



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10882.002868/2004-51  
**Recurso** Especial do Procurador e do Contribuinte  
**Acórdão nº** **9101-006.534 – CSRF / 1ª Turma**  
**Sessão de** 5 de abril de 2023  
**Recorrentes** LOGÍSTICA OPERAÇÕES PROMOCIONAIS E EVENTOS LTDA  
FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)**

Ano-calendário: 1999, 2000, 2001

RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA NACIONAL. CIRCUNSTÂNCIAS DISTINTAS DETERMINANTES DA DECISÃO. DIVERGÊNCIA NÃO CARACTERIZADA. NÃO CONHECIMENTO.

Se a divergência suscitada decorre de circunstância específica existente no recorrido e que não está presente no paradigma, não há como se estabelecer a divergência. Por outro lado, a discussão contida no paradigma sobre matéria de ordem pública, ainda que pudesse ter o condão de alterar o acórdão recorrido, caso tivesse sido analisada, necessitaria do expresse questionamento, por meio de embargos, da parte à quem aproveitaria. O essencial para a análise da caracterização da divergência, é saber como se conduziria o colegiado que proferiu o paradigma, diante da circunstância específica presente no acórdão recorrido e não o contrário, pois o que a recorrente busca é a uniformização do entendimento presente no paradigma.

ARBITRAMENTO. IMPRESTABILIDADE DA ESCRITURAÇÃO PARA IDENTIFICAÇÃO DA MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA. OCORRÊNCIA.

Constatada simulação que infirma a origem de todos os fatos registrados para identificação da movimentação bancária, revela-se imprestável a escrituração para fins de apuração da base tributável na sistemática do lucro real, sendo devido o arbitramento do lucro. (Ementa em conformidade com o art. 63, §8 do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015)

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e por conhecer do Recurso Especial do Contribuinte. No mérito, por unanimidade de votos, acordam em dar provimento ao recurso do Contribuinte. Votaram pelas conclusões os conselheiros Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Luis Henrique Marotti Toselli, Gustavo Guimarães da Fonseca e

Fernando Brasil de Oliveira Pinto. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a conselheira Edeli Pereira Bessa.

(documento assinado digitalmente)

FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO – Presidente em exercício.

(documento assinado digitalmente)

ALEXANDRE EVARISTO PINTO - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Luis Henrique Marotti Toselli, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimarães da Fonseca, Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente em exercício).

## Relatório

Trata-se de Recursos Especiais de Divergência, interpostos pela Procuradoria da Fazenda Nacional e pelo Contribuinte com amparo do art. 67, do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015. Transcrevem-se a Ementa e a parte dispositiva do acórdão recorrido:

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)**

Ano-calendário: 1999, 2000, 2001

**PROCESSOS VINCULADOS. JULGAMENTO CONJUNTO. EXISTÊNCIA DE DECISÃO DEFINITIVA. IMPOSSIBILIDADE.**

O julgamento conjunto de recursos interpostos em processos vinculados por conexão é inviável se, em um deles, já existir decisão final na esfera administrativa.

**OMISSÃO DE RECEITAS. APURAÇÃO DO IRPJ. LUCRO ARBITRADO.**

A simples omissão de receitas, por mais expressiva que seja, não é causa que obrigue à apuração do IRPJ pelo lucro arbitrado, que é obrigatório apenas quando presente um dos pressupostos fáticos previstos em lei como determinantes daquela forma de apuração do lucro tributável.

**TRIBUTOS LANÇADOS POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA. TERMO INICIAL DO PRAZO.**

Nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação, existindo pagamento antecipado na forma do §1º do art. 150 do Código Tributário Nacional e na falta da comprovação de dolo, fraude ou simulação por parte do sujeito passivo, o termo inicial do prazo de decadência é a data do fato gerador.

**OMISSÃO DE RECEITAS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. PRESUNÇÃO.** Presume-se omissão de receitas diante da existência de depósitos bancários cuja origem o contribuinte, depois de intimado, não conseguir comprovar.

**DEPÓSITOS BANCÁRIOS. PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITAS. MULTA QUALIFICADA. INCOMPATIBILIDADE.**

O lançamento de crédito tributário motivado por omissão de receitas apurada com base em depósitos bancários, em princípio, não comporta a imposição de multa qualificada, cabível apenas em situações excepcionais.

**MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO. IMPOSSIBILIDADE.**

A multa isolada é cabível nos casos de falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ ou de CSLL, mas não pode ser exigida cumulativamente com a multa de ofício, aplicável aos casos de falta de pagamento do tributo, devendo subsistir, nesses casos, apenas a multa de ofício.

**JUROS DE MORA. INCIDÊNCIA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. POSSIBILIDADE.**

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia-SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

**IRPJ, CSLL, PIS E COFINS. IDENTIDADE DE MATÉRIA FÁTICA. MESMA DECISÃO.**

Quando o lançamento de IRPJ e os de CSLL, PIS e Cofins recaírem sobre a mesma base fática, há de ser dada a todos a mesma decisão, ressalvados os aspectos específicos inerentes à legislação de cada tributo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em dar provimento parcial ao recurso voluntário, nos seguintes termos: a) por maioria de votos, reduzir a multa de ofício a 75% e reconhecer a decadência parcial do PIS relativo aos meses de julho agosto, outubro e novembro de 1999, vencidos os Conselheiros Nelso Kichel, Giovana Pereira de Paiva Leite e Fernando Brasil de Oliveira Pinto que votaram por manter a penalidade aplicada e rejeitar a arguição de decadência; e c) por unanimidade de votos, cancelar a exigência de multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas. Em primeira votação, ficaram vencidos os Conselheiro Nelso Kichel e a Conselheira Giovana Pereira de Paiva Leite que votaram por cancelar as exigências de IRPJ e de CSLL por entenderem que o lucro deveria ter sido arbitrado

Acordam os membros do colegiado, em rejeitar as preliminares suscitadas e, no mérito, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário.”

No recurso especial, a Fazenda Nacional suscita divergência quanto aos temas “Impossibilidade de aplicação de multa de ofício qualificada em lançamento efetuado com base em presunção legal de omissão de receitas” (paradigmas indicados: Acórdão n.º 9202-01.779 e Acórdão n.º 102-48.266) e “Prazo decadencial nos casos de dolo, fraude ou simulação” (paradigmas indicados: Acórdão n.º 9202-01.779 e Acórdão n.º 102-48.266). O Recurso foi admitido pela Presidência de Câmara.

No mérito alega que a fiscalização apresentou exaustivamente os elementos caracterizadores da fraude, dolo e/ou sonegação do contribuinte, indicando os motivos concretos e plausíveis de sua convicção. Ou seja, no presente caso não há simples omissão de rendimentos.

No processo administrativo em geral, e no fiscal em particular, não há necessidade de demonstração absoluta da vontade íntima do contribuinte de fraudar o Fisco, sendo suficiente apresentar dados objetivos que façam presumir com certo grau de certeza a conduta fraudulenta, pois, caso se exija prova cabal do elemento íntimo subjetivo doloso do contribuinte, estar-se-ia retirando, na prática, a possibilidade de aplicação da multa qualificada na hipótese de omissão de receitas pois, nesse caso, o elemento subjetivo constitui-se na própria omissão reiterada e de expressivas quantias, bem como ausência de regular escrituração contábil.

Pela conduta praticada pela contribuinte, o intuito fraudatório e sonegatório estaria evidente, pois, no caso, apresentou provas inidôneas no intuito de comprovar a origem dos depósitos bancários. Essa conduta denota ter o autuado agido com consciência e vontade, no sentido de ocultar a movimentação dos recursos, procurando, com isso, impedir ou retardar o conhecimento, por parte da autoridade fazendária, da ocorrência do fato gerador e de suas circunstâncias materiais, necessárias à sua mensuração.

Não suficiente esses aspectos, houve omissão reiterada de vultosas quantias, aliada à ausência de regular declaração dos fatos geradores para o Fisco Federal. Não se pode afirmar que o contribuinte estava de boa-fé. Conforme se observa, há perfeição subsunção dos fatos narrados aos art. 71 a 73 da Lei n.º 4.502/64.

Em resumo, segundo a Recorrente, não se trata de presunção de fraude, mas de comprovação à luz das características do caso concreto que demonstram que houve a tentativa de comprovação de origem com documentos inidôneos, aliada a uma movimentação de valores em montante significativo, praticada de forma contínua, de forma sistemática, com omissão para o Fisco Federal.

O intuito sonegatório/fraudulento/simulatório, portanto, é perfeitamente perceptível, devendo ser restabelecida a qualificação da multa imposta ao contribuinte, posto que o dolo está perfeitamente demonstrado nos elementos probatórios que instruem os presentes autos, sendo de rigor a reforma do acórdão recorrido. Uma vez demonstrada a conduta dolosa, fraudulenta, simulada e/ou sonegatória, cabe a reforma da decisão recorrida no ponto em que reconhece a decadência nos termos do art. 150, § 4º, do CTN.

Intimada, a Interessada apresentou contrarrazões em que sustenta preliminarmente o não conhecimento do Recurso Especial da Procuradoria, por ausência de semelhança jurídica entre as discussões do acórdão recorrido e dos paradigmas. No mérito, defende a inaplicabilidade da multa qualificada no caso concreto, pois não estariam presentes os requisitos dos arts. 71 a 73 da Lei n. 4.502/64.

De sua parte o contribuinte apresentou Recurso Especial suscitando divergência em relação às seguintes matérias: (i) Nulidade dos autos de infração de IRPJ e CSLL (Acórdãos Paradigmas n.º 1102-001.322 e n.º 1102-001.323) e (ii) Necessidade de arbitramento; e - Improcedência do lançamento fiscal - Autuação lastreada em depósitos bancários (Acórdãos Paradigma n.º CSRF/01-03.866 e n.º 101-92.622.). O recurso somente foi admitido em relação à primeira delas com relação ao Acórdão paradigma n.º 1102-001.322. Interposto o agravo competente contra a rejeição da segunda matéria, ele foi rejeitado.

No mérito sustenta o presente caso se subsume à hipótese prevista pelo já mencionado art. 530, inciso II, alínea “b”, do RIR/99, visto que a documentação carreada aos autos impede a determinação do suposto tributo devido pelo Lucro Real, mas apenas pelo Lucro Arbitrado, o que representa claro vício material dos autos de infração de IRPJ e de CSLL, conforme decidido pelos arestos paradigmas anteriormente mencionados.

Assim, tendo a Fiscalização incorrido em equívoco quanto à definição do montante supostamente devido pela Recorrente e se distanciado dos comandos que norteiam sua atividade administrativa plenamente vinculada (art. 142, do CTN), é imperioso que essa C. CSRF reconheça a nulidade material dos autos de infração de IRPJ e CSLL, na linha do que fora feito pelos acórdãos paradigmas, com o seu consequente cancelamento.

Intimada a Fazenda Nacional apresenta contrarrazões em que alega que o arbitramento é medida excepcional, a *ultima ratio* a ser utilizada nas restritas hipóteses elencadas na legislação nas quais não é possível à fiscalização apurar o imposto. Como regra, deve-se apurar eventuais tributos devidos de acordo com a opção do contribuinte de tributação para o referido ano-calendário.

O arbitramento dos lucros não pode ser utilizado como instrumento de defesa do sujeito passivo para elidir ou reduzir o imposto apurado na sistemática de tributação a qual está sujeito está baseado num imperativo ético. Afinal não é dado a alguém se beneficiar da própria torpeza.

É em síntese o relatório.

## Voto

Conselheiro ALEXANDRE EVARISTO PINTO, Relator.

### Recurso Especial da Fazenda Nacional - Admissibilidade

Tempestivo o Recurso Especial.

Assim dispõe o RICARF no art. 67 de seu Anexo II acerca do Recurso Especial de divergência:

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)

§ 2º Para efeito da aplicação do **caput**, entende-se que todas as Turmas e Câmaras dos Conselhos de Contribuintes ou do CARF são distintas das Turmas e Câmaras instituídas a partir do presente Regimento Interno.

§ 3º Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que adote entendimento de súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da CSRF ou do CARF, ainda que a súmula tenha sido aprovada posteriormente à data da interposição do recurso.

§ 4º Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que, na apreciação de matéria preliminar, decida pela anulação da decisão de 1ª (primeira) instância por vício na própria decisão, nos termos da Lei nº 9.784 de 29 de janeiro de 1999.

§ 5º O recurso especial interposto pelo contribuinte somente terá seguimento quanto à matéria prequestionada, cabendo sua demonstração, com precisa indicação, nas peças processuais.

§ 6º Na hipótese de que trata o caput, o recurso deverá demonstrar a divergência arguida indicando até 2 (duas) decisões divergentes por matéria.

§ 7º Na hipótese de apresentação de mais de 2 (dois) paradigmas, serão considerados apenas os 2 (dois) primeiros indicados, descartando-se os demais.

§ 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.

§ 9º O recurso deverá ser instruído com a cópia do inteiro teor dos acórdãos indicados como paradigmas ou com cópia da publicação em que tenha sido divulgado ou, ainda, com a apresentação de cópia de publicação de até 2 (duas) ementas.

§ 10. Quando a cópia do inteiro teor do acórdão ou da ementa for extraída da Internet deve ser impressa diretamente do sítio do CARF ou do Diário Oficial da União.

§ 11. As ementas referidas no § 9º poderão, alternativamente, ser reproduzidas, na sua integralidade, no corpo do recurso, admitindo-se ainda a reprodução parcial da ementa desde que o trecho omitido não altere a interpretação ou o alcance do trecho reproduzido. (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017)

§ 12. Não servirá como paradigma acórdão proferido pelas turmas extraordinárias de julgamento de que trata o art. 23-A, ou que, na data da análise da admissibilidade do recurso especial, contrariar: (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017)

I - Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal, nos termos do art. 103-A da Constituição Federal;

II - decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos arts. 543-B e 543- C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil; e (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)

III - Súmula ou Resolução do Pleno do CARF, e

IV - decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal que declare inconstitucional tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo. (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017)

§ 13. As alegações e documentos apresentados depois do prazo fixado no caput do art. 68 com vistas a complementar o recurso especial de divergência não serão considerados para fins de verificação de sua admissibilidade.

§ 14. É cabível recurso especial de divergência, previsto no caput, contra decisão que der ou negar provimento a recurso de ofício.

§ 15. Não servirá como paradigma o acórdão que, na data da interposição do recurso, tenha sido reformado na matéria que aproveitaria ao recorrente. (Incluído pela Portaria MF nº 39, de 2016)

[...]

Como já restou assentado pelo Pleno da CSRF<sup>1</sup>, “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”.

E de acordo com as palavras do Ministro Dias Toffoli<sup>2</sup>, “a similitude fática entre os acórdãos paradigma e paragonado é essencial, posto que, inócurre, estar-se-ia a pretender a uniformização de situações fático-jurídicas distintas, finalidade à qual, obviamente, não se presta esta modalidade recursal”.

Trazendo essas considerações para a prática, forçoso concluir que a divergência jurisprudencial não se estabelece em matéria de prova, e sim em face da aplicação do Direito, mais precisamente quando os Julgadores possam, a partir do cotejo das decisões (recorrido x paradigma(s)), criar a convicção de que a interpretação dada pelo Colegiado que julgou o paradigma de fato reformaria o acórdão recorrido.

No caso, a r. presidência admitiu o recurso nos seguintes termos:

*O primeiro paradigma indicado pela Recorrente (9202-01.779) recebeu a seguinte ementa:*

**IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA IRPF**

**Exercício: 2002, 2003, 2004, 2005 MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. CABIMENTO.**

*Demonstrada está situação que caracteriza o intuito de fraude, na medida em que o contribuinte apresentou informação falsa acerca de quantias depositadas e, ainda, apresentou contratos de mútuos inidôneos para a comprovação de depósitos bancários, o que denota ter o autuado agido com consciência e vontade, no sentido de ocultar a movimentação dos recursos, procurando, com isso, impedir ou retardar o conhecimento, por*

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

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

*parte da autoridade fazendária, da ocorrência do fato gerador e de suas circunstâncias materiais, necessárias à sua mensuração ficou evidenciado o ajuste doloso – conluio visando os efeitos da fraude, que dá ensejo à aplicação da multa de 150%.*

**TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRAZO DECADENCIAL DE CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO.**

*O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em há a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte.*

*A situação fática do caso julgado na decisão paradigma, demonstra que a qualificação da multa decorre de duas condicionantes: a omissão reiterada de renda e a apresentação de contratos de mútuos simulados. Essa conclusão decorre das razões de decidir pela não manutenção da multa qualificada no voto vencido, que estão na mesma linha do Acórdão recorrido, a saber:*

*“Verifico, assim, que eventual fraude se deu na elaboração e apresentação das provas à autoridade fiscal mas não em relação à omissão que caracteriza o fato gerador do presente lançamento.*

*De fato, a omissão reiterada dessas rendas pelo contribuinte e a apresentação de contratos de mútuo declarados como simulados não tem, a meu ver, o condão de caracterizar, no caso do lançamento por presunção com base em depósitos bancários, a fraude necessária para qualificação da penalidade.*

*Nesse sentido, considero que para a correta aplicação da multa qualificada a inobservância da legislação tributária tem que estar acompanhada de prova que o contribuinte, por ato fraudulento, levou a autoridade administrativa a erro, por meio, por exemplo, da utilização de extratos bancários falsos, notas frias, interposição de pessoas, etc, para mascarar a ocorrência do fato gerador.*

*Em se tratando de omissão de rendimentos decorrente de depósitos de origem não comprovada, cuja caracterizada é objeto de presunção legal relativa, não bastam as alegações de relevância econômica dos valores envolvidos e reiteração de conduta para a demonstração do evidente intuito de fraude.” (g.n)*

*Por sua vez, o voto vencedor, que discorre de forma clara sobre a situação fática que ensejou o lançamento, esclarece que a qualificação da multa em lançamento por presunção em decorrência de depósitos bancários não comprovados, decorreu de um argumento principal e outro circunstância, qual sejam, a falsidade quanto a titularidade efetiva das contas bancárias e apresentação de contratos inidôneos, respectivamente.*

*Mais adiante, o relator do voto vencedor esclarece:*

*“Entendo que demonstrada está situação que caracteriza o intuito de fraude, na medida em que o contribuinte apresentou informação falsa acerca de quantias depositadas e, ainda, apresentou contratos de mútuos inidôneos para a comprovação de depósitos bancários, o que denota ter o autuado agido com consciência e vontade, no sentido de ocultar a movimentação dos recursos, procurando, com isso, impedir ou retardar o conhecimento, por parte da autoridade fazendária, da ocorrência do fato gerador e de suas circunstâncias materiais, necessárias à sua mensuração.” (g.n.)*

*No caso paradigma, as razões de decidir demonstram tratar de situações fáticas que abordam a situação qualificadora que é suficiente para o reconhecimento da divergência.*

*O segundo paradigma indicado pela Recorrente (102-48.266) recebeu a seguinte ementa:*

*LANÇAMENTO DE OFÍCIO - MULTA QUALIFICADA - A multa de ofício qualificada deve ser mantida se comprovada a fraude realizada pelo Contribuinte. Constatada a divergência entre a verdade real e a declarada pelo Contribuinte, e seus motivos simulatórios.*

*DECADÊNCIA - Nos casos de lançamento por homologação, o prazo decadencial para a constituição do crédito tributário, nos casos de comprovada fraude do contribuinte, é apurado em conformidade com o art. 173, I, do CTN.*

*DEPÓSITO BANCÁRIO - Para os fatos geradores ocorridos a partir de 01.01.1997, o artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996, autoriza a presunção legal de omissão de rendimentos com base em depósitos bancários cuja origem dos recursos não for comprovada pelo titular, mormente se a movimentação financeira for incompatível com os rendimentos declarados.*

*ÔNUS DA PROVA - Se o ônus da prova, por presunção legal, é do contribuinte, cabe a ele a prova da origem dos recursos utilizados para acobertar seus depósitos bancários, quando devidamente intimado, mormente se a movimentação financeira é incompatível com os rendimentos declarados.*

*No caso deste Acórdão paradigma e do Acórdão recorrido, as situações fáticas são semelhantes e as conseqüentes interpretações jurídicas quanto à aplicação da multa qualificada são diferentes.*

*Nesse julgado, a fraude apontada não está vinculada aos depósitos não comprovados, mas aos documentos que suportariam eventual justificativa para evitar a aplicação da presunção.*

*Essa situação fica clara quando se observa as razões de decidir do voto condutor do Acórdão paradigma, nos seguintes termos:*

*“O lançamento efetuou-se com base na presunção de omissão de rendimentos com base nos valores depositados em conta corrente, estabelecida pelo art. 42 da Lei 9430/96. O contribuinte, tendo sido intimado a comprovar a origem dos recursos depositados em seu nome, alterou, fraudulentamente, a escrituração fiscal (...) com o fim de simular a ocorrência de distribuição de lucros em montante compatível com a movimentação financeira auferida pela Fiscalização, buscando a justificar a origem dos depósitos efetuados em sua conta corrente.” (grifo e supressão não constam no original)*

*Neste paradigma, fica evidente a divergência arguida, devendo, portanto, ser dado seguimento ao Recurso Especial nesta matéria.*

Em que pese o esforço da recorrente, entendo não estar caracterizada nenhuma das duas divergências por falta de similitude fática entre os fatos do acórdão recorrido e os fatos dos acórdãos paradigma. Vejamos o paradigma n. 9202-001.779. Peço vênias para transcrever excerto do referido acórdão:

“O auto de infração noticia a aplicação da multa de lançamento de ofício qualificada de 150%, sob argumento da existência de omissão de rendimentos caracterizada por valores creditados em conta de depósito ou de investimento, mantida em instituições financeiras, em relação aos quais o contribuinte, regularmente intimado, não comprovou, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações. Os motivos que levaram a autoridade lançadora a qualificar a multa de lançamento de ofício foram, entre outros, os seguintes: movimentação financeira expressiva; ter prestado declaração falsa à Secretaria da Receita Federal ao informar que quantia foi depositada em sua conta em diversos momentos, quando na realidade, ela foi depositada na conta corrente de titularidade de Marcos Valério Fernandes de Souza; tentou justificar diversos depósitos bancários em suas contas correntes através de contratos mútuos junto a empresa SMP&B Comunicação Ltda; caracterização em tese de evidente intuito de fraude; falta da declaração dos depósitos como rendimentos tributáveis.

Verifica-se que neste caso, o contribuinte prestou declarações falsas à Receita Federal, indicando um esforço maior na ocultação dos rendimentos, além de ter sido considerado caracterizado o intuito de fraude. Assim, embora haja uma aproximação entre a situação fática dos casos, há importantes distinções, que em minha visão impedem que o referido paradigma seja adotado.

Quanto ao paradigma 102-48.266, as distinções são ainda maiores, como bem identifica a interessada:

O lançamento efetuou-se com base na presunção de omissão de rendimentos com base nos valores depositados em conta corrente, estabelecida pelo art. 42 da Lei 9430/96. O contribuinte, tendo sido intimado a comprovar a origem dos recursos depositados em seu nome, alterou, fraudulentamente, a escrituração fiscal da Radio Colombo do Paraná, por meio de dito Livro Diário 7 e da Declaração Anual Simplificada Retificadora, em 13/05/2003, com o fim de simular a ocorrência de distribuição de lucros em montante compatível com a movimentação financeira auferida pela Fiscalização, buscando a justificar a origem dos depósitos efetuados em sua conta corrente.

Entendo que esses documentos comprovam a fraude realizada pelo Contribuinte, na medida em que indicam a existência de divergência entre a verdade real e a verdade declarada pelo Contribuinte, e seus motivos simulatórios.

**(Fl. 9 do Acórdão Paradigma nº 102-48.266)**

Assim, por não comportarem a necessária semelhança fática, voto por não conhecer do referido recurso.

Recurso Especial da Contribuinte - Admissibilidade

No caso, tanto o acórdão recorrido quanto os paradigmas se referem a fatos relacionados à mesma contribuinte, no caso a Recorrente, decorrentes do mesmo processo fiscalizatório, tendo por diferença tão somente o período de apuração.

Neste contexto, apesar de idêntico contexto fático, a interpretação da legislação foi diversa nos paradigmas e no acórdão recorrido, razão pela qual entendo deva ser conhecido o Recurso.

Recurso Especial da Contribuinte - Mérito

Peço vênias para inverter a ordem e analisar primeiramente o recurso da contribuinte, contudo, entendo que a questão aqui debatida acaba sendo prejudicial em relação à qualificação da multa.

Conforme relatado, sustenta a Recorrente que subsume à hipótese prevista pelo já mencionado art. 530, inciso II, alínea "b", do RIR/99, visto que a documentação carreada aos autos impede a determinação do suposto tributo devido pelo Lucro Real, mas apenas pelo Lucro Arbitrado, o que representa claro vício material dos autos de infração de IRPJ e de CSLL, conforme decidido pelos arestos paradigmas anteriormente mencionados.

A questão foi objeto de análise por esta turma quando do julgamento do Acórdão n. 9101-006.018 (no processo n. 10540.000878/2010-71), em sessão realizada em 09 de março de 2022, que restou assim ementado:

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.

Na ocasião acompanhei o voto do Conselheiro Luís Toselli, em que ele sustentava:

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, conseqüentemente, 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 vagueza 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 nº 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 nº 2.397, de 1987, não mantiver

escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal;

II - a escrituração a que estiver obrigado o contribuinte revelar evidentes indícios de fraude ou contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para:

- a) identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária; ou
- b) determinar o lucro real.

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 porte<sup>3</sup>, 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 significativa 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 encontrase já superado.

Não obstante no caso concreto o percentual de omissão tenha sido superior a 99%, o raciocínio exposto pelo Conselheiro Luís Toselli me parece aplicável, na medida em que naquele caso foi mantida a apuração pelo Lucro Real em caso as receitas omitidas eram da ordem de pouco mais de 60%. No caso concreto, a discrepância entre as receitas contabilizadas e as não contabilizadas é tão grande que a contabilidade me parece totalmente imprestável no caso concreto.

No caso concreto, a proporção da receita que não está informada está demonstrada no seguinte trecho do Acórdão da DRJ:

que secundam este voto, vê-se que, considerados os períodos autuados, a receita declarada pelo contribuinte em suas DIPJ's representa, em média, 0,2179% da receita identificada como omitida pela fiscalização. Isto somado ao fato do falso ideológico – que desqualifica a contabilidade, tornando-a imprestável para a apuração do lucro real – outro não pode ser o caminho que não o do arbitramento. Consequência imediata: não subsiste qualquer autuação à

(fl. 1.790)

Assim, entendo que assiste razão à Recorrente, ao sustentar que na prática sua contabilidade se demonstra imprestável.

Desse modo, como entendo que deva ser dado provimento ao Recurso Especial do Contribuinte, resta prejudicada a questão da qualificação da multa.

Diante do exposto, voto por conhecer do Recurso Especial do Contribuinte para dar-lhe provimento.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

ALEXANDRE EVARISTO PINTO - Relator

Fl. 15 do Acórdão n.º 9101-006.534 - CSRF/1ª Turma  
Processo n.º 10882.002868/2004-51

## Declaração de Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA

A maioria do Colegiado acompanhou os fundamentos desta Conselheira para dar provimento ao recurso especial da Contribuinte.

O dissídio jurisprudencial restou confirmado diante do paradigma n.º 1102-001.322, que analisou exigência formalizada em face de outro sujeito passivo, mas no mesmo contexto da presente exigência.

Como bem sintetizado no referido paradigma, *a Autoridade Fiscal observou que a Contribuinte tinha depósitos em suas contas em valor muito superior aqueles declarados como receita. Durante a fiscalização, a Contribuinte afirmou que tais depósitos decorreriam da intermediação de operações de compra e venda de títulos públicos, apresentando diversos contratos como prova. A autoridade fiscal, por sua vez, entendeu que os contratos de compra e venda dos títulos eram ideologicamente falsos e, portanto, não comprovariam os aludidos depósitos.* Como o sujeito passivo era optante pelo lucro real, os depósitos bancários de origem não comprovada, considerados receitas presumidamente omitidas, foram adicionados ao lucro tributável pelo IRPJ e pela CSLL, além de ensejar o recálculo das estimativas devidas e exigência de contribuições sobre o faturamento.

A primeira decisão de 1ª instância lá proferida assim concluiu:

Muito bem, confirmada a hipótese de omissão de receita ao amparo do art. 42 da Lei n.º 9.430/96, certo que o contribuinte intenta apoiar a sua escrita contábil-fiscal em documentação ideologicamente falsa, bem como à vista a relação existente entre o total de receita havido por omitido e o total de receita tributável declarada pelo contribuinte, não há outra linha sendo concordar com a ponderação deste sobre o cabimento, na espécie, da apuração do IRPJ com base no lucro arbitrado e pelo coeficiente de 32%, também sugerido pelo ora autuado (idêntica solução seguir-se-á para a CSLL). Pelos Quadros demonstrativos que secundam este voto, vê-se que, considerados os períodos autuados, a receita declarada pelo contribuinte em suas DIPJ's representa, em média, 0,3070% da receita identificada como omitida pela fiscalização. Isto somado ao fato do falso ideológico — que desqualifica a contabilidade, tornando-a imprestável para a apuração do lucro real — outro não pode ser o caminho que não o do arbitramento. Consequência imediata: não subsiste qualquer autuação à conta da falta de recolhimento de estimativas, visto que tal sistemática viceja sob o pálio da apuração do IRPJ/CSLL com base no lucro real (Lei n.º 9.430/96, art. 2º) e, ainda e mais importante, segundo opção do próprio contribuinte. Ora, se acaba de ser rechaçada a tributação pelo lucro real em benefício do lucro arbitrado e, neste, não existe opção semelhante para o recolhimento de estimativas, a autuação pela sua falta é improcedente.

No presente caso, idêntica solução foi adotada, apenas alterando-se para 0,2179% o percentual de receita declarada em relação à *receita identificada como omitida*.

Registre-se que o alinhamento entre os litígios deixa de existir quando os autos chegam, pela primeira vez, ao Primeiro Conselho de Contribuintes. A decisão de 1ª instância do recorrido foi reformada no Acórdão n.º 101-96.160, que considerou válida a exigência na sistemática do lucro real e restabeleceu o crédito tributário exonerado. A decisão de 1ª instância do paradigma foi anulada pelo Acórdão n.º 107-08.891 e a segunda decisão proferida adotou a

fundamentação do Acórdão n.º 101-96.160, qual seja, que *a desclassificação da escrita, para fins de arbitramento do lucro pelo Imposto de Renda, somente pode ocorrer na impossibilidade de apuração da receita omitida ou do lucro real da empresa, ou que esta seja considerada imprestável em decorrência de elevado grau de irregularidades. No caso dos autos, o fisco apurou exatamente a matéria tributável, diante dos levantamentos por ele feitos, sem mencionar a existência de quaisquer vícios ou irregularidades, tendo lavrado o auto de infração de acordo com o que estabelecem as normas legais, sem a necessidade de desclassificar a escrita.*

O recurso especial da Contribuinte que agora chega à apreciação deste Colegiado, porém, não foi interposto em face do Acórdão n.º 101-96.160. Antes, a Contribuinte questionou o proceder da autoridade julgadora de 1ª instância e alcançou, nesta instância especial, a reforma do Acórdão n.º 101-96.160, para declaração de nulidade da decisão de 1ª instância aqui proferida, nos termos do Acórdão n.º 9101-003.157. A partir daí os litígios voltam a se alinhar, vez que a segunda decisão de 1ª instância aqui proferida também valida a exigência porque *a autoridade fiscal não declarou a imprestabilidade da escrituração do contribuinte, mas, partindo da apuração de opção do contribuinte, lucro real, apurou as receitas omitidas por depósitos bancários sem a devida comprovação de origem, não se vislumbra, pela ação fiscal em foco, os requisitos para o requerido arbitramento.*

Este entendimento, por sua vez, é reafirmado pelo Colegiado *a quo*, que edita o Acórdão n.º 1301-004.163 conduzido sob os seguintes fundamentos:

A recorrente alegou nulidade do lançamento de IRPJ e de CSLL, argumentando que a forma que havia de ser adotada para apuração da base de cálculo de ambos os tributos era o lucro arbitrado, e não o lucro real.

Sem razão a recorrente. O lucro arbitrado não é uma opção que a lei confere à autoridade lançadora. Essa forma de apuração da base de cálculo só pode ser empregada nas hipóteses previstas em lei. No caso concreto, não foi apontada nenhuma situação que impusesse o lançamento pelo lucro arbitrado.

Não houve desclassificação da escrita contábil, e tampouco a Fiscalização afirmou que os livros contábeis não permitiam identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive a bancária. O fato que deu causa ao lançamento não foi a impossibilidade de identificar a movimentação bancária, mas a falta de esclarecimento acerca das operações que deram causa aos depósitos nas contas.

Nem toda infração tributária, e nem todo erro de registro contábil impõem a apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL pelo lucro arbitrado, principalmente quando o ilícito consiste em omissão de receitas. Nessa hipótese, adiciona-se a receita omitida ao resultado já apurado e declarado pelo contribuinte, respeitando-se a sistemática de apuração de lucro (real ou presumido) adotada por ele.

Fora das hipóteses expressamente previstas na lei, só se poderia cogitar do lucro arbitrado no caso de glosa integral de despesas e deduções que fizesse com que a incidência tributária recaísse diretamente sobre a receita e não sobre o resultado. Esse, entretanto, não é o caso dos autos.

Assim, diante de decisões de 1ª e 2ª instância que, em face de infrações de mesma natureza e magnitude do paradigma, afirmaram a validade da apuração na sistemática do lucro real em razão de a autoridade fiscal não ter declarado a imprestabilidade da escrituração do sujeito passivo, o dissídio jurisprudencial é suscitado entre o Acórdão n.º 1102-001.322, que cancelou as exigências por entender aplicável o arbitramento, e o recorrido n.º 1301-004.163, que manteve as exigências por considerar válida a opção pelo lucro real.

A Contribuinte pede que seja reformado o acórdão recorrido na parte em que *apontou pela inexistência de nulidade dos autos de infração de IRPJ e CSLL, visto que o lucro*

*arbitrado não seria uma opção conferida pela lei à Autoridade Fiscal e que nem houve desclassificação da escrita contábil, nem que os registros contábeis impediriam a identificação bancária. Destaca do paradigma apenas a conclusão no sentido de ser inadequada a tributação pela metodologia do lucro real, vez que a escrituração apresentada é imprestável para o lucro real, o que, em seu entender, evidenciaria nulidade do lançamento na forma do art. 142 do CTN.*

A legislação tributária interpretada de forma divergente nos acórdãos comparados, porém, não se resume ao art. 142 do CTN. Antes, os diferentes Colegiados do CARF interpretaram de forma diferente o art. 530 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000/99 – RIR/99, que tem por base legal o art. 47 da Lei nº 8.981/95. Em essência, importa aqui decidir se as irregularidades constatadas pela autoridade lançadora neste caso, e que são idênticas às presentes no paradigma, tornam a escrituração do sujeito passivo imprestável para sustentar sua opção pelo lucro real.

Assim, cabe melhor observar as razões do paradigma para concluir pela imprestabilidade da escrituração lá examinada. A questão foi abordada nos seguintes termos no voto condutor daquele julgado:

Diante do **estrongoso valor lançado**, a Contribuinte defende, subsidiariamente, que a apuração pelo lucro real é inadequada; entende que o lançamento deveria ter sido realizado pelo lucro arbitrado.

Sua argumentação, em síntese, foi que:

“De fato, se partir da premissa de que a Turma Julgadora concluiu que a contabilidade da Recorrente era imprestável em razão da **inidoneidade dos documentos que suportaram a escrituração fiscal, já que não os aceitou para justificar a origem dos depósitos**, tal como reconheceu a 1ª Turma da DRJ/Campinas na decisão anulada, o lucro deveria ter sido arbitrado.

(...)

Por outro lado, se partir da premissa que a contabilidade é válida, de forma a fundamentar a tributação pelo lucro real, deveria a Turma Julgadora ter considerado a escrita contábil como justificativa válida para a origem dos depósitos efetuados em conta da Recorrente.” – fl. 2205.

A DRJ, inicialmente, concordou com este argumento, tanto assim que converteu de ofício o lançamento. Tal acórdão (nº 8.878, de 04/03/2005) foi anulado pela 7ª Câmara do 1º CC, tão somente porque a DRJ extrapolou sua competência.

O novo acórdão da DRJ, ora recorrido, apresentou conclusão diferente, fundamentando a manutenção do Lucro Real sob o argumento de que não há menção, no TVF, a vícios, deficiências ou erros que sejam capazes de macular a escrituração. Também, que o arbitramento do lucro é medida excepcional que só deve ser utilizada quando for impossível a apuração do lucro real.

Enfim, devemos discordar do acórdão nº 05-19.079, de 30/08/2007: observa-se claramente hipótese de arbitramento do lucro. As razões são diversas.

Primeiro, **a autoridade lançadora identifica diversos depósitos realizados nas contas da contribuinte, os quais não consegue identificar na contabilidade apresentada.** É o que se deduz do Termo de Intimação nº 2004.00116/04, de 22/10/2004 (fls. 646/650), no qual afirma que “os depósitos bancários relacionados nos Anexos 01 e 02 não foram contabilizados nos livros Diário e Razão” (fl. 647). Considerando que estes anexos apresentam **mais de uma centena de operações, totalizando milhões de reais**, impossível aceitar que a contabilidade estivesse adequada, quando não os registra.

Segundo, ainda que todos os valores depositados nas contas estivessem contabilizados, este lançamento foi realizado exatamente porque a Contribuinte não os conseguiu comprovar. Ora, a legislação contábil-fiscal é clara: **a contabilidade só é confiável**

**quando embasada em documentação hábil e idônea.** Lançamentos desacompanhados dessa comprovação devem ser tidos como inapropriados.

Terceiro, a desproporção entre a receita omitida e a declarada é prova, por si só, que não é possível confiar na contabilidade da recorrente. Ora, **aceitar que a empresa possa omitir mais de 99% de sua receita e ainda assim declarar válida a contabilidade é inaceitável.**

Quarto, como suficientemente descrito pela autoridade atuante, e admitido pela própria recorrente, observa-se que **a documentação apresentada pela Contribuinte com o fito de comprovar a origem da receita é simulada**, ao menos por ter sido pós-datada (nos termos do art. 167, §1º, III do CC/02).

Por fim, ainda que seja dever da contribuinte comprovar a ocorrência de custos e despesas, **é impensável que a contribuinte possa auferir tamanhas receitas tendo como custo apenas os valores declarados em seu próprio lançamento.** Consequentemente, manter o lançamento como realizado importa em aceitar que os tributos incidam sobre o patrimônio da contribuinte, o que também é inaceitável.

Ao meu ver, o caso em análise configura-se na hipótese estabelecida pelo art. 530, II, 'b' do RIR/99, o qual transcrevemos abaixo:

Art. 530. O imposto, devido trimestralmente, no decorrer do ano-calendário, será determinado com base nos critérios do lucro arbitrado, quando (Lei nº 8.981, de 1995, art. 47, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º):

(...)

II – a escrituração a que estiver obrigado o contribuinte revelar evidentes indícios de fraudes ou contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para:

- a) identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária; ou
- b) determinar o lucro real;

Em outros termos: o fato de que a documentação apresentada (contratos) tem sérios indícios de fraude e que a contabilidade é deficiente (por não demonstrar todas as operações realizadas e nem ter documentação comprobatória) configuram o inciso II, bem como tornam a escrituração imprestável para determinar o lucro real.

Como reforço, nota-se que **o lucro real complementar lançado foi de R\$367.671.761,28, apenas em 1999. Já, se fosse apurado pelo lucro arbitrado, estaríamos diante de um lucro total de R\$ 141.501.714,66.**

Tendo em vista que era caso de lançamento conforme o lucro arbitrado, devem os autos ser cancelados, posto que houve erro material. (*negrejou-se*)

O I. Relator, por sua vez, fundamentou sua decisão favorável à Contribuinte no fato de a receita declarada representar 0,2179% da receita presumidamente omitida, bem como porque o *falso ideológico* desqualificaria a *escrituração, tornando-a imprestável para apuração do lucro real*. Adicionou que este direcionamento se adequaria ao posicionamento anterior deste Colegiado, que refutou a pretensão de arbitramento dos lucros na hipótese de 63% de receitas omitidas, e discordou da cogitação de falta de escrituração de custos em tais circunstâncias.

É possível dizer que este direcionamento concorda com as cinco primeiras razões do voto condutor do paradigma, excluída apenas a argumentação de reforço, pautada na comparação entre os lucros que seriam apurados na sistemática do lucro real e do lucro arbitrado.

A maioria deste Colegiado, porém, compreendeu que no presente caso o motivo determinante para cabimento do arbitramento, e conseqüente reforma do acórdão recorrido, é, na dicção da lei, a constatação na *escrituração a que estiver obrigado o contribuinte de indícios de*

*fraudes e vícios que a tornam imprestável para identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária.*

Como observado no paradigma, a autoridade lançadora concluiu que a documentação apresentada pela Contribuinte com o fito de comprovar a origem da receita é simulada. Assim, todos os depósitos bancários escriturados tiveram sua origem desconstituída, a evidenciar a imprestabilidade da escrituração para identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária. Desnecessário, portanto, fazer cogitações ou investigar a natureza da movimentação financeira para aferir se a receita presumida exigiria custos para ser auferida, ou se poderia, mesmo em elevada monta, e diante da inexpressividade das demais receitas e correspondentes custos escriturados, representar lucro tributável.

A escrituração da totalidade da movimentação financeira e bancária em contrapartida a eventos viciados por simulação equivale a não escriturar. Quando tal vício está presente em toda a movimentação financeira escriturada, é possível afirmar, sem qualquer sombra de dúvida, que o sujeito passivo não se desincumbiu do ônus que lhe é imposto para submeter-se à tributação na sistemática do lucro real. Em verdade, esta situação em tudo se alinha às demais que, previstas no inciso I e no inciso III do art. 47 da Lei nº 8.981/95, também determinam o arbitramento dos lucros, quais sejam, não manter *escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal* por aqueles obrigados ao lucro real, e *deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal*.

Circunstâncias podem existir nas quais fraudes ou vícios contaminam apenas parte da escrituração, suscitando dúvidas do quanto isso afetaria a identificação da *efetiva movimentação financeira*, ou mesmo a determinação do lucro real. Neste caso, porém, a causa simulada atribuída aos fatos escriturados foi apontada em relação à totalidade da movimentação financeira escriturada pela Contribuinte autuada.

Em tal contexto, não há como concordar com o Colegiado *a quo*, no sentido de que *não foi apontada nenhuma situação que impusesse o lançamento pelo lucro arbitrado, ou que não houve desclassificação da escrita contábil*, bem como que a Fiscalização deixou de afirmar *que os livros contábeis não permitiam identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive a bancária*. Quanto a autoridade lançadora negou validade à origem de todos os fatos registrados para identificar a movimentação bancária, ela constituiu a premissa que conduz, necessariamente, à imprestabilidade da escrituração para fins de apuração do lucro tributável na sistemática do lucro real.

Estas as razões, portanto, para DAR PROVIMENTO ao recurso especial da Contribuinte neste ponto, restando prejudicada a questão acerca da qualificação da penalidade.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA