



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10283.720481/2019-16
Recurso Voluntário
Acórdão nº **1201-006.248 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 20 de fevereiro de 2024
Recorrente AROSUCO AROMAS E SUCOS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2014

OPÇÃO INDEVIDA DO LUCRO PRESUMIDO. EQUÍVOCO DO LANÇAMENTO PELO LUCRO REAL. OBRIGATORIEDADE DE APURAÇÃO DO LUCRO TRIBUTÁVEL MEDIANTE ARBITRAMENTO.

A opção indevida do contribuinte ao regime tributário do lucro presumido impõe que o lançamento de tributos decorrente deva ser obrigatoriamente realizado com base em arbitramento, salvo se o sujeito passivo expressamente optar pela apuração com base no lucro real, inexistindo a faculdade da administração tributária escolher o regime de apuração.

NULIDADE MATERIAL DO LANÇAMENTO. ERRO DE METODOLOGIA DO LEVANTAMENTO FISCAL QUE CONSTITUI CRÉDITO TRIBUTÁRIO MEDIANTE APURAÇÃO BASEADA NO LUCRO REAL EM SUBSTITUIÇÃO À REGRA COMPULSÓRIA DO ARBITRAMENTO. CONFIGURAÇÃO DE INADEQUAÇÃO DE BASE DE CÁLCULO QUE REPRESENTA REQUISITO MATERIAL À CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.

É materialmente nulo o lançamento baseado em levantamento fiscal que constitui crédito tributário mediante cômputo equivocado da base cálculo, ante apuração que se baseie no regime jurídico tributário do lucro real quando a lei exigir o arbitramento do lucro tributável, evidenciando-se erro de metodologia na composição da base de cálculo, que é requisito material à constituição do crédito tributário.

A validade do lançamento está condicionada à realização de atos administrativos pautados no cumprimento de regras jurídicas, não se admitindo que a administração tributária pretenda convalidar erros que colidam com o regular atendimento aos princípios da legalidade e estrita tipicidade.

Não é dado ao julgador corrigir lançamento tributário mal feito, inadmitindo-se validar auto de infração claramente maculado pela pecha de vício material que decorra de inadequada composição da base de cálculo.

O erro de metodologia do levantamento fiscal macula integralmente o lançamento do crédito tributário em seu aspecto elementar, verdadeiramente substancial, tratando-se de vício insanável do qual resulta nulidade material do

auto de infração. Se, por um lado, é verdade que não há nulidade sem prejuízo (“*pas de nullité sans grief*”), por outro, só não há prejuízo quando se pretende convalidar erros instrumentais simples, desde que seja dado ao contribuinte exercer sua defesa plenamente e condicionado ao fato de que o equívoco procedimental não gere embaraço ao devido processo legal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Neudson Cavalcante Albuquerque - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Fredy José Gomes de Albuquerque - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Jose Eduardo Genero Serra, Fredy Jose Gomes de Albuquerque, Carmen Ferreira Saraiva (suplente convocado(a)), Lucas Issa Halah, Alexandre Evaristo Pinto, Neudson Cavalcante Albuquerque (Presidente).

Relatório

01. Trata-se de Recurso Voluntário manejado em face de acórdão da DRJ que julgou procedente o lançamento de IRPJ e CSLL do ano-calendário de 2014, cumulados com multa de ofício qualificada de 150%, sob a alegação de que a contribuinte realizou planejamento tributário abusivo tendente reduzir tributos mediante opção do regime de tributação do lucro presumido, quando estaria obrigada à apuração pelo lucro real.

02. Foram lavrados autos de infração para cobrança de R\$213.074.927,26 (duzentos e treze milhões, setenta e quatro mil, novecentos e vinte e sete reais e vinte e seis centavos) para o IRPJ e R\$ 275.702.532,07 (duzentos e setenta e cinco milhões, setecentos e dois mil, quinhentos e trinta e dois reais e sete centavos) para a CSLL, já considerados principal, juros e multa qualificada, em valores históricos à época dos lançamentos.

03. O acórdão recorrido relatou que “*a empresa autuada, doravante denominada Arosuco, que pertence ao Grupo Ambev, incorporou a empresa Lachaise Aromas e Participações Ltda. (Lachaise) em 2012. A fiscalização concluiu que a compra e incorporação dessa empresa foi uma operação dissimulada, que teve como objetivo a modificação na apuração do IRPJ e da CSLL pela Arosuco de Lucro Real para Lucro Presumido. Isso porque o art. 4º da Lei nº 9.964/2000 (Lei do Refis) permitia às pessoas jurídicas, durante o período em que submetidas ao Refis, a escolha pelo regime de tributação com base no lucro presumido. A interpretação dessa Lei, em conjunto com as Resoluções do Comitê Gestor do Refis nº 12 e 13/2001, permitia a interpretação de que a empresa que adquirisse uma empresa optante pelo*

Refis e a incorporasse poderia optar pelo lucro presumido, mesmo quando obrigada a apurar suas receitas pelo lucro real”.

04. Em resumo, a incorporação da LACHAISE pela AROSUCO seria um negócio jurídico artificial, por meio do qual a incorporadora (AROSUCO) teria dissimulado a incorporação da incorporada (LACHAISE), a fim de se aproveitar da apuração de tributos pelo regime do lucro presumido. A autuada teria se valido da estratégia societária para incorporar da empresa sucedida (LACHAISE) sua condição de empresa com parcelamento em curso no REFIS, a quem a legislação autorizava apurar tributos com base no lucro presumido, porém, teria faltado propósito negocial que justificasse o acordo.

05. O Termo de Verificação Fiscal (TVF – e.fl. 119/179) informou que a fiscalização ocorrida no ano de 2014 decorreu de outra fiscalização anterior, do ano-calendário de 2012, que tinha os mesmos fatos, mesmas empresas, mesmos fundamentos e mesmos tributos, o qual ensejou a lavratura de autos de infração semelhantes, que foram objeto dos lançamentos tombados em anterior Processo n.º 10.283.720008/2016-96, o qual já foi julgado pelo CARF.

06. A administração tributária expressamente adotou e incorporou os elementos contidos no procedimento anterior, em passagem assim relatada no TVF (e.fl. 158):

Pelas considerações acima elencadas, **adoto** e **incorporo** neste momento, ao procedimento de fiscalização determinado pelo TDPF N.º 02.0.01.00-2018-00206-0 (Regional), relativo ao **ano calendário 2014**, pertinentes ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, o Termo de Verificação Fiscal elaborado pelo Auditor Fiscal responsável pelo procedimento de fiscalização determinado pelo MPF n.º 0200100.2013.00025 para aquele **ano calendário 2012 que originou o processo digital n.º 10.283.720008/2016-96** a seguir reproduzido, com os devidos ajustes produzidos pelo signatário da presente autuação fiscal.

07. O ponto principal controvertido nos autos consiste na alegação de que a contribuinte estaria obrigada a apurar tributos pelo regime do lucro real, pois sua receita bruta seria superior ao limite de R\$ 78.000.000,00 (setenta e oito milhões de reais) e usufruía de benefícios fiscais, conforme determinação dos incisos I e IV do art. 14 da Lei n.º 9.718/98, a saber:

Art.14. Estão obrigadas à apuração do lucro real as pessoas jurídicas:

I. cuja receita total no ano-calendário anterior seja superior ao limite de R\$ 78.000.000,00 (setenta e oito milhões de reais) ou proporcional ao número de meses do período, quando inferior a 12 (doze) meses; (Redação da pela Lei n.º 12.814, de 2013)

IV. que, autorizadas pela legislação tributária, usufruam de benefícios fiscais relativos à isenção ou redução do imposto.

08. Durante a fiscalização, a contribuinte foi questionada das razões pelas quais apurava tributos através do lucro presumido, tendo justificado que estava autorizada a fazê-lo em razão da incorporação da empresa LACHAISE, a qual era optante do Programa de Recuperação Fiscal – REFIS, instituído pela já referida Lei n. 9.964/2000 e, devido a tal incorporação, passou a ser enquadrada nos deveres e sistemáticas previstas neste diploma legal específico, a saber:

Art. 4º. As pessoas jurídicas de que tratam os incisos I e III a V do art. 14 da Lei n. 9.718, de 1998, poderão optar, durante o período em que submetidas ao Refis, pelo regime de tributação com base no lucro presumido.

09. A contribuinte entendeu que, em razão do evento de societário ocorrido com a LACHAISE, incorporou dela a condição jurídica de empresa com parcelamento em curso oriundo do REFIS, nos termos da Resolução n.º 13/2001 do Comitê Gestor do Refis, que assim disciplinava a matéria:

Art. 5º Na hipótese de extinção de pessoa jurídica optante, em decorrência de incorporação ou fusão com outra pessoa jurídica não optante pelo Refis, os débitos que se encontravam submetidos ao Refis permanecerão sob esse regime de parcelamento, sob responsabilidade da pessoa jurídica resultante da incorporação ou da fusão.

Art. 6º A partir do mês seguinte ao do evento, inclusive, a parcela mensal do Refis será calculada com base na receita bruta total da pessoa jurídica resultante da incorporação ou da fusão e, no caso do parcelamento alternativo, o valor da parcela mensal será o originalmente calculado.

Art. 7º A pessoa jurídica resultante da incorporação ou da fusão sujeitar-se-á, a partir da data do evento, a todas as regras aplicáveis às pessoas jurídicas optantes pelo Refis.

§ 1º. Os débitos das pessoas jurídicas não optantes, incorporadoras ou fusionadas, com fato gerador ocorrido até a data do evento, inclusive, deverão ser regularizados mediante pagamento à vista, no prazo de trinta dias da data da incorporação ou da fusão.

§ 2º. A inobservância do disposto no parágrafo anterior sujeita a pessoa jurídica à exclusão do Refis.

10. A administração tributária entendeu que a empresa estava repetindo o equívoco ocorrido em 2012 – que levou a outros lançamentos idênticos –, tendo sido apontadas as mesmas conclusões anteriores, conforme indicam os considerandos do TVF:

Considerando-se que no mencionado **processo digital n.º 10283.720008/2016-96 há a constatação de fatos apurados pelo Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil Ronaldo Leite Brasil, relativos à compra das cotas e incorporação da empresa Lanchaise Aromas e Participações Ltda. pelo Arosuco Aromas e Sucos Ltda. no ano calendário 2012**, de que *a incorporação da Lachaise Participações Ltda. pela Arosuco Aromas e Sucos Ltda., no ano calendário 2012, não existiu de fato, tendo em vista tratar-se de uma mera dissimulação, cujo real objetivo foi o de reduzir a tributação do IRPJ e da CSLL da sucessora ao permitir o uso do regime de tributação do Lucro Presumido e de que, também, a adquirente das cotas não poderia ter feito a apuração do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) pelo regime de tributação com base no lucro presumido, naquele mencionado ano calendário 2012, porque ela estava obrigado a fazer tal apuração pelo regime de tributação com base no lucro real trimestral conforme disposição do artigo 14, I, IV, da Lei n. 9.718/1998, e artigo 220 do Decreto n.º 3.000/1999 (Regulamento do Imposto de Renda);*

Considerando que o Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil responsável pela atual ação de fiscalização, relativa ao **ano calendário 2014**, conforme determinação contida no TDPF N.º 02.0.01.00-2018-00206-0 (REGIONAL), verifica que os FATOS relativos à compra das cotas e incorporação da empresa Lanchaise Aromas e Participações Ltda. pelo Arosuco Aromas e Sucos Ltda. no **ano calendário 2012** foram agora novamente alegados pela contribuinte como motivo para ela ter efetuado (indevidamente, no entender da Fiscalização) **também no ano calendário 2014** a apuração do Imposto de Renda Pessoa

Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) pela sistemática do Lucro Presumido Trimestral em vez dele adotar a sistemática de apuração pelo Lucro Real Trimestral e que são igualmente por ela alegados no processo digital n.º 10.283.720008/2016-96 que trata da autuação fiscal, naquele **ano calendário 2012**, relativa aos mesmos tributos federais “Imposto de Renda Pessoa Jurídica” e “Contribuição Social sobre o Lucro Líquido” a despeito de:

a) A contribuinte ter a obrigatoriedade de efetuar a apuração do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) pelo regime de tributação com base no lucro real, no ano-calendário de 2014, de acordo com a disposição do artigo 14, I, IV, da Lei n. 9.718/1998;

b) A contribuinte estar impedida de efetuar a apuração do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) pelo regime de tributação com base no lucro presumido, no ano-calendário 2014, tendo em vista que sua receita bruta no ano-calendário de 2013 foi superior ao limite previsto no artigo 13 da Lei n. 9.718/1998 (com a nova redação dada pelo 7º da Lei n.º 12.814/2013).

c) A 10ª Turma da DRJ/BHE, na Sessão de 29/08/2017, no acórdão n.º 02-74.334 constante às fls. 1153 do processo digital n.º 10.283.720008/2016-96, ter reconhecido **com base no fato manancial probatório acostado pela fiscalização no decantado processo digital n.º 10.283.720008/2016-96** que **“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”**.

11. O TVF aponta a alegada inexistência de propósito na incorporação praticada, indicando que a empresa incorporada seria deficitária e não se justificava o aporte feito, além de que seus ativos estariam danificados e não foram repassados à incorporadora patentes ou fórmulas que justificassem a operação. Assim, o Fisco arguiu simulação e conluio no negócio praticado, que justificariam a qualificação da multa de ofício lançada.

12. Outrossim, vê-se do relato do TVF que o agente autuante tomou conhecimento da decisão do CARF que apreciou os lançamentos de 2012 (Processo n.º 10283.720.008/2016-96), o qual foi objeto do acórdão n.º 1302-003.338 da 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária / 1ª Sessão de Julgamento decretou a nulidade dos lançamentos, conforme resultado e ementa abaixo transcritos¹:

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.

...

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.

¹ CARF, acórdão n.º 1302-003.338, julgado em 23/01/2019, 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária / 1ª Sessão de Julgamento, disponível em https://acordaos.economia.gov.br/acordaos2/pdfs/processados/10283720008201696_5964041.pdf

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 ano calendário. Contudo, sendo identificada alguma das hipóteses legais de arbitramento, a apuração pelo lucro arbitrado se torna obrigatória.

13. Mesmo ciente da decisão do CARF que desconstituiu as autuações anteriores, vinculadas à mesma contribuinte e aos mesmos fatos (apenas anos-calendários diferentes), o agente atuante discordou do posicionamento do Colegiado, por *entender equivocada a conclusão contida da parte final do tópico da Ementa no Acórdão n.º 1302003.338*, conforme indicam as e.fls. 158/159, tecendo arrazoado sob seu entendimento quando às divergências ao entendimento CARF.

14. Assim, os autos de infração foram lavrados e posteriormente impugnados pela interessada, advindo julgamento da DRJ que confirmou os lançamentos, em decisão assim ementada (e.fls. 2338/2393):

NULIDADE. HIPÓTESES. Os lançamentos passíveis de nulidade são os realizados por autoridade incompetente, nos termos do art. 59, I, do Decreto n.º 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.

OPÇÃO INDEVIDA PELO LUCRO PRESUMIDO. 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.

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.

FRAUDE. DISSIMULAÇÃO. DESCONSIDERAÇÃO. NEGÓCIO ILÍCITO. Comprovada a existência de simulação/dissimulação em relação aos motivos da aquisição e incorporação de empresa veículo com o fim exclusivo de transferência de dívida do Refis para a redução da carga tributária, é de se glosar os créditos decorrentes dos expedientes ilícitos, desconsiderando-se os negócios fraudulentos.

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 n.º 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.

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.

DEDUÇÃO DE CRÉDITOS DE PIS E COFINS. IMPOSSIBILIDADE. O aproveitamento de créditos de PIS e COFINS decorrentes do regime não cumulativo é opcional e tem como premissa a apuração dos respectivos débitos e a utilização do saldo que porventura ultrapassar o montante desses débitos. A falta de discriminação objetiva dos créditos e a não apuração dos débitos impossibilita qualquer aproveitamento.

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

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

15. Irresignada, a contribuinte interpôs Recurso Voluntário (e.fls. 2402/2456), por meio do qual aduz as seguintes razões:

- a) Conexão com o Processo n.º 10283.720008/2016-96, devendo o julgamento ocorrer pela mesma Turma de Julgamento, nos termos do art. 6º, §1º, I, do Anexo II do antigo RICARF;
- b) Nulidade do acórdão da DRJ, por inovar no fundamento jurídico da autuação, uma vez que qualifica a suposta falta de propósito negocial do ato societário de incorporação entre empresas com base na teoria de abuso de direito prevista no art. 187 do Código Civil, que jamais teria sido citado no lançamento; outrossim, inovação no critério legal para qualificação da multa de ofício, porquanto o lançamento não aponta se ocorreu por fraude ou simulação;
- c) Nulidade do lançamento por informações insuficientes e preterição de defesa, uma vez que documentos entregues à fiscalização em formato digital, relacionados a uma das companhias envolvidas na operação societária, foram extraviados pela administração tributária e impactam na solução do caso;
- d) Inexistência de simulação e falta de propósito negocial, inexistindo razões que autorizem a administração tributária a desconsiderar as

operações ocorridas e devidamente declaradas ao Fisco, fato que impede a aplicação da multa qualificada;

- e) Relevância da incorporação da empresa LACHAISE, que veio a tornar-se uma das controladas mais importantes do Grupo Ambev, com atuação no município de Barra Bonita – SP, conforme divulgado na imprensa, em comunicado ao público e a acionistas que assim informa: “A Ambev está se transformando numa usina de produção de aromas. A fabricante de bebidas adquiriu a unidade de aromatizantes do centenário grupo Dierberger. A operação foi feita pela Arosuco, que é a responsável pela fabricação de concentrados de refrigerantes que abastece todas as fábricas de refrigerantes da Ambev”;
- f) Regularidade nas operações societárias praticadas, inclusive, em relação ao preço do negócio, tendo juntado laudo de avaliação do valor justo de certos ativos adquiridos da Dierberger Participações Ltda. (doc. 05 da Impugnação), elaborado pela Ernst & Young Terco (“EYT”), que serviu de base para que a adquirente registrasse propriamente o custo do investimento adquirido e justificasse a operação, pois identificou ajustes a valor justo de ativos e passivos contabilizados pela LACHAISE e ativos intangíveis que sequer estavam contabilizados, inclusive, o próprio ágio;
- g) Demonstrou tratar-se de negócio de grande aporte econômico, citando o *fato de a Recorrente ter pago R\$10 milhões por uma empresa cujo patrimônio líquido (diga-se, patrimônio líquido e não valor de mercado) totalizava R\$24 milhões negativos* evidenciava seu interesse futuro de constituir o estabelecimento de Barra Bonita-SP, que *gerou em 2015 (3 anos após a aquisição) um faturamento bruto de mais de R\$130 milhões, uma renda líquida em torno de R\$100 milhões e um resultado líquido de aproximadamente R\$78 milhões* (doc. 06 da Impugnação);
- h) Argumentou ser adequada a operação societária no aspecto de inclusão dos parcelamentos do REFIS, que foi totalmente quitado de forma acelerada, transferência de propriedade intelectual, manutenção e ampliação da mesma estrutura física anterior, desenvolvimento de novos produtos, manutenção dos funcionários anteriores, ou seja, a substância dos negócios sempre coincidiu com a forma dos negócios praticados, inexistindo dissimulação de negócios;
- i) Em síntese, aduz: *os atos e negócios jurídicos entabulados pela Recorrente (i) foram materialmente executados e adimplidos, (ii) serviram para adquirir ativos que efetivamente contribuíram para organizar e expandir as suas atividades, (iii) receberam a devida publicidade, (iv) não prejudicaram os particulares envolvidos ou mesmo o Fisco (na medida em que não há conflito de direitos entre particulares e a Fiscalização) e, ainda, (v) atingiram o objetivo (propósito extrafiscal) desde o início almejado, qual seja, a verticalização de parte de seu processo produtivo.*

- j) Erro na apuração das bases de cálculo dos autos de infração, face à necessidade de apuração pelo lucro arbitrado, que entende ser matéria de mérito, ao fundamento do art. 47, IV, da Lei 8.981/95, o qual determina a obrigatoriedade de apuração do lucro arbitrado (e não do lucro real) em caso de acusação de opção indevida pelo lucro presumido;
- k) Necessidade de compensação/devolução dos pagamentos à Recorrente do REFIS da empresa Dierberger, caso mantida a aplicação do lucro real ante a desconsideração dos efeitos da aquisição da Lachaise pela Recorrente;
- l) Subsidiariamente, inexistência de pressupostos para qualificação da multa de ofício e inaplicabilidade dos juros de mora sobre a multa de ofício.

16. A Fazenda Nacional apresentou contrarrazões (e.fls. 2474/2554) ao Recurso Voluntário, defendendo a necessidade de manutenção da decisão *a quo* com fundamentos nos seguintes pontos controvertidos:

- a) Faz um histórico das operações societárias envolvendo a empresa LACHAISE e seu histórico com parcelamentos do REFIS, fato que teria sido sempre indicado nos instrumentos contratuais firmados pelas partes envolvidas na incorporação, de modo que entende que *tais obrigações contratuais consistem em circunstância mais do que evidente da importância que a AROSUCO LTDA. dava à manutenção do parcelamento no âmbito REFIS. A partir desses elementos, fica claro que a dívida no REFIS era aspecto crucial do negócio firmado entre o GRUPO DIERBERGER e o GRUPO AMBEV;*
- b) Aduz que a empresa LACHAISE não possuía ativos relevantes, representados por bens imobilizados integralmente depreciados, estoques e direitos de crédito – duplicatas a receber. Por outro lado, os passivos vertidos para a LACHAISE correspondiam, basicamente, aos débitos incluídos no REFIS. Defende que *é possível concluir que a situação patrimonial da LACHAISE LTDA., no momento da sua alienação para a AROSUCO LTDA. era a seguinte: os ativos se resumiam a bens totalmente depreciados e títulos de crédito a receber; o passivo consistia, essencialmente, nos débitos incluído no REFIS. Esse foi o “investimento” adquirido pela AROSUCO LTDA.*
- c) As operações ocorreram em datas muito próximas, fato que demonstraria traços dissimulatórios e inexistência de propósito negocial;
- d) Inexistência de conexão entre este processo e o que já foi apreciado por Turma de Julgamento diversa do CARF, ante previsão legal do § 2º do art. 6º do Anexo II do seu antigo Regimento Interno;
- e) Contesta as preliminares suscitadas pela recorrente, porquanto não estarem configuradas nenhuma das hipóteses previstas nos arts. 59 e 60

do Decreto n.º 70.235/1972, únicas a ensejar o reconhecimento de nulidade;

- f) Inocorrência de inovação do acórdão que justifique sua anulação, uma vez que o fundamento central utilizado pelo Colegiado *a quo* para manter o lançamento foi o mesmo indicado pela administração tributária, qual seja, a existência de simulação, que justifica, ainda, a qualificação da multa de ofício;
- g) Inexistência de nulidade do lançamento pela falta de documentos fornecidos pela empresa DIERBERGER sobre o negócio realizado com a AROSUCO, uma vez que tais informações não são fatores relevantes para confirmar ou não a abusividade do planejamento tributário em apreço, inexistindo prejuízo à defesa da contribuinte;
- h) No mérito, defende que a artificialidade do planejamento tributário praticado está evidenciada em elementos de prova;
- i) Aduz que o regime do lucro presumido só pode ser utilizado por alguns tipos de contribuintes, normalmente de porte menor ou intermediário, por ser um regime fiscal favorecido, com menor ônus, concluindo que: *No tocante à incorporação de pessoas jurídicas que se encontravam no REFIS – prática adotada pelo GRUPO AMBEV –, cabem as mesmas considerações trazidas acima. A lógica que permeia o regime fiscal favorecido do lucro presumido também deverá ser levada em consideração, ao examinar as reorganizações societárias efetivadas com empresas optantes do REFIS. Implica dizer que o fato da incorporada ser optante do regime do lucro presumido, porque possuía dívidas parceladas no REFIS, não torna a incorporadora, automaticamente, apta a optar pelo regime do lucro presumido. Para que isso aconteça, é imprescindível que a incorporada, demonstre ter status jurídico compatível com o regime do lucro presumido, na linha do que fora exposto acima.*
- j) Neste cenário, defende que *esse ponto é importante para o caso dos autos, pois verificou-se que a AROSUCO LTDA. registrou receitas, no ano de 2014, muito acima do limite legal previsto no art. 13 da Lei n.º 9.718, de 1998. Não obstante, por meio da estratégia de incorporar uma pessoa jurídica (LACHAISE) com dívidas inseridas no REFIS, a receita obtida pela AROSUCO de R\$ 2,095 bilhões foi submetida ao lucro presumido, em total afronta à lógica do referido regime fiscal favorecido.*
- k) Apresenta arrazoado complementar sobre a abusividade das operações sociedades, a exigir a desconsideração do planejamento tributário realizado, porquanto *o Fisco poderá desconsiderar os efeitos jurídicos tributários se comprovado que a pretensão das partes ao celebrar o negócio jurídico foi exclusivamente fugir à tributação.*

- l) Consolida a tese da simulação de negócios, reproduzindo trechos do TVF e controverte o fato de que o passivo da dívida do REFIS foi o ponto mais importante para justificar que os atos societários acontecessem, sem que a contribuinte tenha explicado ao Fisco as razões que levaram essa parte do passivo a acompanharem a empresa incorporada LACHAISE quanto a mesma se desconectou da DIERBERGER, além de reiterar as conclusões da administração tributária em relação ao descompasso do preço praticado na operação de incorporação em comparação aos ativos relacionados no negócio;
- m) Combate o fato da LACHAISE não possuir estrutura operacional para suportar a demanda do GRUPO AMBEV e, mesmo assim, ter sido incorporada pelo montante de R\$ 10 milhões ante uma estrutura operacional modesta e patrimônio negativo de R\$ 24 milhões. Outrossim, questiona o fato da própria AROSUCO dispender os aportes posteriores para produção do GRUPO AMBEV, *ou seja, a aquisição da LACHAISE se mostrou muito aquém do que se esperava de um investimento que serviria para tornar a AROSUCO produtora autônoma de aromas. Para completar esse cenário, tem-se que os vultosos recursos aplicados pela AROSUCO, para estruturar a produção de insumos na unidade de Barra Bonita/SP, consistiram em benfeitorias que foram realizadas em imóveis alugados, os quais pertencem à DIERBERGER. Significa dizer que parte considerável dos investimentos custeados pela AROSUCO acabaram sendo revertidos para a DIERBERGER;*
- n) Afirma que não há benefício indevido à Fazenda Pública pelo alegado pagamento antecipado do REFIS, pois, na verdade, a AROSUCO economizou R\$ 300 milhões pela redução de IRPJ e CSLL ante a indevida opção pelo lucro presumido;
- o) Por fim, defende a inaplicabilidade do Parecer PGFN/CAT nº 1993/2014 para a opção pelo regime do lucro presumido, pois em casos de planejamento tributário abusivo, o entendimento do Fisco é que a opção pelo lucro presumido é indevida;
- p) Inaplicabilidade do lucro arbitrado, por ser ela excepcional, ante à impossibilidade de apurar o tributo através do lucro real ou presumido. Assim, *quando o inciso IV do art. 47 da Lei nº 8.981, de 1995, fala em “opção indevida do lucro presumido”, deve-se entender que a pessoa jurídica deveria ter apurado o IRPJ e a CSLL pela sistemática do lucro real, mas erroneamente utilizou o regime do lucro presumido. Trata-se de uma constatação bastante óbvia. Afinal, o contribuinte somente pode apurar o IRPJ e a CSLL pelo regime do lucro real – regra geral – ou pelo regime do lucro presumido, haja vista que estas são as únicas modalidades de apuração do lucro à disposição do contribuinte previstas na legislação. Assim, se a conclusão é de que houve opção indevida pelo lucro presumido, isso só pode significar que a realidade da pessoa jurídica impunha a aplicação da legislação tributária*

atinente à sistemática do lucro real. Essa é a primeira premissa que deve ser associada ao inciso IV do art. 47 da Lei n.º 8.981, de 1995;

- q) Ainda em relação ao arbitramento, questiona: *Assentadas essas premissas, cabe indagar se o arbitramento previsto no inciso IV do art. 47 da Lei n.º 8.981, de 1995, deve ser aplicado mesmo que a pessoa jurídica possua registros contábeis e fiscais que permitam a utilização da sistemática do lucro real? A resposta deve partir das seguintes premissas: (a) o arbitramento é medida excepcional, que se aplica apenas quando não há livros contábeis e fiscais ou estes sejam imprestáveis; (b) o inciso IV do art. 47 da Lei n.º 8.981, de 1995, refere-se a uma pessoa jurídica que estava obrigada a apurar o lucro real; e (c) o inciso IV do art. 47 da Lei n.º 8.981, de 1995, contém uma presunção relativa de que a pessoa jurídica não detém os livros contábeis e fiscais necessárias para apurar o lucro real;*
- r) Ante a abusividade do planejamento tributário e seu intuito simulatório, defende a qualificação da multa de ofício;
- s) Quanto à incidência de juros moratórios sobre a multa de ofício, cita a súmula CARF n.º 108, a fim de mantê-los.

17. É o relatório.

Voto

Conselheiro Fredy José Gomes de Albuquerque, Relator.

18. O Recurso Voluntário é tempestivo e admite conhecimento.

ANÁLISE PRELIMINAR DA CONEXÃO COM PROCESSO JÁ JULGADO

19. O caso em análise tem como objeto os mesmos fatos e fundamentos apreciados no Processo n.º 10283.720008/2016-96 pela 2ª Turma de Julgamento da 3ª Câmara da 1ª Seção do CARF, que foi objeto do acórdão 1302-003.338, conforme julgamento ocorrido em 23/01/2019.²

20. Considerando a existência de alegada conexão, uma vez que as matérias são as mesmas e afetam a mesma contribuinte, mudando apenas o ano-calendário (neste processo, 2014, naquele outro, 2012), além do agente autuante ter se valido dos mesmos elementos da

² Acórdão disponível em

https://acordaoscarg.carfdata.economia.gov.br/carg/pdfs/processados2/10283720008201696_5964041.pdf

autuação anterior para lançar os mesmos tributos, vê-se do Recurso Voluntário pedido para que o análise ocorra pela mesma Turma de Julgamento que outrora decidiu no primeiro processo, ante alegada conexão que fundamenta no art. 6º, §1º, I, Anexo II, do antigo RICARF, hoje regulado pelo art. 47, § 1º, inciso I, do atual Regimento Interno do CARF, que assim dispõe³:

Art. 47 Os processos vinculados **poderão** ser distribuídos e julgados observando-se o disposto neste artigo.

§ 1º Os processos **podem** ser vinculados por:

I - conexão, constatada entre processos que tratam de exigência de crédito tributário ou pedido do contribuinte fundamentados em fatos idênticos, incluindo aqueles formalizados em face de diferentes sujeitos passivos;

II - decorrência, constatada a partir de processos formalizados em razão de procedimento fiscal anterior ou de atos do sujeito passivo acerca de direito creditório ou de benefício fiscal, ainda que veiculem outras matérias autônomas; e

III - reflexo, constatado entre processos formalizados em um mesmo procedimento fiscal, com base nos mesmos elementos de prova, mas referentes a tributos distintos.

21. A recorrente tem razão em parte, uma vez que o texto normativo indica a possibilidade de vincular processos, que, na presente análise, permitiriam suscitar a necessidade de julgamento pelo mesmo Colegiado que já apreciara a primeira autuação, tanto por conexão quanto por decorrência. Contudo, deixou de atentar para o § 2º do mesmo artigo, assim redigido:

§ 2º Os processos **poderão**, observada a competência da Seção, ser distribuídos ao conselheiro que primeiro recebeu o processo conexo, ou o principal, **salvo se para esses já houver sido prolatada decisão.**

22. O RICARF trata o assunto como uma *possibilidade*, não necessariamente uma determinação mandatória, pois objetiva dar racionalidade aos julgamentos, permitindo celeridade. Por isso mesmo, nos casos em que *já houver sido prolatada decisão*, a norma afasta as regras de vinculação de processo, inexistindo prejuízos à parte interessada no fato de outro Colegiado do CARF apreciar sua irresignação recursal. No caso de suceder eventual decisão contrária à primeira, cabe à interessada suscitar na Câmara Superior de Recursos Fiscais a divergência de posicionamentos pelas Turmas de Julgamento.

23. Assim, considerando que no primeiro lançamento, referente ao ano-calendário de 2012, objeto do Processo nº 10283.720008/201696, já houve decisão prolatada em 2019, afastou a conexão ou dependência que impeça a análise por este Colegiado.

DAS NULIDADES

24. Observa-se do julgamento anterior que as mesmas nulidades suscitadas naquele Processo nº 10283.720008/2016-96, já julgado pelo CARF mediante o acórdão nº 1302-003.338, são as mesmas trazidas na defesa da contribuinte.

25. Ficou evidenciado no relatório que a administração tributária adotou e incorporou todos os elementos da fiscalização anterior, referente ao ano-calendário de 2012,

³ A redação é a mesma para ambos os dispositivos, modificado somente o número do artigo.

repercutindo todos os seus efeitos em 2014, aqui apreciado, assim consignando no TVF (e.fls. 158):

Pelas considerações acima elencadas, **adoto** e **incorporo** neste momento, ao procedimento de fiscalização determinado pelo TDPF N.º 02.0.01.00-2018-00206-0 (Regional), relativo ao **ano calendário 2014**, pertinentes ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, o Termo de Verificação Fiscal elaborado pelo Auditor Fiscal responsável pelo procedimento de fiscalização determinado pelo MPF n.º 0200100.2013.00025 para aquele **ano calendário 2012 que originou o processo digital n.º 10.283.720008/2016-96** a seguir reproduzido, com os devidos ajustes produzidos pelo signatário da presente autuação fiscal.

26. Ao apreciar o primeiro processo, o Conselheiro Relator afastou as nulidades suscitadas pela parte e apontou em seu voto que desconstituiria a autuação no mérito:

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.

27. Aquele Colegiado seguiu o entendimento do voto vencedor, que reconheceu a nulidade dos lançamentos sob o fundamento de que *“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”*. Assim, foi dado provimento ao Recurso Voluntário para anular a autuação, declarando-se a nulidade da mesma, uma vez que a apuração do lucro pela modalidade real se mostrou equivocada.

28. No presente caso, os fundamentos são idênticos, razão pela qual incorporo como razão de decidir os elementos trazidos no acórdão n.º 1302-003.338 do CARF, indicados nos itens abaixo apontados, ao final complementados por esta Relatoria.

NULIDADE DO ACÓRDÃO DA DRJ POR INOVAR NO FUNDAMENTO JURÍDICO DA AUTUAÇÃO

29. Incorporo como razões de decidir neste processo os fundamentos expostos no acórdão n.º 1302-003.338 do CARF, por consignarem o entendimento deste Relator sobre o assunto, a seguir transcritos:

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 esquite, 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.

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

30. Por concordar com os fundamentos, a fim de atender a economia processual, afasto a nulidade em razão das mesmas razões, uma vez que não houve inovação na fundamentação legal do lançamento na decisão recorrida.

NULIDADE DO LANCAMENTO POR INSUFICIÊNCIA DE INFORMAÇÕES E PRETERIÇÃO DE DEFESA

31. Tal matéria foi igualmente apreciada no acórdão nº 1302-003.338 e revela o mesmo entendimento deste Relator, razão pela qual são igualmente incorporadas neste voto, para afastar a nulidade suscitada pela recorrente::

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:

Também 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 Aromas e Sucos Ltda., 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 mencionando, 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, inócorre no caso em análise.

É fato incontestado 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.

32. Pelas mesmas razões acima indicadas, aqui incorporadas como razões de decidir, afasta-se a nulidade da autuação por preterição à defesa da parte.

NULIDADE DA AUTUAÇÃO PELA APURAÇÃO INCORRETA DOS TRIBUTOS

33. No julgamento do primeiro processo (Processo nº 10283.720008/201696), o desfecho final do Colegiado culminou com a decretação de nulidade da autuação pela inadequada apuração dos tributos pelo lucro real, ante a não observância do art. 47, IV, da Lei 8.981/95, ou seja, *reconheceu-se a nulidade diante da inadequação da apuração do tributo com base no lucro real, quando deveria ter sido cumprida a regra que exige o seu arbitramento.*

34. No presente caso, a matéria foi suscitada pela parte como questão meritória, porém, entendo – tanto quanto entendeu o Colegiado que apreciou o caso no primeiro processo – que se trata questão prejudicial à análise de mérito, pois afeta a metodologia da quantificação do crédito tributário. Porém, o resultado prático é mesmo, foi se trata de nulidade material.

35. O ponto nevrálgico consiste em saber qual o regime tributário que deveria ter sido aplicado pela fiscalização para apurar o montante da exação, uma vez que a lei determina que empresas que optem indevidamente pela tributação com base no lucro presumido – e esse era o regime da contribuinte – devem se submeter ao arbitramento do lucro.

36. Essa é a regra expressa do art. 47, IV, da Lei nº 9.718/98:

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

IV – o contribuinte optar indevidamente pela tributação com base no lucro presumido.

37. No caso em apreço, a administração tributária desconsiderou a opção do lucro presumido da contribuinte, por entender que não estaria autorizada a optar por tal regime. Assim, ao lançar o tributo, deixou de seguir a regra do arbitramento do lucro acima transcrita, tendo apurado os tributos com base no lucro real.

38. Note-se que o desacerto do método de apuração do tributo implica em erro no cômputo do critério quantitativo de constituição do crédito, *preterindo a defesa do interessado em seu aspecto material*, naquilo que diz respeito ao conhecimento dos elementos necessários do lançamento previstos no art. 142 do CTN. Viola, portanto, o art. 59 do Decreto 70.235/72, que contempla os casos de nulidade, como se vê do caso em análise.

39. Assim, o possível erro de apuração do lucro por inadequação de regime tributário implica em *nulidade material da autuação*, o que leva esta Relatoria a apreciar o caso como preliminar, ora suscitada de ofício por ser matéria de ordem pública, ainda que as partes a tenham controvertida no mérito.

40. Trata-se de matéria já apreciada pelo CARF, quando da análise do acórdão n.º 1302-003.338, que tratou da mesma matéria e da mesma contribuinte, apenas diferem os períodos de apuração. Cabe o destaque de que se trata do voto vencedor, o qual manifestou a motivação da Turma de Julgamento sobre a necessidade de arbitramento do lucro nos casos em que contra a contribuinte tenha sido atribuída a opção indevida pelo lucro presumido, mercê da aplicação do art. 47, IV, da Lei n.º 9.718/98. Assim, incorporo integralmente, como razões de decidir neste processo, os fundamentos expostos no citado voto vencedor do citado acórdão, a seguir transcritos e ao final complementadas:

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 vênua, 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 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 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 n.º 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 n.º 8.218, de 29 de agosto de 1991, com as alterações introduzidas pelo art. 62 da Lei n.º 8.383, de 30 de dezembro de 1991; (Revogado pela Lei n.º 9.718, de 1998)*~~

VII - o contribuinte não manter, 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 n.º 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:

(...)

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 n.º 10932.000677/2008-46 - Acórdão n.º 1201000.898 - 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 n.º 19515.002197/2006-43 - Acórdão n.º 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 n.º 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 n.º 13971.004154/2008-09 - Acórdão 1202001.065 - 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.

41. Entendo acertada a referida decisão, em todos os seus fundamentos, uma vez que o art. 47, IV, da Lei nº 8.981/95 é claríssimo ao exigir o arbitramento do lucro tributável *quando a optar indevidamente pela tributação com base no lucro presumido*.

42. Igualmente claros são seus parágrafos:

§ 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;

43. Note-se que a regra será de arbitramento do lucro nos casos de exclusão da contribuinte do regime do lucro presumido por eventual opção indevida, por todo o ano calendário. Não obstante, a legislação assegura à contribuinte (não ao Fisco), caso se conheça sua receita bruta, a escolha pela apuração do lucro com base no lucro real.

44. O caso dos autos traz a particularidade de que **a própria contribuinte demonstrou ao Fisco, ainda durante o procedimento de fiscalização, que sua eventual exclusão do lucro presumido deveria importar na apuração pelo arbitramento**, conforme dito acima. O TVF faz expressa menção a esse fato, como se vê às e.fls 136/137:

Considerando-se que a Contribuinte informou em sua resposta datada de 19/03/2019 que “Ainda em resposta ao TIF 02, **a Intimada esclareceu que, caso esta D. Fiscalização entendesse que a opção da Intimada havia sido indevida**, hipótese que a Intimada admitiu apenas para o fim de atender à intimação, o resultado seria, mesmo diante de todas as considerações trazidas no Termo de Intimação feito com base no Processo Administrativo 10283.720008/2016-96, a obrigatoriedade da aplicação da previsão contida no art. 47, inciso IV, da Lei 8.981/95, **o qual impõe a adoção do Lucro Arbitrado e não do Lucro Real quando há opção (supostamente) indevida pelo Lucro Presumido**. Por assim ser, a Intimada acostou à sua resposta, mesmo que apenas para atender e colaborar com a D. Fiscalização, **os cálculos demonstrativos de eventual apuração pelo Lucro Arbitrado**” e conclui a sua resposta à Fiscalização registrando que: “Portanto, a Intimada entende que, com base nos cálculos apresentados à essa D. Fiscalização e nas informações contábeis disponibilizadas por meio de sua escrituração digital (ECD), cumpriu com todos os encargos que lhe são cabíveis. Ademais, apenas para que fique claro, não há que se falar em qualquer embaraço a ser causado pela Intimada na medida em que, como indicado acima, é função precípua da D. Fiscalização exatamente a de apurar as bases de cálculo dos tributos que entende supostamente devidos.”

45. A administração tributária desconsiderou o arbitramento do lucro, afastando a regra expressa da lei, sem que a contribuinte tenha, a qualquer tempo, optado – como de fato jamais optou – pela apuração do lucro real.

46. Tal medida importa, a meu sentir, desconstituir a autuação, nos mesmos termos da decisão que julgou o primeiro processo relacionado à mesma parte.

47. Ademais, **o assunto já foi apreciado por este Colegiado**, em composição parcialmente diversa, em que se reconheceu a necessidade do arbitramento do lucro na hipótese de apuração indevida do lucro presumido, conforme acórdão nº 1201-004.787, de 14 de abril de 2021, assim ementado:

LUCRO PRESUMIDO. OPÇÃO INDEVIDA. LANÇAMENTO PELO LUCRO REAL. AUSÊNCIA DE ELEMENTOS PARA SUA APURAÇÃO. ARBITRAMENTO. OBRIGATORIEDADE. CANCELAMENTO DA EXIGÊNCIA.

A disposição constante do artigo 47, caput e inciso IV, da Lei nº 8.981/95, é clara e inequívoca no sentido de que “o lucro da pessoa jurídica será arbitrado quando (...) o contribuinte optar indevidamente pela tributação com base no lucro presumido”. Não se trata de uma faculdade, mas de efetiva imposição legal.

A douta autoridade fiscal não pode ignorar a falta de apresentação do LALUR pela fiscalizada e partir para a apuração das diferenças de tributos pelo lucro real, tomando este pelo saldo da conta representativa de Lucros ou Prejuízos do Exercício, olvidando-se que tanto a apuração do lucro real quanto da base de cálculo da CSLL partem do resultado contábil, mas são sujeitas à adições e exclusões previstas em lei para a sua determinação.⁴

48. Observe-se, ainda, acórdão da Câmara Superior de Recursos Fiscais, que confirmou entendimento sobre o tema no ano de 2022, validando do Acórdão 1302002.283 da 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária / 1ª Seção de Julgamento, conforme abaixo demonstrado (na sequência, decisão da câmara baixa seguida pela da CSRF, sobre o mesmo processo ali apreciado):

LUCRO PRESUMIDO. OPÇÃO INDEVIDA. LANÇAMENTO PELO LUCRO REAL. AUSÊNCIA DE ELEMENTOS PARA SUA APURAÇÃO. ARBITRAMENTO. OBRIGATORIEDADE. CANCELAMENTO DA EXIGÊNCIA. Incabível o procedimento da autoridade fiscal de ignorar a falta de apresentação do Lalur pela fiscalizada, e partir para a apuração das diferenças de tributos pelo lucro real, tomando este pelo saldo da conta representativa de Lucros ou Prejuízos do Exercício, olvidando-se que tanto a apuração do lucro real quanto da base de cálculo da CSLL partem do resultado contábil, mas são sujeitas à adições e exclusões previstas em lei para a sua determinação. Inexistentes os elementos necessários para a determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, fosse ela trimestral ou anual, não restava outra alternativa à autoridade fiscal senão o arbitramento do lucro. (Acórdão 1302002.283, 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária / 1ª Seção de Julgamento, sessão de 20 de junho de 2017)

ADOÇÃO DE LUCRO REAL. HIPÓTESE DE ARBITRAMENTO. IMPOSSIBILIDADE DE REAJUSTAMENTO DA BASE DE CÁLCULO. A adoção do regime de tributação

⁴ Acórdão nº 1201-004.787 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, de 14 de abril de 2021. Resultado de julgamento: Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os Conselheiros Efigênio de Freitas Junior (relator) e Wilson Kazumi Nakayama, que davam provimento parcial para exonerar parte do lançamento tributário. A Conselheira Gisele Barra Bossa foi designada para redigir o voto vencedor. MEMBROS DO COLEGIADO: Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Efigênio de Freitas Junior, Gisele Barra Bossa, Wilson Kazumi Nakayama, Jeferson Teodorovicz, Fredy José Gomes de Albuquerque e Neudson Cavalcante Albuquerque (Presidente).

pelo Lucro Real, em hipótese na qual a lei determina o arbitramento do lucro, constitui vício material que impede “salvar” o lançamento, ainda que por meio de reajustamento da base de cálculo. Nenhum reparo, portanto, cabe à decisão recorrida, que corretamente cancelou o lançamento diante da caracterização de erro de direito quanto ao método de tributação adotado na origem. (Acórdão nº 9101-006.308 – CSRF / 1ª Turma, sessão de 15 de setembro de 2022)

49. Considero ter sido equivocada a apuração do *quantum debeatur* com base no lucro real, uma vez que a autoridade administrativa estava vinculada a computar a exigência tributária com base no arbitramento do lucro, salvo se a contribuinte optasse pelo lucro real, ante sua exclusão do lucro presumido.

50. Trata-se de **nulidade material**, que afeta diretamente o critério jurídico utilizado para computar o crédito tributário, o qual não pode ser refeito, ante o erro manifesto da autoridade administrativa, a quem incumbe o ônus do acerto na constituição dos haveres fiscais e a incumbência de verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, **calcular o montante do tributo devido**, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível, conforme previsão do art. 142 do CTN.

51. Tais elementos compõe o cerne da comprovação da relação jurídica tributária, ou seja, são requisitos materiais essenciais à constituição do crédito tributário, devendo ser eficientemente configurados e demonstrados durante o ato do lançamento, sob pena do mesmo ser viciado. O erro perpetrado pela autoridade administrativa não é passível de correção em momento posterior, pois é a partir do conhecimento pelo contribuinte das razões de fato e de direito que ensejam a lavratura do auto de infração que ele poderá realizar sua ampla defesa e contraditar, de forma argumentativa e documental, a insurgência contra a autuação.

52. É dizer: o lançamento não é passível de conserto, nem pelo agente fiscal, nem pelas instâncias de julgamento! É ônus da administração tributária traduzir nos autos de infração todos os requisitos exigidos pela lei. A ausência de quaisquer dos elementos apontados no art. 142 do CTN importa em nulidade material, pois afeta condições mínimas à realização do ato administrativo vinculado e limita o exercício do direito de defesa. Conecta-se, portanto, com a causa de nulidade prevista no art. 59 do Decreto 70.235/72, mas se trata de nulidade material referível ao art. 142 do CTN.

53. Destaque-se que o lançamento tributário é um ato administrativo vinculado, parametrizado em requisitos legais. O dever de controle da legalidade do ato administrativo impõe ao Fisco e aos órgãos julgadores a revisão de lançamentos que não preencham os requisitos de constituição regular do crédito tributário.

54. Outrossim, ao realizar o ato administrativo de lançamento tributário, a autoridade não apenas aplica a lei, mas cumpre a “*função de concretizar e de estabilizar as relações jurídicas entre o Estado e o cidadão particular*”, conforme leciona Hartmut Maurer⁵, pois deles nascem pretensões jurídicas presumivelmente válidas que exigem o atendimento da legalidade, eficiência e expectativa de confiança decorrentes do Estado de Direito.

⁵ MAURER, Hartmut: CONTRIBUTOS PARA O DIREITO DO ESTADO. HECK, Luís Afonso (Tradução). Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007, p. 108. Cf. MELIS, Giuseppe. L'Interpretazione nel diritto tributario. Padova: CEDAM, 2003. p. 514. GARCÍA NOVOA, César. El principio de seguridad jurídica en materia tributaria, Madrid: Marcial Pons, 2000, p. 77.

55. Por isso mesmo, o lançamento assume um caráter definitivo, conforme previsão do art. 145 do CTN⁶, porquanto vinculado e parametrizado pelas exigências legais, mas nunca irrevogável. Havendo a comprovação de que a autoridade administrativa cometeu erro de fato ao lançar o crédito tributário, é dever dela mesma desconstituir o respectivo ato administrativo que se baseou em premissa fática equivocada e fora constatado posteriormente pelo agente do Estado. Não o fazendo, cabe às instâncias de julgamento corrigirem a rota equivocada.

56. Destaque-se – e aqui é sempre importante destacar – que não se admite Revisão de Lançamento por erro de direito, assim entendido aquele que pretenda alterar o lançamento por modificação de critério jurídico que motivou a realização do ato administrativo. É dizer: a revisibilidade de lançamento é oponível unicamente diante do cotejo de circunstâncias materiais, jamais alteração de critérios interpretativos, não sendo lícito que a autoridade lançadora tenha determinado entendimento sobre eventual controvérsia jurídica e, após o lançamento, pretenda alterá-lo para modificar sua interpretação.

57. Aliás, o próprio CTN disciplina que *“a modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução”* (art. 146).

58. Registre-se que a Lei nº 9.784/99, ao regulamentar o processo administrativo no âmbito da administração pública federal, expressamente determina o dever de revisão de processos administrativos que resultem em sanções, *“quando surgirem fatos novos ou circunstâncias relevantes suscetíveis de justificar a inadequação da sanção aplicada”* (art. 65), aplicando-se também nos casos de inadequação de lançamentos por ausência de materialidade do fato gerador, não sendo lícito, a meu juízo, que de tal revisão resulte agravamento do lançamento originário, mercê da expressa vedação do parágrafo único do citado artigo.

59. A validade do lançamento está condicionada à realização de atos administrativos pautados no cumprimento de regras jurídicas, não se admitindo que a administração tributária pretenda convalidar erros que colidam com o regular atendimento ao princípio da legalidade.

60. Não se valida ato administrativo eivado da pecha de nulidade que decorra de erro de metodologia do levantamento fiscal, por expressa violação à regularidade do lançamento prevista no art. 142 do Código Tributário Nacional, além de representar inadequação procedimental que fulmina o dever de correta constituição do crédito tributário.

61. Não é dado ao julgador corrigir lançamento tributário mal feito, inadmitindo-se validar auto de infração claramente maculado pela pecha de vício material que decorra de inadequada composição da base de cálculo.

⁶ Art. 145. O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de:

I - impugnação do sujeito passivo;

II - recurso de ofício;

III - iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149.

62. Vê-se dos autos elementos de fato que evidenciam os equívocos perpetrados pela administração tributária ao pretender lançar crédito tributário pautado em erro insanável.
63. Mais vale desconstituir lançamentos tributários mal conduzidos a admitir o descumprimento da lei!
64. Outrossim, registre-se que o erro na apuração macula integralmente o lançamento do crédito tributário em seu aspecto elementar, verdadeiramente substancial, tratando-se de vício insanável do qual resulta nulidade material do auto de infração. Não se está diante de erro procedimental de natureza sanável, do qual hipoteticamente não resultaria qualquer espécie de cerceamento ou vilipêndio à defesa. Não é o que se vê do caso em análise.
65. Se, por um lado, é verdade que não há nulidade sem prejuízo (*“pas de nullité sans grief”*), por outro, só não há prejuízo quando se pretende convalidar erros instrumentais simples, desde que seja dado ao contribuinte exercer sua defesa plenamente e condicionado ao fato de que o equívoco procedimental não gere embaraço ao devido processo legal. Com efeito, os instrumentos procedimentais não são um fim em si mesmos, por isso se admite que equívocos formais sejam corrigidos se a matéria que subjaz à forma seja alcançada.
66. Não obstante, o erro de lançamento oriundo de inadequação da metodologia de apuração não representa equívoco procedimental, mas consubstancia verdadeira ilegalidade na constituição do crédito tributário, maculando toda a autuação, viciando a relação jurídica que dela resulte e desconstruindo os parâmetros da lei que a elevam ao mesmo patamar de relevância dos demais elementos essenciais à sua formação.
67. Não se negocia com a ilegalidade. Não se convalida erro materialmente insanável. Não se extraem efeitos jurídicos válidos de ato administrativo nulo.
68. Destaque-se que não se defende aqui a aplicação de formalismo exagerado no âmbito do processo administrativo tributário, pois esta Relatoria tem o firme entendimento de que o julgador deve admitir a construção de solução jurídica que permita alcançar a verdade material, mediante critérios e instrumentos de moderação, seja para impedir a desconstituição desnecessária de créditos tributários cuja validade seja atestável, seja para garantir o livre exercício do direito de defesa. O formalismo moderado dá sentido finalístico à verdade material que subjaz à atividade de julgamento, e, no dizer de Celso Antônio Bandeira de Mello, evita *“que a parte aceite como verdadeiro algo que não o é, ou que negue a veracidade do que é, pois no procedimento administrativo, independentemente do que haja sido aportado aos autos pela parte, ou pelas partes, a Administração deve sempre buscar a verdade substancial”*.⁷
69. Por outro lado, a busca da verdade material, além de ser direito do contribuinte, representa uma exigência procedimental, a ser observada pela autoridade lançadora e pelos julgadores no âmbito do processo administrativo tributário, a ela condicionada a regularidade da constituição do crédito tributário e os atributos de certeza, liquidez e exigibilidade que justificam os privilégios e garantias dele decorrentes.
70. Mas nada disso autoriza convalidar ato administrativo materialmente nulo, oriundo de inadequada metodologia do levantamento fiscal.

⁷ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Curso de Direito Administrativo, 9ª ed., São Paulo: Malheiros, 1997, p. 322/323.

71. Leandro Paulsen tem razão ao afirmar que “*não há requisitos de forma que impliquem nulidade de modo automático e objetivo. A nulidade não decorre propriamente do descumprimento do requisito formal, mas dos seus efeitos comprometedores do direito de defesa assegurado constitucionalmente ao contribuinte já por força do art. 5º, LV, da Constituição Federal. Isso porque as formalidades se justificam como garantidoras da defesa do contribuinte; não são um fim, em si mesmas, mas um instrumento para assegurar o exercício da ampla defesa. Alegada eventual irregularidade, cabe, à autoridade administrativa ou judicial verificar, pois, se tal implicou efetivo prejuízo à defesa do contribuinte. Daí falar-se do princípio da informalidade do processo administrativo*”⁸.

72. Penso que o erro apontado macula diretamente um dos elementos obrigatórios de constituição de crédito tributário a que alude o art. 142 do CTN. A imprestabilidade de atos administrativos de matriz tributária decorre da ausência de comprovação fenomênica dos elementos essenciais da hipótese normativa, de inadequada indicação da matéria tributável que subjaz à respectiva pretensão fazendária, do incorreto cômputo do quanto devido, e/ou da errônea atribuição de sujeição obrigacional passiva e ativa dos titulares de direitos e obrigações. Quaisquer dessas pechas destrói o lançamento e o torna inservível aos fins a que se destina, por ausência de legalidade que justifique validá-lo.

73. É dever do julgador administrativo tributário, ao exercer a função jurisdicional⁹ que lhe compete, desconstituir o lançamento que seja praticado com inadequação da apuração dos elementos essenciais à constituição do crédito tributário, representados nos respectivos *critérios material, temporal, espacial, quantitativo e pessoal* da norma jurídica tributária, sem os quais se deve reconhecer a nulidade material ou improcedência dos autos de infração que desatendam a previsão legal.

74. Com efeito, seja no antecedente da norma (precisão hipotética de materialidade, espacialidade e temporalidade), seja no consequente de sua aplicação (sujeição passiva, sujeição ativa e quantificação), tem-se como condição à regularidade do lançamento a correta indicação de todos esses elementos, uma vez que, “*na identificação do fato jurídico, a tipicidade compreende, pois, todos os elementos do conceito da hipótese: materialidade, temporalidade e espacialidade, bem como do conceito do consequente, isolados mediante criteriosa seleção das propriedades necessárias e suficientes à sua qualificação*”¹⁰.

Some-se a tudo isso precedente da CSRF acerca do reconhecimento de nulidades materiais, conforme acórdão abaixo transcrito:

LANÇAMENTO CANCELADO. VÍCIO MATERIAL. VÍCIO FORMAL. ASPECTOS QUE ULTRAPASSAM O ÂMBITO DO VÍCIO FORMAL.

⁸ PAULSEN, Leandro. CONSTITUIÇÃO E CÓDIGO TRIBUTÁRIO À LUZ DA DOUTRINA E DA JURISPRUDÊNCIA. 13ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011.

⁹ Conforme notável obra da Conselheira Maysa de Sá Pittondo Deligne, objeto de sua tese de doutoramento junto à Universidade de São Paulo, ao lecionar que: “reconhece-se que os julgadores administrativos tributários exercem função jurisdicional, tendo competência para dizer o direito aplicável ao caso concreto, com a interpretação estatal dos textos normativos diante de uma lide. Portanto, os julgadores administrativos podem resolver litígios instaurados a partir de um ato administrativo tributário” (DELIGNE, Maysa de Sá Pittondo. EFEITOS DAS DECISÕES NO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO. Belo Horizonte: Forum, 2021, p. 43).

¹⁰ TÔRRES, Heleno. DIREITO TRIBUTÁRIO E DIREITO PRIVADO: AUTONOMIA PRIVADA, SIMULAÇÃO E ELUSÃO TRIBUTÁRIA. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 66

Vício formal é, via de regra, aquele verificado de plano no próprio instrumento de formalização do crédito, e que não está relacionado à realidade representada (declarada) por meio do ato administrativo de lançamento. Espécie de vício que normalmente não diz respeito aos elementos constitutivos da obrigação tributária, ou seja, ao fato gerador, à base de cálculo, ao sujeito passivo, etc. Se o problema que ensejou o cancelamento do lançamento está situado na própria essência da relação jurídico-tributária, na não comprovação da ocorrência do fato gerador pela glosa de despesas, e no errado dimensionamento da base de cálculo, não há como reconhecer a ocorrência de vício de natureza meramente formal. (Acórdão n. 9101-002.976 – Câmara Superior de Recursos Fiscais, 2017)

Penso que as razões relacionadas à nulidade material estão devidamente demonstradas pela parte em seu recurso, ainda que tenha tratado como questão de mérito. Assim, deve ser tratada, efetivamente, como nulidade, devendo ser julgada como tal, razão pela qual esta Relatoria a considera de ofício. Penso inexistir prejuízo à parte, pois o reconhecimento da nulidade material tem os mesmos efeitos jurídicos da improcedência da autuação, ou seja, o ato administrativo do lançamento não poderá ser refeito pela administração tributária.

Diante constatação de que os lançamentos são materialmente nulos, considero prejudicada a análise de todos os demais elementos de mérito.

DISPOSITIVO

Ante o exposto, dou provimento ao Recurso Voluntário, para reconhecer a nulidade material dos lançamentos objeto deste processo.

(documento assinado digitalmente)

Fredy José Gomes de Albuquerque