



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19515.721124/2015-45
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-006.354 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 06 de outubro de 2022
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado PLATINA GESTAO DE NEGOCIOS LTDA.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2010

RECURSO ESPECIAL, PRESSUPOSTO MATERIAL DE CABIMENTO.
DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL.

Não se admite o recurso especial quando os acórdãos paradigmas colacionados repousam as suas conclusões no exercício silogístico que pressupõe contexto fático distinto daquele observado no acórdão recorrido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em nãoconhecer do Recurso Especial.

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Gustavo Guimarães da Fonseca - Relator

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).

Relatório

Cuida o feito de Recurso Especial de Divergência interposto pela D. Procuradoria Geral da Fazenda Nacional – PGFN – em face do acórdão de nº 1302-003.210 que teria dado provimento integral à recurso voluntário interposto pela interessada, Platina Gestão de Negócios Ltda. O aludido *decisum* recebeu a seguinte ementa, abaixo transcrita:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Exercício: 2010

ARBITRAMENTO INDEVIDO.

Para a tributação pelo lucro arbitrado por desclassificação da escrita contábil há que ficar demonstrado que esta não era idônea e/ou suficiente para a apuração do lucro real.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL, PIS E COFINS.

A tributação decorrente do mesmo fato jurídico segue o decidido no lançamento de Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ).

Em apertada síntese, tem-se, no caso, autuação lavrada em desfavor da interessada em que se teria apurado uma omissão de receitas ante a identificação de depósitos bancários de origem alegadamente não comprovada.

Outrossim, e em face de sustentadas inconsistências na escrita contábil da atuada (a qual, segundo a D. Fiscalização, não teria atendido “aos princípios e técnicas contábeis”), o lançamento terminou por ser concretizado a partir do arbitramento do lucro.

De fato, o que teria afirmado a empresa é que os citados depósitos representariam, em grande parte, receita de terceiros, dado atuar como gestora de “*fundo de propaganda do Grupo Habibs*”, denominado, “Procoop” e que, assim, os preditos valores representariam, nada mais, que os valores despendidos pelo aludido grupo com campanhas publicitárias. A única parcela, de tais importâncias, que pertenceria à interessada, seria aquela encartada em contrato pactuado (relativo à gestão do precitado fundo), atinente à comissão correspondente à 10% das importâncias que transitaram por suas contas bancárias.

Sobre isto, a D. Auditoria assim se pronunciou:

25. Ora, dispõe a cláusula 2.1 do referido contrato que a auditada deverá reter em seu favor o correspondente a 10% da quantia mensal arrecadada a título de “procoop”, o contribuinte não efetuou tais lançamentos contábeis, nem levou ao resultado do exercício e, conseqüentemente, à tributação tais valores. Aliás, como os valores recebidos, supostamente arrecadados a título “procoop” são da monta de R\$30.000.000,00, a receita calculada dessa maneira giraria em torno de R\$3.000.000,00, não de R\$332.606,32, conforme declarado (conforme transcrição contida no relatório do acórdão recorrido – e-fl. 3.985).

E, demais disso, afirmou e reafirmou que a empresa não teria apresentado documentos hábeis e idôneos à comprovar a origem dos valores identificados em contas de sua titularidade. I.e., pelo que disse a D. Fiscalização, os valores constantes da escrita da contribuinte não refletiriam, com precisão, as assertivas acima; considerando-se a importância apontada – cerca de R\$ 30.000,00 – mesmo deduzindo-se a parcela respeitante à sua pretensa comissão, o resultado não estaria descrito na contabilidade, nem tampouco teria sido oferecido à tributação. Isto, sem prejuízo de outras incongruências atinentes aos registros dos recebimentos de terceiros (alegadamente respaldados pelo precitado contrato de gestão).

E, com base nisso, a D. Autoridade Administrativa considerou tipificada a hipótese de presunção legal encartada no art. 42 da Lei 9.430/96.

A partir das constatações anteriores, e ainda em outras estranhezas observadas na contabilidade, cujos lançamentos seriam, nas palavras da D. Fiscalização, realizadas de forma aleatória ou “*a seu bel prazer*”, acusou-se mais que a contabilidade da autuada não permitiria determinar “*a real receita bruta de prestação de serviços*” considerando-a, assim, “*imprestável para a apuração do lucro do exercício*”. E, ato contínuo, arbitrou o lucro da interessada, sendo este o núcleo temático do apelo manejado pela D. PGFN.

Sob o pálio de alardeados artifícios contábeis e, ainda, a se considerar que a empresa teria inclusive confessado práticas contrárias à legislação, tendentes à redução de sua carga tributária, além de exigir os tributos objetos deste processo (IRPJ e, reflexamente, a CSLL, o PIS e a COFINS, todos apurados ao longo do ano de 2010), impôs, também, multa qualificada e, ainda, cravou a existência de responsabilidade tributária em relação ao Sr. João Augusto Ribeiro Penna (sócio administrador da autuada) e, ainda, à empresa Belsaraiva Comércio Empreendimentos Imobiliários e Participações (o primeiro, com base no art. 135, III, e o segundo com espeque nos preceitos do art. 124, I, ambos do Código Tributário Nacional - CTN).

O acórdão recorrido, repise-se, deu provimento ao Recuso Voluntário com base, exclusivamente, no argumento de que, uma vez que o contrato de gestão alhures referido não foi desconsiderado, as suas regras deveriam prevalecer, não só para evidenciar a origem de parte das receitas omitidas (quanto aos 10% relativos às comissões percebidas pela interessada), mas também para afastar o próprio arbitramento.

Notem que o D. Relator, até entendeu, que os montantes que superassem aqueles relativos às comissões poderiam se submeter à presunção legal, só que a minguada da segregação referida acima, não se poderia admitir a realização do lançamento tal como feito.

Demais a mais, e referendando um parecer exibido pela então recorrente, que teria atestado a correção dos procedimentos contábeis por ela utilizados, afirmou que, ainda que presentes alguns vícios (v.g. em relação à receita bruta contabilizada – v., neste sentido, as considerações apostas na página 42 do acórdão), estes não seriam suficientes para autorizar o arbitramento do lucro e, a vista disso, considerou improcedente o lançamento.

A D. PGFN se socorreu do recurso em exame, aventando ter ocorrido divergência jurisprudencial quanto a três matérias, a saber:

- a) a viabilidade do arbitramento do lucro quando desclassificada a escrita contábil da contribuinte em decorrência de sua inidoneidade ou insuficiência, trazendo, como paradigmas, os acórdãos de nº 1803-002.630, de 25 de março de 2015 e 1201-001.283, de 20 de janeiro de 2016;
- b) a legitimidade do arbitramento intentado quando verificada a “*omissão substancial de receitas*”, colacionando como acórdão a ser comparado o de nº 9101-001.900, de 2014; e
- c) a possibilidade de se manter o lançamento mediante simples ajuste, mesmo se reconhecida a impossibilidade de se proceder ao arbitramento, veiculando, para tanto, o acórdão de nº 1402-001.308, de 2012.

Por meio do despacho de admissibilidade de e-fls. 4.755/4.773, a D. Presidência da 3ª Câmara admitiu parcialmente o recurso, considerando ter sido demonstrado o dissídio jurisprudencial quanto a primeira matéria, ainda que, apenas, em relação ao acórdão de nº 1803-002.630, e também quanto ao segundo tema – inadmitindo-o, todavia, em relação à terceira matéria.

Não houve interposição de agravo.

À e-fls. 4.788/4.807 a interessada opôs a sua contraminuta ao recuso fazendário, atacando, inicialmente, o seu cabimento mormente por entender que as decisões paradigmas trazidas tratariam de circunstâncias de fato distintas daquelas observadas no caso vertente.

Quanto ao primeiro tema, afirmou que o acórdão comparado teria se debruçado sobre caso em que a própria movimentação financeira não seria identificável, em razão de vícios encontrados na escrita contábil. Já no acórdão recorrido, uma vez que a fiscalização teria partido, precisamente, da movimentação financeira da autuada, a mesma situação não seria verificada.

Quanto ao segundo tema, defendeu também a falta de similitude, dado que a decisão comparada versaria sobre hipótese em que toda a movimentação financeira da contribuinte seria mantida à margem da escrituração contábil, algo, a seu ver, inóceno neste feito.

No mérito, premeu pela manutenção do acórdão recorrido.

Este é o relatório.

Voto

Conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca, Relator.

I ADMISSIBILIDADE.

I.1 Requisitos extrínsecos e objetivos.

Consoante retratado no despacho de admissibilidade, D. PGFN teve ciência do resultado do julgamento em 08/02/2019, uma sexta-feira, tendo interposto o seu recurso no dia 25 daquele mesmo mês e ano (uma segunda-feira). O apelo é tempestivo, portanto,

Outrossim, o recurso apontou com exatidão os dispositivos sobre o que repousaram as divergências apontadas, tendo, noutro giro, realizado, de forma satisfatória, ao menos do ponto de vista formal, a demonstração analítica do dissídio acusado, atendendo-se, assim, aos pressupostos contidos nos §§ 1º, 6º e 8º do art. 67 do RICARF.

Por fim, até a data da interposição do recurso em exame, nenhum dos paradigmas indicados e admitidos teriam sido objeto de reforma, atendendo-se, destarte, também ao requisito preconizado pelo aludido art. 67, § 15.

Quanto a tais pressupostos, destarte, o apelo fazendário é admissível.

I.2 Da divergência. Premissas adotadas por este Relator.

O art. 67 do RICARF estabelece como requisito intrínseco do recurso especial, a efetiva ocorrência de divergência interpretativa entre decisões de turmas deste Órgão Colegiado acerca da “*legislação tributária*”. Mas, verdade seja dita, estivéssemos, de fato, diante de visões antinômicas apenas quanto ao substrato legal, a exigência de paridade circunstancial seria, a toda evidência, despicienda. Isto porque, e não se pode negar, a interpretação da prescrição pode ser feita *in abstracto*, objetivando, todavia, apenas, compreender o sentido das expressões ali empregadas.

Todavia, o Manual de Admissibilidade do REsp é substancialmente claro ao predispor que a divergência a que a alude o predito art. 67 se estabelece quando as Turmas deste CARF, “*em face de situações fáticas similares, conferem interpretações divergentes à legislação tributária*”¹. E ao assim se propor, o recurso especial de divergência não atinge apenas a interpretação do texto legal mas, objetivamente, a própria construção da norma jurídica concreta. Isto porque o *procedimento* de edificação da norma se dá, precisamente, pela aplicação das prescrições normativas ao caso concreto, aplicação que, por sua vez, pressupõe o emprego das “*conexões axiológicas que são construídas (ou, no mínimo, coerentemente intensificadas) pelo intérprete*”², e, ainda, a dialética jurídica (pela apresentação e contra-apresentação de argumentos técnico-jurídicos).

Trazendo para esta seara, destarte, a clássica equação kelseniana, pensada para viabilizar a construção da norma, tem-se que “se A, deve ser B”³. Se, entretanto, um dado aplicador do direito, partindo das suas “*conexões axiológicas*” (preconceitos jurídicos que ele coerentemente intensifica, nas palavras de Ávila), se socorre de uma leitura própria da prescrição “A”, quando sobreposta às circunstâncias de fato, concluirá pela implementação da consequência “B” de forma distinta daquele que considera “A” sob outras concepções. Objetivamente, uma Turma pode considerar que se “A+”, deve ser “B”, ao passo que outro Colegiado poderá edificar a norma, que compreende um mesmo conjunto fático (ou, quando menos similar), a partir da equação clássica “se “A”, deve ser “B”. E é, precisamente aí, que se estabelece a divergência interpretativa que desafia o remédio excepcional em testilha.

Daí a necessidade de:

- a) a construção normativa se dar sobre uma mesma prescrição (substrato) legal (ou legislativa, inclusive na acepção do art. 100 do Código Tributário Nacional);
- b) o exercício silogístico se implementar quanto a circunstâncias fáticas iguais ou, quando menos, similares, ou, de outra sorte, estaremos potencialmente, tratando de uma mesma prescrição normativa e cuja consequência se

¹ Manual de Admissibilidade do Recurso Especial, Orientações Gerais para Formalização de Despachos, v. 3.1. Brasília, dezembro 2018, p. 54, disponível em http://idg.carf.fazenda.gov.br/publicacoes/arquivos-e-imagens-pasta/manual-admissibilidade-recurso-especial-v-3_1-ed_14-12-2018.pdf. Acessado em 23 de junho de 2022.

² ÁVILA, Humberto. Teoria dos Princípios - da definição à aplicação dos princípios. 18ª ed., São Paulo: Malheiros, 2018, p. 65.

³ Lembrando, aqui, que para Kelsen, esta equação ainda depende do ato do aplicador da lei, não se concretizando automaticamente pela simples implementação do fato hipotético “A” (KELSEN, Hans. Teoria Pura do Direito, versão condensada pelo próprio Autor. 4ª ed., tradução de J. Cretellajr. e Agnes Cretella, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006, p. 47.

implementa de forma distinta, apenas, por conta da aludida dissimilitude fática;

- c) as turmas responsáveis pela prolação da decisão que positiva a norma serem distintas, dado que, em sendo o mesmo colegiado, não se poderá considerar que estes aplicadores colijam “*conexões axiológicas*” distintas (ao menos em tese).

Em razão da premissa descrita em “a”, os interessados devem deixar claro qual a prescrição legislativa está sendo examinada; porque só há interpretação antinômica em relação a um mesmo antecedente e consequente abstratamente previsto na lei. Daí porque, inclusive, não se estabelecer a divergência em relação a decisões que se debruçam acerca de preceitos legislativos que, não obstante tratem de uma mesma matéria, sejam, cronologicamente, distintos (os próprios contextos destas regras não serão os mesmos e o exercício silogístico subsequente, necessariamente, se implementará de forma distinta – paradigmas anacrônicos, como descrito pelo Manual de Admissibilidade⁴).

Outrossim, e ainda no que tange ao fundamento tratado em “a”, supra, a proposição normativa tem que ter sido objeto de decisão, ainda que implícita, pelos acórdãos a serem comparados. Sem o seu prequestionamento, não há positivação da norma e, ato contínuo, não há, propriamente, matéria a ser comparada.

Noutro giro, o pressuposto declinado em “b” impõe a identidade fática e afasta a possibilidade de se estabelecer a divergência quando a questão torna relevante a prova produzida ou não produzida (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). Aliás, este mesmo entendimento se encontra divisível no Manual de Exame de Admissibilidade, citado alhures. Veja-se:

Assim, a divergência jurisprudencial não se estabelece em matéria de prova, e sim na interpretação da legislação. Com efeito, tratando-se de situações fáticas diversas, cada qual com seu conjunto probatório específico, as soluções diferentes não têm como fundamento a interpretação diversa da legislação, mas sim as diferentes situações fáticas retratadas em cada um dos julgados.

E, por fim, só se estabelece divergência quando a norma é edificada por aplicadores distintos.

Esclareço, por oportuno, que as premissas agora postas são próprias deste Relator e não representam, necessariamente, o entendimento do Colegiado acerca deste pressuposto de cabimento. Se prestam, valem a insistência, apenas para nortear o exame a ser realizado por este Conselheiro, não vinculando, em absoluto, os demais membros deste Colegiado que, por certo, adotam, ou adotarão, outros critérios que não, e necessariamente, os até aqui expostos.

Assentadas, assim, as premissas a serem assumidas por este Relator, e somente por ele, passo ao exame do cabimento do apelo ora analisado.

⁴ Op. cit. p. 57.

I.2.1 Da primeira matéria admitida. Do arbitramento em decorrência da desclassificação da escrita contábil.

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 Iudíssibus, 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, 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.

I.2.2 Da segunda matéria admitida. O arbitramento calcado no valor de omissão de receita apurada.

Quanto a este ponto, não vou me alongar dado o fato do volume de receitas omitidas nunca ter sido aventado, no TVF, como motivo para justificar o arbitramento. Para demonstrar a acuidade de tal assertiva, transcrevo, a seguir, as conclusões extraídas do TVF juntado à e-fls. 1995/2.043 (páginas 39 e 40):

106 Considerando-se que a empresa não se utilizou dos princípios e critérios contábeis geralmente aceitos, conforme demonstrado;

107 Considerando-se que a empresa omitiu receita de serviços para o período de 001/2010 a 12/2010, TANTO EM SUA PRÓPRIA CONTABILIDADE, quanto em sua DIPJ AC 2010, utilizando-se de artifícios contábeis, escriturando como receita, tanto quanto declarando somente valor para fazer frente às uas despesas administrativas, impossibilitando identificar a efetiva receita [...].

108 Considerando-se as incongruências constantes da escrituração contábil e da apuração do lucro, inclusive pela ausência de apresentação de documentos hábeis e idôneos, bem como todas as outras impropriedades apontadas nesta auditoria, sujeita-se o contribuinte [...] ao arbitramento do lucro [...].

Ou seja, está substancialmente claro que o arbitramento se deu, tão só, por conta da existência de vícios contábeis que, aos olhos do Fisco, impossibilitaram a identificação da própria receita bruta da então investigada, nada se dizendo, ali, sobre o volume de receitas omitidas. Este critério, não compõe a lide.

E o acórdão recorrido, frise-se, nem mesmo tangencia este problema o que, ao fim de contas, poderia levar, também, à ausência de prequestionamento.

Aqui, mais até que a situação verificada quanto ao primeiro tema, a incorrência de dissídio jurisprudencial é patente, impondo-se, pois, o não conhecimento do Recurso manejado pela D. PGFN.

II CONCLUSÃO.

A luz do exposto, voto por NÃO CONHECER do Recurso Especial da Fazenda Nacional.

(documento assinado digitalmente)

Gustavo Guimarães da Fonseca

Fl. 9 do Acórdão n.º 9101-006.354 - CSRF/1ª Turma
Processo nº 19515.721124/2015-45