



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19515.720679/2017-31
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-006.753 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 3 de outubro de 2023
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado ARABIAN BREAD PAES E DOCES LTDA.

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

Ano-calendário: 2012, 2013

RECURSO ESPECIAL. AUSÊNCIA DE SIMILITUDE FÁTICA ENTRE OS ACÓRDÃOS COMPARADOS. NÃO CONHECIMENTO.

A ausência de similitude fático-jurídica entre as decisões comparadas (acórdão recorrido x paradigma) impede a caracterização do dissídio, prejudicando, assim, o conhecimento recursal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial. Designado redator *ad hoc* o conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli. Votaram pelas conclusões os conselheiros Edeli Pereira Bessa, Luiz Tadeu Matosinho Machado e Fernando Brasil de Oliveira Pinto. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a conselheira Edeli Pereira Bessa.

Nos termos do § 5º do art. 58 do Anexo II do RICARF, não participou do julgamento a conselheira Viviani Aparecida Bacchmi em razão de o relator, conselheiro Alexandre Evaristo Pinto, já ter proferido seu voto na reunião de julho de 2023.

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente em exercício.

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli – Relator *ad hoc*.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Luciano Bernart (Suplente convocado), Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Alexandre Evaristo Pinto, Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic (Suplente convocada) e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente em exercício).

Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional (PGFN) contra o Acórdão nº 1401-005.924, de 18/10/2021, por meio do qual a 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF decidiu, entre outras coisas, dar provimento ao recurso voluntário apresentado pela contribuinte na fase processual anterior, para fins de cancelar o Auto de Infração formalizado nos presentes autos:

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

Ano-calendário: 2012, 2013

LUCRO ARBITRADO. MEDIDA EXCEPCIONAL. NÃO CABIMENTO.

O arbitramento do lucro é medida excepcional e só se aplica nas restritas hipóteses elencadas na legislação. Como regra, deve-se apurar eventuais tributos devidos de acordo com a opção do contribuinte de tributação para o referido ano-calendário. Incabível o arbitramento do lucro quando a fiscalização possuir meios hábeis de apuração direta do Lucro Real.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício e, em relação ao recurso voluntário, à preliminar de nulidade do auto de infração e ao pedido de intimação em nome do advogado; no mérito, por aplicação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, com a redação dada pela Lei nº 13.988/2020, considerando o empate na votação, dar provimento ao recurso para cancelar a autuação e afastar a imputação de responsabilidade solidária dos Srs. Mauro Augusto Saraiva e Belchior Saraiva. Vencidos os Conselheiros Claudio de Andrade Camerano (relator), Carlos André Soares Nogueira, Itamar Artur Magalhães Alves Ruga e Luiz Augusto de Souza Gonçalves. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro André Severo Chaves.

Em 04/02/2022, o processo foi encaminhado à PGFN para ciência do despacho de fls. 1159/1162, que rejeitou embargos apresentados. Nos termos do art. 23, §§ 8º e 9º, do Decreto nº 70.235/72, a PGFN seria considerada intimada ao término do prazo de trinta dias contados da data acima mencionada, mas antes disso, em 21/02/2022, o referido órgão apresentou o recurso cuja admissibilidade está sendo agora examinada, e que é, portanto, tempestivo.

Em seu recurso especial, a PGFN alega que houve divergência na interpretação da legislação tributária quanto ao que se decidiu sobre o arbitramento dos lucros.

O r. despacho de admissibilidade de fls. 1182-1192 admitiu o Recurso Especial, nos seguintes termos:

Vê-se que os paradigmas apresentados, Acórdãos nºs 1302-002.721 e 1803-002.630, constam do sítio do CARF, e que eles não foram reformados na matéria que poderia aproveitar à recorrente.

Além disso, essas decisões servem para demonstrar a alegada divergência jurisprudencial.

Realmente, há similitude fática entre os casos cotejados, e as decisões foram divergentes.

Tanto no recorrido quanto nos paradigmas, os julgadores se ocuparam em examinar questão sobre arbitramento de lucros diante de situações em que a escrituração do contribuinte continha evidentes indícios de fraudes e/ou vícios, erros ou deficiências que

a tornavam imprestável para identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária, ou para determinar o lucro real (RIR/99, art. 530, II).

No caso do primeiro paradigma, Acórdão nº 1302-002.721, a escrituração da empresa fiscalizada continha dados de outras pessoas jurídicas, sendo que a própria contribuinte solicitou que a fiscalização desconsiderasse todo o conteúdo do arquivo formato SPED CONTÁBIL (ECD) que ela tinha entregue à JUCEP.

O segundo paradigma cuidou de situação em que a escrituração da contribuinte não servia para identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária, e nem para determinar o lucro real, eis que existia um contínuo *looping* entre as contas “caixa” e “bancos”, onde boa parte do que entrava em “caixa” era proveniente unicamente de “bancos”, e quase tudo o que ingressasse em “bancos” era originário exclusivamente de “caixa”.

No caso do acórdão recorrido, foram identificados vários problemas que também inviabilizavam a identificação da efetiva movimentação financeira, inclusive bancária, e a determinação do lucro real.

Conforme apontou o relator do acórdão recorrido (voto vencido), a Fiscalização apurou grandes divergências entre os valores lançados nas contas bancárias e os respectivos extratos bancários, não apenas em relação aos saldos iniciais e finais na conta bancos, sem qualquer sustentação nos extratos bancários do período fiscalizado, mas também em relação a inúmeros lançamentos a crédito e a débito na conta bancária que não condiziam com os dados contidos nos referidos extratos.

A Fiscalização também identificou que a contribuinte lançava cheques contra a conta caixa, o que dificultou/impossibilitou a correta conciliação da conta contábil. Nesse sentido, apresentou dezenas de exemplos de lançamentos contábeis a débito da conta caixa e a crédito da conta bancos que não encontravam nenhum amparo nos extratos bancários.

Identificou ainda outros lançamentos relevantes, a título de empréstimos não comprovados, que mascaravam o estouro de caixa.

Nesse passo, destacou que a “prática da contribuinte de não registrar diariamente os fatos contábeis, mas apenas no último dia de cada mês, e ainda com históricos lacônicos (vide tabela a fls. 450/451), realmente compromete não só a credibilidade dos registros da conta caixa, mas a de toda a escrituração contábil, de modo a inviabilizar a sua correta auditoria, o que só vem a reforçar mais uma vez a conclusão pela flagrante imprestabilidade da escrituração para fins de determinar o lucro real, impondo-se assim a inevitável tributação com base no lucro arbitrado”.

Também foram verificados pagamentos em grande monta de obrigações pela conta caixa sem comprovação documental; grandes divergências entre a Contabilidade e o Livro de Registro de Entradas; e inconsistências entre compras de insumos e vendas de produtos, tudo isso no intuito de demonstrar a “inviabilidade de se apurar a receita bruta no caso concreto, haja vista que “parcela relevante de valores deixou de transitar pelas contas bancárias da empresa”, e que “a contabilidade apresentada está eivada de vícios que impossibilitam conhecer seu real faturamento”.

Aliás, em razão do problema acima apontado (impossibilidade de se apurar a receita bruta/faturamento, o que, por consequência, também inviabiliza a apuração do lucro real), no caso do acórdão recorrido o arbitramento dos lucros foi feito com base nos valores da folha de pagamento dos empregados e das compras de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem (RIR/99, art. 535, VI).

Vê-se que as decisões cotejadas (recorrido e paradigmas) realmente trataram de situações semelhantes, e nesse juízo de cognição sumária, que é restrito ao exame de admissibilidade do recurso, a percepção é de que na ótica dos paradigmas o arbitramento deveria ter sido mantido.

No mérito sustenta que a decisão recorrida é contrária à lei, especificamente ao disposto no art. 47 da Lei 8.981/95, que estabelece as hipóteses de arbitramento do lucro, bem como à prova dos autos, que demonstram que a escrituração do contribuinte não possibilitava a apuração do lucro presumido.

Acrescenta que a autoridade fiscal fez uma análise contábil da escrituração da fiscalizada que revelou evidentes indícios de fraude, bem como apresentou vícios, erros e deficiências que a tornaram imprestáveis para identificar a efetiva movimentação financeira, bem como determinar seu lucro Real.

Na hipótese sob exame, como já ressaltado nos itens precedentes, verifica-se que a irregularidade apurada obstaculizaria a apuração do real lucro apurado pela empresa, devendo, pois, ser mantido o arbitramento do lucro levado a efeito pela fiscalização. Assim, considerando que a fiscalização caracterizou a escrita fiscal do contribuinte como imprestável para efeitos de determinação do lucro presumido, o acórdão recorrido merece reforma neste quesito, julgando-se procedente o lançamento fiscal de IRPJ e da CSLL.

Intimada a Interessada apresentou contrarrazões em que sustenta em síntese a ausência de similitude fática entre o acórdão recorrido e os paradigmas.

É em síntese o relatório.

Voto

Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, Redator *ad hoc*

Como Redator *ad hoc*, sirvo-me da minuta de voto inserida pelo relator original, Conselheiro Alexandre Evaristo Pinto, no diretório corporativo do CARF, a seguir reproduzida, cujo posicionamento adotado coincide com o meu.

Tempestivo o Recurso Especial.

Assim dispõe o RICARF no art. 67 de seu Anexo II acerca do Recurso Especial de divergência:

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)

*§ 2º Para efeito da aplicação do **caput**, entende-se que todas as Turmas e Câmaras dos Conselhos de Contribuintes ou do CARF são distintas das Turmas e Câmaras instituídas a partir do presente Regimento Interno.*

§ 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.

§ 4º Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que, na apreciação de matéria preliminar, decida pela anulação da decisão de 1ª (primeira) instância por vício na própria decisão, nos termos da Lei nº 9.784 de 29 de janeiro de 1999.

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

§ 6º Na hipótese de que trata o caput, o recurso deverá demonstrar a divergência arguida indicando até 2 (duas) decisões divergentes por matéria.

§ 7º Na hipótese de apresentação de mais de 2 (dois) paradigmas, serão considerados apenas os 2 (dois) primeiros indicados, descartando-se os demais.

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

§ 9º O recurso deverá ser instruído com a cópia do inteiro teor dos acórdãos indicados como paradigmas ou com cópia da publicação em que tenha sido divulgado ou, ainda, com a apresentação de cópia de publicação de até 2 (duas) ementas.

§ 10. Quando a cópia do inteiro teor do acórdão ou da ementa for extraída da Internet deve ser impressa diretamente do sítio do CARF ou do Diário Oficial da União.

§ 11. As ementas referidas no § 9º poderão, alternativamente, ser reproduzidas, na sua integralidade, no corpo do recurso, admitindo-se ainda a reprodução parcial da ementa desde que o trecho omitido não altere a interpretação ou o alcance do trecho reproduzido. (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017)

§ 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)

§ 13. As alegações e documentos apresentados depois do prazo fixado no caput do art. 68 com vistas a complementar o recurso especial de divergência não serão considerados para fins de verificação de sua admissibilidade.

§ 14. É cabível recurso especial de divergência, previsto no caput, contra decisão que der ou negar provimento a recurso de ofício.

§ 15. Não servirá como paradigma o acórdão que, na data da interposição do recurso, tenha sido reformado na matéria que aproveitaria ao recorrente. (Incluído pela Portaria MF nº 39, de 2016)

[...]

Como já restou assentado pelo Pleno da CSRF¹, “a divergência jurisprudencial deve ser comprovada, cabendo a quem recorre demonstrar as circunstâncias que identifiquem ou assemelham os casos confrontados, com indicação da similitude fática e jurídica entre eles”.

E de acordo com as palavras do Ministro Dias Toffoli², “a similitude fática entre os acórdãos paradigma e paragonado é essencial, posto que, incorrente, estar-se-ia a

¹ CSRF. Pleno. Acórdão n. 9900-00.149. Sessão de 08/12/2009.

pretender a uniformização de situações fático-jurídicas distintas, finalidade à qual, obviamente, não se presta esta modalidade recursal”.

Trazendo essas considerações para a prática, forçoso concluir que a divergência jurisprudencial não se estabelece em matéria de prova, e sim em face da aplicação do Direito, mais precisamente quando os Julgadores possam, a partir do cotejo das decisões (recorrido x paradigma(s)), criar a convicção de que a interpretação dada pelo Colegiado que julgou o paradigma de fato reformaria o acórdão recorrido.

Intimada a Interessada apresenta contrarrazões em que indica a ausência de similitude fática entre o acórdão recorrido e os paradigmas.

Em relação ao paradigma 1302.002.721, a Interessada entende que o referido Acórdão não poderia ser utilizado para demonstrar divergência de interpretação dada à legislação pátria diante de teses jurídicas idênticas (arbitramento do art. 530, inciso II, do RIR/99) com o presente caso pois, entre eles, há diferenças fáticas evidentes quanto a (i) indícios de fraude, vícios, erros ou deficiências da escrituração, a ensejar o arbitramento; (ii) imprestabilidade da escrituração e (iii) gravidade e extensão dos vícios da escrituração:

	Acórdão recorrido	Acórdão Paradigma (1302-002.721)
<i>Diferença nos indícios de fraude/deficiências da contabilidade, apontadas pelo Fisco</i>	• divergência entre os valores lançados nas contas bancárias e os respectivos extratos bancários; • empréstimos e respectivos pagamentos não comprovados; • pagamento de obrigações pela Conta Caixa sem comprovação documental; • divergência entre a Contabilidade e o Livro de Registro de Entradas; e • divergência entre as compras e vendas	• perda completa da escrituração contábil por pane nos softwares da empresa; • Ao tentar reconstituir a contabilidade, a empresa lançou informações de outras empresas do grupo
<i>Diferença na imprestabilidade da contabilidade</i>	Os supostos vícios acima <u>não tomaram a contabilidade imprestável</u>	A perda completa de dados e informações tornou a contabilidade <u>imprestável</u>
<i>Diferença na gravidade e extensão dos vícios</i>	Vícios de <u>pouca</u> relevância	Vícios de <u>grande</u> relevância

Com efeito ao analisar com maior vagar o relatório do referido paradigma, verifica-se que não resta caracterizada a necessária similitude fática. Assim, conforme aponta a Interessada em suas contrarrazões, no Acórdão paradigma, houve a perda completa das informações constantes do software contábil no período fiscalizado, sendo que, nas tentativas de reconstituição por parte do contribuinte, foram identificados lançamentos de outra pessoa jurídica:

“Nesse ponto, cabe validar o segundo verificado para o arbitramento do Lucro que é a extensão e gravidade dos vícios contidos na escrituração fiscal da Recorrente.

Tal fato foi afirmado pelas próprias manifestações do sujeito passivo.

Na já referida manifestação de 26 de março de 2013 (fls. 101 a 105), o sujeito passivo declara: [...]

‘... pois bem, uma vez a rede infectada, pode contaminar todos os terminais ligados a ela, dessa forma chegou a contabilidade e arruinou todos os softwares direcionados a contabilidade, simplesmente acabou com o funcionamento de todos os sistemas (Fiscal e Contábil), e pra piorar, os técnicos formataram todos os HDs durante a madrugada

² EMB. DIV. NOS BEM. DECL. NO AG. REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 915.341/DF. Sessão de 04/05/2018.

sem a nossa permissão, somente nos avisando no dia seguinte, isso não aconteceu apenas uma vez. No decorrer de seis meses esse procedimento foi realizado duas ou mais vezes, motivo de muitas reclamações a administração da empresa. Sendo assim, perdemos os lançamentos contábeis não exclusivamente do exercício de 2009 da empresa BBT Calçados e Acessórios Ltda., e sim de todos os exercícios de 2006 a 2010 de todas as empresas que formam o Grupo Thiago Calçados.

De forma manual, artesanal estamos tentando reconstituir heroicamente toda a contabilidade desses períodos pretéritos, [...]

Em 09 de abril de 2013 (fl. 583 e 584), o sujeito passivo afirma que a ECD apresentada inclui dados de outras pessoas jurídicas e, expressamente, solicita a sua desconsideração. O que, por si só, já justificaria o arbitramento: [...]

'1. Apesar de levar a denominação social de BBT CALÇADOS E ACESSÓRIOS LTDA, CNPJ 04.472.126/0001-10, as informações do conteúdo do arquivo entregue a JUCEP não pertencem a empresa, ou seja, os fatos contábeis lançados naquele arquivos não pertencem a BBT CALÇADOS E ACESSÓRIOS LTDA no exercício social de 2009;''

Verifica-se, portanto, que o arbitramento no referido paradigma não decorre da existência de indícios de fraude, mas de verdadeira imprestabilidade, não servindo o acórdão indicado como paradigma diante da ausência de similitude fática.

Em relação ao acórdão n. 1803-002.630, a Interessada sustenta que Acórdão paradigma n.º 1803-002.630 também não pode ser utilizado para demonstrar divergência de interpretação dada à legislação pátria, pois, comparando com o caso em comento, entre eles há diferenças fáticas quanto a (i) indícios de fraude, vícios, erros ou deficiências da escrituração, a ensejar o arbitramento; (ii) imprestabilidade da escrituração e (iii) apresentação de provas aptas a enfraquecer ou não os vícios apontados pelo Fisco:

	Acórdão recorrido	Acórdão Paradigma (1803-002.630)
<i>Diferença nos indícios de fraude/deficiências da contabilidade, apontadas pelo Fisco</i>	- divergência entre os valores lançados nas contas bancárias e os respectivos extratos bancários; - empréstimos e respectivos pagamentos não comprovados; - pagamento de obrigações pela Conta Caixa sem comprovação documental; - divergência entre a Contabilidade e o Livro de Registro de Entradas; e - divergência entre as compras e vendas	- Livros Diários de 2006 e 2007 autenticados em 2009, após o início do procedimento de fiscalização, em desacordo com a IN SRF 16/84; - dificuldade de identificação da movimentação financeira na contabilidade da empresa (a escrituração dos saques/débitos nas contas correntes, e a escrituração dos depósitos/créditos efetuados nas contas bancárias, foram realizados de forma resumida, em um único lançamento, com um total diário); - ausência de prova da origem dos recursos utilizados em depósitos bancários; - no confronto da escrituração contábil com os extratos bancários, verificou-se que a empresa escriturou os cheques emitidos e liquidados via compensação bancária, e as transferências de numerário das contas correntes para terceiros a débito da conta caixa, o que teria aumentado o saldo da conta caixa e evitado o surgimento de saldo credor de caixa
<i>Diferença na imprestabilidade da contabilidade</i>	Os supostos vícios acima <u>não tornaram a contabilidade imprestável</u>	A gravidade e ausência de prova por parte do contribuinte <u>tornou a contabilidade imprestável</u>
<i>Diferença nas provas produzidas pelo contribuinte</i>	<u>Provas robustas</u> que demonstraram o descabimento dos indícios mencionados pela Fiscalização	<u>Nenhuma prova foi apresentada</u>

Segundo infere-se do referido paradigma, o arbitramento do lucro, com a desconsideração da contabilidade da empresa envolvida, se deu pelos seguintes fundamentos:

(i) Livros Diários de 2006 e 2007 autenticados em 2009, após o início do procedimento de fiscalização, em desacordo com a IN SRF 16/84 (que dispunha que a autenticação do livro diário deveria ocorrer até a data da entrega tempestiva da DIPJ); (ii) dificuldade de identificação da movimentação financeira na contabilidade da empresa (a escrituração dos saques/débitos nas contas correntes, e a escrituração dos depósitos/créditos efetuados nas contas bancárias, foram realizados de forma resumida, em um único lançamento, com um total diário); (iii) ausência de prova da origem dos recursos utilizados em depósitos bancários (iv) no confronto da escrituração contábil com os extratos bancários, verificou-se que a empresa escriturou os cheques emitidos e liquidados via compensação bancária, e as transferências de numerário das contas correntes para terceiros a débito da conta caixa, o que teria aumentado o saldo da conta caixa e evitado o surgimento de saldo credor de caixa.

A utilização do referido paradigma já foi obstada em outras oportunidades, como no caso do acórdãos n. 9101-006.354 e do n. 9101-006.580. Isto porque, nele as inconsistências identificadas tornaram difícil ou impossível a identificação da movimentação financeira, impossibilitando sua utilização como paradigma no caso concreto.

Portanto, resta evidenciada a ausência de similitude fática.

Ante todo o exposto, o Recurso Especial não deve ser conhecido.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli – Relator *ad hoc*

Declaração de Voto

Conselheira Edeli Pereira Bessa

A PGFN questiona o acórdão recorrido, nº 1401-005.924, no ponto em que, *por aplicação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, com a redação dada pela Lei nº 13.988/2020, considerando o empate na votação, o Colegiado a quo deu provimento ao recurso para cancelar a autuação e afastar a imputação de responsabilidade solidária dos Srs. Mauro Augusto Saraiva e Belchior Saraiva.*

O **voto vencido** do acórdão recorrido validou o arbitramento dos lucros com base em compras e valores de folhas de pagamento da Contribuinte, manifestando-se sobre os cinco itens apresentados no Termo de Verificação Fiscal motivadores daquela providência, todos questionados pela Contribuinte:

- Divergência “entre os valores lançados nas contas bancárias e os respectivos extratos bancários”: confirma: i) o relevo da diferença entre o saldo inicial contábil e do extrato bancário de conta mantida junto ao

Banco Itaú S/A; ii) a ausência de justificativa para tanto, assim como a contabilização apenas parcial dos ingressos dos anos-calendário 2012 e 2013; e iii) a existência de dezenas de lançamentos a débito da conta Caixa e a crédito da conta Bancos, sem correspondência nos extratos bancários;

- Apuração de “empréstimos e respectivos pagamentos não comprovados”: confirma a cogitação que se prestaram a “mascarar” o estouro de Caixa, inclusive porque a prova de empréstimos apresentada era de evento posterior aos registros contábeis questionados;
- Apuração de “pagamentos de obrigações pela conta Caixa sem comprovação documental”: confirma as impropriedades nos registros de pagamentos a um dos maiores fornecedores da Contribuinte, inclusive mediante lançamentos resumidos sem livros auxiliares e em favor de pessoa jurídica não localizada em seu domicílio;
- Apuração de “divergência entre a Contabilidade e o Livro de Registro de Entradas”: ainda que as divergências significativas entre as compras contabilizadas em 31/01/2012 e 31/01/2013 e as entradas escrituradas, inclusive com base no SPED Fiscal, encontrassem alguma justificativa em registros correspondentes a outros dias dos mesmos meses, as demais irregularidades já justificariam o arbitramento dos lucros; e
- Apuração de “divergência entre as Compras e Vendas da empresa fiscalizada”: confirmada a venda de produtos em valor inferior aos insumos correspondentes adquiridos no período e consequente conclusão *acerca da impossibilidade de se apurar a receita através da contabilidade.*

O **voto vencedor** do acórdão recorrido pondera que os cinco motivos acima são *conclusões que somente se possibilitam por meio da análise da documentação contábil e financeira. Assim, quando constatadas as divergências, a fiscalização tinha todos os elementos para efetuar o lançamento pela sistemática do lucro real.* Adicionou-se que:

Assim, seja numa análise individual ou conjunta das infrações, entendo que não haja razão suficiente para motivar o arbitramento. Ainda mais considerando que se trata de um grupo econômico de grande porte, que possui vultuosas movimentações financeiras, cujas infrações possuem pouca representatividade ante ao volume de operações.

Além do mais, como corroborado pela contribuinte em um relatório de uma empresa de auditoria independente (e-Fls. 901 a 991), ao realizar-se a revisão dos documentos utilizados pela fiscalização e os procedimentos adotados pela empresa, diversos dos pontos que justificaram a glosa foram afastados, o que ratifica que a escrituração não era imprestável.

Nestes termos, portanto, a decisão acerca do cabimento do arbitramento foi calcada na natureza dos vícios escriturais e na forma de sua apuração. A admissibilidade do recurso especial, por sua vez, compreendeu que a similitude entre os acórdãos comparados estava presente porque:

Realmente, há similitude fática entre os casos cotejados, e as decisões foram divergentes.

Tanto no recorrido quanto nos paradigmas, os julgadores se ocuparam em examinar questão sobre arbitramento de lucros diante de situações em que a escrituração do contribuinte continha evidentes indícios de fraudes e/ou vícios, erros ou deficiências que

a tornavam imprestável para identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária, ou para determinar o lucro real (RIR/99, art. 530, II).

No caso do primeiro paradigma, Acórdão nº 1302-002.721, a escrituração da empresa fiscalizada continha dados de outras pessoas jurídicas, sendo que a própria contribuinte solicitou que a fiscalização desconsiderasse todo o conteúdo do arquivo formato SPED CONTÁBIL (ECD) que ela tinha entregue à JUCEP.

O segundo paradigma cuidou de situação em que a escrituração da contribuinte não servia para identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária, e nem para determinar o lucro real, eis que existia um contínuo looping entre as contas “caixa” e “bancos”, onde boa parte do que entrava em “caixa” era proveniente unicamente de “bancos”, e quase tudo o que ingressasse em “bancos” era originário exclusivamente de “caixa”.

No caso do acórdão recorrido, foram identificados vários problemas que também inviabilizavam a identificação da efetiva movimentação financeira, inclusive bancária, e a determinação do lucro real.

Conforme apontou o relator do acórdão recorrido (voto vencido), a Fiscalização apurou grandes divergências entre os valores lançados nas contas bancárias e os respectivos extratos bancários, não apenas em relação aos saldos iniciais e finais na conta bancos, sem qualquer sustentação nos extratos bancários do período fiscalizado, mas também em relação a inúmeros lançamentos a crédito e a débito na conta bancária que não condiziam com os dados contidos nos referidos extratos.

A Fiscalização também identificou que a contribuinte lançava cheques contra a conta caixa, o que dificultou/impossibilitou a correta conciliação da conta contábil. Nesse sentido, apresentou dezenas de exemplos de lançamentos contábeis a débito da conta caixa e a crédito da conta bancos que não encontravam nenhum amparo nos extratos bancários.

Identificou ainda outros lançamentos relevantes, a título de empréstimos não comprovados, que mascaravam o estouro de caixa.

Nesse passo, destacou que a “prática da contribuinte de não registrar diariamente os fatos contábeis, mas apenas no último dia de cada mês, e ainda com históricos lacônicos (vide tabela a fls. 450/451), realmente compromete não só a credibilidade dos registros da conta caixa, mas a de toda a escrituração contábil, de modo a inviabilizar a sua correta auditoria, o que só vem a reforçar mais uma vez a conclusão pela flagrante imprestabilidade da escrituração para fins de determinar o lucro real, impondo-se assim a inevitável tributação com base no lucro arbitrado”.

Também foram verificados pagamentos em grande monta de obrigações pela conta caixa sem comprovação documental; grandes divergências entre a Contabilidade e o Livro de Registro de Entradas; e inconsistências entre compras de insumos e vendas de produtos, tudo isso no intuito de demonstrar a “inviabilidade de se apurar a receita bruta no caso concreto, haja vista que “parcela relevante de valores deixou de transitar pelas contas bancárias da empresa”, e que “a contabilidade apresentada está eivada de vícios que impossibilitam conhecer seu real faturamento”.

Aliás, em razão do problema acima apontado (impossibilidade de se apurar a receita bruta/faturamento, o que, por consequência, também inviabiliza a apuração do lucro real), no caso do acórdão recorrido o arbitramento dos lucros foi feito com base nos valores da folha de pagamento dos empregados e das compras de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem (RIR/99, art. 535, VI).

Vê-se que as decisões cotejadas (recorrido e paradigmas) realmente trataram de situações semelhantes, e nesse juízo de cognição sumária, que é restrito ao exame de admissibilidade do recurso, a percepção é de que na ótica dos paradigmas o arbitramento deveria ter sido mantido.

A PGFN, de seu lado, reúne os vícios apurados sob a classificação de *evidentes indícios de fraude em diversas operações*, e entende caracterizado o dissídio jurisprudencial em

face dos paradigmas que validaram o arbitramento dos lucros *uma vez constatado indícios de fraude na escrituração fiscal do contribuinte*. E, em face da conclusão do voto vencedor do acórdão recorrido no sentido de que *a fiscalização tinha todos os elementos para efetuar o lançamento pela sistemática do lucro real*, opõe as seguintes circunstâncias dos paradigmas:

O primeiro paradigma, a seu turno, bem observou que “a legislação impõe ao contribuinte a boa conservação de sua escrituração e dos documentos que a embasaram”, destacando o esforço da fiscalização “no sentido de obter a regular escrituração do sujeito passivo, bem como os prazos solicitados e os concedidos,” e concluindo “pelo acerto da apuração com base no Lucro Arbitrado.”

Aduziu que “o segundo motivo verificado para o arbitramento do Lucro que é a extensão e gravidade dos vícios contidos na escrituração fiscal da Recorrente”, e rejeitou os dois “argumentos suscitados no Recurso Voluntário: o que de os vícios contidos na escrituração eram de pouca monta e o de que a Recorrente forneceu os elementos hábeis à apuração do seu Lucro Real.”

Já o segundo paradigma, na mesma linha, afirma que a “escrituração permitir a coleta de dados, feita pela fiscalização, para determinação de parte da receita bruta declarada e tributada pela Recorrente, não a converte, por si só, de “imprestável” para “prestável”.”

Em todos os casos os fatos são similares. Entretanto, as soluções dadas pelos colegiados são inteiramente diferentes. Enquanto a Turma a quo entendeu ser incabível o arbitramento, os acórdãos paradigmas são firmes em considerar que a existência de falhas e vícios na escrituração contábil da pessoa jurídica autorizam o arbitramento do lucro.

Registre-se que, em embargos de declaração, a PGFN apontou omissão no voto vencedor ao não se manifestar sobre a acusação fiscal de que a escrituração da contribuinte tinha evidentes indícios de fraude em diversas operações da autuada, tais como a existência de pagamentos com recursos não contabilizados, a existência de receitas mantidas à margem da escrituração fiscal, a utilização de recibos de empresa de não localizada e com movimentação financeira irrisória, a liquidação fictícia de obrigações, dentre outros, motivo pelo qual entendeu pelo arbitramento in casu, inclusive destacando que o voto vencido do acórdão recorrido se manifestara em favor da qualificação da penalidade aplicada.

Os embargos, porém, foram rejeitados, vez que o redator designado fez expressa menção às infrações imputadas pela fiscalização, e ainda assim se opôs ao arbitramento dos lucros. Portanto, na visão do Colegiado, a imputação de eventuais infrações decorreria de lançamentos hígidos, o que não ocorreu. Registrou-se, ainda, que, cancelada integralmente a exigência, restou prejudicada a questão da qualificação a penalidade.

Deduz-se, do exposto, que a similitude entre os casos comparados não pode ser aferida a partir da expressão genérica de fraude na escrituração. O voto condutor do acórdão recorrido está pautado na natureza das irregularidades constatadas e na possibilidade de o lançamento, em razão delas, se dar na sistemática do lucro real.

O paradigma nº 1302-002.721, por sua vez, tem em conta arbitramento dos lucros a partir da receita bruta conhecida, e expressa concordância com esta forma de apuração porque: i) o sujeito passivo não cumpriu seu dever de manter escrituração e documentação regular de suas atividades, deixando de adotar as providências em caso de extravio de documentos e recomposição dos dados extraviados há quase 3 (três) anos, mesmo quando lhe facultada esta regularização no curso do procedimento fiscal; e ii) havia vícios graves na escrituração digital apresentada, que incluiria *dados de outras pessoas jurídicas*, sem prova no curso do procedimento fiscal de que a regularização estivesse sendo realizada.

Destaca-se deste paradigma a manifestação do próprio sujeito passivo no sentido de que *a fiscalização desconsidere todo o conteúdo do arquivo entregue à JUCEP* como correspondente à escrituração do fiscalizado. Para além dos referidos “vícios graves” serem distintos daqueles apontados nestes autos, tem-se um cenário legislativo substancialmente diverso do presente no que concerne às obrigações de reconstituição da escrituração.

Assim, quando o outro Colegiado do CARF endossa, em ementa, que o imposto, devido trimestralmente, no decorrer do ano-calendário, será determinado com base nos critérios do lucro arbitrado, quando a escrituração a que estiver obrigado o contribuinte revelar evidentes indícios de fraudes ou contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para determinar o lucro real, está, em verdade, expressando que os vícios lá constatados se conformam à expressão legal que demanda a demonstração de indícios de fraudes na escrituração, ou que esta contém vícios, erros ou deficiências hábeis a torná-la imprestável para determinar o lucro real. Logo, não é possível situar na divergência de interpretação da legislação tributária a conclusão, de outro Colegiado, de que a hipótese legal de arbitramento estaria presente aqui, como lá estava.

Com respeito ao segundo paradigma – Acórdão nº 1803-002.630 – este Colegiado recentemente negou conhecimento, à unanimidade³, a divergência jurisprudencial semelhante suscitada pela PGFN em face do Acórdão nº 1302-003.210. Do voto condutor do Acórdão nº 9101-006.354, de lavra do ex-Conselheiro Gustavo Guimarães Fonseca, extrai-se:

Frise-se que, tanto o caso apreciado pelo acórdão recorrido, como aquele sobre o que se debruçou a decisão paradigma invocada, consideraram imprestável a escrituração contábil dos respectivos contribuintes em face de inconsistências. Na hipótese dos autos, todavia, tais irregularidades tornaram impossível a identificação da receita bruta ao passo que, para a hipótese comparada, tornaram difícil ou impossível a identificação da movimentação financeira.

Semelhantes dissimilitudes até poderiam ser desconsideradas, dado que a tese jurídica defendida no apelo cinge à consequência observada quando identificados problemas na contabilidade das empresas. O problema é que cada tipo de inconsistência, porventura descortinada, pressupõe um sopesamento que, sempre, passará por uma valoração de provas que variará não de acordo com os dispositivos legais sobre os quais, pretensamente, recairia a divergência mas, objetivamente, sobre o livre convencimento de cada julgador.

Neste feito, e a partir, notadamente, do cotejamento dos fatos apontados pela D. Auditoria com os contratos trazidos pela parte interessada e, ainda, e principalmente, com o parecer de elaboração do Professor Sérgio Iudícibus, o D. Relator considerou que os vícios contidos na escrituração da contribuinte não seriam, per se, suficientes para torna-la imprestável. Ali, inclusive, deixou-se explicitamente claro que o único problema admitido a partir do predito parecer, diria respeito à conta de receitas, que não teria compreendido a totalidade dos valores recebidos pela empresa a título de comissões. E isto, de acordo com a decisão de 2º Grau, encerraria, quando muito, uma omissão direta de receitas que poderia ser lançada mediante simples soma destas receitas ao lucro da empresa (e, ainda, pelo acréscimo daqueles que, admitiu-se, poderia ser apurada mediante a presunção do art. 42 da Lei 9.430/96).

Obviamente que, caso a hipótese dos autos também tratasse de vícios contábeis que tornasse impossível identificar a movimentação financeira da interessada, as conclusões da decisão recorrida poderiam ser diferentes daquelas então propostas. Nada obstante,

³ Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Luis Henrique Marotti Toselli, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimarães da Fonseca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente em exercício).

até para isso ainda seria necessária a revisitação das provas coligidas e, ainda, da própria escrituração da interessada.

Como alertado no subtópico acima, para fins de admissibilidade do Recurso Especial de que trata o art. 67 do RICARF, não se verifica a divergência jurisprudencial quando o tema encerra o reexame da prova dos autos a fim de requalificá-la. Neste passo, vale repisar o que foi dito alhures, ou seja, *“os fatos devem estar postos, já que a equação Kelseniana, sempre, será diferente para cada conjunto fático-probatório, independentemente da leitura que se faça acerca das prescrições normativas”*.

E mesmo que se sustente a desnecessidade do reexame das provas mas apenas a sua requalificação a luz da legislação de regência, neste caso os preceitos que deveriam ser invocados seriam outros que não o art. 530, II, do então vigente Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto 3.000/99.

Enfim, seja sob qual enfoque se queira dar, a divergência não se instalou, sendo de se inadmitir, neste ponto, o Recurso Fazendário.

Note-se que o presente caso também conta com referência a parecer do Prof. Sérgio de Iudícibus, invocado no voto condutor do acórdão recorrido para a conclusão de que a escrituração da Contribuinte se prestaria à apuração do lucro real.

Observe-se, ainda, que o paradigma nº 1803-002.630 tem em conta arbitramento dos lucros a partir de receitas presumidas e escrituradas em livros contábeis e, quanto aos vícios escriturais, referiu: i) autenticação dos Livros Diário depois do início do procedimento fiscal; ii) escrituração resumida diária, em um único lançamento, dos movimentos bancários, dissociada de livros auxiliares, a impedir a identificação da efetiva movimentação financeira; e iii) expressivo volume de pagamentos não contabilizados, dada a prática de contabilização dos cheques a débito da conta Caixa.

Assim, é a partir desta escrituração resumida que o voto condutor do paradigma afirma a imprestabilidade para apuração do lucro real com ênfase nos vícios da escrituração da movimentação financeira:

12. Ora, lançamentos contábeis envolvendo a conta “caixa” e a conta “bancos”, nos quais o que existe é um contínuo looping entre essas duas contas, como se boa parte do que entrasse em “caixa” fosse proveniente unicamente de “bancos”, e quase tudo o que ingressasse em “bancos” fosse originário exclusivamente de “caixa”, a todas as luzes, não identifica a “efetiva movimentação financeira, inclusive bancária”, da Recorrente, nem serve para “determinar o lucro real”.

13. Por outro lado, a só escrituração do livro Razão em nada altera esse fato, já que aquele livro nada mais faz do que redistribuir os lançamentos contábeis já efetuados no livro Diário de modo cronológico, para agrupá-los sistematicamente, por titulação de conta.

No presente caso, uma das irregularidades apuradas também indica este “looping” entre as contas Caixa e Bancos, mas isto em relação a ocorrências específicas de ingressos em Caixa sem correspondência com saques bancários. Ainda que o volume seja significativo, fato é que a escrituração da Contribuinte não era resumida – exceto quanto aos registros de pagamento de um dos fornecedores da Contribuinte -, e isso afeta a compreensão do voto condutor do acórdão recorrido no sentido de que *a fiscalização tinha todos os elementos para efetuar o lançamento pela sistemática do lucro real*.

Adicione-se também a ressalva do voto vencedor no sentido de que se trata, aqui, de um grupo econômico de grande porte, que possui vultuosas movimentações financeiras, cujas infrações possuem pouca representatividade ante ao volume de operações, ao passo que este

segundo paradigma refere escrituração resumida diária da movimentação financeira de uma empresa individual.

Assim, sendo distintos os cenários fáticos a partir dos quais os diferentes Colegiados do CARF analisaram o cabimento do arbitramento dos lucros, 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 nevralgico 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.

A confirmar que a pretensão recursal da PGFN é a reanálise de prova para confirmação do cabimento do arbitramento dos lucros, vale ter em conta seus argumentos de mérito aqui apresentados:

Contudo, na hipótese presente, a autoridade fiscal fez uma análise contábil da escrituração da fiscalizada que revelou evidentes indícios de fraude, bem como apresentou vícios, erros e deficiências que a tornaram imprestáveis para identificar a efetiva movimentação financeira, bem como determinar seu lucro Real. As constatações fiscais que motivaram o arbitramento foram detalhadas em cinco tópicos do termo de verificação fiscal (5.1, 5.2, 5.3, 5.4 e 5.5).

No tópico 5.1, o autuante aponta divergências "entre os valores lançados nas contas bancárias e os respectivos extratos bancários". Já no tópico 5.2 do termo de verificação fiscal, o autuante relata a apuração de "empréstimos e respectivos pagamentos não comprovados". No tópico 5.3 do termo de verificação fiscal, o autuante relata a apuração de "pagamentos de obrigações pela conta caixa sem comprovação documental". No tópico 5.4 do termo de verificação fiscal, o autuante relata a apuração de "divergência entre a Contabilidade e o Livro de Registro de Entradas". Por fim, no tópico 5.5 do termo de verificação fiscal, o autuante relata a apuração de "divergência entre as Compras e Vendas da empresa fiscalizada".

A hipótese sob exame se enquadra perfeitamente na causa justificadora da medida elencada na alínea “a” do inciso II do art. 47 acima transcritos, **porquanto se trata de situação em que a escrituração a que estava obrigado o contribuinte revelou evidentes indícios de fraude ou continha vícios, erros ou deficiências que a tornavam imprestável para identificar sua efetiva movimentação financeira.**

Tal deficiência nos registros contábeis, sem dúvida, obstaculizaria a apuração do lucro real. Tendo a fiscalização analisado escrituração que lhe foi exibida, e concluído pela sua imprestabilidade para efeitos de determinação do lucro real, não há como se afastar a hipótese de tributação com base no lucro arbitrado, pois esta é uma medida que deve ser aplicada quando resta evidenciado que todos os esforços despendidos no sentido da apuração do resultado com base nos registros contábeis e comerciais, se restaram infrutíferos. *(destacou-se)*

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

(documento assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa