



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15563.720236/2017-14
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-006.572 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 9 de maio de 2023
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado CARMAX COMERCIAL LTDA

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

Ano-calendário: 2013

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO.

ARBITRAMENTO DOS LUCROS. GLOSA DE COMPRAS INIDÔNEAS. CONTEXTOS FÁTICOS DIFERENTES. DIVERGÊNCIA NÃO CARACTERIZADA. Não se conhece de recurso especial cujos acórdãos apresentados para demonstrar a divergência evidenciam decisões em contextos fáticos distintos. Os paradigmas referem a necessidade de arbitramento de lucros nas hipóteses de: 1) glosa de custos e despesas não comprovados ou desnecessários, associada a outras deficiências na escrituração; e 2) glosa de serviços de mão-de-obra representativos em relação à totalidade das despesas, associada a deficiência acusatória na identificação dos valores de origem inidônea. O recorrido analisa a necessidade de arbitramento de lucros por glosa de compras em operações inidôneas, que teriam inviabilizado a apuração do custo das mercadorias vendidas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO – Presidente em exercício.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Relatora.

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

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

Relatório

Trata-se de recurso especial interposto pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional ("PGFN") em face da decisão proferida no Acórdão n.º 1402-004.587, na sessão de 12 de março de 2020, no qual foi dado provimento ao recurso voluntário.

A decisão recorrida está assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2013

LANÇAMENTOS. REGIME DE TRIBUTAÇÃO. LUCRO REAL

O arbitramento do lucro é uma medida extrema e excepcional, só aplicável quando não há possibilidade de se apurar o imposto por outro regime de tributação. Assim, quando estão presentes nos autos, desde a auditoria fiscal, documentos que permitam apurar o imposto pelos regimes tradicionais mostra-se incorreta a utilização do arbitramento do lucro, devendo ser considerado para o lançamento efetuado o regime de tributação adotado pelo contribuinte, no caso, o Lucro Real.

ERRO DE DIREITO. IMPOSSIBILIDADE DE CORREÇÃO EM INSTÂNCIA RECURSAL.

Como não é possível corrigir em sede de Recurso Voluntário e de Ofício a forma da tributação escolhida pelo Auditor Fiscal para lavrar o Auto de Infração, de lucro arbitrado para lucro real (erro de direito), sob pena de se incorrer em ofensa ao artigo 146 e inciso IV do artigo 149, ambos do CTN, deve ser cancelado o Auto de Infração.

O litígio decorreu de lançamentos dos tributos incidentes sobre o lucro e o faturamento apurados no ano-calendário 2013 a partir da constatação de *compras simuladas de mercadorias e matéria-prima com empresas consideradas noteiras*, que motivaram o arbitramento dos lucros e as exigências de Contribuição ao PIS e de Cofins a partir das *Notas Fiscais de Vendas (Demonstrativo de Notas Fiscais de Vendas)*, *subtraindo o valor das notas fiscais de vendas devolvidas (Demonstrativo de Notas Fiscais de Devolução)*. A penalidade foi qualificada e agravada, e houve imputação de responsabilidade ao sócio-administrador Carlos Roberto dos Santos, bem como a pessoas físicas e jurídicas do mesmo grupo econômico.

Parte dos acusados impugnaram e, destas impugnações, parte foi considerada intempestiva. As impugnações da Contribuinte e dos responsáveis Carlos Roberto Santos, Veneza Empreendimentos Participação e Administração de Bens, Waldemar Ripani Júnior, Elizabeth Ripani e Mauro Ripani foram conhecidas e julgadas improcedentes em 1ª instância. (e-fls. 5984/6066). O Colegiado *a quo*, por sua vez, deu provimento aos recursos voluntários interpostos, aplicando entendimento firmado na exigência anterior – processo administrativo n.º 10932.720088/2015-15 – em favor da aplicação da sistemática do lucro real para determinação dos valores tributáveis, e consequente apuração não-cumulativa da Contribuição ao PIS e da Cofins, cancelando as exigências formuladas mediante arbitramento dos lucros e apuração cumulativa das contribuições sobre o faturamento (e-fls. 6605/6635).

Os autos do processo foram remetidos à PGFN em 29/04/2020 (e-fl. 6636) e em 02/07/2020 retornaram ao CARF veiculando o recurso especial de e-fls. 6637/6664, no qual a Fazenda aponta divergências parcialmente reconhecidas no despacho de exame de admissibilidade de e-fls. 6667/6683, do qual se extrai:

DA ANÁLISE DE CADA UMA DAS DIVERGÊNCIAS

1) EXPRESSIVIDADE DA GLOSA DE DESPESAS NÃO É CAUSA DE ARBITRAMENTO

Em relação a essa matéria, foram indicados como paradigmas os Acórdão n.º 1201-001.508 e o de n.º 1201-003.670:, cujas ementas dispõem o seguinte, no relevante:

1º PARADIGMA - Acórdão n.º 1201-001.508:

[...]ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2009

GLOSA DE DESPESAS. LUCRO REAL. LUCRO ARBITRADO.

Incabível a preservação da tributação pelo lucro real quando a autoridade fiscal procede à glosa da quase totalidade das despesas operacionais lançadas; nesse caso, deve o Fisco arbitrar o lucro da pessoa jurídica, pois a tributação pelo lucro real pressupõe a existência de escrituração regular, assim entendida aquela que tem seus lançamentos lastreados por documentos hábeis e idôneos, registrados em livros comerciais e fiscais..

[...]

2º PARADIGMA -Acórdão n.º 1201-003.670:

[...]

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 1999, 2000, 2001

NULIDADE. VÍCIO NA CAPITULAÇÃO LEGAL DO LANÇAMENTO.

A descrição das razões que levou a fiscalização a entender que os gastos que foram deduzidos da base de cálculo dos referidos tributos está evidenciada no Termo de Verificação Fiscal. No presente caso, os dispositivos citados dizem respeito à condição de dedutibilidade das despesas e as condições infringidas foram relatadas no Termo de Verificação Fiscal. Ausente, portanto, a nulidade.

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

Ano-calendário: 1999, 2000, 2001

LUCRO REAL. GLOSA SUBSTANCIAL DOS CUSTOS DO PERÍODO. IMPROCEDÊNCIA DOS AUTOS DE INFRAÇÃO DO IRPJ E DA CSLL. OBRIGATORIEDADE DO ARBITRAMENTO DO LUCRO.

A glosa de praticamente todos os custos e despesas operacionais declarados pelo contribuinte impossibilita a apuração do lucro real, por falta dos requisitos essenciais da tributação com base no lucro real, qual sejam, a escrituração contábil respaldada em livros e documentação hábil e idônea e o aspecto negativo da base de cálculo (despesas). A renda é composta pelo confronto entre aspectos positivos (receitas) e negativos (despesas). Na ausência de um deles, não é possível a manutenção do regime tributário pelo Lucro Real, devendo ser aplicado o regime do Arbitramento do Lucro.

Em primeiro lugar, verifica-se que se trata de uma matéria "fático/dependente", envolvendo questão de prova, mais do que uma divergência envolvendo a interpretação da legislação tributária.

Matéria de prova - termos indeterminados

A Recorrente pretende se utiliza de expressões genéricas colhidas nos respectivos julgados de forma a apontar a divergência: no caso, "**expressividade** das glosas de despesas que tornariam a **escrituração contábil imprestável**".

O que se verifica é que a suposta divergência aparenta encontrar respaldo em um problema de indeterminação de termos utilizados nos julgados, que ao fim e ao cabo só

pode ser mitigado por meio dos elementos carreados ao processo, ou seja, trata-se na verdade um problema de valoração de prova, que em princípio não pode ser resolvido na CSRF que é uma instância especial de uniformização para resolver unicamente divergência na interpretação da legislação tributária.

Porém, é bom que se ressalve que a divergência pode se instalar, sim, em casos tais em que as situações fáticas se mostrarem ser de elevada similitude. É que nestes casos, ou seja diante de fatos bastante assemelhados, se os resultados são divergentes, a interpretação que se dá a norma de alguma forma também poderia ser considerada divergente, mesmo tratando-se matéria de prova relacionada à valoração das condições fáticas necessárias para se constatar a imprestabilidade da escrituração contábil.

Cabe, portanto, verificar se efetivamente as decisões dos acórdãos confrontados estão ligadas aos quadros fáticos refletidos nos respectivos autos, o que comprometeria a demonstração da divergência, ou se, diferentemente, referidas decisões foram proclamadas em contexto genérico, dissociada dos fatos analisados, o que iria ao encontro do defendido pela Recorrente.

Análise do 1º PARADIGMA – Ac. n.º 1201-001.508

[...]

Pelo exposto, afastado este 1º paradigma, por **falta de similitude fática**.

Análise do 2º PARADIGMA – Ac. n.º 1201-003.670

Da similitude fática

Em ambos os acórdãos confrontados a fiscalização demonstrou que a **glosa da quase totalidade dos seus custos** através **compras fictícias** concentrada **em poucos fornecedores** (“noteiros”: 3(três) no ac. recorrido e 2(dois) no 2º paradigma) comprometeu completamente o cálculo do CMV em face de inconsistências nos estoques, e tornando assim completamente inviável a apuração com base no lucro real, sendo então arbitrado o lucro. Porém, as soluções emprestada a cada um dos casos foram divergentes entre si.

Portanto, a divergência se mostra configurada nesta matéria: **Enquanto o segundo paradigma, em situação de elevada similitude fática**, impôs a tributação pelo lucro arbitrado cancelado o lançamento feito pelo lucro real. **De outra banda**, o ac. recorrido cancelou o arbitramento abraçando o entendimento que a despeito daquele cenário, haveria possibilidade de glosar os custos – concentrados em poucos fornecedores - sem comprometer a apuração do lucro real.

Trechos do ac. recorrido:

[...]De acordo com o Termo de Verificação Fiscal (fls 4578/4635) e os Autos de Infração, a Recorrente, que tem por objeto social o comércio de ferro, aço, plástico, produtos metalúrgicos etc, simulava comprar mercadorias e/ou matérias-primas de várias outras **empresas que atuavam como pseudo-fornecedoras (GRANMETAL, POLIMETAL e METAIS BANDEIRANTES)**, as chamadas "noteiras", que, inexistindo de fato, proporcionavam a geração fictícia de custos e despesas redutores do lucro real e da base de cálculo das contribuições não-cumulativas.

[...]

Utilizando os mesmo fundamento da DRJ na decisão de primeira instância no processo análogo acima indicado, a fiscalização também decidiu arbitrar o lucro neste Auto de Infração, por entender que devido a infração cometida por meio da simulação e da fraude praticada pela Recorrente, não poderia confiar nos registros contábeis fornecidos pela autuada (ou seja toda a contabilidade estaria fraudada e inutilizada) e, por isso, não teria como saber de forma precisa o montante do estoque inicial para calcular o Custo da Mercadoria Vendida CVM que deveria integrar ao lucro líquido e posteriormente a receita exigida.

Devido a tal impossibilidade de encontrar o CVM a fiscalização decidiu arbitrar o lucro ao invés de apenas glosar os custos e despesas gerados pelos documentos inidôneos emitidos para acobertar as operações de compra de mercadorias consideradas simuladas.

[...]

O fato de a fiscalização desconsiderar a contabilidade da Recorrente e entender que por tal motivo não poderia chegar ao montante exato do estoque inicial para calcular o custo da mercadoria vendida não interfere no valor das despesas e custos indevidos glosados, que podem ser apurados com base nos valores dos documentos (notas fiscais) emitidos para acobertar as operações fictícias.

Assim, entendo não ser necessário saber o valor do custo da mercadoria vendida para se apurar os custos e despesas indevidos que foram glosados, bem como entendo que a fiscalização teria condições para apurar o lucro real, sendo desnecessário o arbitramento do lucro.

[...]

Trechos do 2º Paradigma que amparam a conclusão acima:

[...] a controvérsia que permeia os Autos de Infração diz respeito à **glosa de despesas consideradas como não comprovadas pela fiscalização**. Isso, porque, após as diligências fiscais, a Autoridade Administrativa considerou que as despesas oriundas dos serviços prestados pelas empresas **P&K Cadastros e Créditos S/C Ltda. e B&K Cadastros e Créditos S/C Ltda nos anos de 1999 a 2001 foram fictícias**

[...] A análise conjunta dos demonstrativos de apuração da base tributável e das DIPJs dos anos de 1999 a 2001 (e-fls. 291 -2001, 294-2000 e 296-1999) demonstram que as despesas glosadas pela fiscalização correspondem **a mais de 70% do valor total das despesas** deduzidas pela contribuinte na apuração da base de cálculo dos tributos ora exigidos. Inclusive, nos anos de 2000 e 2001 esse valor alcança os percentuais de 68% e 87%

[...]

Ora, a glosa de praticamente todas as despesas declaradas pela contribuinte é o mesmo que desconsiderar a sua escrita fiscal, ainda que indiretamente, por considerá-la imprestável para a apuração do lucro real efetivo dos períodos analisados. Tal metodologia, ainda que possível, atrai a necessidade de aplicar o arbitramento do lucro como metodologia para aferir a base tributável da contribuinte. É o que determina o art. 47, II, "b", da Lei nº 8.981/95:

[...]

Dito isso, se a Fiscalização **glosou montante expressivo das despesas declaradas em um determinado período, impõe-se o arbitramento do lucro**. Na falta do arbitramento do lucro, não pode subsistir o lançamento do crédito tributário.

De fato, bem se vê que no 2º paradigma a decisão pela necessidade do arbitramento tomou por base, especialmente, a expressividade da glosa dos custos e despesas, expressividade esta revelada de forma bem objetiva (na linguagem matemática) e em patamar bastante elevado (acima de 70 por cento) bem equivalente ao que foi verificado no situação fática do ac. recorrido.

Por todo o exposto, OPINO porá ADMITIR esta primeira matéria, mas tão somente em relação ao segundo paradigma (**Ac. nº 1201-003.670**).

2) DA POSSIBILIDADE DE AJUSTE DO LANÇAMENTO PELO JULGADOR SEGUNDO O REGIME DE TRIBUTAÇÃO CONSIDERADO CORRETO

[...]

Por todo o exposto, OPINO por **não admitir esta segunda matéria** por faltar congruência fático/jurídica.

Conclusão

Por todo o exposto, com fundamento no art. 67, do Anexo II, do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015, proponho seja **DADO SEGUIMENTO PARCIAL** ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional apenas em relação à primeira matéria: “**1) EXPRESSIVIDADE DA GLOSA DE DESPESAS NÃO É CAUSA DE ARBITRAMENTO**”, e tão somente em relação ao segundo paradigma (Ac. nº 1201-003.670).

E NEGAR SEGUIMENTO, em relação à segunda matéria: “**2) DA POSSIBILIDADE DE AJUSTE DO LANÇAMENTO SEGUNDO O REGIME DE TRIBUTAÇÃO CONSIDERADO CORRETO PELO JULGADOR**”.

Cientificada da admissibilidade parcial, a PGFN não apresentou agravo (e-fls. 6685).

A PGFN argumenta, na parte admitida, que *a autoridade fiscal realizou o lançamento na sistemática do arbitramento em face da constatação de expressiva quantidade de despesas fictícias, da ordem de mais de 82%, as quais foram glosadas, revelando a imprestabilidade da contabilidade do contribuinte*. E aponta que, distintamente da interpretação firmada no acórdão recorrido, outro Colegiado do CARF decidiu, no paradigma nº 1201-001.508, *que a expressividade da glosa fiscal das despesas da pessoa jurídica autuada demonstra a imprestabilidade da sua escrituração e impõe o arbitramento do lucro*, bem como, no paradigma nº 1201-003.670, *que a expressividade das glosas de despesas impõe que o lançamento seja feito na sistemática do lucro arbitrado, ante a constatação de contabilidade imprestável*. Neste último caso destaca *que as despesas glosadas pela fiscalização correspondem a mais de 70% do valor total das despesas deduzidas pela contribuinte na apuração da base de cálculo dos tributos ora exigidos. Inclusive, nos anos de 2000 e 2001 esse valor alcança os percentuais de 68% e 87%*.

No mérito, refere as razões de decidir de 1ª instância em favor da validade do arbitramento dos lucros, nos seguintes termos:

O contribuinte, originalmente submetido à sistemática do lucro real, teve seu lucro tributável arbitrado pela autoridade fiscal com base no art. 530, II, do RIR/99, segundo o qual se aplica o arbitramento no caso de a escrituração a que estiver obrigado o contribuinte revelar evidentes indícios de fraudes ou contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária, ou determinar o lucro real. A contabilidade não espelhava a realidade das operações comerciais (registro de compras fictícias) e bancárias realizadas pela empresa, sendo, portanto, imprestável para a apuração do lucro real, visto que não registra grande parte das transações realizadas pela empresa e/ou que não reflete a realidade das operações comerciais e bancárias realizadas.

Com efeito, os fatos e provas caracterizaram a prática por parte da Carmax da simulação de compras de mercadorias e/ou insumos de pessoas jurídicas supostamente fornecedoras que sequer possuíam existência fática, já que criadas unicamente para emitirem notas fiscais representativas de operações simuladas.

A prática simulatória alcançou 82,65% das compras escrituradas pela Carmax, assim como os valores depositados em prol da Black Metais representaram 42,52% dos lançamentos a débito nas contas bancárias da impugnante.

Neste contexto, a autoridade fiscal procurou demonstrar que a contabilidade da defendente se revelou imprestável para apurar o Custo das Mercadorias Vendidas (CMV) e, por conseguinte, o lucro tributável (lucro real).

De outra parte, os impugnantes alegam que o autuante tinha condições de identificar a movimentação bancária e determinar o lucro real, já que acessou os dados contábeis da

empresa, conhecia sua movimentação bancária, abarcando as despesas não operacionais e os custos dos bens e serviços.

Nesse passo, bastaria realizar a glosa das operações de compra consideradas fictícias, para levantar o lucro real nos termos do art. 219 do RIR/99, de modo que a aplicação do arbitramento seria dispensável.

Com o intuito de demonstrar a possibilidade de ser tributado pelo lucro real, propõe que sejam excluídas as compras fictícias para chegar-se ao custo efetivamente incorrido. Acompanhe-se o raciocínio apresentado:

(...) a fiscalização conclui que as compras efetuadas e registradas foram da ordem de R\$ 635.689.263,75 e que deste valor o montante de R\$ 525.436.311,36 teria sido originado de supostas empresas "noteiras", restando o valor de R\$ 110.252.952,39, que efetivamente representam gastos que deveriam ser deduzidos do valor da receita bruta.

Logo, a base de cálculo do lucro líquido seria da ordem de R\$ 253.673.268,66, que seria a diferença entre a Receita Ajustada e despesas consistentes em compras efetivamente realizadas - segundo o entendimento fiscal - o que resulta em número bastante inferior ao encontrado pela fiscalização, de acordo com a tabela do item L-68 (R\$ 363.925.220,95)

...ilustrado no quadro abaixo:

Conceito	Fórmula	Cálculo do Valor Final, em R\$ (cf. TVF)
Receita Líquida =	Receita Bruta - Descontos	364.225.831,66 - 300.610,71 = <u>363.925.220,95</u>
Lucro Bruto=	Receita Líquida - Custos	363.925.220,95 - 110.252.952,39 = <u>253.672.268,56</u>

Passa-se à análise da questão.

A contribuinte levantou seu resultado pelo lucro real. A apuração nessa sistemática exige a escrituração de todas as receitas, resultados operacionais e não operacionais, de todos os custos e despesas da empresa, bem como sua regular contabilização e comprovação.

A apuração do lucro real é precedida da apuração do lucro líquido, que, ajustado por critérios definidos na lei fiscal, vai redundar no lucro a ser tributado. É o previsto no art. 247 do RIR/99:

Art. 247. Lucro real é o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas por este Decreto (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º).

§1ª determinação do lucro real será precedida da apuração do lucro líquido de cada período de apuração com observância das disposições das leis comerciais (Lei nº 8.981, de 1995, art. 37, §1º). [...]

O lucro líquido do período-base, por seu turno, é a soma algébrica do lucro operacional, dos resultados não operacionais e das participações, e deverá ser determinado com observância dos preceitos da lei comercial, de acordo com o art. 248 do RIR/99.

Por fim, conforme estabelecem os arts. 277 e 278 do RIR/99, o lucro operacional decorre do lucro bruto, o qual corresponde à diferença entre a receita líquida das vendas e serviços e o custo dos bens e serviços vendidos.

Com esses dispositivos em mente, é inadmissível supor a tributação com base num lucro real no qual não estão computados os custos dos negócios que geraram a receita e, entre eles, o custo das mercadorias vendidas.

Por outro lado, o art. 251 do RIR/99 fixa as exigências, no tocante à escrituração, para empresas sujeitas ao Lucro Real (sublinhamos):

Art. 251. A pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real deve manter escrituração com observância das leis comerciais e fiscais (Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, art. 7º).

Parágrafo único. A escrituração deverá abranger todas as operações do contribuinte, os resultados apurados em suas atividades no território nacional, bem como os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior (Lei n.º 2.354, de 29 de novembro de 1954, art. 2º, e Lei n.º 9.249, de 1995, art. 25).

Entre os livros obrigatórios para os contribuintes que apuram resultados pelo lucro real, está o Livro Registro de Inventário, no qual deverão constar registrados os estoques existentes no término de cada ano-calendário (arts. 260 e 190, caput, II, do RIR/99).

Volvendo ao caso concreto, tem-se que, pelo que consta dos autos, é impossível a apuração dos resultados pelo lucro real, dadas as infrações identificadas. É o que se passa a verificar.

As compras fictícias documentadas em notas fiscais eletrônicas emitidas em 2013 perfizeram o montante R\$ 525.643.892,56 (SPED NF-e), correspondentes a 86,52% do volume total das compras da autuada. Na sua contabilidade, as compras efetuadas junto aos falsos fornecedores representam 82,65% das compras totais escrituradas.

A jurisprudência administrativa é pacífica no entendimento de que é incabível a manutenção da apuração pelo lucro real diante da quase totalidade da glosa dos custos e despesas:

2ª Turma da 2ª Câmara da 1ª Primeira Seção de Julgamento do CARF

LUCRO REAL. GLOSA DA TOTALIDADE DOS CUSTOS E DESPESAS POR INOBSERVÂNCIA DOS PRESSUPOSTOS PARA SUA APURAÇÃO. ARBITRAMENTO DO LUCRO. A glosa da quase totalidade dos custos e das despesas operacionais, por falta de comprovação com documentação hábil e idônea, denota que a contabilidade do contribuinte é imprestável para se apurar o lucro real, devendo ser aplicado o regime do arbitramento. (Acórdão n.º 120200.418, sessão 10 de novembro de 2010)

No presente caso, a glosa das compras fictícias se daria em montante significativo, mas igualmente se reconhecera a imprestabilidade da contabilidade para apurar o lucro real, pelas marcantes incongruências surgidas na apuração trimestral, período base adotado pelo contribuinte.

Com base nas DIPJ/2014 e nos valores de compras glosadas é possível confrontar os totais de compras utilizados para apuração do Custo da Mercadoria Vendida (CMV), com as compras fictícias apuradas com base nas notas fiscais eletrônicas e na contabilidade, como se vê na tabela abaixo:

PERÍODO	COMPRAS NA DIPJ (R\$)	COMPRAS GLOSADAS (R\$) SPED/NF-E	COMPRAS GLOSADAS (R\$) SPED/CONT.	DIFERENÇA1	DIFERENÇA2
1º trimestre de 2013	151.115.420,69	163.652.444,21	165.364.223,49	-12.537.023,52	-14.248.802,80
2º trimestre de 2013	152.067.328,39	159.316.755,61	160.120.024,33	-7.249.427,22	-8.052.695,94
3º trimestre de 2013	123.995.555,45	121.726.769,84	118.686.001,74	2.268.785,61	5.309.553,71
4º trimestre de 2013	84.359.948,98	80.947.922,90	81.266.061,80	3.412.026,08	3.093.887,18

Percebe-se que nos 1º e 2º trimestres as compras fictícias que seriam glosadas na apuração é superior ao total de compras consideradas para formação do CMV. Ou seja, seria glosado um custo não considerado como tal para fins de apuração do lucro real. Assim, tal glosa é ato fática e juridicamente impossível: glosar custos que a contribuinte não declarou.

Mesmo que a glosa, neste julgamento, fosse limitada ao valor das compras utilizadas na formação do CMV, isso importaria na glosa total das compras levadas ao custo nos trimestres mencionados, situação irreal para uma empresa comercial e que auferiu receitas vultosas na revenda de mercadorias, como veremos adiante. E, além disso, a contribuinte certamente realizou compras, também, em fornecedores que não estão entre os considerados inidôneos, compras essas que não tiveram – ou não deveriam ter tido – seu custo glosado.

Se se procedesse à apuração do lucro real realizando as glosas das compras fictícias, tal como sugere a impugnante, o seu lucro tributável teria por base a receita ou faturamento, que, abstraindo as demais receitas e despesas que interferem no lucro líquido, repercutiria integralmente (100%) na apuração do lucro real, de modo que tal resultado seria bem mais desfavorável à impugnante, em comparação com a aplicação ex officio do lucro arbitrado, que corresponde apenas ao percentual de 9,6% da receita ou faturamento.

E a incongruência não está somente nesses trimestres. Como se observa na tabela a seguir, ela se propaga para os 3º e 4º trimestres de 2013, já que as compras fictícias são bem próximas das compras computadas na apuração do CMV, o que se revela absolutamente incompatível com o volume da receita (R\$ 364.225.831,66 - valor total das vendas constantes de NF-e).

Com efeito, não é possível glosar a quase totalidade das compras de uma empresa, ou até mesmo mais que o somatório das compras informadas na DIPJ da pessoa jurídica e, ainda assim, a tributação se dar com substrato no regramento estabelecido para o lucro real.

Atente-se para a tabela abaixo, que reajusta os valores declarados das compras e do estoque final mediante exclusão das compras fictícias, para se chegar a um novo valor do CMV:

	1º trimestre/2013	2º trimestre/2013	3º trimestre/2013	4º trimestre/2013
Estoque Inicial	262.819.203,61	162.604.127,43	238.826.300,87	339.283.495,27
Compras	-12.537.023,52	-7.249.427,22	2.268.785,61	3.412.026,08
Compras declaradas	151.115.420,69	152.067.328,39	123.995.555,45	84.359.948,98
Compras fictícias (-)	163.652.444,21	159.316.755,61	121.726.769,84	80.947.922,90
Estoque Final	162.604.127,43	238.826.300,87	339.283.495,27	423.932.036,38
Estoque final declarado	326.256.571,64	398.143.056,48	461.010.265,11	504.879.959,28
Compras fictícias (-)	163.652.444,21	159.316.755,61	121.726.769,84	80.947.922,90
CMV = EI + C - EF	87.678.052,66	-83.471.600,66	-98.188.408,79	-81.236.515,03

Observe-se inicialmente que a redução no valor das compras impacta a quantificação do estoque final. É que não se altera um dos fatores da equação sem que tal medida implique na quantificação da outra variável.

Como as compras praticamente inexistiram de fato, o que se tem é uma situação de absoluta ausência de confiabilidade no valor dos estoques, elemento fundamental para apuração do CMV e, por decorrência, do lucro real pois, como sabido, em linhas gerais o CMV resulta do estoque inicial, mais as compras e menos o estoque final do período em pauta, o que pode ser sintetizado na seguinte expressão aritmética: $CMV = EI + Compras - EF$.

Se se tem no cálculo do CMV um valor de compras fictícias, alterado artificialmente por aquisições de mercadorias que não existiram no mundo fenomênico (o que se deu próximo da totalidade das compras, ou até mesmo de maneira superior às compras

informadas na DIPJ), também não merece fé o valor do estoque final, o que inviabiliza a precisa mensuração do CMV e, em razão disso, a apuração do IRPJ e da CSLL pelo regramento determinado para o lucro real.

É o que se constata no caso em exame, pois os ajustes nas compras e no estoque final descaracterizam o CMV, a ponto de torná-los negativos nos 2º, 3º e 4º trimestres.

Nesse caso, note-se que a inexistência de custo ou o "custo negativo" faz com que o imposto de renda incida, em verdade, sobre a receita, e não sobre o lucro, que é o fato gerador do IRPJ. É como se a alíquota do IRPJ (15%) mais adicional (10%) incidisse diretamente sobre a receita, tratando-se de procedimento que não encontra amparo nas normas que regem a matéria em julgamento.

Com efeito, a legislação não admite a tributação do IRPJ e da CSLL diretamente sobre a receita bruta, mas somente sobre o lucro que, na hipótese de ser arbitrado, incidirá sobre 9,6% da receita bruta e não sobre a quase totalidade da receita auferida pela pessoa jurídica.

Portanto, há absoluta inconfiabilidade do montante de estoques utilizados para fins de apuração do Custo de Mercadorias Vendidas. E, se temos no cálculo do CMV, um valor de compras fictício, porque inflado por fraude, o valor dos estoques também não merece confiabilidade.

Constatada a imprestabilidade da escrituração, maculada de maneira indelével na parte que se refere às compras, não sendo possível se apurar com segurança o CMV e, em consequência disso, nem o lucro bruto, nem o lucro líquido e, finalmente, nem o lucro real, a única medida restante à fiscalização, capaz de ser validamente adotada, seria o arbitramento dos lucros da pessoa jurídica.

Dessa forma, o arbitramento do lucro foi corretamente aplicado.

A PGFN conclui, assim, *inexistir qualquer vício a macular o lançamento, realizado corretamente na sistemática do arbitramento*, e pede que seja reformado o acórdão recorrido, restabelecendo-se o lançamento.

Cientificados os sujeitos passivos que apresentaram impugnação conforme e-fls. 6688/6723 e 6748/6764, apenas a Contribuinte e os responsáveis tributários representados pelo mesmo patrono - *Raphael Eduardo Silveira Ripani e outros*, quais sejam: Carlos Roberto dos Santos, Mauro Ripani, Ariovaldo Ripani e Spartaco Indústria e Comércio de Metais Ltda - apresentaram contrarrazões nas quais defendem o não conhecimento do recurso especial, inicialmente apontando que seria injusta a acusação de operações fraudulentas, porque elas efetivamente ocorreram, sendo que *os fatos apontados pela Fiscalização como irregular foram objeto de minuciosa apreciação pelo Tribunal, com o consequente cancelamento do lançamento, inexistindo similitude fática com os paradigmas indicados, a evidenciar que o recurso especial veicula mero inconformismo da Recorrente, que busca a rediscussão pela via estreita do dissídio jurisprudencial, como se a CARF não tivesse levado em consideração os seus precedentes*. Adicionam que *a questão posta em julgamento é eminentemente matéria de fato, que diz respeito à existência ou não de operações consideradas pela Fiscalização, o que afasta qualquer possibilidade de cabimento de Recurso Especial, que tem necessariamente como seu fundamento a divergência quanto a matérias de direito*.

No mérito, assim recordam os vícios apontados e que acarretariam a nulidade da exigência:

(i) cerceamento de defesa. Tendo em vista que a Recorrente não teve acesso ao processo fiscalizatório das empresas denominadas "noteiras", foi impedida de manifestar-se precisamente sobre os fundamentos dos fatos que supostamente consubstanciariam fraude ao Fisco;

(ii) contradição da motivação. O Fisco parte da premissa de inexistência de efetiva entrada dos produtos retratados nas notas fiscais destinadas à Impugnante pelas denominadas “noteiras”, porém, ao realizar o lançamento de IPI em razão de não destaque nas notas fiscais emitidas pela Recorrente, ou ainda, em razão de uso de código ou alíquota incorreta parte do fato de ter ocorrido efetivamente a saída da mercadoria, havendo, portanto clara contradição na motivação dos autos;

(iii) Dever de provar do Fisco. O Fisco não se desincumbiu do dever de provar os fatos alegados, pois não apresenta prova contundente da Recorrente ter a intenção de se apropriar dos créditos, e tampouco apresenta extrato do SINTEGRA que traga a data em que a declaração de inidoneidade das supostas empresas “noteiras” tenha sido lançado no sistema SINTEGRA;

(iv) A Fiscalização desconsiderou a idoneidade de toda a documentação capaz de comprovar a legitimidade e existência das operações;

(v) Houve somente os estornos dos créditos representados nas notas fiscais de entrada, sem que houvesse a necessária análise da saída das mercadorias, o que implicou no aumento da base de cálculo para fins de tributação do IP;

(vi) A Administração Pública não se desincumbiu do dever de comprovar a prática de suposto ato ilícito pela Recorrente.

(vii) Não houve a comprovação da existência de dolo da Recorrente, elemento necessário para caracterização de simulação, fraude ou conluio que autorizasse a aplicação de multa qualificada de 150%, prevista no art. 44, inciso I, parágrafo primeiro da Lei 9.430/96, tratando-se de mera presunção absoluta feita pela autoridade fiscal, que não observou seu dever de diligenciar em busca de provas de suas suposições.

(viii) Descabe ainda a multa agravada de 50%, prevista no art. 44, I, “caput” da Lei 9.430/96 na medida em que a fiscalização já possuía previamente as informações que requereu, haja vista que a Impugnante já os havia informado no SPED – Sistema Público de Escrituração Digital, bem como pelo fato da intimação da Recorrente haver sido realizada por edital, o que descaracteriza a certeza de ciência da intimação do Fisco.

Afirmam a boa-fé da devedora principal, vez que em 2013 *não havia qualquer informação no site do SINTEGRA que desabonasse as empresas denominadas pelo Fisco de “noteiras”*; discorrem sobre os demais vícios, destacando que *se 82,6561% do total das compras foram consideradas fictícias pela Fiscalização, não seria possível, ao analisar a saída, partir da premissa que houve fato gerador do IPI, isto é, que a Recorrente efetivamente tenha dado saída a produto industrializado*; apontam a *inexistência de provas de que comprovem o dolo em suposto creditamento indevido de IPI*; referem outros erros na apuração do IPI e dizem que foi requerida perícia quanto a este aspecto.

Contestam a qualificação da penalidade, por ausência de intenção dolosa, vez tratar-se de erro de direito, e invocam a Súmula CARF nº 25. Discordam, também, do agravamento da penalidade porque a autoridade lançadora exigiu informações que já possuía, além de ter promovido a intimação por edital.

Referem outros erros na apuração que levou à *glosa do crédito supostamente indevido do IPI e também ao lançamento do tributo*, reiterando que *inexiste no TVF a alegação de que as supostas notas emitidas pelas empresas denominadas “noteiras” teriam sido utilizadas para dar origem a produtos existentes no estoque*. Citam doutrina, e requerem *seja reconhecida a nulidade do auto de infração por contradição na motivação do ato de lançamento*.

Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA, Relatora.

Recurso especial da PGFN - Admissibilidade

Embora as contrarrazões veiculem arguição genérica de ausência de similitude fática entre os acórdãos comparados no recurso especial, a pretensão da PGFN está calcada essencialmente nas circunstâncias fáticas do presente caso, e a reanálise destes elementos demandam a existência de significativa semelhança com as circunstâncias fáticas dos paradigmas para, assim, a decisão deste Colegiado se situar no âmbito de sua competência regimental, qual seja, de solução de divergência de interpretação da legislação tributária. Necessária, portanto, a avaliação dos contextos analisados nos acórdãos comparados.

O acórdão recorrido reafirma o entendimento exarado em face de lançamento formalizado contra a mesma Contribuinte, em períodos de apuração anteriores, e em decorrência da constatação de infrações de mesma natureza.

Nos anos-calendário 2010 e 2011, a autoridade lançadora glosara custos e despesas lastreados em notas fiscais inidôneas, mas respeitando a sistemática do lucro real, e a autoridade julgadora de 1ª instância cancelara aquela exigência por entender cabível o arbitramento dos lucros, sob o entendimento de ser *inadmissível supor a tributação com base num lucro real no qual não estão computados os custos dos negócios que geraram a receita e, entre eles, o custo das mercadorias vendidas*", pois no caso concreto, comprovou-se que a contribuinte simulou a compra de mercadorias de empresas "noteiras". O Colegiado *a quo*, em antiga composição (Acórdão nº 1402-003.219), deu provimento ao recurso de ofício, afirmando aplicável a sistemática do lucro real porque, *primeiramente, não há custo de mercadorias em operações de compra que foram simuladas*, bem como porque *ninguém pode se beneficiar da própria torpeza*, de modo que *não há que se aproveitar a alegação da contribuinte de que deve ser aproveitados os custos das mercadorias em operações comprovadamente simuladas, conduta esta em desacordo com as normas legais*. Adicionou-se, ainda, que a Contribuinte apresentara todas as declarações na sistemática do lucro real e da não-cumulatividade das contribuições.

Nos presentes autos, já com referência ao ano-calendário 2013, observando que a autoridade lançadora se orientara pelos fundamentos da decisão de 1ª instância antes reformada, o Colegiado *a quo* reafirmou o não cabimento do arbitramento dos lucros, e assim cancelou a exigência feita sob esta sistemática. Vale ter em conta, porém, os fundamentos adicionados no acórdão recorrido para assim decidir neste caso específico:

Utilizando os mesmo fundamento da DRJ na decisão de primeira instância no processo análogo acima indicado, a fiscalização também decidiu arbitrar o lucro neste Auto de Infração, por entender que devido a infração cometida por meio da simulação e da fraude praticada pela Recorrente, não poderia confiar nos registros contábeis fornecidos pela autuada (ou seja toda a contabilidade estaria fraudada e inutilizada) e, por isso, **não teria como saber de forma precisa o montante do estoque inicial para calcular o Custo da Mercadoria Vendida CVM que deveria integrar ao lucro líquido e posteriormente a receita exigida.**

Devido a tal impossibilidade de encontrar o CVM a fiscalização decidiu arbitrar o lucro ao invés de apenas glosar os custos e despesas gerados pelos documentos inidôneos emitidos para acobertar as operações de compra de mercadorias consideradas simuladas.

Também da mesma forma do processo acima indicado, ou **até mais completo, constam dos autos, a DIPJ/2014 indicando a tributação pelo lucro real trimestral, a DCTF de janeiro de 2013, Livro Razão completo do ano 2013, Demonstrativos de notas fiscais de Vendas, Demonstrativo de notas fiscais de compras e Demonstrativo de notas fiscais de devolução das mercadorias vendidas, documentos estes que serviram para formular a autuação.**

Consta ainda no Termo de Verificação Fiscal, que através do sistema SPED a fiscalização **teve acesso a toda contabilidade da empresa Recorrente, ou seja, teve acesso tanto ao ECD, quanto a EFD (fl. 7 do TVF), bem como através de RMF obteve acesso a toda movimentação bancária do ano de 2013.**

Vejam, de acordo com os documentos acima indicados, o contribuinte entregou por meio do SPED toda documentação contábil e fiscal, sendo que **a fiscalização tinha condições de determinar e apurar o lucro real e identificar a efetiva movimentação financeira e bancária,** devendo ser afastada as regras do arbitramento previstas no artigo 509 do RIR/99.

Sendo assim, devido a extrema semelhança entre os dois processos, bem como os documentos acostados aos autos, ao que me parece, a fiscalização tinha condições de apurar o lucro real da empresa e glosar as despesas e custos que foram gerados em operações fictícias de compra de mercadoria, eis que obteve acesso a contabilidade completa, livro razão, todas as notas fiscais emitidas relativas as compra, as venda e as de devolução de mercadorias, podendo chegar a receita tributável sem a necessidade de arbitrar o lucro.

Ademais, **entendo não ser correto o fundamento da fiscalização para arbitrar o lucro, no sentido de que não consegue chegar ao valor do custo da mercadoria vendida (CVM), eis que não existe tal custo em operações de compra simulada e também não deve ser incluído no cálculo da despesa glosada.**

Vejam, não estamos falando de infração de omissão de receita ou falta de pagamento de imposto, mas de glosa de despesa e custos originados em operações de compra de mercadorias, onde o montante que deve ser exigido deve ser exatamente o da despesa ou custo indevido que reduziu a base de cálculo do imposto a pagar. Sendo assim, não verifico a necessidade de se apurar o lucro pelo arbitramento eis que **no caso dos autos o valor a ser autuado deve ser o somatório das despesas e custos indevidos gerados nas compras simuladas.**

O fato de a fiscalização desconsiderar a contabilidade da Recorrente e entender que por tal motivo não poderia chegar ao montante exato do estoque inicial para calcular o custo da mercadoria vendida não interfere no valor das despesas e custos indevidos glosados, que podem ser apurados com base nos valores dos documentos (notas fiscais) emitidos para acobertar as operações fictícias.

Assim, entendo não ser necessário saber o valor do custo da mercadoria vendida para se apurar os custos e despesas indevidos que foram glosados, bem como entendo que a fiscalização teria condições para apurar o lucro real, sendo desnecessário o arbitramento do lucro.

E, se não era necessário apurar o IRPJ e a CSLL pela sistemática do arbitramento do lucro, eis que é medida extrema, utilizada apenas em hipóteses excepcionais, podendo a fiscalização apurar o lucro real, o PIS e a COFINS decorrentes deveriam ser calculadas pela sistemática do regime não-cumulativo, o que não ocorreu no caso concreto. *(negrejou-se)*

As premissas de decisão, portanto, repousam principalmente no fato de notas fiscais inidôneas não representarem custo cuja glosa prejudique a apuração do lucro real, bem como na constatação de que a autoridade lançadora teve acesso amplo à escrituração contábil e

fiscal, assim como à movimentação financeira da Contribuinte, e somente suscitou como vício escritural para arbitramento dos lucros o fato de não ser possível *saber de forma precisa o montante do estoque inicial para calcular o Custo da Mercadoria Vendida CVM que deveria integrar ao lucro líquido e posteriormente a receita exigida.*

Com respeito ao paradigma n.º 1201-003.670, dois foram os vícios que motivaram o cancelamento da exigência formulada na sistemática do lucro real:

Por tudo que foi exposto, seja pela desídia da Autoridade Administrativa em analisar todo o acervo probatório trazido aos autos pela Recorrente, seja pelo erro em relação à metodologia aplicada para apuração da base tributável, tenho que os Autos de Infração estão maculados de vício insanável na via administrativa.

Tratava-se, ali, de *glosa de despesas no período de 1999 a 2001, relativas a pagamentos efetuados às sociedades P&K Cadastros e Créditos S/C Ltda., CNPJ 01.793.382/0001-10 e B&K Cadastros e Créditos S/C Ltda., CNPJ 04.097.163/0001-95 em valores considerados elevados quando comparados com o faturamento do período declarado pela Recorrente.* A autoridade lançadora considerou fictícias as despesas de serviços, e o voto condutor do paradigma concordou que havia vícios em relação às operações questionadas, mas ponderou:

Entretanto, essa conclusão não poderia ter sido automaticamente aplicada a todos os valores registrados como despesas durante o período analisado, já que a Recorrente anexou aos autos cheques emitidos em nome das prestadoras de serviços (vide e-fls. 121, 127, 129, 131, 181, 182, 191, 192 e 199).

Evidencia-se, desse modo, a desídia da autoridade administrativa, que deixou de analisar parte das provas produzidas pelo Recorrente, desconsiderando-as, para reluzir apenas aqueles elementos que seriam favoráveis à lavratura dos Autos de Infração. Pela mesma razão, a decisão de primeira instância foi omissa, uma vez que não enfrentou todo o acervo probatório anexado aos autos.

Diante desse contexto, a contribuinte viu o seu direito de defesa cerceado, tendo em vista a ausência de análise de todos os elementos probatórios por ele apresentados, nos termos do art. 59, II, do Decreto n.º 70.235/1972.

Esta deficiência acusatória, porém, não bastou à decisão de cancelamento da exigência, adicionando-se também a necessidade de arbitramento dos lucros, na medida em que a glosa alcançou entre 68% e 80% das despesas escrituradas, bem como porque:

Ora, a glosa de praticamente todas as despesas declaradas pela contribuinte é o mesmo que desconsiderar a sua escrita fiscal, ainda que indiretamente, por considerá-la imprestável para a apuração do lucro real efetivo dos períodos analisados. Tal metodologia, ainda que possível, atrai a necessidade de aplicar o arbitramento do lucro como metodologia para aferir a base tributável da contribuinte. É o que determina o art. 47, II, “b”, da Lei n.º 8.981/95:

[...]

Ressalte-se, nesse ponto, que o arbitramento do lucro é medida que consiste em técnica de lançamento nos casos em que a Autoridade Fiscal não consiga identificar e mensurar o resultado tributável da contribuinte por outros meios.

O arbitramento não se confunde com penalidade por ausência de entrega de documentos contábeis e/ou fiscais ou, ainda, vício identificado em tais documentos. Trata-se, por outro lado, de modalidade de tributação excepcionada, que deve ser aplicada quando não for possível a apuração do resultado da pessoa jurídica. Ou seja, constitui instrumento que visa garantir e dar efetividade à legislação de regência do imposto, aplicável às hipóteses em que não seja possível a apuração do lucro real efetivo do contribuinte.

Dito isso, se a Fiscalização glosou montante expressivo das despesas declaradas em um determinado período, impõe-se o arbitramento do lucro. Na falta do arbitramento do lucro, não pode subsistir o lançamento do crédito tributário.

[...]

Nesse caso especificamente, a situação se agrava, pois **a própria Recorrente não tinha mão de obra para realizar o seu serviço, conforme informações extraídas da DIPJ**. Em outras palavras, para desempenhar sua atividade, **a Recorrente teria que se valer de mão de obra terceirizada ou de prestadores de serviços autônomos, como parece ter sido o caso**. Não é admissível presumir que as despesas glosadas inexistiram e que não há nenhum custo relacionado à mão de obra, o que evidencia a necessidade de arbitramento da base de cálculo.

Caso contrário, a glosa de quase integralidade das despesas declaradas acarretaria a tributação da receita, em vez de tributar a materialidade do imposto sobre a renda (produto líquido do confronto entre receitas e despesas). Tal compreensão leva à conclusão no sentido de se cancelar a totalidade da exigência fiscal aqui discutida, por erro de direito na determinação do montante tributável, contrariando o que dispõe o art. 142, do CTN. (*negrejou-se*)

Note-se que no paradigma a representatividade dos valores glosados é aferida a partir da totalidade das despesas escrituradas, ao passo que no presente caso a representatividade dos valores tem em conta, apenas, as compras e o seu efeito na apuração do CMV. Tanto que o arbitramento é justificado pela própria PGFN por não ser *possível se apurar com segurança o CMV e, em consequência disso, nem o lucro bruto, nem o lucro líquido e, finalmente, nem o lucro real*, e não porque o IRPJ e a CSLL incidiriam sobre receita, o que demandaria a aferição da representatividade da glosa em relação ao total de custos e despesas.

É certo que há similitude entre glosa de custos em sujeito passivo que exerce atividade comercial ou industrial e glosa de despesas representativas de mão de obra em sujeito passivo exerce atividade de prestação de serviços. Contudo, o paradigma afirma que o arbitramento do lucro tributável era necessário para evitar *a tributação da receita*, e não por impossibilidade de apuração do custo dos serviços vencidos.

Ademais, como inicialmente demonstrado, a decisão do paradigma teve em conta, também, a deficiência acusatória por falta de apreciação de provas que poderiam ter evidenciado a validade de parte das despesas glosadas.

Em suma, não é possível cogitar se o Colegiado que proferiu o paradigma também afirmaria a necessidade de arbitramento dos lucros apenas diante da impossibilidade de apuração do custo, em razão da escrituração de notas fiscais inidôneas, sem aferir a representatividade dos custos glosados na determinação do lucro tributável.

Sendo distintas as premissas fáticas analisadas no paradigma que decidiu pela necessidade de arbitramento dos lucros, não há divergência jurisprudencial a ser solucionada no presente caso.

De fato, nos termos do art. 67 do Anexo II do RICARF, o recurso especial somente tem cabimento se a *decisão der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado* outro Colegiado deste Conselho. Por sua vez, para comparação de interpretações e constatação de divergência é indispensável que situações fáticas semelhantes tenham sido decididas nos acórdãos confrontados. Se inexistir tal semelhança, a pretendida decisão se prestaria, apenas, a definir, no caso concreto, o alcance das normas tributárias, extrapolando a competência da CSRF, que não representa terceira instância administrativa, mas apenas órgão destinado a solucionar divergências jurisprudenciais. Neste sentido, aliás, é o entendimento

firmado por todas as Turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais, como são exemplos os recentes Acórdãos n.º 9101-002.239, 9202-003.903 e 9303-004.148, reproduzindo entendimento há muito consolidado administrativamente, consoante Acórdão CSRF n.º 01-0.956, de 27/11/1989:

Caracteriza-se a divergência de julgados, e justifica-se o apelo extremo, quando o recorrente apresenta as circunstâncias que assemelhem ou identifiquem os casos confrontados. Se a circunstância, fundamental na apreciação da divergência a nível do juízo de admissibilidade do recurso, é “tudo que modifica um fato em seu conceito sem lhe alterar a essência” ou que se “agrega a um fato sem alterá-lo substancialmente” (Magalhães Noronha, in Direito Penal, Saraiva, 1º vol., 1973, p. 248), não se toma conhecimento de recurso de divergência, quando no núcleo, a base, o centro nevrálgico da questão, dos acórdãos paradigmas, são díspares. Não se pode ter como acórdão paradigma enunciado geral, que somente confirma a legislação de regência, e assente em fatos que não coincidem com os do acórdão inquinado.

Por tais razões, deve ser **NEGADO CONHECIMENTO** ao recurso especial da PGFN.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Relatora