



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19515.002835/2007-15
Recurso Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº 9101-005.931 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 06 de dezembro de 2021
Recorrentes PARQUE MORUMBY ADMINISTRAÇÃO LTDA E FAZENDA NACIOAL
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2002, 2003

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO.

ARBITRAMENTO DOS LUCROS. CABIMENTO. CONTEXTOS FÁTICOS DIFERENTES. DIVERGÊNCIA NÃO CARACTERIZADA. Não se conhece de recurso especial cujo acórdão apresentado para demonstrar a divergência evidencia decisão em contexto fático distinto, concernente à adoção do lucro real na hipótese de omissão de receitas da ordem de 30%, conjugada com auditoria de custos e despesas que resulta em glosas ínfimas, e não no caso de omissão de receitas em volume superior ao declarado, sem questionamento acerca dos custos e despesas deduzidos, e cujo montante resulta em lucro tributável final da ordem de 65%.

ARBITRAMENTO NECESSÁRIO. POSSIBILIDADE DE AJUSTAMENTO DO LANÇAMENTO. PLANOS FÁTICOS E JURÍDICOS DISTINTOS. NÃO CONHECIMENTO. Constatado que os contextos fáticos enfrentados nos acórdãos recorrido e paradigma são distintos, abordando, inclusive, planos jurídicos distintos, não há que se falar em dissídio jurisprudencial apto a ensejar o conhecimento do Recurso Especial.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial do Contribuinte, e, em relação ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, por maioria de votos, acordam em não conhecer do recurso, vencido o conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto que votou pelo conhecimento. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Edeli Pereira Bessa.

(documento assinado digitalmente)

Andréa Duek Simantob – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Relator

(documento assinado digitalmente)
Edeli Pereira Bessa – Redatora designada

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Caio Cesar Nader Quintella e Andréa Duek Simantob (Presidente em exercício).

Relatório

Trata-se de Recursos Especiais interpostos pela Fazenda Nacional e de Recurso Especial interposto pelo Sujeito Passivo, ambos em face do Acórdão nº 1401-001.773, de 26/01/2017, que deu provimento parcial ao seu Recurso Voluntário apresentado, cuja ementa e dispositivo receberam a seguinte redação:

[...]

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2002, 2003

LUCRO REAL X LUCRO ARBITRADO. POSSIBILIDADE DE ALTERAÇÃO DO CÁLCULO PELO JULGADOR.

Todos os critérios utilizados pela autoridade fiscal para arbitrar ou deixar de arbitrar estão sob o crivo da autoridade julgadora, uma vez que o lançamento é atividade administrativa vinculada. Nada obstante, se o julgador entender que o lançamento deveria ter sido realizado pelo arbitramento no lugar do lucro real, ao revés de afastar integralmente a exigência, deverá promover o seu novo cálculo, pois este depende de simples operações matemáticas.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA.

A falta de comprovação da origem dos depósitos mantidos em contas-correntes da empresa fiscalizada implica na caracterização de omissão de receitas, cabendo à empresa que não atende aos anseios da fiscalização a comprovação de sua origem.

[...]

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade e, por maioria de votos, em acolher em parte a decadência da CSLL do 1º e do 2º Trimestre de 2002; da Contribuição para o PIS, de janeiro a agosto de 2002; da COFINS, do período de março a agosto de 2002. Vencido o Conselheiro Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa que dava provimento também em janeiro e fevereiro em relação à Cofins e vencidas as Conselheiras Livia De Carli Germano e Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, em relação à Cofins, que davam provimento em maior extensão adotando a tese da atividade; no mérito, **acordam em dar provimento parcial para ajustar a base de cálculo para o lucro arbitrado até o limite do valor lançado**, nos termos do voto do redator designado. Ficaram vencidos em primeira rodada, em que todos participaram, os Conselheiros Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa e

Abel Nunes de Oliveira Neto que mantinham no mérito o lançamento. Em segunda rodada, contra a tese vencedora na primeira rodada, ficaram vencidos as Conselheiras Lívia De Carli Germano e Luciana Yoshihara Arcangelo Zanim que cancelavam integralmente o lançamento por não admitirem a alteração na base de cálculo. Designado o Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes para redigir o voto vencedor. [negritou-se]

Trata-se de autos de IRPJ e reflexos lavrados em face de omissão de receitas apurada com base em presunção legal estampada no art. 42 da Lei nº 9.430/96, valores esses apurados em montante superior às receitas contabilizadas e oferecidas à tributação pela Recorrente no regime do Lucro Real Trimestral. No caso, a fiscalização considerou comprovados os depósitos bancários até o montante de receitas declaradas nas DIPJs de 2003 e 2004, lançando apenas a parcela excedente como receita omitida.

O lançamento - especificamente em relação ao IRPJ - teve por fundamento legal, principalmente o art. 42 da Lei nº 9.430/1996 e o art. 24 da Lei nº 9.249/1995.

Cientificada do lançamento, apresentou impugnação cujo principal ponto foi a alegação de que nos casos de omissão de receita vinculada com a desconsideração da contabilidade por imprestabilidade, o regime adequada seria o do lucro arbitrado, e não o do lucro real, como fez o Autuante. Analisando a impugnação apresentada, a turma julgadora de primeira instância julgou-a improcedente.

Inconformado, o contribuinte apresentou Recurso Voluntário, reiterou os termos da impugnação, aduzindo, em apertada síntese, a improcedência do lançamento por erro na apuração dos tributos exigidos nestes autos, dado que foi lançado pelo regime do lucro real, ao invés do regime do lucro arbitrado, como preceituam os artigos 529 e 530 do RIR/99.

Em 08/05/2012, o Colegiado *a quo*, em face da falta de adequada contextualização da prova apresentada (fls. 538-2088 do Volume 3), decidiu converter o julgamento em diligência por meio da Resolução nº 1401-000.136 (fls. 2.572-2.599) para que oportunizasse ao Contribuinte a apresentação de esclarecimentos adicionais que entendesse necessários, em face dos documentos apresentados na fase impugnatória que em tese visariam demonstrar que parte dos valores omitidos que transitaram em sua conta corrente não corresponderia a receita da sua atividade econômica, mas a simples reembolsos de despesas efetuadas por conta e ordem de terceiros.

À fl. 2.611 consta resultado de diligência concluindo que “*não seria possível emitir relatório conclusivo, posto que não foram trazidos quaisquer argumentos e elementos de prova, e nem elaborar quadro demonstrativo indicando valores remanescentes nos diversos lançamento que compõem o presente processo*”.

O colegiado *a quo*, então, por meio do Acórdão nº 1401-00.257, deu provimento parcial ao recurso voluntário, entre outros, “**para ajustar a base de cálculo para o lucro arbitrado até o limite do valor lançado**”, nos termos da ementa e do dispositivo já transcritos no início deste relatório.

RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA NACIONAL

Cientificada, a PGFN, sem opor embargos, recorre à CSRF ingressando com Recurso Especial (fls. 2.692 - 2.710) que suscita divergência entre o acórdão recorrido e decisões de outra Turma em relação à matéria lucro real x lucro arbitrado: expressividade da omissão de receitas como causa de arbitramento.

Em relação à divergência, sustenta que o acórdão recorrido acolheu a tese da necessidade do arbitramento do lucro quando o percentual de receitas omitidas é muito elevado, por outro lado, o paradigma em situação assemelhada - em que o contribuinte também defende que o lançamento não deveria se dar pelo lucro real (seu regime de tributação original), mas sim pelo arbitrado - entendeu diversamente, concluindo que a vultuosidade das receitas omitidas não seria parâmetro para justificar a mudança de regime para o arbitramento.

A fim de comprovar o dissenso jurisprudencial colacionou o seguinte paradigma, abaixo ementado:

Acórdão n.º 1201-001.577 (ementa parcial):

[...]

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2008, 2009

OMISSÃO DE RECEITAS POR OMISSÃO DE RECEITAS POR PRESUNÇÃO LEGAL. GLOSA DE DESPESAS. ARBITRAMENTO. NÃO SE APLICA.

Correta a autuação no regime do lucro real pelo qual o contribuinte optou, para apuração dos impostos e Contribuições não declarados nem pagos, resultantes da regular revisão da apuração do lucro real, da base de cálculo da CSLL e das receitas tributáveis, resultantes de omissão de receitas identificadas por presunção legal e de glosa de despesas não comprovadas

[...]

O Presidente da Câmara da Primeira Seção do CARF competente para análise da admissibilidade recursal deu seguimento ao recurso especial da PGFN, admitindo a comprovação da divergência jurisprudencial da referida matéria, nos seguintes termos:

[...]

Enquanto a **decisão recorrida** entendeu que, se os valores lançados pelo regime do lucro real pelo cotejo de receitas e despesas levam a margens impraticáveis, a escrituração não reflete a realidade dos fatos econômicos praticados pela empresa, sendo, pois, **necessária** [...] a tributação pelo arbitramento, o **acórdão paradigma apontado** (Acórdão n.º 1201-001.577, de 2017) decidiu, **de modo diametralmente oposto**, ser **correta** a autuação no regime do lucro real, independentemente do volume de lançamentos contábeis de créditos em conta corrente bancária anulados e de fatos tributáveis apontados como não contabilizados, se as presunções legais de omissão de receitas obedeceram à legislação e as despesas glosadas representaram proporção ínfima.

Por tais razões, neste juízo de cognição sumária, conclui-se pela **caracterização da divergência de interpretação suscitada**. (Negritos do original)

No mérito, em apertada síntese, pautando-se nos fundamentos do voto vencido, defende que a autoridade fiscal procedeu corretamente ao apurar o tributo devido pela sistemática do lucro real, o que conduz à necessidade de se restabelecer a integralidade da autuação. Aduz que o arbitramento é uma medida extrema apenas adotada nos casos estritamente definidos em Lei. Dessa forma, defende que não haveria parâmetro legal para se fazer o arbitramento do lucro quando se constata que o percentual de receitas omitidas foi muito elevado (vultuosidade das receitas omitidas em relação ao valor declarado), mormente quando o

contribuinte apresentou regulamente os livros contábeis e seus extratos bancários, sendo assim perfeitamente possível fazer a identificação da sua movimentação financeira.

Cientificado do seguimento do Recurso Fazendário em 24/07/2020 (fl. 2.722), o Contribuinte apresentou em 10/08/2020 (fl. 2.724) Contrarrazões que sustentam, em síntese:

Quanto ao conhecimento do recurso da PGFN:

- alega que tanto o acórdão recorrido quanto o acórdão paradigma interpretaram a mesma legislação tributária: artigo 530 do RIR/99, artigo 47 da Lei nº 8.981/1995, artigo 1º da Lei nº 9.430/1996 e artigo 24 da Lei nº 9.249/1995. Conclui, então, que as soluções diferentes, advieram apenas do fato de as circunstâncias fáticas serem rigorosamente distintas;
- .aduz que a diferença entre as decisões diz respeito ao fundamento utilizado pelos contribuintes para que fosse observado o regime do lucro arbitrado, em vez do regime do lucro real: enquanto a recorrente pretende o arbitramento em razão da imprestabilidade da contabilidade, o acórdão paradigma fundamenta-se, apenas, no volume das receitas omitidas; e
- conclui, então, que tratar-se-ia de uma divergência aparente. Isso porque, segundo a recorrente, ambos os acórdãos confrontados apesar de levaram em consideração a mesma legislação aplicável, no caso do paradigma a Turma Julgadora não vislumbrou a presença da contabilidade deficiente, ao passo que, no acórdão recorrido, a imprestabilidade da contabilidade seria o elemento central da discussão.

Quanto ao mérito:

- defende que de fato o lucro deveria mesmo ter sido arbitrado, ao invés de simplesmente glosar as despesas cobrar o IRPJ e a CSLL, sendo este o procedimento correto à luz da legislação tributária em vigor. Não se trata, a toda evidência, de norma que faculta o arbitramento; trata-se, isso sim, de norma que se impõe.

RECURSO ESPECIAL DO CONTRIBUINTE

Cientificada, o Sujeito Passivo, sem opor embargos, recorre à CSRF ingressando com Recurso Especial (fl. 2.692 a 2.710) que suscita divergência entre o acórdão recorrido e decisões de outra Turma em relação à matéria “**necessário cancelamento do Auto de Infração ante o vício insanável constante do lançamento**”.

A fim de comprovar o dissenso jurisprudencial colacionou o seguinte paradigma, abaixo ementado:

Acórdão nº 1101-00.241 (ementa parcial):

ERRO NA CONSTRUÇÃO DO LANÇAMENTO – NULIDADE DO LANÇAMENTO – Se a Fiscalização considerou os depósitos bancários como receita operacional, deveria, em conformidade com art. 288 do RIR/99, respeitar, no lançamento do imposto, o regime de tributação e o período de apuração a que estava submetido a contribuinte. Se o auditor fiscal utiliza critério diverso daquele que a legislação prescreve para a realização do lançamento, acarretando, inclusive, o

cerceamento do direito de defesa do sujeito passivo, resta violado o art. 142 do CTN e caracterizado erro na construção do lançamento, que impõe a sua nulidade.

O Presidente da Câmara da Primeira Seção do CARF competente para análise da admissibilidade recursal *deu seguimento* ao recurso do Sujeito Passivo, admitindo a comprovação da divergência jurisprudencial da referida matéria, nos seguintes termos:

[...]

6. Com relação a essa matéria, **ocorre o alegado dissenso jurisprudencial**, pois, em situações fáticas semelhantes, sob a mesma incidência tributária e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.

7. Enquanto a **decisão recorrida** entendeu que, *se o julgador entender que o lançamento deveria ter sido realizado pelo arbitramento no lugar do lucro real, ao revés de afastar integralmente a exigência, deverá promover o seu novo cálculo, pois este depende de simples operações matemáticas*, o **acórdão paradigma apontado** (Acórdão n.º 1101-00.241, de 2009) decidiu, **de modo diametralmente oposto**, que, *se o auditor-fiscal utiliza critério diverso daquele que a legislação prescreve para a realização do lançamento, acarretando, inclusive, o cerceamento do direito de defesa do sujeito passivo, resta violado o art. 142 do CTN e caracterizado erro na construção do lançamento, que impõe a sua nulidade*.

8. Por tais razões, neste juízo de cognição sumária, conclui-se pela **caracterização da divergência de interpretação suscitada**. [destaques do despacho].

Em relação ao mérito, em apertada síntese, o Sujeito Passivo defende que o acórdão recorrido deve ser reformado pela CSRF, pois a medida adequada a ser tomada no caso de erro na formulação do lançamento em relação ao adequado regime de tributação a ser seguido é o cancelamento integral da autuação, e não o seu aproveitamento na medida do percentual de arbitramento do lucro. No caso, em não procedendo com o cancelamento integral do auto de infração incorreu em vício material insanável, tornando-o nulo de pleno direito.

Processada a admissibilidade do Recurso Especial do Sujeito Passivo, os autos foram encaminhados à PGFN em 05/09/2020 (fl. 2.811) e, em 28/09/2020, (fl. 2.827) os mesmos retornaram ao CARF com Contrarrazões de fls. 2812-2826, cujos principais argumentos podem ser assim sintetizados:

- reafirma que a tese principal da União – defendida em sede de Recurso Especial – é que a autoridade fiscal procedeu corretamente ao apurar o tributo devido pela sistemática do lucro real, o que conduz à necessidade de se restabelecer a integralidade da autuação. Entretanto, caso não seja possível se chegar à esse entendimento, deve-se, ao menos, preservar parcialmente o lançamento com os ajustes realizados no valor devido, determinados pelo Colegiado *a quo*.

Nesse caso, de forma subsidiária defende a linha de entendimento adotada pelo acórdão *a quo*, nos seguintes termos:

[...] todos os critérios utilizados pela autoridade fiscal para arbitrar ou deixar de arbitrar estão sob o crivo da autoridade julgadora, uma vez que o lançamento é atividade administrativa vinculada. Nada obstante, se o julgador entender que o lançamento deveria ter sido realizado pelo arbitramento no lugar do lucro real, ao revés de afastar integralmente a exigência, deverá promover o seu novo cálculo, pois este depende de simples operações matemáticas.

Os autos foram submetidos a sorteio, cabendo-me o seu relato.
É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Relator.

1 CONHECIMENTO

Os recursos da Fazenda e da Contribuinte são tempestivos. Passo ao exame dos demais pressupostos de admissibilidade recursal.

1.1 RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA NACIONAL [VOTO VENCIDO]

O Recurso Especial da PGFN aponta divergência sobre a “possibilidade de arbitramento dos lucros – expressividade da receita omitida”, a qual foi admitida com base no único paradigma indicado (Acórdão nº 1201-001.577).

Intimado, o Sujeito Passivo, ora recorrido, apresentou Contrarrazões, requerendo o não conhecimento do Apelo Especial interposto pela Fazenda Nacional em face da falta de similitude fática entre os julgados.

Defende que essa falta de similitude diria respeito aos fundamentos distintos que foram utilizados pelos respectivos contribuintes para que fosse observado o regime do lucro arbitrado, em vez do regime do lucro real: enquanto o acórdão recorrido arbitrou o lucro em razão da imprestabilidade da contabilidade, o acórdão paradigma fundamenta-se, apenas, no significativo volume das receitas omitidas.

Entende não lhe assistir razão. É preciso esclarecer que as situações fáticas a serem comparadas não precisam ser idênticas, mas assemelhadas no relevante, como é o caso. Na verdade as premissas fáticas utilizadas em ambos os acórdãos confrontados possuem a mesma natureza, sendo convergentes entre si. Isso porque a *imprestabilidade ou não da contabilidade* é uma situação fático/jurídica que foi derivada de uma outra condição fática que é comum em ambos os casos, qual seja: o apontamento da hipótese em que há substancial omissão de receitas pelo contribuinte.

Desse modo, com a devida vênia, o Sujeito Passivo confunde causa com consequência e ao fazê-lo não distingue que está diante de situações fáticas similares, e que a discrepância na constatação da imprestabilidade da escrituração por um e outro julgado nada mais é do que a prova em si da própria divergência.

Por outras palavras, enquanto no acórdão recorrido essa situação fática comum aos dois julgados (a referência à existência de substancial omissão de receitas) foi considerada relevante para fins de provimento do recurso, enquadrado hipoteticamente na situação no art. 47, inciso II, alínea “b¹” da Lei nº 8.981/95, no paradigma, por sua vez, essa mesma situação fática

¹ Art. 47. O lucro da pessoa jurídica será arbitrado quando:
(...)

foi considerada irrelevante, configurando-se assim a divergência jurisprudencial, nos termos do despacho de admissibilidade, *verbis*:

[...]

Enquanto a **decisão recorrida** entendeu que, se os valores lançados pelo regime do lucro real pelo cotejo de receitas e despesas levam a margens impraticáveis, a escrituração não reflete a realidade dos fatos econômicos praticados pela empresa, sendo, pois, **necessária** [...] a tributação pelo arbitramento, o **acórdão paradigma apontado** (Acórdão nº 1201-001.577, de 2017) decidiu, **de modo diametralmente oposto**, ser **correta** a autuação no regime do lucro real, independentemente do volume de lançamentos contábeis de créditos em conta corrente bancária anulados e de fatos tributáveis apontados como não contabilizados, se as presunções legais de omissão de receitas obedeceram à legislação e as despesas glosadas representaram proporção ínfima.

Dessa forma, qualquer entendimento diferente é se afastar da realidade dos fatos.

Ademais, o próprio Sujeito Passivo admite que a hipótese fática acima (referência ao volume de transações admitidas) foi mencionado no fundamento do acórdão recorrido. Confira-se:

A despeito de o acórdão recorrido fazer referência ao volume de transações omitidas, é certo que não foi esta a razão pela qual a C. Turma Julgadora houve por bem adotar o regime do lucro arbitrado. Como já mencionado no início deste tópico, a C. Turma Julgadora impôs o regime do lucro arbitrado para apurar o montante do crédito tributário devido justamente em razão da precariedade da contabilidade apresentada pela Recorrida.

E no parágrafo seguinte tenta contemporizar a presença da referida situação fática, não por meio de dados concretos, mas apenas aduzindo que a referida referência feita pelo voto condutor do acórdão recorrido teria “mero efeito retórico”, sem demonstrar o seu porquê. Veja-se:

A menção a valores e volume feita pelo acórdão recorrido tem mero efeito retórico. Pretendeu a C. Turma Julgadora, com isso, demonstrar o quão imprestável era o registro contábil apresentado para refletir a realidade dos fatos.

Por outro lado, do voto condutor do acórdão recorrido se extrai entendimento exatamente contrário do perseguido pelo contribuinte, confira-se:

No presente feito, os valores lançados pelo regime do lucro real pelo cotejo de receitas e despesas levam a margens impraticáveis.

Em 2002, o valor declarado de receitas foi de pouco mais de R\$ 4,5 milhões (fl. 332) com lucro de cerca de R\$ 100 mil (fls. 42 a 45). Uma vez que foram incluídas omissões de receita de quase R\$ 9 milhões, o lucro apurado (os próprios R\$ 9 milhões) corresponde a mais de 65% das receitas totais (a declarada mais a omitida), o que corresponde a uma margem impossível de ser alcançada.

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:

(...)

b) determinar o lucro real.

É evidente assim que a escrituração não reflete a realidade dos fatos econômicos praticados pela empresa e, portanto, não é possível aferir o lucro real.

Conforme se observa, o Sujeito Passivo se utiliza de premissa completamente equivocada, o que já compromete a sua tese de falta de similaridade fática defendida em seu contrarrazoado.

Ademais, e em razão dos debates em sessão de julgamento, há de se observar que, em que pese no acórdão paradigma haver glosa de custos/despesas, em razão do seu ínfimo montante, o relevante para a decisão do colegiado - para a manutenção do lançamento com base no lucro real - foi o fato de que, em que pese a relevante omissão de receitas, os custos do contribuinte pressupunham-se devidamente registrados em sua escrituração contábil, não havendo que se falar em arbitramento de lucros em razão da expressiva omissão de receitas.

Desse modo, tanto no acórdão recorrido, quanto no paradigma colacionado pela Fazenda Nacional, diante de expressiva omissão de receitas, enquanto no recorrido entendeu-se ser necessário o arbitramento de lucros, no paradigma concluiu-se que o lançamento com base no lucro real deveria ser mantido.

Dada a generalidade do acórdão paradigma ao afirmar que, em caso de omissão de receitas, os custos pressupõem-se contabilizados, não tenho dúvidas de o colegiado que o proferiu certamente reformaria o acórdão recorrido, sendo irrelevante a proporção entre as receitas declaradas e as receitas omitidas.

Nesse contexto, restam preenchidos os pressupostos de admissibilidade do Recurso Especial Fazendário conforme assentado no despacho de admissibilidade de fls. 2.714-2.717 e, portanto, dele tomo conhecimento.

1.2 RECURSO ESPECIAL DO SUJEITO PASSIVO

O recurso foi admitido pelo despacho da Presidência da Câmara recorrida e sua admissibilidade não foi questionada pela parte contrária, que ficou limitado a combater a questão meritória.

Contudo, compulsando as razões do Despacho de Admissibilidade de fls. 2809-2810), entendo que o Apelo do Sujeito Passivo não possa ser conhecido.

O Contribuinte aponta como paradigma o Acórdão nº 1101-00.241, cuja trecho de interessa da ementa pede-se vênia para novamente reproduzir-se:

ERRO NA CONSTRUÇÃO DO LANÇAMENTO – NULIDADE DO LANÇAMENTO – Se a Fiscalização considerou os depósitos bancários como receita operacional, deveria, em conformidade com art. 288 do RIR/99, respeitar, no lançamento do imposto, o regime de tributação e o período de apuração a que estava submetido a contribuinte. Se o auditor fiscal utiliza critério diverso daquele que a legislação prescreve para a realização do lançamento, acarretando, inclusive, o cerceamento do direito de defesa do sujeito passivo, resta violado o art. 142 do CTN e caracterizado erro na construção do lançamento, que impõe a sua nulidade.

Conforme relatado, o Despacho de Admissibilidade deu seguimento ao recurso do Sujeito Passivo, admitindo a comprovação da divergência jurisprudencial da referida matéria, concluindo que

7. Enquanto a **decisão recorrida** entendeu que, *se o julgador entender que o lançamento deveria ter sido realizado pelo arbitramento no lugar do lucro real, ao revés de afastar integralmente a exigência, deverá promover o seu novo cálculo, pois este depende de simples operações matemáticas*, o **acórdão paradigma apontado** (Acórdão nº 1101-00.241, de 2009) decidiu, **de modo diametralmente oposto**, que, *se o auditor-fiscal utiliza critério diverso daquele que a legislação prescreve para a realização do lançamento, acarretando, inclusive, o cerceamento do direito de defesa do sujeito passivo, resta violado o art. 142 do CTN e caracterizado erro na construção do lançamento, que impõe a sua nulidade*.

Com a devida vênia ao Presidente de Câmara que subscreveu o referido despacho, discordo de suas conclusões.

É importante ressaltar que no acórdão recorrido entendeu-se ser possível o arbitramento de lucros realizado pela própria turma julgadora, concluindo-se que tal conduta não implicaria alteração de critério jurídico do lançamento, pois tratar-se-ia apenas de simples ajuste de base de cálculo decorrente de mera operação aritmética.

Já no acórdão paradigma, a situação fática tratada naqueles autos era significativamente distinta, concluindo-se que, ao se constatar que o lançamento de PIS e de Cofins teria sido realizado em bases trimestrais, não seria possível ajustar-se o lançamento para recalcular-se a exigência em bases mensais, pois o lançamento original teria violado o disposto no art. 142 do CTN, implicando a nulidade do lançamento, ou seja, não seria possível o ajuste das bases de cálculo de PIS e Cofins para apurações mensais.

Ora, em que pese os dois casos tratem da possibilidade de os órgãos julgadores alterarem a base de cálculo do lançamento, conforme se observa, os fatos tratados em ambos os processos são significativos distintos. Não há como se equiparar o arbitramento de lucros realizado de ofício pelas autoridades julgadoras, em que se avalia, inclusive, os dispositivos legais que podem ou não redundar em forma de tributação diferenciada (lucro real x lucro arbitrado), com lançamentos realizados e calculados com base em períodos de apuração equivocados e dissociados da lei. Tratam-se, pois, de planos fáticos distintos que redundam em aplicação de planos legislativos também absolutamente não convergentes, o que impossibilita a caracterização de dissídio jurisprudencial apto a ensejar o conhecimento do Recurso Especial.

2 CONCLUSÃO

Isso posto, voto por CONHECER do Recurso Especial da Fazenda Nacional, e por NÃO CONHECER do Recurso Especial do Contribuinte.

(documento assinado digitalmente)
Fernando Brasil de Oliveira Pinto

Voto Vencedor

Conselheira Edeli Pereira Bessa, redatora designada.

O I. Relator restou vencido em sua proposta de conhecimento do recurso especial da PGFN. A maioria do Colegiado compreendeu que o dissídio jurisprudencial não estava demonstrado e o recurso não poderia ser conhecido.

O recurso fazendário teve seguimento sob o seguinte fundamento, expresso no despacho de admissibilidade:

Enquanto a decisão recorrida entendeu que, *se os valores lançados pelo regime do lucro real pelo cotejo de receitas e despesas levam a margens impraticáveis, a escrituração não reflete a realidade dos fatos econômicos praticados pela empresa*, sendo, pois, necessária [...] *a tributação pelo arbitramento*, o acórdão paradigma apontado (Acórdão nº 1201-001.577, de 2017) decidiu, de modo diametralmente oposto, *ser correta a autuação no regime do lucro real*, independentemente do volume de lançamentos contábeis de créditos em conta corrente bancária anulados e de fatos tributáveis apontados como não contabilizados, *se as presunções legais de omissão de receitas obedeceram à legislação e as despesas glosadas representaram proporção ínfima*.

A PGFN pretende desfazer a premissa do acórdão recorrido no qual *a maioria dos membros do Colegiado a quo entendeu que, diante da vultuosidade dos valores omitidos pelo contribuinte, a autoridade fiscal deveria ter realizado o lançamento pela sistemática do arbitramento, ao invés de apurar o valor devido pelo lucro real (forma de apuração escolhida pelo contribuinte)*. Para tanto, indica como paradigma o Acórdão nº 1201-001.577, no qual se entendeu que o lançamento por arbitramento só deve ser realizado quando observada uma das hipóteses do art. 530 do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 3.000/99). Destacou, ainda, no referido julgado o registro expresso de que *a magnitude das receitas omitidas não conduz à realização da autuação pelo método do arbitramento, esclarecendo que na hipótese de omissão de receitas o lançamento deve ser feito pelo regime que o contribuinte optou*.

O exame do voto condutor do paradigma nº 1201-001.577, porém, evidencia que a decisão contrária ao arbitramento dos lucros se pautou no fato de ter *sido possível delimitar, identificar e quantificar as despesas glosadas e as receitas supostamente omitidas*, sendo que a representatividade das receitas e despesas questionadas pelo Fisco foram referenciadas como referência para aquela conclusão. Veja-se:

A Recorrente argumenta que caberia o arbitramento do lucro dado o volume de lançamentos contábeis de créditos em conta corrente bancária anulados e de fatos tributáveis apontados como não contabilizados, a teor do art. 47 da Lei nº 8.981, de 1995. E uma vez sendo obrigatório para o presente caso, o arbitramento do lucro, impõe-se, como consequência, o regime cumulativo de apuração do PIS e da Cofins

24. Verifica-se das Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica DIPJ entregues pela interessada, págs. 7.059/7.158, que optou pelo regime de apuração de Lucro Real Anual, com estimativas mensais com base em balanço ou balancete de suspensão ou redução.

25. A autuação identificou Omissão de Receitas: 32,04% em 2008 e 37,96% em 2009:

[...]

26. Quanto às despesas glosadas, verifica-se que representaram 0,11 e 0,77% do total:

[...]

27. Verifica-se que as infrações foram perfeitamente delimitadas, identificadas quantificadas, não justificando o arbitramento, que se aplica, conforme o Regulamento do Imposto de Renda RIR de 1999 (Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999) nos casos de:

[...]

28. Como se vê, no presente caso, a autuação respeitou a opção pelo lucro real do contribuinte, as receitas e despesas contabilizadas e declaradas; As presunções legais de omissão de receitas obedeceram à legislação e as despesas glosadas representaram proporção ínfima.

29. Descabe o pleito para que o lançamento seja desconsiderado ao argumento de que no caso, seria obrigatório o arbitramento do lucro, dado que as hipóteses para tanto não se aplicam.

A 1ª Turma da 2ª Câmara, dessa forma, decidiu ser desnecessário o arbitramento nas circunstâncias em que foram glosadas menos de 1% das despesas do período e adicionado pouco mais de 30% às receitas declaradas. Logo, não há como inferir se este mesmo entendimento seria mantido frente ao contexto assim exposto no voto vencedor do acórdão recorrido:

Já de longa data entendo que o arbitramento não pode ser interpretado como um regime de lançamento ao talante da autoridade fiscal. Os critérios para arbitrar, em razão de o lançamento ser atividade vinculada, não podem ser definidos segundo um juízo de conveniência da fiscalização não apreciável pelo julgador.

A análise da imprestabilidade da escrituração como condição para o arbitramento está sob o crivo do controle administrativo e judicial tanto na direção do lançamento arbitrado, quando o correto deveria ser o regime pelo lucro real, quanto o contrário.

No presente feito, os valores lançados pelo regime do lucro real pelo cotejo de receitas e despesas levam a margens impraticáveis.

Em 2002, o valor declarado de receitas foi de pouco mais de R\$ 4,5 milhões (fl. 332) com lucro de cerca de R\$ 100 mil (fls. 42 a 45). Uma vez que foram incluídas omissões de receita de quase R\$ 9 milhões, o lucro apurado (os próprios R\$ 9 milhões) corresponde a mais de 65% das receitas totais (a declarada mais a omitida), o que corresponde a uma margem impossível de ser alcançada.

É evidente assim que a escrituração não reflete a realidade dos fatos econômicos praticados pela empresa e, portanto, não é possível aferir o lucro real.

Assim, já decidi outras vezes, como no acórdão nº 1201-000.621, de 24/11/2011. Abaixo, transcrevo a sua ementa:

ARBITRAMENTO CONDIÇÕES

Uma vez demonstrado, como ficou no feito, que o valor omitido de receita é muito superior àquele registrado na sua contabilidade e, desse modo, ao ser cotejado com os elementos negativos do resultado, como custos e despesas, resulta em margens impraticáveis para qualquer negócio, evidencia-se a imprestabilidade da escrituração, o que legitima o arbitramento.

Era necessária, pois, a tributação pelo arbitramento.

A premissa da maioria do Colegiado *a quo*, portanto, é que se as receitas omitidas superam as receitas declaradas, a escrituração seria imprestável para aferir o lucro real. Registre-se, ainda, referências contidas no acórdão recorrido acerca do debate quanto à repercussão dos depósitos bancários de origem não comprovada na escrituração do sujeito passivo:

Diante disso, foi proferida a Resolução nº 1401-000.136, de 08 de maio de 2012, que converteu o julgamento em diligência.

Sintetizo, por oportuno, as motivações ensejadoras dos votos vencido e vencedor na referida sessão de julgamento:

Voto vencido

Na ocasião, o D. Relator, embora reconhecesse a omissão de receitas da Recorrente, entendeu que no procedimento fiscal a autoridade fiscal desconsiderara totalmente a escrituração contábil do contribuinte e, por conseguinte, interpretou equivocadamente o artigo 42 da Lei 9.430, haja vista que “o Fisco apenas amortizou as receitas já declaradas e tributadas pela Recorrente em sua declaração, sendo a diferença integralmente oferecida à tributação, com base na presunção prevista no art. 42 da Lei nº 9.430/96, resultando em grave distorção da base de cálculo do IRPJ e da CSLL”.

Dessa forma, entendeu o Relator que “o caminho que deveria ter sido adotado pela Autoridade Fiscal seria o arbitramento do lucro, diante da sua impossibilidade de aceitar ou de apurar o lucro real da pessoa jurídica”.

Ademais, considerou o argumento da Recorrente que, em razão de sua atividade, “recebia valores de terceiros, repassava-os parcialmente aos seus destinatários (sic), retendo parcela dos valores”. Diante desta alegação, o Relator defendeu que “a Recorrente tem direito de afastar a presunção relativa do art. 42 da lei nº 9.430/96, mas, para fazê-lo, seria necessário recompor as entradas e saídas financeiras da empresa, por meio do refazimento de toda sua escrituração, posto que esta mostrar-se-ia imprestável. Diante dessa situação, reafirmo que a única hipótese possível de o lançamento ser procedente seria por meio do arbitramento, o que não foi feito pela Autoridade Fiscal”.

Assim, votou “pelo cancelamento dos Autos de Infração de IRPJ e CSLL, pois deveria ter sido aplicado o arbitramento do lucro a fim de evitar distorções na apuração da base de cálculo dos citados tributos, sendo o método mais apropriado e realista para a determinação da correta base de cálculo do IRPJ e da CSLL”.

[...]

Iniciada a diligência (fls. 2606), a Recorrente foi intimada a apresentar no prazo de 20 (vinte) dias, os esclarecimentos que entendesse pertinentes, relativos aos documentos trazidos aos autos na fase impugnatória (fls. 538/2088), visando demonstrar que parte dos valores omitidos não correspondiam a receitas de suas atividades, mas a simples reembolsos de despesas.

Em resposta, a Recorrente alega, verbis:

[...]

No período em que realizou o lançamento ora atacado, a PETICIONÁRIA era tributada pelo LUCRO REAL. O REGIME DE TRIBUTAÇÃO eleito pela Peticionária demonstrou, no curso da fiscalização, apresentar-se inadequado na medida em que: a) no tocante à contabilização de receitas, não reconheceu montante vultoso e totalmente desproporcional às declarações apresentadas; e b) no tocante à contabilização das despesas, desprezou gastos incorridos relacionados à sua atividade fim, que por si, enquanto ADMINISTRADORA de bens de terceiros, mais especificamente jazigos, implica no ressarcimento de valores, os quais também tramitaram à margem da contabilidade.

Ressalta-se, então, que os documentos acostados às fls. 538/2008, longe de se relacionarem com a receita omitida e detectada pela fiscalização, guarda, sim (sic) relação com despesas inerentes à atividade operacional da PETICIONÁRIA, que DEVERIA TER SIDO OBSERVADA PELA FISCALIZAÇÃO para a constituição do crédito tributário. Acontece que não observado no tempo, não mais pode agora ser identificado, eis que confunde-se com a situação denotadora da IMPRESTABILIDADE DA ESCRITA FISCAL da Peticionária, o que impede o reconhecimento da despesa, por aplicar-se à espécie a ALTERAÇÃO NO REGIME TRIBUTÁRIO APLICÁVEL, o arbitramento.

[...]

O voto vencido do acórdão recorrido põe em dúvida a existência de despesas não contabilizadas, vez que os livros contábeis fiscais foram apresentados ao Fisco e as despesas e custos informados em DIPJ não foram glosados. Veja-se:

No caso concreto, a empresa apresentou os livros contábeis e seus extratos bancários. Tanto é que a fiscalização não aplicou a multa agravada constante no § 2º do art. 44, da Lei 9.430/1996, por falta de apresentação de documentos e esclarecimentos.

Além disso, a fiscalização não ignorou os custos e despesas da recorrente. Como se pode observar nas fls. 332 (IRPJ e CSLL), 356 (Pis) e 369 (Cofins), a fiscalização efetuou o lançamento apenas da diferença entre o valor apurado, calculado com base na

subtração entre os valores creditados nas contas correntes bancárias da empresa e os valores constantes na DIPJ entregue pela fiscalizada. Conforme se pode verificar pela análise das fichas 04A, 05A e 06A das DIPJs 2003 e 2004 (fls. 30 a 41; e 84 a 95, respectivamente), foram considerados pela fiscalização os custos e despesas e o resultado fiscal (lucro real ou base de cálculo da CSLL) apurado pela própria empresa.

Indago: Quem pode afirmar que todos os custos e despesas já não fizeram parte das informações constantes na DIPJ, inclusive os valores supostamente pagos, pela empresa, por conta e ordem de terceiros, que foram informados na tabela constante nas razões do Recurso Voluntário (fl. 2176)?

Note-se que não se afirma que houve auditoria de custos e despesas, como se constata ter ocorrido no paradigma. Há notícia, apenas, de que não houve glosa de custos e despesas nestes autos.

O voto vencedor do acórdão recorrido, por sua vez, afirma a imprestabilidade da escrituração na hipótese de omissão de receitas superior às receitas declaradas, pois no caso concreto, mantidas as despesas escrituradas, o lucro apurado passaria a ser 65% das receitas totais. Infere, portanto, que custos e despesas também deixaram de ser contabilizados.

O contexto fático do recorrido, assim, é substancialmente distinto do paradigma, no qual foram apuradas omissões de receitas de menor expressão, e não só por depósitos bancários de origem não comprovada e não escriturados, mas também por depósitos escriturados e estornados, além da constatação de passivo fictício – presunção legal que decorre da criação de obrigações não comprovadas para suprir os desembolsos contabilizados - , para além de a autoridade fiscal também ter questionado as despesas escrituradas, glosando parcela ínfima dos valores registrados. Daí a conclusão de se tratar, ali, de *infrações perfeitamente delimitadas*.

A PGFN reforça a existência de dissídio jurisprudencial asseverando *que o Colegiado prolator do acórdão paradigma aduziu expressamente que a magnitude das receitas omitidas não conduz à realização da autuação pelo método do arbitramento, esclarecendo que na hipótese de omissão de receitas o lançamento deve ser feito pelo regime que o contribuinte optou*. Mas, como não se identifica nenhuma referência expressa neste sentido, deduz-se que tal decorreria da afirmação destacada, no sentido de que *descabe o pleito para que o lançamento seja desconsiderado ao argumento de que no caso, seria obrigatório o arbitramento do lucro, dado que as hipóteses para tanto não se aplicam*. Ocorre que esta afirmação seria decorrente da anterior, no sentido de que *a autuação respeitou a opção pelo lucro real do contribuinte, as receitas e despesas contabilizadas e declaradas; as presunções legais de omissão de receitas obedeceram à legislação e as despesas glosadas representaram proporção ínfima*. E desta, não é possível inferir se a mesma conclusão seria adotada frente a receitas omitidas com a representatividade daquelas analisadas no acórdão recorrido.

Os acórdãos comparados, assim, se distinguem em pontos determinantes para a decisão da matéria questionada. Em tais circunstâncias, o dissídio jurisprudencial não se estabelece.

De fato, nos termos do art. 67 do Anexo II do RICARF, o recurso especial somente tem cabimento se a *decisão der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado* outro Colegiado deste Conselho. Por sua vez, para comparação de interpretações e constatação de divergência é indispensável que situações fáticas semelhantes tenham sido decididas nos acórdãos confrontados. Se inexistir tal semelhança, a pretendida decisão se prestaria, apenas, a definir, no caso concreto, o alcance das normas tributárias, extrapolando a competência da CSRF, que não representa terceira instância administrativa, mas apenas órgão destinado a solucionar divergências jurisprudenciais. Neste sentido, aliás, é o entendimento

firmado por todas as Turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais, como são exemplos os recentes Acórdãos nº 9101-002.239, 9202-003.903 e 9303-004.148, reproduzindo entendimento há muito consolidado administrativamente, consoante Acórdão CSRF nº 01-0.956, de 27/11/1989:

Caracteriza-se a divergência de julgados, e justifica-se o apelo extremo, quando o recorrente apresenta as circunstâncias que assemelhem ou identifiquem os casos confrontados. Se a circunstância, fundamental na apreciação da divergência a nível do juízo de admissibilidade do recurso, é “tudo que modifica um fato em seu conceito sem lhe alterar a essência” ou que se “agrega a um fato sem alterá-lo substancialmente” (Magalhães Noronha, in Direito Penal, Saraiva, 1º vol., 1973, p. 248), não se toma conhecimento de recurso de divergência, quando no núcleo, a base, o centro nevrálgico da questão, dos acórdãos paradigmas, são díspares. Não se pode ter como acórdão paradigma enunciado geral, que somente confirma a legislação de regência, e assente em fatos que não coincidem com os do acórdão inquinado.

Estas as razões, portanto, para NÃO CONHECER do recurso especial da PGFN.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA – Redatora designada.