



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

Processo n° 10980.008904/2004-82
Recurso n° Especial do Procurador
Acórdão n° 9101-003.136 – 1ª Turma
Sessão de 3 de outubro de 2017
Matéria IRPJ
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado MAXCEL ELETRÔNICA INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 1999

OMISSÃO RECEITA. INAPLICABILIDADE DAS REGRAS. ARBITRAMENTO.

Constatada a omissão de receita, bem como que a obrigação de escriturar seus documentos contábeis não fora cumprida e não tendo o contribuinte comprovado a origem das receitas omitidas, correta a utilização das regras do artigo 530, para apurar o crédito tributário do IRPJ e da CSLL.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencida a conselheira Adriana Gomes Rêgo, que lhe deu provimento.

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo - Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

Gerson Macedo Guerra - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Rafael Vidal de Araújo, Luís Flávio Neto, Flávio Franco Corrêa,

Daniele Souto Rodrigues Amadio, Gerson Macedo Guerra e Adriana Gomes Rêgo. Ausente, justificadamente, o conselheiro Carlos Alberto Freitas Barreto.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de Divergência interposto pela Fazenda Nacional diante do Acórdão 1301-00.042, que exonerou autuação de IRPJ e CSLL realizados com base em presunção de omissão de receitas, ao entendimento de que sendo tal omissão de receitas em montante vultoso, a. evidenciar enorme descompasso entre as receitas omitidas e aquelas declaradas, fica evidenciada a imprestabilidade da escrita contábil para apurar a base de cálculo do IRPJ e da CSLL conforme o Lucro Real, de modo que tributação deve ser apurada pelo Lucro Arbitrado.

Na origem, trata-se de autuação para cobrança de IRPJ, CSLL PIS e COFINS, relativos ao ano-calendário 1999, diante da constatação, pela fiscalização de omissão de receita operacional caracterizada pela falta de escrituração nos Livros contábeis do Contribuinte da movimentação financeira realizada, constante em seus extratos bancários.

Alegou a fiscalização que ficou constatado através de análise dos livros fiscais/contábeis e dos extratos bancários fornecidos, que a empresa não escriturou a totalidade da movimentação bancária.

A impugnação apresentada foi julgada procedente em parte, para exclusão de valores cuja origem foi comprovada, o que ensejou a interposição de Recurso Voluntário.

No julgamento do Voluntário a Turma decidiu por dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, exonerando a autuação de IRPJ e CSLL realizados com base em presunção de omissão de receitas, ao entendimento de que sendo tal omissão de receitas em montante vultoso, a. evidenciar enorme descompasso entre as receitas omitidas e aquelas declaradas, fica evidenciada a imprestabilidade da escrita contábil para apurar a base de cálculo do IRPJ e da CSLL conforme o Lucro Real, de modo que tributação deve ser apurada pelo Lucro Arbitrado, conforme ementa e decisão abaixo:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Exercício: 2000

OMISSÃO DE RECEITAS - DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA - COMPROVAÇÃO PARCIAL

Se o contribuinte logra comprovar, mediante a apresentação de documentos hábeis e idôneos, a origem de parte dos depósitos bancários que motivaram a acusação de omissão de receitas correta a decisão de primeira instância que exonerou os créditos tributários correspondentes as parcelas comprovadas.

LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO - DECADÊNCIA.

A Fazenda Pública dispõe de 5 (cinco) anos, contados a partir da ocorrência do fato gerador, para promover o lançamento de impostos e contribuições sociais enquadrados na modalidade do art. 150 do CTN, a do lançamento por homologação.

ARBITRAMENTO - ESCRITA IMPRESTÁVEL - Uma vez detectada omissão de receitas com uso da presunção relativa

prevista no art. 42 da Lei nº 9.430/1996, e sendo tal omissão de receitas em montante vultoso, a evidenciar enorme descompasso entre as receitas omitidas e aquelas declaradas, 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. Não tendo o crédito tributário sido constituído por essa forma de apuração, a exigência de IRPJ e CSLL deve ser exonerada.

PIS - COFINS - OMISSÃO DE RECEITAS - DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA.

A presunção legal de omissão de receitas com base em depósitos bancários de origem não comprovada é aplicável também ao PIS e à COFINS. Se o contribuinte não logra comprovar, com documentos hábeis e idôneos, a origem dos créditos bancários, tais créditos são, por presunção legal, tidos como receitas omitidas, e integram as bases de cálculo das referidas contribuições. As alegações da recorrente, sobre tratar-se de operações de factoring, não podem afastar a tributação, por absoluta falta de comprovação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da Primeira Turma Ordinária da Terceira Câmara da Primeira Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais: Recurso de ofício: Por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso de ofícios. Recurso voluntário: Por unanimidade de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso para: 1) Acolher parcialmente a preliminar de decadência em relação ao PIS e COFINS, afastando a tributação relativa aos meses de janeiro a outubro de 1999. 2) No mérito, AFASTAR a tributação relativa ao IRPJ e CSLL, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Declarou-se impedido o Conselheiro José Carlos Passuello.

Cientificada da decisão a Fazenda Nacional apresentou Recurso Especial.

Seu Recurso foi admitido, conforme despacho de admissibilidade, para fins de análise da matéria possibilidade de arbitramento do lucro, diante da constatação de omissão de receitas.

Em suas razões, alega a Fazenda que:

- ✓ A legislação tributária enumera exaustiva e taxativamente as hipóteses de arbitramento, de modo que não se admite que essa forma de tributação seja adotada senão quando se observa que a situação de fato coincide estritamente com as prescrições legais. Assim é porque, em tese, o arbitramento é o método mais gravoso para o contribuinte, e porque a lei apenas o prescreve para condições excepcionais;
- ✓ Não constitui fundamento legítimo para o arbitramento do lucro a omissão de receita, ainda que em volumes significativos e vultosos

em relação A receita declarada. Ao contrário, dentro do capítulo do RIR 1999 que dispõe sobre o assunto, a omissão de receita não é mencionada no artigo 530, único destinado à enumeração das hipóteses legais de arbitramento. Dela se trata apenas no artigo 537, segundo o qual, verificada omissão de receita, o montante omitido será computado para determinação da base de cálculo do imposto devido e do adicional, se for o caso, no período de apuração correspondente. Ou seja, a omissão de receita não é tratada como causa do arbitramento, mas apenas com circunstância que deve ser levada em conta na determinação do lucro arbitrado;

- ✓ Não se sustenta o argumento do Contribuinte Recorrido segundo o qual as circunstâncias da infração imputada pela Fiscalização configurariam a hipótese de arbitramento prevista no artigo 530, inciso II, do RIR 1999. Essa disposição somente se aplica quando a escrituração a que estiver obrigado o contribuinte revelar evidentes indícios de fraudes ou contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária, ou para determinar o lucro real.

Cientificado, a Contribuinte apresentou contrarrazões, pugnando, exclusivamente, pelo não conhecimento do Recurso da Fazenda, com base nos seguintes fundamentos:

- O cenário fático trazido no paradigma difere do cenário fático do presente caso, pois consubstancia-se na omissão de receitas comprovada pelo confronto entre a contabilidade da autuada e informações das fontes pagadoras, em um volume que não ficou demonstrado no conteúdo do voto condutor da decisão paradigma;
- A discussão em nenhum momento indicou se era aplicável a disposição contida na letra a) ou b), do inciso II, do artigo 530 do RIR/99, já que era perfeitamente plausível a manutenção da sistemática adotada pela empresa por não se justificar, no dizer da autoridade julgadora (paradigma) " ... o arbitramento somente pode ser utilizado nas hipóteses taxativamente dispostas no referido artigo, sendo este um método mais gravoso aplicado em casos excepcionais, não sendo a omissão de receitas um deles."
- Já, no presente processo, o voto condutor da decisão recorrida identificou precisamente o dispositivo legal que determina, de forma vinculante, à fiscalização o procedimento de arbitramento;
- diferentemente do acórdão paradigma, em que não se constatou qualquer possibilidade de desclassificação da escrituração contábil, quer por imprestabilidade na apuração do lucro real ou por identificação da efetiva movimentação financeira, inclusive bancária, no presente processo, pode-se:
- a) — Entender que se a receita omitida realmente se apresentou no valor mensurado de 11.514% das receitas declaradas, sem imputação de qualquer custo ou despesa operacional em correlação razoável (princípio da correlação entre a receita e os custos e despesas

operacionais), o que representa que a escrituração é imprestável para a apuração do lucro real, já que em situação de extrema excepcionalidade (letra b) do inciso II do artigo 530 do RIR/99;

- b) — Aplicar expressamente a letra a) do inciso II do art. 530 do RIR/99, A que a escrituração do contribuinte não permite identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária, o que fica por demais claro já que representa ela 11.514% das receitas declaradas.
- No presente processo, igualmente claro o cenário fático caracterizado pela necessidade de arbitramento dos resultados da empresa, tanto pela imprestabilidade de sua escrituração para a apuração do lucro real quanto pelo imenso volume de valores relativos à sua movimentação financeira à margem da contabilidade, sendo de se destacar que não houve qualquer consideração dos custos e despesas operacionais correlatos à essa movimentação financeira (11.514% das receitas declaradas), mostrando a adequação da decisão recorrida;
- Portanto claramente diferentes as situações fáticas apreciadas no paradigma e no presente processo, o que afasta a existência da indispensável divergência jurisprudencial.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Gerson Macedo Guerra, Relator

Sobre o conhecimento do Recurso da Fazenda, diante da alegação do contribuinte, passo à sua análise.

Sobre a decisão paradigma, importante trazer o seguinte trecho:

Quanto à nulidade do lançamento pela forma de tributação utilizada pela autoridade fiscal, ou seja, lucro real e não com base no lucro arbitrado argumenta a Recorrente que, por não confiar o fisco na contabilidade da autuada, em razão da receita informada não chegar sequer a 20% dos valores informados pelas seguradoras, deveria ter partido para o arbitramento do lucro para fins do lançamento de ofício, conforme determina o disposto no art. 47 da Lei n. 8.981/95, c/c os arts. 10 . e 27 da Lei n. 9.430/96.

(...)

Assim, independentemente do percentual da receita omitida pelo contribuinte, ela não é causa do arbitramento do lucro, eis que tal hipótese não se encontra enumerada no artigo 530 do RIR/99, aliado ao fato de haver tratamento específico na legislação tributária (art. 24, da Lei n. 9.249/95), para o caso da fiscalização verificar a prática de omissão de receitas.

Já o acórdão recorrido traz o seguinte entendimento, exposto já em sua ementa:

Uma vez detectada omissão de receitas com uso da presunção relativa prevista no art. 42 da Lei nº 9.430/1996, e sendo tal omissão de receitas em montante vultoso, a evidenciar enorme descompasso entre as receitas omitidas e aquelas declaradas, 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. Não tendo o crédito tributário sido constituído por essa forma de apuração, a exigência de IRPJ e CSLL deve ser exonerada.

Vê-se, portanto, que no entendimento do paradigma, a omissão de receita, ainda que em montantes vultosos, não enseja a aplicação do lucro arbitrado. Por outro lado, no recorrido ficou expresso o entendimento de que a omissão de receitas em montante vultoso evidencia a imprestabilidade da escrita contábil para apurar a base de cálculo do IRPJ e da CSLL pelo lucro real, de modo que deveria ter se apurado tais tributos pelo lucro arbitrado.

Nesse contexto, compreendo que não assiste razão o Contribuinte, de modo que deve ser conhecido o Recurso da Fazenda.

Passo à análise de mérito.

Como visto, Na origem, trata-se de autuação para cobrança de IRPJ, CSLL PIS e COFINS, relativos ao ano-calendário 1999, diante da constatação, pela fiscalização de omissão de receita operacional caracterizada pela falta de escrituração nos Livros contábeis do Contribuinte da movimentação financeira realizada, constante em seus extratos bancários.

Alegou a fiscalização que ficou constatado através de análise dos livros fiscais/contábeis e dos extratos bancários fornecidos, que a empresa não escriturou a totalidade da movimentação bancária.

Pois bem.

O artigo 530, II, alíneas "a" e "b", do RIR/99, determinam que o imposto será determinado com base nos critérios do lucro arbitrado quando (i) a escrituração a que estiver obrigado o contribuinte contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária, ou (ii) determinar o lucro real *verbis*:

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;

b) determinar o lucro real;

No presente caso, o Contribuinte apurava seus tributos pelo regime do Lucro Real no período em questão. O artigo 251, do RIR/99 prescrevia quais escriturações ele estava obrigado a manter, nos seguintes termos:

Art. 251. A pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real deve manter escrituração com observância das leis comerciais e fiscais (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 7º).

No entendimento do recorrido, pelo fato de tais livros não conterem toda a movimentação financeira do contribuinte, identificada pelo cruzamento de seus extratos bancários com os documentos contábeis, para o cálculo dos tributos sobre o lucro aplicava-se a regra do artigo 530, II, "a" ou "b".

Para a Fazenda, a regra do artigo 42, da Lei 9.430/96, por ser posterior e específica para as hipóteses de constatação de omissão de receitas, deve-se apenas incluir as receitas encontradas na apuração dos tributos.

Vale então a transcrição do referido artigo 42, da Lei 9.430/96, notadamente seu §2º, o qual considero relevante para a interpretação do presente caso:

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.

§ 1º O valor das receitas ou dos rendimentos omitido será considerado auferido ou recebido no mês do crédito efetuado pela instituição financeira.

§ 2º Os valores cuja origem houver sido comprovada, que não houverem sido computados na base de cálculo dos impostos e contribuições a que estiverem sujeitos, submeter-se-ão às normas de tributação específicas, previstas na legislação vigente à época em que auferidos ou recebidos.

Destaque-se que referida regra contida no §2º determina que, quando comprovada a origem da receita omitida e esta não houver sido computada na base de cálculo dos impostos e contribuições, submeter-se-ão às normas de tributação específicas.

Ou seja, comprovada a origem de receitas de prestação de serviços omitida por contribuinte optante pelo lucro real em determinado período, essa receita será tributada por tais regras.

Porém, quando não comprovada a origem da receita omitida, a qual regra se deve recorrer para sua tributação?

Quer me parecer que as regras de arbitramento de lucro devem ser utilizadas nessa situação, integrando perfeitamente o ordenamento jurídico tributário, ante a constatação de omissão de receita.

Isso porque os vícios na escrituração do contribuinte são suficientes para se por em dúvida a credibilidade das informações ali constantes e, conseqüentemente, o crédito tributário apurado com base nessas informações.

Para essa hipótese que surgem as regras de arbitramento do lucro.

Mas não somente por isso. Há, ainda, que se considerar que efetuar a tributação da receita como se lucro fosse, sem avançar na análise da eventual omissão de despesa, pode-se tributar grandeza que não foi tida como base de cálculo dos tributos sobre o lucro, infringindo o artigo 43, do CTN. Vale dizer, é possível se tributar a receita e não o lucro.

Nesse contexto, penso que agiu acertadamente a turma a quo quando assim se manifestou:

Compulsando os autos constato que, no ano-calendário de 1999, o contribuinte declarou receitas no total de R\$ 57.218,91 (linha 07A/07 da DIPJ, fl. 279), custos zero (linha 07A/18, fl. 279), despesas operacionais de R\$ 24.138,72 (linha 07A/30, fl. 279), chegando, afinal, a um lucro líquido antes do I.R. no valor de R\$ 31.866,37 (linha 07A/51, fl. 279 e linha 10A/01, fl. 280). O lucro real apurado no ano foi de R\$ 36.211,39 (linha 10A/38, fl. 280).

Constato, ainda, que o total das receitas omitidas, apuradas pelo Fisco com base em depósitos bancários de origem não comprovada foi de R\$ 6.588.219,77 (fl. 333), ou 11.514% das receitas declaradas. Considerando-se o total mantido em primeira instância, as receitas omitidas seriam R\$ 1.781.985,65 (fl. 636), ou 3.114% das receitas declaradas.

Diante de tais números, não ha como negar razão à recorrente. De fato, a se admitir a omissão de receitas de R\$ 6.588.219,77 (ou mesmo de R\$ 1.781.985,65), tais receitas teriam sido auferidas mediante esforço empresarial, ao qual necessariamente corresponderiam custos e despesas. Por menores que fossem esses custos/despesas, não há como entender que estariam incluídos entre os pouco mais de 28 mil reais declarados. Assim, simplesmente adicionar as receitas omitidas àquelas declaradas conduz a um desequilíbrio evidente entre as receitas e os custos, levando à conclusão inevitável de que a contabilidade apresentada, em face das receitas tidas por omitidas, não se presta A. determinação do lucro real.

A solução legal para a situação descrita é o arbitramento dos lucros. Ao estabelecer o percentual aplicável, a lei faz presumir os custos e despesas inerentes a cada tipo de atividade (comércio, serviços etc), fazendo com que o imposto incida sobre o lucro (confronto entre receitas e custos/despesas), e não sobre as receitas, simplesmente.

Não tenho reparos a fazer em tal conclusão.

Nesse contexto, voto por negar provimento ao Recurso da Fazenda Nacional.

(assinado digitalmente)

Gerson Macedo Guerra

Processo nº 10980.008904/2004-82
Acórdão n.º **9101-003.136**

CSRF-T1
Fl. 887
