



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10830.726440/2015-66
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº **9101-006.149 – CSRF / 1ª Turma**
Sessão de 08 de junho de 2022
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado COOPERATIVA DE USUÁRIOS DO SISTEMA DE SAÚDE DE CAMPINAS

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2010, 2011

POSSIBILIDADE DE AJUSTE DO LANÇAMENTO. REGIME DE APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. PLANOS FÁTICOS E JURÍDICOS DISTINTOS. NÃO CONHECIMENTO.

Constatado que os contextos fáticos enfrentados nos acórdãos recorrido e paradigmas são distintos, abordando, inclusive, planos jurídicos distintos, não há que se falar em dissídio jurisprudencial apto a ensejar o conhecimento do Recurso Especial.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial.

(documento assinado digitalmente)
Carlos Henrique de Oliveira - Presidente

(documento assinado digitalmente)
Fernando Brasil de Oliveira Pinto - 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 Guimarães da Fonseca, e Andréa Duek Simantob, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Carlos Henrique de Oliveira (Presidente).

Fl. 2 do Acórdão n.º 9101-006.149 - CSRF/1ª Turma
Processo nº 10830.726440/2015-66

Relatório

A Procuradoria da Fazenda Nacional - PFN recorre a esta 1ª Turma da CSRF em face do Acórdão nº 1301-003.468, o qual negou provimento ao recurso de ofício e deu provimento ao recurso voluntário interposto pelo sujeito passivo principal, e cuja ementa e dispositivo receberam a seguinte redação:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Ano-calendário: 2010, 2011

RECURSO DE OFÍCIO. LIMITE DE ALÇADA. VERIFICAÇÃO DO VALOR VIGENTE NA DATA DO JULGAMENTO EM SEGUNDA INSTÂNCIA. PORTARIA MF Nº 63. SÚMULA CARF Nº 103. RECURSO CONHECIDO.

A verificação do limite de alçada, para fins de recurso de ofício, dá-se em dois momentos: primeiro, quando da prolação de decisão favorável ao contribuinte pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento DRJ, para fins de interposição de recurso de ofício, observando-se a legislação da época e, por último, quando da apreciação do recurso pelo CARF, em preliminar de admissibilidade, para fins de seu conhecimento, aplicando-se o limite de alçada então vigente.

Entendimento que está sedimentado pela Súmula Carf nº 103: "Para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância".

O devedor solidário foi excluído da lide pela decisão *a quo* cujo tributário suplanta o limite de alçada.

In casu, cabível o conhecimento do Recurso de Ofício, pois o valor do crédito tributário, da lide objeto do autos, é superior ao limite de alçada de R\$ 2.500.000,00 da Portaria MF nº 63, de 2007, ato normativo infra-legal vigente na data da decisão *a quo*, e que persiste vigente na data desta decisão de segunda instância.

NULIDADE DO LANÇAMENTO FISCAL. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA. PRELIMINAR REJEITADA.

Tendo sido o lançamento efetuado com observância dos pressupostos legais e não havendo prova de violação das disposições contidas no artigo 142 do CTN e artigos 10 e 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, não há que se falar em nulidade do lançamento em questão.

Tendo sido regularmente oferecida a ampla oportunidade de defesa e do contraditório, com a devida ciência do auto de infração, que apresenta adequada motivação jurídica e fática, e não provada violação das disposições previstas na legislação de regência, restam insubsistentes as alegações de nulidade do auto de infração e do procedimento Fiscal.

Descabe a declaração de nulidade, por cerceamento do direito de defesa, quando auto de infração, o relatório fiscal e seus anexos contêm a descrição pormenorizada dos fatos imputados ao sujeito passivo, os quais indicam ainda os dispositivos legais que amparam o lançamento fiscal.

Rejeita-se a preliminar de nulidade do auto de infração que foi lavrado legitimamente em conformidade com o art. 142 do CTN e com o art.10 do Decreto nº 70.235/72 e sem que tenha ocorrido qualquer situação especificada no art. 59 desse Decreto.

Durante o procedimento fiscal, em regra, não há que se falar em direito à ampla defesa e ao contraditório. O litígio instaura-se com a apresentação de impugnação, momento a partir do qual deve ser observado o amplo direito à defesa e ao contraditório. Ausente prejuízo ao contribuinte, não há que se falar em nulidade do lançamento.

DECISÃO RECORRIDA. MOTIVAÇÃO SUFICIENTE. NULIDADE. INAPLICABILIDADE.

No caso de o enfrentamento das questões suscitadas na peça de defesa com perfeita compreensão da descrição dos fatos que ensejaram o procedimento e estando a decisão motivada de forma explícita, clara e congruente, não há que se falar em nulidade dos atos em litígio.

O julgador não está obrigado a responder a todas as questões suscitadas pelas partes, quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão.

O julgador possui o dever de enfrentar apenas as questões capazes de infirmar (enfraquecer) a conclusão adotada na decisão recorrida. Assim, não há que se falar em nulidade de decisão que não se pronunciou sobre determinado argumento que era incapaz de infirmar a conclusão adotada.

A mera discordância dos fundamentos da decisão recorrida pelo contribuinte não é causa de nulidade, que apenas ocorre se demonstrada qualquer das hipóteses do artigo 59 do Decreto-lei nº 70.235/72, que não é o caso.

COOPERATIVA DE CONSUMIDORES OU USUÁRIOS DE SERVIÇOS DE SAÚDE GESTORA OU OPERADORA DE PLANO DE SAÚDE PRÓPRIO. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE SAÚDE POR TERCEIROS (REDE CREDENCIADA OU CONVENIADA). RECEITAS AUFERIDAS PELA COMERCIALIZAÇÃO DOS PLANOS DE SAÚDE DA PRÓPRIA COOPERATIVA. AUSÊNCIA DE *AFFECTIO SOCIETATIS* DOS ADQUIRENTES/ADERENTES. REMUNERAÇÃO INDIRETA DOS DIRIGENTES. INCIDÊNCIA NORMAL DOS IMPOSTOS E CONTRIBUIÇÕES FEDERAIS ACERCA DAS RECEITAS DE VENDAS DE PLANOS DE SAÚDE.

As sociedades cooperativas de consumo, que tenham por objeto a compra e o fornecimento de bens aos consumidores, sujeitam-se às mesmas normas de incidência dos impostos e contribuições de competência da União, aplicáveis às demais pessoas jurídicas (Lei nº 9.532/97, art. 69).

A cooperativa de consumidores ou usuários de serviços de saúde, que comercializa plano de saúde próprio, em nome próprio, cujos serviços de saúde são prestados por terceiros contratados (rede credenciada ou conveniada),

explora atividade econômica com fins lucrativos e os adquirentes ou aderentes do plano de saúde comercializado pela cooperativa são meramente consumidores (clientes), não configurando a condição de sócios cooperados pela inocorrência de *affectio societatis*, ferindo a legislação de regência do Cooperativismo e não fazendo jus a benefício fiscal, conforme demonstrado e comprovado pelo fisco.

A remuneração indireta dos dirigentes de cooperativa de usuários de serviços de saúde, a falta de alternância de poder na administração da cooperativa de usuários ou consumidores de serviços de saúde (dirigentes, sempre os mesmos, que se perpetuam indefinidamente na administração, são os verdadeiros donos), são distorções decorrentes da falta de controle e de participação dos adquirentes de planos de saúde na administração efetiva da cooperativa de usuários de serviços de saúde (falta de *affectio societatis*), conforme demonstrado e comprovado pelo fisco, implicam inarredável violação do art. 182 do RIR/99 e a cooperativa fica sujeita às mesmas normas de incidência dos impostos e contribuições de competência da União, aplicáveis às demais pessoas jurídicas.

LUCRO ARBITRADO DE OFÍCIO. EXISTÊNCIA DE ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL SUFICIENTE PARA APURAÇÃO DO LUCRO REAL.

IMPRESTABILIDADE DA ESCRITA CONTÁBIL NÃO COMPROVADA. INSUBSISTÊNCIA DO LANÇAMENTO FISCAL.

O arbitramento do lucro é uma medida extrema, excepcional, só aplicável quando não há possibilidade de apurar o imposto por outro regime de tributação. Não procede o arbitramento do lucro quando as razões indicadas pela fiscalização não são determinantes para fundamentar e comprovar a imprestabilidade da escrituração contábil para apuração do lucro real.

Sendo inaplicável a forma ou sistema de apuração do lucro utilizada pela autoridade autuante, não é possível manter o lançamento de ofício.

LANÇAMENTOS REFLEXOS. CSLL, PIS E CONFINS.

Os lançamentos decorrentes seguem a sorte do lançamento principal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício e rejeitar as preliminares de nulidade, e, no mérito, por maioria de votos, dar provimento ao recurso voluntário do contribuinte para cancelar integralmente a exigência e, como consequência, considerar prejudicados os recursos dos coobrigados, vencida a Conselheira Giovana Pereira de Paiva Leite que votou por dar provimento parcial ao recurso voluntário para calcular os tributos devidos com base no lucro real.

Cientificada, a Procuradoria da Fazenda apresentou Recurso Especial.

O despacho de admissibilidade recursal, de fls. 46461-46487, reconheceu dissídio apenas quanto à matéria, “**possibilidade de ajuste do lançamento em lugar do cancelamento da exigência fiscal, quando julgado indevido o arbitramento do lucro**”, com as seguintes considerações:

“Segunda matéria - Possibilidade de ajuste do lançamento em lugar do cancelamento da exigência fiscal, caso se considere indevido o arbitramento do lucro

[...]

Desta feita, a divergência suscitada é quanto à possibilidade de ajuste do lançamento, para adequação do método de apuração, em lugar do simples cancelamento da exigência fiscal. Para a matéria, apresentam-se dois paradigmas, os acórdãos n.º 1402-00.728 e n.º 1401-001.773.

[...]

Em que pese o fato de as decisões comparadas se basearem em circunstâncias fáticas e probatórias específicas, e não obstante o ajuste decidido no paradigma (lucro real para lucro arbitrado) seja em sentido contrário ao ajuste cogitado pela ora Recorrente (lucro arbitrado para lucro real), é certo que o cotejo entre as decisões demonstra clara divergência quanto à possibilidade de ajuste do lançamento, em tese, quando julgada indevida a sistemática de lançamento adotada pela fiscalização. Sendo esta precisamente a matéria de divergência invocada pela Recorrente, entendemos que deve ser dado seguimento ao Recurso Especial no quanto a esta matéria específica, com base no paradigma 1402-00.728.

[...]

Entendemos que o paradigma n.º 1401-001.773 também demonstra clara divergência jurisprudencial em relação ao acórdão ora recorrido, no que concerne à possibilidade de ajuste do lançamento fiscal, quando se considere indevido o método de apuração adotado (lucro real em lugar de arbitramento, ou o contrário).

Pelo exposto, admite-se o seguimento da segunda matéria de divergência no suscitada, com base nos paradigmas 1402-00.728 e n.º 1401-001.773.”

Cientificada, a PFN ofertou Agravo, o qual foi rejeitado.

Os paradigmas colacionados para a matéria que teve seguimento foram os acórdãos n.º 1402-00.728 e n.º 1401-001.773, assim ementados:

Acórdão n.º 1402-00.728

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Anos-calendário: 2001, 2002

DECADÊNCIA. ARTIGO 62-A DO REGIMENTO DO CARF E DECISÃO NO RESP 973.733/SC. APLICAÇÃO OBRIGATÓRIA.

Enquanto o STJ, pela composição competente, não corrigir o entendimento contido no RESP 973.733/SC, ou houver mudança no artigo 62-A do Regimento do Carf, o Conselheiro do Carf está obrigado a adotá-lo.

No caso não subsiste o argumento de que o STJ, em outros julgados decidiu de forma diversa ao disposto no RESP 973.733/SC, pois os integrantes do Carf

estão obrigados a seguir as decisões do STJ em recursos repetitivos, cuja composição para deliberação não é a mesma das composições que decidem os recursos que não são submetidos ao regime de que trata o artigo 544C.

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.

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. Assim verificado quem a contabilidade não registra a maior parte das transações realizadas pela empresa, impõe-se o arbitramento do lucro para fins de apuração do IRPJ e da CSLL TAXA SELIC. SÚMULA Nº 4. A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia SELIC para títulos federais.

Recurso Voluntário Provido em Parte Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado: 1) por unanimidade de votos rejeitar a preliminar de denúncia espontânea e acolher a preliminar de decadência, em relação aos PIS e COFINS, para os fatos geradores correspondentes ao período de apuração do mês de julho de 2003; 2) no mérito, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso para reduzir a base de cálculo do IRPJ e da CSLL para o montante correspondente a 9,6% do total da receita, aplicando-se a sistemática de apuração do lucro arbitrado, deduzindo-se os pagamentos já realizados relativos aos valores declarados, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencida a Conselheira Albertina Silva Santos de Lima que, cancelava as exigências do IRPJ e de CSLL, por entender que o lançamento deveria ter sido efetuado no regime do lucro arbitrado.

Acórdão nº 1401-001.773

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2002, 2003

NULIDADE POR CERCEAMENTO DE DEFESA.

Incabível o reconhecimento de nulidade por cerceamento de defesa, quando a própria Recorrente não logra comprovar oportunamente e de forma organizada, mediante argumentos lógicos e concatenados, que parte dos valores omitidos que transitaram em sua conta corrente não correspondiam a receitas de suas atividades e sim a reembolso de despesas efetuadas por conta e ordem de terceiros no exercício de suas atividades.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2002, 2003

DECADÊNCIA. ENTREGA DE DECLARAÇÕES NA AUSÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO

Nos tributos lançados por homologação, o prazo decadencial inicia-se da data do fato gerador no caso de pagamento antecipado ou de qualquer outra modalidade extintiva, isto é, de quitação do crédito tributário, como a compensação. Apresentar declarações, mesmo constitutivas do crédito, como DCTF, não produz o mesmo efeito, ou seja, não autoriza a aplicação da regra decadencial mais favorável.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2002, 2003

LUCRO REAL X LUCRO ARBITRADO. POSSIBILIDADE DE ALTERAÇÃO DO CÁLCULO PELO JULGADOR.

Todos os critérios utilizados pela autoridade fiscal para arbitrar ou deixar de arbitrar estão sob o crivo da autoridade julgadora, uma vez que o lançamento é atividade administrativa vinculada. Nada obstante, se o julgador entender que o lançamento deveria ter sido realizado pelo arbitramento no lugar do lucro real, ao revés de afastar integralmente a exigência, deverá promover o seu novo cálculo, pois este depende de simples operações matemáticas.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA.

A falta de comprovação da origem dos depósitos mantidos em contas-correntes da empresa fiscalizada implica na caracterização de omissão de receitas, cabendo à empresa que não atende aos anseios da fiscalização a comprovação de sua origem.

CSLL, PIS E COFINS. TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

Tratando-se de lançamentos reflexos, a decisão prolatada no lançamento matriz é aplicável, no que couber, aos decorrentes, em razão da íntima relação de causa e efeito que os vincula.

PIS E COFINS. RECEITAS OPERACIONAIS OU NÃO.

Incabível argumento de segregação de receitas operacionais e não operacionais para tributação do Pis e da Cofins, quando a própria fiscalizada é quem não comprovou a origem dos depósitos bancários existentes em suas contas-correntes.

ACRÉSCIMOS LEGAIS. TAXA SELIC. ALEGAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. REDUTOR. SÚMULAS CARF.

Os tributos e contribuições sociais não pagos até o seu vencimento, com fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 1995, serão acrescidos de juros de mora, equivalentes à taxa referencial do Selic para títulos federais (Súmula CARF nº 04), não havendo abertura para utilização de redutor.

Ademais, não cabe à autoridade julgadora discutir sobre a inconstitucionalidade ou não da atualização pela taxa Selic, por ser matéria exclusiva do Poder Judiciário. Súmula CARF nº 02.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade e, por maioria de votos, em acolher em parte a decadência da CSLL do 1º e do 2º Trimestre de 2002; da Contribuição para o PIS, de janeiro a agosto de 2002; da COFINS, do período de março a agosto de 2002. Vencido o Conselheiro Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa que dava provimento também em janeiro e fevereiro em relação à Cofins e vencidas as Conselheiras Lívia De Carli Germano e Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, em relação à Cofins, que davam provimento em maior extensão adotando a tese da atividade; no mérito, acordam em dar provimento parcial para ajustar a base de cálculo para o lucro arbitrado até o limite do valor lançado, nos termos do voto do redator designado. Ficaram vencidos em primeira rodada, em que todos participaram, os Conselheiros Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa e Abel Nunes de Oliveira Neto que mantinham no mérito o lançamento. Em segunda rodada, contra a tese vencedora na primeira rodada, ficaram vencidos as Conselheiras Lívia De Carli Germano e Luciana Yoshihara Arcangelo Zanim que cancelavam integralmente o lançamento por não admitirem a alteração na base de cálculo. Designado o Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes para redigir o voto vencedor.

No tocante à matéria que obteve seguimento, o apelo submete as seguintes razões de mérito:

- *“A questão central que se discute no presente feito diz respeito à possibilidade de preservação parcial do lançamento. Isto é, uma vez decidido pelo CARF que houve equívoco na forma de apuração do tributo, que deveria ter sido lançado na sistemática eleita pelo contribuinte, defende-se a possibilidade de promover-se ajustes na autuação, ao invés de cancelá-la”;*

- *“[...] não havendo dúvida quanto à infração imputada ao sujeito passivo, o presente lançamento se torna necessário, com o intuito de se preservar o direito da Fazenda Pública na constituição do correto montante do crédito tributário”;*

- *“Trata-se de mero ato para salvaguardar eventual crédito tributário representado pelo presente lançamento, não havendo razão plausível para se declarar a sua improcedência, se o mesmo pode ser ajustado”;*

- *“[...] desnecessário e ilegal o cancelamento do presente lançamento, bastando-se sua revisão pela autoridade julgadora, procedendo-se os ajustes necessários, para sanar eventuais equívocos na determinação da matéria tributável”.*

O pedido relacionado à matéria que obteve seguimento foi de manutenção parcial do lançamento, *“determinando-se tão somente o recálculo do tributo devido”*.

Cientificado do Recurso Especial Fazendário, o contribuinte apresentou Contrarrazões (fls. 46534-46566). Quanto ao conhecimento, aduz em síntese (grifos e destaques originais):

- “os acórdãos apresentados como paradigmas retratam situações **diametralmente opostas ao do caso em concreto**, fazendo com que o apelo recursal esbarre na prescrição do art. 67 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF”;

- “em seu Recurso Especial, a PFN transcreveu e destacou, em negrito, longos trechos dos votos que descrevem peculiaridades dos acórdãos paradigmas, sem se preocupar em fazer qualquer cotejo analítico para demonstrar a suposta e alegada similitude fática com a situação relatada pela fiscalização no Acórdão Recorrido”;

- “A ausência de identidade fática entre os Acórdãos apresentados pela D. Procuradoria e o Acórdão Recorrido não se restringe à divergência das acusações fiscais e às fundamentações legais aplicadas a cada caso, vai muito além. Nos paradigmas nº 1402-00.728 e nº 1401-001.77 a fiscalização efetuou lançamento de ofício apurando a base de cálculo sob a sistemática do Lucro Real, enquanto o Colegiado entendeu que o correto seria o arbitramento do lucro para aferição das bases tributárias. E mais: em ambos, a contabilidade da empresa foi desqualificada, tendo em vista a demonstração de sua imprestabilidade. Há inclusive, comprovação de fraude a desfavor do Contribuinte autuado. Fatos esses **TOTALMENTE OPOSTOS do que ocorreu no caso em tela.**”;

- “os cenários são **contrários** e, por conseguinte, também são **diversas suas tratativas e peculiaridades** [...] para chegar ao lucro através da metodologia do arbitramento não é preciso grande esforço. Além de descomplicado, não é necessário explorar a contabilidade da empresa, como ocorre no Lucro Real. **Basta que a receita do sujeito passivo seja conhecida.**”;

- “o pressuposto de admissibilidade do Recurso Especial é a divergência de aplicação de determinada regra jurídica tributária a **situações fáticas idênticas.**”

E no mérito, aduz (grifos e destaques originais):

- “os ajustes pretendidos pela Procuradoria equivalem ao restabelecimento do arbitramento afastado pelo Fisco”;

- “o que verdadeiramente busca a Procuradoria é a **CORREÇÃO** dos Autos de Infração lavrados em patente **DESCONFORMIDADE** com a legislação vigente [...] não se trata de mero ‘**equivoco na forma de apuração do tributo**’, mas em **utilização de regime de tributação mais onerosa ao Contribuinte, em indevida desconsideração do extenso rol de documentos que está incluso nos autos**”;

- “a falha cometida pela fiscalização esbarra na necessária observância dos pressupostos de validade do ato, estampados nos artigos 9º e 10 do Decreto nº 70.235/72. Trata-se de vício material, impossível de ser sanado mediante determinação de autoridade julgadora, de forma a ‘**aproveitar**’ lançamento **imprestável**”;

- “os Autos de Infração lavrados contra a empresa Recorrida foram cancelados pela autoridade julgadora **em razão da imprestabilidade da autuação, causada por erros insanáveis cometidos pela autoridade autuante,** são eles: **desconsideração indevida do extenso**

rol de documentos apresentados pela pessoa jurídica no momento da fiscalização e o equivocado arbitramento do lucro, realizado sem respaldo legal”;

- “a correta ‘descrição dos fatos’ e o ‘enquadramento legal’ em conformidade com a legislação vigente são fundamentos de validade do lançamento de ofício, vez que possibilita a extração da norma aplicável ao caso concreto e, principalmente, a ampla defesa e o contraditório do contribuinte”;

- “o vício material é impossível de ser sanado de forma a “aproveitar” o lançamento imprestável”;

- “constituído o crédito tributário e regularmente notificado o sujeito passivo, o lançamento somente poderá ser alterado em uma das hipóteses taxativas do art. 145 do CTN [...] limites objetivos impostos ao poder de revisão do ato administrativo”;

- “o lançamento tributário somente poderá alterado por iniciativa da autoridade administrativa se constatado um dos casos previstos no art. 149 do CTN [...] nenhum dos incisos mencionados no art. 149 corresponde a erro na fundamentação e critério jurídicos adotados pela fiscalização”;

- ausência de competência da autoridade julgadora para aperfeiçoar o lançamento;

- “O art. 146 do CTN determina que os critérios jurídicos adotados pela autoridade no lançamento de ofício não poderão ser modificados”.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Relator.

1 CONHECIMENTO

Propostas de divergência semelhantes foram submetidas a este Colegiado, atreladas aos mesmos paradigmas. É exemplo o acórdão nº 9101-005.734, prolatado em sessão de 02/09/2021, que decidiu por não conhecer de pelo especial, nos termos do voto da então Relatora, Conselheira Edeli Pereira Bessa, por não divisar similitude fática entre os paradigmas nº 1402-00.728 e nº 1401-001.773 e a decisão então recorrida. Reproduzo a seguir excertos daquele voto, pedindo vênias para acolhê-los como fundamentos para, também neste feito, não conhecer do recurso especial fazendário:

“No presente caso [...] não há como conhecer do recurso especial da PGFN.

Diversamente dos paradigmas indicados, nos quais outros Colegiados do CARF decidiram que era possível ajustar o lançamento formulado na sistemática do lucro real para limitar a exigência aos valores determinados mediante arbitramento dos lucros, no presente caso a exigência foi formulada segundo as regras do lucro arbitrado e o recálculo do crédito tributário segundo a

sistemática do lucro real demandaria a identificação de quais ajustes deveriam ser feitos à base de cálculo originalmente declarada pelo sujeito passivo [...].

Destaque-se que o paradigma nº 1401-001.773, embora traga a menção, em seu voto condutor, de que seria possível acolher pedido de apuração do lucro real ao invés de arbitramento dos lucros, tal se dá como *obiter dictum*, na medida que a decisão do Colegiado examinava, apenas, a possibilidade de arbitramento dos lucros em face de lançamento formulado na sistemática do lucro real, e é sob esta premissa que se deve interpretar os votos que acompanharam o relator do paradigma, restando consolidado na ementa do julgado que:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA
IRPJ

Ano-calendário: 2002, 2003

LUCRO REAL X LUCRO ARBITRADO. POSSIBILIDADE DE
ALTERAÇÃO DO CÁLCULO PELO JULGADOR.

Todos os critérios utilizados pela autoridade fiscal para arbitrar ou deixar de arbitrar estão sob o crivo da autoridade julgadora, uma vez que o lançamento é atividade administrativa vinculada. **Nada obstante, se o julgador entender que o lançamento deveria ter sido realizado pelo arbitramento no lugar do lucro real, ao revés de afastar integralmente a exigência, deverá promover o seu novo cálculo, pois este depende de simples operações matemáticas. (negrejou-se)**

Basta observar que se retirada do voto condutor do paradigma a referência à possibilidade de se reverter para lucro real lançamento na sistemática do lucro arbitrado, a decisão do Colegiado seria a mesma: é possível alterar lançamento formulado na sistemática do lucro real para aplicar a sistemática do lucro arbitrado. E isto, essencialmente, porque outro era o contexto fático analisado naquele paradigma, o mesmo se verificando no paradigma nº 1402-00.728.

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 inexistir 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 nevralgico 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.”

Também neste caso, identifico distinção fática relevante entre o acórdão recorrido e os paradigmas n.º 1402-00.728 e n.º 1401-001.773.

Recorde-se que o recorrido afastou lançamento efetuado pela sistemática do lucro arbitrado, ao fundamento de que a fiscalização não comprovara a imprestabilidade da escrituração do contribuinte para apuração pelo lucro real; o colegiado *a quo* manifestou, ainda, que o arbitramento era injustificado pois, na análise dos julgadores, a escrituração apresentada permitiria a apuração do lucro real trimestral pela Fiscalização. Nesse contexto, o apelo especial fazendário propõe dissídio quanto à possibilidade de “ajuste” da apuração fiscal, de lucro arbitrado para lucro real, em lugar do cancelamento do auto de infração.

Os paradigmas n.º 1402-00.728 e n.º 1401-001.773, por seu turno, admitem a possibilidade de ajuste de lançamento fiscal em sentido contrário, de lucro real para lucro arbitrado. E ambos paradigmas registram que a contabilidade do contribuinte revelava-se imprestável para apuração do lucro real, situação inteiramente oposta à descrita no acórdão ora recorrido.

O paradigma n.º 1402-00.728 essencialmente identifica hipótese legal de arbitramento de lucros, nos termos do art. 47, II da Lei n.º 8.981, de 1997, art. 24 da Lei n.º 9.249, de 1996, e arts. 529 e 530 do RIR/99, análise que remete às circunstâncias daquele caso concreto, ausentes no presente feito:

“Das demais alegações da recorrente

As demais alegações da recorrente, com exceção a multa de 75% que diz ser confiscatória, podem ser resumidas no argumento de que o Fisco não pode arbitrar o lucro líquido como a totalidade das receitas supostamente omitidas, ao argumento de o recorrente apura o Imposto Sobre a Renda pela sistemática do lucro real.

Segundo a autoridade fiscal, não estão contabilizadas nos Livros Diário e Razão (fls. 02 a 80, do anexo n.º I), as notas fiscais de compras que perfazem os totais mensais discriminados na planilha "resumo das notas fiscais não contabilizadas", anexa às fls. 62, cujos montantes anuais segues no quadro abaixo:

[...]

Também, segundo a autoridade fiscal, quando se compara os registros de entrada e registro no livro razão, tem-se as seguintes omissões:

[...]

Os demonstrativos acima, apurados pela fiscalização a partir de verificações, demonstram que a contabilidade da empresa não merece credibilidade, pois os valores das transações omitidas superam ao montante dos operações registradas.

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.

O artigo 47, II da Lei nº 8.981, de 1997, determina que o lucro da pessoa jurídica será arbitrado quando:

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

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

No caso dos autos, a apuração feita pela autoridade fiscal demonstrou que a recorrente teve omissões em montante maior ao das receitas registradas. 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 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. Constatado fraude que não identifica as efetivas operações da empresa, a autoridade fiscal, mesmo para as pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, deve arbitrar o lucro.

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. Nos casos em que a contabilidade da empresa apresentar deficiência ao ponto de registrar menos da metade das operações, 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.

[...]

ISSO POSTO, voto [...] No mérito, dar provimento parcial ao recurso para reduzir a base de cálculo do IRPJ e da CSLL para o montante correspondente a 9,6% do total da receita, aplicando-se a sistemática de apuração do lucro arbitrado, deduzindo-se os pagamentos já realizados relativos aos valores declarados”. [destaques ora inseridos]

Desse modo, não há como admitir-se o Apelo.

Pelas razões expostas, voto por NÃO CONHECER do Recurso Especial.

2 CONCLUSÃO

Isso posto, voto por NÃO CONHECER do Recurso Especial.

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto