



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10950.005233/2008-89
Recurso Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº 9101-005.758 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 03 de setembro de 2021
Recorrentes V.L. AGROINDUSTRIAL LTDA. E
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)

Ano-calendário: 2003, 2004

ARBITRAMENTO DO LUCRO. DESCONSIDERAÇÃO DA
CONTABILIDADE NA APURAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE DE
APURAÇÃO PELO LUCRO REAL.

Uma vez desconsiderados os registros contábeis como hábeis a representar os fatos alegados pela contribuinte e tratando estes da maior parte da movimentação financeira registrada, a contabilidade se mostra imprestável para a apuração do resultado real. No caso concreto, o conjunto de elementos trazidos ao autos aponta que ante a não comprovação da alegação de que a movimentação dos recursos pela contribuinte era decorrente de operação de terceiros, conforme registrado na contabilidade, esta não se presta à correta identificação da real movimentação financeira da contribuinte, seja quanto aos ingressos, seja quanto à sua destinação. Sendo a escrita contábil imprestável para a apuração do resultado real, impunha-se o arbitramento do lucro pela autoridade fiscal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e no mérito, em negar-lhe provimento. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, vencido o conselheiro Caio Cesar Nader Quintella, que votou em negar-lhe provimento. Votou pelas conclusões, quanto ao conhecimento do Recurso Especial da Fazenda Nacional, a conselheira Edeli Pereira Bessa. Quanto ao mérito dos dois recursos, votaram pelas conclusões os conselheiros Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano e Fernando Brasil de Oliveira Pinto.

(documento assinado digitalmente)

Andréa Duek Simantob - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia de Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Junia Roberta Gouveia Sampaio (suplente convocado), Caio Cesar Nader Quintella e Andréa Duek Simantob (Presidente). Ausente o conselheiro Alexandre Evaristo Pinto, substituído pela conselheira Junia Roberta Gouveia Sampaio.

Relatório

Trata-se de recursos especiais interpostos pela Procuradoria da Fazenda Nacional – PFN e pela contribuinte V.L. AGROINDUSTRIAL LTDA. em face do Acórdão nº 1201-001.388, proferido em 02 de março de 2016, no qual os membros do colegiado da 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara acordaram em dar parcial provimento ao recurso voluntário para: (i) por maioria de votos, afastar as exigências relativas ao ano-calendário de 2003 e; (ii) pelo voto de qualidade, manter as exigências relativas ao ano-calendário de 2004.

O acórdão recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: SISTEMA INTEGRADO DE PAGAMENTO DE IMPOSTOS E CONTRIBUIÇÕES DAS MICROEMPRESAS E DAS EMPRESAS DE PEQUENO PORTE - SIMPLES

Ano-calendário: 2003, 2004

EXCLUSÃO DO SIMPLES. ATO DECLARATÓRIO EXECUTIVO NÃO DEFINITIVO. LANÇAMENTO. POSSIBILIDADE. SÚMULA 77 DO CARF.

Não é necessário que sejam esgotadas todas as formas de defesa (impugnação e recurso), para que a Representação Fazendária possa lavrar o Auto de Infração e cobrar o crédito tributário decorrente da exclusão do contribuinte do Simples. Aplicação da Súmula 77 do CARF.

NECESSIDADE DE JUNTADA DE CÓPIA DO PROCESSO ADMINISTRATIVO. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Tendo sido a Contribuinte intimada de todos os atos que precederam o lançamento, bem como conhecendo por outros modos o motivo de sua exclusão do Simples, tem-se como consequência a inexistência de cerceamento do direito de defesa.

OMISSÃO DE RECEITA. DEPÓSITO COM ORIGEM NÃO IDENTIFICADA. OCORRÊNCIA.

Conforme o art. 42 da Lei nº 9.430/96, cabe à contribuinte comprovar a origem dos depósitos não identificados em suas contas bancárias, gerando presunção de omissão de receitas quando não o faz. In casu, em que pese os argumentos e explicações oferecidos pela Contribuinte, os documentos apresentados não são suficientes para comprovar a origem dos depósitos.

EXCLUSÃO DO SIMPLES. ULTRAPASSAGEM DO LIMITE LEGAL.

Sendo os valores depositados na conta bancária considerados receita omitida, restou ultrapassado o limite fixado no artigo 13, II, b, da Lei nº 9.317/96 e, portanto, correta a exclusão da Contribuinte do Simples.

IRPJ. AUTUAÇÃO CONFORME SISTEMÁTICA ELEITA PELO CONTRIBUINTE. CABIMENTO.

Válido o lançamento quando a fiscalização, após analisar os registros contábeis e documentos do contribuinte, detecta que parte das receitas foi declarada.

ARBITRAMENTO. IMPOSSIBILIDADE DE APURAÇÃO DO LUCRO REAL. OCORRÊNCIA.

Quando for impossível a apuração do lucro real, em virtude da desproporção entre a receita omitida e a declarada, então configurasse a hipótese do art. 530, II, 'b' do RIR/99, sendo devido o arbitramento do lucro.

REFLEXOS: CSLL, PIS E COFINS.

Aplicam-se aos lançamentos da CSLL, da COFINS e do PIS, no que couber, a mesma solução que foi dada ao IRPJ.

DECADÊNCIA. PIS/COFINS. INOCORRÊNCIA.

Em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, sem que haja pagamento antecipado, é aplicável o prazo decadencial previsto no artigo 173, I, do CTN.

MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA. ABSORÇÃO.

O princípio da consunção ou absorção determina que não deve ser aplicada penalidade pela violação do dever de antecipar quando, sobre os mesmos fatos, houver sido aplicada sanção sobre o dever de recolher em definitivo, de forma que esta penalidade absorve aquela até o limite em que suas bases se identificarem. Aplicação da Súmula CARF n. 105.

Os autos foram encaminhados para ciência do Procurador da Fazenda Nacional em 13/05/2016 (fl. 4786) que interpôs recurso especial em 31/05/2016 (fls. 4787/4803), alegando divergência jurisprudencial da decisão que cancelou a autuação do ano-calendário 2003, sob o fundamento de que a autoridade fiscal deveria ter utilizado o arbitramento do lucro para a apuração das bases tributáveis.

O recurso especial foi admitido pelo presidente da 2ª Câmara desta 1ª Seção mediante o despacho (fls. 4806/4813), proferido nestes termos:

A PFN argui que, "havendo possibilidade de apuração do lucro real, não se mostra necessário o arbitramento do lucro".

Para fins de análise, tem cabimento transcrever excertos dos acórdãos apresentados como paradigmas:

Acórdão nº 1402-001.390, 11.06.2013:

LUCRO REAL. MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA INCOMPATÍVEL. POSSIBILIDADE DE APURAÇÃO DO LUCRO REAL. INVIABILIDADE DE ARBITRAMENTO. Ainda que apurada omissão de receitas em proporção relevante em relação às receitas escrituradas e declaradas ao Fisco, havendo possibilidade de apuração do lucro real, não se mostra necessário o arbitramento do lucro. Somente seria cogente a desclassificação da escrita se restasse caracterizado que o imposto de renda estivesse incidindo sobre a receita, e não sobre o lucro. Havendo custos e despesas não escriturados, caberia ao contribuinte carrear aos autos os documentos comprobatórios.

Acórdão nº 1102-001.253, de 26.11.2014:

ERRO DE APURAÇÃO. NECESSIDADE DE ARBITRAMENTO. INEXISTÊNCIA. Correto o lançamento com base no lucro real trimestral, forma de tributação adotada pelo contribuinte. Cotejando-se o volume de receitas

omitidas e as declaradas, e considerados os significativos prejuízos auferidos pela Contribuinte em parte dos exercícios fiscalizados, conclui-se não ser legítima a afirmação de que a Fiscalização não teria considerando os custos correspondentes ao montante de receitas tributadas no ato de lançamento. O montante do lucro tributado pelo regime do lucro real na hipótese é bastante próximo ao montante do lucro que seria tributado por meio do lucro arbitrado. Tal fato é indicativo seguro de que, no caso, estão sendo considerados os custos necessários à geração das receitas tributadas e, por conseguinte, o lucro real da Contribuinte.

Examinando os acórdãos paradigmas verifica-se que trazem o entendimento de que "ainda que apurada omissão de receitas em proporção relevante em relação às receitas escrituradas e declaradas ao Fisco, havendo possibilidade de apuração do lucro real, não se mostra necessário o arbitramento do lucro. Somente seria cogente a desclassificação da escrita se restasse caracterizado que o imposto de renda estivesse incidindo sobre a receita, e não sobre o lucro."

O acórdão recorrido, por seu turno, vem considerar que "quando for impossível a apuração do lucro real, em virtude da desproporção entre a receita omitida e a declarada, então configura-se a hipótese do art. 530, II, 'b' do RIR/99, sendo devido o arbitramento do lucro."

Portanto, as conclusões sobre a matéria ora recorrida nos acórdãos examinados revelam-se discordantes, restando plenamente configurada a divergência jurisprudencial pela PGFN.

Conclusão

Diante do exposto, com fundamento no art. 67, do Anexo II, do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015, proponho que seja **DADO SEGUIMENTO** ao recurso especial, interposto pela PGFN, para que seja rediscutida a matéria em relação ao fato de que ainda que apurada omissão de receitas em proporção relevante em relação às receitas escrituradas e declaradas ao Fisco, havendo possibilidade de apuração do lucro real, não se mostra necessário o arbitramento do lucro.

[...]

De acordo.

Com fundamento nos artigos 18, inciso III, 67 e 68, do Anexo, II, do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015, **DOU SEGUIMENTO** ao recurso especial, interposto pela PGFN, admitindo a rediscussão da matéria em relação ao fato de que ainda que apurada omissão de receitas em proporção relevante em relação às receitas escrituradas e declaradas ao Fisco, havendo possibilidade de apuração do lucro real, não se mostra necessário o arbitramento do lucro.

A PFN traz as seguintes razões de mérito para sustentar a reforma do acórdão recorrido,:

- a) Que, de acordo com o acórdão recorrido, os supostos vícios que maculariam a contabilidade corresponderiam ao montante das receitas omitidas e à distorção da base de cálculo decorrente da magnitude da omissão, porém tais circunstâncias não se subsumem às hipóteses ensejadoras do arbitramento de lucros;

- b) Que apesar de o arbitramento se fundar na identificação de inexatidões contábeis, não é qualquer irregularidade na escrita que permite a autoridade fiscal efetuá-lo nos termos dos inc. I e II do art. 530 do RIR/1994;
- c) Que antes do arbitramento, deve a autoridade fiscal, apurar o lucro real, a renda efetiva da pessoa jurídica, pois o arbitramento não é punição, mas forma de apurar o lucro.
- d) Que pelo que se depreende do auto de infração que as autoridades autuantes, ao analisarem os registros contábeis do recorrido, verificaram que, apesar da omissão de receitas, estavam em boa ordem e mantidos segundo as normas contábeis, e, portanto, seria possível determinar o lucro real, que foi, *in casu*, a base de cálculo para o lançamento;
- e) Que o ilícito que originou o lançamento resume-se na manutenção de quantias à margem da contabilidade do recorrido e tal irregularidade, não autoriza o arbitramento.
- f) Que as anormalidades que impõem o arbitramento encontram-se na própria escrita contábil, que, produzida sem a observância das normas técnicas (contábeis e fiscais), obstam de forma incontornável a averiguação fiscal.
- g) Que de acordo com a jurisprudência deste conselho a escrita contábil com irregularidade substancial é aquela incapaz de informar com exatidão os dados que se propusera, por erro de técnica ou por utilização de códigos (letras, números, etc.) incompreensíveis;
- h) Que a escrita imprecisa, portanto, é aquela que nada informa à fiscalização, ou que informa de maneira tão incompreensível, tão errônea, que não é possível corrigi-la, restando apenas arbitrar a base de cálculo dos tributos devidos.
- i) Que não há nos autos prova alguma que a escrita contábil do contribuinte fosse incompreensível, inexistente, com irregularidades substanciais, produzida em desacordo com as normas técnicas universalmente aceitas, etc.
- j) Que as objeções à auditoria fiscal levantadas pelo r. acórdão recorrido não infirmam em momento algum a presunção de que as autoridades fiscais optaram pela forma de tributação condizente com os dados da escrituração contábil do contribuinte;
- k) Que, em verdade, o suposto excesso no lucro decorre de questão probatória: o contribuinte não comprovou os custos alegados, não obstante instado a fazê-lo;
- l) Que a conclusão no sentido de que o contribuinte dispôs de seu direito à dedução torna-se irrefutável ante a constatação de que teve oportunidade de produzir prova acerca das despesas eventualmente incorridas e não o fez;

- m) Que entender de outra maneira a eventual ausência de custos na contabilidade do contribuinte é inadmissível por esbarrar na principiologia básica do ordenamento. Explica-se: No caso, o contribuinte omite receita, mas mantém registros contábeis que permitem sua apuração com base no lucro real, embora não lance todos os custos e despesas nesses registros;
- n) Que a Administração Tributária, ao se deparar com o quadro de omissão de receitas, verificando que os registros contábeis permitem identificar adequadamente a receita omitida, promove a apuração do tributo e faculta ao contribuinte a produção de provas de eventuais custos ou despesas não registradas;
- o) Que se o contribuinte recusa-se a produzir dita prova, o que resulta em suposta distorção nos lucros auferidos, para, em seguida, alegar a imprestabilidade dos registros contábeis em decorrência dessa distorção por si provocada, e, assim, forçar o cancelamento do crédito por erro na apuração da base tributável, afronta o princípio básico de que ninguém pode se aproveitar da própria torpeza;
- p) Que devem ser invocados os arts. 59 e 60 do Decreto n. 70.235/72, sendo que o art. 59 enumera as hipóteses de nulidade no processo administrativo fiscal, que são estranhas à situação tratada no presente feito;
- q) Que, nos termos do art. 60 do PAF no controle de legalidade do processo administrativo fiscal, deve-se repudiar qualquer solução por meio da qual aquele que deu causa à nulidade, aufera esses benefícios, que é justamente a situação de que aqui se trata;
- r) Que o arbitramento de lucro é procedimento excepcional reservado aos casos de inexistência ou imprestabilidade da escrituração contábil e aplicável apenas nas hipóteses previstas nos incisos I a VI do artigo 399 do RIR/80, entre os quais não se inclui a existência de valores mantidos à margem da contabilidade, quando os mesmos são devidamente quantificados e tributados como omissão de receitas; e
- s) Que ademais, no caso de omissão de receita detectada em procedimento fiscal, a base de cálculo do imposto deve ser o valor da receita omitida adicionada ao resultado devidamente apurado (lucro real) constante da escrituração, haja vista que os custos e despesas correspondentes só poderão ser cotejados com a receita dentro de um regime regular de apuração do resultado, por meio de escrituração feita com observância das normas da legislação comercial e fiscal.

A contribuinte foi cientificada do acórdão e do recurso especial da PFN em 23/09/2016 (fl.4824), e ofertou suas contrarrazões em 07/10/2016 (fls. 4827/4837), na qual alega, em síntese:

- a) Que a autuação realizada é inadequada pois imputou a alíquota de 15% diretamente sobre o valor da omissão de receita apurada;

- b) Que foi desconsiderada a contabilização da movimentação bancária sob a conta transitória de movimentação de terceiros que comprovadamente seriam da empresa Agropecuária Spaciari Ltda, uma vez que o auditor imputou a omissão de receitas à contribuinte;
- c) Que o lucro arbitrado é uma forma de apuração da base de cálculo do IRPJ que deve ser utilizado pela autoridade fiscal quando o contribuinte descumpre as obrigações acessórias relativas à determinação do lucro real ou presumido;
- d) Que ao desclassificar a contabilidade do contribuinte ocorre a hipótese do art. 530, inc. I do RIR/1999;
- e) Que uma vez que não é possível apurar o lucro real e o contribuinte não optou pelo lucro presumido faz-se necessário tributar com base no lucro arbitrado, sob pena de constituir a obrigação em valor praticamente igual àquele imputado como omitido, configurando-se violação ao princípio constitucional que veda o confisco.

A contribuinte, também, apresentou recurso especial suscitando divergência jurisprudencial em relação aos seguintes pontos:

- a) Nulidade da Decisão e do Auto de Infração 10950.005233/2008-89;
- b) Exclusão do Simples - ADE nº 24, de 2008;
- c) Movimentação de Terceiro - Não Ultrapassagem do Limite Legal do Simples;
- d) Decadência - Inaplicabilidade do Art. 173 do CTN -Ausência de Dolo, Fraude e Simulação;
- e) Ausência de Dolo, Fraude ou Simulação nas Infrações Autuadas;
- f) Comprovação e Justificação da Origem dos Recursos - Ausência de Omissão de Receitas - Notas Fiscais Emitidas pela Empresa "Agropecuária Spaciari Ltda; e
- g) Lucro Arbitrado .

O recurso especial interposto pela contribuinte teve seu seguimento integralmente negado, nos termos do despacho (fls. 4883/4907) do presidente da 2ª Câmara.

Na sequência, a contribuinte apresentou agravo, tempestivo, em 20/01/2017, (e-fl. 4910/4952), contra despacho proferido pelo Presidente da 2ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento, que restou parcialmente admitido nos termos do despacho (fls. 4959/4972), do presidente desta 1ª Turma.

A única matéria admitida refere-se, igualmente ao recurso da PFN, á matéria relativa a necessidade de arbitramento de lucros, que no caso não foi reconhecida pelo colegiado *a quo*, em face do ano-calendário 2004. O despacho de agravo traz os fundamentos para a admissibilidade do recurso no ponto, *verbis*:

No Agravo (e-fls. 4911/4952), a matéria é abordada no tópico 4.4. Contrapondo-se às conclusões acima transcritas, a Agravante sustenta que não teria sido observado no despacho agravado que o lançamento, no ano-calendário 2004 teria sido feito e mantido na sistemática do lucro real. Em suas palavras (e-fl. 4946):

Ocorre que o r. relator deixou de se atentar ao fato de que o voto vencedor do acórdão referente ao recurso voluntário interposto pela Agravante manteve as exigências relativas ao ano-calendário de 2004, ou seja, o lançamento fiscal realizado pelo r. Auditor Fiscal no ano-calendário de 2004 foi pelo regime do "Lucro Real" e não pelo "Lucro Arbitrado".

A Agravante reitera, então, a divergência jurisprudencial suscitada. Por sua ótica, os acórdãos paradigmas nº 1301-000.425 e nº 108-08.929 teriam firmado entendimento de que, diante de omissão de receita em tal monta que torne impossível a apuração do lucro real, a tributação deve se dar pelo lucro arbitrado. Em sentido diverso, o acórdão recorrido teria considerado correta a tributação pelo lucro real em 2004, não obstante a apuração de receitas omitidas correspondentes a 63% da receita total apurada pelo Fisco (declarada + omitida), conforme quadro à e-fl. 4948.

Apesar de se reportar ao voto vencedor do acórdão recorrido e mesmo transcrevê-lo em parte, é certo que o despacho agravado não observou que esse voto vencedor, no que se refere ao ano-calendário 2004, considerou correta a tributação com base no lucro real, mesmo diante do fato reconhecido de que “o montante declarado pela empresa foi de quase 40% daquele apurado a partir da movimentação financeira”. Tal conclusão se mostra, a princípio, contraditória com aquelas conclusões veiculadas pelos acórdãos paradigmas. Mas cabe aprofundar um pouco mais a análise.

O primeiro paradigma apresentado para esta matéria foi o acórdão nº 1301-000.425. Sua ementa foi redigida como segue:

IRPJ/CSLL — ARBITRAMENTO — ART. 42 DA LEI 9430/96 — DESPROPORCIONALIDADE Uma vez detectada omissão de receitas com uso da presunção relativa prevista no art. 42 da Lei 9430/96, e sendo tal omissão de receita em montante vultoso e que não seja proporcional para cômputo como lucro da pessoa jurídica, fica evidenciada a imprestabilidade da escrita contábil para apurar a base de cálculo do IRPJ e da CSLL conforme o Lucro Real. Nesse caso, a tributação deve ser apurada pelo Lucro Arbitrado (RIR/99, art. 530, II, "a" e "b").

No voto condutor desse acórdão nº 1301-000.425 consta (grifos não constam do original):

Tendo em vista que a falta de escrituração de contas bancárias com os movimentos apontados no relatório fiscal torna imprestável a contabilidade pois não há condições para se verificar o Lucro Real.

[...]

A omissão de receitas efetivamente ocorreu e está inequivocamente comprovada nos autos. No entanto, no exame para identificação do adequado regime de tributação do IRPJ e da CSLL, não se pode esquecer que a comprovada omissão nos registros contábeis de tão vultosa movimentação bancária (80%), isoladamente, já é condição suficiente para justificar a imprestabilidade da escrituração contábil e o conseqüente arbitramento do lucro.

Observe-se que não é o caso de omissão de poucos depósitos, de valor irrelevante, o que, obviamente, seria insuficiente para caracterizar como "imprestável" a escrituração da recorrente.

No lançamento em questão, no qual a soma dos valores omitidos foi adotada para apuração do IRPJ e da CSLL com fundamento nas normas reguladoras do lucro real, houve nítida distorção da base de cálculo, resultando em tributação da receita omitida e não do lucro.

A base de cálculo do imposto de renda pessoa jurídica é o lucro, definido conforme as suas três formas de apuração: real, arbitrado ou presumido, de acordo com o art. 44 do CTN. Segundo o art. 6º do Decreto-lei 1.598/772, o lucro real é o lucro líquido do exercício, ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação própria. Por sua vez, o lucro líquido deve ser apurado com observância das disposições da lei comercial. A base de cálculo da CSLL é o lucro líquido ajustado de acordo com as prescrições da legislação específica.

O regime de tributação pelo lucro arbitrado, em que parcela de custos e despesas é implícita e automaticamente computada mediante a aplicação dos coeficientes de arbitramento sobre a receita da pessoa jurídica, revela-se apropriado, legal e mais realista para a determinação da correta base de cálculo do IRPJ e da CSLL, evitando a mera e ilegal incidência direta desses tributos sobre a receita e não sobre o resultado.

Na linguagem do Código Tributário Nacional, o lançamento tributário está definido, no art. 142, como o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Como no caso dos autos a falta de escrituração corresponde a valores vultosos, entendo correta a aplicação do arbitramento no caso, pois se assim não fosse haveria distorção da base de cálculo (lucro).

A meu ver, a fiscalização não calculou corretamente o montante do tributo devido ao fazê-lo pelo regime do lucro real, no lançamento realizado, em desatenção ao comando do art. 142 do CTN, pelo que não pode prosperar e deve ser cancelado na sua totalidade.

Observe-se: no primeiro paradigma, o Colegiado considerou que a falta de escrituração de movimentação bancária em valores vultosos era motivo suficiente e necessário ao arbitramento dos lucros e afastou o lançamento feito pelo lucro real. Em sentido diverso, o acórdão recorrido considerou correto lançamento pelo lucro real, apesar de omissões em valores também relevantes, quando comparadas com os valores declarados. Tem-se por caracterizada a divergência jurisprudencial, quanto a este paradigma nº 1301-000.425.

Situação diferente ocorre com o segundo paradigma trazido, o acórdão nº 108-08.929.

O relatório desse acórdão sequer menciona algum questionamento acerca do arbitramento de lucros. De igual forma, o voto vencido e o voto vencedor não abordam a matéria. A única referência a esse assunto se encontra na ementa, que transcrevo, na parte que interessa à presente análise (grifos não constam do original)

PAF — AUSÊNCIA DE ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL - LUCRO ARBITRADO —
A falta de apresentação dos Livros e documentos fiscais, bem como a falta de contabilização de movimentação bancária, representam motivos suficientes para arbitramento dos lucros.

IRPJ — ARBITRAMENTO DO LUCRO — FORMA DE APURAÇÃO DE RESULTADO — O arbitramento do lucro não é penalidade, sendo apenas uma forma de apuração dos resultados. O Código Tributário Nacional, em seu artigo 44, prevê a incidência do IRPJ sobre três possíveis bases de cálculo: lucro real, lucro arbitrado e lucro presumido. A apuração do lucro real parte do lucro líquido do exercício que ajustado fornece o lucro tributável. Na apuração do lucro presumido e do arbitrado seu

resultado decorre da aplicação de um percentual, previsto em lei, sobre a receita bruta conhecida, cujo resultado já é o lucro tributável.

IRPJ — ARBITRAMENTO DO LUCRO — BASE DE CÁLCULO — O art. 51, caput, da Lei n.º 8.981/95 determina que a incidência do percentual de arbitramento recairá sobre o somatório das receitas, declaradas e omitidas, quando prescreve que o lucro arbitrado será determinado com base na receita bruta conhecida.

OMISSÃO DE RECEITAS — FALTA DE COMPROVAÇÃO DA ORIGEM DE DEPÓSITOS BANCÁRIOS — A presunção legal de omissão de rendimentos, prevista no art. 42 da Lei nº 9.430 de 1996, autoriza o lançamento com base em depósitos bancários de origem não comprovada pelo sujeito passivo.

PAF — PROCEDIMENTO DE FISCALIZAÇÃO — CPMF — ART. 11 § 30 DA LEI 9.311/96 — REDAÇÃO DA LEI 10.174/01 APLICABILIDADE — Se a fiscalização detectou movimentação bancária não registrada na contabilidade, e se não houve apresentação de qualquer informação além das DIPJ entregues, correto o procedimento de arbitramento dos lucros. A receita bruta conhecida através dos depósitos bancários não justificados, informações obtidas através da CPMF, é passível de utilização para fins de constituição do crédito tributário.

Apesar de nada constar no relatório e nos votos, é possível constatar que, neste caso, as razões do arbitramento não se restringiram à falta de contabilização e comprovação de origens de movimentação bancária, mas também à falta de apresentação de livros e documentos fiscais. Essa constatação ganha força ao se observar que o acórdão nº 108-08.929 foi objeto de recurso especial da Fazenda Nacional (sobre temas outros que não o arbitramento). Tal recurso resultou no acórdão nº 9101-001.503, em cujo voto se lê que “no curso da ação fiscal, informara à fiscalização que não dispunha dos livros Diário e Razão (fls. 173), sendo esse o motivo do arbitramento do lucro”.

Como se vê, esse segundo paradigma se revela imprestável para caracterizar divergência jurisprudencial sobre o tema “lucro arbitrado”. A uma, e principalmente, porque no acórdão nº 108-08.929 não se estabeleceu discussão sobre o tema e o Colegiado sobre ele não deliberou, embora isso tenha constado da ementa. A duas, porque, ainda que assim não fosse, a situação fática do segundo paradigma se mostra distinta daquela enfrentada pelo acórdão recorrido. Lá, o arbitramento decorreu de falta de apresentação de livros Diário e Razão e da falta de comprovação e escrituração de movimentações bancárias. Aqui, o arbitramento somente se deveu ao segundo motivo.

Com isso, deve ser provido o presente Agravo, dando-se seguimento ao recurso especial do contribuinte quanto à matéria "(g) Lucro Arbitrado" apenas quanto ao primeiro paradigma apresentado.

Cabe aqui uma última observação: O recurso especial da Fazenda Nacional (e-fls. 4787/4803), já admitido (despacho de e-fls. 4806/4813), versa exatamente sobre o tema “arbitramento de lucros”, mas sobre o ano-calendário 2003, período em que a autuação foi afastada pelo acórdão recorrido. O julgamento conjunto dos recursos especiais da Fazenda e do Contribuinte (quanto a este ponto) certamente cumprirá seu papel de uniformização da jurisprudência administrativa.

Conclusão. Constata-se, ante o exposto, a presença dos pressupostos de conhecimento do agravo e a necessidade de parcial reforma do despacho questionado. Propõe-se, dessa forma, que o agravo seja:

- 1) ACOLHIDO PARCIALMENTE para DAR seguimento ao recurso especial relativamente à matéria "**(g) Lucro Arbitrado**", mas apenas em relação ao paradigma nº 1301-000.425;e

[...]

De acordo.

[...]

ACOLHO PARCIALMENTE o agravo e DOU seguimento ao recurso especial relativamente à matéria "**(g) Lucro Arbitrado**", mas apenas em relação ao paradigma nº 1301-000.425.

A contribuinte apresenta como razões para a reforma do acórdão recorrido, em linhas gerais, as mesmas apresentadas nas suas contrarrazões ao recurso especial da Fazenda Nacional sobre a mesma matéria, relacionada ao ano-calendário 2003.

A Procuradoria da Fazenda Nacional, em suas contrarrazões (fls. 4982/4992), também reitera, basicamente, os argumentos trazidos em seu recurso especial, premendo pela manutenção do acórdão recorrido nesta parte.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado, Relator.

Os recursos especiais tanto da Procuradoria da Fazenda Nacional quanto da contribuinte foram regularmente admitidos quanto a uma única matéria, concernente ao arbitramento do lucro, contrapondo-se os recursos justamente em face dos resultados desfavoráveis à cada uma das partes nos anos-calendário 2003 e 2004.

Os recorridos não fizeram qualquer objeção quanto ao conhecimento dos recursos interpostos, de modo que entendo que devem ser conhecidos nos termos dos despachos que lhes deram seguimento, como autorizado no art. 50, § 1º da Lei nº 9.784/1999.

Como registrado, a única matéria em discussão diz respeito à forma de apuração dos resultados tributáveis nos anos-calendário 2003 e 2004, na medida em que o colegiado *a quo* houve por bem acolher parcialmente o recurso voluntário interposto pela contribuinte para cancelar o lançamento das exigências relativas ao ano-calendário: 2003 por entender que a autoridade fiscal deveria ter procedido ao arbitramento de lucros deste período. Com relação ao ano-calendário 2004, ao revés, houve por bem o colegiado *a quo* em manter a autuação, rejeitando a necessidade de arbitramento do lucro.

Desta feita, como cada um dos recursos se refere a um dos anos-calendário em discussão, far-se-á a análise de cada um deles em separado, em que pesem os argumentos dos recursos e contrarrazões sejam basicamente os mesmos em face dos dois períodos.

1. Recurso da Procuradoria da Fazenda Nacional – Ano-calendário 2003

O colegiado recorrido, por maioria, deu provimento parcial ao recurso voluntário para cancelar o lançamento das exigências, relativas ao ano-calendário 2003, sob o entendimento de que o lucro deveria ter sido arbitrado, *verbis*:

IX. DO ARBITRAMENTO

Considerando que a Contribuinte, no ano-calendário 2003, era optante pelo SIMPLES e que, no ano-calendário 2004, adotou a sistemática do Lucro Real anual, a Fiscalização, ao lavrar os Autos de Infração por omissão de receita, seguiu o regime escolhido pela Contribuinte ao deixar o SIMPLES, qual seja o Lucro real anual, adotando, assim, este regime para ambos os anos-calendário.

A Contribuinte, em seu Recurso Voluntário, partindo da premissa de que “(...) o lucro apurado pela fiscalização é irreal” – fl. 996, defendeu que “Dessa forma, impõe-se o cancelamento dos autos de infração, ante a ausência de arbitramento do lucro para apuração do Imposto de Renda e da CSLL, contrariando a legislação vigente sobre o Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas.” – fl. 1015.

Por outro lado, a 2ª Turma da DRJ/CTA entendeu que não era caso de arbitramento, pois “O autuante respeitou a manifestação pelo lucro real anual da contribuinte, confirmada pela sua contabilidade; no caso, o autuante recompôs a apuração de resultados escriturada no livro Diário pela contribuinte, acresceu às receitas declaradas a

omissão apurada, e considerou os custos e despesas escriturados, ao levar em conta o prejuízo que a contribuinte havia apurado.” – fls. 963/964.

No entanto, a decisão da 2ª Turma da DRJ/CTA não foi unânime, sendo vencido o julgador Roberto Massao Chinen, “(...) que entende que para os dois anos-calendário era caso de arbitramento do lucro, tendo em vista que o lucro apurado pela fiscalização (mais de 90% da receita bruta em 2003 e mais de 60% em 2004), é manifestamente irreal, configurando a situação prevista no art. 530, II, b, do RIR de 1999” – fl. 944.

Confrontando esses entendimentos, posiciono-me em consonância com o julgador Roberto Massao Chinen, em virtude da desproporção entre a receita omitida e a declarada, o que, a meu ver, é prova, por si só, de que não é possível confiar na contabilidade da Contribuinte.

Ora, aceitar que a empresa possa omitir mais de 90% no ano-calendário 2003 e 60% no ano-calendário 2004 de sua receita bruta e ainda assim declarar válida a contabilidade é inaceitável.

O arbitramento do lucro é uma segurança para a Fazenda Pública (porquanto presume um lucro 20% maior do que aquela margem aceita no Lucro Presumido). Mas também é um direito da Contribuinte.

Isso porque, nos termos do art. 44 do CTN, a base de cálculo do imposto de renda será real, presumida ou arbitrada. Uma vez que não é possível apurar o lucro real, e não tendo a Contribuinte optado pelo lucro presumido, é necessário tributar com base no lucro arbitrado.

Por fim, buscar tributar pelo lucro real a renda de determinada Pessoa Jurídica, sem ter meios para atestar a “realidade” do lucro beira uma temeridade: tributar como lucro aquilo que não o é. Nestes casos, acaba-se tributando o próprio patrimônio da Contribuinte.

Dessa forma, o caso em análise configura-se, claramente, a hipótese estabelecida pelo art. 530, II, ‘b’ do RIR/99, o qual transcrevemos abaixo:

[...]

Nesse sentido, já se manifestou a antiga 1ª Turma da 3ª Câmara da 1ª Seção do CARF, quando proferiu o acórdão nº 1301-000.425, em 29/07/2011:

[...]

Tendo em vista que era caso de lançamento conforme o lucro arbitrado, devem ser cancelados os autos de infração de IRPJ e CSLL, bem como os de PIS e COFINS, pois, para esses dois tributos, o lançamento foi feito pelo regime não-cumulativo (fls. 862/883), quando deveria ter sido pelo regime cumulativo, haja vista o arbitramento do lucro, nos termos do art. 8º, da Lei nº 10.637/2002 e do art. 10, da Lei nº 10.833/2003.

[...]

Não obstante o fato de o voto do relator ter sido proferido no mesmo sentido para ambos os anos-calendários lançados, o colegiado *a quo* só acompanhou seu voto com relação ao ano-calendário 2003, mantendo o lançamento quanto ao ano 2004, conforme será analisado adiante.

A Procuradoria da Fazenda Nacional, ora recorrente, defende que não ocorreu no presente caso as hipóteses autorizadoras do arbitramento do lucro, na medida em que as autoridades autuantes ao analisarem os registros contábeis do recorrido verificaram que, apesar

da omissão de receitas, estavam em boa ordem e mantidos segundo as normas contábeis, e, portanto, seria possível determinar o lucro real, que foi, *in casu*, a base de cálculo para o lançamento.

Sustenta que o ilícito que originou o lançamento resume-se na manutenção de quantias à margem da contabilidade do recorrido e tal irregularidade não autoriza o arbitramento e que não há nos autos prova de que a escrita contábil do contribuinte fosse incompreensível, inexistente, com irregularidades substanciais ou produzida em desacordo com as normas técnicas.

Entende a recorrente que o suposto excesso no lucro decorre de questão probatória e que o contribuinte não comprovou os custos alegados, não obstante instado a fazê-lo este teria abrido mão de seu direito à dedução na medida em que teve oportunidade de produzir prova acerca das despesas eventualmente incorridas e não o fez.

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

A contribuinte, ora recorrida, contrapõe tais argumentos alegando que a autuação realizada é inadequada pois imputou a alíquota de 15% diretamente sobre o valor da omissão de receita apurada.

Aponta que foi desconsiderada a contabilização da movimentação bancária sob a conta transitória de movimentação de terceiros que comprovadamente seriam da empresa Agropecuária Spaciari Ltda, uma vez que a autoridade fiscal imputou a omissão de receitas à contribuinte e que ao desclassificar a contabilidade ocorreu a hipótese do art. 530, inc. I do RIR/1999. Sendo assim, o resultado deve ser apurado com base no lucro arbitrado.

Antes de adentrar ao exame da questão em discussão, julgo importante que o colegiado compreenda melhor as operações e os fatos examinados pela fiscalização que culminaram na identificação de omissão de receitas com base em depósitos de origem não comprovada e na apuração dos tributos devidos.

De fato, a recorrente, desde o procedimento fiscal alega que grande parte dos recursos movimentados em suas contas correntes eram decorrentes de operações que seriam realizadas originalmente pela empresa dos mesmos sócios, denominada Agropecuária Spaciari Ltda, que vinha enfrentando graves problemas financeiros, o que teria ensejado inclusive pedido de falência daquela empresa, decorrendo daí a necessidade de criação de outra empresa (no caso, a recorrida) a fim de operacionalizar a movimentação financeira e possibilitar a continuidade das atividades.

Em respostas às intimações da autoridade fiscal visando a esclarecer a origem dos recursos movimentados nas suas contas a contribuinte, ora recorrida, apresentou planilhas e documentos que demonstrariam a movimentação registrada em sua contabilidade como “Movimentação de Terceiros” (vide respostas, fls. 1540/1548 e 4407/4410 e planilhas, fls. 1549/1557- ano 2003 e fls. 4535/4555 - ano 2004).

Apresentou também contrato firmado com a empresa Agropecuária Spaciari Ltda, mediante o qual realizaria *“os serviços de compra e pagamento de seus suínos e bovinos, bem como para as empresas que seu utilizam dos seus serviços de industrialização por encomenda”* (fl. 359) e da empresa Agropecuária Spaciari com outras empresas para a *“prestação de serviços de industrialização (abate), resfriamento, desossa e posterior carregamento de suínos”* (fls. 360/376).

A autoridade fiscal realizou diligências junto a estas empresas, não tendo obtido sucesso em obter informações perante algumas delas, que já se encontravam inativas. Com relação às empresas que responderam a intimação, entendeu a fiscalização que os documentos apresentados por estas *“não comprovam nenhum dos valores dos depósitos/créditos que constam da planilha "Movimentação Financeira - Valores a Comprovar", que foi submetida ao Sujeito Passivo para comprovação, mediante o Termo de Intimação nº 001/00103, de 11/08/2006 e Termo de Intimação nº 002/00103, de 01/04/2008”* (Vide TVF - fls. 814/816).

A autoridade fiscal relata, no TVF, o recebimento da documentação que a recorrente entregou no sentido de comprovar a movimentação de terceiros em suas contas, mas considerou que esses elementos não se prestariam a comprovar a origem dos valores movimentados, *verbis*:

[...]

Nos dias 07/04/2008, 28/04/2008, 20/05/2008 e 18/06/2008, o prazo concedido no Termo de Intimação nº 002/00103, de 01/04/2008, foi prorrogado em atendimento às solicitações do Sujeito Passivo, conforme Termos de Prorrogação de Prazos, sendo que em 18/06/2008 e em 17/07/2008, conjuntamente com a empresa diligenciada Agropecuária Spaciari Ltda., o **Sujeito Passivo apresentou uma grande quantidade de documentos, referentes aos anos-calendários de 2003 e 2004, que compõem os Anexos II (seis volumes) e III (nove volumes), respectivamente**, do Processo Administrativo Fiscal (PAF) ne 10950.005233/2008-89.

Os documentos apresentados pelo Sujeito Passivo em atendimento ao Termo de documentos apresentados pelo Sujeito Passivo em atendimento ao Termo de Intimação nº 002/00103, de 01/04/2008, em 18/06/2008 e em 17/07/2008 **compõem-se basicamente de Notas Fiscais de Entradas, referentes aquisições de suínos e de bovinos e de Notas Fiscais de Saídas, relativas a remessa dos suínos e bovinos adquiridos para industrialização**, nas quais constam como natureza da operação o Código Fiscal - CFOP 5901, emitidas pelas empresas: a) E. W. Paraná Indústria e Comércio de Alimentos Ltda., CNPJ nº 04.095.141/0001-96; b) Carne de Primeira de Primeira Comércio de Produtos Alimentícios Ltda., CNPJ nº 05.130.058/0001-73; e c) Leão & Parra Ltda., CNPJ nº 00.6520.515/0001-94, bem como, Notas Fiscais de Saídas, referentes retornos das industrializações dos suínos e bovinos, realizadas para as empresas citadas acima, emitidas pela empresa Agropecuária Spaciari Ltda., CNPJ nº 80.865.413/0001-78, nas quais constam como natureza da operação o retorno de industrialização por encomenda de terceiros, Código Fiscal - CFOP 5902, **sem que tenha ficado demonstrada coincidência de valores entre as datas e os valores dos créditos bancários e as datas e os valores das Notas Fiscais apresentadas**.

[...]

Com efeito, examinando as planilhas mencionadas e os documentos apresentados pela contribuinte, embora se possa constatar a coincidência de diversos valores relacionados a depósitos e pagamentos levados à crédito e a débito da conta 00051.5 – Movimentação de Terceiros (fls. 573/725), não é possível compreender exatamente que operações esses

lançamentos efetivamente retratam, especialmente pelo fato desta conta contábil reunir inúmeros lançamentos com históricos extremamente simplificados, sem identificação de origens/destinações, nem dos depositantes/beneficiários.

De fato, muitas notas fiscais trazidas pela contribuinte têm como beneficiárias e/ou foram emitidas pelas empresas para as quais a recorrida alega ter firmado os contratos, notadamente a empresa Agropecuária Spaciari.

Não obstante não fica evidenciado, nos documentos juntados, o motivo do trânsito desses recursos nas contas da contribuinte, ora recorrida, que, segundo alega seria uma intermediária na compra de animais e do seu abate para industrialização por encomenda em nome das empresas com quem mantinha contrato.

A contribuinte, durante o procedimento fiscal, apresentou uma explicação sobre as operações (vide resposta intimação, fls. 1540/1548), *verbis*:

[...]

II. DAS NEGOCIAÇÕES

A fim de facilitar a compreensão das negociações realizadas, a Contribuinte apresenta, de forma resumida, o proceder destas.

Em um primeiro momento, um intermediário pessoa física ("porcadeiro"), a serviço dos clientes da Contribuinte, contacta os produtores rurais contratando o fornecimento de produtos (suínos vivos).

Os clientes remetem a mercadoria para a Contribuinte, que presta os serviços, e devolve a mercadoria àqueles. Para tanto foram realizados os contratos de industrialização por encomenda (contratos de compra e pagamento - anteriormente apresentados) com os clientes da Contribuinte.

Os clientes emitem, então, a nota fiscal de compra do produtor e a nota fiscal de remessa para industrialização.

A Contribuinte, após a industrialização (abate), retorna o produto ao cliente, emitindo a nota fiscal sob o CFOP 5902.

Os clientes efetuam o pagamento à Contribuinte, juntamente com os valores a serem destinados aos intermediários que atuaram a serviço daqueles e aos produtores que efetuaram a venda dos produtos (suínos vivos).

O pagamento dos intermediários e dos produtores não ocorre de modo constante, podendo variar de pagamento à vista ou com prazo de até 45 (quarenta e cinco) dias, ocasionando aumento do saldo bancário da Contribuinte de modo a, equivocadamente, supor-se a existência de renda (IRPJ) ou lucro (CSLL) tributável.

Os pagamentos variam, igualmente, do preço da mercadoria do dia e da necessidade do produtor.

Perceptível, assim, que os valores não integram a receita ou o lucro da Contribuinte, descaracterizando a incidência do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, bem como das contribuições para o PIS e para a COFINS.

Desta atividade, a Contribuinte somente aufera receita das notas fiscais de prestação de serviços que são emitidas mensalmente com a relação do total de serviços prestados ao

cliente, e das notas fiscais de entrada emitidas pela Contribuinte em face da percepção dos miúdos que são residuais da industrialização.

Verifica-se, portanto, que o valor percebido, efetivamente, pela Contribuinte é muito inferior ao valor do produto que transita em sua etapa de industrialização para terceiros, não havendo correlação com a movimentação realizada em sua conta bancária, destinada a remuneração de terceiros.

[...]

Pelo que se depreende das explicações e dos elementos apresentados, apesar de os documentos fiscais de compra e movimentação dos animais, que teriam sido industrializados por encomenda pela recorrida, serem emitidos em nome das empresas contratantes dos serviços, toda a movimentação financeira correspondente a estas operações era feita por meio das contas bancárias da recorrida, com o recebimento de valores dos clientes para pagamentos aos fornecedores dos animais.

Embora esta questão não seja objeto deste recurso, entendo que agiu acertadamente a autoridade fiscal ao considerar tais elementos como insuficientes para justificar a origem dos recursos depositados nas contas da empresa fiscalizada, malgrado as explicações e a documentação apresentada pela contribuinte, não retratadas adequadamente na sua contabilidade.

Voltando à questão posta, importa analisar se estavam presentes as condições para a apuração das diferenças devidas com base no lucro real ou se, ao revés, este necessariamente deveria ser arbitrado, com defendeu a recorrida e acolheu o colegiado *a quo* em relação ao período de 2003.

Como visto, o colegiado recorrido entendeu que a desproporção entre a receita bruta apurada e a receita declarada, superior a 90% seria um indicador seguro de que a contabilidade da empresa não seria confiável e, portanto, não se prestaria para a apuração do lucro efetivo.

No período em questão, embora a empresa recorrida fosse optante do Simples em 2003, mantinha a escrituração contábil completa, com apuração do resultado contabilmente. Tendo sido excluída do Simples, a autoridade fiscal, a partir dos resultados contábeis, adicionou os valores apurados como receita omitida com base em depósito de origem não comprovada e calculou os tributos devidos.

De acordo com as planilhas (Demonstrativo Sintético dos Depósitos e Créditos Não comprovados) de fls. 800/801, constata-se que a autoridade fiscal efetuou a apuração mediante a comparação entre o montante total de depósitos creditados nas contas da empresa, identificados nos extratos bancários - (excluídas as transferências entre contas, estorno e devoluções de cheques) - e o valor das receitas informadas na declaração anual Simplificada (DSPJ/DIPJ).

Ou seja, a apuração da omissão de receitas não levou em consideração os registros contábeis, tendo sido feita exclusivamente com base nesses elementos: extratos bancários e DSPJ/DSPJ.

Embora a autoridade fiscal não faça qualquer consideração sobre a contabilidade da contribuinte em seu Termo de Verificação Fiscal, é inquestionável que não reconheceu os valores de sua movimentação financeira registrados na conta 00051.5 – Movimentação de Terceiros como contrapartidas de ingressos e saídas de recursos das contas bancárias da contribuinte que, segunda alega, representavam a maior parte das operações realizadas pela empresa,

Ora, se as contrapartidas dos ingressos referentes aos créditos bancários, registradas na conta 00051.5 – Movimentação de Terceiros, correspondiam em grande parte às receitas presumidamente omitidas como depósitos sem origem, há que se considerar que parte significativa das saídas, em especial as relacionadas aos pagamentos das aquisições de animais para industrialização em nome de terceiros, poderiam corresponder, ao menos em tese, a custos que, assim como as receitas, não foram considerados no resultado contábil apurado pela contribuinte.

É certo, como alega a PFN, ora recorrente, que é ônus do contribuinte comprovar os custos que não teriam sido considerados na apuração contábil apresentada, mas ao contrário do que sustenta, no presente caso, não é possível identificar nos autos que a contribuinte tenha sido instada a fazê-lo. É o que se extrai do TVF que bem resume as intimações feitas, *verbis*:

[...]

Em 01/04/2008, o Sujeito Passivo foi novamente intimado a fazer a comprovação, mediante apresentação de documentos hábeis e idôneos, da origem dos recursos utilizados nos depósitos e lançamentos efetuados à crédito em suas contas correntes bancárias, nos anos-calendário de 2003 e 2004, através do Termo de Intimação nº 002/00103, de 01/04/2008, ciência na mesma data (doe. fls. 95 a 117).

Nos dias 07/04/2008, 28/04/2008, 20/05/2008 e 18/06/2008, o prazo concedido no Termo de Intimação nº 002/00103, de 01/04/2008, foi prorrogado em atendimento às solicitações do Sujeito Passivo, conforme Termos de Prorrogação de Prazos, sendo que em 18/06/2008 e em 17/07/2008, conjuntamente com a empresa diligenciada Agropecuária Spaciari Ltda., o Sujeito Passivo apresentou uma grande quantidade de documentos, referentes aos anos-calendários de 2003 e 2004, que compõem os Anexos II (seis volumes) e III (nove volumes), respectivamente, do Processo Administrativo Fiscal (PAF) nº 10950.005233/2008-89.

[...]

Em razão da exclusão do Sujeito Passivo do SIMPLES, o mesmo foi intimado, através do Termo de Intimação nº 003/00489, de 06/10/2008 (doc.fls. 247 a 250), a apresentar, no prazo de vinte dias, escrituração comercial e fiscal que demonstre o Lucro Real dos anos-calendário de 2003 e 2004, contendo, inclusive, a movimentação financeira das contas de sua titularidade.

Como resposta ao Termo de Intimação nº 003/00489, de 06/10/2008, o Sujeito Passivo apresentou cópia dos mesmos documentos que já havia apresentado em atendimento ao Termo de Intimação nº 002/00103, de 01/04/2008 (Anexos II e III do PAF nº 10950.005233/2008-89) e mais as cópias das papeletas de lançamentos contábeis, que foram separadas e compõem o Anexo IV (dois volumes) do processo citado.

O Sujeito Passivo informa, ainda, em sua resposta (doc. fls. 02 a 05, do anexo IV), que já apresentou os livros fiscais e contábeis dos anos-calendário de 2003 e 2004 e que o trânsito financeiro em sua conta corrente foi lançado 'corretamente' como "movimentação de terceiro".

Por todo o exposto, as investigações levadas a efeito na ação fiscal junto ao Sujeito Passivo acima identificado, revelam a ocorrência de omissão de receitas caracterizada pelos depósitos e créditos bancários de origem não comprovada, relacionados nas planilhas "Movimentação Financeira - Valores a Comprovar", sujeitos a lançamento de ofício, de acordo com o disposto no artigo 42 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996 (artigo 849 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 - RIR/1999), c/c artigo 24, § 1º da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, conforme tabelas abaixo:

[...]

Isto posto, tributa-se, a título de depósitos bancários de origem não comprovada, nos anos-calendário de 2003 e 2004, os valores constantes da coluna "Receita Omitida" da tabela acima que correspondem aos valores da linha 'Valor Líquido não Comprovado' das planilhas "Demonstrativo Sintético dos Depósitos e Créditos Não Comprovados", anos-calendário de 2003 e 2004.

[...]

Com efeito, as intimações fiscais foram todas dirigidas no sentido de esclarecer a origem dos créditos bancários constantes dos extratos, tendo sido rejeitados os esclarecimentos e documentos apresentados pela contribuinte como hábeis à comprová-la¹. Até aí, tudo certo, como já analisado.

Verifica-se que, depois da apresentação dos documentos pela recorrente, a autoridade fiscal considerou insuficientes os elementos apresentados e lavrou os autos de infração, com base nas informações até então coletadas. Foram consideradas como não comprovadas as operações registradas na conta 00051.5 – Movimentação de Terceiros, que representaria a maior parte das contrapartidas das entradas e saídas das contas bancárias da recorrida.

Desta feita, não me parece correta a conclusão de que a autoridade fiscal considerou a contabilidade em boa ordem, como alega a d. PFN, ainda que formalmente pudesse estar.

De outra parte, não vislumbro má-fé na alegação da recorrente que, diante da desconsideração dos lançamentos da conta 00051.5 – Movimentação de Terceiros, haveria que se fazer o arbitramento do lucro.

Não me parece a situação clássica em que o contribuinte busca se beneficiar da sua própria torpeza, alegando a imprestabilidade de sua escrita para fugir ao regime escolhido pela autoridade fiscal.

A meu ver, esta defendeu a correção de seus registros e os ofereceu ao Fisco, que os desconsiderou na quantificação das bases tributáveis.

De fato, a forma como os fatos foram registrados em uma única conta que registra sinteticamente um sem número de operações realizadas com partes diversas e que, alegadamente, seriam feitas em nome de terceiros, não permite identificar as reais operações

¹ Vide última intimação: Termo de Intimação nº 002/00103, em 01/04/2008 - fls. 96/134, intimando a contribuinte a comprovar, no prazo de cinco dias úteis, a origem dos valores depositados e/ou creditados em suas contas correntes bancárias.

ocorridas que respondem pela quase totalidade da movimentação financeira no ano de 2003 e pela maior parte dela no ano de 2004.

Se as operações se deram como alega a recorrente, esta deveria ter um controle rigoroso das entradas e saídas, em contas próprias que registrassem as operações em nome de cada um dos clientes e fornecedores, com identificação de origem e beneficiários, e que espelhassem a sua receita efetiva em face de cada uma delas. O registro de todas as operações numa única conta, de forma absolutamente sintética não permite identificar quais os reais motivos da volumosa movimentação financeira nela registrada. Ou seja, não é possível identificar a real movimentação financeira do contribuinte.

Destarte, dada a importância e magnitude dos dados desconsiderados pela autoridade fiscal, não vejo como subsistir a higidez da contabilidade apresentada para fins de apuração do resultado o período.

Veja-se que não se está aqui, meramente, a considerar a desproporção entre a receita omitida e a receita reconhecida pela contribuinte, que é apenas mais um elemento de fato, mas o conjunto de elementos trazidos ao autos que indica que não sendo comprovada a alegação de que a movimentação dos recursos pela contribuinte era decorrente de operação de terceiros sua contabilidade não se prestaria à correta identificação da sua movimentação financeira, seja quanto aos ingressos, seja quanto à sua destinação.

Nesse diapasão, considero a escrituração contábil imprestável para a apuração do resultado real, de modo que impunha-se o arbitramento do lucro, nos termos do art. 530, inc. II do RIR/1999.

Assim, entendo que está correta a decisão recorrida quanto ao ano-calendário 2003.

Pelo exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso especial da PFN.

2. Recurso Especial da contribuinte – Ano-calendário: 2004

O recurso especial interposto pela contribuinte corresponde ao recurso da PFN, com sinal trocado.

A recorrente sustenta a necessidade de reforma do acórdão recorrido pelos mesmos fundamentos que defendeu, em suas contrarrazões, a manutenção da decisão em relação ao ano-calendário 2003.

A PFN, também, ofertou suas contrarrazões apontando os mesmos fundamentos para a manutenção do lançamento trazidos em seu recurso especial.

O colegiado recorrido houve por bem manter o lançamento relativo ao ano-calendário 2004 pelo entendimento, da maioria qualificada, de que a menor proporção entre a receita omitida, correspondente a cerca de 60% da receita declarada/reconhecida pela contribuinte não permitia configurar a hipótese de arbitramento, reconhecida para o ano-calendário 2003, como se extrai do voto vencedor, *verbis*:

Sem prejuízo dos bem construídos argumentos formulados pelo I. Relator, vislumbro solução jurídica diversa para a hipótese dos autos, apenas no que tange aos autos de infração relativos ao ano-calendário de 2004.

Venho adotando, para verificação da necessidade de arbitramento do lucro, critério matemático para a definição de qual seria um índice razoável para a desqualificação da contabilidade do sujeito passivo, a fim de preencher o conceito de "imprestabilidade" veiculado pela legislação.

Nesse contexto, sempre que a razão entre os valores escriturados/declarados e aqueles apurados pela fiscalização, a título de omissão de receitas, demonstrar que a imensa maioria das operações não foi considerada, entendo que configura-se a hipótese de arbitramento.

Em sentido oposto, quando apenas uma parte, ainda que significativa, foi objeto de omissões, penso que a fiscalização deve adotar, como sistemática de apuração das infrações, aquela escolhida pelo contribuinte.

Isso decorre do entendimento pacificado neste Conselho, de que o arbitramento do lucro revela medida extrema e só deve ser levado a cabo quando não houver qualquer possibilidade para que a autoridade fiscal determine o lucro. No caso em tela, percebemos que para o ano de 2003, a receita declarada pelo contribuinte foi quase nula, da ordem de 2% do total apurado pela fiscalização. Assim, correto o entendimento da I. Relator, ao afirmar que seria obrigatório, na espécie, o arbitramento do lucro.

Contudo, para o ano de 2004, percebemos que o montante declarado pela empresa foi de quase 40% daquele apurado a partir da movimentação financeira, como se pode depreender do quadro a seguir:

[...]

Em tais circunstâncias, tenho decidido pela possibilidade de manutenção do regime de tributação eleito pelo contribuinte, sem a necessidade de se desqualificar, por completo, os registros contábeis e documentos apresentados pela empresa. Nesse sentido, entendo correto o raciocínio adotado na decisão de piso, conforme excerto a seguir transcrito:

Tem-se que o autuante não desconsiderou a contabilidade da autuada: conforme fls. 813 e 823, inclusive compensou prejuízo e base de cálculo negativa apuradas pela litigante em 2003, em sua contabilidade e registrada no Diário, fl. 713.

O autuante respeitou a manifestação pelo lucro real anual da contribuinte, confirmada pela sua contabilidade; no caso, o autuante recompôs a apuração de resultados escriturada no livro Diário pela contribuinte, acresceu às receitas declaradas a omissão apurada, e considerou os custos e despesas escriturados, ao levar em conta o prejuízo que a contribuinte havia apurado.

Por isso, tendo sido seguido corretamente o que a legislação dispõe acerca da apuração da base de cálculo, que é acrescer a omissão à base de cálculo apurada pelo contribuinte, não há que se falar em confisco, ou excesso de exação” – fls. 963/964.

Adequado e pertinente, portanto, o lançamento efetuado pela fiscalização no que tange à apuração do crédito tributário relativo ao ano-calendário de 2004.

[...]

Com a devida vênia, não vejo como distinguir a situação examinada em face do ano-calendário 2003 da verificada em 2004.

Em que pese o percentual um pouco menor da receita omitida (60%) em face da receita total apurada pelo contribuinte, o contexto fático é absolutamente idêntico, restando claro, a meu ver, que a desconsideração das operações contabilizadas pela contribuinte como movimentação de terceiros, torna a contabilidade imprestável para a apuração dos resultados também deste período, pois esta não se presta a identificar a sua real movimentação financeira seja quanto aos ingressos, seja quanto à sua destinação.

Embora a proporção da omissão de receitas seja menor, o volume e os valores totais das operações realizadas em 2004 são quase três vezes superiores a de 2003, de sorte que também aqui a importância e magnitude dos dados desconsiderados pela autoridade fiscal implicam em considerar a contabilidade apresentada como imprestável para a apuração do resultado do período.

Assim, ante a imprestabilidade da contabilidade para a apuração do resultado real, impunha-se o arbitramento do lucro, nos termos do art. 530, inc. II do RIR/1999, também com relação ao ano-calendário 2004.

Pelo exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso especial da contribuinte, cancelando-se as exigências de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins relativas ao ano-calendário 2004.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado