



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10932.720037/2015-85
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº **9101-006.505 – CSRF / 1ª Turma**
Sessão de 09 de março de 2023
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado LUCKMETAIS COMÉRCIO DE METAIS LTDA.

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

Ano-calendário: 2010, 2011

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO.

GLOSA INTEGRAL DE COMPRAS. NECESSIDADE DE ARBITRAMENTO DOS LUCROS E COGITAÇÃO DE REAJUSTAMENTO DA BASE DE CÁLCULO. FUNDAMENTO AUTÔNOMO INATACADO. Não se conhece de recurso especial se a interessada não demonstra divergência acerca do fundamento, no acórdão recorrido, de impropriedade da glosa de compras sem a verificação dos custos correspondentes que afetaram a apuração do lucro real.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em não conhecer do Recurso Especial, vencidos os conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli (relator) e Fernando Brasil de Oliveira Pinto que votaram pelo conhecimento. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Edeli Pereira Bessa.

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli – Relator

(documento assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa – Redatora Designada

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Luis Henrique Marotti Toselli, Guilherme

Adolfo dos Santos Mendes, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimarães da Fonseca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente em exercício).

Relatório

Trata-se de recurso especial (fls. 14.054/14.088) interposto pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional ("PGFN") em face do Acórdão nº **1302-003.012** (fls. 14.042/14.052), o qual recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2010, 2011

LUCRO ARBITRADO. DEVER DA FISCALIZAÇÃO.

Em que pese ser uma medida excepcional, a apuração pelo arbitramento é obrigatória, caso a fiscalização constate a presença de um dos requisitos elencados na legislação que determinam essa forma de apuração, devendo a constituição do crédito tributário se dar com base no lucro arbitrado. É nula autuação que, ao invés de apurar o lucro arbitrado, constitui o crédito tributário pela forma de tributação de opção do contribuinte.

Por bem resumir o litígio, transcrevo o relatório constante do acórdão recorrido:

Trata-se de Auto de Infração lavrado em face do contribuinte Luckmetais Comércio de Metais Ltda. e dos coobrigados João Carlos Magarotto, Ednaldo Coelho da Silva, João Natal Cerqueira, João André Escobar Cerqueira; Rafael Escobar Cerqueira, Paulo Henrique Escobar Cerqueira e Paulo César Verly da Cruz, no qual a fiscalização constituiu créditos tributários de IRPJ e CSLL.

Como se depreende dos autos, a fiscalização, após um longo e minucioso trabalho, afirmou que a contribuinte Luckmetais simulava ter comprado mercadorias e/ou matérias-primas de várias outras empresas que, na verdade, não possuíam existência de fato, conforme restou comprovado através de diligências realizadas nos locais dos estabelecimentos.

Tal como se observa do Relatório Fiscal de fls. 13.640 e seguintes, a fiscalização constatou que a empresa Luckmetais "*transacionou fictamente com empresas inexistentes (ALUMIBRAS, DOGMA, LASAC, POLLYBRASIL, RCPROAMBIENTE, SUDCOBRE, FRAGA, POLIMET, BLACK STAR, FONTINY, COMERCIAL E DISTRIBUIDORA DE METAIS GALEÃO, LEVAL, LORETO, MURION, O.M.C, ROTHAPLASMET, TEKNOYA, UNA POLIMETAL e VEIGA), totalizando mais de R\$ 70 milhões no período de 2010 e mais de R\$ 114 milhões no período de 2011 em notas fiscais emitidas de forma fraudulenta, conforme mostrado em sua Contabilidade apresentada via SPED*".

Assim, consta daquele relatório que:

(...)

Desta forma, sob o argumento de que a fiscalizada Luckmetais "*simulava em sua contabilidade operações comerciais que não existiam*", o agente fiscal entendeu por bem efetuar a glosa dos custos incorridos pela entidade, uma vez que houve a apropriação indevida destes por parte do contribuinte.

Com efeito, tendo em vista essas glosas, foi calculado o IRPJ e CSLL devidos com base no lucro real, em detrimento do lucro arbitrado, uma vez que a fiscalização entendeu que, "*de acordo com o artigo 530 do RIR, o contribuinte não se encaixava em nenhuma situação dos seis incisos deste artigo*" (fl. 13.644).

O contribuinte e os demais coobrigados indicados pela fiscalização foram devidamente intimados da autuação, sendo apresentadas Impugnações administrativas pela Luckmetais e por cinco, dos sete coobrigados que constam da autuação.

Argumentou-se, em síntese, naquelas impugnações, pela nulidade da autuação, pela decadência de parte do crédito tributário, pela ausência de responsabilidade dos coobrigados e pela impossibilidade de apuração do crédito tributário pelo lucro real, dentre outros argumentos.

Em decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Fortaleza (CE), houve a constatação da intempestividade da Impugnação Administrativa da empresa Luckmetais. Por isso, não foi considerada a defesa apresentada pelo contribuinte.

Contudo, no que tange às defesas apresentadas por parte dos coobrigados, aquela DRJ de Fortaleza (CE) entendeu por bem exonerar, na totalidade o crédito tributário constituído, sob o argumento de que não poderia, a fiscalização, ter apurado o lucro com base no lucro real, sendo que o correto deveria ter sido a apuração pelo lucro arbitrado. Veja-se a ementa que o acórdão recebeu:

(...)

O contribuinte e os demais coobrigados foram devidamente intimados do acórdão recorrido, como se denota das fls. 14.017 e seguintes dos autos. Contudo, como o crédito tributário foi inteiramente exonerado, não foram apresentados Recursos Voluntários.

Por sua vez, em virtude do Recurso de Ofício apresentado pelo órgão *a quo* que proferiu a decisão em comento, os autos foram remetidos a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais para confirmação ou não do que foi ali decidido.

Em Sessão de 15 de agosto de 2018, o Colegiado *a quo*, por unanimidade de votos, negou provimento ao recurso de ofício.

No recurso especial, a PGFN sustenta existir divergência em relação a duas matérias, mas o despacho prévio de admissibilidade (fls. 14.091/14.112) entendeu que o dissídio somente teria sido demonstrado em relação à *segunda matéria*, correspondente ao *cancelamento do auto de infração, em lugar de ajuste do lançamento*.

Nas palavras da autoridade responsável pela análise de admissibilidade:

(...)

A segunda matéria de divergência invocada pela Procuradoria decorre do fato de o acórdão recorrido ter cancelado o lançamento de ofício, em lugar de determinar a sua correção pela autoridade fiscal. A respeito, a Procuradoria da Fazenda aduz:

“Conforme já destacado, entende-se que a autoridade fiscal realizou o lançamento adequadamente de acordo com a sistemática do lucro real. Não obstante, caso se considere que a autuação deveria ter sido realizada por arbitramento, faz-se mister analisar a possibilidade de promover-se ajustes no lançamento.

O Colegiado a quo entendeu que a autoridade fiscal equivocou-se quanto ao regime de apuração dos tributos. Isso porque procedeu o lançamento com base na sistemática do lucro real quando deveria ter realizado o lançamento pela sistemática do arbitramento. Nesse contexto, resolveu cancelar a autuação.

Em sentido oposto manifestou-se a Segunda Turma da Quarta Câmara da Primeira Seção do CARF, a qual ajustou o cálculo do IRPJ e da CSLL devidos, que inicialmente haviam sido calculados pelo lucro real, à sistemática do arbitramento.”

Na sequência apresenta-se a Ementa do primeiro acórdão paradigma pertinente, nº 1402-00.728, seguida de trechos do respectivo Relatório e do voto condutor:

(...)

Trecho do voto condutor do paradigma n.º 1402-00.728, igualmente transcrito no Recurso Especial:

(...)

No caso dos autos, a apuração feita pela autoridade fiscal demonstrou que a recorrente teve omissões em montante maior ao das receitas registradas. Tal fato demonstra, de forma inquestionável, que a contabilidade apresentada pela recorrente não atendia aos requisitos especificados nos incisos I e II, do artigo 47 da Lei n.º 8.981, de 1997 e artigos 529 e 530, do Regulamento do Imposto de Renda, que nestas situações determinam que o lucro deve ser arbitrado.

O arbitramento do lucro não é faculdade concedida pela lei, mas sim imposição. O artigo 47 da Lei n.º 8.981, de 1995, não usa a expressão poderá, mas sim será arbitrado. Constatado fraude que não identifica as efetivas operações da empresa, a autoridade fiscal, mesmo para as pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, deve arbitrar o lucro.

O artigo 24 da Lei n.º 9.249, de 1996, deve ser aplicado em conjunto com o artigo 47 da Lei n.º 8.981, de 1995. Nos casos em que a contabilidade da empresa apresentar deficiência ao ponto de registrar menos da metade das operações, deverá a autoridade fiscal proceder o arbitramento do lucro. Não é regular a contabilidade que deixa de registrar a maior parte das transações realizadas pelo contribuinte. O artigo 47 da Lei n.º 8.981, de 1995, ao usar o comando de que o lucro será arbitrado nos casos que especifica, não confere faculdade à autoridade fiscal, mas sim comando impositivo quanto à forma de tributação. (...)

ISSO POSTO, voto no sentido de rejeitar a preliminar de denúncia espontânea e acolher a preliminar de decadência, em relação aos PIS e COFINS, para os fatos geradores correspondentes ao período de apuração do mês de julho de 2003. No mérito, dar provimento parcial ao recurso para reduzir a base de cálculo do IRPJ e da CSLL para o montante correspondente a 9,6% do total da receita, aplicando-se a sistemática de apuração do lucro arbitrado, deduzindo-se os pagamentos já realizados relativos aos valores declarados.”

Ainda a propósito do tema de ajuste do lançamento, para adaptação à sistemática do lucro arbitrado, foi apresentado segundo paradigma, de n.º 1401-001.773. Transcrevem-se a Ementa e trecho do voto condutor:

(...)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA

IRPJ

Ano-calendário: 2002, 2003

LUCRO REAL X LUCRO ARBITRADO. POSSIBILIDADE DE ALTERAÇÃO DO CÁLCULO PELO JULGADOR.

Todos os critérios utilizados pela autoridade fiscal para arbitrar ou deixar de arbitrar estão sob o crivo da autoridade julgadora, uma vez que o lançamento é atividade administrativa vinculada. Nada obstante, se o julgador entender que o lançamento deveria ter sido realizado pelo arbitramento no lugar do lucro real, ao revés de afastar integralmente a exigência, deverá promover o seu novo cálculo, pois este depende de simples operações matemáticas.

(...)

Trechos do voto condutor do paradigma n.º 1401-001.773, transcritos no Recurso Especial:

(...)

No que tange à segunda matéria de divergência suscitada, os paradigmas demonstram o dissídio jurisprudencial, na medida que, diante de autuações com base no Lucro Real, ambos Colegiados decidiram que a apuração deveria ter sido pelo arbitramento de lucros, e determinaram a correção do lançamento, com o necessário ajuste das bases de cálculo. Em situação semelhante, o acórdão recorrido decidiu de forma diversa, determinando o cancelamento do auto de infração.

Diante do exposto, com fundamento no art. 67, do Anexo II, do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015, proponho que seja **DADO SEGUIMENTO PARCIAL** ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, para que seja rediscutida **apenas a segunda matéria de divergência – cancelamento do auto de infração pela decisão recorrida, em lugar de ajuste do lançamento.**

Chamada a se manifestar, os solidários ofereceram contrarrazões (fls. 14.215/14.230). Pugnam pelo não conhecimento recursal e, no mérito, pela manutenção da decisão ora recorrida.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, Relator.

Conhecimento

O recurso especial é tempestivo e, ao contrário do que sustenta a recorrida, deve ser conhecido nos termos do próprio despacho de admissibilidade.

De fato, os dois paradigmas indicados, tal qual ocorrido no acórdão recorrido, analisaram lançamentos realizados pela sistemática do lucro real, sendo que os respectivos Colegiados entenderam que a fiscalização deveria ter se valido do regime do lucro arbitrado ante a *imprestabilidade* da contabilidade.

Nesse contexto, enquanto no acórdão recorrido a Turma Julgadora concluiu que, como a autoridade fiscal deixou de arbitrar o lucro, o Auto de Infração não subsiste, os paradigmas (Acórdãos n.ºs **1402-000.728** e **1401-001.773**), em sentido oposto, manifestaram-se em sentido favorável ao recálculo da exigência com base no lucro arbitrado em sede de contencioso. Daí a divergência.

Nesses termos, conheço do recurso especial, na linha, aliás, do que restou decidido no Acórdão n.º **9101.006.189**.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli

Voto Vencedor

Conselheira Edeli Pereira Bessa, Redatora designada.

O I. Relator restou vencido em seu entendimento favorável ao conhecimento do recurso especial fazendário. A maioria do Colegiado compreendeu que o dissídio jurisprudencial suscitado era insuficiente para reverter o acórdão recorrido.

Isto porque, o voto condutor do acórdão recorrido não está pautado, apenas, na falta de arbitramento dos lucros. Veja-se:

Ressalte-se, ainda, que, o regime de tributação pelo lucro arbitrado, em que parcela de custos e despesas é implícita e computada mediante a aplicação dos coeficientes de arbitramento sobre a receita da pessoa jurídica, é o mais apropriado e realista para a determinação da correta base de cálculo do IRPJ e, conseqüentemente, da CSLL, evitando-se, assim, a ilegal incidência direta desses tributos sobre a receita e não sobre o resultado.

E foi justamente o erro da fiscalização, que calculou o lucro real da entidade, em detrimento do lucro arbitrado, que motivou a DRJ na desconstituição da totalidade do crédito tributário. Por isso, não há reparos a se fazer na decisão recorrida.

Como se depreende daquele acórdão, 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.

Deve-se consignar que o próprio agente fiscal, em resposta à diligência requerida pela DRJ, afirma que, para fins de cálculo do IRPJ e da CSLL, foi considerada a totalidade das glosas referentes aos custos, cujo os fornecedores não existiam ou foram declarados inexistentes. Veja-se o que constou daquela resposta (fl. 13.643 e seguintes):

O contribuinte foi intimado a apresentar elementos que pudessem dar validade e que pudessem comprovar a veracidade e a materialidade de suas aquisições de mercadorias dos fornecedores ALUMIBRAS, DOGMA, LASAC, POLLYBRASIL, RCPROAMBIENTE, SUDCOBRE, FRAGA, POLIMET, BLACK STAR, FONTINY, COMERCIAL E DISTRIBUIDORA DE METAIS GALEÃO, LEVAL, LORETO, MURION, O.M.C, ROTHAPLASMET, TEKNOYA, UNA POLIMETAL e VEIGA, nos anos de 2010 e 2011, porém os elementos apresentados não foram suficientes. Somado ao fato de termos constatado a inexistência desses fornecedores, restou comprovado que as compras efetuadas pela LUCKMETAIS junto a esses fornecedores não existiram efetivamente, servindo apenas para dar origem, em tese, ao seu estoque de mercadorias de origem não comprovada. Como consequência, foi realizada a glosa dessas compras para efeito de apuração do Lucro Real, com reflexos no IRPJ e na CSLL.

A Base de cálculo das infrações apuradas, portanto, foi calculada a partir das notas fiscais irregulares lançadas na Contabilidade, apresentada via SPED, nas contas 420101000042101 –MERCADORIAS, 430101000043101 – MATÉRIAS PRIMAS e 430103000043103 BENEFICIAMENTO DE MATERIAIS, de fornecedores diversos.

Em análise a este argumento, contudo, o acórdão da DRJ, após identificar que a tributação se deu "**diretamente sobre o somatório das compras glosadas**", assim concluiu:

(...) Tendo dessa maneira procedido, a conclusão que se chega é que ao invés de tributar o lucro, a imposição fiscal resultou da aplicação da alíquota do IRPJ e da CSLL (acrescida dos respectivos adicionais) diretamente sobre os somatórios das compras glosadas, o que se deu em evidente afronta aos acima citados artigos 43 e 44 do Código Tributário Nacional, dispositivos que não autorizam que a tributação se dê diretamente sobre receitas ou, pior ainda, sobre compras não comprovadas, como observado no caso vertente, mas sobre o montante real, presumido ou arbitrado da renda ou dos proventos tributáveis.

(...)

Atendidos os pressupostos delineados pela legislação acima apresentada (receita bruta não conhecida e arbitramento dos lucros), somente é admitida a tributação de 40% do valor das compras de mercadorias efetuadas no período em questão, o que é bem distinto do caso em julgamento em que o lançamento se deu por meio da sistemática do lucro real e atingiu, grife-se, a integralidade do valor das compras, quando, como visto, as normas que regem a matéria somente permitem que o imposto de renda incida sobre o montante real, presumido ou arbitrado da renda ou dos proventos tributáveis (arts. 43 e 44 do CTN). (destacou-se).

Neste sentido, não se pode perder de vista que, ao verificar os equívocos nos lançamentos contábeis relativos aos custos da entidade (contabilidade imprecisa), a fiscalização não considerou o impacto em cada período de apuração. Em verdade, **deveriam ser verificadas de que modo as compras consideradas fictícias influenciaram os custos, devendo serem glosados apenas os custos correspondentes**. Como não foi feito esse trabalho, até mesmo porque se considerou como fraudulentas as demonstrações contábeis, o correto seria proceder ao arbitramento do lucro, o que não foi feito.

Deve-se mencionar ainda que o douto relator do acórdão recorrido comparou de forma detalhada a apuração pelo lucro real (feita pela fiscalização) e pelo lucro arbitrado (que deveria ter sido feito), chegando a seguinte conclusão:

Para o ano-calendário 2010, totalizando-se os valores, tem-se que se a tributação ocorresse pelo arbitramento dos lucros o resultado seria de R\$2.273.675,49. Como a tributação foi efetivada com base no lucro real, a autoridade lançadora chegou ao resultado de R\$17.592.887,98. Quanto ao ano-calendário 2011, a tributação pelo lucro arbitrado seria de um montante de R\$2.893.372,89, enquanto pelo lucro real foi de R\$28.486.460,22.

Portanto, é patente o erro da fiscalização que, mesmo identificando que a fiscalizada "simulava em sua contabilidade operações comerciais que não existiam", não sendo confiáveis as demonstrações contábeis da entidade, calculou o lucro tributável pela IRPJ e CSLL pela modalidade do "lucro real", quando, ao certo, deveria ter o feito pela modalidade do "lucro arbitrado".

O equívoco cometido se mostra mais patente quando se constata que se considerou, como receita tributável, a totalidade dos valores dos custos glosados, como se estes lucros fossem, como demonstrado acima. (*grifos do original e negritos acrescidos*)

Nestes termos, ainda que fosse validada a apuração na sistemática do lucro real, a exigência não se sustentaria porque *deveriam ser verificadas de que modo as compras consideradas fictícias influenciaram os custos, devendo serem glosados apenas os custos correspondentes*.

Em tais circunstâncias é inútil discutir o fundamento questionado no recurso especial, consoante a jurisprudência consolidada dos Tribunais Superiores:

Súmula 283/STF: "É inadmissível o recurso extraordinário, quando a decisão recorrida assenta em mais de um fundamento suficiente e o recurso não abrange todos eles."

Súmula 126/STJ: "É inadmissível recurso especial, quando o acórdão recorrido assenta em fundamentos constitucional e infraconstitucional, qualquer deles suficiente, por si só, para mantê-lo, e a parte vencida não manifesta recurso extraordinário".

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

(documento assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa