



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

Processo n° 11060.722784/2012-84
Recurso n° Especial do Procurador
Acórdão n° 9101-002.894 – 1ª Turma
Sessão de 7 de junho de 2017
Matéria LUCRO ARBITRADO. MULTA QUALIFICADA.
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado HOSPITAL DE CARIDADE DR. ASTROGILDO DE AZEVEDO

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2006, 2007

SUSPENSÃO DA ISENÇÃO/IMUNIDADE. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. LUCRO REAL TRIMESTRAL.

Se a auditoria fiscal encontra contabilidade confiável e suficiente a apurar os resultados tributáveis com base nas regras do Lucro Real, não se justifica o arbitramento, ainda que se trate de entidade de assistência social que tenha tido suspenso o gozo do benefício da isenção/imunidade, e não escriture o LALUR.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL, PIS E COFINS. SISTEMÁTICA CUMULATIVA E NÃO-CUMULATIVA.

O decidido acerca da exigência principal deve-se refletir nas exigências reflexas, em decorrência de íntima relação de causa-efeito.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial quanto à qualificação da multa de ofício. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial quanto à possibilidade de apuração pelo lucro real, no caso de não apresentação do Lalur e, no mérito, por voto de qualidade, em dar-lhe provimento, vencidos os Conselheiros Cristiane Silva Costa, Luís Flávio Neto, Daniele Souto Rodrigues Amadio e Gerson Macedo Guerra, que lhe negaram provimento. Manifestaram intenção de apresentar declaração de voto os Conselheiros Cristiane Silva Costa e Rafael Vidal de Araújo. Encerrado o prazo regimental, não foram apresentadas declarações de voto.

(assinado digitalmente)
Marcos Aurélio Pereira Valadão - Presidente

(assinado digitalmente)
Adriana Gomes Rêgo - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Adriana Gomes Rêgo, Cristiane Silva Costa, André Mendes de Moura, Luís Flávio Neto, Rafael Vidal de Araújo, Daniele Souto Rodrigues Amadio, Gerson Macedo Guerra e Marcos Aurélio Pereira Valadão. Ausente, justificadamente, o Conselheiro Carlos Alberto Freitas Barreto.

Relatório

A FAZENDA NACIONAL recorre a este Colegiado, por meio do Recurso Especial (e-fls. 6.732/6.747), contra o acórdão de nº 1202-001.201 (e-fls. 6.706/6.730), que teve o seguinte resultado: (i) por maioria de votos, negou provimento ao recurso de ofício, (ii) por unanimidade de votos, afastou a preliminar de nulidade por cerceamento do direito de defesa; (iii) pelo voto de qualidade, negou provimento ao recurso voluntário contra ato de suspensão da imunidade, (iv) por unanimidade de votos, negou provimento ao recurso voluntário contra a manutenção do crédito tributário de PIS e COFINS no regime cumulativo; (v) por unanimidade de votos, deu provimento ao recurso voluntário contra a qualificação da multa de ofício; e, (vi) por unanimidade de votos, afastou a prejudicial de decadência. A decisão recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2006, 2007

IRPJ. IMUNIDADE. ENTIDADE BENEFICENTE.

Caracterizado o descumprimento de requisito previsto no CTN, art. 14, inciso III, suspende-se a imunidade ao IRPJ, prevista no art. 150, VI, "c", da Constituição Federal.

DECADÊNCIA. TERMO INICIAL. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO.

O prazo decadencial para o lançamento de eventuais diferenças é de cinco anos a contar do fato gerador somente nos casos em que, cumulativamente, (a) o contribuinte efetuar pagamento antecipado do respectivo crédito tributário e (b) não estiverem presentes as hipóteses de dolo, fraude e simulação.

MULTA. QUALIFICAÇÃO.

Não havendo sólidos e inquestionáveis elementos comprobatórios da ocorrência de específica atitude dolosa fraudulenta, retira-se a qualificadora de multa de ofício.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

CSLL, PIS E COFINS. ISENÇÃO. DESATENDIMENTO DE REQUISITOS. RITO APLICÁVEL.

Constatado que a entidade não atendeu aos requisitos para gozo de isenção, a fiscalização relatará os fatos que demonstram o não atendimento e lavrará o auto de infração ao período correspondente.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA- IRPJ

IRPJ E CSLL. LUCRO REAL. REQUISITOS. ESCRITURAÇÃO DO LALUR.

Não tendo o sujeito passivo apresentado Lalur, descabe a apuração de resultados com base no lucro real.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

IMPOSSIBILIDADE DE UTILIZAÇÃO DO LUCRO REAL. REGIME NÃO-CUMULATIVO. INAPLICABILIDADE

A aplicabilidade do regime não-cumulativo é condicionada à apuração do IRPJ com base no lucro real.

HOSPITAIS E OUTROS ESTABELECIMENTOS DE SAÚDE. ALÍQUOTA ZERO. INAPLICABILIDADE.

Os hospitais, prontos socorros, clínicas médicas, odontológicas, de fisioterapia e de fonoaudiologia, e os laboratórios de anatomia patológica, citológica ou de análises clínicas, estão sujeitos à incidência cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep sobre a totalidade das receitas auferidas, mediante a aplicação das alíquotas de 0,65% (sessenta e cinco centésimos por cento) e 3% (três por cento), respectivamente, sendo vedado a essas entidades a segregação, na receita bruta, do valor correspondente aos produtos relacionados no art. 1º da Lei nº 10.147, de 21 de dezembro de 2000, utilizados como insumos na prestação de seus serviços, bem como a aplicação de alíquotas zero das referidas contribuições sobre parcelas da receita bruta relativa aos mencionados produtos.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL-COFINS

HOSPITAIS E OUTROS ESTABELECIMENTOS DE SAÚDE. ALÍQUOTA ZERO. INAPLICABILIDADE.

Os hospitais, prontos socorros, clínicas médicas, odontológicas, de fisioterapia e de fonoaudiologia, e os laboratórios de anatomia patológica, citológica ou de análises clínicas, estão

sujeitos à incidência cumulativa da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) sobre a totalidade das receitas auferidas, mediante a aplicação das alíquotas de 0,65% (sessenta e cinco centésimos por cento) e 3% (três por cento), respectivamente, sendo vedado a essas entidades a segregação, na receita bruta, do valor correspondente aos produtos relacionados no art. 1º da Lei nº10.147, de 21 de dezembro de 2000, utilizados como insumos na prestação de seus serviços, bem como a aplicação de alíquotas zero das referidas contribuições sobre parcelas da receita bruta relativa dos mencionados produtos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, nos termos do voto do relator e do voto vencedor: I- por maioria de votos, em negar provimento ao recurso de ofício, vencido o Conselheiro Plínio Rodrigues Lima; II - por unanimidade de votos, em afastar a preliminar de nulidade por cerceamento do direito de defesa; III - pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário contra improcedência da manifestação de inconformidade contra ato de suspensão da imunidade, vencidos os Conselheiros Orlando José Gonçalves Bueno (relator), Geraldo Valentim Neto e Nereida de Miranda Finamore Horta, designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Plínio Rodrigues Lima; IV - por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário contra a manutenção do crédito tributário de PIS e COFINS no regime cumulativo; V - por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário contra a qualificação da multa de ofício; e, VI - por unanimidade de votos, em afastar a prejudicial de decadência.

Trata este processo de suspensão do benefício da imunidade/isenção da instituição interessada, e conseqüente lavratura de Autos de Infração de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, com acréscimo de multa de ofício qualificada, relativamente a fatos geradores ocorridos nos anos-calendário 2006 e 2007.

Os fatos apurados pela auditoria fiscal e que levaram à suspensão do benefício da imunidade/isenção foram os seguintes (e-fls. 5.072/5.308):

- importação de equipamentos médicos cedidos a empresas terceirizadas, por violação do CTN, art. 14, I e II;
- terceirização de serviços médicos, por violação ao CTN, art. 14, I e II;
- desvirtuamento do conceito de gratuidade e inexatidão no registro de despesas com gratuidades, por violação do CTN, art. 14, II e III;
- inexatidão no registro de receitas com subvenções para custeio (por violação do CTN, art. 14, III);
- aluguel de terreno à empresa ALT, por violação do CTN, art. 14, I e II;

- o envolvimento do HCAA no âmbito da operação Fariseu, por violação do CTN, art. 14, I e II; e

- a remuneração do ex-diretor executivo Alfredo Longhi, , por violação do CTN, art. 14, I e II.

Como decorrência da suspensão do referido benefício, a auditoria fiscal intimou a entidade a optar por uma das formas de tributação. Como a opção não foi feita, a fiscalização lavrou os autos de infração para exigir IRPJ e CSLL na forma do lucro real trimestral, por entender que, em que pese a inexistência de escrituração do LALUR, a entidade mantinha contabilidade contendo dados suficientemente confiáveis à apuração dos tributos por essa modalidade (Relatório de Fiscalização e-fls. 6.406 e ss.).

Procedeu também à apuração do PIS e da Cofins, tomando como regra a não-cumulatividade, mas também adotando a cumulatividade em casos específicos, efetuando os ajustes que entendeu necessários.

Os mesmos fatos que deram ensejo à suspensão do benefício da imunidade/isenção, justificaram a qualificação da multa de ofício.

O acórdão recorrido manteve, por votação unânime, a suspensão do benefício da imunidade/isenção mas, negando provimento ao recurso de ofício, julgou improcedentes as exigências de IRPJ, CSLL e PIS e COFINS no regime de cumulatividade, por entender, o colegiado, que a legislação impõe o lucro arbitrado como única forma de apuração quando o contribuinte não possui escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, ou deixa de elaborar demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal.

A multa qualificada foi reduzida ao percentual de 75% porque o fato de todos os aspectos levantados pelo fisco estarem contabilizados, apoiados em contratos e com os documentos arquivados afastariam a acusação de fraude.

No Recurso Especial manejado (e-fls. 6.732/6.747) a PFN aponta divergência jurisprudencial em relação aos seguintes temas:

1) em relação à possibilidade de apuração pelo lucro real, no caso de não apresentação do Lalur. Indicou como paradigma o Acórdão nº 101-96.469, que tem a seguinte ementa:

IRPJ - ARBITRAMENTO DE LUCRO - FALTA DE ESCIRUTAÇÃO DO LALUR - Reiterada e incontroversa é a jurisprudência administrativa no sentido de que o arbitramento do lucro, em razão das conseqüências tributáveis a que conduz, é medida excepcional, somente aplicável quando no exame de escrita a Fiscalização comprova que as falhas apontadas se constituem em fatos que, camuflando expressivos fatos tributáveis, indiscutivelmente, impedem a quantificação do resultado do exercício. A simples falta de escrituração do LALUR, sem demonstrar a ocorrência do efetivo prejuízo para o Fisco, não é suficiente para sustentar a desclassificação da escrituração contábil e o conseqüente arbitramento dos lucros.

2) em relação à qualificação da multa de ofício. Indicou como paradigma o Acórdão nº 103-23.416, que tem a seguinte ementa, no tocante à matéria:

DECADÊNCIA - MULTA QUALIFICADA - caracterizado o aspecto volitivo da conduta delitiva, deve ser aplicada a regra de decadência prevista no art. 173, inciso I, do CTN, bem como qualificado o patamar sancionador.

Nas razões meritórias de defesa, após reproduzir argumentos deduzidos em memoriais e apoiar-se nas razões de decidir adotadas no Acórdão nº 101-96.469, conclui que a simples não apresentação do Lalur não é suficiente para impor o arbitramento do lucro eis que, de acordo com a legislação tributária, esta modalidade somente deve ser adotada em casos extremos de imprestabilidade da contabilidade da empresa.

No tocante à exoneração da qualificação da multa, deduziu, em suas palavras:

Quanto ao afastamento da qualificação da multa de ofício, este também não pode prosperar.

Importante ressaltar, inicialmente, que quem redigiu a parte do acórdão que trata da qualificação da multa foi o relator original do processo, que, por sinal, afastou a suspensão da imunidade do contribuinte.

O voto vencedor tratou apenas da questão da imunidade, que teve sua suspensão mantida, não adentrando na qualificação, apesar de ter concordado com o relator original nesse ponto.

Isto posto, restou claro que os argumentos utilizados para afastar a qualificação da multa são praticamente os mesmos que convenceram o relator de afastar a suspensão da imunidade, mas ficou vencido nesse ponto.

Dessa forma, como foi afastada a imunidade do contribuinte e, por todos os fatos trazidos no relatório fiscal, a qualificação da multa de ofício deve ser mantida, em virtude da caracterização da fraude praticada pela empresa.

Pede, ao final, pelo conhecimento e provimento total do apelo.

Pelo despacho de admissibilidade de e-fls. 6.750/6.754, o Recurso Especial da PFN é admitido pelo Presidente da Segunda Câmara da Primeira Seção do CARF, em relação a ambas as matérias divergentes suscitadas.

Cientificada do Recurso Especial da PFN e do despacho que o admitiu, a interessada apresentou Contrarrazões (e-fls. 6.768/6.784). Aduz, primeiramente, que o Recurso Especial não pode ser admitido porque não teriam sido caracterizadas as divergências suscitadas.

Nesse sentido, em relação ao primeiro paradigma, aponta que os fundamentos que levaram a turma da DRJ, bem como a turma recorrida a afastar a adoção do Lucro Real estariam relacionados a critérios muito mais sólidos do que a simples falta do Lalur.

Quanto ao segundo tema acusa a falta de similitude fática entre o acórdão recorrido e o paradigma como impedimento para o conhecimento do REsp. Aqui, destaca que as decisões comparadas tem resultados divergentes por conta da instrução probatória distinta para cada caso, o que justificaria a disparidade de conclusões.

No mérito, reproduz as razões de defesa deduzidas em sede de impugnação e de Recurso Voluntário.

Pede, ao final, pelo não conhecimento do apelo especial e pelo seu improvimento no mérito.

A contribuinte não apresentou recurso especial no tocante ao ato de suspensão da imunidade/isenção, e nem no tocante ao PIS/Cofins cumulativos.

Este é o relatório.

Voto

Conselheira Adriana Gomes Rêgo - Relatora

Preliminarmente.

Para fins de ciência do Acórdão nº 1202-001.201, o processo foi encaminhado eletronicamente à PFN em 11/02/2015 (e-fl. 6.731). A intimação presumida ocorreu em 13/03/2015, sexta-feira e em 16/03/2015 (segunda-feira) passou a correr o prazo de 15 dias para apresentação do Recurso Especial, que findou em 30/03/2015. Assim, o Recurso Especial apresentado em 20/02/2015 (e-fl 6.748) é tempestivo.

Também devo salientar que as Contrarrazões são tempestivas, visto haver informações contraditórias quanto à data da ciência do Recurso Especial da PFN e do despacho que o admitiu.

Com efeito, o Despacho de Admissibilidade do Recurso Especial da PFN foi elaborado em 07/10/2015 (e-fls. 6.750/6.754). O Termo de Ciência por Abertura de Mensagem (e-fl. 6.766), informa que a interessada teve ciência da intimação da DRF em Santa Maria para tomar conhecimento do Recurso Especial e do Despacho de Admissibilidade, além do próprio acórdão recorrido, em 26/10/2015. Já, o Termo de Solicitação de Juntada (e-fl. 6.767), dá conta de que a interessada solicitou a juntada aos autos, das Contrarrazões, em 06/11/2015. Por outro lado, a cópia anexada ao processo digital da referida Contrarrazões, tem protocolo de recebimento com data de 06/10/2015, o que não é possível, já que nessa data sequer havia sido elaborado o despacho que admitiu o Recurso Especial da PFN.

Contudo, à e-fl. 6.787, foi juntada uma "declaração" da funcionária da repartição retificando a data de protocolo das Contrarrazões, para 06/11/2015, o que demonstra que as Contrarrazões são tempestivas.

ADMISSIBILIDADE DO RECURSO

O recurso é tempestivo porém, como a Recorrida traz em Contrarrazões argumentos no sentido do seu não conhecimento, passo a analisá-los.

Diz a Recorrida que os paradigmas apresentados pela Recorrente não caracterizam divergência jurisprudencial em ambas as matérias discutidas.

Vejam os.

1ª Divergência - possibilidade de apuração pelo lucro real, no caso de não apresentação do Lalur.

O acórdão recorrido, nesse tema, recebeu a seguinte ementa:

IRPJ E CSLL. LUCRO REAL. REQUISITOS. ESCRITURAÇÃO DO LALUR.

Não tendo o sujeito passivo apresentado Lalur, descabe a apuração de resultados com base no lucro real.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

IMPOSSIBILIDADE DE UTILIZAÇÃO DO LUCRO REAL. REGIME NÃO-CUMULATIVO. INAPLICABILIDADE

A aplicabilidade do regime não-cumulativo é condicionada à apuração do IRPJ com base no lucro real.

O paradigma indicado, recebeu, na mesma matéria, a ementa abaixo:

Acórdão nº 101-96.469

IRPJ - ARBITRAMENTO DE LUCRO - FALTA DE ESCRITURAÇÃO DO LALUR - Reiterada e incontroversa é a jurisprudência administrativa no sentido de que o arbitramento do lucro, em razão das consequências tributáveis a que conduz, é medida excepcional, somente aplicável quando no exame de escrita a Fiscalização comprova que as falhas apontadas se constituem em fatos que, camuflando expressivos fatos tributáveis, indiscutivelmente, impedem a quantificação do resultado do exercício. A simples falta de escrituração do LALUR, sem demonstrar a ocorrência do efetivo prejuízo para o Fisco, não é suficiente para sustentar a desclassificação da escrituração contábil e o conseqüente arbitramento dos lucros.

Como a Recorrida aduz que as situações fáticas tratadas em ambos os julgados não são semelhantes, o que não permitiria caracterizar a divergência jurisprudencial, há, então, que trazer para análise o contexto fático de cada julgado.

No caso sob apreciação, sabe-se, a entidade teve suspenso o gozo do benefício da imunidade/isenção, por Ato Declaratório da DRF em Santa Maria/RS. Com isso, sujeitou-se a ter os seus resultados tributados como as demais pessoas jurídicas. A auditoria fiscal formalizou as exigências com base no Lucro Real trimestral por entender que a entidade, embora não escriturasse o LALUR, mantinha escrituração regular e confiável, permitindo, assim, a apuração dos resultados pelo Lucro Real.

A DRJ em Porto Alegre/RS julgou improcedente as exigências de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS (não-cumulativos), sob a seguinte justificativa:

Assim, de acordo com a legislação, não tendo sido escriturado o Lalur, a tributação dar-se-á com base no lucro arbitrado, sendo, portanto procedente a alegação do interessado de que não seria correto o procedimento da fiscalização de adotar o lucro real para fins de efetuar o lançamento de ofício.

O colegiado *a quo* analisou o assunto ao apreciar o Recurso de Ofício manejado pela DRJ em Porto Alegre - em razão do valor da exoneração do crédito tributário relativos às exigências de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS. Nesse sentido, assim se manifestou o relator do voto condutor do tema:

Conforme já informado no Relatório, a DRJ *a quo* considerou, neste processo, insubsistentes os lançamentos de IRPJ, CSLL e PIS/COFINS (não cumulativos), por inadmissível, no caso, a adoção, pela fiscalização, do Lucro Real.

Efetivamente, segundo a legislação pertinente, o fisco não tem autorização legal para escolher, no lugar do contribuinte, a forma de tributação a adotar, a não ser o lucro arbitrado.

No caso, como expôs o relator *a quo* (fl. 6569), a legislação tributária é categórica ao impor o lucro arbitrado como única forma de apuração quando o contribuinte não possui escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, ou deixa de elaborar demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal.

Evidentemente, no caso, a escrituração não foi elaborada em conformidade com as leis comerciais e fiscais, por direcionada ao atendimento das exigências de entidade sem fins lucrativos. Também, a apuração do Lucro Real, a separação das receitas para fins de PIS/COFINS não cumulativo ou cumulativo, a seleção dos custos/despesas que admitem créditos para a apuração do PIS/COFINS não cumulativo, embora demonstrados pela fiscalização em dezenas de planilhas (fls. 6329 a 6501), foram elaborados com critérios subjetivos, alheios às peculiaridades da escrituração. Além, essas apurações, por iniciativa do fisco, não tem embasamento legal.

Diante disso, endossa-se as razões do acórdão recorrido para negar provimento ao recurso de ofício.

No caso do paradigma, extrai-se, do relatório do acórdão que a fiscalização procedeu ao arbitramento do lucro da contribuinte em razão da não apresentação do LALUR correspondente aos anos-calendário de 1999 e 2000, sobre as receitas de vendas e de prestação de serviços obtidas das informações constantes de suas Declarações de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica - DIPJ dos exercícios de 2000 e 2001. A autoridade julgadora de 1ª Instância manteve as exigências sob a mesma justificativa:

Por outro lado, o colegiado que julgou o Recurso Voluntário apresentado neste caso, consignou o seguinte:

Como visto do relatório, trata-se de auto de infração lavrado em decorrência do arbitramento dos lucros nos anos-calendário de 1999 e 2000, pela desclassificação da escrituração contábil em decorrência da falta de apresentação do Livro de Apuração do Lucro Real - LALUR.

...

Analisado o texto transcrito, tem-se que a autorização para o arbitramento determinada pela norma legal está condicionada a irregularidade material insanável

que revele a ocorrência de vícios, erros, deficiências ou evidentes indícios de fraude capazes de tornar imprestável a escrituração para determinar lucro real.

...

Diante disso, não deve ser aceito como motivo do arbitramento a falta de escrituração dos livros auxiliares, tampouco do livro Razão Como visto acima, também não restou caracterizada a existência de vícios e/ou erros insanáveis que tornassem imprestável a escrituração da recorrente.

Vimos de ver que a autoridade autuante não constatou a existência de fraude ou omissões de registros na escrituração, tampouco a ocorrência de omissão de receitas.

Como é cediço, a desclassificação de escrita com o conseqüente arbitramento de lucros é uma salvaguarda do crédito tributário cujo exercício somente se justifica em caso extremo quando a contaminação seja de tal monta que inviabilize a apuração do lucro real da pessoa jurídica.

No caso sob julgamento, a fiscalização em longo e percuciente trabalho conforme se depreende do Termo de Verificação Fiscal, não detectou uma única falha nos registros contábeis da empresa, entretanto, com a devida vênia entendo que a contabilidade da pessoa jurídica contém informações capazes de propiciar a determinação do seu lucro real, sem embargo de eventuais falhas existentes, as quais, porventura, efetivamente existentes, deixaram de ser mencionadas pela fiscalização.

A jurisprudência administrativa e a judicial é pacífica no sentido de somente aceitar a desclassificação da escrita quando as deficiências apresentadas na escrituração sejam de tal monta que as tornam insanáveis, apesar dos esforços envidados pela fiscalização para o seu aproveitamento. Aos acórdãos citados e transcritos pela defesa inúmeros outros podem ser acrescentados, sempre nessa direção.

O arbitramento somente pode ser acolhido quando as falhas e vícios encontrados e devidamente demonstrado pela fiscalização, levam à imprestabilidade do conjunto da escrituração é que podem determinar a desclassificação da escrita.

Ressalte-se ainda, que não foram apurados quaisquer indícios de omissão de receitas ou mesmo a prática de quaisquer outras irregularidades, denotando que a ação fiscal deixou de aprofundar a um patamar seguro as investigações que fosse suficiente a dar guarida a sua pretensão, limitando-se a optar pela via extrema do arbitramento do lucro simplesmente pela inexistência do LALUR, o qual, na sua falta, não impede a apuração do lucro tributável.

...

Em outras palavras, neste caso específico em que a natureza dos ajustes procedidos no lucro líquido é perfeitamente identificável, a falta de atualização do LALUR não tem o condão de tornar a escrituração da empresa imprestável para apuração do lucro real, o que a enquadraria no inciso II do artigo 47 da Lei nº 8.981/95, base legal do feito.

...

Nessa linha, e na esteira de jurisprudência dominante no sentido de que o arbitramento é medida extrema, que somente se justifica quando absolutamente

imprestável a escrita para a apuração do resultado real, meu voto é no sentido de rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, dar provimento ao Recurso Voluntário.

Claro está, portanto, que o paradigma analisou caso em que a pessoa jurídica deixou de escriturar/apresentar o LALUR à autoridade fiscal, quando intimada, que promoveu o arbitramento dos lucros em razão disso, em que pese ter encontrado escrituração, ainda que não completa, que permitiria apurar os resultados pelo Lucro Real. E, justamente por essa razão - a existência de escrituração ainda que incompleta a permitir o conhecimento do lucro real - é que o colegiado *a quo* entendeu por exonerar a exigência na forma do lucro arbitrado que, no seu entendimento, é medida máxima, que deve somente ser adotada quando não há qualquer possibilidade de apurar o lucro real.

Vê-se, então, que, apesar de o paradigma ter cancelado também a exigência, ambos se debruçaram sobre situações semelhantes (escrituração contábil completa e fiscal incompleta), porém as conclusões a que chegaram os colegiados foi distinta, o que caracteriza o dissenso jurisprudencial.

2ª Divergência - em relação à qualificação da multa de ofício.

Neste tema, o acórdão recorrido deduziu a seguinte ementa:

MULTA. QUALIFICAÇÃO.

Não havendo sólidos e inquestionáveis elementos comprobatórios da ocorrência de específica atitude dolosa fraudulenta, retira-se a qualificadora de multa de ofício.

Já o paradigma indicado encontra-se assim ementado:

Acórdão nº 103-23.416

DECADÊNCIA - MULTA QUALIFICADA - caracterizado o aspecto volitivo da conduta delitiva, deve ser aplicada a regra de decadência prevista no art. 173, inciso I, do CTN, bem como qualificado o patamar sancionador.

Aqui também a Recorrida acusa a inexistência de similitude fática entre os casos analisados pelo acórdão recorrido e pelo paradigma, o que nos leva, novamente, a apreciar os fatos tratados por cada uma das decisões.

Extraio do relatório do acórdão recorrido:

Observa-se que a fiscalização aplicou a multa de ofício qualificada em todos os autos de infração inseridos neste processo, utilizando, para demonstrar a fraude, os mesmos fatos que apresentou para a suspensão da imunidade/isenção (fl. 6445 a 6451).

Em contraposição, além de contestar os fatos em si, a fiscalizada argüiu que estes “*não caracterizam irregularidades capazes de comprovar a suposta fraude, pois os atos praticados pelo Impugnante decorrem do fato de que a legislação não proíbe as entidades filantrópicas de exercer atos lícitos de negociações que gerem efeitos econômicos, os quais são destinados, frise-se, à finalidade do Impugnante*” (fl. 6571).

No julgamento, o voto condutor manifestou-se pela manutenção da multa qualificada, pois entendeu que “*estava suficientemente comprovado o evidente intuito de fraude*” (fl. 6571). Argumentou que “*dos fatos de que a fiscalização lançou mão para qualificar a multa, o que mais chama a atenção é ter o interessado aplicado uma vultosa parcela de seu patrimônio à formação de estruturas destinadas à prestação de serviços médicos. Adicionalmente, dotou-a de pessoal próprio. No entanto, apesar de todo esse esforço, em vez de explorar diretamente essas estruturas – repito, criadas com recursos e pessoal próprios, cedeu seu uso a terceiros, cessão essa que redundou na obtenção de alguma receita por parte do interessado, porém em um valor muito inferior ao volume de receitas obtidas pelos terceirizados exploradores. A meu ver, esse tipo de operação é, como diz a fiscalização, fraudulento, na medida em que serviu para uma disfarçada distribuição para terceiros de resultados do interessado*” (fl. 6571).

Assim, o digno relator *a quo* concluiu por manter a qualificação da multa, o que foi aprovado. Por conseguinte, também sucumbiu a alegação de decadência, uma vez que a contagem do hiato decadencial, no caso, seria o previsto no art. 173 do CTN.

O relator do voto condutor deste tema, no acórdão recorrido, observou que a autoridade julgadora de 1ª instância apontou a questão da aplicação dos recursos da entidade na formação de estruturas destinadas a prestação de serviços médicos por terceiros, dentre outros, como um dos fatos mais graves ensejadores da qualificadora. E sobre os fatos que levaram à qualificação da penalidade, assim se pronunciou:

Todavia, quando analisado na essência esse excerto, percebe-se que de fato as inferências não estão comprovadas: não está provado se efetivamente as terceirizadas teriam auferido exorbitantes lucros; sabe-se que o custo do pessoal era de responsabilidade das terceirizadas e não do HCAA; sabe-se que as estruturas, instaladas no HCAA, eram, são e permanecem após encerrado o contrato na propriedades deste; sabe-se que um significativo percentual da receita auferida pelas terceirizadas é repassado para o HCAA; as terceirizadas atendem os pacientes do HCAA com gratuidade; enfim, a terceirização é um procedimento administrativo que, enquanto não se prove o contrário, favorece ao sistema operacional e as finanças do hospital.

Além, também afasta a acusação de fraude o fato de todos os aspectos levantados pelo fisco estarem contabilizados, apoiados em contratos, com os documentos arquivados, etc.

Por fim, embora não reconhecidos pela fiscalização, a entidade exhibe as diversas certificações caracterizadoras de entidades imunes/íSENTAS, tem suas demonstrações financeiras conferidas e aprovadas por empresas de auditoria externa, recebeu declarações do gerenciamento do SUS local de que cumpre suas finalidades de atendimento a necessitados, etc., são fatores que me convencem de que não cabe a qualificação da multa.

Vota-se, pois, pela redução da multa de ofício para 75%.

O paradigma indicado para o tema também analisou situação em que foi suspensa a imunidade tributária de uma entidade de cultura e assistência social, com conseqüente lavratura de autos de infração para exigir IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, com a penalidade qualificada que foi justificada na fraudulenta escrituração mantida pela associação, que demonstraria remuneração indireta de dirigentes e seus parentes, distribuição de

patrimônio/renda da entidade, pagamento de despesas pessoais dos sócios, utilização de interpostas pessoas, dentre outras irregularidades.

De acordo com o relatório do paradigma, a Turma Julgadora de 1ª Instância manteve a qualificação sob os seguintes termos:

A justificativa para a aplicação da multa qualificada está no termo de constatação fiscal (17s. 6.241/3) e no processo de representação fiscal para fins penais (processo nº 16004.001177/2006-27), ou seja, utilização de artifício contábil fraudulento (simulação de suprimento de caixa, simulação de escrituração de pagamentos, simulação de empréstimos bancários efetuados por interposta pessoa) com o objetivo de impedir ou retardar o conhecimento, por parte da autoridade fiscal, da distribuição de recursos da entidade, haja vista que esse procedimento é vedado pela legislação regente (CTN, art. 9º, § 1º, e art. 14, I, II e III).

Ressaltaram, ainda, os autuantes, que não se trata de um fato isolado que pudesse evidenciar um mero erro ou esquecimento por parte da fiscalizada, mas sim de utilização de fraude contábil ao longo de todos os anos-calendário (de 2001 a 2003), distribuindo recursos aos sócios na ordem de R\$ 8.105.308,63, ou seja, 11,42 % da receita bruta contabilizada.

No voto proferido no paradigma o relator demonstrou as situações dolosas encontradas na análise do caso:

[...] Diversos valores, num total de R\$ 1.364.723,34 (fl. 6.162), foram registrados como saques para suprimento da conta caixa, mas, na verdade, eram relativos a cheques depositados em contas de terceiros. É curioso notar, como destacado pela autoridade fiscal, que, em face dos montantes registrados na conta caixa, como o de R\$ 1.233.725,09, no dia 15/03/2001 em que foram sacados R\$ 5.500,00, não havia qualquer justificativa para a operação. Ao longo de 3 (três) anos, só essa quantia perfaz o desvio médio de quase R\$ 40.000,00 (quarenta mil reais) mensais; montante nem de longe pouco significativo.

Esse foi um dos fatos que a autoridade considerou comprovadores do elemento doloso da conduta dos agentes, em razão das características das operações. Como exemplo, o valor de R\$ 2.604,20, relativo ao cheque nº 043328, ao revés de ingressar na Conta Caixa, como registrado, foi depositado em conta poupança de um dos sócios da entidade.

Mas há ainda outros fatos, igualmente inexplicáveis.

Houve obtenção de recursos financeiros a favor de sócio da entidade (Sr. Clemente) junto a instituição financeiras, mas liquidadas pela própria entidade. Tais operações foram realizadas mediante triangulação de um "laranja" (Sr. Clemente F. S. Neto), num total de R\$ 556.706,64 ao longo dos três anos. A autoridade fiscal "rasteou" as operações, conforme planilha às fls. 6.204 e 6.205, bem como tomou depoimento do Sr. Clemente (reprodução à fl. 6.199). Quanto a tais fatos, a defesa traz a absurda alegação de que "Os empréstimos tomados pela pessoa do Sr. Clemente visaram exclusivamente suprir situações emergenciais tendo em vista a situação já de endividamento e dificuldade de obtenção de crédito por parte da recorrente".

Haveria ainda muitos outros fatos a serem analisados. Estes, contudo, são mais que suficientes para me levar à plena convicção de que a entidade foi empregada, de forma dolosa e fraudulenta, por seus sócios com a finalidade

lucrativa e diversa dos seus fins sociais, o que justifica na plenitude a suspensão da imunidade nos termos do Código Tributário Nacional, bem como a aplicação da regra de decadência estampada no art. 173, inciso I, do CTN.

E deduziu a seguinte conclusão sobre o tema:

Por derradeiro, a multa qualificada no patamar de 150% é devida, uma vez caracterizado o elemento volitivo da conduta, conforme já discorri na parte preliminar. Ademais, seu patamar não foi alterado pela MP 351/2007.

Contra essa decisão foram interpostos Embargos de Declaração que foram julgados procedentes para o fim de sanar uma omissão que não se relaciona com a questão ora analisada, razão pela qual não farei maiores comentários a respeito.

Como se vê, não há similitude fática entre os fatos que levaram o colegiado que julgou o paradigma a manter a multa qualificada e aqueles que levaram o colegiado do recorrido a exonerá-la.

Com efeito, tratam-se, os dois sujeitos passivos autuados, no paradigma e no recorrido, de entidades que se beneficiavam do gozo da imunidade, mas as semelhanças entre os casos acabam por aí. As circunstâncias que levaram à aplicação da penalidade qualificada em ambos são totalmente distintas.

A divergência jurisprudencial se caracteriza quando os acórdãos recorrido e paradigma, em face de situações fáticas similares, conferem interpretações divergentes à legislação tributária. Mas não se tratam de situações fáticas similares, o que impede a caracterização de divergência.

Por tais razões voto por conhecer do apelo especial no se refere ao tema "possibilidade de apuração pelo lucro real, no caso de não apresentação do Lalur", e por não conhecer do Recurso Especial no que toca ao tema "qualificação da multa de ofício".

Mérito

FORMA DE TRIBUTAÇÃO. LUCRO REAL TRIMESTRAL.

Como visto do breve relatório, a entidade ora interessada teve suspenso o gozo do benefício da isenção/imunidade, por Ato Declaratório da DRF em Santa Maria/RS. Os fatos motivadores da suspensão da isenção/imunidade não estão mais em discussão, já que a questão transitou em julgado na esfera administrativa de forma desfavorável à pretensão da entidade, uma vez que o colegiado *a quo*, por maioria, manteve suspenso o benefício da imunidade e a entidade não apresentou Recurso Especial contra essa decisão.

A legislação de regência - Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º - determina que na apuração dos resultados as pessoas jurídicas submetam-se à regra geral de tributação que é a do Lucro Real Trimestral. Mas, como opção, a pessoa jurídica pode apurar seus resultados com base no Lucro Real Anual, Lucro Presumido ou Lucro Arbitrado, desde que atendidas as condições impostas pela legislação para cada uma dessas modalidades.

Quando uma entidade perde ou tem suspenso o gozo do benefício da isenção/imunidade, fica ela sujeita a apurar os seus resultados e sobre eles recolher os devidos tributos, como as demais pessoas jurídicas em geral. Isto significa dizer que a entidade pode optar por fazer a apuração de seus resultados com base nas regras do Lucro Real (trimestral ou anual), do Lucro Presumido ou do Lucro Arbitrado.

Com efeito, o art. 1º da Lei nº 9.430, de 1996, determina que a partir do ano-calendário 1997 o imposto será apurado por períodos trimestrais e será calculado com base no Lucro Real, Lucro Presumido ou Lucro Arbitrado:

Art. 1º A partir do ano-calendário de 1997, o imposto de renda das pessoas jurídicas será determinado com base no lucro real, presumido, ou arbitrado, por períodos de apuração trimestrais, encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário, observada a legislação vigente, com as alterações desta Lei.

Por outro lado, a partir de 1º de janeiro de 2003, até 2012, as pessoas jurídicas que auferissem receita total, no ano-anterior, em valor superior a R\$ 48.000.000,00, ficariam obrigadas a apurar os resultados com base no Lucro Real. É o que dispõe o art. 14, da Lei nº 9.718, de 1998:

Art. 14. Estão obrigadas à apuração do lucro real as pessoas jurídicas:

I - cuja receita total, no ano-calendário anterior seja superior ao limite de R\$ 48.000.000,00 (quarenta e oito milhões de reais), ou proporcional ao número de meses do período, quando inferior a 12 (doze) meses; (Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002)

Como opção à apuração trimestral, a Lei nº 9.430, de 1996, estabelece, no art. 2º, que a pessoa jurídica poderá calcular e recolher o imposto apurado com base no Lucro Real de forma anual, desde que promova o recolhimento de estimativas mensais:

Art. 2º A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada, mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30 a 32, 34 e 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995.

Já o art. 3º da Lei nº 9.430, de 1996, dispõe que a opção pela apuração do imposto de forma anual, com recolhimento estimados feitos mensalmente, deve ser manifestada com o pagamento correspondente ao mês de janeiro ou início de atividade.

Da mesma forma, a opção pelo Lucro Presumido deve ser feita com o pagamento inicial, feito no mês de janeiro, ou início de atividade:

Lei nº 9.430, de 1996

Art. 26. A opção pela tributação com base no lucro presumido será aplicada em relação a todo o período de atividade da empresa em cada ano-calendário.

§ 1º A opção de que trata este artigo será manifestada com o pagamento da primeira ou única quota do imposto devido correspondente ao primeiro período de apuração de cada ano-calendário.

O Lucro Arbitrado, também em períodos trimestrais, nos termos do art. 27, da Lei nº 9.430, de 1996, deve ser apurado quando presentes as condições impostas pelo art. 47, da Lei nº 8.981, de 1995, ou seja, quando imprestável a escrita mantida pela pessoa jurídica para apuração pelo Lucro Real.

No presente caso, a entidade, após ter suspenso o gozo do benefício da isenção/imunidade, foi intimada pela auditoria fiscal a indicar por qual forma de apuração desejava optar. A entidade, contudo, recusou-se a fazer essa opção, inconformada que estava com a suspensão da isenção/imunidade. Assim, coube à auditoria fiscal adotar, de ofício, a forma de tributação a que se submeteria a entidade.

Como a regra geral é a do Lucro Real Trimestral, a auditoria tratou de avaliar se a entidade atendia às condições impostas para essa forma de apuração. E nessa avaliação fez as seguintes constatações e ponderações (Termo de Verificação Fiscal pg 6 e ss):

A Norma Brasileira de Contabilidade (NBC) nº. T 10.19, aprovada pela Resolução do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) nº. 877, de 18/04/2000, dispõe o seguinte nos itens 10.19.1, 10.19.2 e 10.19.3, que tratam das disposições gerais, do registro contábil e das demonstrações contábeis de entidades sem finalidade de lucros:

“10.19.1.3 – As entidades sem finalidade de lucros são aquelas em que o resultado positivo não é destinado aos detentores do patrimônio líquido, e o lucro ou prejuízo é denominado, respectivamente, de superávit ou déficit.

(...)

10.19.1.6 – Aplicam-se às entidades sem finalidade de lucros os Princípios Fundamentais de Contabilidade, bem como as Normas Brasileiras de Contabilidade e suas Interpretações Técnicas e Comunicados Técnicos, editados pelo Conselho Federal de Contabilidade.

10.19.1.7 – Por se tratar de entidades sujeitas aos mesmos procedimentos contábeis, devem ser aplicadas, no que couber, as diretrizes da NBC T 10.4 – Fundações; e da NBC T 10.18 – Entidades Sindicais e Associações de Classe.

(...)

10.19.2.1 – As receitas e despesas devem ser reconhecidas, mensalmente, respeitando os Princípios Fundamentais de Contabilidade, em especial os Princípios da Oportunidade e da Competência.

(...)

10.19.3.1 – As demonstrações contábeis, que devem ser elaboradas pelas entidades sem finalidade de lucros, são as determinadas pela NBC T 3 – Conceito, Conteúdo, Estrutura e Nomenclatura das Demonstrações Contábeis, e a sua divulgação pela NBC T 6 – Da Divulgação das Demonstrações Contábeis.” (grifo nosso)

Inicialmente, verificamos que o Item 10.19.1.3 da NBC nº. T 10.19, aprovada pela Resolução CFC nº. 877/00, dispõe que as entidades sem finalidade de lucros são aquelas em que o resultado positivo não é destinado aos detentores do patrimônio líquido, e o LUCRO ou prejuízo é DENOMINADO, respectivamente, de SUPERÁVIT ou déficit.

Além disso, os Itens 10.19.1.6 e 10.19.3.1 dispõem que aplicam-se às entidades sem finalidade de lucros os Princípios Fundamentais de Contabilidade válidos para todas as pessoas jurídicas, e que a metodologia de apuração das demonstrações contábeis consiste em utilizar a norma contábil geral divulgada pela NBC T 3, a qual foi aprovada pela Resolução CFC nº 686, de 14/12/1990, e que vigorou até a edição da Resolução CFC nº 1.283, de 28/5/2010, com a adoção de pequenas alterações de denominação para adaptá-la à finalidade não-lucrativa, tais como “Lucros ou Prejuízos Acumulados” para “Superávits ou Déficits Acumulados”, “Demonstração do Resultado” para “Demonstração do Superávit ou Déficit”, e “Resultado” para “Superávit ou Déficit”.

O artigo 14, inciso III do CTN dispõe que as entidades imunes deverão manter escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de FORMALIDADES capazes de assegurar sua EXATIDÃO.

Por sua vez, a Instrução Normativa SRF nº. 113, de 21/09/1998, que trata das obrigações de natureza tributária das instituições de educação que usufruem da imunidade tributária prevista no artigo 150, inciso VI, alínea “c” da CF/88, dispõe em seu artigo 6º, *caput* e §§ 1º a 3º, que a instituição imune deve manter ESCRITURAÇÃO COMPLETA de suas receitas e despesas em livros revestidos das FORMALIDADES que assegurem a respectiva exatidão, para comprovação perante a SRF, que a escrituração completa impõe a OBRIGATORIEDADE de manutenção dos livros Diário e Razão devidamente escriturados, com base em documentação hábil e idônea, observada a cronologia

dos registros (§ 1º), que a escrituração poderá ser efetuada manualmente ou por meio mecânico ou eletrônico (§ 2º), e que na hipótese de utilização de meio eletrônico, a instituição deverá manter a documentação técnica completa e atualizada do sistema (§ 3º).

Desse modo, NÃO há como concordar com o argumento de que a contabilidade de uma entidade sem finalidade de lucros não se presta para a tributação do IRPJ com base no lucro real pelos simples fato de que tais entidades não apuram lucro em seus resultados, mas superávit, pelo fato de que NÃO se pode atribuir ao termo “superávit” o condão de inviabilizar a apuração do lucro tributável pelo IRPJ, pois essa palavra significa para as instituições sem fins lucrativos o MESMO que o vocábulo “resultado” representa para as pessoas jurídicas que se dedicam à atividade lucrativa, como restou evidenciado pelo Item 10.19.1.3 da NBC nº. T 10.19, aprovada pela Resolução CFC nº. 877/00.

Neste aspecto, diante da negativa da entidade de confeccionar e fornecer o LALUR na forma exigida pela legislação, caberá à fiscalização analisar a escrituração dos Livros Diário e Razão e dos arquivos digitais de dados contábeis para verificar se a contabilidade contém o grau de CONFIABILIDADE para a tributação com base no lucro real ou se encontra maculada de deficiências que possam caracterizá-la como IMPRESTÁVEL para a apuração do lucro real, o que resultaria no arbitramento do lucro, nos termos do artigo 47, inciso II, alínea “b” da Lei nº. 8.981/95.

Após a suspensão da imunidade tributária, é natural que a fiscalização solicite a entidade a apurar a BC do IRPJ e CSLL, tendo em vista que a mesma é conhecedora dos fatos e documentos que deram suporte aos registros contábeis e o conseqüente efeito que eles exercem sobre o montante tributável, sendo também esse o momento propício para que a entidade se beneficie de redução da BC, caso eventualmente tenha alguma exclusão a ser lançada no LALUR.

O arbitramento do lucro da entidade no período abrangido pela suspensão da imunidade tributária será cabível APENAS nos casos da contabilidade conter deficiências que possam caracterizá-la como imprestável para a apuração do lucro real, uma vez que, se o lucro real é todo extraído dos lançamentos contábeis da mesma, os quais se revelaram de acordo com a boa prática contábil, como explicar a pretensão de adotar o arbitramento?

Essa conduta da auditoria fiscal está correta porque se a entidade possuía escrituração contendo dados confiáveis e suficientes à apuração do Lucro Real, sem máculas ou apontamentos fraudulentos, não havia razão para impor o Lucro Arbitrado, que somente deve ser adotado nas situações previstas no art. 47, da Lei nº 8.981, de 1995, base legal do art. 530, do RIR/99:

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):

I - o contribuinte, obrigado à tributação com base no lucro real, 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 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;

III - o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o Livro Caixa, na hipótese do parágrafo único do art. 527;

IV - o contribuinte optar indevidamente pela tributação com base no lucro presumido;

V - o comissário ou representante da pessoa jurídica estrangeira deixar de escriturar e apurar o lucro da sua atividade separadamente do lucro do comitente residente ou domiciliado no exterior (art. 398);

VI - o contribuinte não manter, em boa ordem e segundo as normas contábeis recomendadas, Livro Razão ou fichas utilizados para resumir e totalizar, por conta ou subconta, os lançamentos efetuados no Diário.

Da leitura desse artigo percebe-se que a intenção do legislador é restringir os casos em que a Fiscalização pode arbitrar o lucro do sujeito passivo a situações em que não é possível apurar pelo lucro real.

A partir desse entendimento, inclusive, é que a fiscalização procedeu a uma minuciosa e profunda auditoria dos lançamentos contábeis, como demonstra o relatado no Termo de Verificação Fiscal, às páginas 24 a 31, inclusive lançando mão de arquivos magnéticos fornecidos pela entidade. E concluiu:

Diante do acima exposto, o fato de o HCAA manter ESCRITURAÇÃO REGULAR, com a observância dos Princípios Fundamentais de Contabilidade, onde seu resultado, tido inicialmente como SUPERÁVIT, passa a ser considerado LUCRO LÍQUIDO DO PERÍODO, impõe a necessidade dessa fiscalização apurar o IRPJ com base lucro real trimestral nos anos de 2006 a 2011, período abrangido pela suspensão da imunidade tributária.

Neste caso, apresentaremos a seguir as adições ao lucro líquido para a apuração do lucro real trimestral do HCAA nos anos de 2006 e 2007.

E a partir deste ponto, a auditoria passa a demonstrar todos os ajustes efetuados de ofício no lucro líquido apurado para cada período.

De tudo o que constou do Termo de Verificação Fiscal não se encontra nenhuma das situações referidas no art. 47, da Lei nº 8.981/95 (art.530, do RIR/99).

Muito pelo contrário. A auditoria encontrou contabilidade confiável, suficiente, organizada, que permitiu a apuração dos resultados na forma a que devem se submeter as pessoas jurídicas em geral.

A necessidade de subsumir os fatos às situações elencadas como ensejadoras do arbitramento dos lucros para que seja mantida a validade dessa forma de tributação já foi inúmeras vezes abordada em precedentes desta corte administrativa. Nesse sentido pode-se citar os seguintes julgados:

*APURAÇÃO PELO LUCRO ARBITRADO.
IMPRESTABILIDADE DA ESCRITA CONTÁBIL. NÃO
COMPROVAÇÃO*

O arbitramento do lucro é uma medida extrema, só aplicável quando não há possibilidade de apurar o imposto o por outro regime de tributação, não podendo ser aplicado como penalidade. Improcede o arbitramento do lucro, quando as razões elencadas pela fiscalização não são determinantes para fundamentar e comprovar a imprestabilidade da escrituração contábil. Correta a decisão da DRJ. (Ac. 1402-002.177. Rel. Cons. Demetrius Nichele Macei.).

E do voto condutor colho o seguinte trecho:

O instituto do arbitramento, como se sabe, não é penalidade, é forma lícita de tributação e, como tal, quando utilizado pelo fisco requer máxima cautela. É o último recurso, de que se serve, após esgotadas todas as possibilidades de apuração do lucro real.

Tem o fisco à faculdade de arbitrar o lucro quando sua escrita fiscal se mostra imprestável, devendo, portanto, comprovar que as falhas apontadas se constituem fatos que camuflam expressivos fatos tributáveis que, indiscutivelmente, impedem a quantificação do resultado do exercício.

LUCRO REAL E ARBITRADO NÃO EXERCÍCIO DE OPÇÕES FISCAIS - a impossibilidade para o contribuinte exercer opções fiscais, como o diferimento do lucro na contratação com entes governamentais, em razão de não manter registros aptos a tal fim, não torna a sua escrituração imprestável para fins de determinação do lucro real. Correto, pois, o regime de tributação adotado pela autoridade fazendária. Ao desqualificar a incorreta opção pelo lucro presumido para aferir a base de cálculo pelo lucro real, ao revés do lucro arbitrado, o agente fiscal atuou dentro da legalidade. (Ac. 1401-001.453. Rel. Cons. Guilherme Adolfo dos Santos Mendes)

E do voto do relator extraio os seguintes trechos:

O lançamento foi realizado sob o regime do lucro real em razão da equivocada opção pelo lucro presumido.

O recorrente aduz que a autoridade estaria obrigada a promover o lançamento com base no lucro arbitrado, em razão de ter optado equivocadamente pelo lucro presumido e pelo fato de não terem sido deduzidas compensações e exclusões para fins de apuração do lucro real.

...

Diante disso, a autoridade fiscal consignou que a escrituração comercial do sujeito passivo é completa e, com base nela, ajustou o lucro comercial com o fim de determinar o lucro real ao proceder a adição de donativos, brindes e multas (fls. 703), realização de reservas de reavaliação (fls. 703/704).

Também facultou ao fiscalizado apurar o lucro real por meio da apresentação do LALUR (Livro de Apuração do Lucro Real) e, diante da sua recusa e da razão

apontada, aduziu que esse ajuste se caracteriza como uma faculdade, cujo exercício não tem o condão de afastar a tributação pelo lucro real.

...

A autoridade fiscal, ao intimar o fiscalizado para elaborar o LALUR, franqueou a oportunidade para exercer a opção. Foi o contribuinte, que não teve condições para tal.

...

... Ademais, conforme reiterada jurisprudência administrativa, o agravamento é medida extrema, que só deve ser adotada no caso de absoluta impossibilidade de aferição da base real. Abaixo, transcrevo, apenas a título ilustrativo, decisão nesse sentido:

ARBITRAMENTO. MEDIDA EXTREMA. Ficam sujeitos ao arbitramento do lucro, medida extrema e excepcional de auditoria, os contribuintes cuja escrituração contiver deficiências que a tornem imprestável para determinar o lucro real. (AC 1402-001.743, de 30/07/2014)

...

LUCRO ARBITRADO.

Incabível o lançamento do IRPJ mediante arbitramento do lucro quando a autoridade tributária não demonstrar que os vícios, erros ou deficiências contidos na escrituração contábil do sujeito passivo a torna imprestável para identificar a movimentação financeira da empresa ou para determinar o lucro real. (Ac. 1201-001.227. Rel. Cons. Marcelo Cuba Neto).

Trechos do voto:

Ocorre que a confissão de que os arquivos transmitidos ao SPED não representam corretamente a escrituração da empresa não autoriza concluir-se que, necessariamente, essa escrituração seja imprestável para identificar a efetiva movimentação financeira ou para determinar o lucro real.

Em outras palavras, não há uma relação necessária entre os vícios, erros ou deficiências genericamente confessados pela fiscalizada, e a imprestabilidade da escrita.

Em assim sendo, caberia ao auditor comprovar esta relação, demonstrando assim a imprestabilidade da escrituração do sujeito passivo. A autoridade, entretanto, não o fez.[...].

E, por último:

ARBITRAMENTO DOS LUCROS. PROCEDIMENTO PRÉVIO PARA DEFINIÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. DESNECESSIDADE. A legislação ordinária reguladora do arbitramento dos lucros suprimiu a discricionariedade conferida à autoridade lançadora pela legislação complementar, fixando as hipóteses de arbitramento, os referenciais e os coeficientes para determinação do lucro tributável, e assim suprimindo, no âmbito administrativo, a

possibilidade de avaliação contraditória. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DA MOVIMENTAÇÃO BANCÁRIA. LIVROS CONTÁVEIS ESCRITURADOS POR ESTABELECIMENTO. Demonstrada a imprestabilidade da escrituração para apuração do lucro real, correto o arbitramento dos lucros. RECEITAS PRESUMIDAMENTE OMITIDAS. ATIVIDADES DIVERSIFICADAS. A lei determina a adoção do maior coeficiente aplicável às atividades exercidas pela pessoa jurídica para determinação do lucro arbitrado em razão de receitas presumidamente omitidas. (Ac. 1302-001.758. Rel. Cons. Edeli Pereira Bessa).

Neste caso a Cons. Edeli Pereira Bessa ressaltou, com muita propriedade:

Ocorre que no âmbito do arbitramento de lucros, base imponível do IRPJ e da CSLL, a discricionariedade atribuída à autoridade administrativa pelo mencionado dispositivo legal foi substituída por critérios objetivamente postos, atualmente, na Lei nº 8.981/95:

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.

III - o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o livro Caixa, na hipótese de que trata o art. 45, parágrafo único;

IV - o contribuinte optar indevidamente pela tributação com base no lucro presumido;

V - o comissário ou representante da pessoa jurídica estrangeira deixar de cumprir o disposto no § 1º do art. 76 da Lei nº 3.470, de 28 de novembro de 1958;

VI - (Revogado pela Lei nº 9.718, de 1998)

VII - o contribuinte não mantiver, em boa ordem e segundo as normas contábeis recomendadas, livro Razão ou fichas utilizados para resumir e totalizar, por conta ou subconta, os lançamentos efetuados no Diário.

VIII – o contribuinte não escriturar ou deixar de apresentar à autoridade tributária os livros ou registros auxiliares de que trata o § 2º do art. 177 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e § 2º do art. 8º do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

...

Nestes termos, no âmbito da apuração do lucro tributável, a autoridade fiscal somente pode afirmar que são omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, se demonstrar presente uma das circunstâncias previstas nos incisos do art. 47 da Lei nº 8.981/95, das quais destacam-se aquelas aplicáveis aos optantes pelo lucro real no período aqui fiscalizado: 1) escrituração que não observa as leis comerciais ou fiscais, ou falta de elaboração de demonstrações financeiras (inciso I); 2) escrituração comercial imprestável para identificação da movimentação financeira ou determinação do lucro real (inciso II); 3) falta de apresentação dos livros e documentos à Fiscalização (inciso III); e 4) falta de escrituração do Livro Razão (inciso VII).

A defesa lançou mão do argumento de que seria dever de ofício da fiscalização proceder ao arbitramento do lucro, diante da falta da escrituração do LALUR, livro imprescindível à apuração do Lucro Real. É certo que se a auditoria fiscal tivesse lançado mão do arbitramento, a defesa tomaria a via de afirmar o contrário, que em face de a entidade possuir escrituração suficiente à apuração do Lucro Real, e o arbitramento seria medida ilegal.

Sobre a escrituração do LALUR inúmeros julgados já mencionados exaustivamente nestes autos dão certo que a sua simples falta de escrituração não determina, *de per se*, o arbitramento dos lucros da pessoa jurídica. Aliás, a Fiscalização se pautou na jurisprudência deste Conselho, citada em abundância no Termo de Verificação Fiscal, para adotar a forma de tributação pelo lucro real trimestral.

Não vejo, assim, nenhuma irregularidade na forma de tributação adotada pela auditoria fiscal, pelo que voto por restabelecer as exigências de IRPJ, CSLL, e PIS e COFINS não-cumulativos.

Por todos estes fundamentos, voto no sentido de CONHECER PARCIALMENTE o Recurso Especial da FAZENDA NACIONAL, e no mérito, na parte conhecida, DAR PROVIMENTO para reformar a decisão do colegiado *a quo* no sentido de restabelecer as exigências de IRPJ, CSLL e PIS e COFINS, tanto na sistemática cumulativa, como não-cumulativa, acrescidas da multa de ofício regular de 75% e dos juros de mora.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo