



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19311.000178/2009-11
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº **9101-005.167 – CSRF / 1ª Turma**
Sessão de 7 de outubro de 2020
Recorrente FARMAVIDA JUNDIAI LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2004

RECURSO ESPECIAL. DECADÊNCIA. FUNDAMENTO NÃO ATACADO. NÃO CONHECIMENTO.

Não se conhece do recurso especial que não logra demonstrar a necessária divergência jurisprudencial em relação a um dos fundamentos jurídicos autônomos que, isoladamente considerado, já seja apto a motivar a conclusão da decisão recorrida sobre a matéria em debate.

ARBITRAMENTO DO LUCRO. NÃO CABIMENTO.

Incabível o arbitramento do lucro com base em operações de compras na hipótese da fiscalização possuir meios hábeis para apurar a *receita conhecida*, ainda que por presunção legal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial. No mérito, por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em face do empate no julgamento, dar provimento ao Recurso Especial, vencidos os conselheiros Edeli Pereira Bessa, Viviane Vidal Wagner, Fernando Brasil de Oliveira Pinto (suplente convocado) e Andrea Duek Simantob, que lhe negaram provimento. Votou pelas conclusões o conselheiro Caio Cesar Nader Quintella. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a conselheira Edeli Pereira Bessa.

(documento assinado digitalmente)

Andrea Duek Simantob – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli – Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Viviane Vidal Wagner, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Fernando

Brasil de Oliveira Pinto (Suplente Convocado), Luis Henrique Marotti Toselli, Caio Cesar Nader Quintella e Andrea Duek Simantob (Presidente).

Relatório

Trata-se de *recurso especial de divergência* interposto pela contribuinte FARMAVIDA JUNDIAI LTDA. em face do Acórdão n.º **1402-001.258** (fls. 1.191/1.211), o qual, por unanimidade de votos, negou provimento ao recurso voluntário com base na seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2004

DECADÊNCIA. FORMA DE CONTAGEM DO PRAZO. Inexistindo pagamento e, ainda, tendo sido arbitrado o lucro do contribuinte, pelo que não foi homologada sua atividade original, a decadência do IRPJ e CSLL deve ser feita na forma do art. 173 do CTN.

LUCRO ARBITRADO. VALOR DAS COMPRAS. Correto o arbitramento do lucro com base no valor das compras quando a escrituração da contribuinte revele vícios e irregularidades que a torne imprestável à determinação não só do lucro real, mas também da receita bruta auferida no período. Presentes os pressupostos que justificam o arbitramento do lucro, torna-se irrelevante a discussão sobre a margem de lucro normal obtida pela empresa em suas transações comerciais;

MULTA DE OFÍCIO. TRANSFERÊNCIA DE QUOTAS REPRESENTATIVAS DO CAPITAL SOCIAL. Tendo em conta que a multa de ofício foi exigida da pessoa jurídica e que não ocorreram eventos de incorporação, fusão ou transformação, não se aplicam os artigos 132 e 133 do Código Tributário Nacional, sendo devida pela autuada, sujeito passivo da obrigação tributária.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. APLICAÇÃO DA MULTA DE 75% E JUROS DE MORA À TAXA SELIC. ARTIGO 44, INCISO II, E 61 DA LEI 9.430/1996. Comprovada a falta de declaração e recolhimento dos tributos, correto a exigência mediante auto de infração, aplicando-se a multa de ofício de 75%, incidindo, ainda, juros de mora à taxa Selic.

O litígio teve origem nos *Autos de Infração* de fls. 134/147, que exigem IRPJ e CSLL, relativos ao ano-base de 2004, em razão das irregularidade apontadas no *Termo de Constatação* de fls. 148/159 e que motivaram a adoção da tributação pelo método de arbitramento de lucros a partir das informações de compras do período, tendo em vista a afirmativa de que a receita bruta do contribuinte não seria confiavelmente conhecida.

Após apresentação de *impugnação* (fls. 172/210), a DRJ manteve os lançamentos (fls. 1.095/1.118), o que ensejou a interposição de *recurso voluntário* (fls. 1,123/1.167) que foi objeto do acórdão acima referido.

Irresignada com a decisão, a contribuinte interpôs *recurso especial de divergência* (fls. 1.218/1.243) à 1ª Turma da CSRF, invocando dissídio jurisprudencial de 2 (duas) matérias:

(i) **decadência parcial**; e (ii) **indevida aplicação do método de arbitramento com base nas operações de compra**. Neste segundo ponto, alega a contribuinte, subsidiariamente, que a decisão também conflitaria com outros julgados em razão da falta de liquidez, certeza e exigibilidade do crédito tributário.

Quanto à **decadência parcial**, a Recorrente discorda da aplicação do artigo 173, I, do CTN, sob o fundamento de que “o v. acórdão recorrido deu à matéria interpretação totalmente diversa daquela dada à questão pela C. Câmara Superior de Recursos Fiscais, para quem o que se homologa, nos termos do artigo 150, parágrafo 4º do CTN, é a atividade do lançamento e não o pagamento do tributo.”, indicando como *paradigmas* os Acórdãos n.ºs 01-05.925 (CSRF) e 2101-00.606, os quais foram admitidos (cf. fls. 1.344/1.351) como hábeis a caracterizar o necessário dissídio jurisprudencial.

No tocante à insurgência quanto à **aplicação do método de arbitramento a partir das operações de compra** e, subsidiariamente, pela falta de liquidez do lançamento, a divergência arguida, na verdade, é construída inicialmente com base nos Acórdãos *paradigmas* n.ºs 103-22.705 e 101-94.258, a partir dos quais a Recorrente assim conclui:

Inquestionável, pois, a divergência de posicionamentos no caso, eis que enquanto (i) o v. acórdão recorrido entendeu pela legitimidade da adoção pela fiscalização do critério de compras em detrimento de se tentar aferir a receita bruta da empresa - afastando, portanto, a aplicação dos artigos 531 e 532 do RIR como parâmetros para fixação do lucro tributável, optando, por conseguinte, pela utilização de um dos critérios estabelecidos pelo art. 51 da Lei 8.981/95 e art. 535 do RIR - (ii) os acórdãos *paradigmas* colacionados declaram expressamente que "a despeito de motivada a tributação com base no lucro arbitrado, descabe a exigência quando, conhecida a receita bruta, a fiscalização adota outro critério, no caso compras", e ainda que "comprovado pela fiscalização o subfaturamento das vendas, deve ser mantida a diferença apurada adicionada à receita bruta declarada para fins de determinação do lucro arbitrado".

Em seguida afirma o contribuinte, invocando decisão de segunda instância proferida no PAF 10480.023692/99-94 (Acórdão n.º 103-20.136), que o CARF *não admite exigências tributárias quando o levantamento fiscal é viciado, a ponto de não oferecer certeza e liquidez aos valores exigidos*.

O despacho de admissibilidade (fls. 1.344/1.351) também nesse ponto admitiu o *apelo especial*. Nas suas palavras:

(...)

No voto condutor do acórdão recorrido foram adotadas as razões de decidir expostas pela autoridade julgadora de 1ª instância, nas quais estão expostas seguintes justificativas apresentadas pela autoridade lançadora para afirmar que *a receita bruta não é confiavelmente conhecida* e adotar as compras como referencial para arbitramento dos lucros: 1) não foram apresentados notas ou cupons fiscais a respaldar as receitas de vendas e os recebimentos de direitos escriturados em Caixa e Bancos; 2) as transações em dinheiro vivo têm significativa participação nas operações da contribuinte em razão do grande volume de vendas a vista ao consumidor final; 3) o numerário que

efetivamente circula nas contas bancárias é escriturado de forma global e representa apenas 42% das transações do período; e 4) a circularização de clientes (consumidores) era totalmente inviável em razão da atividade exercida (comércio varejista de produtos farmacêuticos). Em acréscimo, o Conselheiro Relator destacou que o fato de o montante das compras superar em muito as receitas registradas *já é suficiente para ensejar o arbitramento, pois, do contrário, a alternativa seria tratar o valor das compras não registradas como oriundas de receitas omitidas (art. 40 da Lei 9.430/1996), o que implicaria em exigir tributo sobre o patrimônio e não sobre a renda, em face dos montantes envolvidos.*

O paradigma nº 103-22.705 está assim ementado acerca do tema em debate:

ARBITRAMENTO DE LUCROS - BASE DE CÁLCULO - A despeito de motivada a tributação com base no lucro arbitrado, descabe a exigência quando, conhecida a receita bruta, a fiscalização adota outro critério, no caso compras, sob a justificativa de serem as mesmas superiores à receita declarada.

No voto condutor do acórdão paradigma consta que a justificativa apresentada pela Fiscalização para adotar as compras como referencial para arbitramento dos lucros foi o fato de que seu valor superava o montante das vendas escrituradas. Frente a tais circunstâncias, foi mantida a exoneração do crédito tributário correspondente, promovida em 1ª instância, sob a justificativa de que *a receita bruta conhecida há sempre que prevalecer sobre os demais critérios de cálculo, somente se buscando alternativa se inexistirem elementos que demonstrem a existência de escrituração da receita bruta.* Acrescentou-se, ainda, que *o fato de existirem vendas inferiores às compras, denota um indício de omissão de receita, que necessita de um aprofundamento da fiscalização, para se chegar à certeza do fato e do real valor omitido.*

O segundo paradigma (Acórdão nº 101-94.258) apresenta em sua ementa o seguinte excerto destacado pela recorrente:

LUCRO ARBITRADO — OMISSÃO DE RECEITAS — SUBFATURAMENTO DAS VENDAS — Comprovado pela fiscalização o subfaturamento das vendas, deve ser mantida a diferença apurada adicionada à receita bruta declarada para fins de determinação do lucro arbitrado.

A recorrente invoca o julgado em referência para evidenciar a possibilidade de arbitramento a partir das receitas determinadas a partir das parcelas escrituradas e omitidas.

Porém, constata-se no voto condutor do paradigma que a apuração de receitas omitidas somente foi admitida na parte compatível com a sistemática do lucro presumido e com a escrituração promovida originalmente pelo sujeito passivo, além de se notar que a atividade da pessoa jurídica ali fiscalizada envolvia venda de produtos de fabricação própria e não mero comércio varejista de produtos de consumo popular, como no presente caso.

De toda sorte, o primeiro paradigma antes mencionado, embora seja distinto do caso tratado nestes autos, mormente em razão do aprofundamento da ação fiscal aqui promovido para se concluir pela impossibilidade de se apurar as receitas omitidas, traz a afirmação de que o arbitramento com base em compras somente se constitui em *alternativa se inexistirem elementos que demonstrem a existência de escrituração da receita bruta*, aspecto suficiente para caracterizar a divergência arguida pela recorrente.

Subsidiariamente a interessada argumenta que, mesmo admitindo-se não ser "confiavelmente conhecida" a receita bruta da contribuinte, *o arbitramento de valores padece de logicidade e razoabilidade*, vez que totalmente desvinculado da *margem de lucro de seu negócio*, em desrespeito ao art. 148 do CTN, e contrariamente à

jurisprudência categórica e unânime em não admitir exigências tributárias e imposição de penalidades quando o levantamento fiscal é viciado, a ponto de não oferecer certeza e liquidez aos valores exigidos, consoante julgado proferido no processo n.º 10480.023692/99-94 (Acórdão n.º 103-20.136), assim ementado:

IRPJ - IRRF - CSSL. TEORIA GERAL DO DIREITO - RELAÇÃO JURÍDICA MATERIAL - INOBSERVÂNCIA DOS PRINCÍPIOS DE LIQUIDEZ, CERTEZA E EXIGIBILIDADE - A ofensa aos princípios de liquidez e certeza que devem povoar o lançamento contamina a segurança da relação jurídica e vida o crédito tributário, retirando-lhe a sua exigibilidade. Trata-se de infração acoimada que, à luz de diligência fiscal superveniente levada a termo pelo próprio autuante, restou concluída a dúvida sobre as proveniências e quantificação dos valores iniciais imputados.

Esclareça-se que as circunstâncias fáticas determinantes da conclusão exposta na ementa acima transcrita são completamente distintas daquelas verificadas nestes autos. Isto porque o paradigma tinha em conta a apuração de omissão de receitas na venda de imóveis em construção, sendo suscitadas diversas dúvidas acerca da apuração do sujeito passivo que impuseram a conclusão acerca da *superficialidade acusatória* do Fisco.

Tal aspecto, porém, é irrelevante, vez que tem por referência argumento recursal apresentado subsidiariamente à arguição de divergência que restou confirmada nos termos antes expostos.

Constato, assim, que o recurso é tempestivo e que a recorrente identifica a divergência acerca da contagem do prazo decadencial e do arbitramento de lucros a partir de compras. Portanto, satisfeitos os pressupostos de sua admissibilidade, proponho que seja DADO seguimento ao recurso especial.

Cientificada da interposição e do seguimento do *recurso especial de divergência*, a *Procuradoria Geral da Fazenda Nacional* (“PGFN”) ofereceu *contrarrazões* às fls. 1.354/1.367, por meio do qual não ataca a admissibilidade, pugnano apenas pela manutenção do acórdão recorrido.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, Relator.

Conhecimento

Compete à Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF, nos termos do art. 67 do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 09/06/2015 (RICARF/2015), que assim dispõe:

Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

§ 1º Não será conhecido o recurso que não demonstrar a legislação tributária interpretada de forma divergente. (Redação dada pela Portaria MF nº 39, de 2016)

(...)

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

(...)

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

(...)

§ 8º A divergência prevista no caput deverá ser demonstrada analiticamente com a indicação dos pontos nos paradigmas colacionados que diverjam de pontos específicos no acórdão recorrido.

(...)

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

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

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

III - Súmula ou Resolução do Pleno do CARF, e

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

Com base nessas regras, passaremos a analisar o conhecimento ou não do recurso em relação a cada uma das matérias admitidas.

Decadência parcial

Pretende a contribuinte questionar a decisão quanto à aplicação do artigo 173, I, do CTN, decisão esta que, na verdade, não foi fundamentada apenas **(i)** na ausência de pagamento prévio, mas também em face **(ii)** da expressa não homologação do lançamento

declarado pelo contribuinte em razão da adoção de tributação de ofício pelo lucro arbitrado. São, portanto, essas duas as razões de decidir (*ratio decidendi*) do acórdão recorrido.

Ocorre que o contribuinte, no seu *apelo especial*, apenas “ataca” a primeira razão de decidir (*ausência de pagamento*), permanecendo omissos em questionar o segundo fundamento, qual seja, de que a tributação de ofício pelo método de arbitramento impediria a própria homologação de sua atividade originária e, conseqüentemente, também atrairia a aplicação do artigo 173, I, e não do artigo 150 §4º, ambos do CTN.

Nas palavras da própria Recorrente:

A divergência, portanto, é manifesta uma vez que enquanto o v. acórdão recorrido decidiu que “na ausência de de pagamentos” por parte do contribuinte, “não há o que homologar”, razão pela qual “não se aplica o art. 150, par. 4º do Código Tributário Nacional, e a decadência rege-se pelo artigo 173, I do CTN”, os paradigmas colacionados para embasar o presente recurso especial entenderam que todos os tributos sujeitos ao lançamento por homologação, inclusive, portanto, IRPJ e a CSLL sujeitam-se ao prazo decadencial previsto no artigo 150, par. 4º do CTN, sendo que a ausência ou insuficiência de recolhimento não desnatura o lançamento, pois o que se homologa é a atividade exercida pelo sujeito passivo, da qual pode resultar ou não crédito tributário devido e em razão disso, aplica-se a regra decadencial prevista no artigo 150, § 4º do Código Tributário Nacional.

Nesse contexto, entendo que a ausência de objeção, ou melhor, a falta de demonstração analítica de divergência quanto a esse segundo fundamento que se valeu o acórdão recorrido, prejudica o próprio prosseguimento do recurso especial na matéria *decadência*.

Tal omissão representa aquilo que se denominou de “fundamento não atacado”, situação esta que impede o reexame da discussão sobre a decadência neste momento processual, na linha inclusive do que sugere o *Manual de Exame de Admissibilidade de Recurso Especial* do CARF (versão 3.1. Dez. 2018, página 36):

- Matéria decidida mediante a adoção de fundamentos diversos e autônomos

Há casos de matérias que são decididas aplicando-se fundamentos diversos e autônomos, de sorte que qualquer um deles, isoladamente, é apto a fundamentar a conclusão do voto sobre aquela matéria. Nesse caso, o seguimento da matéria à Instância Especial pressupõe a demonstração de divergência jurisprudencial acerca de todos os fundamentos.

Situação exemplificativa:

Exclusão, do salário-de-contribuição, dos pagamentos a título de Participação nos Lucros e Resultados (PLR) - No caso do acórdão recorrido, foi negado provimento ao Recurso Voluntário, relativamente à PLR, com os seguintes fundamentos: o acordo não foi assinado previamente ao exercício; ausência de regras claras e objetivas; o limite de parcelas foi extrapolado. O sujeito passivo

interpõe Recurso Especial e logra demonstrar divergência jurisprudencial apenas quanto aos dois primeiros fundamentos, de sorte que a matéria "PLR" não pode ter seguimento.

Nesse sentido, não conheço do recurso especial no tocante à matéria “decadência parcial”.

Do arbitramento de lucros com base nas operações de compra

Quanto à segunda matéria, entendo que o recurso atende os requisitos de admissibilidade, não havendo, aliás, insurgência pela parte recorrida ao seu seguimento, motivo pelo qual concordo e adoto as razões da I. Presidente da 1ª Câmara da 1ª Seção do CARF para conhecimento do *recurso especial*, nos termos do permissivo previsto no artigo 50, § 1º, da Lei 9.784/1999.

Posto isso, conheço do recurso especial na matéria “*arbitramento de lucros a partir de compras*”.

Mérito

A divergência repousa nos limites legais quanto à aplicação do método de arbitramento a partir das operações de compra fundado nos artigos 530, II e 535, V, do antigo RIR/99 *in verbis*:

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

(...)

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

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

Art. 535. - O lucro arbitrado, quando não conhecida a receita bruta, será determinado através de procedimento de ofício, mediante a utilização de uma das seguintes alternativas de cálculo (Lei nº 8.981, de 1995, art. 51):

(...)

V - quatro décimos do valor das compras de mercadorias efetuadas no mês;

Segundo o *acórdão recorrido*, o fato do montante das compras da empresa superarem em muito as receitas registradas por si só já seria suficiente para ensejar o arbitramento com “*base de cálculo quando não conhecida a receita bruta*”, regulamentada à época dos fatos pelo artigo 535 em questão.

Já os *paradigmas*, em sentido diverso, se posicionaram, em síntese, no sentido de que o método de tributação arbitrário com base nas compras só se faz cabível na hipótese da fiscalização não possuir condições de apurar a “*receita conhecida*”, ainda que esta tenha sido omitida.

Sobre o tema, vale assinalar o teor da Súmula CARF n.º 97, que assim dispõe:

Súmula CARF n.º 97

O arbitramento do lucro em procedimento de ofício pode ser efetuado mediante a utilização de qualquer uma das alternativas de cálculo enumeradas no art. 51 da Lei n.º 8.981, de 20 de janeiro de 1995, quando não conhecida a receita bruta. (Vinculante, conforme Portaria MF n.º 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018). (*grifamos*).

Com efeito, a tributação de ofício pelo método do arbitramento é norma especial (ou de exceção) e que, como tal, deve ser aplicada com as devidas cautelas e interpretada de forma estrita, o que significa dizer, na linha da orientação jurisprudencial ora sumulada, que sempre deve prevalecer a base de cálculo com base na receita conhecida, em detrimento das demais “*bases indiretas*” prescritas pelo Legislador, dentre elas a de 40% (quarenta por cento) do valor das compras.

Na hipótese dos autos, o *Termo de Verificação Fiscal* (fls. 153) relata que:

(...) pode-se inferir que mais da metade da movimentação financeira não foi contabilizada. O Quadro 1 anexo detalha mensalmente, para cada conta-corrente, os ingressos de recursos encontrados nos extratos bancários obtidos mediante RMF (totalizando R\$11.942.391,94 no período) em comparação com todos os valores lançados em contas relacionadas a Bancos no Livro Diário e respectivo Razão (no montante de R\$5.048.093,96). (...)

O Quadro 2 adiante demonstra ainda que nem ao menos os saldos bancários, escriturados ao final de cada mês, coincidem com aqueles constantes dos documentos fornecidos pelas instituições financeiras. De modo geral, a evolução dos saldos contábeis converge para os dados bancários apenas em 31/12/2004, ou seja, somente no fechamento do exercício;

C) Se por um lado existe imprecisão na apuração das receitas efetivamente auferidas, por outro se verificou que alguns dos custos e despesas escriturados não foram comprovados, por se relacionarem a pagamentos sem demonstração de sua natureza e/ou sem identificação dos correspondentes beneficiários. Como exemplos, citamos os R\$592.770,61 registrados como pagamentos a Fornecedores Diversos nos lançamentos contábeis 4680, 4681, 4682 e 4683 e também os R\$477.299,14 lançados sob n.º. 4801 como quitação de Contas a Pagar, ambos escriturados em 31/12/2004 sem haver a

documentação comprobatória que lhes dê suporte. Outrossim, o pagamento de R\$13.180,00 por um veículo Uno Mille Fire 2003, assinalado novamente em 31/12/2004, deve ser desconsiderado pelo fisco em face de o fato ter ocorrido no ano-calendário anterior ao fiscalizado, segundo nota fiscal anexa.

Diante do exposto, configura-se a imprestabilidade da escrituração comercial do contribuinte tanto para fins da identificação de sua efetiva movimentação financeira (que obviamente deve incluir a bancária), quanto para a perfeita determinação do Lucro Real, materializando-se, nessas circunstâncias, as hipóteses legais que obrigam o procedimento de ofício de apuração do lucro através de arbitramento, segundo o comando do Art. 47 da Lei 8.981/95 e Art. 530 do RIR/99.

Em seguida a autoridade fiscal responsável, mesmo diante da efetiva movimentação financeira da contribuinte - a qual já havia sido obtida junto às instituições financeiras - deixa de aplicar o critério jurídico do arbitramento previsto no artigo 532 (*receita bruta conhecida*), optando por arbitrar o lucro com base na regra de exceção prevista no artigo 535 (*receita bruta não conhecida*) sob a seguinte motivação:

Nessa linha, primeiramente há de se frisar que a receita bruta da Farmavida não é confiavelmente conhecida, tendo em vista os erros, vícios e deficiências verificados no Livro Diário e Razão, igualmente reproduzidos no Registro de Saídas e declarados em DIPJ, cujos valores consignados constituem letra morta sem a positiva comprovação dos documentos fiscais que ensejaram os respectivos lançamentos. Por conseguinte, o lucro tributável deverá ser determinado mediante a utilização de um dos critérios estabelecidos pelo Art. 51 da Lei 8.981/95 e Art. 535 do RIR/99. Dentre eles, considerando-se a atividade meramente comercial do contribuinte e a consistência das informações de compras verificadas através de procedimentos de circularização junto aos respectivos fornecedores, será adotado como parâmetro de aferição o valor das mercadorias adquiridas para revenda durante o período fiscalizado, extraídos do Livro de Registro de Entradas de cada estabelecimento e corroborados, por amostragem, pelas notas fiscais de vendas emitidas por empresas distribuidoras dos medicamentos, conforme quadro-resumo abaixo: (...)

(grifamos).

De plano, cabe registrar que a expressão “*receita não confiavelmente conhecida*” – empregada pelo agente fiscal para justificar a aplicação do referido artigo 535, V ao caso concreto -, não é jurídica, além do que revela um conceito no mínimo vago e impreciso.

De qualquer forma, o que precisa ficar claro é que, para fins de definir o critério legal (ou jurídico) que deve ser adotado pelo aplicador do Direito para fins de quantificar a base de cálculo na sistemática do arbitramento, ou a *receita é conhecida* ou a *receita não é conhecida*, e nada mais!

Em se tratando de créditos bancários não escriturados e cuja origem não restou comprovada – que foi, conforme visto, a principal causa que levou à adoção de ofício do método do arbitramento nessa situação particular –, a própria legislação já os considera como receitas

conhecidas por presunção legal, permitindo, inclusive, a sua tributação direta na forma do artigo 42 da Lei n.º 9.430/96¹.

Ora, como foi justamente essa presunção legal o elemento probatório e a motivação trazidos pelo fisco para motivar a descaracterização da escrita da contribuinte e, conseqüentemente, fundamentar o arbitramento, deveria a autoridade fiscal responsável pelo lançamento ter se utilizado desta receita conhecida para apurar a base de cálculo, e não se valer de uma base indireta, que traz como pressuposto o não conhecimento da receita.

A propósito, em sessão de 15/03/2018, acompanhei o voto do I. Conselheiro Luís Fabiano Alves Penteado no Acórdão 1201-002.088, julgado que restou assim ementado:

ARBITRAMENTO. BASE DE CALCULO. RECEITA BRUTA E PRESUNÇÃO LEGAL. Para efeitos de aplicação do art 532 do RIR/1999, utiliza-se a receita bruta a princípio conhecida e incontroversa (declarada) ou aquela que se torne conhecida mediante auditoria. Válidos são todos os meios de prova bem como as presunções compatíveis com a descaracterização da escrita.

Nessa linha de raciocínio, entendo que a presente exigência, nos termos dos paradigmas apontados pela Recorrente e na referida Súmula CARF n.º 97, realmente é descabida, pois a fiscalização, mesmo tendo conhecimento da receita do contribuinte (declarada e omitida), optou indevidamente por se socorrer do critério previsto no artigo 535, V, do RIR/99, o qual não é aplicável na presente situação fática.

Conclusão

Diante do exposto, conheço parcialmente do Recurso Especial e, no mérito, dou-lhe provimento para cancelar a autuação fiscal.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli

¹ Art. 42. Caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

(...)

Declaração de Voto

Conselheira Edeli Pereira Bessa

Esta Conselheira divergiu do I. Relator quanto à validade do critério adotado para arbitramento dos lucros no presente caso não só porque, como expresso no acórdão recorrido, *o montante das compras da empresa superaram em muito as receitas registradas*, mas também porque a autoridade fiscal validamente demonstrou a impossibilidade de se conhecer confiavelmente a receita bruta da Contribuinte em razão de peculiaridades de sua atividade operacional. Veja-se o que consignado no Termo de Constatação Fiscal às e-fls. 148/157:

No presente caso concreto, ocorre que a escrituração contábil do sujeito passivo não reflete fidedignamente a totalidade dos atos e operações relativos à sua atividade cotidiana e, quando intimado pela fiscalização a elucidar as inconsistências detectadas, o mesmo não dispõe de quaisquer meios de prova hábeis e idôneos para justificar os lançamentos escriturados. Como exemplo das irregularidades apuradas, dentre outras de menor relevância, podemos citar:

a) Ainda que regularmente intimado em diversas oportunidades e com a concessão de prazos adicionais para atendimento, conforme relatos anteriores, **o contribuinte não forneceu à fiscalização nenhum comprovante fiscal (cupom fiscal eletrônico, nota fiscal de venda emitida manualmente ou qualquer outro documento válido)** a fim de respaldar tanto as receitas de revenda de mercadorias, quanto os direitos lançados em duplicatas a receber, assim como as entradas de recursos escrituradas nas contas contábeis de Caixa e Bancos. Diante desse quadro, torna-se impossível ao fisco a averiguação e confirmação das informações expressas nos livros comerciais do sujeito passivo e tanto menos afasta a possibilidade de haver eventuais receitas ou rendas não devidamente declaradas, isto é, omissão de rendimentos tributáveis;

b) Além das **dificuldades de rastreamento das transações em dinheiro vivo, que têm significativa participação nas operações do contribuinte em razão do grande volume de vendas à vista ao consumidor final com pagamento em espécie**, ocorre ainda que o numerário que efetivamente circula pelas contas bancárias de titularidade da Farmavida não é fielmente escriturado, tanto pelo fato de os lançamentos serem efetuados de forma englobada sem o respaldo de livros auxiliares exigidos nessas condições, quanto pela constatação de que **apenas 42% das transações efetuadas em 2004 foram transcritas nos livros contábeis**. Sob outro enfoque, pode-se inferir que mais da metade da movimentação financeira não foi contabilizada. O Quadro I anexo detalha mensalmente, para cada conta-corrente, **os ingressos de recursos encontrados nos extratos bancários obtidos mediante RMF (totalizando R\$11.942.391,94 no período) em comparação com todos os valores lançados em contas relacionadas a Bancos no Livro Diário e respectivo Razão (no montante de R\$5.048.093,96)**. O gráfico a seguir ilustra a defasagem entre os volumes mensais de entradas de recursos extraídos dos extratos bancários e os respectivos registros contábeis:

[...]

O Quadro 2 adiante demonstra ainda que nem ao menos os saldos bancários, escriturados ao final de cada mês, coincidem com aqueles constantes dos documentos fornecidos pelas instituições financeiras. De modo geral, a evolução dos saldos

contábeis converge para os dados bancários apenas em 31/12/2004, ou seja, somente no fechamento do exercício;

C) Se por um lado existe imprecisão na apuração das receitas efetivamente auferidas, por outro se **verificou que alguns dos custos e despesas escriturados não foram comprovados, por se relacionarem a pagamentos sem demonstração de sua natureza e/ou sem identificação dos correspondentes beneficiários**. Como exemplos, citamos os R\$592.770,61 registrados como pagamentos a Fornecedores Diversos nos lançamentos contábeis 4680, 4681, 4682 e 4683 e também os R\$477.299,14 lançados sob n.º. 4801 como quitação de Contas a Pagar, ambos escriturados em 31/12/2004 sem haver a documentação comprobatória que lhes dê suporte. Outrossim, o pagamento de R\$13.180,00 por um veículo Uno Mille Fire 2003, assinalado novamente em 31/12/2004, deve ser desconsiderado pelo fisco em face de o fato ter ocorrido no ano-calendário anterior ao fiscalizado, segundo nota fiscal anexa. *(negrejou-se)*

No âmbito de comércio varejista de medicamentos, cuja prática permite que significativa parcela de operações seja realizada em dinheiro vivo, é razoável concluir que a receita presumida a partir de movimentação bancária pode ser desqualificada como receita bruta conhecida e permitir a adoção de um dos outros critérios estipulados na lei para arbitramento dos lucros, mormente tendo em conta que os fornecedores, neste ramo de atividade, operam com alto grau de formalização, e as informações deles obtidas certamente espelham mais fidedignamente o volume de operações da Contribuinte fiscalizada. Frise-se que, como acima descrito, a autoridade fiscal também constatou que do total de R\$ 11.942.391,94 movimentados em contas bancárias no período fiscalizado, apenas R\$ 5.048.093,96 havia sido precariamente contabilizado, e que a Contribuinte se negou a apresentar qualquer comprovante de vendas (cupom fiscal ou nota fiscal de venda), para além das deficiências na escrituração de pagamentos no período.

Afirma-se, dessa forma, que a determinação da receita bruta como “conhecida”, nos termos da lei, é procedimento que comporta subjetividade conforme o caso concreto, porque sempre existirá a zona cinzenta entre o que “é” o que “não é”. Recorrentemente a autoridade fiscal adotará as receitas presumidamente omitidas como receitas conhecidas por presunção legal, especialmente com fundamento no art. 42 da Lei nº 9.430/96. Mas isto não significa que esta forma de prova sempre será eficiente para permitir o conhecimento da receita em qualquer ramo de atividade. Somente significa que a autoridade fiscal não pode, sem qualquer justificativa, adotar outro critério de arbitramento quando há um meio de aferição da receita. Na medida em que a lei não determinou os meios de conhecimento da receita bruta, a autoridade fiscal pode, motivadamente, definir este conceito e, no presente caso, está validamente demonstrado porque a receita presumida a partir da movimentação bancária não o integra. Esta circunstância, somada às deficiências escriturais e à negativa de apresentação dos documentos de vendas, constituem motivação suficiente para adoção das compras como parâmetro para arbitramento dos lucros.

Esclareça-se, ainda, que o núcleo normativo da Súmula CARF nº 97 está localizado na expressão “utilização de qualquer uma das alternativas de cálculo”, e não na referência a “quando não conhecida a receita bruta”. Os paradigmas que a informam não debateram critérios para definição de receita bruta conhecida, mas apenas a necessidade, ou não, de se observar a ordem dos incisos do art. 51 da Lei nº 8.981/95 na escolha do critério de arbitramento quando não conhecida a receita bruta.

Estas as razões, portanto, para manter o acórdão recorrido e NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial da Contribuinte.

(documento assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa