



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

PROCESSO	10865.730654/2021-88
ACÓRDÃO	9101-007.622 – CSRF/1ª TURMA
SESSÃO DE	7 de julho de 2026
RECURSO	ESPECIAL DO CONTRIBUINTE
RECORRENTE	INFINITI TECNOLOGIA EM FUNDICAO LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2017

LUCRO ARBITRADO. GLOSA DE CUSTOS. ESCRITURAÇÃO IMPRESTÁVEL.

Não existe um percentual seguro de custos ou despesas glosados a partir do qual a escrituração contábil do contribuinte é, inegavelmente, imprestável e o arbitramento obrigatório. É preciso examinar, em cada caso, a repercussão da glosa sobre os demais elementos escriturados e sobre a apuração do resultado do período. Daí porque, em casos extremos, de glosas expressivas de custos, a Autoridade Fiscal que efetua o lançamento pela sistemática do lucro real tem o ônus de investigar a repercussão dos custos glosados sobre os demais elementos escriturados e sobre a apuração do resultado do período.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial. No mérito, por maioria de votos, acordam em dar provimento ao recurso, vencido o Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes que votou por dar provimento parcial para cancelar a exigência referente aos três primeiros trimestres do anos-calendário 2017.

Assinado Digitalmente

Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic – Relatora

Assinado Digitalmente

Carlos Higino Ribeiro de Alencar – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Maria Carolina Maldonado Mendonca Kraljevic, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Helder Jorge dos Santos Pereira Junior, Jandir Jose Dalle Lucca, Efigenio de Freitas Junior (substituto integral), Semiramis de Oliveira Duro, Carlos Higino Ribeiro de Alencar (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso especial interposto pelo contribuinte em face do Acórdão nº 1301-007.387, proferido em 13.08.2024, pela 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento (fls. 2254/2293) assim ementado:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2017

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

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.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2017

PRESUNÇÃO SIMPLES. PROVA INDICIÁRIA. ADMISSIBILIDADE NO ÂMBITO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL.

A prova indiciária é meio idôneo admitido em Direito, quando a sua formação está apoiada em uma concatenação lógica de fatos que se constituem em indícios precisos, graves e convergentes.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2017

MULTA SUPERIOR AO VALOR DO TRIBUTO. INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI. SÚMULA CARF Nº 2.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

MULTA DE OFÍCIO. FALTA DE COMPROVAÇÃO DO EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE. DESCABIMENTO.

A utilização de notas fiscais inidôneas para comprovar operações comerciais não autoriza, por si só, a qualificação da multa de ofício, pois para tanto há de ficar evidenciado o intuito de fraude.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. SÓCIO ADMINISTRADOR. DESCABIMENTO.

Deve ser afastada a responsabilidade solidária quando não caracterizado que os sócios administradores agiram com excesso de poderes ou infração de lei ou estatuto.

SÓCIO E GRUPO ECONÔMICO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. HIPÓTESE. DESCABIMENTO.

A responsabilização pessoal solidária passiva do sócio administrador da empresa ou do grupo econômico que participa, conforme a norma prevista no art. 124, inc. I, do Código Tributário Nacional, depende de demonstração específica, em relação a cada um dos solidários, do interesse em comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação tributária principal.

Na oportunidade, os membros do colegiado, por maioria de votos, negaram provimento ao recurso de ofício e, por voto de qualidade, rejeitaram a preliminar de nulidade do recurso voluntário e, no mérito, por unanimidade de votos, deram parcial provimento para limitar a glosa ao valor das compras registradas como custo ao longo dos trimestres do ano-calendário de 2017, no total de R\$ 305.069.597,78.

Em seguida, em seu recurso especial, alega o contribuinte que o referido acórdão conferiu à legislação tributária interpretação divergente daquela dada por outros julgados do CARF quanto às seguintes matérias:

- Hipótese legal expressa de necessidade de arbitramento nos casos de glosas de compras e relevante desconsideração de custos, com base nos Acórdãos paradigma de números 1302-003.012 e 1401-001.727;
- Arbitramento como medida extrema e excepcional, com base no Acórdão paradigma nº 9101-006.829.

Sobreveio o despacho de admissibilidade, que deu seguimento ao recurso especial apenas com relação à matéria “hipótese legal expressa de necessidade de arbitramento nos casos de glosas de compras e relevante desconsideração de custos” e com base unicamente no Acórdão paradigma nº 1401-001.727. Confira-se:

A contribuinte relata que interpôs, na sequência, recurso voluntário, que foi parcialmente provido pela 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF por meio do Acórdão nº 1301-007.387. Em relação à

preliminar de nulidade do lançamento pela não adoção do regime de lucro arbitrado, prevaleceu na decisão sua rejeição, por voto de qualidade.

Segundo a recorrente, o acórdão teria decidido que o caso concreto não configura hipótese legal de arbitramento (medida extrema e excepcional), tendo em vista os seguintes fatores: i) foram apresentadas ECD (ainda que com incorreções) e ECF; ii) não há vícios ou falhas que tornem impossível o conhecimento direto do resultado ou a apuração do lucro real; e iii) não há relato de embaraço à fiscalização.

Ao decidir dessa forma, o acórdão recorrido teria entrado em divergência com outras decisões administrativas a respeito da nulidade de lançamentos que deixam de adotar o arbitramento do lucro diante da glosa, relevante e de alta repercussão contábil, de custos/compras de fornecedores considerados inidôneos.

A recorrente afirma que outros acórdãos, diante do mesmo tema e das mesmas circunstâncias, teriam decidido que a glosa de compras, quando em proporções significativas, torna a escrituração do contribuinte imprestável para determinar seu lucro real, independentemente do fornecimento de ECF ou ECD, o que seria elemento suficiente e insuperável para obrigar a autoridade fiscal a arbitrar o lucro, nos termos do então vigente art. 530 do RIR/1999.

Como primeiro paradigma representativo da divergência jurisprudencial arguida, a recorrente indica o Acórdão nº 1302-003.012, proferido pela 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF. A decisão, tratando da mesma situação fática analisada no presente caso, teria considerado que a glosa de custos em monta relevante basta para distorcer o lucro real a ser obtido por meio dos livros contábeis do contribuinte, independentemente de falhas ou embaraços à Fiscalização.

A recorrente indica ainda um segundo paradigma, o Acórdão nº 1401-001.727, prolatado pela 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da mesma 1ª Seção de Julgamento.

O paradigma traria o entendimento de que a glosa de compras em montantes expressivos (sob a alegação de fraude, por exemplo), por sua relevância no custo de produção da empresa, torna a escrituração apresentada imprestável para a apuração do lucro real, sendo a autoridade fiscal legalmente obrigada à adoção do arbitramento. Nesse sentido, a transmissão de declarações, a presença de registros com ausência de erros e a inocorrência de embaraço não seriam suficientes para reverter ou neutralizar a ocorrência concreta de hipótese legal de arbitramento.

Exposto o teor da primeira matéria abordada pela recorrente, passa-se à análise de sua admissibilidade.

Inicialmente, destaca-se que o inteiro teor dos Acórdãos paradigmas nº 1302-003.012 e nº 1401-001.727 encontra-se devidamente publicado no sítio do CARF

na internet (idg.carf.fazenda.gov.br). No mesmo sítio, é possível constatar que as decisões não foram reformadas, restando atendido o pressuposto de admissibilidade previsto no art. 118, § 12, II, do RICARF/2023. Além disso, a recorrente instruiu a peça recursal com cópia dos acórdãos, bem como reproduziu na íntegra as ementas das decisões, observando também os requisitos fixados nos §§ 9º a 11 do mesmo art. 118.

Pois bem. No caso dos presentes autos, a Fiscalização realizou a glosa de compras, escrituradas pela contribuinte, no valor de R\$ 305.069.597,69 (somatório dos quatro trimestres de 2017), por considerar que tais operações estariam lastreadas em notas fiscais inidôneas, emitidas por fornecedores que posteriormente foram reputados como inexistentes de fato. Intimada a comprovar que tais compras teriam de fato ocorrido, a contribuinte não apresentou os documentos que a Fiscalização entendia como necessários.

A contribuinte defendeu, no curso do contencioso, que o lançamento seria nulo em razão de erro na forma de apuração adotada pela Fiscalização. Argumentou que o regime do lucro real (utilizado originalmente por ela) não poderia ser mantido no auto de infração, uma vez que foram glosados valores equivalentes a 88,66% do total de custos registrados no ano de 2017 (R\$ 344.099.373,18). Sendo assim, a contabilidade da empresa teria se revelado inadequada para a apuração do lucro real, razão pela qual a Fiscalização obrigatoriamente deveria ter adotado o arbitramento do lucro.

Ao apreciar a arguição de nulidade do lançamento, o acórdão recorrido a rejeitou com base nas seguintes ponderações: (...)

Considerou-se, portanto, que no caso concreto a apuração do lucro real da contribuinte não estaria inviabilizada (hipótese que levaria à necessidade de utilização do lucro arbitrado), tendo em vista que a contribuinte apresentou ECD e ECF, sem vícios que impossibilitem sua utilização (em quantidade ou gravidade que implicassem na necessidade de retificação/saneamento das irregularidades) e que não houve menção a embaraço à fiscalização. Registra ainda a decisão que mera entrega de notas fiscais inidôneas não justificaria, por si só, o arbitramento do lucro.

O Acórdão nº 1302-003.012, primeiro paradigma arrolado, cuida de caso similar ao do presente contencioso. A Fiscalização constatou que o contribuinte autuado, a exemplo do que ocorreu com a recorrente, teria simulado a compra de matérias-primas e mercadorias junto a empresas inexistentes de fato. Por conta disso, a autoridade fiscal realizou a glosa dos respectivos custos incorridos pela empresa (R\$ 70 milhões em 2010 e R\$ 114 milhões em 2011) e recalculou o IRPJ e a CSLL com base no lucro real.

Por ocasião do julgamento de primeira instância, a DRJ considerou procedente a arguição de nulidade da autuação apresentada por alguns dos responsáveis tributários (a impugnação do contribuinte foi apresentada intempestivamente), exonerando a totalidade do crédito tributário sob o argumento de que a

Fiscalização não poderia ter adotado o regime do lucro real no lançamento, devendo ter utilizado o arbitramento do lucro.

Julgando o recurso de ofício, o acórdão paradigma negou-lhe provimento, sob o argumento de que a Fiscalização, “ao identificar a escrituração de custos na contabilidade relativos a compras junto a empresas inexistentes, entendeu que estas glosas seriam consideradas como o lucro da entidade, em detrimento do que preceitua a legislação em vigor, em especial o artigo 43 e 44 do CTN”.

