Ademais, asseverou que, “o agente federal, no decurso das providências anteriores ao lançamento fiscal, não permitira que a Impugnante exaurisse sua prerrogativa constitucional de demonstrar a consonância existente entre a sua escrituração contábil e a movimentação bancária, presumindo, de forma prematura, sem oportunizar a apresentação de prova, a incidência de irregularidades junto ao Fisco Federal”.

Ou seja, a defesa da Contribuinte seria no sentido da escrituração da movimentação financeira, inclusive porque esta contemplaria as peculiaridades assim relatadas a partir de sua impugnação:

No mérito, alegou que o legislador não incluiu os depósitos bancários como base de cálculo e que sua atividade exige adiantamentos para produtor rural e fornecedores, por

meio de contratos de mandado mercantil, nos quais nem sempre estas operações se concretizam, por depender das condições climatológicas e outras vicissitudes naturais, podendo gerar a circulação do mesmo recurso, diversas vezes, pela mesma conta corrente.

Alertou também para o fato de que “não se considerou a movimentação bancária entre as contas da Contribuinte, em especial, aos saldos iniciais dos créditos advindos dos trimestres anteriores, que fazem parte da sua movimentação financeira e as movimentações do caixa da empresa para a conta bancária”.

Inclusive, releva notar que o paradigma traz o relato de que *a contribuinte tem como atividade econômica o comércio atacadista de mercadorias*, e este aspecto é invocado como determinante para a decisão lá adotada quando se consigna, no voto condutor do paradigma que:

Desta forma, sendo a empresa comercial, com receita omitida, caracterizada pelos depósitos bancários no valor de R\$ 9.027.296,60, sobre este valor, deve se exigir tributo com base no lucro arbitrado, feito à luz do disposto no artigo 532, combinado com o artigo 518, ambos do Regulamento do Imposto de Renda.

Conclui-se, do exposto, que admitir o dissídio jurisprudencial na forma pretendida pela Contribuinte exigiria retornar aos autos para avaliar as repercussões contábeis dos referidos *contrato de mandado mercantil*, bem como confirmar se a movimentação financeira deixou de ser contabilizada, para assim aferir se seria cabível o disposto no art. 530, inciso II, alínea “a” do RIR/99 que, como acima demonstrado, somente foi arguído em embargos de declaração rejeitados em exame de admissibilidade.

Recorde-se, ainda, que recentemente prevaleceu neste Colegiado o entendimento assim expresso por esta Conselheira no voto vencedor do Acórdão nº 9101-005.529⁴, acerca da relevância da referência à falta de escrituração da movimentação financeira para definição acerca do cabimento do arbitramento dos lucros:

O I. Relator restou vencido em seu entendimento favorável ao conhecimento do recurso especial da Contribuinte. A maioria do Colegiado decidiu que deveria ser negado conhecimento ao recurso porque não caracterizado o dissídio jurisprudencial.

A Contribuinte se insurgiu contra o acórdão recorrido na parte em que validou a tributação na sistemática do lucro real, *apesar da significativa diferença entre os valores declarados e aqueles tidos pela Fiscalização como omitidos pela Recorrente*. Para tanto, invocou dissídio jurisprudencial em face do paradigma nº 9101-001.900 que, em seu entendimento, decidiu que *a desclassificação da contabilidade é medida que se impõe ao se constatar omissão significativa de receitas tributáveis vis a vis os valores declarados*. Sob sua ótica, também o paradigma nº 1301-001.817 permitiria a admissibilidade do recurso especial, porque *caminhou no sentido de impor o arbitramento do lucro em um caso que há diferença considerável entre valores declarados e omitidos e esclarecendo, ainda, o percentual considerado como significativo para tal desiderato*.

O voto condutor do acórdão recorrido traz expresso que *não procede a afirmação de que, pela desproporção entre a receita omitida e a declarada, a escrita contábil se tornaria imprestável, dando ensejo ao arbitramento*, com o acréscimo de que as infrações constatadas, *a despeito dos valores expressivos, envolvem aspectos pontuais da escrita contábil, que não autorizam a adoção do lucro arbitrado, ainda que essa sistemática, no caso concreto, convenha à recorrente*.

⁴ Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Lívia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Caio Cesar Nader Quintella e Andréa Duek Simantob (Presidente em exercício), e divergiram na matéria os Conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli (relator) e Alexandre Evaristo Pinto.

Ocorre que o paradigma nº 9101-001.900 não decidiu pelo arbitramento em razão de qualquer omissão significativa de receitas tributáveis, mas sim, especificamente, de omissão refletida em movimentação financeira mantida à margem da escrituração, circunstância indicativa, também, da possibilidade de custos e despesas correlatos não terem sido escriturados, em prejuízo da regular aferição do lucro real. Veja-se o que consta de seu voto condutor:

No que tange à forma de tributação escolhida pela autoridade fiscal, apesar de estar sedimentado que a omissão de receitas, por si só, não torna a contabilidade imprestável, autorizando *ipso facto* o arbitramento do lucro, fato é que se a movimentação mantida à margem da escrituração é significativa se comparada à movimentação financeira escriturada nos livros fiscais, cabível o arbitramento do lucro.

Isto porque, **a vasta e significativa movimentação financeira mantida à margem da escrituração deixa desprovida de segurança a escrituração do contribuinte, não só quanto às suas receitas, como também quanto aos seus custos e despesas escriturados.**

Existindo previsão legal para o arbitramento do lucro e existindo, também, previsão legal para que se utilize, na dúvida, em relação às circunstâncias materiais do fato, a forma de tributação mais benéfica ao contribuinte, entendo que andou bem o acórdão guerreado, sendo relevante, inclusive, observar o seguinte excerto:

“Ainda que se entenda que os depósitos bancários de origem não comprovada sejam integralmente receitas tributáveis, tal como ocorre nesses autos, é necessário reconhecer que o lucro delas decorrente resulta sempre da subtração entre tais valores (receitas) e os (inegáveis) custos auferidos pela pessoa jurídica para o desenvolvimento de atividades econômicas, quaisquer que sejam elas. Nesses casos, não há como admitir que a receita presumida decorrente dos depósitos bancários sem origem comprovada, reflit integralmente sonegado, tal como sustenta a Fiscalização nos lançamentos.

(...)

Diante de tais elementos, a Fiscalização deveria ter procedido à apuração do IRPJ e CSLL pelo regime do lucro arbitrado, que considera, por ficção legal, os custos incorridos pelo contribuinte para geração da receita. Ao deixar de fazê-lo, a Fiscalização procedeu ao lançamento de tais tributos com base em quantias que sabidamente não eram renda (lucro) do contribuinte, o que afasta a legitimidade dos lançamentos nos moldes em que lavrados.”

Nessa parte, NEGO PROVIMENTO AO RECURSO ESPECIAL da Fazenda, quanto ao arbitramento do lucro. (*negrejou-se*)

No presente caso, a movimentação financeira foi escriturada pelo sujeito passivo e a falta de comprovação da origem dos depósitos bancários, da qual resultou a significativa omissão de receitas referida pela Contribuinte, foi presumida em razão da rejeição dos documentos apresentados à autoridade fiscal para provar a natureza dos valores questionados. Também por isso o julgamento da impugnação foi convertido em diligência, exigindo-se a aferição da correspondência entre a documentação apresentada pelo sujeito passivo e os valores escriturados no Livro Razão, a *débito da conta “Bancos” e crédito na conta “Contas Receber/Fornecedores”*. Ao final, a autoridade fiscal diligenciante concluiu que (e-fls. 69.232/69.250):

Passando, portanto, a examinar os comprovantes e documentos ora apresentados na impugnação, bem assim aqueles disponibilizados pelo contribuinte no curso da diligência fiscal e tomando-se idêntico critério que pautou o exame de suas operações no curso do procedimento de fiscalização, cotejando por amostragem os depósitos e créditos em conta corrente com os relatórios de cobrança

elaborados pelas instituições financeiras denominado "Aviso Movimento Cobrança" (Banco do Brasil), "Relação das Cobranças Especiais Recebidas" (Unibanco) e "Aviso de Movimentação da Carteira de Títulos" (Banespa) e com as faturas neles relacionados e através deles liquidados, verificou-se que os créditos e depósitos ora comprovados foram quase que na sua totalidade provenientes da cobrança das faturas de seus clientes e que não constituem receitas da sua atividade.

Esses recebimentos, conforme indicado na planilha e cópias do razão apresentada pelo contribuinte em 27042012 (fl. 22.928 a 23.114) foram contabilizados a débito da conta do banco correspondente e a crédito da conta 1.1.2.02.001 Duplicatas a Receber e, em alguns casos, a crédito da conta transitória 1.1.1.03.004 Valores a Classificar.

Em complemento ao relatório (doc.05) apresentado pelo contribuinte na sua impugnação, para corroborar os repasses e os pagamentos efetuados à rede hoteleira, às companhias aéreas e outros diversos prestadores de serviços, no curso da diligência fiscal foram apresentadas também as faturas emitidas pelo sistema Billing and Settlement Plan ("BSP") da International Air Transport Association (IATA-BSP-Brasil) (fls.26.250 a 66.095), contabilizados à conta do passivo 21102013 Parte Aérea, correspondentes aos repasses efetuados às diversas companhias aéreas internacionais no ano de 2003 dos valores dos bilhetes aéreos vendidos.

Todavia, em relação aos créditos a seguir relacionados, foram apresentados apenas os extratos dos comprovantes de transferência (TED) efetuados pelas companhias aéreas ali indicadas (fls. 69.197 a 69.209), sendo que os comprovantes das operações que os originaram não foram disponibilizados.

[...]

Conforme acima arrazoado, excetuados os depósitos e créditos retro indicados, que são receitas provenientes dos incentivos e metas de vendas pagas pelas companhias aéreas, a fiscalização entende e conclui que todos os demais encontram-se satisfatoriamente comprovados, considerando que, de acordo com a documentação apresentada na impugnação e no curso da diligência fiscal, se mostram provenientes do recebimento de bilhetes aéreos, reservas de hotéis e pacotes de viagens intermediados pelo contribuinte e repassados aos prestadores de serviços e que, portanto, não constitui receitas suas.

[...] (destacou-se)

Note-se que, em razão destas apurações, os depósitos bancários de origem não comprovada foram reduzidos de R\$ 53.899.172,40 para R\$ 384.098,59.

De toda a sorte, mesmo tendo em conta a representatividade da omissão de receitas originalmente imputada à Contribuinte, como a movimentação financeira correspondente estava contabilizada, não é possível inferir se o Colegiado que proferiu o primeiro paradigma também decidiria pelo arbitramento dos lucros nas circunstâncias presentes nestes autos. Como antes destacado, no entender do Colegiado que proferiu o paradigma, é a falta de contabilização da movimentação financeira que opera em favor da cogitação de que custos e despesas também deixaram de ser contabilizados, circunstância na qual se evidenciaria a imprestabilidade da escrituração para aferição do lucro real.

Melhor sorte não se alcança na análise do segundo paradigma. No caso tratado no Acórdão nº 1301-001.817, a autoridade fiscal havia arbitrado o lucro do sujeito passivo, e a pretensão deste era infirmar o lançamento que, em seu entendimento, deveria ter sido formulado na sistemática do lucro real. Este entendimento foi refutado no voto condutor do paradigma nos seguintes termos:

Com efeito, a Fiscalização apurou e demonstrou que, por meio da utilização de contas bancárias de terceiro, a contribuinte fiscalizada movimentou recursos financeiros à margem da escrituração (a utilização de contas bancárias de

terceiro constitui fato incontroverso nos autos, eis que admitido por ela própria. **A partir de tal constatação e diante do volume dos recursos movimentados sem a devida contabilização, cuidou a autoridade fiscal de determinar o refazimento da escrituração de modo que a movimentação bancária fosse toda ela contemplada.** Entretanto, nenhuma providência foi adotada pela autuada.

Cabe destacar que estamos diante de créditos bancários no montante de R\$ 5.025.983,82, que representam mais de setenta e cinco por cento daquilo que foi declarado à Receita Federal (R\$ 6.644.464,33, conforme DIPJ de fls. 04/320).

À evidência, **uma escrituração que deixa de contabilizar operações desse vulto não é merecedora de credibilidade.**

Tenho por certo que, nas circunstâncias versadas nos autos, caso a Fiscalização simplesmente tivesse considerado o regime de tributação adotado pela Recorrente (lucro real), ela estaria sustentando a invalidade do lançamento, visto que em tal situação a receita omitida seria integralmente adicionada para fins de tributação, haja vista a apuração de resultados fiscais positivos em todos os trimestres submetidos a exame.

Não custa lembrar que, ao arbitrar o lucro, apenas 9,6% e 12% da receita bruta conhecida constituiu base de cálculo do imposto e da contribuição social, respectivamente.

A afirmação da Recorrente no sentido de que “*o total dos depósitos bancários é inferior ao montante das receitas declaradas*” só se mostraria relevante na situação em que os referidos depósitos, embora efetuados em contas bancárias de terceiro, tivessem sido efetivamente contabilizados, o que, entretanto, não restou comprovado nos autos. (*destacou-se*)

Como se vê no último destaque, o Colegiado que proferiu o segundo paradigma indica que poderia invalidar o arbitramento se os depósitos bancários tivessem sido efetivamente contabilizados. Evidente, assim, que também foi determinante para a solução dada no paradigma o fato de não ter sido contabilizada a movimentação bancária que deu origem à presunção de omissão de receitas em montantes representativos.

Conclui-se, do exposto, que os acórdãos comparados se distinguem em ponto determinante para a decisão acerca do regime de tributação aplicável na hipótese de omissão significativa de receitas: a contabilização, ou não, da movimentação financeira a partir da qual as receitas foram presumidamente omitidas.

Nos termos do art. 67 do Anexo II do RICARF, o recurso especial somente tem cabimento se a *decisão der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado* outro Colegiado deste Conselho. Por sua vez, para comparação de interpretações e constatação de divergência é indispensável que situações fáticas semelhantes tenham sido decididas nos acórdãos confrontados. Se inexiste tal semelhança, a pretendida decisão se prestaria, apenas, a definir, no caso concreto, o alcance das normas tributárias, extrapolando a competência da CSRF, que não representa terceira instância administrativa, mas apenas órgão destinado a solucionar divergências jurisprudenciais. Neste sentido, aliás, é o entendimento firmado por todas as Turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais, como são exemplos os recentes Acórdãos nº 9101-002.239, 9202-003.903 e 9303-004.148, reproduzindo entendimento há muito consolidado administrativamente, consoante Acórdão CSRF nº 01-0.956, de 27/11/1989:

Caracteriza-se a divergência de julgados, e justifica-se o apelo extremo, quando o recorrente apresenta as circunstâncias que assemelhem ou identifiquem os casos confrontados. Se a circunstância, fundamental na apreciação da divergência a nível do juízo de admissibilidade do recurso, é “tudo que modifica um fato em seu conceito sem lhe alterar a essência” ou que se “agrega a um fato sem alterá-lo substancialmente” (Magalhães Noronha, in Direito Penal, Saraiva, 1º vol., 1973,

p. 248), não se toma conhecimento de recurso de divergência, quando no núcleo, a base, o centro nevrálgico da questão, dos acórdãos paradigmas, são díspares. Não se pode ter como acórdão paradigma enunciado geral, que somente confirma a legislação de regência, e assente em fatos que não coincidem com os do acórdão inquinado.

Não resta, assim, caracterizada a divergência jurisprudencial.

Por tais razões, ausente prequestionamento acerca da repercussão da falta de escrituração da movimentação bancária, ponto acerca do qual a Contribuinte pretendeu erigir o dissídio jurisprudencial, deve ser NEGADO CONHECIMENTO ao recurso especial.

Contudo, prevalecendo o entendimento de que o recurso especial deve ser conhecido, importa observar que nos autos consta às e-fls. 149/152 a transcrição parcial do Livro Razão, contendo a reprodução de alguns lançamentos registrados no “Caixa Geral” e com apenas um lançamento em cada conta representativa de Bancos, liquidando o saldo trazido de 31/12/2005. A intimação que se segue a este documento diz respeito à apresentação de extratos bancários e de arquivos magnéticos da contabilidade, ao que a Contribuinte responde alegando dificuldade na apresentação das duas solicitações (e-fls. 153/156).

A intimação nº 3, que pede esclarecimentos quanto ao *fato de não constar na escrituração contábil da empresa (Diário e Razão) a movimentação financeira das contas correntes da pessoa jurídica junto aos bancos Bradesco e Banco do Brasil no período de janeiro a dezembro de 2006*, consta às e-fls. 394/395, mas a intimação que lhe segue, à e-fl. 396/452, passa a referir apenas a exigência de comprovação da origem dos depósitos bancários, sem não mais questionar a falta de escrituração da movimentação financeira. As respostas subsequentes, por sua vez, se referem apenas a esta segunda intimação, identificada como “Termo de Intimação Fiscal 4”.

Na sequência, o procedimento fiscal é encerrado apenas com a afirmação de que a Contribuinte não comprovou a origem dos depósitos bancários.

Não há, assim, constatação de que a movimentação bancária deixou de ser contabilizada. Na medida em que a Contribuinte apresentava registros no “Caixa Geral” – inclusive com a escrituração de pagamento de financiamentos bancários e recebimento de duplicatas descontadas, típicos de débitos e créditos bancários - e não foi exigida resposta à intimação nº 3, resta a possibilidade de que a movimentação financeira tenha sido registrada diretamente em conta Caixa, e que custos e despesas correspondentes a receitas omitidas tenham sido contabilizados, infirmando a imprestabilidade da escrituração contábil para aferição do lucro real.

Em tais circunstâncias, impõe-se a observância do art. 24 da Lei nº 9.249/95, e a determinação dos tributos devidos sobre as receitas omitidas *de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica no período-base a que corresponder a omissão*.

Estas as razões, portanto, para acompanhar o I. Relator em suas conclusões, e NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial da Contribuinte.

(documento assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa