



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19515.008127/2008-61
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº **9101-005.529 – CSRF / 1ª Turma**
Sessão de 14 de julho de 2021
Recorrente MARINGA PASSAGENS E TURISMO LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2003

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO.

LUCRO ARBITRADO. OBRIGATORIEDADE DE APLICAÇÃO NA HIPÓTESE DE OMISSÃO SIGNIFICATIVA DE RECEITAS. CONTEXTOS FÁTICOS DIFERENTES. DIVERGÊNCIA NÃO CARACTERIZADA. Não se conhece de recurso especial cujos acórdãos apresentados para demonstrar a divergência evidenciam decisões em contexto fático distinto, concernente à não contabilização da movimentação financeira a partir da qual são presumidas receitas omitidas em montante significativo, e não em face de omissão de receitas com relevo semelhante, mas presumidas a partir da não comprovação da origem de depósitos bancários escriturados.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em não conhecer do Recurso Especial, vencidos os conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli (relator) e Alexandre Evaristo Pinto, que votaram pelo conhecimento. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Edeli Pereira Bessa.

(documento assinado digitalmente)

Andrea Duek Simantob – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli – 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 Andrea Duek Simantob (Presidente em exercício).

Relatório

Trata-se de recurso especial (fls. 71.934/71.954) interposto pela contribuinte em face do Acórdão n.º **1301-002.171** (fls. 71.848/71.870), o qual foi assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2003

LANÇAMENTO. NULIDADE. VALIDADE DO ATO ADMINISTRATIVO. PARTE NÃO AFETADA PELO VÍCIO.

Subsiste o lançamento tributário, mesmo na hipótese de nulidade de uma de suas partes, se o vício não afetar a totalidade do ato administrativo.

LANÇAMENTO. INOVAÇÃO PELO ÓRGÃO JULGADOR. FATOS E FUNDAMENTOS JURÍDICOS.

A inovação do lançamento pelo órgão julgador só ocorre quando há modificação da matéria fática e dos fundamentos jurídicos.

DECADÊNCIA. TERMO INICIAL. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. EXISTÊNCIA DE PAGAMENTO.

Em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, existindo o pagamento a que se refere o *caput* do art. 150 do CTN, o termo inicial do prazo de decadência é a data de ocorrência do fato gerador.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. COMPROVAÇÃO DA ORIGEM DOS VALORES DEPOSITADOS. INSUBSISTÊNCIA DO LANÇAMENTO.

O lançamento de crédito tributário, baseado em depósitos bancários, é insubsistente quando, mediante documentação hábil, se comprova a origem dos valores depositados.

REGISTRO CONTÁBIL. REDUÇÃO DO RESULTADO DO PERÍODO. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DOCUMENTAL. OMISSÃO DE RECEITAS.

É cabível o lançamento por omissão de receitas quando o contribuinte não consegue comprovar documentalmente os registros contábeis que afetam o resultado do período, seja diminuindo o lucro ou aumentando o prejuízo.

IMPOSTO DE RENDA. LUCRO ARBITRADO. HIPÓTESES DEFINIDAS NA LEI. VÍCIOS PONTUAIS DA ESCRITA CONTÁBIL.

O lucro arbitrado é forma de apuração da base de cálculo do IRPJ que só é admitida nas hipóteses taxativamente previstas na lei, entre as quais não se incluem vícios pontuais que não tornem imprestável a escrita contábil.

IRPJ. LUCRO REAL. PIS. INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA.

A apuração da base de cálculo do IRPJ pelo lucro real impõe a incidência não cumulativa do PIS.

IMPOSTO DE RENDA NA FONTE. DEDUÇÃO.

O Imposto de Renda retido na fonte, ou recolhido pelo próprio contribuinte, tem natureza de antecipação e, assim, deve ser deduzido do valor do imposto lançado, se tal dedução não tiver sido feita quando do lançamento.

IRPJ, CSLL, PIS E COFINS. IDENTIDADE DE MATÉRIA FÁTICA. MESMA DECISÃO.

Quando os lançamentos de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins recaírem sobre a mesma base fática, há de ser dada a mesma decisão, ressalvados os aspectos específicos inerentes à legislação de cada tributo.

Em síntese, o litígio decorre de *Autos de Infração* (fls. 1.734/1.765) que exigem IRPJ e Reflexos (CSLL, PIS e COFINS), referentes ao ano base de 2003, em razão da caracterização das seguintes infrações:

(i) Presunção de Omissão de Receita – Depósitos bancários de origem não comprovada – Face à insuficiência de comprovação de parte das operações, foi tributado o total de R\$ 53.899.172,40 como presunção de omissão de receita, com base no art. 42 da Lei n.º 9.430/1996.

(ii) Presunção de Omissão de Receitas – Redução de Contas de Resultado (Receitas) sem a Devida Comprovação – Foram contabilizados descontos obtidos dos fornecedores, decorrentes de pagamentos de passagens aéreas, diárias de hotéis e outros, que foram contabilizados na conta “4.2.1.01.002 Descontos e Abatimentos Obtidos”. Ao final de cada mês, os saldos destas receitas eram zerados mediante lançamento a débito nesta conta, e a crédito da conta “1.1.2.05.004 Repasse Recebido a Cliente”, conta pertencente ao subgrupo da Conta Corrente de Clientes pertencente ao ativo circulante. Instada a se manifestar, a contribuinte informou que na conta “1.1.2.05.004” são registrados os valores dos descontos obtidos e que são repassados para os seus clientes. Entretanto, não foi apresentada a identificação destes clientes aos quais esses valores foram repassados, indicando o valor e a data de cada repasse, assim como a apresentação dos respectivos comprovantes. Desta forma a autoridade autuante entendeu que, apesar de a conta “1.1.2.05.004 Repasse Recebido a Cliente” ser do ativo, trata-se de redutora de contas a receber, ou seja, tem natureza credora, e por isso representa obrigações com terceiros. Sendo assim, foi tributado o valor total de R\$ 17.762.986,37, como presunção legal de omissão de receita em decorrência de passivo não comprovado, com fulcro no art. 281, inciso III, do RIR/99.

(iii) Omissão de Receitas – Receitas Contabilizadas em Contas Patrimoniais sem Justificativa. Relata a autoridade fiscal que a contribuinte se valeu da utilização de diversas contas de natureza transitória. Assim, o registro contábil de recebimentos de notas fiscais e comissões aéreas e terrestres tiveram como contrapartida contas transitórias do ativo circulante e do passivo circulante. Após análise da escrituração e documentação apresentada pela contribuinte entendeu a Fiscalização que as receitas eram provenientes, de fato, de prestação de serviços e comissões, e portanto deveriam ter sido integralmente transferidas para contas de resultado, com base no art. 279 do RIR/99. Foi incluído na base de cálculo o valor de R\$ 16.317.991,00.

A contribuinte apresentou impugnação (fls. 1.792/1.827) e, em seguida, os autos foram encaminhados para diligência, sendo o resultado apresentado no Relatório de fls. 69.232/69.249, do qual a empresa manifestou-se por meio da petição de fls. 69.256/69.280.

Tramitado o feito, sobreveio decisão da 4ª Turma da DRJ/SP1 (fls. 69.462/69.504), a qual julgou procedente em parte a impugnação, mais precisamente para:

1) excluir da base de cálculo dos lançamentos de ofício da primeira infração o valor de R\$ 53.515.073,81, relativo à presunção de omissão de receitas do art. 42 da Lei n.º 9.430, de 1996, e manter a exigência de R\$ 384.098,59;

2) excluir da base de cálculo dos lançamentos de ofício da segunda infração o valor de R\$ 5.338.737,72, relativo à presunção de omissão de receitas do passivo não comprovado, e manter a exigência de R\$12.424.248,65; e

3) manter integralmente a exigência correspondente à terceira infração, no valor de R\$ 16.317.991,00.

Dessa decisão houve recurso de ofício.

Quanto às exigências mantidas, a contribuinte interpôs recurso voluntário (fls. 69.530/69.565), no qual discorre sobre os seguintes aspectos:

- a) nulidade do lançamento fiscal;
- b) decadência em relação aos fatos geradores anteriores a 12 de dezembro de 2003;
- c) inexistência de passivo fictício,
- d) incerteza dos lançamentos referentes às infrações II e III, incorrendo em duplicidade de exigências fiscais,
- e) necessidade de dedução do imposto de renda retido na fonte recolhido pela contribuinte sob o código 8045, no valor retido de R\$ 223.988,22.
- f) incorreção do regime de tributação adotado pela Fiscalização (lucro real, ao invés de arbitramento).

Remetidos os autos para julgamento dos recursos, foi proferido o Acórdão n.º 1301-002.171 (fls. 71.848/71.870), do qual transcrevo o dispositivo:

Acordam os membros do Colegiado, (1) por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso de ofício; (2) DAR provimento PARCIAL ao recurso voluntário para: (a) por unanimidade, reconhecer a decadência para PIS e COFINS nos períodos de janeiro a novembro de 2003; (b) por unanimidade, admitir que o imposto de renda retido na fonte seja deduzido do IRPJ lançado; (c) por maioria de votos, afastar a infração referente a depósitos bancários, vencidos, neste ponto, os Conselheiros Flávio Franco Corrêa, Milene de Araújo Macedo e Waldir Veiga Rocha, que mantinham esta exigência; e (d) no que se refere às outras duas infrações, NEGAR provimento ao recurso, por maioria de votos, vencido o Relator Conselheiro Luis Roberto Bueloni Santos Ferreira. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Roberto Silva Junior. Designado redator *ad hoc* (Portaria CARF n.º 107/2016) o Conselheiro Roberto Silva Júnior.

Essa decisão foi objeto de embargos de declaração (fls. 71.910/71.917) opostos pela contribuinte, embargos estes que foram rejeitados pelo despacho de fls. 71.922/71.926.

A contribuinte, então, interpôs o recurso especial (fls. 71.934/71.954), alegando que a decisão recorrida diverge do que restou decidido nos Acórdãos **1301-001.817** (fls. 71.965/71.983) e **9101-001.900** (fls. 71.956/71.963).

Despacho de fls. 71.987/71.993 admitiu o recurso nos seguintes termos:

(...)

A recorrente demonstrou a legislação interpretada de forma divergente e instruiu o recurso com a cópia integral dos dois paradigmas que menciona em sua exposição, ambos oriundos de colegiados distintos daquele que proferiu o acórdão recorrido, e não reformados pela Câmara Superior de Recursos Fiscais. Consideram-se atendidos,

portanto, os requisitos formais para a análise da admissibilidade do recurso (art. 67, do Anexo II, do RICARF).

A divergência de interpretação da legislação tributária apontada dá-se em relação à matéria **Imposto de Renda – lucro arbitrado – hipóteses definidas na lei – vícios pontuais da escrita contábil**. São indicados os seguintes acórdãos paradigmáticos: Acórdão n.º 9101-001.900, proferido em 20 de março de 2014, pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, referente ao processo administrativo 10283.002953/2003-98, e Acórdão n.º 1301-001.817, proferido em 24 de março de 2015, referente ao processo administrativo 16004.001345/2010-61. Este último, embora proferido por turma de igual numeração à do acórdão recorrido, sendo anterior a 10/06/2015, conforme o § 2º, do art. 67 do Anexo II do RICARF, é considerado proferido por colegiado distinto.

Para análise da divergência, segue breve resumo da situação fática avaliada pelo acórdão recorrido, na parte que importa ao recurso especial interposto.

No acórdão recorrido avalia-se situação em que houve lançamento de ofício por presunção legal de receita omitida com três fundamentos distintos: (1) depósitos bancários de origem não comprovada; (2) redução de contas de resultado (receitas) sem a devida comprovação; e (3) receitas contabilizadas em contas patrimoniais sem justificativa. Com base em diligência posterior, a DRJ excluiu a quase totalidade dos créditos tributários constituídos com o primeiro fundamento, excluiu parte daqueles constituídos com o segundo fundamento, e manteve a totalidade dos constituídos com o terceiro fundamento. Como se vê na ementa acima, o acórdão recorrido excluiu o que restava dos créditos constituídos com o primeiro fundamento, mantendo, quanto aos restantes, a decisão da DRJ.

Esclareça-se que as infrações derivadas da receita omitida descritas acima estão definitivamente julgadas e não são objeto do recurso especial interposto, embora sejam o seu argumento.

Alega o sujeito passivo que, diante do montante da receita omitida lançada de ofício, a fiscalização deveria ter efetuado o lançamento com base no lucro arbitrado, em obediência ao artigo 530 do RIR/99 (Decreto n.º 3000/1999), e não com base no lucro real.

Por isso, o pedido do recurso especial é o cancelamento dos autos de infração de IRPJ e CSLL, em virtude do regime de tributação equivocadamente adotado pela fiscalização. Como consequência, cancelamento do lançamento remanescente a título de PIS/PASEP, uma vez que foi efetuado sob a sistemática não-cumulativa ao invés da sistemática cumulativa.

Sobre a matéria, transcrevo abaixo o que diz o voto do acórdão recorrido:

Lucro arbitrado

A recorrente sustenta que deveria ter sido adotado, na apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, o lucro arbitrado, e não o lucro real, que acabou gerando distorções ao tributar a receita, quando deveria tributar a renda.

Sem razão a recorrente. O lucro arbitrado só é cabível nas hipóteses taxativamente previstas em lei, sendo vedado à autoridade lançadora, por ato discricionário, adotar o lucro arbitrado fora das situações definidas na norma legal.

Não procede a afirmação de que, pela desproporção entre a receita omitida e a declarada, a escrita contábil se tornaria imprestável, dando ensejo ao arbitramento.

As infrações constatadas pela Fiscalização, a despeito dos valores expressivos, envolvem aspectos pontuais da escrita contábil, que não autorizam a adoção do lucro arbitrado, ainda que essa sistemática, no caso concreto, convenha à recorrente.

A apuração do IRPJ com base no lucro real vincula a apuração do PIS ao regime não cumulativo, conforme se depreende, a contrario sensu, do art 8º, inciso II, da Lei nº 10.637/2002. Quanto à Cofins, a legislação vigente ao tempo do fato gerador ainda não havia instituído a sistemática não cumulativa.

Portanto, está correta a forma de apuração adotada no lançamento para ambas as contribuições.

Passemos agora aos paradigmas. Abaixo, parte da Ementa do Acórdão n.º 9101-001.900 (Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF, ementa e acórdão reproduzidos integralmente no recurso), apenas na matéria de divergência suscitada. Trata-se de julgamento de recurso especial da Fazenda Nacional:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

(...)

IRPJ E CSLL. ARBITRAMENTO DO LUCRO. OMISSÃO DE PARTE SUBSTANCIAL DAS RECEITAS TRIBUTÁVEIS. DESCLASSIFICAÇÃO DA ESCRITA CONTÁBIL/FISCAL. Constatada pela Fiscalização a omissão de parte bastante significativa de receitas tributáveis vis a vis os valores declarados, incumbe-lhe desclassificar a escrita contábil/fiscal eventualmente apresentada pelo contribuinte por ser esta evidentemente inservível para apuração do lucro real (RIR/99, art. 530, II, "b"). Nesses casos, deve a Autoridade arbitrar o lucro da pessoa jurídica, sob pena de fazer incidir os citados tributos sobre valores que sabidamente não caracterizam renda (lucro) do contribuinte. O arbitramento considera, por ficção legal, as despesas incorridas pelo contribuinte para a geração da receita omitida.

O acórdão de segunda instância havia decidido, por maioria de votos, exonerar os lançamentos de IRPJ e CSLL em face da apuração da base de cálculo pelo lucro real, quando, em seu entendimento, deveria ter ocorrido o arbitramento. Por consequência, havia decidido exonerar o lançamento do PIS. O paradigma negou provimento ao recurso especial da Fazenda. Vê-se que nesse paradigma, tal qual no acórdão recorrido, o arbitramento do lucro, e conseqüente exoneração do lançamento do PIS, era de interesse do sujeito passivo, porque a ele mais favorável

A decisão do colegiado, mantida na CSRF, é exatamente o que o sujeito passivo pleiteia no presente processo: cancelamento do lançamento de ofício do IRPJ e CSLL pela apuração da base de cálculo pelo lucro real, quando, em seu entendimento, o correto seria apuração pelo o lucro arbitrado, e conseqüente exoneração do lançamento do PIS.

Transcrevo abaixo trecho do voto do acórdão paradigma que evidencia a divergência suscitada pelo sujeito passivo:

No que tange à forma de tributação escolhida pela autoridade fiscal, apesar de estar sedimentado que a omissão de receitas, por si só, não torna a contabilidade imprestável, autorizando ipso facto o arbitramento do lucro, fato é que se a movimentação mantida à margem da escrituração é significativa se comparada à movimentação financeira escriturada nos livros fiscais, cabível o arbitramento do lucro.

Isto porque, a vasta e significativa movimentação financeira mantida à margem da escrituração deixa desprovida de segurança a escrituração do contribuinte, não só quanto às suas receitas, como também quanto aos seus custos e despesas escriturados.

Existindo previsão legal para o arbitramento do lucro e existindo, também, previsão legal para que se utilize, na dúvida, em relação às circunstâncias materiais do fato, a forma de tributação mais benéfica ao contribuinte, entendo que andou bem o acórdão guerreado,
(...)

Há diferenças entre os casos concretos, por exemplo a multa agravada constituída sobre a omissão de receitas do paradigma. Apesar delas, acórdão recorrido e paradigma julgaram situações fáticas de razoável semelhança, nas quais foram aplicadas interpretações diversas da mesma legislação tributária.

Na seqüência, o segundo paradigma, Acórdão n.º 1301-001.817 (1ª Turma da 3ª Câmara da 1ª Seção do CARF, ementa e acórdão reproduzidos integralmente no recurso). Abaixo reproduzo partes da ementa relacionadas ao arbitramento do lucro e à omissão de receitas que lhe deu fundamento:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

(...)

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. PRESUNÇÃO LEGAL DE OMISSÃO DE RECEITAS. PROVA. ÔNUS INVERTIDO.

A partir da edição da Lei n.º 9.430, de 1996, caracterizam-se omissão de receita os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

(...)

ARBITRAMENTO DO LUCRO. PROCEDÊNCIA.

Não é merecedora de credibilidade a escrituração que deixa de refletir vultosa movimentação bancária, apurada em contas bancárias de interposta pessoa. No caso vertente, os créditos bancários não contabilizados representam mais de setenta e cinco por cento da receita declarada, de modo que a autoridade fiscal, não dispondo de elementos confiáveis para adotar o regime de tributação adotado pela contribuinte fiscalizada, agiu bem ao promover o arbitramento do lucro.

(...)

MULTA DE OFÍCIO. EXASPERAÇÃO. PROCEDÊNCIA.

Em conformidade com a Súmula CARF n.º 34, nos lançamentos em que se apura omissão de receita, decorrente de depósitos bancários de origem não comprovada, é cabível a qualificação da multa de ofício, quando constatada a movimentação de recursos em contas bancárias de interpostas pessoas.

O segundo acórdão paradigma também trata de exigências de IRPJ e reflexos, com base em omissão de receitas caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada. O IRPJ e a CSLL foram determinados por meio do arbitramento do lucro, uma vez que a escrituração mantida pelo sujeito passivo foi considerada imprestável pela Fiscalização.

Extraio aqui trecho do voto que esclarece a situação fática e as conclusões desse segundo paradigma:

Com efeito, a Fiscalização apurou e demonstrou que, por meio da utilização de contas bancárias de terceiro, a contribuinte fiscalizada movimentou recursos financeiros à margem da escrituração (a utilização de contas bancárias de terceiro constitui fato incontroverso nos autos, eis que admitido por ela própria). A partir de tal constatação e diante do volume dos recursos movimentados sem a devida contabilização, cuidou a autoridade fiscal de determinar o refazimento da escrituração de modo que a movimentação bancária fosse toda ela contemplada. Entretanto, nenhuma providência foi adotada pela autuada.

Cabe destacar que estamos diante de créditos bancários no montante de R\$ 5.025.983,82, que representam mais de setenta e cinco por cento daquilo que foi declarado à Receita Federal (R\$ 6.644.464,33, conforme DIPJ de fls. 04/320).

À evidência, uma escrituração que deixa de contabilizar operações desse vulto não é merecedora de credibilidade.

Tenho por certo que, nas circunstâncias versadas nos autos, caso a Fiscalização simplesmente tivesse considerado o regime de tributação adotado pela Recorrente (lucro real), ela estaria sustentando a invalidade do lançamento, visto que em tal situação a receita omitida seria integralmente adicionada para fins de tributação, haja vista a apuração de resultados fiscais positivos em todos os trimestres submetidos a exame.

(...)

Procedente, a meu ver, o arbitramento do lucro.

Nesse caso, o sujeito passivo, autor do recurso especial, era contrário ao arbitramento. E também nesse caso a omissão de receita por depósitos bancários foi acompanhada de multa agravada de 150%. Aqui, os recursos transitavam em contas bancárias de interpostas pessoas.

Assim, temos que, de um lado, no acórdão recorrido, o colegiado entendeu que a desproporção entre a receita omitida e a declarada não tornou a escrita contábil imprestável, não se configurando hipótese de arbitramento prevista na lei, mas apenas vício pontual.

Por outro lado, nos paradigmas, os colegiados entenderam que a omissão de parte muito significativa da receita declarada desclassificava a escrita fiscal, levando necessariamente ao arbitramento do lucro.

Respeitadas as particularidades de cada caso, é possível verificar a necessária similitude fática apta a abrigar a divergência jurisprudencial.

Diante do exposto, concluo pela caracterização da divergência suscitada e, assim, pelo atendimento aos pressupostos de admissibilidade do presente recurso especial.

Proponho que seja **DADO SEGUIMENTO** ao Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo.

Chamada a se manifestar, a PGFN ofereceu contrarrazões (fls. 71.995/72.002), onde basicamente sustenta que nenhum reparo cabe à decisão proferida pelo Colegiado *a quo*.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, Relator

Conhecimento

O recurso especial é tempestivo e atendeu os demais requisitos de admissibilidade, não havendo, inclusive, questionamento pela parte recorrida quanto ao seu seguimento.

Tendo isso em vista, e apoiado também no permissivo previsto no §1º do art. 50 da Lei nº 9.784/99, conheço do presente recurso nos termos do despacho de admissibilidade de fls. 71.987/71.993.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli

Voto Vencedor

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA, Redatora designada.

O I. Relator restou vencido em seu entendimento favorável ao conhecimento do recurso especial da Contribuinte. A maioria do Colegiado decidiu que deveria ser negado conhecimento ao recurso porque não caracterizado o dissídio jurisprudencial.

A Contribuinte se insurgiu contra o acórdão recorrido na parte em que validou a tributação na sistemática do lucro real, *apesar da significativa diferença entre os valores declarados e aqueles tidos pela Fiscalização como omitidos pela Recorrente*. Para tanto, invocou dissídio jurisprudencial em face do paradigma nº 9101-001.900 que, em seu entendimento, decidiu *que a desclassificação da contabilidade é medida que se impõe ao se constatar omissão significativa de receitas tributáveis vis a vis os valores declarados*. Sob sua

ótica, também o paradigma n.º 1301-001.817 permitiria a admissibilidade do recurso especial, porque *caminhou no sentido de impor o arbitramento do lucro em um caso que há diferença considerável entre valores declarados e omitidos e esclarecendo, ainda, o percentual considerado como significativo para tal desiderato.*

O voto condutor do acórdão recorrido traz expresso que *não procede a afirmação de que, pela desproporção entre a receita omitida e a declarada, a escrita contábil se tornaria imprestável, dando ensejo ao arbitramento*, com o acréscimo de que as infrações constatadas, *a despeito dos valores expressivos, envolvem aspectos pontuais da escrita contábil, que não autorizam a adoção do lucro arbitrado, ainda que essa sistemática, no caso concreto, convenha à recorrente.*

Ocorre que o paradigma n.º 9101-001.900 não decidiu pelo arbitramento em razão de qualquer omissão significativa de receitas tributáveis, mas sim, especificamente, de omissão refletida em movimentação financeira mantida à margem da escrituração, circunstância indicativa, também, da possibilidade de custos e despesas correlatos não terem sido escriturados, em prejuízo da regular aferição do lucro real. Veja-se o que consta de seu voto condutor:

No que tange à forma de tributação escolhida pela autoridade fiscal, apesar de estar sedimentado que a omissão de receitas, por si só, não torna a contabilidade imprestável, autorizando *ipso facto* o arbitramento do lucro, fato é que se a movimentação mantida à margem da escrituração é significativa se comparada à movimentação financeira escriturada nos livros fiscais, cabível o arbitramento do lucro.

Isto porque, **a vasta e significativa movimentação financeira mantida à margem da escrituração deixa desprovida de segurança a escrituração do contribuinte, não só quanto às suas receitas, como também quanto aos seus custos e despesas escriturados.**

Existindo previsão legal para o arbitramento do lucro e existindo, também, previsão legal para que se utilize, na dúvida, em relação às circunstâncias materiais do fato, a forma de tributação mais benéfica ao contribuinte, entendo que andou bem o acórdão guerreado, sendo relevante, inclusive, observar o seguinte excerto:

“Ainda que se entenda que os depósitos bancários de origem não comprovada sejam integralmente receitas tributáveis, tal como ocorre nesses autos, é necessário reconhecer que o lucro delas decorrente resulta sempre da subtração entre tais valores (receitas) e os (inegáveis) custos auferidos pela pessoa jurídica para o desenvolvimento de atividades econômicas, quaisquer que sejam elas. Nesses casos, não há como admitir que a receita presumida decorrente dos depósitos bancários sem origem comprovada, reflita integralmente sonogado, tal como sustenta a Fiscalização nos lançamentos.

(...)

Diante de tais elementos, a Fiscalização deveria ter procedido à apuração do IRPJ e CSLL pelo regime do lucro arbitrado, que considera, por ficção legal, os custos incorridos pelo contribuinte para geração da receita. Ao deixar de fazê-lo, a Fiscalização procedeu ao lançamento de tais tributos com base em quantias que sabidamente não eram renda (lucro) do contribuinte, o que afasta a legitimidade dos lançamentos nos moldes em que lavrados.”

Nessa parte, NEGÓCIO PROVIMENTO AO RECURSO ESPECIAL da Fazenda, quanto ao arbitramento do lucro. *(negrejou-se)*

No presente caso, a movimentação financeira foi escriturada pelo sujeito passivo e a falta de comprovação da origem dos depósitos bancários, da qual resultou a significativa omissão de receitas referida pela Contribuinte, foi presumida em razão da rejeição dos documentos apresentados à autoridade fiscal para provar a natureza dos valores questionados.

Também por isso o julgamento da impugnação foi convertido em diligência, exigindo-se a aferição da correspondência entre a documentação apresentada pelo sujeito passivo e os valores escriturados no Livro Razão, a *débito da conta "Bancos" e crédito na conta "Contas Receber/Fornecedores"*. Ao final, a autoridade fiscal diligenciante concluiu que (e-fls. 69.232/69.250):

Passando, portanto, a examinar os comprovantes e documentos ora apresentados na impugnação, bem assim aqueles disponibilizados pelo contribuinte no curso da diligência fiscal e tomando-se idêntico critério que pautou o exame de suas operações no curso do procedimento de fiscalização, cotejando por amostragem os depósitos e créditos em conta corrente com os relatórios de cobrança elaborados pelas instituições financeiras denominado "Aviso Movimento Cobrança" (Banco do Brasil), "Relação das Cobranças Especiais Recebidas" (Unibanco) e "Aviso de Movimentação da Carteira de Títulos" (Banespa) e com as faturas neles relacionados e através deles liquidados, verificou-se que os créditos e depósitos ora comprovados foram quase que na sua totalidade provenientes da cobrança das faturas de seus clientes e que não constituem receitas da sua atividade.

Esses recebimentos, conforme indicado na planilha e cópias do razão apresentada pelo contribuinte em 27042012 (fl. 22.928 a 23.114) foram contabilizados a débito da conta do banco correspondente e a crédito da conta 1.1.2.02.001 Duplicatas a Receber e, em alguns casos, a crédito da conta transitória 1.1.1.03.004 Valores a Classificar.

Em complemento ao relatório (doc.05) apresentado pelo contribuinte na sua impugnação, para corroborar os repasses e os pagamentos efetuados à rede hoteleira, às companhias aéreas e outros diversos prestadores de serviços, no curso da diligência fiscal foram apresentadas também as faturas emitidas pelo sistema Billing and Settlement Plan ("BSP") da Internacional Air Transport Association (IATA-BSP-Brasil) (fls.26.250 a 66.095), contabilizados à conta do passivo 21102013 Parte Aérea, correspondentes aos repasses efetuados às diversas companhias aéreas internacionais no ano de 2003 dos valores dos bilhetes aéreos vendidos.

Todavia, em relação aos créditos a seguir relacionados, foram apresentados apenas os extratos dos comprovantes de transferência (TED) efetuados pelas companhias aéreas ali indicadas (fls. 69.197 a 69.209), sendo que os comprovantes das operações que os originaram não foram disponibilizados.

[...]

Conforme acima arrazoado, excetuados os depósitos e créditos retro indicados, que são receitas provenientes dos incentivos e metas de vendas pagas pelas companhias aéreas, a fiscalização entende e conclui que todos os demais encontram-se satisfatoriamente comprovados, considerando que, de acordo com a documentação apresentada na impugnação e no curso da diligência fiscal, se mostram provenientes do recebimento de bilhetes aéreos, reservas de hotéis e pacotes de viagens intermediados pelo contribuinte e repassados aos prestadores de serviços e que, portanto, não constitui receitas suas.

[...] (*destacou-se*)

Note-se que, em razão destas apurações, os depósitos bancários de origem não comprovada foram reduzidos de R\$ 53.899.172,40 para R\$ 384.098,59.

De toda a sorte, mesmo tendo em conta a representatividade da omissão de receitas originalmente imputada à Contribuinte, como a movimentação financeira correspondente estava contabilizada, não é possível inferir se o Colegiado que proferiu o primeiro paradigma também decidiria pelo arbitramento dos lucros nas circunstâncias presentes nestes autos. Como antes destacado, no entender do Colegiado que proferiu o paradigma, é a falta de contabilização da movimentação financeira que opera em favor da cogitação de que

custos e despesas também deixaram de ser contabilizados, circunstância na qual se evidenciaria a imprestabilidade da escrituração para aferição do lucro real.

Melhor sorte não se alcança na análise do segundo paradigma. No caso tratado no Acórdão nº 1301-001.817, a autoridade fiscal havia arbitrado o lucro do sujeito passivo, e a pretensão deste era infirmar o lançamento que, em seu entendimento, deveria ter sido formulado na sistemática do lucro real. Este entendimento foi refutado no voto condutor do paradigma nos seguintes termos:

Com efeito, a Fiscalização apurou e demonstrou que, por meio da utilização de contas bancárias de terceiro, a contribuinte fiscalizada movimentou recursos financeiros à margem da escrituração (a utilização de contas bancárias de terceiro constitui fato incontroverso nos autos, eis que admitido por ela própria). **A partir de tal constatação e diante do volume dos recursos movimentados sem a devida contabilização, cuidou a autoridade fiscal de determinar o refazimento da escrituração de modo que a movimentação bancária fosse toda ela contemplada.** Entretanto, nenhuma providência foi adotada pela autuada.

Cabe destacar que estamos diante de créditos bancários no montante de R\$ 5.025.983,82, que representam mais de setenta e cinco por cento daquilo que foi declarado à Receita Federal (R\$ 6.644.464,33, conforme DIPJ de fls. 04/320).

À evidência, **uma escrituração que deixa de contabilizar operações desse vulto não é merecedora de credibilidade.**

Tenho por certo que, nas circunstâncias versadas nos autos, caso a Fiscalização simplesmente tivesse considerado o regime de tributação adotado pela Recorrente (lucro real), ela estaria sustentando a invalidade do lançamento, visto que em tal situação a receita omitida seria integralmente adicionada para fins de tributação, haja vista a apuração de resultados fiscais positivos em todos os trimestres submetidos a exame.

Não custa lembrar que, ao arbitrar o lucro, apenas 9,6% e 12% da receita bruta conhecida constituiu base de cálculo do imposto e da contribuição social, respectivamente.

A afirmação da Recorrente no sentido de que “*o total dos depósitos bancários é inferior ao montante das receitas declaradas*” **só se mostraria relevante na situação em que os referidos depósitos, embora efetuados em contas bancárias de terceiro, tivessem sido efetivamente contabilizados**, o que, entretanto, não restou comprovado nos autos. *(destacou-se)*

Como se vê no último destaque, o Colegiado que proferiu o segundo paradigma indica que poderia invalidar o arbitramento se os depósitos bancários *tivessem sido efetivamente contabilizados*. Evidente, assim, que também foi determinante para a solução dada no paradigma o fato de não ter sido contabilizada a movimentação bancária que deu origem à presunção de omissão de receitas em montantes representativos.

Conclui-se, do exposto, que os acórdãos comparados se distinguem em ponto determinante para a decisão acerca do regime de tributação aplicável na hipótese de omissão significativa de receitas: a contabilização, ou não, da movimentação financeira a partir da qual as receitas foram presumidamente omitidas.

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 n.º 9101-002.239, 9202-003.903 e 9303-004.148, reproduzindo entendimento há muito consolidado administrativamente, consoante Acórdão CSRF n.º 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.

Não resta, assim, caracterizada a divergência jurisprudencial.

Estas as razões, para NEGAR CONHECIMENTO ao recurso especial da Contribuinte.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA – Redatora designada