Segundo o julgado, a Fiscalização deveria, após verificar os equívocos nos lançamentos contábeis em relação aos custos da entidade, ter analisado seu impacto em cada período de apuração, ou seja, verificado “de que modo as compras consideradas fictícias influenciaram os custos, devendo serem glosados apenas os custos correspondentes”. Como tal providência não foi adotada (inclusive por terem sido reputadas como fraudulentas as demonstrações contábeis do contribuinte), a única possibilidade de que a Fiscalização disporia seria o arbitramento do lucro.

Observa-se, portanto, que o fundamento adotado pelo acórdão paradigma para concluir pela nulidade do lançamento não se referiu, diferentemente do que afirma a recorrente, à relevância dos valores das compras glosadas em relação ao total de custos contabilizados pelo contribuinte.

Embora tenha havido discussão semelhante no presente contencioso (a contribuinte arguiu, em seu recurso voluntário, a nulidade do lançamento também em razão de a glosa ter se referido diretamente aos valores totais das compras e não dos custos correspondentes, efetivamente incorridos), a divergência jurisprudencial arguida pela recorrente se centrou na relevância ou na expressividade dos custos desconsiderados/glosados pela Fiscalização, questão que não influenciou na decisão construída no Acórdão paradigma nº 1302-003.012.

Sendo assim, não é possível a caracterização de divergência jurisprudencial, nos termos arguidos pela recorrente, entre este primeiro paradigma e o acórdão recorrido.

Já o segundo paradigma indicado pela recorrente, o Acórdão nº 1401-001.727, examina caso em que o contribuinte registrou, no ano-calendário 2008, compras de matérias-primas no valor de mais de R\$ 65 milhões, celebradas com duas empresas posteriormente reputadas como inexistentes de fato. Intimado a comprovar as compras registradas nas notas fiscais emitidas por aquelas empresas, o contribuinte não conseguiu fazê-lo, o que levou a Fiscalização a glosar o valor das compras em questão “para efeito de apuração do lucro real, com reflexos no IRPJ e CSLL”.

A DRJ inicialmente converteu o julgamento em diligência para que a unidade de origem esclarecesse, entre outras coisas, “se houve equívoco na constituição do crédito tributário quanto a modalidade de tributação (Lucro Arbitrado ao invés de

Lucro Real)”. A unidade de origem se manifestou negativamente, defendendo que “o contribuinte apresentou sua escrita contábil e fiscal, que não foi descaracterizada pela fiscalização”.

Em sede de julgamento das impugnações, a DRJ decidiu pela inexistência das nulidades suscitadas e, no mérito, concluiu pela “necessidade de arbitramento do lucro, em razão da contabilidade da Contribuinte ter ficado imprestável”. A autoridade de primeira instância, então, “ajustou” o lançamento, adequando-o ao regime do lucro arbitrado.

Por ocasião do julgamento dos recursos de ofício e voluntário, o Colegiado de segunda instância concordou com a DRJ em relação à impossibilidade de utilização, pela Fiscalização, do regime do lucro real quando os custos glosados, gerados em esquema fraudulento, correspondem à quase a totalidade das despesas de aquisição deduzidas pela empresa, uma vez que tal quadro “retira a credibilidade de sua escritura contábil, para fins de apuração dos tributos federais em contento e obriga, nos termos da legislação vigente, o arbitramento do lucro pela fiscalização”.

A decisão considerou que o fato de a Fiscalização ter desconsiderado “quase a totalidade (70%) das despesas apuradas como custo na determinação do lucro real, em razão da não comprovação da sua materialidade”, caracteriza a imprestabilidade da escrituração do contribuinte, de modo que a adoção do regime do lucro arbitrado seria obrigatória por força do art. 47, I e II, da Lei nº 8.981/1997.

O acórdão paradigma discordou, entretanto, da DRJ em relação à possibilidade de alteração do regime de apuração em sede de julgamento administrativo. Segundo a decisão, ao adotar a sistemática do lucro real no lançamento, a Fiscalização incidiu em erro de direito material, equivocando-se quanto à fundamentação jurídica aplicada ao caso concreto. Assim, tal equívoco não poderia ser simplesmente corrigido pela administração, por caracterizar nulidade insanável, sendo necessária, caso o prazo decadencial permita, “a realização de outro ato de lançamento (aplicação), (...) pois o fundamento jurídico será diferente daquele que o Contribuinte impugnou no processo”.

Diante do exposto, conclui-se que o dissenso jurisprudencial arguido pela recorrente resta configurado entre o acórdão recorrido e o Acórdão paradigma nº 1401-001.727.

A decisão paradigma, também analisando contexto em que o contribuinte apresentou documentação contábil e fiscal (o julgado não fala em incorreções além daquelas relacionadas às compras não comprovadas) e em que não há relato de embaraço à fiscalização, concluiu que o fato de as glosas de compras serem significativas em relação ao total de custos/despesas escriturados (70% no caso do paradigma; 88% no caso do recorrido) é suficiente para que se conclua pela imprestabilidade da escrituração do contribuinte, o que caracteriza uma das

hipóteses legais que obrigaria a Fiscalização a adotar o regime do lucro arbitrado no lançamento, sob pena de nulidade.

Assim, constata-se que o acórdão recorrido e a segunda decisão paradigma efetivamente têm entendimentos divergentes a respeito da questão, razão pela qual a matéria “hipótese legal expressa de necessidade de arbitramento nos casos de glosas de compras e relevante desconconsideração de custos” deve ter seguimento.

No mérito, com relação à matéria admitida, sustenta o contribuinte, em síntese, que (i) a autuação objeto do presente feito foi efetuada por meio de glosas de compras, com relevante desconconsideração de custos, diante de todo arcabouço probatório e narrativa acusatória da inidoneidade do fornecedor das operadores; (ii) em sentido contrário ao acórdão recorrido, no Acórdão nº 1302-003.012 bastou a glosa de custos, como o caso de compras de fornecedores inidôneos, em monta relevante, para distorcer a monta do Lucro Real a ser obtido por meio de livros contábeis, independentemente de falhas ou embaraços à Fiscalização; (iii) no Acórdão nº 1401-001.727, entendeu-se que a glosa de custos em montantes expressivos (sob a alegação de fraude, por corresponder a valores importantes do custo de produção), torna a escrituração apresentada pela Contribuinte imprestável e obriga a Autoridade Fiscal ao arbitramento; (iv) a transmissão de Declarações, a presença de registros com ausência de erros e inocorrência de embaraço não reverte ou neutraliza uma ocorrência concreta de hipótese legal de arbitramento; (v) à Fiscalização cabia exigir os tributos pelo lucro arbitrado, pois a escrituração comercial com registro de notas fiscais inidôneas implicou em glosa de grande parte dos custos (compras) do período, o que inviabilizou a aplicação do regime do lucro real, face ao comprometimento daquela escrituração, uma vez que não há confiabilidade no valor dos estoques, elemento fundamental à apuração desta modalidade de lucro; e (vi) ao invés de tributar o lucro, a imposição fiscal resultou da aplicação das alíquotas, acrescidas dos respectivos adicionais, diretamente sobre os somatórios das compras glosadas, o que se deu em afronta aos arts. 43 e 44 do Código Tributário Nacional, que não autorizam que a tributação se dê diretamente sobre receitas ou, pior ainda, sobre compras não comprovadas, como observado no caso, mas sim sobre o montante real, presumido ou arbitrado da renda ou dos proventos tributáveis.

Intimada, a Fazenda Nacional apresentou contrarrazões, alegando, em resumo, que (i) a proposição feita no acórdão recorrido, de utilizar o lucro arbitrado apenas quando não haja meios de apurar o IRPJ e a CSLL pelo lucro real, não só é sensata, como se harmoniza com a ideia de que a regra geral é a apuração de acordo com o regime do lucro real; (ii) a legislação tributária sempre indicou o arbitramento como um método a ser utilizado nos casos em que há problemas na escrituração contábil e fiscal dos contribuintes; (iii) tanto as pessoas jurídicas optantes pelo lucro real quanto pelo lucro presumido submeter-se-ão ao arbitramento apenas quando a sua escrituração contábil não fornecesse informações fidedignas ou confiáveis a respeito de suas atividades econômicas, o que inviabilizaria a apuração do IRPJ pela sistemática do lucro real ou do presumido; (iv) em hipóteses nas quais o contribuinte, a despeito de optar indevidamente pelo lucro presumido, mantém em ordem e consoantes as normas contábeis e fiscais pertinentes,

todos os elementos que permitem a apuração do lucro real, a apuração do lucro arbitrado fere a subsidiariedade excepcionalidade características da figura; e (v) o arbitramento é admitido tão-somente quando da opção indevida pelo lucro presumido resultar a impossibilidade de, com o emprego de recursos razoáveis, apurar o lucro real.

É relatório.

VOTO

Conselheira **Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic**, Relatora

I – ADMISSIBILIDADE

O prazo para o sujeito passivo e para a Fazenda Nacional interpor recurso especial é de 15 dias contados da data de ciência da decisão recorrida. E os embargos de declaração opostos tempestivamente, isto é, no prazo de 5 dias da ciência do acórdão embargado, interrompem o prazo para a interposição de recurso especial¹. Ainda, de acordo com o art. 5º do Decreto nº 70.235/1972, os prazos são contínuos, excluindo-se na sua contagem o dia do início e incluindo-se o do vencimento. Ademais, os prazos só se iniciam ou vencem em dia de expediente normal no órgão em que corra o processo ou deva ser praticado o ato.

No presente caso, o contribuinte foi intimado do acórdão recorrido em 07.02.2025, sexta-feira (fl. 2364) e interpôs o recurso especial ora em análise em 24.02.2025, segunda-feira (fl. 2373) Diante disso, é tempestivo o recurso especial ora em análise.

No exame da admissibilidade do recurso especial, além da tempestividade e dos demais requisitos contidos na legislação, é preciso verificar: **(i) o prequestionamento da matéria**, que deve ser demonstrado pelo recorrente com a precisa indicação na peça recursal do prequestionamento contido no acórdão recorrido, no despacho que rejeitou embargos opostos tempestivamente ou no acórdão de embargos; e **(ii) a divergência interpretativa**, que deve ser demonstrada por meio da indicação de até duas decisões por matéria, bem como dos pontos nos paradigmas que diverjam de pontos específicos do acórdão recorrido. Com relação à divergência, o Pleno da CSRF concluiu que “a divergência jurisprudencial deve ser comprovada, cabendo a quem recorre demonstrar as circunstâncias que identifiquem ou assemelham os casos confrontados, com indicação da similitude fática e jurídica entre eles”².

O **acórdão recorrido** analisou situação na qual se exigiu IRPJ e CSLL “face à contabilização de custos com base em documentos inidôneos”. E, ao enfrentar o argumento do contribuinte de que “a fiscalização glosou (...) 88,66% do custo total da empresa”, concluíram os julgadores que não seria caso de lançamento com base no lucro arbitrado, nos seguintes termos:

¹ Tais previsões estavam contidas nos artigos 65 e 68 do Regimento Interno do CARF (“RICARF”) aprovado pela Portaria MF nº 343/2015 e, atualmente, são objeto dos artigos 119 e 116 do RICARF aprovado pela Portaria MF nº 1.634/2023.

