



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10340.721080/2023-38
ACÓRDÃO	1402-007.403 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	31 de julho de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	BEBIDAS GRASSI DO BRASIL LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2018, 2019, 2020

AUTO DE INFRAÇÃO. ARBITRAMENTO. MEDIDA EXTREMA. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Tendo o auto de infração preenchido os requisitos legais e o processo administrativo proporcionado condições à interessada de contestar o lançamento, descabe a alegação de nulidade. O arbitramento do lucro é medida excepcional, aplicável quando a escrituração contiver deficiências que a tornem imprestável para determinar o lucro real. Assim, sua desclassificação somente é cabível quando não há a apresentação dos livros fiscais, dos livros contábeis e dos demais documentos que fundamentaram os registros, de forma que torne a contabilidade imprestável para tanto. A entrega de notas fiscais inidôneas não justifica, por si só, o arbitramento do lucro.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer do recurso voluntário e a ele negar provimento.

(documento assinado digitalmente)
Paulo Mateus Ciccone (Presidente).

(documento assinado digitalmente)
Rafael Zedral- Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Alessandro Bruno Macedo Pinto, Alexandre labrudi Catunda, Mauritania Elvira de Sousa Mendonca, Rafael Zedral, Ricardo Piza di Giovanni, Paulo Mateus Ciccone (Presidente).

RELATÓRIO

Por bem sintetizar os fatos até o momento processual anterior ao do julgamento do recurso administrativo na primeira instância administrativa, transcrevo e adoto o relatório produzido pela DRJ:

Trata o processo de autos de infração de IRPJ, CSLL, PIS, COFINS, IPI, e IRRF dos anos-calandários de 2018, 2019 e 2020; bem como de atribuição de responsabilidade solidária do Sr. Mario Cardoso, da Sra. Dayane Titon Cardoso e do Sr. Mario Junior Cardoso.

Dos lançamentos

2.O lançamento de IRPJ resultou do procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias da interessada, em que foram apuradas as infrações omissão de receitas, registro de passivos fictícios, comprovação inidônea de despesas, compensação indevida de prejuízo operacional das atividades em geral com resultado das atividades em geral e falta de recolhimento do IRPJ sobre base de cálculo estimada descritas no Termo de Verificação Fiscal, parte integrante do auto de infração, de fls. 192/348.

3 3.O valor do crédito tributário lançado de IRPJ é conforme tabela abaixo:

Crédito Tributário:

- Imposto 21.622.638,81
- Multa de ofício 21.602.116,41
- Juros 6.837.783,32
- Multa exigida isoladamente 1.982.033,02
- Total 52.044.571,56

4.O lançamento de CSLL resultou do procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias da interessada, em que foram apuradas as infrações omissão de receitas, registro de passivos fictícios, custos/despesas operacionais/encargos não comprovados, compensação indevida de base de cálculo negativa das atividades em geral com resultado das atividades em geral e falta de recolhimento da contribuição social sobre base de cálculo estimada descritas no Termo de Verificação Fiscal, parte integrante do auto de infração, de fls. 192/348.

5.O valor do crédito tributário lançado de CSLL é conforme tabela abaixo:

Crédito Tributário Valor(R\$)

- Contribuição 7.673.411,53
- Multa de ofício 7.666.023,46
- Juros 2.421.808,91
- Multa exigida isoladamente 653.842,70
- Total 18.415.086,60

13.O valor do crédito tributário lançado de IRRF é conforme tabela abaixo:

5 Crédito Tributário Valor(R\$)

- Imposto 11.311.209,90
- Multa de ofício 11.311.209,90
- Juros 3.579.147,92
- Total 26.201.567,72

Da Fiscalização

14. Os principais fatos descritos pelo auditor-fiscal no Termo de Verificação Fiscal, parte integrante do auto de infração, de fls. 192/348, estão abaixo:

14.1. Aduziu que a pessoa jurídica BEBIDAS GRASSI DO BRASIL LTDA (“GRASSI” ou “fiscalizada”) está estabelecida no município de Tubarão/SC. Que a empresa fabrica e comercializa bebidas diversas, dentre as quais se destacam as bebidas energéticas Baly (apresentadas como “a marca brasileira de energéticos mais vendida no País”) e uma gama de alcoólicos que inclui a cerveja Baly Bier, o whisky Master Gold, a vodka Intencion, etc.

14.2.A Fiscalização sintetizou os lançamentos do crédito tributário constituído do presente processo relativos a IRPJ, CSLL, Pis, Cofins, IPI e IRRF:

(i)IRPJ, CSLL, PIS/Pasep e COFINS pela omissão no registro de receitas, caracterizada por **escrituração de obrigações inexistentes no passivo** da fiscalizada (supostas aquisições de insumos e contratação de serviços junto a empresas inidôneas, conhecidas como “noteiras”);

(ii)PIS/Pasep, COFINS e IPI pela glosa de créditos apurados com base nas supostas aquisições de insumos mencionadas no item (i) supra;

(iii)IRPJ e CSLL pela glosa de **despesas atribuídas à suposta contratação de serviços junto a empresas inidôneas, conhecidas como “noteiras”**;

(iv)IRRF **incidente sobre pagamentos a beneficiário(s) não identificado(s)** ou cuja causa ou operação não foram comprovados; (v)IRPJ e CSLL pela **compensação indevida de prejuízo fiscal** e de base de cálculo negativa da CSLL; e

(vi)Juros de mora, multas proporcionais aos tributos lançados de ofício e **multas isoladas pela falta de recolhimento**, ou recolhimento a menor, das estimativas mensais de IRPJ e CSLL.

6 14.3. Aduziu que a fiscalizada Grassi e a FRUTS INDÚSTRIA DE CONCENTRADOS DA AMAZÔNIA LTDA, doravante FRUTS, integram um grupo econômico de fato (Grupo BALY) e atuaram em conluio visando ao aproveitamento indevido de benefícios fiscais.

14.4. Explicou a relação comercial intragrupo(Grassi e Fruts), confira-se:

A FRUTS está estabelecida em Manaus/AM. Nos períodos analisados (2018 a 2020), sua receita foi exclusivamente oriunda da venda dos produtos designados como “concentrados” para GRASSI, ora fiscalizada, localizada no município de Tubarão/SC. Ou seja, a unidade do Grupo BALY que está estabelecida em Manaus tem um único cliente, justamente a empresa com quem compartilha os mesmos administradores (ainda que tente encobrir esse fato) e cujos sócios têm relação de parentesco (pai e filhos).

Utilizando os “concentrados” como insumo, a GRASSI produz e comercializa as bebidas energéticas BALY, apresentadas como “a marca brasileira de energéticos mais vendida no País”²⁰. Registre-se que a denominação “concentrados” está sendo utilizada quando da menção aos produtos fornecidos pela FRUTS apenas por simplificação, haja vista ser imprópria para fins de classificação fiscal.

14.5. Foi explicado o modus operandi do uso abusivo dos benefícios fiscais:

A conjugação dos diversos incentivos resultou numa condição em que quanto maiores os preços atribuídos aos “concentrados” e “preparados aromáticos” comercializados entre FRUTS e GRASSI, maiores são as “vantagens” fiscais auferidas pelo Grupo BALY. Longe de se tratar de um problema de política tributária, a questão que ora interessa é o uso abusivo dos benefícios fiscais, inclusive com repercussão em tributos que não são objeto deste procedimento.

14.6.Afirmou que em junho/2022 foi deflagrada a Operação “Noteiras III”, conduzida pelo Ministério Público do Estado de Alagoas (MPAL), que teve por objeto desarticular organização criminosa especializada em fraudes estruturadas que se utilizava de empresas de fachada para fins de práticas criminosas, envolvendo emissão de notas fiscais fraudulentas, a partir da constituição de empresas fictícias, criadas somente para esta finalidade – inclusive, de forma reiterativa, com quadro societário composto por pessoas interpostas – com evidente objetivo de dissimular os reais beneficiários do esquema. Que entre as empresas que se utilizavam desse esquema fraudulento estão as empresas do Grupo BALY, inclusive GRASSI, confira-se:

O pedido de afastamento do sigilo fiscal e bancário apresentado pelo MPAL (fls. 3440 a 3463), o qual teve subsídios colhidos também em acordo de colaboração celebrado com alguns dos investigados, descreve como funcionava a organização criminosa, bem como utilização do esquema por empresas do Grupo BALY, inclusive a GRASSI, ora fiscalizada. Veja-se:

7. Afirmou que nos ACs 2018, 2019 e 2020, a GRASSI procedeu ao registro, no passivo, de obrigações cuja exigibilidade não foi comprovada, fato também conhecido como passivo fictício. Conforme o art. 40 da Lei nº 9.430/1996, tal situação configura omissão de receitas.

8. Asseverou que a GRASSI registrou passivos fictícios nos ACs 2018, 2019 e 2020 pela suposta aquisição de insumos junto a empresas inidôneas, conhecidas como “noteiras”. Que tal situação, além de configurar omissão de receita, impõe a glosa dos respectivos créditos de PIS/Pasep, COFINS e IPI.

14.9. Declarou que nos ACs 2018, 2019 e 2020, a GRASSI registrou obrigações e deduziu despesas atribuídas à suposta prestação de serviços por empresas inidôneas, conhecidas como “noteiras”.

14.10. Aduziu que na escrituração contábil da fiscalizada dos ACs 2018, 2019 e 2020, há vários pagamentos atribuídos a empresas inidôneas, conhecidas como “noteiras”. Que algumas delas, inclusive, investigadas pelo MPAL no âmbito da Operação “Noteiras III”. Que a partir da análise da RMF pode-se identificar os reais beneficiários dos pagamentos, bem como várias operações que consistiram em saques na “boca do caixa”, por meio de cheques descontados pelo próprio emitente, a GRASSI. Que esses pagamentos efetuados a beneficiário não identificado e pagamentos sem comprovação da operação ou sua causa devem ser tributados com incidência do imposto de renda exclusivamente na fonte como pagamentos sem identificação de beneficiário ou pagamentos sem causa.

14.11. Declarou que a fiscalizada compensou saldos de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da CSLL na determinação dos bases de cálculo do IRPJ e CSLL do segundo e do quarto trimestres do AC 2019 e do terceiro trimestre do AC 2020. Que os saldos compensados pela fiscalizada haviam sido apurados noutros períodos abarcados pelo presente procedimento fiscal. Que, todavia, em decorrência das várias infrações constatadas, tais saldos deixaram de existir, tornando-se indevidas as compensações efetuadas pela fiscalizada.

14.12. Asseverou que a fiscalizada e seus administradores, utilizando-se de artifícios fraudulentos – em especial notas fiscais sabidamente inidôneas, emitidas em nome de “noteiras” – teve a clara intenção de reduzir os tributos devidos por meio da criação de despesas fictícias, da omissão de receitas e do aproveitamento de créditos inexistentes de IPI, PIS/Pasep e COFINS. Que, além disso, efetuou pagamentos falsamente atribuídos a empresa inexistentes, com vistas a ocultar os reais beneficiários (dentre os quais os próprios sócios do Grupo BALY e seus parentes), incorrendo, em tese, nos crimes de “lavagem” de dinheiro e contra ordem tributária. Que, por isso, exceto pela infração descrita no tópico 10 deste TVF (compensação indevida de prejuízo

fiscal e de base de cálculo negativa da CSLL) aplicou multa de 100% sobre os valores de IRPJ, CSLL, PIS/Pasep, COFINS e IRRF ora constituídos de ofício, por estar caracterizada a prática de sonegação, fraude ou conluio.

8 14.13. Declarou que atribuiu a responsabilidade solidária ao Sr. MÁRIO CARDOSO, com fundamento no art. 135, III, do CTN, por infração de lei, contrato social ou estatuto, por ser o único sócio ostensivo e administrador da GRASSI, e em razão de as investigações conduzidas pelo MPAL no âmbito da Operação “Noteiras III” indicarem que MÁRIO CARDOSO e um de seus prepostos, ADRIANO TUON NOGUEIRA, responsável contábil da GRASSI, tiveram participação direta na negociação das notas fiscais inidôneas.

14.14. Aduziu que atribuiu a responsabilidade solidária à Sra. DAYANE TITON CARDOSO e Sr. MÁRIO JÚNIOR CARDOSO, com fundamento no art. 135, III, do CTN, por infração de lei, contrato social ou estatuto, porque ocupavam cargos de direção na GRASSI à época do cometimento das fraudes tributárias, apesar de a fiscalizada tentar manter oculta essa relação (vide tópico 4.1 deste TVF). Que, inclusive, MÁRIO JÚNIOR CARDOSO detinha procuração, com amplos e gerais poderes, para movimentar a conta bancária da GRASSI no Bradesco (fls. 1684/1685), justamente a partir de onde foram feitos os pagamentos falsamente atribuídos às “noteiras”, com vistas a ocultar os reais beneficiários, dentre os quais os próprios sócios do Grupo BALY e seus parentes.

15. Cientificada do Auto de Infração, a contribuinte protocolou sua impugnação de fls. 1941/1957. As alegações e os pedidos apresentados, de forma sucinta, seguem abaixo:

15.1. Aduziu que as autoridades fiscais apresentaram cenário de pretensas e disseminadas práticas fraudulentas, aplicaram multas de ofício agravadas, formalizaram representação fiscal para fins penais, desqualificaram amplamente a escrituração da impugnante ao apurarem grande volume de receitas omitidas e ao glosarem grande parte dos custos e despesas constantes dos registros contábeis. Que, entretanto, apesar do suposto grande número de irregularidades escriturais diagnosticadas, os autuantes, surpreendentemente, apuraram os tributos devidos não com base no lucro arbitrado, mas por via da preservação da apuração por via do lucro real. Que a imprestabilidade da escrituração, evidenciada pelo alegado expressivo intuito fraudulento e pela pretensa grande distância dos registros contábeis da realidade econômico-financeira da pessoa jurídica, não levaram os autuantes a adotar a medida jurídica que a legislação impõe para situações como esta, a adoção do lucro arbitrado.

15.2. Afirmou que diante do grave equívoco associado ao evidente erro na escolha do critério jurídico adequado, toma a decisão de, no presente processo,

contestar integralmente todos os lançamentos contra ela formalizados, mas fazendo-o de forma concentrada sobre uma questão de direito: a incorreta não adoção do lucro arbitrado.

15.3. Asseverou que não contestará aqui os fatos levantados e interpretados pela autoridade fiscal, mas que isso não quer dizer que há concordância com as versões fáticas produzidas pela fiscalização. Que diante dos fatos elencados pelos autuantes, incorreram esses agentes públicos em um erro contundente ao adotarem um critério jurídico contraditório com as conclusões fáticas que produziram; e que esse erro contundente já serve à invalidação dos lançamentos, como se demonstrará, com suporte, inclusive, na própria jurisprudência administrativa.

9 15.4. Declarou que, apesar do suposto grande número de irregularidades escriturais diagnosticadas, os autuantes, surpreendentemente, apuraram os tributos devidos não com base no lucro arbitrado, mas por via da preservação da apuração por via do lucro real. Que a imprestabilidade da escrituração, evidenciada pelo alegado expressivo intuito fraudulento e pela pretensa grande distância dos registros contábeis da realidade econômico-financeira da pessoa jurídica, não levaram os autuantes a adotar a medida jurídica que a legislação impõe para situações como esta: a adoção do lucro arbitrado. Que, tal medida, porém, é frontalmente contrária à legislação tributária.

15.5. Asseverou que o arbitramento não é uma opção de apuração do tributo, colocada à discricionariedade da autoridade fiscal; que, é, na verdade, um regime que se impõe obrigatoriamente, se presentes as circunstâncias legais que justificam sua adoção. Que o lucro arbitrado é uma das bases de cálculo possíveis para o Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ, ao lado do lucro real e do lucro presumido (artigo 44 do Código Tributário Nacional - CTN). Que no âmbito do IRPJ, a Lei nº 8.981/1995 determina as situações em que o lucro será arbitrado. Que em face desse dispositivo, a manutenção da escrituração, na forma das leis comerciais e fiscais, requer não apenas a simples apresentação dos registros realizados nos livros correspondentes, mas que os registros retratem a verdade dos fatos. Que a existência de fraudes torna a contabilidade e a escrituração de seus livros imprestáveis, fato que impossibilita o Fisco de verificar com exatidão o lucro real oferecido à tributação. Que, desse modo, quer pela inveracidade da escrituração apresentada, quer pela impossibilidade de sua reconstituição pela inexistência de documentação idônea, fato é que o lucro deverá ser arbitrado. Afirmou que o entendimento do CARF é nesse sentido.

15.6. Afirmou que no primeiro grupo de decisões, encontram-se os acórdãos cujo entendimento é o de que a escrituração de notas fiscais inidôneas caracteriza sonegação e/ou fraude na conduta praticada pelo contribuinte (de acordo com os artigos 71 e 72 da Lei nº 4.502/1964), qual seja, a apropriação de créditos e despesas com base em documentos fiscais inidôneos. Que, como consequência, a constituição do crédito tributário haveria de, obrigatoriamente, observar o regime do lucro arbitrado e não do lucro real, conforme determina expressamente o citado artigo 47, inciso II, da Lei nº 8.981/1995. Argumentou que o dispositivo não parece apontar quaisquer temperamentos a serem feitos pela autoridade

lançadora, e que verificada a fraude, independentemente da representatividade das glosas em relação aos custos globais do contribuinte, deve ser utilizada a sistemática do lucro arbitrado.

15.7. Asseverou que o segundo grupo é composto por julgados que vão no caminho diametralmente oposto. Que nesses precedentes também se afirma ser necessário saber quanto existe de despesas do contribuinte fundadas em notas fiscais inidôneas, em comparação com os custos de sua atividade. Que, porém, a conclusão que ali se alcança é de que a glosa de despesas relacionadas às notas fiscais inidôneas não deve culminar no arbitramento do lucro. Que as razões encontradas para tanto são diversas.

10 15.8. Declarou que há o terceiro grupo de decisões, em que as turmas de julgamento estão preocupadas com a não utilização do arbitramento de forma indiscriminada e, ao mesmo tempo, tendo o cuidado em verificar o regime de tributação mais favorável aos contribuintes, de modo a afastar a possibilidade de tributação do patrimônio ao invés do lucro da sociedade empresária. Que nesse sentido, destaca-se o Acórdão nº 1201-005.640, de 17 de novembro de 2022.

15.9. Afirmou que confrontando as divergentes posições das turmas ordinárias sobre a interpretação do artigo 47 da Lei nº 8.981/1995, mais especificamente sobre a relevância do quantum glosado pelo lançamento tributário, em relação às compras globais do período de apuração em questão pelo contribuinte, a Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF manifestouse no Acórdão nº 9101-006.523, prolatado na sessão de 4 de abril de 2023, afirmando que “a representatividade das compras inidôneas em relação ao total de custos escriturados não é suficiente para avaliar a necessidade de arbitramento dos lucros, mas também não permite que a autoridade lançadora formalize a exigência na sistemática do lucro real sem perquirir da repercussão da glosa na validade da escrituração apresentada pelo sujeito passivo”.

15.10. Aduziu que o raciocínio prevalente na esfera da CSRF é o de tentar mitigar a subjetividade do artigo 47, II, da Lei nº 8.981/1995, afirmando a necessidade de que a autoridade fiscal, ao adotar ou não o lucro real, o faça de forma fundamentada, indicando as razões que justificam ou não justificam a adoção do lucro arbitrado. Que, portanto, na fundamentação dos lançamentos de ofício, a minudente, detalhada exposição dos fatos, naquilo que se refere à afirmação ou não da imprestabilidade da escrituração em face das irregularidades e vícios constatados. Que é da consonância entre os fatos descritos e o critério jurídico adotado para a constituição dos créditos tributários que depende a validação dos lançamentos formalizados.

15.11. Afirmou que a autoridade fiscal, em nenhum segmento do seu TVF, fez qualquer menção acerca das razões pela qual estava mantendo o regime de apuração adotado pela impugnante, o lucro real. Que isso pode até parecer, numa primeira tomada de olhos, como respeito e/ou preservação da opção original da pessoa jurídica, mas que não é. Declarou que o lucro real é o desejado pela impugnante a partir de um cenário no qual seus registros não sejam tão contaminados pelas conclusões fiscais; que, se, entretanto, o quadro é do tipo emoldurado pela autoridade fiscal no presente processo, a preservação do lucro real certamente não lhe traz quaisquer benefícios. Que num cenário de tantas objeções aos registros de receitas, custos e despesas, amplas são as possibilidades de, por via da preservação do lucro

real, se ter uma aproximação excessiva das figuras “receita” e “lucro”. Que não é por outra razão que o lucro arbitrado é imposto nas situações do artigo 47 da Lei nº 8.981/1995, porque o legislador saberia que quando a contaminação da escrituração é expressiva, a manutenção do lucro real, pelas restrições que traz, por exemplo, quanto à apropriação de custos e despesas, normalmente conduz a uma tributação mais centrada na receita do que no lucro.

15.12. Asseverou que diante de tudo o que foi exposto deve ser reconhecido o erro de critério jurídico cometido pela autoridade fiscal ao não adotar, in casu, o lucro arbitrado como 11 forma de apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL. Que, com isso, devem ser integralmente anulados os lançamentos a título de IRPJ e CSLL, porque tanto em relação às parcelas que se referem à omissão de receitas, quanto às associadas à glosa de despesas, e à compensação de prejuízos fiscais e base de cálculo negativas, toda a matéria tributável teria sido levada a uma forma de apuração dos tributos juridicamente incorreta: o lucro real, ao invés do lucro arbitrado. Que trataria de uma contaminação dos referidos lançamentos, impassível de ser sanada em sede de julgamento administrativo.

15.13. Declarou que como a insuficiência no recolhimento das estimativas só se deu porque o IRPJ e a CSLL foram apurados com base no lucro real anual, medida que seria incorreta, as multas isoladas exigidas com base no não recolhimento de estimativas devem ser canceladas.

15.14. Asseverou que os lançamentos do PIS/PASEP, COFINS e IPI devem ser cancelados diante do uso incorreto do manejo de presunções escriturais relativo à manutenção na contabilidade de “passivo fictício”. Aduziu que se a escrituração é imprestável, ou se contém vícios significativos, isso deve valer para o bem e para o mal. Que não é possível afirmar-se a imprestabilidade da escrituração e, ao mesmo tempo, querer usar dados/registros escriturais para validar o uso de presunções legais que dependem de dados/registros postos naquela escrituração desqualificada. Que a declaração de imprestabilidade da escrituração não é um juízo discricionário da autoridade fiscal, mas uma determinação coativa legal. Que apesar de no caso concreto, não ter havido a afirmação formal da imprestabilidade da escrituração por parte da autoridade fiscal, são os fatos por ela mesma detalhados tão extensivamente que evidenciam aquilo que por alguma razão – conveniência ou desconhecimento – não quis dizer.

15.15. Aduziu que o lançamento de IRRF deve ser integralmente cancelado diante do uso incorreto de dados escriturais. Afirmou que se a escrituração da impugnante é imprestável à luz de tudo quanto a autoridade fiscal capitulou, não pode ser admitido que a mesma autoridade fiscal busque na escrituração os registros acerca dos pagamentos efetuados para, a partir dali, vir a exigir o IRRF diante da eventual falta de comprovação dos beneficiários ou das causas dos referidos pagamentos.

15.16. Ao final requereu o cancelamento integral de todos os lançamentos.

A DRJ julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade do contribuinte, nos termos da ementa abaixo reproduzida:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2018, 2019, 2020

NULIDADE. LANÇAMENTO. INEXISTÊNCIA.

Não há que se falar em lançamento nulo, quando não há atos, termos, despachos e decisões emanadas de agentes incompetentes ou quando não há preterição do direito de defesa.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2018, 2019, 2020

LUCRO REAL. REGIME TRIBUTÁRIO. OCORRÊNCIA DE FRAUDES. EMPRESAS NOTEIRAS. EXPURGO DE OPERAÇÕES FICTÍCIAS. CONTABILIDADE. DETERMINAÇÃO DO LUCRO REAL. MANUTENÇÃO.

Mantém-se o regime tributário do lucro real, em vez do lucro arbitrado, mesmo quando há registro de operações fraudulentas na contabilidade pela escrituração de supostas operações comerciais com empresas “noteiras”, quando é possível o expurgo dessas operações fictícias mediante glosas de despesas e adição de receitas omitidas, para que torne possível a determinação do lucro real.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2018, 2019, 2020

CSLL. DECORRÊNCIA. LANÇAMENTO REFLEXO.

Versando sobre as mesmas ocorrências fáticas, aplica-se ao lançamento reflexo alusivo à CSLL o que restar decidido no lançamento do IRPJ.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Ano-calendário: 2018, 2019, 2020

COFINS. DECORRÊNCIA. LANÇAMENTO REFLEXO.

Versando sobre as mesmas ocorrências fáticas, aplica-se ao lançamento reflexo alusivo à COFINS o que restar decidido no lançamento do IRPJ.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Ano-calendário: 2018, 2019, 2020

PIS. DECORRÊNCIA. LANÇAMENTO REFLEXO.

Versando sobre as mesmas ocorrências fáticas, aplica-se ao lançamento reflexo alusivo ao PIS o que restar decidido no lançamento do IRPJ.

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Ano-calendário: 2018, 2019, 2020

IPI. DECORRÊNCIA. LANÇAMENTO REFLEXO.

Versando sobre as mesmas ocorrências fáticas, aplica-se ao lançamento reflexo alusivo à IPI o que restar decidido no lançamento do IRPJ.

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

Ano-calendário: 2018, 2019, 2020

IRRF. DECORRÊNCIA. LANÇAMENTO REFLEXO.

Versando sobre as mesmas ocorrências fáticas, aplica-se ao lançamento reflexo alusivo ao IRRF o que restar decidido no lançamento do IRPJ.

IRRF. PAGAMENTOS SEM IDENTIFICAÇÃO DE BENEFICIÁRIO OU SEM CAUSA. TRIBUTAÇÃO.

Correta a tributação de IRRF sobre pagamentos sem identificação de beneficiário ou sem causa, quando apesar de regularmente intimado, o contribuinte não comprova a operação ou a sua causa, mediante documentação hábil e idônea

Impugnação Improcedente**Crédito Tributário Mantido**

Ciente da decisão de primeira instância, o ora Recorrente apresenta Recurso Voluntário, no qual expõe os fundamentos de fato e de direito que serão desenvolvidos no voto.

Ao final, pede a revisão do Acórdão da DRJ no sentido de que seja deferido seu pleito.

É o relatório.

VOTO**Conselheiro Rafael Zedral - Relator****Admissibilidade**

Inicialmente, reconheço a plena competência deste Colegiado para apreciação do Recurso Voluntário. Demais disso, observo que o recurso é tempestivo e atende os outros requisitos de admissibilidade, portanto, dele conheço.

DO MÉRITO

Antes de adentrarmos nos argumentos do Recurso Voluntário — que, aliás, se limita a reproduzir os termos da impugnação —, é necessário relembrar os fatos e fundamentos que ensejaram a lavratura dos autos de infração.

A autuação contra a recorrente abrange os tributos **IRPJ, CSLL, PIS, COFINS e IRRF**, com base nas seguintes constatações:

Em relação ao IRPJ e tributos reflexos:

- (1) **Omissão de receitas**, evidenciada pelo **registro de passivos fictícios**,

- (2) **Registro de despesas inidôneas.**

Quanto ao IRRF:

- Lançamento motivado pela **realização de pagamentos a beneficiários não identificados ou sem causa** jurídica comprovada.

Nas e-fls. 5 e seguintes dos autos, a autoridade fiscal detalha cada infração mencionada, iniciando com a omissão de receitas por meio do registro de passivos fictícios. As infrações são individualizadas por empresa envolvida.

Tomemos como exemplo o primeiro caso, envolvendo a **recorrente** e a empresa **PLATEC COMÉRCIO DE EMBALAGENS EIRELI** (e-fls. 5), em que se apurou um valor de **R\$ 9.348.552,16**. A autoridade fiscal remete ao item 6.1 do Termo de Verificação Fiscal (TVF):

OMISSÃO DE RECEITAS POR PRESUNÇÃO LEGAL
INFRAÇÃO: PASSIVO FICTÍCIO

OMISSÃO DE RECEITAS. REGISTRO DE PASSIVOS FICTÍCIOS.

Supostas aquisições de insumos junto à PLATEC COMÉRCIO DE EMBALAGENS EIRELI, CNPJ 39.372.225/0001-04.

Obrigações registradas na conta “621700 - Platec Comercio de Embalagens Eireli”, do passivo circulante.

Infração descrita no tópico 6.1 do Termo de Verificação Fiscal.

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/12/2020	9.348.552,16	100,00

Na análise do TVF (e-fls. 227), consta que a **PLATEC**, formalmente estabelecida em Maceió/AL — enquanto a recorrente tem sede em Tubarão/SC —, **emitiu notas fiscais de venda de insumos no valor de R\$ 9.348.552,16**, apesar de **nunca ter existido de fato**.

Essas notas fiscais foram efetivamente emitidas, registradas no sistema SPED e anexadas aos autos. As despesas correspondentes constam contabilizadas na conta **621700**, conforme ilustrado na documentação.

Segundo a **Coordenação-Geral de Programação e Estudos da Receita Federal (COPES)**, a PLATEC foi utilizada para práticas fraudulentas, tendo emitido **R\$ 47.300.000,00** em notas fiscais sem comprovação de entrada de recursos, caracterizando-se como empresa “noteira”. A empresa **não possuía empregados registrados e jamais recolheu tributos federais**.

A recorrente, por sua vez, **não comprovou o pagamento** das despesas atribuídas à PLATEC.

O TVF conclui, ao analisar o caso, que os lançamentos na conta 621700 se referem a **obrigações inexistentes**, ou seja, **passivos fictícios** (e-fls. 231), como destacado abaixo:

Por todo o exposto, pode-se concluir que são passivos fictícios as obrigações registradas na conta “621700 - Platec Comercio de Embalagens Eireli” (razão às fls. 3179 a 3191). Com fundamento no art. 40 da Lei nº 9.430/1996, procede-se ao lançamento do IRPJ, CSLL, PIS/Pasep e COFINS por omissão de receitas. Considerou-se ocorrida a omissão no momento do registro contábil do passivo fictício (Súmula CARF nº 144). Os valores tributáveis e os períodos de apuração correspondentes estão indicados na Tabela 8.

Tabela 8 – Valores tributáveis por omissão de receitas
Passivos fictícios registrados na conta “621700 - Platec Comercio de Embalagens Eireli”

IRPJ e CSLL		PIS/Pasep e COFINS	
4º trimestre do AC 2020	R\$ 9.348.552,16	Outubro/2020	R\$ 147.460,00
		Dezembro/2020	R\$ 9.201.092,16

Essa mesma situação se repete nos demais onze casos analisados no item “6. OMISSÃO DE RECEITAS. PASSIVOS FICTÍCIOS. SUPOSTAS AQUISIÇÕES DE INSUMOS JUNTO A EMPRESAS INIDÔNEAS” do TVF, nos quais se verifica que as notas fiscais de vendas de insumos foram registradas pela recorrente, mas referem-se a aquisições simuladas.

Quanto à infração referente ao registro de despesas inidôneas, quatro empresas estão envolvidas. Tomemos como exemplo a primeira autuação.

A fiscalização apurou que a recorrente registrou, na conta do passivo circulante “638660 - K12 PUBLICIDADE E MARKETING EIRELI” (razão às fls. 3192 a 3202), um valor de R\$ 13.159.998,73 (e-fls. 263 do TVF). Parte dessa despesa foi reconhecida no resultado, e parte foi transferida à empresa FRUTS INDÚSTRIA DE CONCENTRADOS DA AMAZÔNIA LTDA, sob a justificativa de compartilhamento de despesas.

As notas fiscais da K12 PUBLICIDADE E MARKETING EIRELI foram emitidas manualmente, em sequência numérica. Conforme a fiscalização, a K12 foi constituída em 04/10/2017, com sede declarada em Satuba/AL, e foi declarada inapta por omissão de declarações em 08/06/2022 (fl. 1646).

Apesar da expressividade das operações (R\$ 13,1 milhões), a recorrente, mesmo após intimação, afirmou não ter celebrado contrato ou acordo com a K12.

Constatou-se ainda que IGOR OLIVEIRA LOPES DE LIMA, sócio integral da K12, recebeu auxílio emergencial nos anos de 2020 e 2021, além de que a empresa nunca apresentou movimentação financeira.

Ao final, a despesa lançada pela recorrente foi glosada, por se referir a serviço inexistente.

Situação similar se verifica nos demais casos de despesas inidôneas: empresas de fachada emitiram notas fiscais contra a recorrente por serviços que não foram prestados. Não há comprovação nem de que os valores foram recebidos por essas empresas, nem de que houve pagamento por parte da recorrente.

O lançamento de IRRF, por sua vez, foi formalizado conforme auto de infração de e-fls. 137 e seguintes, com fundamento em duas infrações distintas:

1. **Pagamentos sem causa ou relativos a operações não comprovadas;**
2. **Pagamentos a beneficiários não identificados.**

O TVF assim inicia a fundamentação dos lançamentos de IRRF:

Na escrituração contábil da fiscalizada dos ACs 2018, 2019 e 2020, há vários pagamentos atribuídos a empresas inidôneas, conhecidas como “noteiras”. Algumas delas, inclusive, investigadas pelo MPAL no âmbito da Operação “Noteiras III” (vide tópico 5 deste TVF).

E a autoridade fiscal detalha os casos envolvendo a ALL BEBIDAS COMÉRCIO VAREJISTA E ATACADISTA EIRELI (e-fls. 284), a W.F. FRANCISCO DA SILVA EIRELI (e-fls. 285), a S J M DA SILVA EIRELI (e-fls. 290) e outras.

Verificou-se que em contrapartida para a emissão fraudulenta de notas fiscais de venda de insumos emitidas pela ALL BEBIDAS, a recorrente emitia cheques que eram sacados em espécie no caixa do banco. Todas estas operações, desde compra de insumos, o registro e baixa de passivo e a emissão do cheque foram lançados na contabilidade da recorrente.

Fiz este pequeno resumo dos fatos para, a partir de agora, adentrar ao único argumento da defesa apresentado na impugnação e no Recurso Voluntário.

Inicialmente, a defesa repete o que já havia afirmado na impugnação de que *“a agora recorrente **não contestará aqui, como já não o fez perante a DRJ, os fatos levantados e interpretados pela autoridade fiscal, mas isso não quer dizer que há concordância com as versões fáticas produzidas pela fiscalização.**”*

Assim, em que pese a defesa não contestar os fatos apurados pela fiscalização, afirma que a decisão de lançar os tributos pelo Lucro real seria contraditório em face dos fatos apresentados pela própria fiscalização.

Afirma que, considerando os fatos descritos no TVF, a utilização do Lucro Real neste caso estaria invalidada, pois entende que o Fisco teria considerado a sua escrituração fiscal imprestável.

Assim, para manter a sua coerência com os fatos apurados, o trabalho da Fiscalização deveria ter lançado os tributos pelo Lucro Arbitrado.

A peça de defesa apresenta alguns julgados de turmas deste CARF com entendimentos divergentes sobre o quanto as glosas de despesas pela invalidade das notas fiscais podem interferir na decisão de tributar pelo Lucro Arbitrado ou Real.

Em alguns julgados (e-fls. 4114) a existência de notas fiscais inidôneas exigiria a apuração pelo Lucro Arbitrado. Em outros (e-fls. 4116), como é o caso do Acórdão nº 1401-006.234, decidiu-se que *“independentemente do montante glosado, a desconsideração de custos lastreados em notas fiscais inidôneas não dá causa ao arbitramento do lucro, vez que a adoção da*

referida sistemática devolve ao contribuinte o direito de deduzir parcela desses mesmos dispêndios, o que, à luz da moralidade e da legalidade, não é aceitável”.

Em seguida, a defesa descreve e discorre sobre outras decisões deste CARF (a peça de defesa possui 27 páginas), abrindo amplo diálogo com estas decisões, as quais, por óbvio, não se referem ao caso aqui analisado.

No entanto, a defesa não faz qualquer menção, ainda que indireta, aos fatos narrados pela autoridade fiscal.

É certo que a defesa havia afirmado, já na impugnação (e-fls. 3.921), que não contestaria os *“fatos levantados e interpretados pela autoridade fiscal, mas isso não quer dizer que há concordância com as versões fáticas produzidas pela fiscalização.”* No entanto, a apresentação de uma alegação de que a forma de apuração do lucro estaria incorreta se correlaciona com os próprios fatos levantados pela Fiscalização, na medida que a recorrente defende que deveria ter sido apurado o Lucro Arbitrado pois sua escrituração teria sido considerada imprestável.

Vejamos:

*“41. Pois bem, como se percebe claramente, são as palavras, **as considerações, as conclusões da autoridade fiscal**, compiladas exaustivamente do conteúdo deste e de outros processos oriundos de uma fiscalização que já dura mais de dois anos, que **servem à clara, insofismável, límpida afirmação que nada**, ou quase nada da escrituração da ora recorrente **serve como meio hábil à caracterização da sua prestabilidade tributária**. É de se perceber que a recorrente **não está aqui discutindo ou aceitando como real**, verídico todo este drástico quadro construído pela autoridade fiscal, mas **apenas alegando que do ponto de vista do que concluiu e firmou a autoridade fiscal, a escrituração da recorrente seria imprestável** e, portanto, a **formalização de lançamentos com base na preservação da aplicabilidade do lucro real se mostra visivelmente irregular.**” E-fls. 4123*

Não assiste razão à recorrente no seu único ponto de defesa.

Mesmo que os **fatos apurados pela Fiscalização não sejam contestados**, é impossível simplesmente ignorá-los. A análise dos fatos e documentos presentes nos autos é crucial para determinar se as condições para a apuração do **Lucro Arbitrado** foram de fato cumpridas.

É importante ressaltar que **o Termo de Verificação Fiscal (TVF) não menciona, nem mesmo indiretamente, a desconsideração da escrituração contábil da recorrente**. Pelo contrário, foi justamente através da escrituração de todas as despesas, pagamentos, cheques emitidos e, principalmente, todas as notas fiscais fraudulentas, que foi possível comprovar a **operação ilícita** da recorrente em conjunto com as empresas de fachada (as chamadas "Noteiras").

A escrituração da recorrente, **no que diz respeito ao ato de registrar a movimentação** financeira e comercial da empresa, **não possui vícios ou máculas**. Todos os atos foram **devidamente registrados** e estão acompanhados dos documentos pertinentes. O problema reside na **conduta das pessoas que geriram a empresa, que se utilizaram da escrituração para fraudar a realidade**, criando fatos que existem apenas no papel.

O **Artigo 47¹ da Lei nº 8.891/1995** estabelece as condições para o arbitramento do lucro, especificando, em seu inciso II, que isso ocorre quando a escrituração "revelar evidentes indícios de fraude ou contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para: a) identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária; ou b) determinar o lucro real".

No presente caso, a escrituração **permite perfeitamente a apuração do Lucro Real**, tanto que a atuação fiscal **se limitou à glosa de despesas e à desconsideração de passivos fictícios**, sem necessidade de reconstrução da base de cálculo via arbitramento.

A defesa, ao sustentar que a mera presença de fraude anula toda a escrituração, **inverte a lógica prevista no artigo 47 da Lei 8.981/1995**. Sua tese parte da premissa de que, havendo fraude em alguma operação, toda a escrituração estaria contaminada e, portanto, inapta à apuração do lucro real, o que não encontra respaldo legal.

Tal entendimento levaria à seguinte conclusão ilógica: **fraude e Lucro Real seriam juridicamente inconciliáveis**, de modo que qualquer glosa por notas fiscais inidôneas implicaria, automaticamente, o arbitramento do lucro.

Ao contrário, a própria atuação da fiscalização demonstra a **efetividade da escrituração da recorrente como meio de prova**, ainda que para demonstrar práticas irregulares. Assim, ausente qualquer das hipóteses legais de arbitramento, **correta foi a apuração com base no Lucro Real**.

Houve responsabilização dos créditos lançados aos sujeitos passivos Mario Cardoso, Dayane Titon Cardoso e Mario Junior Cardoso, os quais, apesar de intimados do teor do auto de infração, não apresentaram impugnação. a RFB lavrou termo de revelia, e os julgadores da DRJ consideraram definitiva o lançamento quanto a este ponto.

Estas pessoas físicas também não apresentaram Recurso Voluntário.

CONCORDÂNCIA COM OS FUNDAMENTOS DA DECISÃO RECORRIDA

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

I - o contribuinte, obrigado à tributação com base no lucro real ou submetido ao regime de tributação de que trata o Decreto-Lei nº 2.397, de 1987, não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal;

II - **a escrituração a que estiver obrigado o contribuinte revelar evidentes indícios** de fraude ou contiver vícios, erros ou deficiências **que a tornem imprestável para:**

a) identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária; ou
b) **determinar o lucro real**

Com base no art. 114, §12, I² do Anexo da Portaria MF nº 1.634, de 2023 (Ricarf), declaro minha concordância com os fundamentos da decisão recorrida, os quais me utilizo como razão de decidir.

Das preliminares

Da nulidade 26.A impugnante alegou que deve ser reconhecido o erro de critério jurídico cometido pela autoridade fiscal ao não adotar o lucro arbitrado como forma de apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL. Que, com isso, devem ser integralmente anulados os lançamentos a título de IRPJ e CSLL, porque tanto em relação às parcelas que se referem à omissão de receitas, quanto às associadas à glosa de despesas, e à compensação de prejuízos fiscais e base de cálculo negativas, toda a matéria tributável teria sido levada a uma forma de apuração dos tributos juridicamente incorreta: o lucro real, ao invés do lucro arbitrado. Que trataria de uma contaminação dos referidos lançamentos, impassível de ser sanada em sede de julgamento administrativo.

27.São improcedentes as alegações da impugnante.

14 28.As hipóteses de nulidade de lançamento estão previstas no art. 59 do Decreto 70.235/1972, e elas são taxativas:

Art. 59. São nulos:

I- os atos e termos lavrados por pessoa incompetente; II- os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam conseqüência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993) (grifei)

29.Conforme o art. 59 transcrito acima, há nulidade quando temos atos, termos, despachos e decisões emanadas de agentes incompetentes ou quando há

² Art. 114. As decisões dos colegiados, em forma de acórdão ou resolução, serão assinadas pelo presidente, pelo relator, pelo redator designado ou por conselheiro que fizer declaração de voto, devendo constar, ainda, o nome dos conselheiros presentes, ausentes e impedidos ou sob suspeição, especificando-se, se houver, os conselheiros vencidos, a matéria em que o relator restou vencido e o voto vencedor.
[...]

§12. A fundamentação da decisão pode ser atendida mediante:

I - declaração de concordância com os fundamentos da decisão recorrida; e

preterição do direito de defesa. No presente caso, não se trata de nenhuma dessas hipóteses, a questão é quanto ao arbitramento do lucro.

30.Ademais, verifica-se que os autos de infração preenchem os requisitos exigidos para o lançamento previstos no art. 10 do Decreto 70.235/1972(Processo Administrativo Fiscal).

31.Dessa forma, rejeitam-se as alegações de nulidade.

Do mérito Do arbitramento 32.Em sua defesa, a impugnante alegou que as autoridades fiscais apresentaram cenário de pretensas e disseminadas práticas fraudulentas, aplicaram multas de ofício agravadas, formalizaram representação fiscal para fins penais, desqualificaram amplamente a escrituração da impugnante ao apurarem grande volume de receitas omitidas e ao glosarem grande parte dos custos e despesas constantes dos registros contábeis. Que, entretanto, apesar do suposto grande número de irregularidades escriturais diagnosticadas, os autuantes, surpreendentemente, apuraram os tributos devidos não com base no lucro arbitrado, mas por via da preservação da apuração por via do lucro real. Que a imprestabilidade da escrituração, evidenciada pelo alegado expressivo intuito fraudulento e pela pretensa grande distância dos registros contábeis da realidade econômico-financeira da pessoa jurídica, não levaram os autuantes a adotar a medida jurídica que a legislação impõe para situações como esta, a adoção do lucro arbitrado. Afirmou que diante do grave equívoco associado ao evidente erro na escolha do critério jurídico adequado, 15 toma a decisão de, no presente processo, contestar integralmente todos os lançamentos contra ela formalizados, mas fazendo-o de forma concentrada sobre uma questão de direito: a incorreta não adoção do lucro arbitrado. Asseverou que não contestará aqui os fatos levantados e interpretados pela autoridade fiscal, mas que isso não quer dizer que há concordância com as versões fáticas produzidas pela fiscalização. Que diante dos fatos elencados pelos autuantes, incorreram esses agentes públicos em um erro contundente ao adotarem um critério jurídico contraditório com as conclusões fáticas que produziram; e que esse erro contundente já serve à invalidação dos lançamentos, como se demonstrará, com suporte, inclusive, na própria jurisprudência administrativa.

33.Alegou ainda a impugnante que, apesar do suposto grande número de irregularidades escriturais diagnosticadas, os autuantes, surpreendentemente, apuraram os tributos devidos não com base no lucro arbitrado, mas por via da preservação da apuração por via do lucro real. Que a imprestabilidade da escrituração, evidenciada pelo alegado expressivo intuito fraudulento e pela pretensa grande distância dos registros contábeis da realidade econômico-financeira da pessoa jurídica, não levaram os autuantes a adotar a medida jurídica que a legislação impõe para situações como esta: a adoção do lucro arbitrado. Que, tal medida, porém, é frontalmente contrária à legislação tributária. Asseverou que o arbitramento não é uma opção de apuração do tributo, colocada à discricionariedade da autoridade fiscal; que, é, na verdade, um

regime que se impõe obrigatoriamente, se presentes as circunstâncias legais que justificam sua adoção. Que o lucro arbitrado é uma das bases de cálculo possíveis para o Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ, ao lado do lucro real e do lucro presumido (artigo 44 do Código Tributário Nacional - CTN). Que no âmbito do IRPJ, a Lei nº 8.981/1995 determina as situações em que o lucro será arbitrado. Que em face desse dispositivo, a manutenção da escrituração, na forma das leis comerciais e fiscais, requer não apenas a simples apresentação dos registros realizados nos livros correspondentes, mas que os registros retratem a verdade dos fatos. Que a existência de fraudes torna a contabilidade e a escrituração de seus livros imprestáveis, fato que impossibilita o Fisco de verificar com exatidão o lucro real oferecido à tributação. Que, desse modo, quer pela inveracidade da escrituração apresentada, quer pela impossibilidade de sua reconstituição pela inexistência de documentação idônea, fato é que o lucro deverá ser arbitrado. Afirmou que o entendimento do CARF é nesse sentido. Afirmou que no primeiro grupo de decisões, encontram-se os acórdãos cujo entendimento é o de que a escrituração de notas fiscais inidôneas caracteriza sonegação e/ou fraude na conduta praticada pelo contribuinte (de acordo com os artigos 71 e 72 da Lei nº 4.502/1964), qual seja, a apropriação de créditos e despesas com base em documentos fiscais inidôneos. Que, como consequência, a constituição do crédito tributário haveria de, obrigatoriamente, observar o regime do lucro arbitrado e não do lucro real, conforme determina expressamente o citado artigo 47, inciso II, da Lei nº 8.981/1995. Argumentou que o dispositivo não parece apontar quaisquer temperamentos a serem feitos pela autoridade lançadora, e que verificada a fraude, independentemente da representatividade das glosas em relação aos custos globais do contribuinte, deve ser utilizada a sistemática do lucro arbitrado. Asseverou que o segundo grupo é composto por julgados que vão no caminho diametralmente oposto. Que nesses 16 precedentes também se afirma ser necessário saber quanto existe de despesas do contribuinte fundadas em notas fiscais inidôneas, em comparação com os custos de sua atividade. Que, porém, a conclusão que ali se alcança é de que a glosa de despesas relacionadas às notas fiscais inidôneas não deve culminar no arbitramento do lucro. Que as razões encontradas para tanto são diversas. Declarou que há o terceiro grupo de decisões, em que as turmas de julgamento estão preocupadas com a não utilização do arbitramento de forma indiscriminada e, ao mesmo tempo, tendo o cuidado em verificar o regime de tributação mais favorável aos contribuintes, de modo a afastar a possibilidade de tributação do patrimônio ao invés do lucro da sociedade empresária. Que nesse sentido, destaca-se o Acórdão nº 1201-005.640, de 17 de novembro de 2022.

34. Alegou ainda a impugnante que confrontando as divergentes posições das turmas ordinárias sobre a interpretação do artigo 47 da Lei nº 8.981/1995, mais especificamente sobre a relevância do quantum glosado pelo lançamento tributário, em relação às compras globais do período de apuração em questão pelo contribuinte, a Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF manifestou-se no Acórdão nº 9101-006.523, prolatado na sessão de 4 de abril de 2023, afirmando

que “a representatividade das compras inidôneas em relação ao total de custos escriturados não é suficiente para avaliar a necessidade de arbitramento dos lucros, mas também não permite que a autoridade lançadora formalize a exigência na sistemática do lucro real sem perquirir da repercussão da glosa na validade da escrituração apresentada pelo sujeito passivo”. Aduziu que o raciocínio prevalente na esfera da CSRF é o de tentar mitigar a subjetividade do artigo 47, II, da Lei nº 8.981/1995, afirmando a necessidade de que a autoridade fiscal, ao adotar ou não o lucro real, o faça de forma fundamentada, indicando as razões que justificam ou não justificam a adoção do lucro arbitrado. Que, portanto, na fundamentação dos lançamentos de ofício, a minudente, detalhada exposição dos fatos, naquilo que se refere à afirmação ou não da imprestabilidade da escrituração em face das irregularidades e vícios constatados. Que é da consonância entre os fatos descritos e o critério jurídico adotado para a constituição dos créditos tributários que depende a validação dos lançamentos formalizados. Afirmou que a autoridade fiscal, em nenhum segmento do seu TVF, fez qualquer menção acerca das razões pela qual estava mantendo o regime de apuração adotado pela impugnante, o lucro real. Que isso pode até parecer, numa primeira tomada de olhos, como respeito e/ou preservação da opção original da pessoa jurídica, mas que não é. Declarou que o lucro real é o desejado pela impugnante a partir de um cenário no qual seus registros não sejam tão contaminados pelas conclusões fiscais; que, se, entretanto, o quadro é do tipo emoldurado pela autoridade fiscal no presente processo, a preservação do lucro real certamente não lhe traz quaisquer benefícios. Que num cenário de tantas objeções aos registros de receitas, custos e despesas, amplas são as possibilidades de, por via da preservação do lucro real, se ter uma aproximação excessiva das figuras “receita” e “lucro”. Que não é por outra razão que o lucro arbitrado é imposto nas situações do artigo 47 da Lei nº 8.981/1995, porque o legislador saberia que quando a contaminação da escrituração é expressiva, a manutenção do lucro real, pelas restrições que traz, por exemplo, quanto à apropriação de custos e despesas, normalmente conduz a uma tributação mais centrada na receita do que no lucro. Declarou que como a insuficiência no recolhimento das estimativas só se deu porque o IRPJ 17 e a CSLL foram apurados com base no lucro real anual, medida que seria incorreta, as multas isoladas exigidas com base no não recolhimento de estimativas devem ser canceladas.

35.Os argumentos da impugnante são infundados.

36.Antes de mais nada, é necessário examinar o art. 47 da Lei 8.981/1995

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

I- o contribuinte, obrigado à tributação com base no lucro real ou submetido ao regime de tributação de que trata o Decreto-Lei nº 2.397, de 1987, não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal; II- a escrituração a que estiver obrigado o

contribuinte revelar evidentes indícios de fraude ou contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para:

- a) identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária; ou
- b) determinar o lucro real.

[...] (grifei)

37.O inciso II do art. 47 acima transcrito, reza que o lucro deve ser arbitrado quando a escrituração a que estiver obrigado o contribuinte revelar evidentes indícios de fraude ou contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária; ou determinar o lucro real. Porém, da leitura da norma legal, compreende-se que não é o simples fato de a escrituração conter fraudes, vícios e erros, que, automaticamente, torna a contabilidade imprestável. É necessário que esses fatos a torne imprestável para identificação da efetiva movimentação financeira ou determinação do lucro real. 38.A contribuinte ressalta que diante da ocorrência de tantas fraudes apuradas pela Fiscalização, caminho natural teria sido o arbitramento do lucro. Apesar desses argumentos da impugnante, vimos que a própria lei não obriga o arbitramento somente em razão da existência de fraudes.

39.Na sequência prosseguimos na análise do dispositivo legal.

40.Do exame do dispositivo transcrito acima, verifica-se que há duas situações em que o arbitramento é necessário, a primeira situação é quando não há identificação da movimentação financeira na contabilidade, e a segunda situação é quando a contabilidade é imprestável para determinação do lucro real, que, inclusive, é opção realizada pela impugnante para os períodos fiscalizados.

41.Da análise do processo fiscal, verifica-se que não ocorreu falta de escrituração da efetiva movimentação financeira. Esse fato pode ser aferido diante da inexistência de lançamento por infração denominada de depósitos bancários de origem não comprovada. 18 42.O que a Fiscalização detectou com base nos extratos bancários obtidos via RMF foram as irregularidades na contabilidade, quanto à identificação dos reais beneficiários dos pagamentos efetuados pela contribuinte.

43.Da análise efetuada, conclui-se que não é o caso de arbitramento de lucro com fundamento no art. 47, inciso II, alínea “a”, da Lei 8.981/1995.

44.A outra situação para arbitramento, é quando a contabilidade é imprestável para apuração do lucro real, regime tributário optado pela contribuinte.

45.Importante ressaltar que a auditoria fiscal realizada pelas autoridades tributárias de glosar as despesas atribuídas a supostos serviços prestados por empresas “noteiras”, e, ainda, de tributar como receitas omitidas o registro de passivos fictícios de insumos adquiridos de empresas “noteiras”, é que permitiram a determinação do lucro real. Assim, o efeito do procedimento fiscal é

exatamente o contrário da alegação da contribuinte de que que diante de tantas fraudes constatadas, a contabilidade seria imprestável para apuração do Lucro Real. 46.As empresas “noteiras”, as quais a fiscalizada informou como tendo adquirido insumos e recebido prestação de serviço, foram objeto de investigação do Ministério Público e da Polícia Civil do Estado de Alagoas tendo a operação denominada de “Noteiras III”, confira-se o extrato do Termo de Verificação Fiscal:

Em junho/2022 foi deflagrada a Operação “Noteiras III”, conduzida pelo Ministério Público do Estado de Alagoas (MPAL), que teve por objeto desarticular organização criminosa especializada em fraudes estruturadas que se utilizava de empresas de fachada para fins de práticas criminosas.

As investigações apontaram a emissão de notas fiscais fraudulentas, a partir da constituição de empresas fictícias, criadas somente para esta finalidade – inclusive, de forma reiterativa, com quadro societário composto por pessoas interpostas – com evidente objetivo de dissimular os reais beneficiários do esquema.

O juízo da 17ª Vara Criminal de Maceió/AL autorizou o compartilhamento de provas com a Receita Federal do Brasil, conforme decisão constante dos Autos nº 8161194-67.2022.8.02.0001, ora juntada às fls. 3438/3439.

O pedido de afastamento do sigilo fiscal e bancário apresentado pelo MPAL (fls. 3440 a 3463), o qual teve subsídios colhidos também em acordo de colaboração celebrado com alguns dos investigados, descreve como funcionava a organização criminosa, bem como utilização do esquema por empresas do Grupo BALY, inclusive a GRASSI, ora fiscalizada. [...] (grifei)

47.Como uma das empresas “noteiras” que supostamente teria fornecido insumos para industrialização para fiscalizada GRASSI, é a empresa PLATEC COMÉRCIO DE EMBALAGENS EIRELI, CNPJ 39.372.225/0001-04, a qual, toma-se como exemplo de empresa “noteira”, confirmam-se os fatos constatados pela Fiscalização e descritos no TVF:

19 De acordo com a escrituração contábil da fiscalizada e notas fiscais eletrônicas obtidas do SPED, a GRASSI teria adquirido junto à PLATEC COMÉRCIO DE EMBALAGENS EIRELI, CNPJ 39.372.225/0001-04, insumos para industrialização⁵³ no total de R\$ 9.348.552,16. As obrigações foram registradas a crédito da conta “621700 - Platec Comercio de Embalagens Eireli”, do passivo circulante (razão às fls. 3179 a 3191), com contrapartidas nas seguintes contas do ativo circulante: “620 – Matéria Prima”, “440 – ICMS a Compensar”, “460 – IPI a Compensar”, “486 – COFINS a Compensar” e “487 – PIS a Compensar”.

[...] A PLATEC teve a situação cadastral SUSPensa POR INEXISTÊNCIA DE FATO em 06/07/2021 (fl. 1618). A suspensão ocorreu após a PLATEC ser intimada a regularizar sua situação ou contrapor as razões da representação⁵⁵. A ciência se deu por edital, em 21/07/2021 (fl. 1617). Salvo indicação em contrário, decorrido o prazo regulamentar de trinta

dias, não houve manifestação da PLATEC, o que enseja a baixa de ofício da inscrição no CNPJ.

[...] Consulta ao sistema e-Social indica que a PLATEC não contratou funcionários.

Pesquisa no sistema SIEF – Documentos de Arrecadação indica que a PLATEC nunca efetuou pagamento de tributos federais.

[...] No âmbito do presente procedimento fiscal (e anteriormente ao conhecimento dos fatos apurados na Operação “Noteiras III”) promoveu-se diligência em face de WILLIANI FERREIRA DE ARAÚJO, CPF 105.161.604-27, na condição de responsável legal e titular da PLATEC. As tentativas de entrega das correspondências enviadas pela fiscalização restaram frustradas: o aviso de recebimento retornou com a observação “não existe o número” (fls. 1572 a 1580).

A GRASSI também foi questionada acerca das suas “operações comerciais” com a PLATEC. De acordo com as respostas apresentadas pela fiscalizada: (i) não teria sido celebrado qualquer contrato ou acordo⁵⁷; (ii) o único profissional indicado como contato do referido “fornecedor” foi o próprio titular da PLATEC, ou seja, WILLIANI FERREIRA DE ARAÚJO, pessoa essa que, conforme já mencionado, não foi localizada pela fiscalização.

Embora intimada a respeito⁵⁹, a GRASSI não comprovou o pagamento das supostas obrigações junto à PLATEC. Foram apresentadas apenas cópias do anverso de diversos cheques ao portador, sem identificação do beneficiário⁶⁰. Registre-se que saques na “boca do caixa”, por meio de 20 cheques nominais ao próprio emitente, foi uma prática reiteradamente utilizada pela GRASSI para ocultar os reais beneficiários dos valores.

Posteriormente, com a obtenção de provas compartilhadas oriundas da Operação “Noteiras III” (vide tópico 5 deste TVF), inclusive termos de colaboração dos artifícios do esquema, teve-se conhecimento de que a PLATEC era uma das empresas de fachada investigadas. E, o mais importante, os administradores da GRASSI tinham pleno conhecimento das irregularidades, conforme excertos do pedido de afastamento do sigilo fiscal e bancário apresentado pelo MPAL a seguir transcritos (fl. 3446 e fls. 3478 a 3481):

48. Assim, a glosa de despesas relativas à prestação de serviços por empresas “noteiras” é inquestionável. Pois são empresas comprovadamente inidôneas, comprovadas tanto por investigações policiais quanto por diligências efetuadas pela Receita Federal.

49. O lançamento de omissão de receitas com base no registro de passivos fictícios de aquisições de insumos junto às empresas “noteiras”, também é inquestionável, pois, como já dito, são empresas comprovadamente inidôneas, e a caracterização da omissão de receitas por registro de passivos fictícios é um

entendimento sumulado pelo CARF, e, portanto, vinculante no âmbito da administração tributária federal, veja-se:

Súmula CARF nº 144 Aprovada pela 1ª Turma da CSRF em 03/09/2019 A presunção legal de omissão de receitas com base na manutenção, no passivo, de obrigações cuja exigibilidade não seja comprovada (“passivo não comprovado”), caracteriza-se no momento do registro contábil do passivo, tributando-se a irregularidade no período de apuração correspondente.

50. Assim, o lucro real apurado pela Fiscalização considerando as receitas omitidas e as glosas efetuadas, ao contrário da alegação da impugnante de que está tributando as receitas em vez do lucro, são totalmente equivocadas. Com o trabalho de auditoria fiscal, é que a Fiscalização, verdadeiramente, apurou o lucro real mais próximo do verdadeiro, ao expurgar as despesas inexistentes, e somando as receitas omitidas.

51. Portanto, improcedentes as alegações da impugnante.

52. Quanto às alegações de que a Fiscalização deveria ter fundamentado a manutenção do regime tributário do lucro real, elas são improcedentes, pois as decisões da CSRF não vinculam a administração tributária. Apenas as súmulas emanadas do CARF são vinculantes.

53. Diante da manutenção do regime tributário do lucro real, os argumentos da impugnante em relação ao prejuízo fiscal e multa isolada também são improcedentes.

Dos lançamentos reflexos. CSLL, PIS, COFINS, IPI e IRRF 21 54. Versando sobre as mesmas ocorrências fáticas, aplica-se ao lançamento reflexo alusivo à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), Pis, Cofins, IPI e IRRF, o que restar decidido no lançamento do IRPJ.

Do PIS, COFINS e IPI 55. Alegou a contribuinte que os lançamentos do PIS/PASEP, COFINS e IPI devem ser cancelados diante do uso incorreto do manejo de presunções escriturais relativo à manutenção na contabilidade de “passivo fictício”. Aduziu que se a escrituração é imprestável, ou se contém vícios significativos, isso deve valer para o bem e para o mal. Que não é possível afirmar-se a imprestabilidade da escrituração e, ao mesmo tempo, querer usar dados/registros escriturais para validar o uso de presunções legais que dependem de dados/registros postos naquela escrituração desqualificada. Que a declaração de imprestabilidade da escrituração não é um juízo discricionário da autoridade fiscal, mas uma determinação coativa legal. Que apesar de no caso concreto, não ter havido a afirmação formal da imprestabilidade da escrituração por parte da autoridade fiscal, são os fatos por ela mesma detalhados tão extensivamente que evidenciam aquilo que por alguma razão – conveniência ou desconhecimento – não quis dizer.

56. Não assiste razão à impugnante.

57.Primeiramente, deve ser ressaltado que apesar de inúmeras fraudes tributárias detectadas pela Fiscalização, conforme já analisados no tópico que tratou do arbitramento, essas fraudes não viciaram a contabilidade, e, por isso mesmo, o entendimento foi de que foi correto a Fiscalização ter mantido a tributação do lucro no regime do Lucro Real.

58.Os lançamentos de PIS, COFINS e IPI decorrem de glosas de crédito apurados a partir de passivos fictícios(suposta aquisição de insumos junto a empresas inidôneas, conhecidas como “noteiras”). No caso do PIS e da COFINS, há ainda os lançamentos da omissão de receitas por registro de passivos fictícios na contabilidade da fiscalizada.

59.Por estar caracterizado o dolo, para todos esses lançamentos a multa de ofício foi qualificada.

60.A impugnante em sua contestação, apenas alegou a imprestabilidade da contabilidade, a qual já foi rechaçada em tópico anterior. Portanto, são improcedentes as alegações da impugnante. 61.Mesmo na hipótese de imprestabilidade da contabilidade, em que devesse ter ocorrido o arbitramento do lucro para apuração do IRPJ e CSLL, os lançamentos de PIS, COFINS e IPI não seriam caso de cancelamento. Pois, a apuração de IPI é com base em notas fiscais de saída e de entrada considerando apenas as mercadorias sujeitas ao IPI, e, a apuração é feita em livro fiscal específico, de maneira que não é afetada pela contabilidade. E no caso do PIS e da COFINS, a base de cálculo dessas contribuições são as receitas, porém, da mesma forma que o IPI, a apuração é em livro fiscal específico, de maneira que também não é afetada pela contabilidade.

62.Dessa forma, resta manter os lançamentos de PIS, COFINS e IPI.

22 Do IRRF 63.A impugnante alegou que o lançamento de IRRF deve ser integralmente cancelado diante do uso incorreto de dados escriturais. Afirmou que se a escrituração da impugnante é imprestável à luz de tudo quanto a autoridade fiscal capitulou, não pode ser admitido que a mesma autoridade fiscal busque na escrituração os registros acerca dos pagamentos efetuados para, a partir dali, vir a exigir o IRRF diante da eventual falta de comprovação dos beneficiários ou das causas dos referidos pagamentos.

64.São infundados os argumentos da impugnante.

65.Conforme já explicado no tópico anterior, apesar de inúmeras fraudes tributárias detectadas pela Fiscalização, essas fraudes não viciaram a contabilidade, e, por isso mesmo, o entendimento foi de que foi correto a Fiscalização ter mantido a tributação do lucro no regime do Lucro Real.

66.Ademais, ainda que tivesse ocorrido o arbitramento do lucro por imprestabilidade da contabilidade, esse fato não afetaria o lançamento do imposto de renda retido na fonte lançado com fundamento no pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas a beneficiário não identificado ou sem causa,

com previsão no caput e no parágrafo primeiro do art. 61 Lei 8981/1995 abaixo transcrito:

Art. 61. Fica sujeito à incidência do Imposto de Renda exclusivamente na fonte, à alíquota de trinta e cinco por cento, todo pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas a beneficiário não identificado, ressalvado o disposto em normas especiais.

§ 1º A incidência prevista no caput aplica-se, também, aos pagamentos efetuados ou aos recursos entregues a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa, bem como à hipótese de que trata o § 2º, do art. 74 da Lei nº 8.383, de 1991.

§ 2º Considera-se vencido o Imposto de Renda na fonte no dia do pagamento da referida importância.

§ 3º O rendimento de que trata este artigo será considerado líquido, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento bruto sobre o qual recairá o imposto.

67. Veja-se no parágrafo primeiro do dispositivo acima que existe a expressão “contabilizados ou não”. Dessa forma, o lançamento de IRRF do presente lançamento é independente da contabilização. Veja-se que no Termo de Verificação Fiscal, a Fiscalização menciona a existência de pagamentos atribuídos a empresas inidôneas na contabilidade, e que do exame do RMF verificou a divergência dos beneficiários constantes da contabilidade e extratos bancários:

23 Na escrituração contábil da fiscalizada dos ACs 2018, 2019 e 2020, há vários pagamentos atribuídos a empresas inidôneas, conhecidas como “noteiras”. Algumas delas, inclusive, investigadas pelo MPAL no âmbito da Operação “Noteiras III” (vide tópico 5 deste TVF).

A partir da análise da RMF pode-se identificar os reais beneficiários dos pagamentos, bem como várias operações que consistiram em saques na “boca do caixa”, por meio de cheques descontados pelo próprio emitente, a GRASSI.

68. Dessa forma, verifica-se que a tributação dos pagamentos a beneficiários não identificados e pagamentos sem causa não estão baseados unicamente na contabilidade, mas nos extratos bancários obtidos via RMF.

69. A fiscalizada GRASSI foi regularmente intimada para esclarecer os pagamentos a beneficiários não identificados e pagamentos sem causa, porém nem durante o procedimento fiscal nem na impugnação fizeram esclarecimentos. Assim resta manter os lançamentos a título de IRRF.

70. Portanto, improcedentes as alegações da impugnante.

CONCLUSÃO

71. À vista do exposto, voto no sentido de: 1) Quanto aos autos de infração: rejeitar a preliminar de nulidade, e, no mérito, JULGAR IMPROCEDENTE A IMPUGNAÇÃO para manter integralmente os autos de infração de IRPJ, CSLL, PIS, COFINS, IPI e IRRF com suas respectivas multas qualificadas e juros; 2) Quanto à responsabilização solidária: declarar definitiva a atribuição de responsabilidade solidária do Sr. Mario Cardoso, da Sra. Dayane Titon Cardoso e do Sr. Mario Junior Cardoso.

DISPOSITIVO

Diante do exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário para, no mérito, negar-lhe provimento.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Rafael Zedral – relator.