



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 10283.720008/2016-96
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1302-003.338 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 23 de janeiro de 2019
Matéria IRPJ E CSLL - PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO
Recorrente AROSUCO AROMAS E SUCOS LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2012

PROCESSUAL. ALEGADA NULIDADE DO ACÓRDÃO RECORRIDO. REFORÇO DE ARGUMENTAÇÃO ERIGIDO PELA DRJ.

Não há nulidade no acórdão recorrido quando a turma julgadora não toma fatos ou fundamentos jurídicos distintos daqueles utilizados para embasar a autuação. A invocação de outros dispositivos como reforço de argumento não revela qualquer prejuízo ao contribuinte, não tipificando as hipóteses do art. 59, II, do Decreto 70.235/72.

NULIDADES AFEITAS AO AUTO DE INFRAÇÃO - NÃO OCORRÊNCIA.

Não demonstrado prejuízo à parte ou violação à ampla defesa, a fim caracterizar as hipóteses de nulidade descritas no art. 59 do Decreto 70.235, não se vislumbra qualquer nulidade decretável quanto ao ato de lançamento.

LUCRO ARBITRADO. MEDIDA EXCEPCIONAL E OBRIGATÓRIA. O arbitramento do lucro é medida excepcional e só se aplica nas restritas hipóteses elencadas na legislação. Como regra, deve-se apurar eventuais tributos devidos de acordo com a opção do contribuinte de tributação para o referido anocalendário. Contudo, sendo identificada alguma das hipóteses legais de arbitramento, a apuração pelo lucro arbitrado se torna obrigatória.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares de nulidades da autuação e do acórdão recorrido, e, por maioria de votos, em acolher a prejudicial de mérito para dar provimento ao recurso voluntário, vencido o

conselheiro Gustavo Guimarães Fonseca (relator). Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Flávio Machado Vilhena Dias.

(assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Presidente.

(assinado digitalmente)

Gustavo Guimarães da Fonseca - Relator

(assinado digitalmente)

Flávio Machado Vilhena Dias - Redator designado

Participaram do presente julgamento os conselheiros Luiz Tadeu Matosinho Machado (Presidente), Paulo Henrique Silva Figueiredo, Marcos Antônio Nepomuceno Feitosa, Carmen Ferreira Saraiva (Suplente Convocada), Rogério Aparecido Gil, Maria Lúcia Miceli, Flávio Machado Vilhena Dias e Gustavo Guimarães da Fonseca.

Relatório

Cuida o feito de autos de infração lavrados em desfavor da Recorrente a fim de se lhe exigir créditos tributários concernentes ao IRPJ e a CSLL devidos no ano-calendário de 2012.

Em apertadíssima síntese, a acusação fiscal repousa na desconsideração, pela D. Auditoria, da opção pelo lucro presumido realizada pela empresa ora recorrente, no ano de 2012, tendo em conta a ocorrência de um planejamento pretensamente abusivo que teria, justamente, viabilizado a predita opção.

E semelhante planejamento, cujas consequências foram desconsideradas pela Autoridade Administrativa com espeque nos preceitos dos arts. 116, parágrafo único e 149, VII, ambos do CTN, teria origem na aquisição, pela Arosuco (empresa do Grupo Ambev), da empresa Lachaise Aromas e Participações Ltda. (anteriormente denominada Lachaise Participações Ltda.) que possuía dívidas tributárias parceladas no REFIS/2000, instituído pela Lei 9.964/00. Em razão deste parcelamento, à luz dos preceitos do art. 7º da Resolução CGRefis de nº 12/01, a recorrente teria optado pelo lucro presumido, mesmo que o valor total de suas receitas tributáveis tenha ultrapassado os limites prescritos pela Lei 9.718.

A exigência aqui tratada, pois, resulta da diferença entre a apuração intentada pelo recorrente, segundo o regime de lucro presumido, e o montante recalculado das exações, considerando-se o seu lucro real.

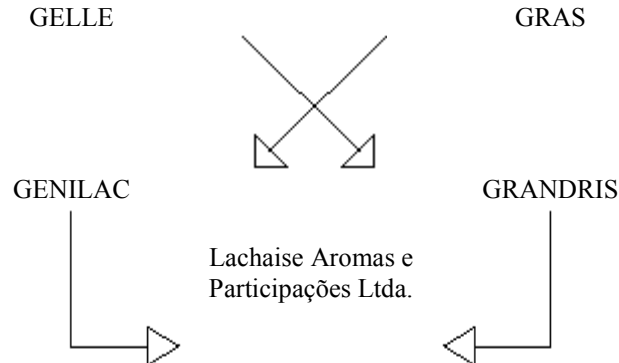
Demais disso, a D. Auditoria aponta para a ocorrência de um "conluio" entre o contribuinte e o Grupo Dierberger, detentor e cedente das cotas da empresa Lachaise para a Arosuco, sustentando, destarte, a tipificação das hipóteses tratadas pelos arts. 44, § 1º, da Lei 9.430/96 c/c 73 da Lei 4.502/64, a fim de qualificar a multa de ofício aplicada e ainda lavrar termo de representação fiscal para fins penais.

Para que meus pares tenham a exata compreensão dos motivos que embasaram as conclusões fiscais, encartadas no TVF de e-fls. 226/257, é de prudente alvitre que me alongue um pouco mais sobre os fatos que precederam a operação que, ao fim e ao cabo, foi desconsiderada. E, para facilitar até mesmo a estruturação do voto que se seguirá a este relato, procede-se a divisão dos fatos societários relevantes em dois blocos:

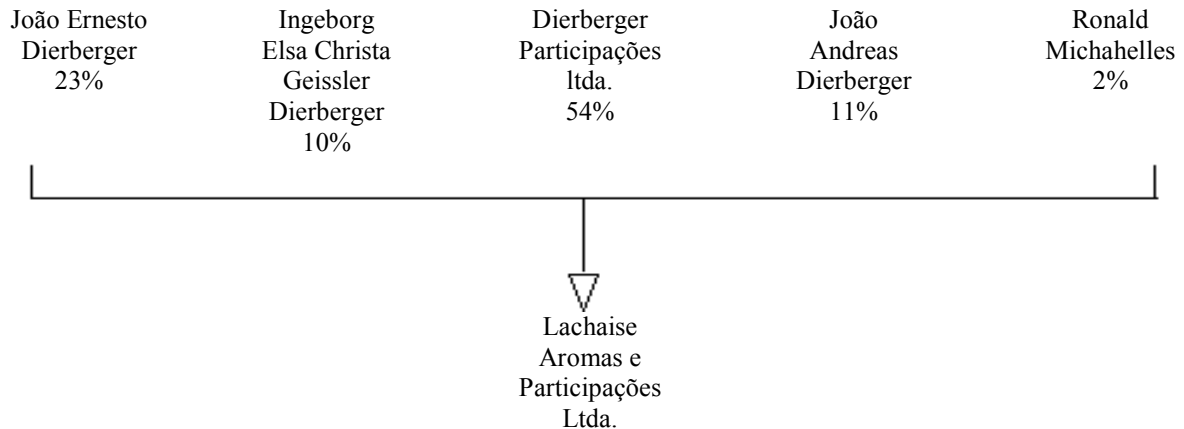
a) atos societários sucessivos que culminaram com a aquisição da Lachaise pelo Grupo Dierberger e, ao fim, com a transferência das dívidas havidas pela empresa Dierberger Óleos Essencias S/A, parceladas através do REFIS/00, para a aquela última;

b) aquisição e incorporação da Lachaise pela recorrente, operação que, a teor do art. 7º da citada Resolução CGRefis de nº 12/01, teria permitido ao contribuinte efetuar a opção desconsiderada pela Fiscalização.

Pois bem. Como se deduz do relato fiscal, a empresa Lachaise Aromas e Participações teria sido constituída no ano de 2011 (15 de agosto), com um capital social fixado no valor de R\$ 100,00, divididos em 100 quotas detidas pelas empresas Genilac Participações Ltda. e Grandris Participações Ltda. Estas duas empresas, por sua vez, seriam controladas por outras duas empresas sediadas nas Ilhas Virgens, denominadas Gelles Assets Holding Ltd. e Gras Assets Holding Ltd. (não há, no TVF, qualquer esclarecimento sobre a composição societária das entidades situadas no exterior). Abaixo, me permitam reproduzir graficamente a composição societária da Lachaise:



Sem dar maiores detalhes, passo seguinte a D. Auditoria Fiscal assevera que as empresas Gelle e Gras cederam as suas participações na Lachaise aos sócios da Dierberger, cujo quadro societário, após a operação em questão, passou a refletir a seguinte realidade:



No mês imediatamente subsequente (28 de dezembro), as mesmas pessoas detentoras das participações na Lachaise, deliberaram, e aprovaram, mediante protocolo de justificação juntado em arquivo não paginável (e-fl. 21), a cisão parcial da empresa Dierberger Óleos Essenciais S/A, com a versão de patrimônio cindido para a Lachaise. Este acervo, destaque-se, de acordo com os anexos à 2ª Alteração da Dieberger (juntados no mesmo arquivo não paginável tratado anteriormente), seria composto pelos seguintes elementos:

- a) dívida tributária havida pela Dierberger Óleos e parcelada no REFIS/00 (cerne de todo o problema tratado neste processo), no importe de R\$ 24.952.948,30;
- b) duplicatas a receber (R\$ 194.740,29), estoques (R\$ 128.022,87) e ativos imobilizados totalmente depreciados (R\$ 25.519,04);
- c) fornecedores (R\$ 60.224,80), passivos trabalhistas (R\$ 4.711,16) e refinanciamentos.

Justamente por conta da dívida que foi transferida para a Lachaise, seu PL ficou invertido (negativo) em R\$ 24.695.121,10. A fiscalização descreve e aclara que, nos termos do predito protocolo de justificação, a operação acima retratada teria ocorrido a fim de viabilizar a venda futura da Lachaise.

E aqui se encerra o primeiro bloco de atos societários. Passo seguinte, descrevo a operação de compra da Lachaise pelo recorrente e sua posterior incorporação.

Com efeito, em 15 de fevereiro de 2012, tal qual se deduz do documento não paginável juntado à e-fl. 21, a recorrente adquiriu integralmente a participação societária havida na Lachaise, passando a ser sua única sócia. Esta operação, frise-se, está calcada num contrato de "Compra e Venda de Quotas e Outras Avenças" (v. o arquivo não paginável denominado doc. 2, juntado a e-fl. 22), em que se observa que a recorrente teria pago pela aquisição em questão a importância de R\$ 10.000.000,00 em três parcelas (R\$ 5.000.000,00 à vista, R\$ 3.000.000,00 no ato da publicação dos documentos da cisão parcial da Dierberger e R\$ 2.000.000,00 no "*dia do 5º aniversário da Data do Fechamento*" - imagino, neste caso, que o contrato se refira ao 5º ano subsequente ao do ano da assinatura deste instrumento, ocorrida em 23 de dezembro de 2011, ou seja, em 23 de dezembro de 2016).

O pagamento das duas primeiras parcelas foi comprovado pelos documentos constantes do arquivo não paginável denominado doc. 3 (juntado à e-fl. 23), lembrando-se que, a teor do citado contrato de compra-e-venda, caberia à Arosuco creditar a cada um dos

proprietários das cotas da Lachaise, de forma proporcional a sua participação, os valores então pactuados mediante transferência bancária. Este relator, diga-se, não localizou, nos autos, a comprovação do pagamento da terceira parcela descrita no predito contrato de compra-e-venda (mesmo porque, em tese, esta parcela não teria vencido durante o processo fiscalizatório).

Por fim, em 10/01/2012, finalmente, ocorre a incorporação da Lachaise pela Arosuco, que passa a se beneficiar dos preceitos do mencionado art. 7º da Resolução CGRefis 12/01, alterando o seu regime de tributação para o lucro presumido e dando, ao final, azo à autuação ora analisada.

Após regular intimação acerca dos autos de infração, a recorrente opôs a sua impugnação administrativa em que, de forma sintética, sustentou:

a) em preliminares:

a.1) a nulidade dos autos de infração por falta de fundamentação/motivação, mormente ao invocar o art. 116 do CTN para justificar a desconsideração dos negócios pactuados;

a.2) a nulidade da imposição fiscal tendo em conta o fato da Auditoria Fiscal não ter juntado aos autos a integralidade das respostas apresentadas pela empresa Dierberger à termo de diligência, o que, a seu ver, encerraria a violação ao seu direito de defesa;

a.3) a nulidade da autuação por desrespeito aos preceitos do art. 47, IV, da Lei 8.981/95, entendendo que a exigência teria que ter sido calculada com base no lucro arbitrado e não pelo lucro real;

a.4) por fim, a nulidade da pretensão fazendária por entender ter ocorrido desrespeito ao contraditório (ainda que assim não o diga expressamente) ao não lhe ser franqueada a possibilidade de se manifestar sobre os cálculos realizados pela Fiscalização para apuração do IRPJ e da CSLL pelo Lucro Real;

b) no mérito:

b.1) discorre sobre a inocorrência de simulação, deduzindo:

b.1.1) a existência de motivos fáticos suficientes à demonstrar a substância econômica das operações praticadas (interesse negocial consistente na aquisição de apenas parte da *expertise* havida pela Dierberger, mormente em relação à aromas), justificando, dentre outras coisas, inclusive, a transferência da dívida originariamente detida pela Dierberger Óleos Essenciais (apontando, nesta senda, os motivos negociais para semelhante conduta);

b.1.2) assevera, ainda, que a Lachaise "*se tornou o que até hoje é o estabelecimento fabril da Impugnante em Barra Bonita, SP*";

b.1.3) ao fim, traz dados sobre a expansão dos negócios centrados na unidade fabril em questão, apontando, ainda, o pagamento acelerado da dívida parcelada por meio do REFIS

b.2) subsidiariamente, deduz a existência de vícios na apuração do IR e da CSLL a luz das seguintes assertivas:

b.2.1) os montantes do IR e da CSLL deveriam ter sido apurados por meio do lucro arbitrado;

b.2.2) a iliquidez do lucro real apurado, por desrespeito aos preceitos da Lei 11.941, mormente por não ter promovido a exclusão de duas parcelas relevantes do seu resultado, no caso, montantes relativos à subvenção para investimento (consistentes em benefícios fiscais do ICMS) e , ainda, os valores concernentes a juros capitalizados sobre itens de seu ativo imobilizado;

b.3) a necessidade de devolução dos valores pagos à fazenda por meio do REFIS, caso, por óbvio, seja mantida a desconsideração, para fins fiscais, das operações tratadas neste processo;

b.4) adicionalmente, a inexistência de fundamentos e/ou motivos para a qualificação da multa de ofício;

b.5) por fim, a ilegalidade da exigência de juros sobre multa.

Antes de se debruçar sobre as razões da impugnação, a DRJ/BH converteu o julgamento em diligência a fim de que fosse providenciada a juntada da íntegra da resposta apresentada pela Dierberger, bem como para que fossem trazidos novos subsídios necessários à apreciação das alegações concernentes à exclusões a serem realizadas no Lucro Real.

À e-fls. 936/944, foi apresentado relatório de diligência, por meio do qual a Autoridade Fiscal:

a) cumpriu parcialmente a determinação relativa às respostas dadas pela Dierberger à termo diligência a ela endereçada (sustentou que parte destas respostas estariam gravadas em CD e que esta mídia estaria danificada);

b) reconheceu a dedutibilidade dos "juros capitalizados sobre ativos imobilizados";

c) asseverou que os benefícios percebidos pela empresa como subvenção concedida pelo Estado do Amazonas, detêm caráter de custeio, mormente por haver, na legislação do Ente Federado retro, previsão de "*livre manuseio*" dos recursos recebidos, opinando, nesta esteira, pela não exclusão destes valores.

A e-fls 960/1012, o contribuinte apresenta nova impugnação, desta feita, para, além de reiterar os demais argumentos já postos, reafirmar a nulidade relativa à falta de exibição de documentos citados no TVF e, ainda, alegar a ocorrência de inovação do critério jurídico ao afastar a pretensão quanto a exclusão, do Lucro Real, da parcela correspondente às subvenções concedidas pelo Estado do Amazonas. Ao fim, sustentou se tratar de subvenção para investimento, premendo, pois, pelo recálculo das exações.

Demais disso apresentou um novo pedido sucessivo, consistente na pretensão de ver compensados com as obrigações constituídas por meio do auto de infração, objeto desta

demanda, com créditos de PIS e COFINS oriundos da apuração não-cumulativa de tais exações.

A DRJ/BH, dando prosseguimento ao feito, julgou parcialmente procedente a impugnação da recorrente, determinando-se, apenas, o decote dos valores concernentes aos "juros capitalizados", culminando com uma redução do crédito tributário no importe de R\$ 66.800,00, aproximadamente (v. tabela elaborada ao fim do acórdão recorrido). As conclusões da Turma *a quo* são sintetizadas na ementa abaixo reproduzida:

NULIDADE. HIPÓTESES.

Os lançamentos passíveis de nulidade são os realizados por autoridade incompetente, nos termos do art. 59, I, do Decreto nº 70.235/72 (PAF), ou com ausência de algum dos requisitos essenciais do auto de infração, fixados no art. 10 do PAF, e dos lançamentos em geral, constantes do art. 142 do (CTN). Tais situações não ocorreram nos lançamentos contestados.

NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. FASE PROCESSUAL. INEXISTÊNCIA.

As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo 59 do PAF não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

ARBITRAMENTO DO LUCRO. EXCEPCIONALIDADE.

O arbitramento do lucro, em qualquer das hipóteses legais, constitui medida excepcional, que só deve ser adotada diante da absoluta falta de possibilidade de determinação da base tributável com utilização das outras formas previstas em lei.

FRAUDE. DISSIMULAÇÃO. DESCONSIDERAÇÃO. NEGÓCIO ILÍCITO.

Comprovada a existência de simulação/dissimulação por meio de incorporação de empresa veículo com o fim exclusivo de reduzir a carga tributária, é de se glosar os créditos decorrentes dos expedientes ilícitos, desconsiderando-se os negócios fraudulentos.

TEORIA DO ABUSO DO DIREITO. APLICAÇÃO AO DIREITO TRIBUTÁRIO.

É ilícito que alguém exerça seu direito de forma anormal, e não há razão para pensar que o direito de auto-organização seja uma exceção à regra, ou seja, que as pessoas podem se auto-organizar com total liberdade, usando instrumentos jurídicos para alcançar objetivos inusitados.

SIMULAÇÃO. PROVA ROBUSTA.

Comprovada a simulação através de vasto acervo indiciário convergente, cabível a identificação da verdade dos fatos e a exigência dos tributos devidos. A não edição da lei a que se refere o parágrafo único do art. 116 do CTN não constitui óbice para o lançamento fiscal decorrente da prática da simulação. Antes das alterações normativas implementadas pela Lei Complementar nº 104, de 2001, o CTN já previa a hipótese da autoridade administrativa efetuar o lançamento de ofício nos casos em que comprovada a existência de atos ou negócios jurídicos

simulados (art. 149, VII). A dissimulação prevista no art. 116, parágrafo único, é uma hipótese nova e distinta da simulação.

JUROS CAPITALIZADOS. CORREÇÃO DO VALOR LANÇADO.

Sendo devida a exclusão de juros capitalizados, o valor lançado deve ser retificado para a correta apuração do lucro real.

INCENTIVO FISCAL. NÃO CARACTERIZAÇÃO COMO SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO.

A inexistência, na lei concessiva do benefício fiscal, de elementos que permitem garantir que os recursos foram efetivamente destinados à implantação ou expansão do empreendimento, impede a qualificação do incentivo como subvenção para investimento.

DEVOLUÇÃO DE VALORES PAGOS A TÍTULO DE REFIS. IMPOSSIBILIDADE.

Ninguém pode se beneficiar com a própria torpeza. O ônus de realizar um negócio jurídico abusivo é da empresa que a ele se submeteu, e não pode ser transferido para a Fazenda Pública.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.

A multa de ofício será qualificada, no percentual de 150%, conforme estabelece a lei, sempre que houver fraude, sonegação ou conluio, devidamente caracterizado em procedimento fiscal, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

A aplicação dos juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, nos créditos constituídos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, é vinculada à previsão legal, não podendo ser excluída do lançamento.

A multa de ofício, sendo parte integrante do crédito tributário, está sujeita à incidência dos juros de mora a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSSL.

A exigência decorrente deve seguir a orientação decisória adotada para o tributo principal, tendo em vista ser fundada nos mesmos fatos.

A empresa teve ciência do julgamento acima em 13/09/2017 (doc. de e-fl. 1.209), tendo interposto seu recurso em 13 de outubro daquele mesmo ano (doc. de e-fl. 1.211), por meio do qual:

a) suscitou nova preliminar, afeita a uma pretensa nulidade do acórdão recorrido por conta de diversas inovações quanto aos motivos da autuação, pretensamente realizadas pela Turma Julgadora *a quo*;

b) reprisou apenas duas das 4 preliminares suscitadas na impugnação, concernentes à falta de juntada de documentos relativos às respostas da Dierberger à uma

intimação fiscal e, ainda, a pretensa ausência de fundamentação do auto de infração a justificar o cálculo das exações segundo o lucro real;

c) quanto ao mérito, repetiu os argumentos e pedidos contidos em suas duas impugnações.

A D. Procuradoria Geral da Fazenda Nacional apresentou contrarrazões ao recurso à e-fls. 1.323/1.399, premendo pelo afastamento de todas as nulidades, mormente por não se observar a ocorrência das hipóteses do art. 59 do Decreto 70.235/72.

Quanto ao mérito, deduz as razões que, entende, reforçam a existência de simulação e, portanto, de infração a legislação tributária, afirmando, assim, a correção dos Autos de Infração seja quanto ao regime de apuração adotado, seja quanto a qualificação da multa de ofício.

A PGFN não se pronunciou sobre o problema da subvenção.

Finalmente, à e-fls. 1.406/1.409, a recorrente traz nova manifestação, desta feita, invocando a, então, nova, Lei Complementar 160 para sustentar a natureza de investimento das subvenções percebidas por meio de benefícios fiscais concedidos pelo Estado do Amazonas. Lembra, outrossim que se encontra sediada na Zona Franca de Manaus cujos benefícios fiscais prescindem do preenchimento dos requisitos descritos no art. 3º, da citada LC 160.

Ao fim, o feito foi distribuído à este Colegiado para análise e julgamento.

Este é o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca - Relator

O recurso é tempestivo e preenche todos os requisitos de admissibilidade, razões pelas quais dele tomo conhecimento.

I - Preliminares

I.1 - Nulidade do acórdão em razão de pretensa inovação.

O pedido de nulidade em questão estaria centrado em três pontos do acórdão recorrido, quais sejam:

a) a DRJ teria suprido uma nulidade, relativa ao auto de infração, ao trazer a motivação jurídica para a não aplicação dos preceitos do art. 47, IV, da Lei 8.981/95, considerando, ao ver do recorrente, a inexistência de qualquer fundamentação, no predito ato de lançamento, concernente à imposição das consequências preconizadas pelo preceptivo retro referido;

b) a turma julgadora *a quo* teria, ainda, inovado a fundamentação do ato de lançamento, para além do art. 116, parágrafo único, do CTN, ao acrescer à constatação fiscal

(que calcou suas conclusões exclusivamente na ocorrência de simulação) o argumento de que a empresa autuada teria incorrido em abuso de direito, na forma do 187 do Código Civil;

c) por fim, sustenta que a fiscalização teria invocado o art. 73 da Lei 4.502 para justificar a qualificação da multa sendo que, de acordo com o recorrente, a DRJ teria acrescentado um segundo fundamento, nesta esteira, a fraude, tal qual prevista no art. 72 do mesmo diploma normativo/legal.

A nulidade do aresto, diga-se, foi justificada pelo insurgente a partir dos arts. 10 e 50 do Decreto 70.235/72.

Passo, agora, a analisar os argumentos ora propostos.

De antemão, lembremo-nos de que no âmbito do Processo Tributário Administrativo, reconhecer-se-á a nulidade se, e apenas se, observada a preterição do direito de defesa do contribuinte ou quando a decisão (ou ato) for proferida por autoridade (ou colegiado) incompetente (art. 59, incisos I e II, do Decreto 70.235). Fora daí, quaisquer inconsistências que, em absoluto, não prejudiquem a ampla defesa, poderão encerrar, quando muito, a improcedência da autuação ou, quiçá, a necessidade de reforma do aresto atacado.

Em relação ao problema da "supressão" de pretensa nulidade incorrida pela Turma Julgadora, vale destacar que o TVF, ao contrário do que defende o recorrente, justificou, sim, a adoção do regime de lucro real. Veja-se, neste passo, o que disse a D. Autoridade Lançadora (e-fl. 242):

O art. 2º da mesma Lei dá opção ao contribuinte efetuar o pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada e devendo efetuar a (*sic*) apurar no dia 31 de dezembro.

Contudo, referida opção deveria ter sido manifestada com o pagamento do imposto correspondente ao mês de janeiro.

Tendo em vista que o contribuinte efetuou a opção indevidamente pelo lucro presumido a apuração deverá ser realizada pela regra geral ou seja lucro real trimestral.

Ou seja, a justificação para o regime adotado foi suficientemente apresentada, tendo, outrossim, ainda que de forma mais detalhada, sobre ela se reportado a DRJ. Notem, não estou emitindo, aqui, qualquer juízo de valor sobre a correção desta justificação ou mesmo sobre a forma adotada para apurar os tributos; neste ponto, estou me limitando a afirmar que não havia qualquer tipo de omissão da parte da Autoridade Lançadora, no que toca à fundamentação do ato, e nem tampouco houve inovação ou supressão de nulidade por parte da DRJ.

Quanto ao problema da fundamentação relativa à desconsideração em si dos negócios (e a alegada inovação incorrida pela DRJ), o que se extrai do acórdão recorrido é um mero reforço argumentativo. Realmente, diga-se, a invocação do art. 187, no caso não se deu para se emprestar ao caso os respectivos efeitos (que diferem, sobremaneira, daqueles preconizados pelo art. 116 do CTN), mas apenas como base teórico-legal para a tipificação da simulação, por meio do instrumento conceituado pelo art. 187, e assim, validar a autuação fiscal. Certo ou errado, todavia, semelhante conduta não encerra uma inovação de fundamento, mas, como já dito, mero reforço argumentativo.

Demais a mais, não obstante se posicionar sobre o problema a luz do instituto preconizado pelo art. 187 do Código Civil, a decisão ora combatida embasa as suas conclusões, para além de dúvidas razoáveis, também na ocorrência de simulação (com espeque, pois, nos preceitos do art. 116, parágrafo único, do CTN), como se extrai do seguinte trecho constante da página 41 do aresto em análise:

A coleção dos fatos narrados demonstram que a Autuada queria simplesmente adquirir uma empresa com parcelamento ativo no Refis, com o objetivo de optar pelo Lucro Presumido e, assim, reduzir de maneira extraordinária os tributos recolhidos. A impugnante se cerca de cuidados para que os detalhes legais sejam cumpridos. Contudo, é evidente que o negócio não teria propósito, não seria realizado, caso não houvesse essa economia de tributos. Fica clara a simulação, a aparência contrária à realidade, quando a empresa afirma que a compra e incorporação tinha como objetivo “*principalmente a produção de aromas, insumo necessário na produção de concentrados, reduzindo, assim, a necessidade do Grupo de adquirir esse insumo de terceiros*” e “*à racionalização e simplificação da estrutura societária*”, quando na verdade a operação foi mero artifício para reduzir o pagamento de tributos.

Objetivamente, mesmo que se considerasse a invocação do art. 187 do CCb como inovação, o reconhecimento desta nulidade não prejudicaria a parte da decisão que se debruçara, justamente, sobre os fundamentos deduzidos pela Autoridade Lançadora.

Por fim, no que tange ao problema da qualificação da multa, entendo também não ter ocorrido qualquer inovação por parte da DRJ.

Com efeito, o TVF justifica a imposição da penalidade majorada na forma do art. 44, § 1º, da Lei 9.430, apenas na situação hipotética descrita no art. 73 da Lei 4.502, isto é, o conluio. É verdade que o conluio, *per se*, não é suficiente para a qualificação da penalidade; o tipo, aqui, pressupõe a concretização de um dos resultados descritos nos arts. 71 e 72 até por previsão expressa contida no aludido art. 73.

Nada obstante, a Fiscalização aponta explicitamente o conluio como “método” utilizado para perpetrar, sob a sua ótica, a simulação atacada pelo ato de lançamento. Veja-se:

Como verificado nos itens anteriores ficou configurado o conluio entre as partes quando houve a simulação de compra da quota da Lachaise Aromas e Participações Ltda pela empresa Arosuco Aromas e Sucos Ltda., portanto é cabível a aplicação da multa agravada nos termos do §1º do art. 44 da Lei 9.430, de 1996 (...).

Não nego, é verdade, que a D. Auditoria poderia ter se estendido sobre os motivos da qualificação, inclusive apontando, expressamente, a natureza da conduta pretensamente ilegal intentada pelo contribuinte. Todavia, a simulação, por acepção técnica, tipifica, de forma incontestada, a fraude descrita no art. 72, seja por “*impedir ou retardar (...) a ocorrência do fato gerador*”, seja por lhe modificar “*as características essenciais*”. Neste mesmo sentido, muito apropriadamente se pronunciou a PGFN, em suas contrarrazões recursais, no trecho que abaixo transcrevo:

No que diz respeito especificamente à fraude, cumpre registrar que as reorganizações societárias tinham o propósito de alterar o regime de apuração do IRPJ e da CSLL, passando de lucro real para o lucro presumido. Isso configura,

notoriamente, a fraude prevista no art. 72 da Lei nº 4.502, de 1966, tendo em vista que modifica as características essenciais do fato gerador do IRPJ e da CSLL.

Não estou afirmando, vejam bem, que houve fraude na espécie. Estou apenas constatando que esta foi a premissa utilizada pela D. Auditoria para justificar tanto a desconsideração dos negócios, como a própria qualificação da multa de ofício.

Enfim, ao invocar a simulação como *modus operandi* da empresa autuada, em conluio com o grupo Dierberger, a Autoridade Lançadora deixou evidente que a qualificação da multa de ofício se dera, efetivamente, com base nas disposições do art. 73 (conluio), dado que utilizado como meio para praticar simulação (fraude), na forma do art. 72, ainda que não o tenha suscitado expressamente.

Não houve, neste passo, qualquer inovação por parte do acórdão recorrido que apenas invocou, expressamente, os preceitos do art. 72 anteriormente tratado, evidenciando algo que estava implicitamente destacado no trabalho fiscal.

A luz do acima apontado, voto por afastar a preliminar em exame.

I.2 - Pretensas nulidades do auto de infração

1.2.1 - Da falta de juntada das respostas do contribuinte citadas no TVF.

A questão cinge ao seguinte problema: à e-fl. 235 (página 10 do TVF), a D. Auditoria Fiscal faz menção expressa à respostas obtidas em diligência realizada junto a empresa Dierberger Óleos Essenciais S/A, consignando que tais respostas comprovariam a falta de lógica negocial do valor pago pela Arosuco (R\$ 10.000.000,00) quando da aquisição da empresa Lachaise. Vejam, neste passo, as conclusões externadas pela Fiscalização neste ponto:

Tambem constatamos que a empresa Dierberger Óleos Essenciais S/A **disponibilizou Know how** (fórmulas, informações, técnicas...) que **foram adquiridos pelos funcionários do departamento**, possibilitando total operação após as adequações que se fizerem necessárias, como por exemplo: licenças, certificações, etc.

Como podemos observar nas constatações acima a capacidade de produção de aromas do acervo cindido era para **atender pequenos clientes** e não um empresa do porte da Arosuco Aormas e Sucos Ltdad, bem como que o Know how (fórmulas, informações, técnicas...) não foi transferido para a Arosuco e sim para os funcionários que adquiriram.

Não seria mais viável para a Arosuco e Aromas e Sucos Ltda. comprar imobilizado novo, novos insumos para a produção de aromas do que pagar R\$ 10.000.000,00 por um ativo de R\$ 322.763,15 e ainda assumir uma dívida de aproximadamente R\$ 25.000.000,00.

A diligência em questão, e a resposta apresentada pela Dierberger, foi juntada à e-fls. 109 e 113. Como apontado pela recorrente, o referido "Termo de Diligência" instara a Dierberger a atender 6 itens, dos quais, apenas os de números 4 e 5 demandavam uma resposta escrita e objetiva. Os demais itens ali tratados versavam sobre a exibição de documentos, tão só.

E, também como apontado pela empresa insurgente, a Fiscalização juntou ao feito apenas, e tão somente, as respostas apresentadas quanto aos itens 4 e 5, não tendo trazido, então, nenhum dos documentos tratados pelos demais itens (incluindo-se, aí, um chamado "Anexo I" que, segundo o contribuinte, teria sido referenciado pela Dierberger nas respostas anteriormente mencionadas).

A DRJ, então, converteu o julgamento em diligência, como já destacado no relatório acima, sendo que a Fiscalização conseguiu cumprir apenas parcialmente a determinação daquela turma julgadora; conquanto ter apresentado as demais "partes" da resposta da Dierberger, não conseguiu obter as informações contidas no Anexo I (que lhe fora entregue pela Dierberger através de mídia removível - CD).

Nesta esteira, a Recorrente insiste que a falta de exibição do mencionado, anexo I, e a impossibilidade de se tomar conhecimento de seu conteúdo, revelaria afronta ao seu direito à ampla defesa.

Pois bem, tendo em mente o axioma técnico-jurídico de que não existe nulidade sem prejuízo, peço especial atenção aos meus pares às respostas apresentadas pela Dierberger aos itens 4 e 5 do Termo de Diligência, já tratadas alhures:

4) Detalhar qual a capacidade produção (*sic*) de aromas do acervo cindido (balanças/equipamentos) para a empresa Lachaise Participações Ltda., bem como se estes bens eram suficientes para a produção de aromas;

Resposta:

Para a Dierberger Óleos Essenciais os bens eram suficientes, tendo em vista que tínhamos como principal objetivo atender os pequenos clientes deste mercado.

A capacidade máxima produtiva era de 7.000Kg por mês, sendo que o no período analisado, o mês com maior produção foi Março de 2010, onde a produção total foi de .28,22Kg (ANEXO I).

5) Informar se a empresa deixou de produzir aromas na unidade de Barra Bonita acima citada:

Resposta:

Sim. A Dierberger Óleos Essenciais deixou de produzir os aromas, conforme estabelecido. O processo foi realizado através da disponibilização do Know how (fórmulas, informações, técnicas...) adquirido pelos funcionários do departamento, possibilitando total operação após adequações que se fizerem necessária (*sic*), como por exemplo: licenças, certificações, etc...

Os elementos comprobatórios estão evidentes no ANEXO I e nos livros de registros apresentados (RCPE-MOD.P3 e RI-MOD.P7).

Senhores, a par da falta de exibição da íntegra do citado ANEXO I, não vislumbro quaisquer prejuízos ao exercício da ampla defesa do contribuinte, já que os dados contidos na aludida manifestação foram tomados como verdadeiros pela Fiscalização. Eventuais documentos respeitantes a estas respostas somente atestariam a acuidade daqueles números, nada mais.

Particularmente quanto a informação extraída do item 5, está mais que claro ali que o intangível "know-how" foi transferido à Lachaise indiretamente, via cessão de funcionários, e não mediante entrega, real e concreta, de "*fórmulas, informações, técnicas*" etc. Os documentos comprobatórios "*evidentes no ANEXO I*", mencionados pela Dierberger, vejam bem, seriam apenas os Livros ECPE-MOD.P3 e RI-MOD.P7, ou seja, livros de registro de controle de produção e estoque e de inventário, respectivamente (que não veiculam, via de regra, informações sobre os intangíveis).

Somente se poderia cogitar de eventual desrespeito à ampla defesa do contribuinte, caso a D. Auditoria tivesse desconsiderado as informações prestadas pela Dierberger ou deixado de as considerar válidas a minguada de comprovações, o que, como visto, incorre no caso em análise.

É fato inconteste que não foram juntados a feito os mencionados livros; entretanto, também é evidente que tais livros não tratariam de nenhuma outra informação que não aquelas já atestadas pela Dierberger e cuja veracidade foi aceita pela Autoridade Lançadora, não havendo, insista-se, nesta hipótese, qualquer prejuízo a sua defesa.

Neste particular, deixo de acatar também esta preliminar.

I.2.2 - Nulidade do auto de infração por pretensa falta de fundamentação, mormente quanto a não aplicação dos preceitos do art. 47, IV, da Lei 8.981/95.

Em verdade, sobre esta preliminar já me reportei quando decidi a questão relativa à alegada nulidade do acórdão da DRJ.

E, como dito lá, não há, na espécie, qualquer vício formal que possa culminar com a anulação do ato de lançamento... certo, ou errado, a D. Auditoria fundamentou, legal e faticamente, o uso do lucro real como forma de apuração do IRPJ e da CSLL.

Assim, e me remetendo às razões já apostas no item I.1, supra, voto por afastar esta preliminar.

II - Prejudicial de mérito - regime de apuração das exações e as regras insertas no art. 47, IV, da Lei 8.981/95

Não obstante o recorrente ter suscitado o questionamento em análise apenas de forma subsidiária (sucessiva), e, portanto, somente acaso superado o mérito da autuação, o fato é que adoção do regime de apuração para a definição do *quantum debeatur* é matéria prejudicial e cuja análise, técnica e processualmente, deve preceder ao exame de qualquer outra discussão.

Com efeito, a correção quanto ao regime de apuração afeta, diretamente, a liquidez do crédito tributário, pressuposto necessário à sua própria exigência; seria, pois, "condição da ação" por assim dizer, essencial à própria validade do auto de infração e a constatação de eventual vício poderá importar no cancelamento da exigência, a par de qualquer juízo de valor sobre a existência, ou não, de simulação nas operações em exame.

Assim, tomo a liberdade de antecipar a análise desta "prejudicial de mérito", pelas razões já expostas.

E, *venia concessa*, a questão me parece muito mais simples que a própria DRJ fez transparecer no acórdão recorrido.

Isto porque, não se discorda, o lucro real é, como vem sendo reconhecido pela Jurisprudência deste Conselho, a regra geral de cálculo do IRPJ e da CSLL. Mas, tomando-se a leitura apenas - isolada - do inciso IV do art. 47 da Lei 8.981/95, não poderia, ali, se pretender o uso de qualquer outra interpretação que não a gramatical.

O predito inciso é substancialmente claro: o lucro será arbitrado na hipótese da efetivação de opção indevida, pelo contribuinte, pelo lucro presumido - sem haver, neste inciso, ressalvas similares àquelas contidas no demais itens.

Para ultrapassar essa limitação, repita-se, a DRJ pretendeu o uso de uma alegada "interpretação sistêmica", embasando-a justamente na premissa de que o lucro real é que efetivamente demonstra, de forma acurada, a real capacidade econômica dos contribuintes.

Todavia, ainda que este raciocínio indicie se tratar de uma interpretação mais justa do preceptivo em análise, ele não só é insuficiente (como já alertado anteriormente), como era, de todo, desnecessário. Tivesse, a turma julgadora *a quo*, se atentado para o conteúdo do § 2º deste mesmo art. 47, veria que a própria Lei já dera, ao caso como o dos autos, a "justa" e correta solução. Vejam:

§ 2º Na hipótese do parágrafo anterior:

a) a apuração do Imposto de Renda com base no lucro arbitrado abrangerá todo o ano-calendário, assegurada a tributação com base no lucro real relativa aos meses não submetidos ao arbitramento, se a pessoa jurídica dispuser de escrituração exigida pela legislação comercial e fiscal que demonstre o lucro real dos períodos não abrangido por aquela modalidade de tributação, observado o disposto no § 5º do art. 37;

b) o imposto apurado com base no lucro real, na forma da alínea anterior, terá por vencimento o último dia útil do mês subsequente ao de encerramento do referido período.

A lógica do inciso IV do art. 47 é muito clara: quando opta pelo lucro presumido, o contribuinte, **em tese**, não escritura os dados necessários à apuração do lucro real; daí a previsão do arbitramento... o problema é que semelhante medida, como destacado pela DRJ, é extremada e, via de regra, absurdamente prejudicial aos contribuintes.

O parágrafo 2º, acima reproduzido, não obstante versar sobre o alcunhado auto-arbitramento, deve ser aplicado também às demais hipóteses do art. 47; de fato, o preceito em análise introduz regra que traz justiça ao arcabouço legal/normativo que trata do arbitramento, empregando-se, aqui, o termo "justiça" em seu sentido moral/político, mas também num sentido técnico-jurídico, já que semelhante comando privilegia o princípio da capacidade contributiva ao garantir o cálculo do imposto com base no lucro real, se, e quando, o contribuinte dispuser de escrita contábil-fiscal suficiente para tanto, seja em relação a um, alguns meses ou, como é o caso dos autos, a todo o ano-calendário. E, se semelhante disposição se aplica ao caso em que se *franqueia* ao contribuinte o arbitramento, muito mais deve sê-lo no caso do arbitramento imposto por lançamento de ofício.

Em linhas gerais; os fundamentos isolados adotados pela Autoridade Fiscal (abordados no tópico I.1, deste voto), bem como as razões propostas pela DRJ para justificar a apuração das exações aqui versadas segundo o lucro real estariam, a toda monta, incompletas, justamente por não referenciarem, explicitamente, as disposições do § 2º, anteriormente reproduzido; mas não discordo de suas conclusões, já que a lei, como demonstrado acima, é suficientemente clara e objetiva ao determinar a aplicação do lucro real, mesmo em situação que desafie o arbitramento, quando disponíveis dados suficientes à sua apuração.

Agora, estaria este Relator suprindo nulidades havidas nas instâncias anteriores? O fundamento acima representaria inovação? A constatação de que a fundamentação legal dos dois atos ora examinados era insuficiente acarretaria a sua nulidade?

Como já o disse, anteriormente, inclusive quando da análise das preliminares tratadas nos tópicos I.1 e I.2.1, entendo que a Autoridade Fiscal já havia fundamentado as suas conclusões a partir das disposições que determinam a aplicação do lucro real à contribuinte. O fato de não ter citado o § 2º do art. 47 da Lei 8.981/95, não obstante merecer críticas, não desafia nulidades, até porque, os fundamentos de fato deduzidos no TVF são compatíveis com as soluções utilizadas pelo Fisco e, mais que isso, com o próprio § 2º retro referido. Ou seja, não se observa, aqui, e nem no acórdão da DRJ, o uso de fundamentos fáticos contrários aos respectivos motivos de direito e, nesta esteira, como já adiantado nos itens precedentes, não vislumbraria qualquer mácula à ampla defesa do contribuinte, a se considerar os fundamentos aqui expostos.

Consentaneamente, os fundamentos ora propostos também não representariam inovação mas, apenas, complementação argumentativa.

Não há como prover, pois, esta prejudicial.

III - Conclusão.

Particularmente, este Conselheiro havia superado a prejudicial tratada no tópico II, supra, mas, no mérito, preparara as suas razões a fim de dar provimento ao recurso voluntário.

Como, entretanto, fui vencido quanto a citada prejudicial, tendo este Colegiado decidido por acolhê-la e, assim, por dar provimento ao recurso, sem se pronunciar sobre as razões de mérito, a parte dispositiva de meu voto restou, igualmente, prejudicada.

Neste passo, e apenas quanto a mencionada prejudicial, voto por afastá-la e, somente quanto a ela, por negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Gustavo Guimarães da Fonseca

Voto Vencedor

Conselheiro Flávio Machado Vilhena Dias - Redator designado

Em que pese o robusto e bem fundamentado voto do Relator, Conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca, o entendimento que prevaleceu no colegiado, quando do julgamento do Recurso Voluntário do contribuinte, foi no sentido de que a apuração do lucro pela modalidade real, feita pelo agente fiscal, estaria equivocada, já que o lucro deveria ser apurado na modalidade arbitrada.

O douto relator, como se depreende do voto acima, ao afirmar que a apuração pelo lucro real estaria correta, assim se pronunciou:

Todavia, ainda que este raciocínio indicie se tratar de uma interpretação mais justa do preceptivo em análise, ele não só é insuficiente (como já alertado anteriormente), como era, de todo, desnecessário. Tivesse, a turma julgadora a quo, se atentado para o conteúdo do § 2º deste mesmo art. 47, veria que a própria Lei já dera, ao caso como o dos autos, a "justa" e correta solução. Vejam:

§ 2º Na hipótese do parágrafo anterior:

a) a apuração do Imposto de Renda com base no lucro arbitrado abrangerá todo o ano-calendário, assegurada a tributação com base no lucro real relativa aos meses não submetidos ao arbitramento, se a pessoa jurídica dispuser de escrituração exigida pela legislação comercial e fiscal que demonstre o lucro real dos períodos não abrangido por aquela modalidade de tributação, observado o disposto no § 5º do art. 37;

b) o imposto apurado com base no lucro real, na forma da alínea anterior, terá por vencimento o último dia útil do mês subsequente ao de encerramento do referido período.

*A lógica do inciso IV do art. 47 é muito clara: quando opta pelo lucro presumido, o contribuinte, **em tese**, não escritura os dados necessários à apuração do lucro real; daí a previsão do arbitramento... o problema é que semelhante medida, como destacado pela DRJ, é extremada e, via de regra, absurdamente prejudicial aos contribuintes.*

O parágrafo 2º, acima reproduzido, introduz regra que traz justiça ao arcabouço legal/normativo que trata do arbitramento, empregando-se, aqui, o termo "justiça" em seu sentido moral/político, mas também num sentido técnico-jurídico, já que semelhante comando privilegia o princípio da capacidade contributiva ao garantir o cálculo do imposto com base no lucro real, se, e quando, o contribuinte dispuser de escrita contábil-fiscal suficiente para tanto, seja em relação a um, alguns meses ou, como é o caso dos autos, a todo o ano-calendário.

Com toda venia, é justamente neste ponto que não se pode concordar com o que restou decidido pelo relator. Explica-se:

O Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas, como sabido, admite três formas distintas de apuração: lucro real, lucro presumido e lucro arbitrado, nos termos do artigo 44, do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/66):

Art. 44. A base de cálculo do imposto é o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis.

Na apuração pelo lucro real, em alguns casos, há imposição de sua adoção na legislação em vigor, como preceitua o artigo 14, da Lei nº 9.718/98, mas também a adoção da apuração pelo lucro real pode resultar da opção do próprio contribuinte.

E, quando a adoção pelo lucro real for uma imposição legal, o contribuinte está impedido de optar pela modalidade de apuração presumida, sob pena de ter arbitrado o seu lucro pela autoridade fiscalizadora. É o que determina o artigo 47, da 8.981/95. Confira-se:

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

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

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

a) identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária; ou

b) determinar o lucro real.

III - o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o livro Caixa, na hipótese de que trata o art. 45, parágrafo único;

IV - o contribuinte optar indevidamente pela tributação com base no lucro presumido;

V - o comissário ou representante da pessoa jurídica estrangeira deixar de cumprir o disposto no § 1º do art. 76 da Lei nº 3.470, de 28 de novembro de 1958;

~~*VI - o contribuinte não apresentar os arquivos ou sistemas na forma e prazo previstos nos arts. 11 a 13 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, com as alterações introduzidas pelo art. 62 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991; (Revogado pela Lei nº 9.718, de 1998)*~~

VII - o contribuinte não mantiver, em boa ordem e segundo as normas contábeis recomendadas, livro Razão ou fichas utilizados para resumir e totalizar, por conta ou subconta, os lançamentos efetuados no Diário.

VIII - o contribuinte não escriturar ou deixar de apresentar à autoridade tributária os livros ou registros auxiliares de que trata o § 2º do art. 177 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e § 2º do art. 8º do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 1º *Quando conhecida a receita bruta, o contribuinte poderá efetuar o pagamento do Imposto de Renda correspondente com base nas regras previstas nesta seção.*

§ 2º *Na hipótese do parágrafo anterior:*

a) a apuração do Imposto de Renda com base no lucro arbitrado abrangerá todo o ano-calendário, assegurada a tributação com base no lucro real relativa aos meses não submetidos ao arbitramento, se a pessoa jurídica dispuser de escrituração exigida pela legislação comercial e fiscal que demonstre o lucro real dos períodos não abrangido por aquela modalidade de tributação, observado o disposto no § 5º do art. 37;

b) o imposto apurado com base no lucro real, na forma da alínea anterior, terá por vencimento o último dia útil do mês subsequente ao de encerramento do referido período. (destacou-se)

Como não poderia deixar de ser, esta também é a orientação do artigo 530 do RIR/99. Confira-se:

Art.530.O imposto, devido trimestralmente, no decorrer do ano-calendário, será determinado com base nos critérios do lucro arbitrado, quando:

I - o contribuinte, obrigado à tributação com base no lucro real, não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal;

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

a)identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária; ou

b)determinar o lucro real;

III - o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o Livro Caixa, na hipótese do parágrafo único do art. 527;

IV - o contribuinte optar indevidamente pela tributação com base no lucro presumido;

V - o comissário ou 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 (art. 398);

VI - o contribuinte não mantiver, em boa ordem e segundo as normas contábeis recomendadas, Livro Razão ou fichas utilizados para resumir e totalizar, por conta ou subconta, os lançamentos efetuados no Diário.

Desta forma, pode-se afirmar que o arbitramento é medida excepcional e só deve ser utilizado pelo fisco quando ocorrer umas das hipóteses elencadas nos dispositivos legais acima transcritos, sendo uma dessas hipóteses, inclusive, a opção equivocada pela apuração do presumida do lucro da entidade.

Entretanto, em que pese ser uma medida excepcional, a apuração pelo arbitramento é obrigatória, caso a fiscalização constate a presença de um dos requisitos elencados nos dispositivos legais acima transcritos.

E, diga-se: o arbitramento do lucro é uma modalidade de tributação que deve ser utilizada exatamente quando da impossibilidade de se realizar a apuração do lucro pela modalidade real ou presumida, a depender da opção do contribuinte.

O CARF há muito tem se posicionado neste norte, como se observa das ementas dos julgados abaixo transcritas:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2002, 2003, 2004

BASE DE CÁLCULO.LUCRO ARBITRADO. Se o valor dos custos e despesas registrados na contabilidade é insignificante quando comparado ao valor da omissão de receita apurada pela fiscalização, é de se reconhecer que a escrituração da pessoa jurídica é imprestável à determinação do lucro real, sendo, nesse caso, obrigatório o arbitramento do lucro.

LUCRO PRESUMIDO. O coeficiente de presunção aplicável às pessoas jurídicas dedicadas ao transporte rodoviário de cargas é de 8%. (Processo nº 10932.000677/2008-46 - Acórdão nº 1201-000.898 - Sessão de 09/10/2013) (destacou-se)

.....

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2001, 2002, 2003, 2004

NULIDADE. MPF. É cediço no âmbito desse Conselho que o MPF é instrumento de controle da Administração Pública, e não do contribuinte, razão pela qual eventuais vícios na sua edição não contaminam a lavratura do auto de infração, salvo se relacionados a denúncia espontânea, restrição de consulta e prática de atos que exigem, como requisito legal, a sua regular constituição.

DECADÊNCIA. No entanto, não tendo havido pagamento parcial por parte do contribuinte, aplica-se o art. 173, inciso I do CTN para contagem do prazo decadencial.

ARBITRAMENTO. LUCRO REAL. AUSÊNCIA DE DOCUMENTAÇÃO FISCAL VÁLIDA. O arbitramento do lucro não é opção da Autoridade Lançadora, que está vinculada à lei na formalização do crédito tributário, nos exatos termos do art. 3º do CTN. Assim, na ausência de opção válida do contribuinte,

não pode realizar o lançamento pelo lucro presumido. E na ausência de escrituração fiscal válida, não pode realizar o lançamento pelo lucro real imputando a totalidade das receitas como se fosse lucro. Trata-se, no caso, de lançamento obrigatório pela sistemática do lucro arbitrado.

PIS E COFINS. LUCRO ARBITRADO. REGIME CUMULATIVO. Sendo o obrigatório o lucro arbitrado, equivocado o lançamento de PIS e COFINS pelo regime não cumulativo, próprio dos optantes pelo lucro real. (Processo nº 19515.002197/2006-43 - Acórdão nº 1401-001.044 - Sessão de 11/04/2013) (Destacou-se)

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2003, 2004, 2005, 2006, 2007

CONTABILIDADE. CIRCUNSTÂNCIA QUE NÃO CONFERE CREDIBILIDADE AOS REGISTROS CONTÁBEIS. CONTABILIDADE IMPRESTÁVEL. NECESSIDADE DE ARBITRAMENTO DO LUCRO. Não se pode conferir credibilidade à contabilidade quando materialmente se verifica que ela não reflete a realidade das operações comerciais e bancárias realizadas pela empresa. O artigo 47 da Lei nº 8.981, de 1995, ao usar a expressão 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. Verificado que a contabilidade não registra a maior parte das transações realizadas pela empresa, impõe-se o arbitramento do lucro para fins de apuração do IRPJ e da CSLL, bem como a apuração do PIS e da COFINS pelo regime cumulativo. (Processo nº 13971.004154/2008-09 - Acórdão 1202-001.065 - Sessão de 07/11/2013)

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 (regra geral), 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 a renda.

E foi justamente este o erro da fiscalização, que, mesmo identificando a opção equivocada do contribuinte pela apuração do lucro na modalidade presumida (a acusação fiscal parte dessa premissa), ao invés de arbitrar o lucro da entidade, apurou o crédito tributário pelo lucro real, o que lhe era vedado, maculando, de morte, o lançamento,

Destaca-se, neste ponto, que a acusação fiscal, como se depreende do TVF de fls. 226 a 257, foi no sentido de que as operações societárias feitas pela contribuinte tinham como único objetivo a possibilidade de opção pelo lucro presumido. Veja-se:

"Diante das constatações acima, é fácil concluir que na compra das quotas e incorporação da Lachaise Participações e Aromas Ltda o objetivo era a Arosuco Aromas e Sucos Ltda ser

considerada optante do REFIS e assim poder fazer a opção pelo lucro presumido."

Ora, se a conclusão a que chegou a fiscalização era de que a opção pelo lucro presumido estava equivocada, pelo inúmeros motivos descritos naquele TVF, não havia opção ao agente, senão apurar o lucro na modalidade arbitrada. A apuração na modalidade do lucro real não lhe era facultativa.

Deve-se mencionar, ainda, que a aplicação do que preceitua o § 2º do artigo 47, da 8.981/95 ao presente caso, com toda venia, não é a melhor interpretação deste dispositivo, na medida em que ele deve ser interpretado em conjunto com o § 1º do mesmo dispositivo legal.

A autorização legal exposta naquele § 2º, para que os contribuintes possam fazer a apuração com base no lucro real "*relativa aos meses não submetidos ao arbitramento*", se aplica tão somente nos casos em que o próprio contribuinte faça opção pela modalidade arbitrada (auto-arbitramento) e disponha "*de escrituração exigida pela legislação comercial e fiscal que demonstre o lucro real dos períodos não abrangido por aquela modalidade de tributação*".

No caso de lançamento de ofício do crédito tributário realizado pela autoridade fiscal, como o que se ora analisa, não opção ou exceção à regra: uma vez identificados a opção equivocada pela apuração pelo lucro presumido, o arbitramento deve ser realizado de forma obrigatória.

Assim, neste ponto, DÁ-SE PROVIMENTO AO RECURSO VOLUNTÁRIO, declarando-se a nulidade da autuação, uma vez que a apuração do lucro pela modalidade real se mostrou equivocada.

(assinado digitalmente)

Flávio Machado Vilhena Dias