² Acórdão n. 9900-00.149. Sessão de 08/12/2009.

RELATÓRIO (...)

4.8 A Auditada foi intimada a apresentar os comprovantes de pagamentos referentes às notas fiscais dos sobreditos fornecedores. Em atendimento, como comprovação (às fls. 106/109 e 341/406), apresentou apenas cópias de cheques (sem identificação do portador). (...) **Todavia, conforme já relatado estas empresas não apresentaram movimentações financeiras em suas contas bancárias compatível com volume de NOTAS FISCAIS emitidas, ficando demonstrado que de fato os pagamentos não ocorreram e que estas copias de cheques serviram apenas para simular estas operações;** (...)

3.1. Do Contribuinte:**Das Incorreções da Autuação - Princípio da Impugnação Específica – Cancelamento da Autuação – Procedência da Impugnação (...)**

5.6 (...) Em relação à movimentação financeira, a alegação de que não houve acobertamento dos pagamentos não procede. Nota-se que no TVF, os comprovantes foram apresentados à fiscalização que presumiu com econômica fundamentação e sem diligências, que os cheques não foram pagos apenas porque não estavam nominais, porém, por exemplo, por microfilmagem ou RMF a sua disposição, inclusive de ofício eram claramente rastreáveis, e poderiam ser certificados junto as destinatárias, ou a quem delas o recebeu;

PRELIMINAR DE NULIDADE: GLOSA DE COMPRAS E ADOÇÃO DO LUCRO REAL EM VEZ DO ARBITRADO

7. A acusação fiscal é só essa: notas fiscais emitidas para simular operações de venda ao longo dos trimestres-calendário de 2017 não correspondem à efetiva entrega física das mercadorias. Nesse passo, a Interessada se vale de argumento de que a adoção de valor incorreto de CMV na determinação do Lucro Líquido, que serve de ponto de partida para obtenção do Lucro Real, causaria nulidade do lançamento.

8. Não merece prosperar tal pedido. Não há custo de mercadorias em operações de compras que, segundo a acusação, foram realizadas em desacordo com as normas legais, não se podendo alegar tal conduta em proveito próprio. No máximo, pode-se falar em erro na apuração da base de cálculo, que não é suficiente a nulificar a autuação, mormente em caso em que a Fiscalização buscou a verdade material e identificou as notas fiscais inidôneas.

9. **Também, não pode prevalecer o arbitramento, como quer a Interessada, que serve para apurar resultados impossíveis de serem conhecidos diretamente, o que não foi o caso, face à apresentação da ECD (ainda que com incorreções) e da ECF, que não contém vícios que impossibilitem a apuração do Lucro Real: não há menção de embaraço ao trabalho da Fiscalização, não há necessidade generalizada de retificação nem há graves e inúmeras irregularidades a serem sanadas.** (...)

MÉRITO

Glosa dos custos de produção – notas fiscais inidôneas

13.1.3. Que a “alegação de que o faturamento das empresas era incompatível não pode ser tomada como inequívoca e verdadeira”. A autuação glosou, como se vê do “Anexo I - Fornecedores” do TVF (e-fls. 555/572), o montante correspondente a 833 notas fiscais. **Em relação a estas, intimado a comprovar sua quitação (Termos de Intimação nºs “5” e “9”, de e-fls. 67/99 e 328/331), tentou demonstrar apenas uma fração, 206 delas (arquivos não-pagináveis de e-fls. 106/107 e e-fls. 342/406). Não trouxe aos autos nenhum extrato bancário que comprovasse o desconto dos cheques com que teria pago pela aquisição de produtos e mercadorias nem comprovantes legíveis de extratos bancários emitidos pelo Banco Itaú, documentos estes que dariam suporte à quitação, em conjunto ou separados, no todo ou em parte, de 199 delas;**

Vê-se, pois, que a glosa de 88,66% do custo, como alegado pelo contribuinte, não foi considerada pelos julgadores do **acórdão recorrido** como “graves e inúmeras irregularidades a serem sanadas” na ECD ou ECF, mas apenas incorreções que não impossibilitam a apuração pelo lucro real, donde concluíram os julgadores que não seria caso de arbitramento.

No **Acórdão paradigma nº 1401-001.727**, por sua vez, concluíram os julgadores que a desconsideração de 70% dos valores escriturados pelo contribuinte como custo, em razão da ausência de idoneidade das notas correspondentes, tem por consequência a imprestabilidade da escrituração para a apuração do lucro real, donde a necessidade de arbitramento. Confira-se:

Como exposto, a DRJ julgou procedente em parte as impugnações do IRPJ e reflexos, para ajusta a base de cálculo dos autos de infração do IRPJ e da CSLL à sistemática do lucro arbitrado, bem como as bases de cálculo do PIS e da COFINS ao regime cumulativo, sob o fundamento de que os custos glosados, gerados em esquema fraudulento, correspondem à quase a totalidade do cobre adquirido industrializado e vendido pela Contribuinte, o que retira a credibilidade de sua escritura contábil, para fins de apuração dos tributos federais em conteúdo e obriga, nos termos da legislação vigente, o arbitramento do lucro pela fiscalização.

Entendo que a decisão da DRJ foi acertada neste ponto. Pelo que, transcrevo trechos, dado a clareza na fundamentação: (...)

Nos termos da legislação vigente, não compete à Fiscalização eleger que forma de apuração dos tributos adotar, quando diante de caso em que não há competente escrita fiscal. Nessas hipóteses, por expressa determinação da lei, deve ser feita a apuração dos tributos devidos com fundamento no lucro arbitrado. Essa é a única interpretação possível da regra do art. 47 da Lei no. 8.981/95: (...)

A regra do artigo, que regulamenta as situações do arbitramento enuncia: "será", não "poderá". Em termos semânticos, o vocábulo "será" corresponde logicamente ao modal "obrigatório", enquanto o "poderá" ao facultativo. O legislador, era livre

para escolher o termo "poderá", mas escolheu o "será". De modo que, se for a ocorrência de algumas das situações enunciadas acima o arbitramento não é uma faculdade (permissão), é uma obrigação do fisco perante o sujeito passivo tributário e um direito deste em relação ao fisco.

No caso concreto, caracterizada a imprestabilidade da escrituração, a lei determina que a base de cálculo originariamente prevista na legislação (lucro real) seja substituída por outra legalmente prevista (lucro arbitrário).

O fato da fiscalização desconsiderar quase a totalidade (70%) das despesas apuradas como custo na determinação do lucro real, em razão da não comprovação da sua materialidade e tendo em vista terem as notas sido geradas dentro de um esquema fraudulento, torna a escrituração, apresentada pela Contribuinte, imprestável para determinar o lucro real da empresa. Situação que se enquadra na hipótese do art. 47 inciso II "b" do acima citado e enseja o arbitramento.

A hipótese normativa é bem delimitada: H: Se a escrituração a que estiver obrigado o contribuinte revelar indícios de fraude ou contiver vícios, erros ou deficiência que a tornarem imprestáveis para determinar o lucro real; deve ser – C: o dever do fisco efetuar o lançamento pelo lucro arbitrado.

No caso concreto, toda a fundamentação dos autos de infração, feita no TVF (3228/3331) se volta para caracterizar uma operação fraudulenta. Nos termos da fiscalização, os custos envolvidos no esquema da fraude foram glosados em razão de sua comprovação inidônea. Tais custos, representam mais de 70% dos considerados pela empresa na apuração da base tributária naquele ano-calendário.

Se há o comprometimento de mais de 70% da escrituração fiscal da Contribuinte, não há como não dizer que ela se presta para determinar o lucro real. Certamente, neste caso, a base tributária não aferirá o lucro, mas a receita da empresa. Por este motivo, deve ser desconsiderada e o lucro arbitrado.

Não se sustenta o argumento da fiscalização de que a despesa glosada não representam o total das aquisições da matéria prima da Recorrente, mas tão somente relativas a dois fornecedores, pois se tratam dos dois maiores fornecedores da empresa.

No DRE do ano calendário de 2008 a Recorrente tinha como custo de fabricação de seus produtos comercializados o valor de R\$ 93.157.953,97 (noventa e três milhões, cento e cinquenta e sete mil, novecentos e cinquenta e três reais e noventa e sete centavos). A glosa procedida foi de R\$ 65.195.384,07 (sessenta e cinco milhões, cento e noventa e cinco mil, trezentos e oitenta e quatro reais e sete centavos), representando quase 100% dos insumos adquiridos, considerado que os outros custos referem-se à mão de obra, energia elétrica etc.

No caso concreto, embora não demonstrada a origem e materialidade dos custos, há comprovação de que houve dispêndio de recursos da empresa na

aquisição de matéria prima. E, esta não está sendo levada em conta na composição da base tributária, se feita nos moldes apurados pela fiscalização (lucro real). A apuração pelo lucro arbitrado toma implicitamente em conta parcela dos custos e despesas automaticamente computadas mediante a aplicação de coeficientes de arbitramento sobre a receita da pessoa jurídica, fazendo com que, ainda que de forma presumida, a base tributária denote a renda e não a receita da empresa.

Certamente que este entendimento ampara-se na materialidade constitucional dos tributos exigidos, no entanto, ainda que não considerado o âmbito da delimitação da competência tributária, que impõe à legislação tributária infra-constitucional a limitação da tributação sobre a renda da pessoa jurídica (mesmo porque estou impedida de fazer esta análise em cumprimento à Súmula no. 2 deste Conselho), existe a previsão legal expressa do art. 47 inciso II "b" da Lei no. 8.981/95 e dos artigos 530 e 531 do RIR de que o lucro deve ser arbitrado se a escrituração apresentada pelo contribuinte revelar indícios de fraude ou vícios que a tornem imprestáveis.

No caso concreto, a glosa das despesas pela fiscalização, sob a alegação de fraude, por corresponder a valores importantes do custo de produção, torna a escrituração apresentada pela Contribuinte imprestável. Assim, não resta dúvida, que em razão da obrigatoriedade imposta pelas regras acima mencionadas, que o arbitramento aqui é um direito do Contribuinte e um dever do fisco.

Em ambos os casos, houve desconsideração de 70% ou mais dos valores de matéria-prima escriturados pelo contribuinte como custo, em razão da ausência de idoneidade das notas de compra correspondentes. No acórdão recorrido, isso não foi suficiente para que a escrita do contribuinte fosse considerada imprestável para apuração do IRPJ e CSLL na sistemática do lucro real. No **Acórdão paradigma nº 1401-001.727**, em sentido diametralmente oposto, a escrita foi considerada imprestável, o que resultou no arbitramento. E, nesse ponto, existe divergência interpretativa.

É fato que, no **Acórdão paradigma nº 1401-001.727**, não houve questionamento acerca dos dispêndios do contribuinte para aquisição da matéria-prima cujos custos foram glosados. E, no **acórdão recorrido**, há tais questionamentos, como se extrai dos seguintes trechos:

RELATÓRIO (...)

4.8 A Auditada foi intimada a apresentar os comprovantes de pagamentos referentes às notas fiscais dos sobreditos fornecedores. Em atendimento, como comprovação (às fls. 106/109 e 341/406), apresentou apenas cópias de cheques (sem identificação do portador). (...) Todavia, conforme já relatado estas empresas não apresentaram movimentações financeiras em suas contas bancárias compatível com volume de NOTAS FISCAIS emitidas, ficando demonstrado que de fato os pagamentos não ocorreram e que estas copias de cheques serviram apenas para simular estas operações; (...)

3.1. Do Contribuinte:

Das Incorreções da Autuação - Princípio da Impugnação Específica – Cancelamento da Autuação – Procedência da Impugnação (...)

5.6 (...) Em relação à movimentação financeira, a alegação de que não houve acobertamento dos pagamentos não procede. **Nota-se que no TVF, os comprovantes foram apresentados à fiscalização que presumiu com econômica fundamentação e sem diligências, que os cheques não foram pagos apenas porque não estavam nominais, porém, por exemplo, por microfilmagem ou RMF a sua disposição, inclusive de ofício eram claramente rastreáveis, e poderiam ser certificados junto as destinatárias, ou a quem delas o recebeu; (...)**

MÉRITO**Glosa dos custos de produção – notas fiscais inidôneas**

13.1.3. Que a “alegação de que o faturamento das empresas era incompatível não pode ser tomada como inequívoca e verdadeira”. A autuação glosou, como se vê do “Anexo I - Fornecedores” do TVF (e-fls. 555/572), o montante correspondente a 833 notas fiscais. **Em relação a estas, intimado a comprovar sua quitação (Termos de Intimação nºs “5” e “9”, de e-fls. 67/99 e 328/331), tentou demonstrar apenas uma fração, 206 delas (arquivos não-pagináveis de e-fls. 106/107 e e-fls. 342/406). Não trouxe aos autos nenhum extrato bancário que comprovasse o desconto dos cheques com que teria pago pela aquisição de produtos e mercadorias nem comprovantes legíveis de extratos bancários emitidos pelo Banco Itaú, documentos estes que dariam suporte à quitação, em conjunto ou separados, no todo ou em parte, de 199 delas;**

No entanto, a meu ver, isso não impede a admissibilidade no presente caso. Isso porque, para o **Acórdão paradigma nº 1401-001.727**, mesmo não havendo questionamentos aos pagamentos relacionados aos custos glosados, a glosa de 70% dos custos impõe a apuração do IRPJ e da CSLL pela sistemática do lucro arbitrado. E tal entendimento reformaria aquele contido no acórdão recorrido, em que, apesar da suposta ausência de pagamento, a glosa da integralidade dos custos contabilizados levou à manutenção do lançamento na sistemática do lucro real.

Ou seja: os aspectos fáticos que diferenciam o acórdão recorrido do acórdão paradigma – percentual de custos glosados, menor no paradigma, e afirmação dos pagamentos no paradigma – reforçam a necessidade de arbitramento e, por consequência, a conclusão de que os julgadores do **Acórdão paradigma nº 1401-001.727** reformariam o entendimento contido no acórdão recorrido no sentido de que seria hipótese de apuração do IRPJ e da CSLL pela sistemática do lucro real.

Diante do exposto, conheço do recurso especial do contribuinte.

II – MÉRITO

De acordo com o art. 47 da Lei nº 8.981/1995, reproduzido, com algumas alterações, pelo art. 603 do RIR/2018, IRPJ será determinado com base nos critérios do lucro arbitrado quando (i) o contribuinte não dispuser ou deixar de apresentar à Autoridade Fiscal a escrituração contábil ou fiscal a qual está obrigado (ii) a escrituração contábil ou fiscal do contribuinte revelar indícios de fraudes ou contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para apuração do lucro real; (iii) o contribuinte optar indevidamente pela tributação com base no lucro presumido; ou (iv) o comissário ou o representante da pessoa jurídica estrangeira deixar de escriturar e apurar o lucro da sua atividade separadamente do lucro do comitente residente ou domiciliado no exterior.

Note-se que, nos termos da legislação, a glosa significativa de custos não constitui hipótese de arbitramento. No entanto, a representatividade dos custos glosados pode levar à imprestabilidade da escrituração do contribuinte, o que, por sua vez, resulta na obrigatoriedade de apuração do IRPJ pela sistemática do lucro arbitrado.

Não existe um percentual seguro de custos ou despesas glosados a partir do qual a escrituração contábil do contribuinte é, inegavelmente, imprestável e o arbitramento obrigatório. É preciso examinar, em cada caso, a repercussão da glosa sobre os demais elementos escriturados e sobre a apuração do resultado do período. Isto é, a imprestabilidade da escrituração contábil do contribuinte não decorre diretamente do percentual de custos ou despesas glosados, mas depende, por exemplo, da natureza desses dispêndios, de sua relação com as receitas e com os demais custos e despesas incorridos no período e de seu impacto nos resultados operacionais e não operacionais do contribuinte. Em especial, tratando-se de questionamento acerca da existência dos custos escriturados, há necessária relação desta apuração com a receita decorrente da revenda destes itens ou da venda dos itens com eles produzidos.

Daí porque, em casos extremos, de glosas expressivas de custos, a Autoridade Fiscal que efetua o lançamento pela sistemática do lucro real tem o ônus de investigar a repercussão dos custos glosados sobre os demais elementos escriturados e sobre a apuração do resultado do período e, se for o caso, demonstrar que a escrituração contábil do contribuinte era suficiente para a apuração do lucro real.

No presente caso, a Autoridade Fiscal efetuou o lançamento com base no valor das notas fiscais consideradas inidôneas relativas às mercadorias adquiridas pelo contribuinte, o que representava 88,66% do custo total da empresa no ano-calendário. E o lançamento foi efetuado na sistemática do lucro real trimestral sem maiores investigações acerca da aptidão da escrituração contábil do contribuinte para tanto. É o que se extrair do Termo de Verificação Fiscal (fls. 542-548):

4. A fiscalização examinou a Contabilidade da empresa através das informações prestadas na ECD - Escrituração Contábil Digital apresentada para o ano AC de 2017, e ao confrontar com as Notas Fiscais de compras de insumos e mercadorias, constatou-se que foram utilizadas NOTAS FISCAIS inidôneas de operações com empresas de fachada objetivando o aumento dos CUSTOS de PRODUÇÃO (Conta

contábil 272 - Matéria Prima Fls. 476) e consequentemente para redução do LUCRO REAL apurado e por final dos valores devido ao IRPJ e CSLL.

4.1 Inicialmente verificou-se que estas empresas não existiram de fato e que na realidade funcionaram apenas como escritórios para emissão de NOTAS FISCAIS com a simulação de operações de vendas de mercadorias. Com efeito emitiram no ano 2017 um total de R\$ 912.395.688,48 de Notas Fiscais com código de operações CFOP 6102 e 6123 VENDA DE MERCADORIAS ADQUIRIDA DE TERCEIROS. Porém, constatou-se que na pesquisa realizada no SPED de Notas Fiscais Eletrônicas no período de 2015 a 2017 estas empresas não fizeram aquisições de mercadorias, ou seja, não tinham em estoques as mercadorias para realizar as operações de vendas: (...)

4.2 Estas empresas teriam supostamente fornecido no ano 2017 a fiscalizada INFINITI um total de R\$ 305.069.597,78 em mercadorias por meio de NOTAS FISCAIS inidôneas com a simulação de operações de vendas de mercadorias: (...)

4.8 Essas operações de vendas em 2017 totalizaram o equivalente a 18.320.689 KG referente os seguintes principais produtos: cobre picado, cobre eletrolítico, cabo de cobre nu, lingote de cobre, lingote de bronze, lingote latão, sucata de cobre, sucata de bronze, sucata latão e placa de bronze. Neste caso seriam necessário para transportar todo este volume de mercadorias o equivalente a 620 viagens com cada caminhão com 30.000 KG.

4.9 Por final, do total de vendas R\$ 305.069.597,78 destas empresas para a fiscalizada INFINITI apenas R\$ 152.720.081,42 foram baixados na Conta Contábil 165 Fornecedores(Fls. 477), restando um passivo fictício de R\$ 176.881.270,61 no final do Balanço de 2017. (...)

5. Em continuidade e diante dos fatos relatados serão GLOSADAS do CUSTO DE PRODUÇÃO estas notas fiscais de aquisições de mercadorias/insumos e será feita a recomposição da apuração do LUCRO REAL de 2017 e dos valores devidos ao IRPJ e CSLL. No Anexo I - Fornecedores encontram-se relacionadas por Nota Fiscal com os dados de cada operação.

A autoridade fiscal, embora afirmando que as aquisições consideradas inexistentes seriam “glosadas do custo de produção”, apenas adicionou os totais trimestrais das compras ao lucro real originalmente apurado pelo sujeito passivo, do que decorreu glosa superior aos custos contabilizados nos dois primeiros trimestres do ano-calendário 2017. O mencionado percentual de 88,66% de glosa nos custos, em verdade, é apenas a média das glosas trimestrais promovidas no ano-calendário fiscalizado.

O CARF, apesar de manter o lançamento, limitou o valor da glosa por entender que não poderia ser superior ao montante registrado na contabilidade contribuinte como custo nos períodos trimestrais. Ou seja, o lançamento foi apurado com base no valor das notas fiscais de aquisição de mercadorias, que, em alguns trimestres, superou o montante registrado como custo na escrituração do contribuinte, e somente após a prolação do acórdão recorrido, foi limitado a

esse montante. Em tal contexto, é de se perquirir se foram auferidas receitas de venda dos itens correlatos a estas compras e, em caso positivo, como elas foram realizadas, sem a aquisição dos insumos. É essa dúvida, que pode afetar a quase totalidade das operações do contribuinte, que evidencia a imprestabilidade da escrituração para apuração do lucro tributável.

Assim, tendo em vista a representatividade dos custos glosados e a insuficiência do trabalho fiscal para justificar a aptidão da escrituração contábil do contribuinte para apurar o IRPJ na sistemática do lucro real, deve ser dado provimento ao recurso especial do contribuinte.

III - CONCLUSÕES

Diante do exposto, CONHEÇO do recurso especial e, no mérito, DOU-LHE PROVIMENTO.

Assinado Digitalmente

Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic