



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10314.720031/2017-57
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº **9101-006.459 – CSRF / 1ª Turma**
Sessão de 02 de fevereiro de 2023
Recorrente NOBELPACK EMBALAGENS E LOGÍSTICA LTDA E BENI ADLER
(RESPONSÁVEL TRIBUTÁRIO)
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2012

RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE. ART. 67 DO ANEXO II DO RICARF. DIVERGÊNCIA NÃO CARACTERIZADA. NÃO CONHECIMENTO.

Não se conhece de Recurso Especial que aponta como paradigma de divergência acórdão que examine planos fático e jurídico fática distintos dos analisados no aresto recorrido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Presidente e Relator

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

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto por NOBELPACK EMBALAGENS E LOGÍSTICA LTDA e por BENI ADLER (Responsável Tributário) em face do Acórdão nº 1301-003.826 (16/04/2019) cuja ementa, e respectivo dispositivo, restaram assim redigidos:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2012

OMISSÃO DE RECEITA. LANÇAMENTO. REGIME DE TRIBUTAÇÃO.

Verificada a omissão de receita, a autoridade determinará o valor do imposto e do adicional a serem lançados de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica no período de apuração a que corresponder a omissão.

BASES DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL. DEDUÇÃO DE TRIBUTOS EXIGIDOS DE OFÍCIO. EXCEÇÃO AO REGIME DE COMPETÊNCIA. DEDUTIBILIDADE APÓS CONSTITUIÇÃO DEFINITIVA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.

A dedução dos valores de tributos e juros exigidos de ofício não segue a regra geral do regime de competência, somente podendo ser efetivada na apuração do resultado referente ao período em que se operar a constituição definitiva do crédito tributário lançado.

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO.

A prática reiterada e sistemática da prestação de informações inverídicas em diversas declarações ao fisco federal e no Livro de Apuração do IPI revela o intuito doloso de impedir o conhecimento pela autoridade fiscal do real valor dos tributos devidos e constitui fundamento para a aplicação da multa qualificada.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

Aplicação da Súmula CARF 108. Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

RESPONSABILIDADE PESSOAL. ADMINISTRADOR.

Os administradores ou gerentes de pessoas jurídicas de direito privado são pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por afastar as preliminares arguidas e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário, nos seguintes termos: (i) por unanimidade de votos, afastar as preliminares arguidas; e (ii) por maioria de votos: (a) manter o lançamento com base no lucro real, vencido o Conselheiro Carlos Augusto Daniel Neto que votou por cancelar a exigência por entender que o lançamento deveria ter sido realizado com base no lucro arbitrado; (b) por maioria de votos, negar o pedido de dedução das bases de cálculo de IRPJ e de CSLL do PIS e Cofins lançados de ofício, vencidas as Conselheiras Amélia Wakako Morishita Yamamoto (Relatora) e Bianca Felícia Rothschild que votaram por prover o recurso nesse ponto; (d) manter a multa de 150%, vencido o Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza que votou por reduzir a penalidade para 75%; (e) manter o coobrigado no polo passivo da obrigação tributária, vencidos os Conselheiros José Eduardo Dornelas Souza, Carlos Augusto Daniel Neto e Bianca Felícia Rothschild que votaram por excluir a responsabilidade tributária que lhe foi atribuída. Designado o Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto para redigir o voto vencedor.

Trata-se de autos de infração de IRPJ e CSLL, calculados com base no lucro real trimestral — mesma sistemática de apuração do lucro adotada pela empresa — relativos ao ano-calendário de 2012, e decorrentes de omissão de receitas apuradas pelo fisco *“com base nas diferenças apuradas trimestralmente entre o montante das vendas líquidas registrado pelas notas fiscais eletrônicas (vendas, menos devoluções) e o declarado como vendas líquidas na DIPJ (vendas de mercadorias e serviços, menos vendas canceladas)”*.

Cientificados do lançamento, o contribuinte e o responsável tributário apresentaram impugnação, cujo principal ponto, no que diz respeito ao mérito, foi a alegação de que, ao admitir a integral tributação das receitas informadas nas notas fiscais como se lucro fossem, teria havido *“grave distorção da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, que obviamente não representa o lucro efetivamente auferido pela impugnante”*, ou seja, em síntese, que a utilização da sistemática do lucro real não seria cabível nessas condições, e que o arbitramento consistiria em imposição legal.

Analisando as impugnações apresentadas, a turma julgadora de primeira instância julgou-as parcialmente procedentes, apenas para reduzir a multa aplicada a uma das infrações lançadas (declaração a menor em DCTF, questão irrelevante ao presente recurso), e improcedentes quanto a todos os demais pontos.

Inconformados, os sujeitos passivos apresentaram Recurso Voluntário, reiterando, em síntese, os termos da impugnação, aduzindo a improcedência do lançamento por erro na apuração dos tributos exigidos nestes autos, dado que foi lançado pelo regime do lucro real, ao invés do lucro arbitrado, como determinaria a lei.

Na sessão de 16/04/2019, foi prolatado o Acórdão nº 1301-003.826, negando provimento ao recurso, nos termos da ementa e do dispositivo antes transcritos.

O Contribuinte e o Responsável tomaram ciência do referido acórdão em 14/10/2019 (fls. 669 e 670, respectivamente), e em 28/10/2019 (fls. 671 e 912) interpuseram o Recurso Especial de fls. 674-719 e 915-938, respectivamente.

O Despacho de Admissibilidade de fls. 1176-1203 deu seguimento parcial ao Apelo de ambos, exclusivamente no que diz respeito ao tema *“necessidade de arbitramento”*, nos seguintes termos:

[...]

**1.1- NULIDADE DO LANÇAMENTO COM BASE NO LUCRO REAL —
NECESSIDADE DE APURAÇÃO COM BASE NO ARBITRAMENTO.**

Para a admissibilidade do recurso foram apresentados os seguintes argumentos:

- a Recorrente demonstrou que a metodologia aplicada pela D. Fiscalização para apuração da suposta omissão de receita não encontra lastro na legislação tributária, em especial nos artigos 529 e 530 do RIR/99;

- apesar de ter sido exaustivamente explorado esse tema pela ora Recorrente, seja em sua Impugnação, seja em sede de Recurso Voluntário, o r. Acórdão recorrido decidiu nos seguintes termos: “o arbitramento do lucro é medida

extrema, devendo ser aplicado pela fiscalização quando não há outra forma de determinação do crédito tributário”;

- por sua vez, o r. Despacho de Admissibilidade entendeu pela inexistência de omissão neste ponto específico, nos seguintes termos: “acórdão embargado simplesmente considerou que o caso julgado não se enquadrava na situação ‘extrema’ de inexistência de outros meios de aferição do rendimento da contribuinte, refutando sua tese pela necessidade de arbitramento do lucro”;

- ocorre que o posicionamento do r. Acórdão recorrido e do r. Despacho de Admissibilidade recorrido contraria frontalmente o entendimento contido no Acórdão n.º 1401-002.292, proferido pela 1ª Turma Ordinária, 4ª Câmara do E. CARF, segundo o qual é nulo o lançamento fiscal com base no lucro real, quando inexistiam elementos suficientes à D. Fiscalização para sua apuração, tendo como única metodologia aplicável o arbitramento. Confira-se abaixo:

Acórdão paradigma n.º 1401-002.292

Ementa:

“ANULAÇÃO DO LANÇAMENTO. MODIFICAÇÃO DE REGIME JURÍDICO. A modificação do regime jurídico de apuração do tributo do lucro real para o arbitrado, não é um mero ajuste na base calculada do imposto lançado, caracteriza-se como erro na fundamentação jurídica do lançamento, cuja resolução implica incidência de outra norma jurídica. Tal equívoco não pode simplesmente ser corrigido pela administração, em garantia as disposições dos artigos 142 e 149 do CTN, muito menos em sede de processo administrativo. É necessário a realização de outro ato de lançamento (aplicação), respeitando-se o prazo decadencial, pois o fundamento jurídico será diferente daquele que o Contribuinte impugnou no processo.”

Voto:

“Ao se deparar com custos contabilizados em valores fictos que representavam mais de 70% das receitas contabilizadas, cuja glosa implicavam em [sic] elevar o Lucro Real da empresa para mais de 60% dessas receitas, o único procedimento aplicável que coaduna com a legislação tributária em vigor seria o arbitramento dos lucros, bem como a apuração do PIS e Cotins no regime cumulativo.

Veja que a própria sistemática do lucro arbitrado possui índices muito inferiores à proporção das receitas no presente caso. Esse seria um limite razoável e claro para confirmar os vícios existentes na escrita. Ora, se a inexistência de escrituração resultaria no arbitramento em valores muito inferiores aos lançados, como considerar válida a escrituração do contribuinte?

Entendo que a legislação a indicar a regra de apuração pelo lucro arbitrado, cuja alíquota corresponde a aproximados 10% das receitas, ao se deparar com uma escrituração em que o agente fiscal glose despesas que resultariam em 60% das receitas declaradas, resta claro que a contabilidade seria imprestável.

[...]

Entendo que no presente caso o correto é a apuração das bases de cálculo do IRPJ e CSLL pela sistemática do Lucro Arbitrado e do PIS/Cofins pelo regime cumulativo.”

- como se vê, (i) enquanto no r. Acórdão e no r. Despacho de Admissibilidade recorridos se manteve a metodologia utilizada pela D. Fiscalização para

apuração da suposta omissão de receita com base no Lucro Real, (ii) no r. Acórdão Paradigma, o posicionamento foi no sentido de que o arbitramento seria a medida aplicável quando há dúvidas quanto às informações contábeis e/ou fiscais, sob pena de nulidade do lançamento tributário.

EXAME DE ADMISSIBILIDADE

[...]

O voto que orientou o acórdão recorrido refutou as alegações sobre a necessidade de arbitramento dos lucros com os seguintes argumentos:

[...]

Pede o recorrente a utilização do lucro arbitrado ao invés do lucro real como foi feito.

Ora, nesse sentido a decisão da DRJ é irrefutável:

O art. 288 do RIR/99 estabelece:

[...]

A contribuinte apela a argumentos de cunho econômico para justificar a tributação pelo lucro arbitrado. Diz que o comparativo entre os valores das notas fiscais e os declarados seria um levantamento precário, que não representaria o lucro real efetivo e confundiria receita com lucro; que, por isso, o lucro teria resultado em percentual superior a 50% do seu faturamento (sequer apurável nos melhores cenários econômicos). Em outro momento, diz que “por óbvio que os custos correspondentes [às receitas omitidas] também não foram registrados”.

Aparentemente, a impugnante busca uma “conversão de lucro real para lucro arbitrado” porque este último regime ser-lhe-ia mais benéfico, em termos de resultado.

Contudo, essa “conversão” não tem previsão legal. A existência de omissão de receitas resultou inexorável. Se existem outros custos (diretos ou indiretos), diferentes daqueles que a contribuinte tenha declarado, tal prova não veio ao processo. Esses custos também deveriam estar contabilizados e declarados.

Conclui-se que houve omissão de receitas e que a respectiva tributação pelo lucro real se faz consoante determinado em lei.

Ademais, o entendimento do CARF tem sido nesse sentido, o arbitramento do lucro é medida extrema, devendo ser aplicado pela fiscalização quando não há outra forma de determinação do crédito tributário.

[...]

Assim, de se manter o lançamento.

E o acórdão paradigma defendeu a necessidade de arbitramento no caso que examinou, pelas seguintes razões:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012

LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. LUCRO REAL. HIPÓTESE DE ARBITRAMENTO. É ilegal o lançamento com base no lucro real nas hipóteses em que a escrita contábil do contribuinte torna-se imprestável, devendo a autoridade administrativa proceder o arbitramento, nos termos dos arts 529 e 530 do RIR e art. 47 da Lei nº 8.981/95.

ANULAÇÃO DO LANÇAMENTO. MODIFICAÇÃO DE REGIME JURÍDICO. A modificação do regime jurídico de apuração do tributo do lucro real para o arbitrado, não é um mero ajuste na base calculada do imposto lançado, caracteriza-se como erro na fundamentação jurídica do lançamento, cuja resolução implica incidência de outra norma jurídica. Tal equívoco não pode simplesmente ser corrigido pela administração, em garantia as disposições dos artigos 142 e 149 do CTN, muito menos em sede de processo administrativo. É necessário a realização de outro ato de lançamento (aplicação), respeitando-se o prazo decadencial, pois o fundamento jurídico será diferente daquele que o Contribuinte impugnou no processo.

[...]

Voto

[...]

No que se refere à preliminar relativa à ilegalidade do procedimento de lançamento adotado, nesta feita, entendo assistir razão aos Recorrentes.

É necessário diferenciar a glosa de custos de insumos essenciais, tal qual no presente caso, de uma glosa de despesas fictas quaisquer. Fossem despesas de consultoria inexistente, ou outro custo não inerente à atividade, por exemplo, a glosa, mesmo de valores exorbitantes, em princípio nada afetaria a consistência da apuração do lucro líquido da empresa. Mas a glosa do principal insumo, por si só, retira totalmente a credibilidade da escrita contábil da empresa, para fins de apuração dos tributos federais em comento.

Em que pese a glosa não tenha sido de 100% dos insumos adquiridos pela contribuinte, ela correspondeu a aproximadamente 70% da totalidade das suas aquisições do período, indicadas nos demonstrativos de apuração do período fiscalizado.

Ao que parece, e isso em momento algum foi questionado pela fiscalização, o restante das aquisições efetivamente ocorreu. O que parece, no presente caso, é que a contribuinte usava empresas em nome de laranjas para simular aquisições de matéria prima, inflando os custos e, portanto, afetando diretamente a apuração do lucro líquido dos exercícios.

A base de cálculo do imposto de renda pessoa jurídica é o lucro, definido conforme as suas três formas de apuração: real, arbitrado ou presumido, de acordo com o art. 44 do CTN.

Segundo o art. 6º do Decreto-lei 1.598/77, o lucro real é o lucro líquido do exercício, ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação própria. Por sua vez, o lucro líquido deve ser apurado com observância das disposições da lei comercial. A base de cálculo da CSLL é o lucro líquido ajustado de acordo com as prescrições da legislação específica.

Ao se deparar com custos contabilizados em valores fictos que representavam mais de 70% das receitas contabilizadas, cuja glosa implicavam em eleva o Lucro Real da empresa para mais de 60% dessas receitas, o único procedimento

aplicável que coaduna com a legislação tributária em vigor seria o arbitramento dos lucro, bem como a apuração do PIS e Cofins no regime cumulativo.

Veja que a própria sistemática do lucro arbitrado possui índices muito inferiores à proporção das receitas no presente caso. Esse seria um limite razoável e claro para confirmar os vícios existentes na escrita. Ora, se a inexistência de escrituração resultaria no arbitramento em valores muito inferiores aos lançados, como considerar válida a escrituração do contribuinte?

Entendo que a legislação a indicar a regra de apuração pelo lucro arbitrado, cuja alíquota corresponde a aproximados 10% das receitas, ao se deparar com uma escrituração em que o agente fiscal glose despesas que resultariam em 60% das receitas declaradas, resta claro que a contabilidade seria imprestável.

No presente caso, de forma inquestionável, a contabilidade apresentada pela recorrente não atendia aos requisitos especificados nos incisos I e II do artigo 47 da Lei nº 8.981, de 1997 e artigos 529 e 530, do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99), que nestas situações determinam que o lucro deve ser arbitrado.

Entendo que no presente caso o correto é a apuração das bases de cálculo do IRPJ e CSLL pela sistemática do Lucro Arbitrado e do PIS/Cofins pelo regime cumulativo.

Este também foi o entendimento da Conselheira Aurora Tomazinni (Acórdão 1401001.727), julgado recentemente, por esta mesma turma, no lançamento relativo a este mesmo contribuinte (ano-calendário 2008). No referido julgamento, por maioria de votos, o lançamento foi anulado. Permito-me valer do voto da referida conselheira vez que, o TVF em grande parte é quase que cópia ou apenas referência do relativo ao outro lançamento:

[...]

Como já afirmado acima, comungo do entendimento da referida conselheira, por entender que, no caso concreto, trata-se de clara hipótese de aplicação do lucro arbitrado. Ademais, a legislação impõe o dever da apuração arbitrada quando imprestáveis os documentos contábeis, o que efetivamente ocorreu.

[...]

Ademais, não se poderia, neste momento, simplesmente ajustar o lançamento promovendo uma reapuração, sob a sistemática do lucro arbitrado.

Este também foi o posicionamento da Conselheira Aurora, cujo voto novamente permito-me citar:

[...]

Assim, diante do exposto, e nos mesmos termos do precedente desta turma, acolho a alegação suscitada pelo contribuinte julgando insubsistente o lançamento por vício material.

[...]

(grifos acrescidos)

Não deixo de observar que o paradigma tratou de situação em que o lançamento se deu pela glosa de custos/despesas, enquanto que o acórdão recorrido tratou de lançamento por omissão de receita, mas essa diferença não configura óbice para a caracterização da divergência.

O que é importante notar, como aspecto fundamental pelo qual o paradigma defendeu a necessidade de arbitramento, é a relação percentual entre o lucro que está sendo tributado (lucro real, arbitrado ou presumido) e o montante das receitas da empresa.

No caso do paradigma, a glosa de despesas resultou numa base de cálculo a ser tributada (lucro) que correspondia a 60% das receitas declaradas/auferidas, e foi esse percentual, considerado alto quando comparado aos aproximados 10% que decorreria do método do arbitramento, que justificou o entendimento pela inadequação da tributação pelo lucro real.

Nesse passo, cabe destacar que o acórdão recorrido traz uma tabela registrando os seguintes valores para os períodos autuados:

	Venda líquidas conforme Nfe	Vendas Líquidas Conforme DIPJ	Omissão de Receitas
1º Tri	10.447.333,01	3.488.638,05	6.958.694,96
2º Tri	11.782.256,85	6.084.598,45	5.697.658,40
3º Tri	15.784.031,59	8.450.439,51	7.333.592,08
4º Tri	24.208.264,42	10.937.265,17	13.270.999,25

E os demonstrativos do Auto de Infração indicam que a tributação de IRPJ/CSLL incidiu diretamente sobre os valores indicados como “omissão de receitas”, valores que configuraram, portanto, a base de cálculo objeto da tributação.

Esses mesmos demonstrativos também indicam que nos quatro trimestres houve apuração de lucro real na DIPJ, de modo que as bases acima indicadas já são excedentes em relação às bases anteriormente apuradas e oferecidas à tributação pela contribuinte, de modo que a relação percentual entre a base que acabou sendo tributada (lucro) e o total das receitas auferidas é bem próxima daquela que foi apurada no acórdão paradigma (60%).

Desse modo, proponho que seja DADO SEGUIMENTO ao recurso especial em relação à divergência tratada no presente tópico, referente à necessidade de arbitramento.

Contra a negativa de seguimento parcial dos recursos foram interpostos Agravos (fls. 1213-1224 e 1238-1247), os quais foram rejeitados pelo Despacho de fls. 1307-1316. Assim, a única matéria em julgamento no presente recurso é a *necessidade (ou não) de arbitramento*.

No mérito, os Recorrentes reafirmam os termos da Impugnação e do Recurso Voluntário, requerendo a reforma do acórdão recorrido para reconhecer-se a nulidade do lançamento efetuado com base no lucro real, quando o correto seria apurar o lucro arbitrado.

Os autos foram encaminhados à PGFN em 28/09/2020 (fl. 1326) e a Fazenda Nacional apresentou em 19/10/2020 (fl. 1332) as Contrarrazões de fls. 1327-1331.

Em sua peça, a PGFN não oferece resistência ao conhecimento do Apelo dos sujeitos passivos, e, no mérito, requer a confirmação da decisão recorrida, em síntese, pelos seus próprios fundamentos.

Em seguida, os autos foram submetidos a sorteio, cabendo-me o seu relato.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Relator.

1 CONHECIMENTO

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

Contudo, compulsando as razões do Despacho de Admissibilidade de fls. 1307-1316, entendo que o Apelo dos Recorrentes não possa ser conhecido.

O Contribuinte aponta como paradigma o Acórdão nº 1401-002.292, cuja trecho de interesse da ementa pede-se vênica para novamente reproduzir abaixo:

LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. LUCRO REAL. HIPÓTESE DE ARBITRAMENTO. É ilegal o lançamento com base no lucro real **nas hipóteses em que a escrita contábil do contribuinte torna-se imprestável**, devendo a autoridade administrativa proceder o arbitramento, nos termos dos arts 529 e 530 do RIR e art. 47 da Lei no. 8.981/95. [destaques ora inseridos]

Conforme relatado, o Despacho de Admissibilidade deu seguimento ao recurso, admitindo a comprovação da divergência jurisprudencial no que diz respeito ao tema “*necessidade de arbitramento*”, concluindo que

Não deixo de observar que **o paradigma tratou de situação em que o lançamento se deu pela glosa de custos/despesas, enquanto que o acórdão recorrido tratou de lançamento por omissão de receita**, mas **essa diferença não configura óbice para a caracterização da divergência**.

O que é importante notar, como aspecto fundamental pelo qual o paradigma defendeu a necessidade de arbitramento, é a relação percentual entre o lucro que está sendo tributado (lucro real, arbitrado ou presumido) e o montante das receitas da empresa.

No caso do paradigma, a glosa de despesas resultou numa base de cálculo a ser tributada (lucro) que correspondia a 60% das receitas declaradas/auferidas, e foi esse percentual, considerado alto quando comparado aos aproximados 10% que decorreria do método do arbitramento, que justificou o entendimento pela inadequação da tributação pelo lucro real. [destaques ora inseridos]

Com a devida vênia à Presidente de Câmara que subscreveu o referido despacho, discordo de suas conclusões, pois, nitidamente, são muito distintos os contextos fáticos em que foram proferidas as decisões paragonadas.

É preciso esclarecer que as situações fáticas a serem comparadas não precisam ser idênticas, mas assemelhadas naquilo que é *relevante*. Pois, ao se comparar dois acórdãos com dessemelhanças relevantes entre si - como ocorre no caso - acabamos adstritos a reconhecer, na verdade, a existência de *convergência* entre os acórdãos, e não de *divergência*. Isto porque, enquanto o acórdão paradigmático cancelou o lançamento feito pelo lucro real porque concluiu que se estava diante de situação em que *a escrita contábil do contribuinte mostrou-se imprestável*, o acórdão recorrido manteve a exigência feita pelo lucro real porque concluiu que *não se estava diante de situação com essas características*.

Portanto, somente haveria sentido em se falar em divergência jurisprudencial entre as decisões caso a imprestabilidade ou não da contabilidade - situação fático/jurídica consolidada, em cada acórdão, de forma diversa - derivasse de uma outra condição fática que fosse comum em ambos os casos.

Contudo, no caso recorrido, a *não imprestabilidade da contabilidade* foi afirmada em situação em que foi constatada somente a *omissão de receitas*, a partir do cruzamento entre as informações das *notas fiscais eletrônicas, extraídas do Sped*, e o valor informado na DIPJ a título de receita. Ademais, foi expressamente refutado pelo acórdão recorrido o simples *argumento de defesa* - desacompanhado de quaisquer provas - de que haveria também *custos não escriturados*, condição esta que, aí sim, conduziria à imprestabilidade da contabilidade.

Confira-se, *verbis*:

A fiscalização **não disse que a contabilidade é imprestável** e a expressão “nada foi justificado”, citada anteriormente, não se refere à contabilidade, mas à indagação feita à contribuinte quanto à diferença entre o Sped e a DIPJ.

[...]

A autuação foi realizada com base na identificação de irregularidade fiscal. Não é obrigatório que, em todos os procedimentos, o auditor-fiscal examine a íntegra da escrita contábil e fiscal da pessoa jurídica, até porque é obrigação da fiscalizada mantê-la em boa ordem e segundo as normas contábeis recomendadas (art. 259 do RIR/99). Fosse isso uma verdade, não poderiam existir procedimentos de malha, que se assentam essencialmente em dados declarados. **Neste caso, a irregularidade que deu azo a lançamento resumiu-se a omissão de receitas não declaradas. Como determina a lei, o autuante lançou tributos devidos com base no lucro real – regime ao qual estava submetida a autuada, conforme sua opção.**

[...]

A contribuinte apela a argumentos de cunho econômico para justificar a tributação pelo lucro arbitrado. Diz que o comparativo entre os valores das notas fiscais e os declarados seria um levantamento precário, que não representaria o lucro real efetivo e confundiria receita com lucro; que, por isso, o lucro teria resultado em percentual superior a 50% do seu faturamento (sequer apurável nos melhores cenários econômicos). Em outro momento, **diz que “por**

óbvio que os custos correspondentes [às receitas omitidas] também não foram registrados”.

Aparentemente, a impugnante busca uma “conversão de lucro real para lucro arbitrado” porque este último regime ser-lhe-ia mais benéfico, em termos de resultado.

Contudo, essa “conversão” não tem previsão legal. A existência de omissão de receitas resultou inexorável. **Se existem outros custos (diretos ou indiretos), diferentes daqueles que a contribuinte tenha declarado, tal prova não veio ao processo. Esses custos também deveriam estar contabilizados e declarados.** [destaques ora acrescentados]

Por outro lado, no caso paradigmático, a *imprestabilidade da contabilidade* foi afirmada em situação em que ocorreu a *glosa substancial de custos relativos aos principais insumos da atividade industrial*, por inidoneidade dos documentos.

Confira-se, *verbis*:

A fiscalização pode desconsiderar documentos que sejam classificados como inidôneos pela legislação. No caso concreto, a ausência de comprovação da realização das operações, dos pagamentos, do porte econômico dos fornecedores, da ausência de aquisição de matéria prima por esses fornecedores para posterior revenda, bem como a irregularidade da própria pessoa jurídica são elementos absolutamente suficientes para desconsiderar tais operações.

[...]

No que se refere à preliminar relativa à ilegalidade do procedimento de lançamento adotado, nesta feita, entendo assistir razão aos Recorrentes.

É necessário diferenciar a glosa de custos de insumos essenciais, tal qual no presente caso, de uma glosa de despesas fictas quaisquer. Fossem despesas de consultoria inexistente, ou outro custo não inerente à atividade, por exemplo, a glosa, mesmo de valores exorbitantes, em princípio nada afetaria a consistência da apuração do lucro líquido da empresa. Mas a glosa do principal insumo, por si só, retira totalmente a credibilidade da escrita contábil da empresa, para fins de apuração dos tributos federais em comento.

Em que pese a glosa não tenha sido de 100% dos insumos adquiridos pela contribuinte, ela correspondeu a aproximadamente 70% da totalidade das suas aquisições do período, indicadas nos demonstrativos de apuração do período fiscalizado.

Ao que parece, e isso em momento algum foi questionado pela fiscalização, o restante das aquisições efetivamente ocorreu. O que parece, no presente caso, é que a contribuinte usava empresas em nome de laranjas para simular aquisições de matéria prima, inflando os custos e, portanto, afetando diretamente a apuração do lucro líquido dos exercícios.

[...]

Ao se deparar com custos contabilizados em valores fictos que representavam mais de 70% das receitas contabilizadas, cuja glosa implicavam em elevar o Lucro Real da empresa para mais de 60% dessas receitas, **o único procedimento aplicável que coaduna com a legislação tributária em vigor seria o arbitramento dos lucros,** bem como a apuração do PIS e Cofins no regime cumulativo. [destaques ora acrescentados]

[...]

A dissimilitude entre os casos é substancial, e a suposta semelhança entre eles não pode ser aferida, com todas as vênias, apenas a partir da constatação de que “*a relação percentual entre a base que acabou sendo tributada (lucro) e o total das receitas auferidas é bem próxima daquela que foi apurada no acórdão paradigma (60%)*”, como fez o despacho de admissibilidade, em linha com os argumentos dos recorrentes.

Aliás, a própria afirmação, contida naquele despacho, de que “[o] *aspecto fundamental pelo qual o paradigma defendeu a necessidade de arbitramento, é a relação percentual entre o lucro que está sendo tributado (lucro real, arbitrado ou presumido) e o montante das receitas da empresa*”, **não se afigura inteiramente correta.**

É verdade que o acórdão paradigmático traça uma comparação entre o lucro calculado na autuação fiscal e o montante das receitas escrituradas (na qual o lucro corresponderia a “*mais de 60% dessas receitas*”), para fundamentar a necessidade de arbitramento naquele caso, mas não é possível, de forma alguma, dissociar completamente tal raciocínio comparativo entabulado pela decisão paradigmática da *razão fática* que levou a esta discrepância - no caso, a *glosa substancial de custos relativos aos principais insumos* do contribuinte lá fiscalizado. Sendo que foi *esta*, de fato, a razão pela qual decidiu-se, naquele caso, que a contabilidade era imprestável, e não apenas a mera existência de uma significativa discrepância do lucro com relação à receita declarada, como querem fazer crer os recorrentes.

E isto fica absolutamente claro no seguinte excerto do acórdão paradigmático, que põe por terra a argumentação recursal, corroborada pelo despacho de admissibilidade, de que apenas a existência de uma tal discrepância percentual seria suficiente para se declarar a imprestabilidade da escrituração, *independentemente de sua causa (razão fática)*, quando, na verdade, o paradigma manifesta entendimento diametralmente oposto a este, pois expressamente ressalva que

Fossem despesas de consultoria inexistente, ou outro custo não inerente à atividade, por exemplo, **a glosa, mesmo de valores exorbitantes, em princípio nada afetaria a consistência da apuração do lucro líquido da empresa.**

Para o próprio paradigma, portanto, mesmo em se tratando de *glosas* de valores contabilizados, “*é necessário diferenciar a glosa de custos de insumos essenciais [...] de uma glosa de despesas fictas quaisquer*”, pois num caso configura-se a imprestabilidade da escrituração, ao passo que no outro não, conclusão esta que apenas ratifica o quanto ao norte já afirmado, ou seja, que para haver divergência jurisprudencial entre as decisões, necessário seria que a *imprestabilidade ou não da contabilidade* derivasse de uma *condição fática comum a ambos os casos*. — o que não ocorre.

Se a própria decisão paradigmática afirma que a glosa de despesas fictas, *mesmo que exorbitante*, não implicaria, por si só, a *imprestabilidade da contabilidade*, resta claro que: **(i)** o aspecto fundamental pelo qual o paradigma defendeu a necessidade de arbitramento *não é* a relação percentual entre o lucro que está sendo tributado e o montante das receitas da empresa, como defendem os recorrentes, mas sim o fato de se tratar de situação específica em que houve a *substancial glosa de custos de insumos essenciais*; e **(ii)** se mesmo a *glosa de despesas escrituradas, ainda que em valores exorbitantes*, não implicaria a *imprestabilidade da contabilidade*, no entender da decisão paradigmática, não há nenhum meio de se saber qual seria a decisão daquele colegiado acaso estivesse analisando caso semelhante ao recorrido, em que o que houve foi apenas uma substancial *omissão de receitas escrituradas*, mas *nenhuma glosa de custos ou despesas*.

Assim, por analisarem situações fáticas muito dessemelhantes entre si, não restou demonstrada a divergência jurisprudencial entre os acórdãos recorrido e paradigmático.

2 CONCLUSÃO

Isso posto, voto por NÃO CONHECER do Recurso Especial do Contribuinte.

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto