



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

**Processo n°** 13971.004154/2008-09  
**Recurso n°** Especial do Procurador  
**Acórdão n°** **9101-002.089 – 1ª Turma**  
**Sessão de** 21 de janeiro de 2015  
**Matéria** IRPJ  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** SEGALAS ALIMENTOS LTDA.

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

Ano-calendário: 2003, 2004, 2005, 2006, 2007

Ementa:

**NORMAS PROCESSUAIS- RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA -**  
Não pode ser objeto de recurso especial matéria para a qual não tenha restado demonstrado o dissídio jurisprudencial, seja em relação à matéria fática, seja em relação às normas jurídicas postas a análise para efeito de uniformização de jurisprudência.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos,

Acordam os membros do colegiado, em não conhecer do recurso por maioria de votos. Vencidos os Conselheiros e Marcos Aurélio Pereira Valadão (Relator) e Valmar Fonseca de Menezes.

*(Assinado digitalmente)*

CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO - Presidente.

*(Assinado digitalmente)*

MARCOS AURÉLIO PEREIRA VALADÃO - Relator.

*(Assinado digitalmente)*

VALMIR SANDRI - Redator Designado.

EDITADO EM: 10/02/2015

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO (Presidente). MARCOS AURÉLIO PEREIRA VALADÃO, VALMIR SANDRI, VALMAR FONSECA DE MENEZES, KAREM JUREIDINI DIAS, LEONARDO DE ANDRADE COUTO (Conselheiro Convocado), ANTÔNIO CARLOS GUIDONI FILHO, RAFAEL VIDAL DE ARAÚJO, JOÃO CARLOS DE LIMA JUNIOR, PAULO ROBERTO CORTEZ (Suplente Convocado).

## Relatório

Por bem descrever os fatos, adoto, com adendos e pequenas modificações para maior clareza, o Relatório do acórdão recorrido:

*Trata-se de recurso voluntário a este Conselho contra a decisão de primeira instância administrativa, que julgou procedente a exigência consubstanciada no presente processo, pleiteando sua reforma, com fulcro no artigo 33 do Decreto nº 70.235 de 1972 (PAF).*

*Transcrevo e adoto o relatório da decisão recorrida (verbis):*

Por meio dos Autos de Infração, às folhas 1946 a 2074, são exigidas da contribuinte acima identificada as importâncias relacionadas na seguinte tabela, acrescidas de multa de ofício de 150% e de juros de mora:

TRIBUTO	VALOR (R\$)
Imposto de Renda Pessoa Jurídica IRPJ	22.603.564,14
Contribuição para o Programa de Integração Social PIS	1.491.834,91
Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social COFINS	625.712,42
Contribuição Social sobre o Lucro Líquido CSLL	8.137.283,07

Além dessas importâncias, são exigidas as seguintes multas:

MULTA	VALOR (R\$)
Multa Regulamentar	898.684,66
Multa Exigida Isoladamente	11.301.782,09

Essas exigências se referem aos ano-calendário de 2003 a 2007.

#### DO RELATO DA FISCALIZAÇÃO

No *'Termo de Verificação de Infração'* TVI (f. 277 a 283), a fiscalização revela que:

15. *Conforme a leitura do Contrato social e alterações (DOC. 17) e dos dados das DIPJ 20042008 (DOC.2), a empresa SEGALAS ALIMENTOS LTDA, com sede em Blumenau/SC, dedica-se principalmente ao ramo do comércio atacadista de alimentos, além de diversas outras atividades correlatas.*

16. *Em junho de 2003 ocorreu a abertura de filial no município de Biguaçu/SC, conforme a alteração contratual nº 7, sendo estes os únicos estabelecimentos da contribuinte.*

17. *Durante o período de 2003 a 2007 a empresa optou pela forma de tributação pelo lucro real anual, com apuração de estimativas de IRPJ e CSLL com base em balancetes de suspensão /redução.*

[...]

21. *Em junho de 2007, o Ministério Público Federal recebeu denúncia anônima que originou o Pedido de busca e apreensão criminal n. 2007.72.05.0043469/ SC (DOC. 4). Conforme se verifica nos documentos acostados ao pedido de busca e apreensão, a denúncia basicamente descreveu que a empresa SEGALAS praticava "sonegação de impostos" mediante a venda de produtos sem emissão de nota fiscal, com a utilização de um sistema denominado "SOLPEN" e com a "operação fiscal 10", sendo os valores destas vendas consignados à filial 99, destinada ao "caixa dois".*

22. *Na investigação realizada pelo Ministério Público Federal, manteve-se contato telefônico com a SEGALAS (transcrito no citado DOC), que apurou indícios de que tal procedimento estava efetivamente sendo praticado. O pedido de busca e apreensão de equipamentos de informática foi então acatado pelas Decisões judicial (DOC.5), incluindo seu acesso pela Receita Federal do Brasil.*

23. *Assim, cumprindo a determinação judicial de busca e apreensão, em 31/01/2008 os Oficiais de Justiça deram ciência ao responsável pela empresa, do mandado judicial. Do mesmo modo, exercendo suas prerrogativas legais, os Auditores Fiscais da RFB procederam ao exame de documentos e sistemas informatizados encontrados nas dependências da empresa, após cientificarem o responsável pela empresa do Termo de Início de ação fiscal (DOC.8) e do Termo de Intimação Fiscal 2008.00469/ I (DOC.9). A vistoria dos setores do estabelecimento foi acompanhada por pessoas designadas pelo responsável pela empresa, Alexandre Segala.*

24. A fiscalização teve acesso à mesa de operações de telemarketing, onde foi comprovada a possibilidade de acesso ao sistema SOLPEN, contendo a denominação da filial 99. Também foi visto que era possível inserir pedidos tendo como CIOF 10 e 1, aparecendo a mesma descrição: vendas.

[Posteriormente a fiscalização descobriu que CIOF é a sigla destinada ao indicador denominado Código Interno de operação fiscal, existente no sistema SOLPEN, usado para classificar, em uso interno, a natureza da venda. Assim, o que a denúncia enviada ao Ministério Público se referia a 'operação fiscal 10' trata-se de venda utilizando o CIOF10.]

25. Foram retidos diversos documentos, cuja relação consta do Termo de apreensão de livros e documentos (DOC.10), basicamente constituindo-se de Relatórios de faturamento e de comissões (DOC.11) e de Telas de consulta a notas fiscais de saída (DOC.12), os quais serão analisados no item V a seguir.

[...]

27. Muito mais grave, no entanto, foi a ação confessada da empresa de apagar seus dados informatizados, desligando a conexão com o banco de dados principal. De fato tal intento se consumou, porém, detectado logo em seguida pela fiscalização. Por exemplo, os relatórios de notas fiscais de vendas obtidos não conseguiram ser mais acessados, tampouco pedidos e notas com CIOF 10. Tal situação e as ocorrências descritas também foram acompanhadas e registradas nas Certidões lavradas pelos Oficiais de Justiça (DOC.7).

[...]

31. Uma vez restaurado o sistema informatizado, foi realizada a extração de arquivos magnéticos e a cópia do disco rígido contendo o sistema SOLPEN e a totalidade do banco de dados da matriz da empresa de acordo com o Auto de Busca e Apreensão (DOC.6), os quais foram devidamente guardados e lacrados na presença dos representantes da empresa, sendo então levados pelos Oficiais de Justiça para a secretaria da Vara Federal de Execuções Fiscais em Blumenau. Deve ser registrado que no processo de restauração do banco de dados não foi possível para a empresa recuperar os dados da filial de Biguaçu, fato constatado nas Certidões lavradas pelos Oficiais de Justiça (DOC.7).

32. Posteriormente, em 03/04/2008, na sede da Justiça Federal, por ocasião da abertura do lacre (DOC.21) aposto no volume contendo os materiais apreendidos, os Auditores Fiscais e os representantes da empresa acompanhados por seus advogados, retiraram cópias de todos os arquivos magnéticos e das impressões extraídas e apreendidas pela Justiça Federal (DOC.23), cujo conteúdo será analisado no item "v" deste Termo.

[...]

39. Ou seja, o CIOF1 destina-se a identificar vendas que são escrituradas enquanto o CIOF10 destina-se a identificar aquelas

*que são omitidas dos livros fiscais. Tal constatação é fortalecida pela análise das impressões extraídas e apreendidas pela Justiça Federal (DOC.23), onde na fl.1 encontramos a tela extraída do SOLPEN descrevendo que 'a CIOF [10] não é inclusa nos livros fiscais'. Tal consulta foi repetida nesta etapa de análise (fls. 2 e 3), confirmando-se a informação de que operações de venda com CIOF10 não integram os relatórios do sistema SOLPEN relacionados aos livros fiscais, nos quais deveriam estar todas as saídas.*

[...]

*72. As diligências efetuadas (DOC.73) objetivaram verificar, junto a clientes da SEGALAS, o reconhecimento do expediente utilizado pela empresa de venda de mercadorias desacompanhada de notas fiscais.*

*73. Para tanto, a fiscalização elencou amostragem contendo uma série de empresas clientes da SEGALAS, para as quais foram extraídos relatórios FA355 contendo vendas CIOF10 para o mês de Dezembro de 2007 e, para o período de 2003 a 2007, compreendendo vendas com CIOF1 e 10, alternadamente, como denotam as numerações de notas fiscais já comentadas anteriormente. Ou seja, são clientes contumazes e de longa data, e que, segundo os relatórios da empresa, também adquiriram produtos em operações acompanhadas de notas fiscais escrituradas.*

*74. Tais dados foram apresentados diretamente aos responsáveis pelas empresas, solicitando sua manifestação sobre os fatos ocorridos no período.*

Nesse sentido, foram reduzidos a Termo os depoimentos das pessoas ouvidas sendo que podem ser sumarizadas as seguintes constatações:

- . Todos os entrevistados confirmaram serem clientes da SEGALAS no período de 2003 a 2007.
- . Todos reconheceram que, no período, a SEGALAS efetuava a entrega de parte das mercadorias vendidas sem nota fiscal.
- . Todos afirmaram que pagaram por toda a mercadoria, com ou sem nota fiscal, utilizando meios de pagamentos conhecidos, como dinheiro, cheques próprios ou de terceiros.
- . Todos fizeram observações a respeito de terem notado que em 2008 a SEGALAS passou a entregar seus produtos sempre acompanhados da nota fiscal correspondente. Essa observação torna-se interessante pois denota uma mudança de postura da empresa após o início da fiscalização.

Deste modo, com base em um conjunto de elementos de prova, a fiscalização identificou as operações não registradas na escrituração fiscal. Assim, essas receitas omitidas foram levadas

às bases de cálculo do IRPJ, CSLL, Cofins e PIS/Pasep, para fins de tributação.

Foram recalculadas as estimativas mensais que foram originalmente apuradas com base em balancetes de suspensão/redução, indicando as eventuais ocorrências de multa isolada, conforme os anexos 1 e 2 ao TVI.

Por entender que a conduta da contribuinte esteve associado o intuito de fraude, a fiscalização qualificou a multa de ofício calculada sobre os tributos devidos.

É ressaltado que, pelo fato de o procedimento fiscal ter sido motivado por informações oriundas do Ministério Público Federal MPF, a Representação Fiscal para Fins Penais restringiu-se à comunicação dos fatos apurados pelos Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil.

Por fim, a fiscalização revela que a autuada deixou de fornecer arquivos digitais de itens, de notas fiscais de entrada e saída de mercadorias, do ano-calendário de 2006, o que a sujeitou à multa regulamentar prevista no inciso II, do art. 12, da Lei nº 8.218/91.

(...)

*Os fundamentos da decisão de primeira instância estão resumidos nas seguintes ementas:*

**ARGÜIÇÃO DE ILEGALIDADE. PROCEDIMENTO DO MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL. TUTELA JUDICIAL. INCOMPETÊNCIA DAS INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS PARA APRECIÇÃO.** A arguição de ilegalidade do procedimento adotado pelo Ministério Público Federal, sob tutela judicial, e das provas assim coletadas, extrapola a esfera de competência do juízo administrativo, ante a supremacia das decisões judiciais sobre as decisões proferidas em processo administrativo.

**MATÉRIA DE FATO. COMPROVAÇÃO MATERIAL. CARACTERIZAÇÃO.** A comprovação material é passível de ser produzida não apenas a partir de uma prova única, concludente por si só, mas também como resultado de um conjunto de indícios que, se isoladamente nada atestam, agrupados têm o condão de estabelecer a inequívocidade de uma dada situação de fato. Nestes casos, a comprovação é deduzida como consequência lógica destes vários elementos de prova, não se confundindo com as hipóteses de presunção.

**TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL, PIS E COFINS.** Sempre que o fato se enquadrar ao mesmo tempo na hipótese de incidência de mais de um tributo ou contribuição, as conclusões quanto a ele aplicar-se-ão igualmente no julgamento de todas as exações.

**ARGÜIÇÃO DE ILEGALIDADE E INCONSTITUCIONALIDADE.**

**INCOMPETÊNCIA DAS INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS PARA APRECIÇÃO.**

As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente no País, sendo incompetentes para a apreciação de arguições de inconstitucionalidade e ilegalidade de atos legais regularmente editados.

PERÍCIA. INDEFERIMENTO. Deve ser indeferida a solicitação de perícia acerca de matéria que não demande conhecimento técnico especializado próprio de perito.

CUSTOS E DESPESAS. ÔNUS DA PROVA. É do contribuinte o ônus de provar a existência de custos ou despesas dedutíveis, além daqueles valores já escriturados. Entretanto, se a quantificação e a comprovação destes custos ou despesas fossem apresentadas à fiscalização, cumpriria a esta auditá-las, posto que é direito do contribuinte deduzir os valores comprovados.

BASE DE CÁLCULO. DEDUTIBILIDADE DE TRIBUTOS E CONTRIBUIÇÕES COM EXIGIBILIDADE SUSPensa. Os tributos e contribuições que estejam com exigibilidade suspensa, nos termos do art. 151, inciso III, do CTN, não constituem despesas incorridas, estando vedada sua dedução para apuração da base de cálculo do IRPJ, conforme regra do art. 41, § 1º, da Lei 8.981/95.

BASE DE CÁLCULO. DEDUTIBILIDADE DE TRIBUTOS E CONTRIBUIÇÕES COM EXIGIBILIDADE SUSPensa. Os tributos e contribuições que estejam com exigibilidade suspensa, nos termos do art. 151, inciso III, do CTN, têm natureza de provisões e não de despesas incorridas, estando vedada sua dedução para apuração da base de cálculo da CSLL, conforme regra do art. 13, inciso I, da Lei 9.249/95.

PRAZO DECADENCIAL. DOLO FRAUDE OU SIMULAÇÃO. A existência de dolo, fraude ou simulação na conduta do contribuinte impõe que o termo inicial do prazo decadencial de cinco anos para constituição de créditos referentes a tributos, submetidos a lançamento por homologação, seja deslocado da ocorrência do fato gerador para o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento já poderia ter sido efetuado.

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO POR FRAUDE. APLICABILIDADE. É aplicável a multa de ofício agravada de 150%, naqueles casos em que, no procedimento de ofício, constatado resta que à conduta do contribuinte esteve associado o intuito de fraude.

CONCOMITÂNCIA DE MULTA ISOLADA COM MULTA ACOMPANHADA DO TRIBUTO. Os contribuintes que deixarem de recolher no curso do ano-calendário as parcelas devidas a título de antecipação (parcelas de estimativa) do IRPJ ou da CSLL, sujeitam-se à multa de ofício de cinquenta por cento, aplicada isoladamente, calculada sobre os valores de antecipação não pagos. Esta multa de ofício não se confunde com aquela aplicada sobre o IRPJ ou a CSLL apurados no ajuste

anual, não pagos no vencimento, por não possuírem a mesma hipótese legal de aplicação.

ARQUIVOS DIGITAIS. INFORMAÇÕES INCORRETAS. PENALIDADE. A falta de entrega ao Fisco dos arquivos digitais de trata o art. 12 da Lei nº 8.218/91, em atendimento a intimação correspondente, sujeita o contribuinte à multa regulamentar de cinco por cento do valor da operação correspondente, limitada a um por cento da receita bruta da pessoa jurídica no período.

Lançamento Procedente'

O contribuinte interpôs recurso voluntário, que foi decidido pela 2ª TO da 2ª Câmara da 1ª Seção (Ac. 1202001.065). Na decisão recorrida foram afastadas as preliminares de ilicitude das provas, de decadência e de vícios nos arquivos digitais obtidos pelo Fiscalização. No mérito, entendeu-se incorreta a adoção do lucro real no lançamento de ofício e julgou-se necessário o arbitramento do lucro, o que foi demonstrado por meio do voto condutor do acórdão, do qual extraio os excertos abaixo:

### **MÉRITO**

#### **Incorreta Adoção do Lucro Real no Lançamento de Ofício.**

*Quanto a essa alegação entendo que cabe razão à contribuinte, isso porque o procedimento fiscal consistiu apenas em somar as receitas consideradas omitidas ao lucro real apurado pela Contribuinte nos trimestres fiscais sob auditoria (demonstrativos às fls. 1953 e 1954).*

*Desde a impugnação a Contribuinte alega que esse procedimento simplório implicou em distorção nas apurações dos tributos devidos, haja vista que as alíquotas incidiram diretamente sobre as receitas e não sobre os lucros. Aduz a Recorrente (verbis):*

(...)

*O colegiado de 1ª instância superou tais alegações sob o fundamento de que a simples apuração de receitas omitidas não implica o arbitramento do lucro, pois a presunção é de que os custos e despesas já foram considerados na escrituração.*

*Assim não entendo. Os elementos reunidos na Auditoria Fiscal, cujo foco foi apurar as receitas omitidas implicam, por si só, na imprestabilidade da escrituração da empresa para apuração do IRPJ e CSLL pelo Lucro Real, bem como do PIS e Cofins não cumulativos.*

*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 1.598/77, 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.*

*Ao se deparar com omissões de receitas que representavam mais de 32% das vendas contabilizadas, que implicavam em elevar o Lucro Real da empresa para 23% das receitas apuradas, o único procedimento aplicável que coaduna com a legislação tributária em vigor seria o arbitramento dos lucros, bem como a apuração do PIS e Cofins no regime cumulativo. Isso porque:*

*i) no lançamento de ofício, se presentes as condições, o arbitramento é impositivo e não facultativo, inexistindo meio termo;*

*ii) Tal qual o lançamento de tributos de ofício, o Arbitramento não é penalidade. É a modalidade alternativa, legal é viável, para apuração dos tributos devidos em face da ocorrência do fato gerador.*

*iii) O Arbitramento de lucros é uma modalidade de tributação que deve ser levada a efeito exatamente pela impossibilidade do lucro real ou do lucro presumido (cuja natureza não estamos tratando aqui).*

(...)

*No presente caso, reitero que a manutenção da exigência de omissão de receitas, no âmbito da tributação do lucro real, implicaria a deturpação da base de cálculo do tributo, na medida em que se estaria tributando diretamente o valor da receita omitida, sem a consideração dos custos e despesas correspondentes, também não regularmente escriturados e declarados.*

*Portanto, em face da legislação em vigor, provada a imprestabilidade da escrituração para apuração do lucro real, a imputação de omissão de receitas somente se sustentaria sob as regras do lucro arbitrado, devendo ser canceladas as exigências por ter sido indevidamente mantida a opção da contribuinte pelo lucro real.*

*Cumpra então cancelar as exigências, inclusive do PIS e Cofins haja vista que no Arbitramento de Lucros tais contribuições devem ser apuradas no 'regime cumulativo' sendo que os autos de infração tributaram as diferenças apuradas pelo 'regime não cumulativo'.*

O Ac. 1202001.065 da 2ª TO da 2ª Câmara da 1ª Seção teve a seguinte ementa:

**EMENTA:**

**CONTABILIDADE. CIRCUNSTÂNCIA QUE NÃO CONFERE CREDIBILIDADE AOS REGISTROS CONTÁBEIS. CONTABILIDADE IMPRESTÁVEL. NECESSIDADE DE ARBITRAMENTO DO LUCRO. Não se pode conferir credibilidade à contabilidade quando materialmente se verifica que ela não reflete a realidade das operações comerciais e bancárias realizadas pela empresa.**

*O artigo 47 da Lei nº 8.981, de 1995, ao usar a expressão de que o lucro será arbitrado, nos casos que especifica, não confere faculdade à autoridade fiscal, mas sim comando impositivo quanto à forma de tributação. Verificado que a contabilidade não registra a maior parte das transações realizadas pela empresa, impõe-se o arbitramento do lucro para fins de apuração do IRPJ e da CSLL, bem como a apuração do PIS e da COFINS pelo regime cumulativo.*

A Fazenda Nacional apresentou recurso especial, no qual insurge-se contra o arbitramento do lucro para fins de apuração do IRPJ, da CSLL e contra a apuração das contribuições do PIS e da COFINS pelo regime cumulativo quando a contabilidade não registra a maior parte das transações realizadas pela empresa..

O recurso foi admitido pelo presidente da 2ª Câmara da Primeira Seção do CARF.

Devidamente cientificado, o sujeito passivo apresentou contrarrazões.

É o Relatório.

## **Voto Vencido**

Conselheiro MARCOS AURÉLIO PEREIRA VALADÃO

Conheço do recurso por tempestivo e por preencher os requisitos de admissibilidade, com a limitação que adiante se esclarece.

A matéria posta à apreciação por esta Câmara Superior, refere-se unicamente à necessidade de arbitramento em caso de omissão de receita, que levaria à nulidade do auto de infração que lançou a omissão e seus consectários como omissão de receita, sem arbitramento.

Observação preliminar em relação à especificidade do recurso em si.

Em que pese em seu recurso especial a Fazenda pedir que seja reestabelecida da decisão da 1ª Instância, de fato, o recurso especial só é articulado no que respeito à questão da necessidade ou não do arbitramento, pelo que só conheço do recurso em relação a esse aspecto. Ou seja, os outros temas da decisão recorrida: 1) multa regulamentar (referente aos arquivos magnéticos); 2) multa isolada pelo não pagamento das estimativas de IRPJ e CSLL; 3) qualificação da multa de ofício; e 4) dedução do PIS/CINS das bases de cálculo do IRPJ e CSLL lançados; embora sejam objeto de recurso especial *lato sensu* (em virtude do pedido do r. especial que pede se reestabeleça a decisão da primeira instância (DRJ)), somente no que diz respeito ao tema do arbitramento obrigatório foram cumpridos os requisitos de admissibilidade, e também conforme a própria análise regimental de admissibilidade (Despacho n; 1200-00.076/2014, de fls. 2.470 a 2.774), que só considerou como recorrido este tema.

Assim, conheço parcialmente o recurso da Fazenda.

Considerados os argumentos da decisão recorrida, a PGFN apresentou, em síntese, os seguintes argumentos em seu recurso especial:

- Divergência jurisprudencial, com fulcro no paradigma Ac. 101-86.382, da 1ª C. do 1º CC, fazendo de maneira detalhada o cotejo do recorrido e do paradigma, no sentido de mostrar a divergência, em que traz à tona a questão dos montantes subtraídos à tributação para efeito de necessidade de arbitramento.

- Na parte relativa aos “Fundamentos para Reforma do Acórdão Recorrido”, a PGFN, sustenta que a omissão de receitas é incontroversa, com base em excertos dos autos, entre os quais destaco (trecho de depoimento do representante do contribuinte):

*Que confessa o procedimento operacional da empresa de realizar parte de suas vendas sem contabilização, as quais ficam registradas nas contas da filial 99 no sistema SOLPEN, que gerencia as atividades da empresa.*

*Que os arquivos magnéticos encontrados no servidor de informática contem os lançamentos relativos à filial 99, que se tratam das vendas sem contabilização.*

A PGFN segue arguindo, na linha do paradigma, que a mera circunstância de omissão de receita, não impõe o arbitramento, mas que este deve decorrer de vícios no registro contábil que importem sua imprestabilidade, remete à jurisprudência do CARF neste sentido, argumentado da seguinte forma:

*A jurisprudência desse e. Conselho, em homenagem a teleologia normativa, eis que o legislador almeja privilegiar a apuração do lucro real, balizou as irregularidades dispostas na norma supra, que poderiam justificar o arbitramento face à impossibilidade de se atestar as quantias que representem renda do contribuinte.*

*Depreende-se 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.*

*O ilícito que originou o lançamento resume-se na manutenção de quantias margem da contabilidade do recorrido e dita irregularidade, como já dito, não autoriza o arbitramento. 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.*

*Esta conclusão também é corroborada pelos demais julgamentos sobre o assunto, a exemplo daqueles documentados nos acórdãos 103-04.792, 101-73.288 e 101-73.033, proferidos, respectivamente, pelas e. Terceira e Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, que em conjunto estipulam*

*de forma muito didática os requisitos para o arbitramento. (Sublinhados no original).*

E prossegue adiante a PGFN:

*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. Com a devida vênia, as objeções 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.*

Ao argumento do acórdão recorrido de que a desproporcionalidade da omissão de receita em relação à receita declarada implicar condição suficiente para adoção impositiva do arbitramento, conforme indicados nos precedentes mencionados no Ac. recorrido, a PGFN contra-argumenta no sentido de que os precedentes citados no recorrido foram lavrados em situações em que a omissão atingia valores proporcionais significativamente superiores aos encontrados no presente processo. Diz que a omissão de receita chega a 80% da receita declarada (no caso presente é de cerca de 30%), além de outras circunstâncias específicas no caso do processo n. 0980.010629/2005-48, e no outro caso (processo n. 0283.002953/203-98, Acórdão n. 103-23.251), a omissão de receitas fora constada a partir da movimentação bancária e importara na apuração de lucros superiores na proporção de 50% a 70% das receitas declaradas, e arremata com o seguinte argumento:

*No presente caso, em que a omissão corresponde a menos de um terço das receitas, caso seja admitido, em tese, que a desproporcionalidade entre receitas declaradas e omitidas basta para ensejar o arbitramento, deve-se perquirir se este percentual constitui quantia vultosa de forma a caracterizar a desproporcionalidade das receitas omitidas e, assim, impor o arbitramento.*

Ao outro argumento do recorrido de que a imprestabilidade dos registros contábeis estaria comprovada pelo lucro demasiadamente alto encontrado, a PGFN aduz em seu recurso que, com base na decisão de primeira instância, do qual transcreve parte substancial, arguindo que o “contribuinte não comprovou os custos alegados, não obstante instado a fazê-lo”, concluindo:

**Como se depreende do excerto reproduzido, foram contabilizadas as despesas escrituradas e oportunizada ao contribuinte a produção de provas para demonstrar outras despesas, com o expreso acatamento do principio da verdade material.**

*O interessada, todavia, se absteve de demonstrar custos e despesas, porque optou por insistir na **inconsistente (pois já havia confessado a omissão)** a legação da inexistência de receitas omitidas. (Negritos e sublinhados no original).*

*Uma vez que havia despesas escrituradas que foram consideradas na apuração da base tributável, **é incorreto o lançamento, pois eventual ausência de custos registrados constituiu opção do contribuinte, que escolheu não deduzir tais***

*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.*

...

*Ao admitir que o contribuinte pode, ao dispor de seu direito, dar ensejo a cancelamento de lançamento, afronta-se o princípio básico de que ninguém pode se aproveitar da própria torpeza. (Negritos e sublinhados no original).*

A PFGN argui adiante que as questões alegadas, referentes à dedução de eventuais custos não implicam nulidade do lançamento, conforme prevê o art. 59 do Dec. 70.235/72, bem como da impossibilidade de sanar incorreção do lançamento que não implique em nulidade quando o próprio contribuinte lhe deu causa (art. 60), e cita jurisprudência neste sentido (Ac. 101-78.772), que entende que os ingressos gerados à margem da escrituração deverão ser tomados pelo seu valor bruto, no pressuposto de que os custos e despesas a eles inerentes já se encontram lançados na escrita do contribuinte..

Nas contrarrazões o contribuinte se manifesta pela validade da decisão recorrida e ataca o recurso especial, na admissibilidade e no mérito, da seguinte forma, de maneira resumida:

#### **Preliminar do contribuinte pelo não conhecimento do r. especial**

O contribuinte argui que o de paradigma apresentado no r. especial é velho, referindo-se a uma decisão prolatada em 26 de abril de 1994, sobre fatos geradores ocorridos em 1998, não socorrendo à Fazenda a alegação de que o tema é escasso no CARF, e diz não haver divergência. Sustenta também que não há identidade de legislação, que seria pressuposto básico para a divergência. Alega que a norma citada pelo paradigma é o art. 399 do RIR/80, que foi revogado pelo 1.041/1994, que por sua vez foi revogado pelo RIR/1999 (Decreto 3.000/1999).

O contribuinte alega que a norma usada no acórdão paradigma é o art. 399 do RIR/80 (que dispõe sobre arbitramento) tinha por base o art. 7º do Decreto-lei 1.648/1978, e que a norma atual sobre a matéria é disciplinada pelo art. 47 da Lei 8.981/1995 (art. 530 do RIR/1999), transcreve os dispositivos mencionados e sustenta que houve significativas alterações na redação legal vigente à época tratada pelo acórdão paradigma (1988) em relação ao texto em vigor. Adiante cita jurisprudência administrativa, que argumenta ser muito similar ao presente, que sustentaria seu argumento (Acs. 01-05.531 e 201-128.550)

O contribuinte alega também ausência de identidade fática, pois o paradigma trata de omissão de receita decorrente de omissão na escrita contábil de receita de depósitos bancários mantidos à margem dos registros contábeis, enquanto no caso presente a autuação partiu de informações alegadamente contidas em arquivos eletrônicos, “muito mais complexas e variáveis”. Alega que são “situações diferentes que envolvem grandezas e dados diferentes”, não sendo possível de serem comparadas. Adiante cita jurisprudência de suporte ao seu argumento, alegando ausência de “correlação fática”.

Em suas contrarrazões o contribuinte prossegue com o argumento de que a Fazenda socorre-se dos incisos I e II do art. 539 do RIR/94, que seria norma já revogada pelo RIR/1999, e diz que:

*Fundamentar um recurso Especial em norma revogada (antes dos fatos ensejadores da autuação) é uma concessão que não pode ser feita nem sequer para a Fazenda Pública.*

*Não se diga que as normas fundamentadoras dos Regulamentos (de 1994 a 1999) seriam as mesmas, o que validaria a abordagem da Fazenda. Isto porque o arbitramento do lucro é tratado pelo Lei n. 8.981, de 20 de janeiro de 1995 – ou seja, posterior ao RIR/94. (Sublinhado no original).*

Em suas contrarrazões o contribuinte, insiste ainda no tema do conhecimento sustentando haver fundamento legal suficiente não atacado, alegando que a alteração superveniente da norma que trata do arbitramento (47, inciso II, da Lei 8.981/1995) dispôs de maneira diferente sobre a matéria (ao incluir no texto a frase da alínea “a”: “identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária;”), que tal dispositivo (incisos I e II) foi usado como fundamento expresso para decidir, não tendo sido atacado, e cita também a Súmula STF 283, como suporte argumentativo pelo não conhecimento do recurso especial.

#### **Contrarrazões referentes ao mérito do recurso**

O contribuinte sustenta que a omissão de receitas não é incontroversa e apresenta argumentos neste sentido (porém sem referências partes específicas do processo). Contesta que não houve discussão no recurso em relação ao inciso II do art. 47 da Lei 8.981/1995, e que haveria irregularidade formal em sua escrituração, o que ensejaria o arbitramento com base em tal dispositivo. Cita jurisprudência (Ac. 101-95-209) que diz contrariar a argumentação da r. especial, reiterando a aplicação do inciso II do art. 47 da Lei 8.981/1995, que segundo o contribuinte “o lucro deverá ser arbitrado – exatamente pela contabilidade não espelhar a real movimentação do contribuinte.”

Na sequência, aduz argumentos relacionados à irregularidade material e ao arbitramento, reiterando seu entendimento, sob aspecto material, de que se houver quantias à margem da contabilidade há que se fazer o arbitramento, ressalta que a legislação não cita qual seria o percentual relevante dessas receitas omitidas que ensejariam o arbitramento, “diante da impossibilidade de apurar o resultado em bases confiáveis e minimamente corretas.” Cita, como suporte para o alegado enquadramento no inciso II do art. 47 da Lei 9.891/1995, que teria sido ignorado no recurso da Fazenda, o resultado de uma auditoria feita por uma empresa por ela contratada que analisou os registros dos arquivos apreendidos e que resultou na conclusão de que (fls. 4221, item 60):

*Esses registros, se válidos os arquivos apresentados, seriam relativos a compras e despesas, todas elas guardando relação com as atividades indicadas no objeto social. Também afirmaram os autores que, se essa “prova” fosse válida e se referisse às operações desenvolvida pela Recorrente, então as informações não estavam contidas nos registros contábeis.*

Adiante sustenta que outros acórdãos mencionados no r. da Fazenda remetem à legislação antiga e sustenta que determinados fatos do processo, no caso o Ac. 103-04.792 (existência de depósitos bancários não contabilizados) seriam contraditórios com a posição adotada no r. Especial. Segue contestando a adequação dos Ac. 101-73.288 e 101-73.033 como

sendo de suporte ao argumento da Fazenda, sustentando que os acórdãos “tratam de questões formais e de menor importância, que somente faziam sentido à época dos fatos” (Itens 65 a 68).

Em relação ao tema da comprovação de custos e despesas, nas contrarrazões o contribuinte sustenta que a Fazenda distancia-se do objeto do recurso argumentando que os custos e despesas não teriam sido comprovados. Sustenta que “trata-se de inovação indevida de matéria recursal. Pretende a Fazenda discutir, em sede de Recurso Especial, assunto que lhe é estranho.” (fl. 4224, item 70). Prossegue sustentando que não é correto afirmar que não teriam sido comprovados os custos alegados. Sustenta que as informações foram selecionadas pela fiscalização, alega o princípio da unicidade da prova (CPC, art. 373, par. Único), e que “não há o que o contribuinte possa acrescentar em termos de dados” (itens 71 e 72, fls. 4224). Prossegue referindo o laudo da empresa de auditoria contratada confirmando a existência de informações não consideradas pela fiscalização, caso as premissas da autuação fossem consideradas corretas.

Concluiu que é impossível dizer que o contribuinte escolheu não deduzir as despesas e que se teria aproveitado da própria torpeza, alegando que quem se omitiu foi a própria fiscalização “ao intencionalmente ignorar as informações que estavam em seu poder”. (fl. 4225, item 74). Prossegue contestando o argumento do r. Especial com base no Ac. 101-78.772, dizendo que refere-se à aplicação do RIR/1980, sustentando que o acórdão não se adequa ao caso, pois refere-se a custos e despesas à margem da escrituração, de passivo de obrigações já pagas e de falta de comprovação de origem de suprimento de caixa, alegando que nesses casos os custos e despesas já se encontram inseridos na contabilidade. (fls. 4225-4226, itens 75 a 78). Arremata (item 79) sustentando que a notificação deve ser cancelada por outro motivo: “as informações apreendidas não tem o conteúdo e alcance pretendido pelos agentes fiscais”. Porque se tivessem, impossível defender a higidez da contabilidade, e o lucro precisaria, mesmo, a ser arbitrado.”

Prossegue pedindo a manutenção do acórdão recorrido, corroborando os argumentos expendidos pelo a. recorrido de que o percentual da omissão (32%), elevando o lucro para 23%, implicam necessariamente o arbitramento do lucro, alegando que o voto condutor analisou detidamente os fatos, e que mostrariam o descompasso com o paradigma e demais acórdãos citados no r. Especial e que “tornam inviável acionar essa Instância Especial à busca de análise e questionamento de fatos, não sendo esse o objetivo nem a função da CSRF.”, mencionado que o acórdão recorrido cita jurisprudência que corrobora a decisão no sentido do arbitramento (itens 81 a 83), pedindo, por fim, a manutenção do acórdão recorrido.

Adiante em suas contrarrazões contesta o pedido da Fazenda de que “seja mantido o julgamento proferido pela primeira instância”, alegando que mesmo que se o recurso fosse conhecido e provido “seu alcance jamais seria o de ‘manter o julgamento’ de primeira instância”, alegando que os outros pontos da decisão recorrida: a) dedução do PIS/COFINS das bases de cálculo do IRPJ e CSLL b) exclusão da multa de ofício isolada; c) cancelamento da multa por omissão de dados nos arquivos magnéticos; d) afastamento da multa qualificada – sustentando que tais disposições não foram objeto do recurso.

Por fim, em suas contrarrazões o contribuinte sustenta que caso seja provido o r. Especial, os autos devem voltar à instância recorrida para que os demais elementos de defesa do contribuinte sejam analisados, que não podem ser ignoradas se afastado o arbitramento.

## ***Da Fundamentação e da Decisão***

### **Do conhecimento**

No que diz respeito ao conhecimento, entendo que cabe razão à PGFN, visto que se tem situações fáticas semelhantes (havendo possibilidade ou não de arbitramento), sendo que uma se deu pela imposição do arbitramento em virtude da omissão de receita e no paradigma fica claramente consignado que a mera omissão de receitas não implica arbitramento. Entendo que restou discutida a questão da omissão *per se* não implicar o arbitramento, sendo que os dois casos tratam de omissão de receita o que implica em similitude fática, ainda que as formas de detecção da omissão sejam diferentes. O fato é a omissão, se uma foi verificada à vista de escrituração eletrônica que trazia problemas desta ordem e no outro caso a omissão foi verificada via depósitos bancários não contabilizados é um questão da metodologia utilizada pelo contribuinte para não pagar o tributo devido – o fato que as torna semelhantes é um só: a omissão de receita.

O outro aspecto levantado pelo contribuinte é que a norma aplicável no caso lançamento que originou o acórdão recorrido é outra norma, i.e., é norma que não corresponde àquela que embasou o paradigma. O argumento em princípio estaria correto, porém, neste caso específico embora sejam leis diferentes, são normas que tem o mesmo objeto e tem a mesma *mens legis*. Houve apenas uma sucessão normativa, um aperfeiçoamento, uma evolução do texto legal. Veja-se que a norma contida no art. 7º do Decreto-lei 1.648/1978 (base do art. 399 do RIR/80, que embasou o paradigma), é substancialmente semelhante à norma contida no art. 47 da Lei 8.981/1995 (art. 530 do RIR/1999). Ademais, um dos acórdãos dá pela aplicação da norma de maneira vinculada do arbitramento à mera omissão de receitas e outro pela sua não aplicação desta forma, mas apenas quando se subsumir a situação fática às suas premissas normativas (contidas nos incisos dos artigos referidos acima).

O Contribuinte reiterou o argumento de que o art. 47, II, da Lei 8.981/1995 teria trazido novidade legislativa suficiente para tratar o tema de maneira inovadora, a afastar as decisões antigas sobre o tema como paradigma. Não se pode concordar com o argumento. Basta comparar tal dispositivo com o art. 7, inciso III, do Decreto-lei 1.648/1978. Transcreve-se ambos abaixo, à guisa de comparação:

#### *Decreto-lei 1.648/1978*

*Art. 7º A autoridade tributária arbitrará o lucro da pessoa jurídica, inclusive da empresa individual equiparada, que servirá de base de cálculo do imposto, quando:*

...

*IV - a escrituração mantida pelo contribuinte contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para determinar o lucro real ou presumido, ou revelar evidentes indícios de fraude;*

...

#### *Lei 8.981/1995*

*Art. 47. O lucro da pessoa jurídica será arbitrado quando:*

...

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

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

A simples leitura de ambos os dispositivos deixa clara que as normas são substancialmente semelhantes.

Por outro lado, veja-se que trata-se de tema de direito que remanesce à míngua da evolução legislativa, qual seja: a mera omissão de receita enseja o arbitramento? Temos duas decisões divergentes dando resposta a essa mesma pergunta. Uma no acórdão recorrido outro no paradigma trazido pela Fazenda – há divergência, portanto. Tenho que essa argumentação supera as questões colocadas pelo contribuinte.

No que diz respeito à outra argumentação contestando o r. especial da Fazenda que argumentou com base na lei anterior, entendo que isto não invalida o recurso pelas mesmas razões imediatamente expostas.

Em relação ao argumento de que há fundamento legal suficiente não atacado a impedir a subida do recurso, entendo que o argumento de que nem todos os fundamentos foram atacados pelo especial não é válido nesses casos. O que importa para o conhecimento do recurso especial no âmbito do processo administrativo tributário é demonstrar similitude fática e divergência na aplicação da norma, o que entendo ter sido feito no presente recurso especial em análise, e conforme fundamentado acima, não se aplicado, portanto, também a Súmula STF 283 nesses casos. Por outro lado, para efeito de conhecimento do recurso não há que se discutir em que inciso do dispositivo legal se encaixa os fatos do processo – o argumento do recurso especial é outro, o argumento é de que o dispositivo não se aplica, no sentido de que não há arbitramento impositivo pela mera omissão de receita. Ora, se admitido este argumento o fundamento do recorrido também restaria superado, ainda que não contraditado diretamente o enquadramento ou não no inciso II do art. 47 da Lei 8.981/1995 (o que o acórdão recorrido expressamente não faz, mas tão somente o contribuinte em suas contrarrazões) – ou seja, não existe o alegado fundamento legal suficiente, eis que também foi contraditado.

Do exposto, voto pelo conhecimento do recurso.

### **Da questão relativa à necessidade do arbitramento do IRPJ e CSLL no caso em questão**

Considerando os argumentos trazidos no r. especial e nas contrarrazões, ambos sumarizados acima, passo expor meu posicionamento sobre o tema, conforme se apresenta no presente processo e no atual estágio recursal.

Não há que se discutir aqui matéria fática no sentido de que resta incontroverso que houve omissão, que há receitas não escrituradas, isto é reconhecido pelo acórdão recorrido, que diz ser de (32%) o volume dessas receitas omitidas em relação ao faturamento corretamente contabilizado. Por este motivo, e só por este motivo, o acórdão recorrido entendeu que o lançamento deveria partir do arbitramento. Reitere-se, este fato é **incontroverso, ainda que o contribuinte em suas contrarrazões alegue que há dúvida sobre o fato – não há (a própria empresa de consultoria contratada pelo contribuinte chegou à mesma**

conclusão), e o fato de contribuinte dizer que o lucro deveria ser arbitrado, implicitamente contém o reconhecimento da receita omitida.

Assim, a matéria que nos cabe discutir neste momento é mesmo de direito. A omissão de receita, ou seja, a identificação de receitas não escrituradas em patamares em torno de 30% é suficiente, por si só, para implicar obrigatoriamente no arbitramento?

Tenho que a resposta a essa questão é negativa. Isto porque o arbitramento é medida extrema e deve subsumir-se às hipóteses legais (estatuídas nos incisos do art. 47 da Lei 8.981/1995). A meu ver é irrelevante se do arbitramento decorre maior ou menor montante a pagar. Para mim é relevante se a hipótese dos autos se encaixa na previsão legal, de acordo com a acusação fiscal, e no meu entender isto não ocorre. Não ocorre porque a acusação fiscal de omissão de receita não foi refutada de maneira irretorquível (pelo contrário, foi corroborada), e a acusação fiscal não apontou na escrita contábil do contribuinte os defeitos que a enquadrariam em um dos incisos do art. 47 da Lei 8.981/1995, pelo contrário, a acusação fiscal considerou a contabilidade boa, exceto no que diz respeito à omissão de receita apontada. Descabe, a meu ver, a alegação do contribuinte, aceita pelo acórdão recorrido, de que o arbitramento é impositivo em casos que tais, por considerar o nível de omissão presente no caso como tipificado no inciso II do referido art. 47, para efeito de arbitramento impositivo. É necessário que detalhemos essas razões – o que fazemos na sequência.

Veja-se que o fundamento principal do acórdão recorrido para o arbitramento é tão somente o volume de receitas não contabilizadas, que entende expressivo o suficiente para contaminar a contabilidade e daí se impor o arbitramento. O argumento de que a contabilidade está eivada de vícios é trazido pelo contribuinte mas não foi considerado no acórdão recorrido, daí a PGFN alegar em seu r. especial que o contribuinte estaria se aproveitando da própria torpeza.

Deve restar claro que em nenhum momento a fiscalização cogitou de desconsiderar a escrita contábil do contribuinte, conforme se verifica da leitura do Termo de Verificação de Infração (fls. 1946-1982), e dos Autos de Infração (fls. 1984-2010). Tem-se que para proceder ao arbitramento a fiscalização deve justificar e detalhar as razões pelas quais adotou o procedimento de arbitramento. Não se trata do caso em questão, em que a contabilização foi dada como aceitável pela fiscalização, exceto pelo que diz respeito à omissão de receitas, que no entender da fiscalização foi feita de maneira dolosa, pelo imputou a qualificação da multa de ofício quando do lançamento.

Deve também ser evidenciado que o argumento do acórdão recorrido construído a partir do art. 148 do CTN de que se impor o arbitramento não procede, isto porque, o referido artigo é uma norma genérica (aplicável a todos tributos) que dá poderes à Administração Tributária, e que deve ser usar em conformidade com a lei específica de cada tributo. Veja-se que o dispositivo citado diz que o arbitramento se dará “mediante processo regular”, ou seja, de acordo com as normas específicas que modulam e especificam como e em que circunstância pode ser feito o arbitramento. Não se trata de uma medida tomada ao alvedrio da Fazenda, ainda que no curso de um processo fiscal. A jurisprudência judicial é também no sentido de que se trata de medida excepcional e extrema, devendo a Administração Tributária comprovar os fatos da desconsideração dos valores que motivaram o arbitramento (e.g. REsp 549921/CE, Rel. Min. Teori Zavascki e TF 4ª R. Ac. 2001.04.01031346-5/RS, Rel D.F. Leandro Paulsen) – o que evidentemente, não corre no caso em questão, pois a Administração Tributária não encontro, nem apontou, razões para promover o arbitramento.

Compulsando a jurisprudência do CARF sobre o tema, além de considerar os acordãos trazidos no recorrido, no especial e nas contrarrazões, tenho que a discussão do que

seria um montante de omissão de receita considerável, a ponto de implicar a desconsideração da escrita *in totum* (implicando o arbitramento), quando, em relação aos outros aspectos, a escrita contábil se apresenta sólida e preenchendo os demais requisitos legais, tenho que não existe um número preciso, e é necessário que se verifique caso a caso, as circunstâncias específicas. Assim há casos em que a omissão é da ordem de 60%, chegando a determinado exercício a 70%, e este foi o motivo de se entender pela imprestabilidade da contabilidade, e.g., no AC. 103-23.251, de 07/11/2007, e há casos em que omissão de receita verificada é da ordem de 40% (portanto, superior ao do caso presente) e que foi mantido o lançamento que adicionou as receitas omitidas ao lucro tributável, mantendo a escrituração contábil válida, sem promover ou impor o arbitramento, como é o caso do recentíssimo Ac. 1102-001.253, de 26/11/2014.

Entendo que, a não ser em casos limites, se a fiscalização verificando a escrituração e os documentos e as operações do contribuinte, não vislumbrou o enquadramento legal que levaria ao arbitramento, não é cabível que, posteriormente, em sede de recurso administrativo se conclua que o lucro deveria ser arbitrado. Arbitramento é medida extrema, e só pode ser alegado pelo contribuinte em seu favor quando faz prova cabal do *error in procedendo* ocorrido no lançamento, demonstrando de forma cabal que sua contabilidade não deve ser considerada em virtude do enquadramento em um dos incisos do art. 47 da Lei 8.981/1995 – situação que, a meu ver, não ocorre no presente caso.

Quanto à jurisprudência citada (Ac. 103-04.792) no r. especial e que foi contraditada nas contrarrazões pelo fato de que cita a existência de depósitos bancários, há que se ressaltar que a referência a depósitos bancários se dá em sede de corroboração argumentativa, literalmente: “Também a existência de depósitos bancários contabilizados...”. Ora é justamente este o ponto, para resultar em arbitramento há que se ter uma comprovação do enquadramento nos dispositivos legais, que podem ser corroborados por outros fatos (no caso alegado os depósitos bancários não contabilizados – aspecto que não existe no presente processo), que foi baseado em apuração de omissão de receitas operada via não emissão de notas fiscais, ou notas fiscais em duplicidade, deixando uma delas sem registro. A comprovação da omissão pode se dar de várias formas (depósitos bancários não escriturados, notas fiscais não registradas ou registradas a menor, etc).

Há casos em que a contabilidade é perfeita, exceto pela parcela da receita omitida, e a parcela omitida é clara e estrategicamente tornada invisível aos olhos da escrita e, portanto, do Fisco, e de maneira reiterada. Nesses casos, há não ser por uma investigação muito bem feita, em alguns casos com interferência policial e judicial (que é o caso dos presentes autos), que o Fisco consegue detectar a omissão. Reitere-se que não há acusação de mácula contábil no Termo de Verificação de Infração (fls. 1946-1982), a não ser da omissão. Considerando esses aspectos, parece-me que deve ser revista a posição adotada pelo acórdão recorrido de que no presente caso caberia arbitramento.

Quando à questão das despesas, referentes às receitas objeto do lançamento não terem sido consideradas, destaque-se que o acórdão recorrido concordou com o argumento do contribuinte de que “as alíquotas incidiram diretamente sobre as receitas e não sobre os lucros”, concluindo no sentido de que tributação direta das receitas omitidas que leva a um lucro sobre elas na ordem de 23% seria razão suficiente para levar ao arbitramento, visto que os custos não foram considerados, e afasta a posição da primeira instância que entendeu que “a presunção é de que os custos e despesas já foram considerados na escrituração.”, conforme se extrai do voto do acórdão recorrido (esp. fls. 2718-2175), tendo este argumento sido também fundamento da conclusão do ac. Recorrido pela imposição do arbitramento, sob o alegação de

que o procedimento adotado no lançamento implicaria “a deturpação da base de cálculo do tributo”.

Também em relação a este aspecto não concordo o acórdão recorrido, pois parece-me correta a aplicação do art. 24 da Lei 9.249/1996, conforme foi feita. Diga-se primeiramente que alguns acórdãos citados no acórdão recorrido, para dar suporte ao seu entendimento, de fato depõe contra a tese por ele sustentada, como é o caso do Ac. 101-84.644/93, que claramente dá pelo não arbitramento e o Ac. 101-74262 (conf. fls. 2725, em que trecho do voto deste ac. é reproduzido). Assim, me parece contraditório o argumento apresentado no ac. recorrido neste aspecto. Por outro lado, há que se concordar com os argumentos expendidos no r. especial, que em grande parte se baseiam no ac. da primeira instância, que, a partir dos fatos do processo (que não se alteraram desde então) entendeu que embora haja prováveis custos que não foram considerados, cabia ao contribuinte fazê-lo, e demonstrá-los, tendo sido aberta essa oportunidade. Contudo, a defesa, além de não fazê-lo, continuou sustentando que não havia omissão de receitas (e portanto, não existiriam os custos associados que foram alegados), apresentando laudo de empresa de auditoria, que neste aspecto é imprestável. Ora, as receitas omitidas foram apuradas pela fiscalização, há a presunção de que os custos correspondentes foram contabilizados regulamente, pela própria lógica contábil, e assim a demonstração dos custos adicionais incorridos caberia ao contribuinte, que não o fez em nenhum momento, conforme se lê da decisão da DRJ (fl. 2547):

*Estabelecida então a regra geral a ser observada quanto ao ônus da prova, é necessário identificar algumas situações específicas. Se, no curso da ação fiscal, o fiscalizado apresenta custos e despesas não contabilizados, é dever da fiscalização auditar o levantamento feito, posto que a dedução destes valores é direito do contribuinte. Se tal providência não é tomada pela fiscalização, seu trabalho pode ficar comprometido.*

E adiante:

*Todavia, por tudo que se expôs, é de se dizer que a iniciativa de comprovar custos e despesas é da autuada. Uma vez apresentados os respectivos comprovantes e valores, a fiscalização tem a obrigação de se manifestar em relação aos mesmos, possibilitando à autuada exercer seu direito de defesa. Se a impugnante não faz qualquer prova, não faz jus à dedução de supostos custos ou despesas não escriturados.*

Tais aspectos, que foram afastados pelo acórdão recorrido, foram reiterados no especial, que adiciona outros argumentos no sentido de que (fls. 2467):

***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.*** (Negritos e sublinhados no original).

Nas contrarrazões o contribuinte diz ser esta abordagem “inovação em “matéria recursal” (fl. 4224, item 70 das contrarrazões). Não é. Como foi descrito anteriormente o tema está presente desde o início da discussão, está explícito na decisão da DRJ, e foi um dos fundamentos da decisão recorrida. Aduz, também, o contribuinte nas contrarrazões que a decisão mencionada no r. especial tem aspectos fáticos diferentes, porém o que o acórdão mencionado (ac. 101-78.72) demonstra é que a ausência de contabilização de

eventuais custos não inquina de nulidade o lançamento feito a partir da omissão de receitas tributáveis.

Assim, não me parece contraditado convenientemente o r. especial, que atacou de maneira irretorquível o acórdão recorrido; não enxergo violação ao princípio da unicidade da prova, é justamente o contrário, pelo que me alinho às conclusões do r. especial, e dou por correto o lançamento, e neste sentido dou provimento ao recurso da Fazenda neste aspecto.

### **Efeitos no PIS/COFINS**

Considerando que, no meu entender, não se impõe a necessidade do arbitramento, e que é perfeitamente consentânea com o princípio da legalidade a forma como foi apurada e lançada a omissão de receita em debate, o lançamento do PIS/COFINS deve ser feito na modalidade não cumulativa, eis que o contribuinte apurava o IRPJ pela metodologia do lucro real. Assim, mantido o lançamento do IRPJ/CSLL por omissão de receitas, deve ser mantido o lançamento de PIS/COFINS, na forma como foi lançado.

Por fim não entendo que deva o processo retornar à Turma recorrida para se manifestar sobre outros argumentos, pois, a meu ver, todos os argumentos que o contribuinte apresentou no voluntário e reiterados nas contrarrazões do especial foram considerados nesta decisão da CSRF, além do que os argumentos também foram considerados quando do julgamento que resultou no ac. recorrido, já suficientemente debatido. Assim não vejo razão para retorno para novo julgamento já que todas as matérias objeto do lançamento foram debatidas e sobre elas proferido julgamento conforme prevê a legislação do processo administrativo tributário aplicável.

### **Conclusão**

Como os outros aspectos da decisão recorrida não foram objeto do recurso, não tendo sido conhecidos; na parte conhecida, voto por dar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional, restabelecendo o lançamento de IRPJ e CSLL e o lançamento decorrente de PIS/COFINS, pela omissão de receita, mantidos os outros aspectos da decisão recorrida.

*(Assinado digitalmente)*

MARCOS AURÉLIO PEREIRA VALADÃO - Relator

## Voto Vencedor

Conselheiro Valmir Sandri, Redator Designado.

Com a devida *vênia* ao Ilustre Relator que entendeu perfeitamente configurada a divergência para admitir o presente recurso, tenho para mim entendimento de que não restou configurada a divergência de interpretação da norma jurídica, eis que, a toda evidência, as normas aplicáveis aos casos em confronto, são completamente diferentes.

Ora, como é sabido o recurso especial de divergência tem por objeto uniformizar a jurisprudência quando, diante de situações fáticas semelhantes, diferentes colegiados diverjam quanto à interpretação a ser dada à mesma legislação tributária aplicável.

Conforme se depreende dos autos, as normas postas em confronto para efeito de uniformização são diferentes (o paradigma é o art. 7º do Decreto-lei 1.648/1978, base legal do art. 399 do RIR/80, ao passo que do acórdão recorrido é o art. 47 da Lei 8.981/1995, base legal do art. 530 do RIR/1999), ou seja, não há identidade de legislação, pressuposto básico para a divergência.

Assim, independentemente de tratar-se de norma que a princípio poderia tratar da mesma matéria, o que, diga-se de passagem, não é o caso, pois as situações fáticas também aqui são diferentes, eis que o paradigma trata da omissão de receitas verificada por intermédio de escrituração eletrônica do próprio contribuinte, ao passo que a omissão de receitas apuradas nos presentes autos deu-se via depósitos bancários não contabilizados.

Dessa forma, entendo não caracterizado o dissídio jurisprudencial, razão porque, não conheço do recurso.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Valmir Sandri, Redator Designado.