



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10932.720103/2014-36
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-005.734 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 2 de setembro de 2021
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado MENSAN METALÚRGICA LTDA

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

Ano-calendário: 2009

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO.

AJUSTAMENTO DO LANÇAMENTO EM JULGAMENTO.. CONTEXTOS FÁTICOS DIFERENTES. DIVERGÊNCIA NÃO CARACTERIZADA. Não se conhece de recurso especial cujos acórdãos apresentados para demonstrar a divergência evidenciam decisão em contexto fático distinto, concernente à possibilidade de arbitramento dos lucros em lançamento formulado na sistemática do lucro real e não para reversão de lançamento formulado mediante arbitramento dos lucros para exigência na sistemática do lucro real.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em não conhecer do Recurso Especial, vencidos os conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli e Luiz Tadeu Matosinho Machado, que votaram pelo conhecimento.

(documento assinado digitalmente)

ANDREA DUEK SIAMANTOB – Presidente em exercício.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia de Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Junia Roberta Gouveia Sampaio (suplente convocada), Caio Cesar Nader Quintella, Andrea Duek Simantob (Presidente). Ausente o conselheiro Alexandre Evaristo Pinto, substituído pela conselheira Junia Roberta Gouveia Sampaio.

Relatório

Trata-se de recurso especial interposto pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional ("PGFN") em face da decisão proferida no Acórdão nº 1201-002.113, na sessão de 10 de abril de 2018, no qual foi dado provimento ao recurso voluntário.

A decisão recorrida está assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009, 2010

Ementa:

ARBITRAMENTO DO LUCRO. IMPRESTABILIDADE DA ESCRITA CONTÁBIL. NÃO COMPROVAÇÃO

Improcede o arbitramento do lucro, quando as razões elencadas pela fiscalização não são determinantes para fundamentar e comprovar a imprestabilidade da escrituração contábil/fiscal para fins de apuração do lucro real.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

CSLL. Decorrendo a exigência da CSLL do mesmo fato que fundamentou o lançamento do IRPJ, deve ser adotada, a mesma decisão proferida para o imposto de renda em face da estreita relação de causa e efeito.

PIS e Cofins. Em razão da improcedência do arbitramento do lucro, considera-se indevida a apuração do Pis e da Cofins pelo regime cumulativo, já que a regra apuração pelo lucro real enseja o cálculo do Pis e da Cofins pelo regime não cumulativo, conforme legislação vigente.

O litígio decorreu de lançamentos dos tributos incidentes sobre o lucro e o faturamento apurados no ano-calendário 2009 mediante arbitramento dos lucros e adoção do regime cumulativo para as contribuições sobre o faturamento, com acréscimo de multa qualificada. Em razão do arbitramento dos lucros, foi glosada a compensação de prejuízos fiscais utilizados no 1º trimestre de 2010, com acréscimo de multa de ofício de 75%. A autoridade julgadora de 1ª instância cancelou parcialmente a exigência, restabelecendo a compensação de prejuízos que teria origem no ano-calendário 2008, sendo que esta exoneração não se sujeitou a reexame necessário (e-fls. 1077/1107). O Colegiado *a quo*, por sua vez, deu provimento ao recurso voluntário por discordar das razões expressas pela autoridade fiscal para considerar imprestável a escrituração fiscal e, assim, arbitrar o lucro do ano-calendário 2009, do que também decorreu o cancelamento das exigências de COFINS e Contribuição ao PIS, que não mais se submeteriam ao regime cumulativo (e-fls. 1176/1198).

Os autos do processo foram remetidos à PGFN em 04/05/2018 (e-fl. 1199) e em 18/06/2018 retornaram ao CARF veiculando o recurso especial de e-fls. 1200/1265 no qual a Fazenda apontou divergência inicialmente não reconhecida no despacho de exame de admissibilidade de e-fls. 1267/1273. Contudo, com o retorno dos autos à PGFN em 14/09/2018 (e-fl. 1274), em 18/09/2018 foram eles devolvidos ao CARF com agravo (e-fls. 1275/1287) que restou acolhido nos seguintes termos (e-fls. 1290/1295):

O Presidente da 2ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento decidiu que não restou caracterizada divergência relativamente à matéria "**possibilidade de ajuste da base de cálculo do lançamento quando o fiscal arbitra o lucro e o colegiado não acata**".

Do exame de admissibilidade agravado, extrai-se os seguintes fragmentos:

[...]

Em relação a essa matéria, foram indicados como paradigmas os Acórdão nº Acórdão nº 1402-00.728 e o de nº Acórdão de nº 1401-001.773, cujas ementas dispõem o seguinte, no relevante:

...

Na tentativa de demonstrar a divergência a Recorrente vincula dois paradigmas com características completamente assimétricas em relação à situação fática do recorrido e, portanto, não comparáveis, senão vejamos.

É que em ambos os paradigmas tratou-se dos casos em que o Fiscal encontra eventuais vícios na contabilidade de um contribuinte que optou pela apuração pelo lucro real, mas que não foram considerados pelo fiscal como vícios suficientes a ponto de tornar as suas respectivas contabilidades imprestáveis e, portanto, não consideraram a hipótese de arbitrar os respectivos lucros.

Entretanto, os colegiados consideraram que tais situações, seja pela expressividade quantitativa e/ou qualitativa das glosas de despesas, deveriam ser passíveis de arbitramento, sem contudo cancelarem integralmente os lançamentos, mas apenas o fizeram de forma parcial, graduando o mesmo pelo aspecto quantitativo do lucro arbitrado que eles desejariam ver aplicado naquelas situações.

Dessa forma, era essa a situação fática similar (lucro real em que o fiscal propõe permanecer no lucro real e que a defesa questiona a não aplicação do arbitramento) que se esperava encontrar no recorrido, mas não é o caso, justamente porque no recorrido a situação fática é inversa: neste caso, o fiscal determina que o lucro fosse arbitrado e a defesa obteve êxito na tese de que não deveria tê-lo sido, sendo o lançamento então cancelado pelo órgão julgador em face da prestabilidade da contabilidade.

A Recorrente pretende nesse caso que o lançamento original feito pelo fiscal pelo lucro arbitrado não fosse cancelado, mas sim de alguma forma ajustado tal qual ocorreu nos paradigmas, pretendendo fazer equivaler o ajuste da passagem do lucro real para o lucro arbitrado (cálculo simples em função da receita bruta) para o seu inverso (ajuste do lucro arbitrado para o lucro real), algo bem mais complexo e nunca visto na jurisprudência, diga-se de passagem. Eis os seus termos:

Enquanto o Colegiado a quo entende pela impossibilidade de ajuste no que toca ao recálculo do montante devido, as Turmas prolatoras dos paradigmas concluem pela possibilidade do ajuste, mediante alteração do regime de apuração do lucro.

Mas essa inversão do quadro fático (passagem lucro real->arbitrado, arbitrado->lucro real), como já se disse representa uma situação completamente distinta e de longe não comparável, pois há aqui uma grande diferença entre graduar o aspecto quantitativo do lucro real pelo lucro arbitrado e o seu inverso, pois é justamente diante da impossibilidade de o fiscal poder graduar pelo lucro real (sistemática bem mais complexa, envolvendo inúmeras variáveis indeterminadas) que utilizou-se da sistemática mais simples do lucro arbitrado, que nas palavras do segundo paradigma "depende de simples operação matemática".

No caso, essa lógica para ser adotada, diferente do (que) acontece com a graduação do lançamento baseada no lucro arbitrado, implicaria no mínimo em se estabelecer algum critério diferenciado para guiar o fiscal, baixar o feito em diligência para prosseguir em uma nova investigação e produção de um outro lançamento e que ainda fosse menor do que o produzido pelo lucro arbitrado, sendo uma hipótese, por óbvio, completamente distinta da encontrada nos paradigmas.

Pelo exposto, OPINO por não ADMITIR a divergência desta matéria por basear-se em fatos desassemelhados.

Argumenta a Agravante que a divergência é cristalina, porquanto os acórdãos confrontados adotam soluções jurídicas distintas ao analisar situações análogas. Diz que, nos presentes autos, entendeu-se que a autoridade fiscal equivocou-se quanto ao regime de apuração dos tributos, vez que procedeu o lançamento com base na sistemática do lucro arbitrado quando deveria ter realizado o lançamento pela sistemática do lucro real, mas que, em sentido contrário, o acórdão paradigma nº 1402-00.728 ajustou o cálculo do IRPJ e reflexos devidos, alterando o regime de apuração do lucro aplicado inicialmente para o considerado correto. Alega que, de igual modo, no Acórdão de nº 1401-001.773, também apontado como paradigma, decidiu-se pela manutenção do lançamento, mas com os ajustes necessários no tocante ao regime de apuração do lucro mediante sua alteração para o considerado correto naquele caso. Relativamente ao fato de que, no acórdão recorrido, considerou-se correta a adoção do regime de apuração do lucro real, enquanto nos paradigmas, inversamente, adotou-se o regime de lucro arbitrado como tal, afirma que tal particularidade é irrelevante para o acórdão nº 1401-001.773. Argumenta que na situação enfrentada por este segundo paradigma, o entendimento foi de que, tanto no caso de lançamento arbitrado, quanto no caso de lançamento efetuado com base no lucro real, se o julgador entender pela adoção de regime diverso, deve ele determinar o recálculo do tributo, ou ainda, havendo dificuldade, baixar o processo em diligência.

Assiste razão à Agravante.

Com a devida vênia, a questão representativa de divergência reside na possibilidade de a decisão da qual se recorre poder, ou não, alterar o regime de tributação que foi utilizado pela autoridade fiscal para promover o lançamento, sendo irrelevante, no caso, o fato de, nos paradigmas indicados (acórdãos nºs 1402-00.728 e 1401-001.773) as mudanças do referido regime de tributação terem sido autorizadas pelas decisões em sentido inverso ao que, uma vez admitida, poderia ter ocorrido na situação analisada pelo acórdão recorrido. Ademais, na linha do assinalado pela Agravante e como restará demonstrado adiante, no caso do acórdão paradigma nº 1401-001.773 há, claramente, pronunciamento acerca da possibilidade de a decisão promover a alteração do regime de tributação em qualquer dos sentidos, isto é, do lucro real para o arbitrado, ou do arbitrado para o real.

Nos termos do voto condutor do acórdão recorrido, a Fiscalização, nos presentes autos, considerou que a fiscalizada detinha os livros para apurar o lucro real, mas, por não considerar confiáveis as informações contábeis disponibilizadas e pelo fato de a contribuinte não manter o que denominou Livro Razão Auxiliar, adotou o regime do LUCRO ARBITRADO para apurar a exigência devida. Entendendo que as razões apontadas pela Fiscalização não foram determinantes para demonstrar a imprestabilidade da escrituração contábil, o referido voto condutor, acolhido pelo Colegiado, veiculou decisão no sentido de considerar improcedente o ARBITRAMENTO do lucro e, conseqüentemente, o lançamento tributário.

Nos termos do seu relatório, o acórdão paradigma nº 1402-00.728 tratou da situação em que, a partir da constatação de omissão de receitas, a autoridade fiscal promoveu a tributação dos valores apurados tomando por base o LUCRO REAL TRIMESTRAL. Considerando ainda o relatório do citado paradigma, a fiscalizada alegou, em sede de recurso voluntário, que a Fiscalização, ao considerar como lucro líquido para fins de determinação do lucro real 100% da receita tida como omitida, não observou a legislação tributária vigente, visto que deveria ter apurado referido resultado contábil com base nas disposições das leis comerciais, conforme estabelecido no § 1º do art. 37 da Lei nº 8.981/95. Apreciando tal argumentação, o paradigma em referência, levando em conta os elementos retratados naqueles autos, concluiu que: i) a contabilidade da contribuinte autuada não merecia credibilidade; ii) nessas circunstâncias, os incisos I e II do art. 47 da Lei nº 8.981/95 e os arts. 529 e 530 do Regulamento do Imposto de Renda determinam que o lucro deve ser arbitrado; e iii) o ARBITRAMENTO DO LUCRO não é faculdade concedida pela lei, mas, sim, imposição.

Em suma: no acórdão paradigma n.º 1402-00.728, a Turma julgadora, entendendo que naquele caso o regime adotado pela autoridade fiscal (LUCRO REAL TRIMESTRAL) não estava correto, decidiu alterar o regime de tributação para LUCRO ARBITRADO. É importante observar que, ao menos nos termos do relatório do citado paradigma, não houve por parte da então Recorrente solicitação para que fosse promovida a alteração do regime de tributação, mas, sim, observância das normas da legislação comercial na apuração do lucro líquido.

No paradigma n.º 1401-001.773, o seu voto condutor, ao adotar de forma expressa as mesmas razões de decidir estampadas no acórdão n.º 1401-001.737, deixa claro o entendimento de que se a situação fosse inversa à retratada nos presentes autos, isto é, mudança de LUCRO ARBITRADO para LUCRO REAL, de igual forma, a autoridade julgadora deveria simplesmente recalcular os tributos devidos, senão vejamos:

[...]

Se o próprio contribuinte, objetivando a nulidade do Auto de Infração para não pagar tributos flagrantemente devidos, pedir que, em vez de pelo arbitramento, a apuração do lançamento seja feita pelo lucro real, e vice-versa, quando a DRJ ou o CARF compreenderem que o contribuinte tem razão no tocante à forma de apuração do tributo, deverá simplesmente recalcular os tributos devidos e, havendo dificuldade, baixar o processo diligência, abrindo espaço para que o contribuinte tenha a oportunidade de se manifestar acerca de algum problema que eventualmente vislumbre no novo cálculo.

Embora de pouca relevância para fins de demonstração do dissídio jurisprudencial, não custa observar que a circunstância fática retratada no presente processo assemelha-se consideravelmente à hipoteticamente considerada no fragmento acima reproduzido, extraído do acórdão paradigma n.º 1401-001.773. Com efeito, nos termos do voto condutor do acórdão recorrido, a autuada sustentou em sede de recurso voluntário que sua escrituração encontrava-se revestida de todas as formalidades extrínsecas e intrínsecas, sendo descabido, assim, o arbitramento de lucros, e que, no caso, uma vez questionado o registro feito na linha 32 da ficha 5A da DIPJ/2010 e ausente qualquer comprovação, bastaria ao Fisco promover a glosa do valor correspondente e lavrar o competente auto de infração respeitando a opção pelo lucro real.

Patente, pois, a divergência jurisprudencial, cabendo pontuar, mais uma vez, que os regimes de tributação envolvidos nos casos apreciados pelos acórdãos comparados não são relevantes para a demonstração do dissenso, mas, sim, a possibilidade, ou não, de a autoridade julgadora alterar a forma de tributação adotada no lançamento original.

Constata-se, assim, a presença dos pressupostos de conhecimento do agravo e a necessidade de reforma do despacho questionado. Por tais razões, propõe-se que o agravo seja ACOLHIDO para DAR seguimento ao recurso especial relativamente à matéria "**possibilidade de ajuste da base de cálculo do lançamento quando o fiscal arbitra o lucro e o colegiado não acata**".

A PGFN observa que o *Colegiado a quo* entendeu que a autoridade fiscal equivocou-se quanto ao regime de apuração dos tributos. Isso porque procedeu o lançamento com base na sistemática do lucro arbitrado quando deveria ter realizado o lançamento pela sistemática do lucro real. Nesse contexto, resolveu cancelar a autuação. Em sentido oposto, o Colegiado que proferiu o paradigma n.º 1402-00.728 alterou o regime de apuração do lucro aplicado inicialmente para o considerado correto, assim como o Colegiado que proferiu o paradigma n.º 1401-001.773 decidiu pela manutenção do lançamento, mas com os ajustes necessários no tocante ao regime de apuração do lucro mediante sua alteração para o considerado correto no caso.

No mérito, a PGFN defende a possibilidade de preservação parcial do lançamento na hipótese de equívoco na forma de apuração do tributo, que deveria ter sido lançado na sistemática eleita pelo contribuinte. Aduz que:

Entende-se, na linha apresentada no acórdão paradigma nº 1401-001.773, que “todos os critérios utilizados pela autoridade fiscal para arbitrar ou deixar de arbitrar estão sob o crivo da autoridade julgadora, uma vez que o lançamento é atividade administrativa vinculada. Nada obstante, se o julgador entender que o lançamento deveria ter sido realizado pelo arbitramento no lugar do lucro real, ao revés de afastar integralmente a exigência, deverá promover o seu novo cálculo, pois este depende de simples operações matemáticas”.

Ora, considerando-se o equívoco na apuração do tributo devido pelo contribuinte e a patente necessidade de revisão, não havendo dúvida quanto à infração imputada ao sujeito passivo, o presente lançamento se torna necessário, com o intuito de se preservar o direito da Fazenda Pública na constituição do correto montante do crédito tributário.

Trata-se de mero ato para salvaguardar eventual crédito tributário representado pelo presente lançamento, não havendo razão plausível para se declarar a sua improcedência, se o mesmo pode ser ajustado.

Portanto, desnecessário e ilegal o cancelamento do presente lançamento, bastando-se sua revisão pela autoridade julgadora, procedendo-se os ajustes necessários, para sanar eventuais equívocos na determinação da matéria tributável.

Nesse sentido, cabe citar o acórdão nº 1401-001.737, no qual restou decidido que se o julgador entender que o lançamento deveria ter sido realizado por regime de apuração diverso do adotado pela fiscalização, pode proceder o recálculo, com a preservação parcial do lançamento. Confira-se:

[...]

Conclui-se, portanto, pela legítima possibilidade de recálculo do valor devido a título de IRPJ e reflexos, mediante a alteração do regime de apuração do lucro.

Dessa maneira, é de se reformar o referido julgado, merecendo reprimenda a conclusão aplicada ao caso concreto.

Pede, assim, que o recurso especial seja conhecido e provido *para reformar o acórdão recorrido, restabelecendo-se o lançamento, mediante os ajustes necessários*.

Cientificada em 13/03/2019 (e-fls. 1305), a Contribuinte apresentou contrarrazões em 25/03/2019 (e-fls. 1306/1313) nas quais invoca o art. 142 do CTN e afirma a impossibilidade de o Colegiado do CARF *aperfeiçoar o lançamento relativo aos ajustes na base de cálculo do imposto*, e complementa:

Os possíveis ajustes na base de cálculo do imposto só seriam admitidos, se fosse o caso, em outro lançamento consignado pela eminente autoridade fiscal autuante e jamais no mesmo lançamento e por que:

1 – Porque no caso dos autos, a fiscalização utilizando-se da regra do menor esforço, promoveu o arbitramento dos lucros quando detinha todos os elementos e informações durante a ação fiscal, que pudessem se fosse o caso, autuar a recorrente com base no lucro real. Pautou-se a fiscalização em tomar um caminho sem volta.

2 - Porque, caso a autoridade julgadora houvesse baixado o processo em diligência, determinando o recálculo da base de cálculo de lucro arbitrado para lucro real, mesmo assim a autoridade fiscal autuante estaria impedida de fazê-lo simplesmente porque os créditos tributários do IRPJ, da CSLL, do PIS e da COFINS já estariam regularmente constituídos através dos autos de infração, com ciência do sujeito passivo e com as impugnações/recursos protocoladas para apreciação/julgamento da DRJ ou mesmo do CARF, além do que se fosse o caso, a fiscalização estaria envolvida em cálculos muito mais complexos na apuração pelo lucro real.

Cabe, portanto, o esclarecimento de que a fiscalização ao promover os lançamentos dos créditos tributários com base no lucro arbitrado, mesmo tendo conhecimento de todas as informações que dispunha, tomou essa decisão imexível por se tratar de autoridade

competente para fazer o lançamento e por se tratar de convencimento pessoal em fazê-lo.

Defende que a pretensão da PGFN restou fulminada com a revogação do art. 15, parágrafo único do Decreto nº 70.235/72, que permitia o agravamento da exigência fiscal por decisão do órgão julgador administrativo, de modo que a função judicante dos tribunais administrativos se limita ao controle de legalidade do ato administrativo do lançamento, podendo mantê-lo ou cancelá-lo integral ou parcialmente, sendo vedada *a alteração da fundamentação legal ou dos fundamentos fáticos que o embasaram, constantes do termo de verificação fiscal*.

Reporta outros julgados administrativos que afirma a *impossibilidade de aperfeiçoamento do lançamento*, e invoca os fundamentos da Presidência de Câmara para negar seguimento ao recurso especial.

Requer, assim, que o recurso especial não seja conhecido e provido, mantendo-se na íntegra o acórdão recorrido.

Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA, Relatora.

Recurso especial da PGFN - Admissibilidade

Divergências jurisprudenciais semelhantes à presente já foram analisadas por este Colegiado, concluindo-se pela negativa de conhecimento ao recurso fazendário.

No Acórdão nº 9101-004.484, examinou-se dissídio suscitado pela PGFN em face do Acórdão nº 1201-002.263, que afastara arbitramento dos lucros fundamentado em erros pontuais da escrituração do sujeito passivo. Nesse caso, a divergência fora admitida apenas em face do paradigma nº 1401-001.773, sob o entendimento de que esta decisão afirmava a possibilidade de alterar a forma de tributação adotada no lançamento original de forma ampla. Contudo, este Colegiado decidiu, por maioria de votos¹, não conhecer do recurso especial fazendário, acompanhado o seguinte voto da ex-Conselheira Amélia Wakako Morishita Yamamoto:

O Recurso Especial apresentou dois paradigmas como base, o acórdão 1402-00.728, que foi afastado pelo exame de admissibilidade, por falta de similitude fática, já que o Fiscal encontra eventuais vícios na contabilidade do contribuinte que optou pelo lucro real, mas que não foram considerado pelo fiscal como vícios suficientes a ponto de torna-las imprestáveis, e portanto, não consideraram a hipótese de arbitrar os lucros. Mas o Colegiado considerou que pela expressividade quantitativa e/ou qualitativa das glosas, deveriam ser passíveis de arbitramento, sem cancelar integralmente os lançamentos, mas apenas parcialmente. E este fato sequer é discutido no acórdão recorrido.

Já o segundo paradigma apresentado, Acórdão 1401-001.773, este sim aceito como base pelo despacho de admissibilidade, afirma que poderia também ser afastado, porém, segundo ele, no conteúdo do voto há respaldo de que o recálculo poderia ser feito

¹ Participaram do presente julgamento os Conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Edeli Pereira Bessa, Demetrius Nichele Macei, Viviane Vidal Wagner, Lívia de Carli Germano, Andrea Duek Simantob, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Caio Cesar Nader Quintella (suplente convocado) e Adriana Gomes Rêgo (Presidente), e divergiram na matéria os Conselheiros André Medes de Moura, Lívia De Carli Germano e Andréa Duek Simantob.

independentemente do regime de tributação questionado, discutindo detalhadamente a necessidade do referido recálculo, mesmo que implique na passagem de um regime de tributação a outro diferente. Ressalta, ainda, que neste caso, a divergência seria mais patente, diante da possibilidade ou não, de a autoridade julgadora alterar a forma de tributação no lançamento original, trechos do paradigma:

(...)Se o próprio contribuinte, objetivando obter a nulidade do Auto de Infração para não pagar tributos flagrantemente devidos, pedir que, em vez de pelo arbitramento, a apuração do lançamento seja feita pelo lucro real, e vice-versa, quando a DRJ ou o CARF compreenderem que o contribuinte tem razão no tocante à forma de apuração do tributo, deverá simplesmente recalculá-los os tributos devidos e, havendo dificuldade, baixar o processo em diligência, abrindo ainda espaço para que o contribuinte tenha a oportunidade de se manifestar acerca de algum problema que eventualmente vislumbre no novo cálculo. (...)

A divergência se caracteriza quando é possível pressupor que o Colegiado do paradigma teria uma conclusão semelhante diante da situação fática enfrentada no recorrido. No caso em tela, a passagem acima dá guarida para se entender que isso aconteceria, ou seja, neste caso, diferente do primeiro paradigma, é possível estabelecer a presunção de que o relator do paradigma manteria essa sistemática de recálculo do lucro caso estivesse diante de um arbitramento que eventualmente se mostrasse equivocado.

No entanto, não consigo vislumbrar a similitude fática necessária, mesmo neste segundo paradigma, cujo voto vencedor inclusive cita que se deparou com o Acórdão 1402-00.728, que foi já afastado no despacho de admissibilidade.

Baseia-se também em outro Acórdão 1401-001.737, que seguiu sem ressalvas, onde era caso claro de vendas que não foram registradas na contabilidade e não tributadas, não se questionou entradas ou despesas tomadas. E que em havendo dúvidas sobre qual o procedimento deva ser aplicado, comprovada a infração, o CARF não deve se prender a formalidades que sejam transponíveis para “liberar” contribuintes que claramente não cumpriram com as suas obrigações.

E continua, se o próprio contribuinte, objetivando obter a nulidade do Auto de Infração para não pagar tributos flagrantemente devidos, pedir que, em vez de pelo arbitramento, a apuração do lançamento seja feita pelo lucro real, e vice-versa, quando a DRJ ou o CARF compreenderem que o contribuinte tem razão no tocante à forma de apuração do tributo, deverá simplesmente recalculá-los os tributos devidos e, havendo dificuldade, baixar o processo em diligência, abrindo ainda espaço para que o contribuinte tenha a oportunidade de se manifestar acerca de algum problema que eventualmente vislumbre no novo cálculo.

Ora, dito isso, não é caso que possua similitude com o aqui tratado.

Aqui, na situação fática analisada, claramente se verifica que as razões que levaram ao arbitramento não foram admitidas nem pela DRJ e nem pelo acórdão recorrido.

Não cabe a análise de um recálculo, ainda que tal fosse admitido, o que no meu entendimento não é, ressalte-se.

A conclusão do recorrido é clara, não haveria que se falar em arbitramento, posto que não se verificou a imprestabilidade dos livros, relativos à filial de Guararema, que representavam 15% da totalidade de seu faturamento, quando o fiscal arbitrou o lucro de toda a pessoa jurídica, sem ao menos cogitar a simples glosa dos custos daquela filial. Ademais, a fiscalização também nunca solicitou, ainda que por amostragem, informações de outras filiais para verificar se o problema se repetia.

Assim, diante da total dessemelhança também no segundo paradigma, voto por NÃO conhecer do Recurso Especial da PGFN.

O ex-Conselheiro André Mendes de Moura declarou o voto em favor do conhecimento do recurso especial, nos seguintes termos:

A declaração de voto tem por objetivo expor minhas razões por divergir do substancial voto da i. Relatora, ao apreciar a admissibilidade do recurso especial.

Isso porque a matéria devolvida para discussão, tanto no recorrido quanto no paradigma, é a mesma, qual seja, possibilidade de se alterar o regime de tributação em sede de fase contenciosa.

Nos presentes autos, o Fisco entendeu que a contabilidade seria imprecisa, e por isso decidiu adotar o lucro arbitrado. Na decisão recorrida, votou-se no sentido de que o Fisco teria elementos suficientes para apurar o lucro real, e por isso, deu provimento ao recurso voluntário.

O Colegiado da turma recorrida adotou como premissa que não seria possível alterar o regime de tributação. Então, constatando-se o lançamento por um regime de tributação incorreto, consumir-se-ia o afastamento do lançamento de ofício. Assim, decidiu-se que, como o regime de tributação estaria incorreto, não haveria mais nada a se falar, vez que o lançamento de ofício estaria eivado de nulidade insanável.

Sobre o paradigma (Acórdão nº 1401-001.773), trata de situação no qual o lançamento foi pelo lucro real, e a decisão entendeu pela possibilidade de alterar o lançamento para lucro arbitrado na fase contenciosa.

Transcrever o texto da ementa que trata do assunto em debate:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2002, 2003

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

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

A princípio, apenas pela leitura da ementa, parece-me que a decisão deixa claro o motivo pelo qual entende que se pode alterar o regime do lucro real para o arbitrado: porque para operacionalizar a conversão basta efetuar simples operações matemáticas. De fato, do lucro real para o arbitrado, todos os elementos estariam disponíveis para um eventual novo cálculo.

Contudo, vale a leitura do voto, cujo excerto dispõe com clareza sobre a alteração de regime tanto de lucro real para lucro arbitrado quanto de lucro arbitrado para lucro real:

Se o próprio contribuinte, objetivando obter a nulidade do Auto de Infração para não pagar tributos flagrantemente devidos, pedir que, em vez de pelo arbitramento, a apuração do lançamento seja feita pelo lucro real, e vice-versa, quando a DRJ ou o CARF compreenderem que o contribuinte tem razão no tocante à forma de apuração do tributo, deverá simplesmente recalcular os tributos devidos e, havendo dificuldade, baixar o processo em diligência, abrindo ainda espaço para que o contribuinte tenha a oportunidade de se manifestar acerca de algum problema que eventualmente vislumbre no novo cálculo.

Fica evidenciado que o voto admite que, em fase contenciosa, é possível, a depender do caso, tanto a alteração do regime de tributação do lucro arbitrado para o lucro real, quanto o contrário (vice-versa).

Nesse contexto, cabe a seguinte reflexão: caso a turma do paradigma, com base em tal premissa, tivesse julgado o recorrido, a decisão recorrida não seria reformada?

Evidencia-se que sim. Caso o Colegiado do paradigma estivesse diante do caso tratado no recorrido, parece-me que teria entendido que o Fisco não teria lançado pelo lucro arbitrado, mas sim pelo lucro real, e, na sequência, diria que poderia ser alterado o

lançamento em sede contenciosa utilizando-se os elementos dos autos para apurar o lucro real.

Transcrevo novamente excerto do paradigma:

(...) deverá simplesmente recalcular os tributos devidos e, havendo dificuldade, baixar o processo em diligência, abrindo ainda espaço para que o contribuinte tenha a oportunidade de se manifestar acerca de algum problema que eventualmente vislumbre no novo cálculo.

Nessa perspectiva, pode-se entender que os fatos do paradigma e do recorrido guardam a correlação suficiente para se extrair uma divergência na interpretação da legislação. A prova disso é precisamente o teste de aderência, qual seja, a constatação de que, caso a turma paradigma julgasse o recorrido, teria proferido decisão divergente.

Assim, independente do recorrido tratar de alteração do arbitrado para o real, e o paradigma do real para o arbitrado, fato é que o paradigma deixa claro que sua tese compreende tanto situação fática de alteração do arbitrado para o real quanto alteração do real para o arbitrado.

Ou seja, há uma convergência nas situações fáticas alcançadas pelo paradigma e pelo recorrido. E o recorrido, diante a situação fática A, vota no sentido X. E o paradigma deixa claro que, apesar de estar julgando a situação fática B, caso estivesse julgado a situação fática A (mesma do recorrido), votaria no sentido Y.

Recorro à teoria de KARL ENGISCH, que já externei em alguns votos de minha autoria, ao discorrer sobre o processo de interpretação, que passa pelos fatos brutos, pela qualificação que tais fatos recebem que, por sua vez, terá como desdobramento a consequência jurídica aplicável.

A qualificação dos fatos é elemento essencial na construção da decisão. A leitura dos eventos postos pode receber diferentes conotações, e, por consequência, desencadear operações de silogismo divergentes. A operação de interpretação passa tanto pela "qualificação" do fato, operação concretizada na premissa menor, quanto pela consequente identificação da norma jurídica decorrente do fato interpretado, procedimento no escopo da premissa maior 1.

A partir do fato bruto, há que se verificar a sua qualificação jurídica, que tem como desdobramento a aplicação da norma "A" ou "B", a depender do intérprete.

No caso em tela, apesar de, em primeira análise, o fato em estado bruto não ser similar ao do paradigma (um caso trata da alteração do lucro arbitrado para o lucro real, e o outro do lucro real para o lucro arbitrado), a qualificação do fato do paradigma e do recorrido convergem: possibilidade de se alterar o regime de tributação em sede contenciosa.

E, diante do fato qualificado, o paradigma interpreta a legislação tributária de maneira divergente com o recorrido.

Portanto, devidamente esclarecida a situação, evidencia-se que o paradigma apresentado (1401-001.773), qualificou o fato bruto A para fato qualificado ALFA. E o recorrido qualificou o fato bruto B para fato qualificado ALFA. E ambos, apreciando fato qualificado ALFA, divergiram na interpretação da legislação tributária.

Diante do exposto, voto no sentido de **conhecer** do recurso especial da PGFN.

No Acórdão nº 9101-004.585, indicando os mesmos paradigmas, a PGFN pretendeu reverter a decisão adotada no Acórdão nº 1301-002.653, que cancelara exigência formulada na sistemática do lucro presumido, sem que a pessoa jurídica por ela tivesse optado, vez que estaria acobertada por isenção/imunidade. Sob o entendimento de que a tributação deveria ter se dado na sistemática do lucro real trimestral, o lançamento foi integralmente cancelado, e o recurso fazendário admitido com base nos paradigmas nº 1402-00.728 e 1401-

001.773. Este Colegiado², porém, acompanhou à unanimidade, embora com ressalvas aos fundamentos por esta Conselheira e as Conselheiras Andréa Duek Simantob e Viviane Vidal Wagner, o voto do ex-Conselheiro Demetrius Nichele Macei, transcrito na sequência:

Conforme o despacho de admissibilidade de p. 3890/3896, o recurso especial da Fazenda Nacional de p. 3871/3886 é tempestivo, bem como que teria sido demonstrada a divergência entre o posicionamento adotado no v acórdão recorrido e nos dois acórdãos paradigmas trazidos à colação.

Para justificar esse entendimento pela divergência, observa-se, no r. despacho de admissibilidade, que a tese firmada no v. acórdão recorrido é no sentido de que “a opção pelo lucro presumido será manifestada com o pagamento da primeira ou única quota do imposto devido correspondente (...). Não havendo esse pagamento, tampouco opção válida para tributação com base no lucro real anual, o regime de tributação do IRPJ deve ser o lucro real trimestral, e, se não cumpridas as obrigações acessórias para tanto, impõe-se o arbitramento de lucros”.

Em relação ao primeiro acórdão paradigma (**1402-000.728**), o r. despacho de admissibilidade aponta entendimento no sentido de que, “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 art. 47 da Lei nº 8.981, de 1995, ao usar a expressão de que o lucro será arbitrado, nos casos que especifica, não confere faculdade à autoridade fiscal, mas sim comando impositivo quanto à forma de tributação”, concluindo pela aplicação da sistemática do lucro arbitrado para fins de apuração do IRPJ e da CSLL.

Em relação ao segundo acórdão paradigma (**1401-001.773**), o r. despacho de admissibilidade traz o posicionamento de que “todos os critérios utilizados pela autoridade fiscal para arbitrar ou deixar de arbitrar estão sob o crivo da autoridade julgadora, uma vez que o lançamento é atividade administrativa vinculada. Nada obstante, se o julgador entender que o lançamento deveria ter sido realizado pelo arbitramento no lugar do lucro real, ao revés de afastar integralmente a exigência, deverá promover o seu novo cálculo, pois este depende de simples operações matemáticas”.

A Procuradoria, em seu recurso especial, p. 3882, afirma que “em todos os casos, o IRPJ e a CSLL foram calculados pela autoridade fiscal tendo como base sistemática equivocada. Também, em todos os casos, chegou-se à conclusão de que o lançamento deveria ter sido arbitrado. Não obstante, os Colegiados divergiram no que toca à possibilidade (ou não) de realizar ajustes no cálculo do valor devido, aplicando-se a sistemática de apuração do lucro arbitrado”.

À vista dessa situação, o r. despacho de admissibilidade concluiu que “tanto o acórdão recorrido quanto os acórdãos paradigmas trataram de equívoco do Auditor Fiscal na escolha do regime de apuração aplicado no lançamento de ofício. O acórdão recorrido entendeu pela nulidade do lançamento (...). (...) nos acórdãos paradigmas se configurou a tese de que, quando a autoridade fiscal apura o IRPJ e a CSLL com base em sistemática equivocada e se verifica que o lançamento deveria ter sido arbitrado, é possível ao julgador determinar o ajuste do valor do tributo devido”, para concluir que “pelo raciocínio esposado, a escolha de regime de apuração diferente do previsto na legislação não serviria como motivo para a anulação do lançamento de ofício”.

Contudo, e com a devida vênia, não vejo similitude fática entre as situações que redundaram nas decisões paradigmas e o caso concreto em julgamento e, portanto, não vislumbro a própria divergência necessária para o conhecimento do recurso especial interposto.

Esclareço.

² Participaram do presente julgamento os Conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Edeli Pereira Bessa, Demetrius Nichele Macei, Viviane Vidal Wagner, Livia de Carli Germano, Amélia Wakako Morishita Yamamoto e Andrea Duek Simantob (Presidente em Exercício).

No caso em análise, que redundou na edição do v. acórdão recorrido, não se está diante de situação fática que justifique o lançamento pela sistemática do lucro arbitrado, como se verifica nos dois acórdãos paradigmas. A situação concreta estancou na necessidade de apurar-se o IRPJ e a CSLL com base no lucro real trimestral. Só se avançaria para o arbitramento se não tivessem sido cumpridas as obrigações acessórias necessárias.

O contribuinte, devido à sua peculiar condição, tinha imunidade à tributação por parte do IRPJ e da CSLL. Contudo, por descumprir regra objetiva para a fruição do direito à imunidade, fato debatido à exaustão no v. acórdão recorrido, teve suspenso o seu direito à imunidade e, consequentemente, passou a estar sujeito à incidência do IRPJ e da CSLL. A regra objetiva descumprida nada tem a ver com a credibilidade de sua contabilidade ou qualquer outra obrigação acessória, mas com o pagamento e distribuição de lucros da entidade em benefício de seus dirigentes, fato incontroverso e que não é objeto do recurso especial ora em análise.

Desta forma, não está caracteriza qualquer das situações contidas no art. 47, da Lei nº 8.981/95 que justifique a apuração do IRPJ e CSLL devidos com base no lucro arbitrado.

Repita-se: aqui o contribuinte “optou” pelo presumido e a autuação foi no presumido. O problema é que a opção só se materializa com o pagamento da parcela do IR devido. Como não existe esse pagamento, prevaleceu a regra geral, prevista em lei: sem opção, dá-se o lucro real trimestral.

Neste ponto cabe a pergunta: se as C. Turmas que deram as decisões trazidas à colação como paradigmas tivessem enfrentado a mesma situação fática que a C. Turma que julgou e exarou o v. acórdão recorrido, poderiam ter entendimento diferente? Ou a validação de lançamento de ofício, com erro no regime de apuração, seria mantido, mesmo à vista da impossibilidade de arbitramento, considerando não existir, no caso concreto, violação do contribuinte que se ajuste às situações contidas no art. 47, da Lei nº 8.981/95 que determina, nestes casos, o uso do arbitramento do lucro para fins de apuração do IRPJ e da CSLL?

Ao ver deste Julgador, como as perguntas acima formuladas não podem ser respondidas de maneira afirmativa, penso que a falta de similitude fática entre as situações enfrentadas nos v. acórdãos paradigmas (uso do arbitramento) e a do v. acórdão recorrido (opção do regime de tributação do IRPJ/CSLL) afasta a comprovação da divergência de interpretação da legislação tributária que justificou a admissão do recurso especial da Procuradoria da Fazenda Nacional.

Ante o exposto, por não vislumbrar a similitude fática entre as situações julgadas através dos v. acórdãos paradigmas e a situação enfrentada pelo v. acórdão recorrido, voto por não conhecer do recurso especial interposto pela Fazenda Nacional.

De outro lado, nos Acórdãos nº 9101-004.213³ e 9101-005.429⁴, o dissídio jurisprudencial suscitado pela PGFN foi reconhecido em face do paradigma nº 1402-00.728 porque os acórdãos recorridos (nº 1401-002.292 e 1301-003.415, respectivamente) haviam cancelado exigências formuladas na sistemática do lucro real quando o correto, no entendimento dos Colegiados que as examinaram, seria o arbitramento dos lucros. No Acórdão nº 9101-005.429 houve ressalva ao conhecimento pela Conselheira Livia De Carli Germano, que declarou o seguinte voto:

Concordo com a i. Relatora quanto ao não conhecimento da primeira matéria (possibilidade de manutenção da apuração segundo a sistemática do lucro real, apesar

³ Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Edeli Pereira Bessa, Demetrius Nichele Macei, Viviane Vidal Wagner, Luis Fabiano Alves Penteado, Livia De Carli Germano e Adriana Gomes Rêgo (Presidente).

⁴ Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Caio Cesar Nader Quintella e Andréa Duek Simantob (Presidente em exercício).

da glosa excessiva de custos). Não obstante, entendo que a segunda matéria (possibilidade de ajuste no lançamento) também não poderia ser conhecida, seja entender que uma decisão sobre tal matéria dependeria integralmente do conhecimento da primeira matéria, seja pela ausência de similitude fática dos paradigmas apresentados.

Dando um passo atrás (apenas para contextualizar), estamos diante de lançamento efetuado na sistemática do lucro real, em que a autoridade fiscal glosou custos suportados por comprovação inidônea. Nas palavras da i. Relatora, conforme voto acima:

O litígio decorreu de lançamentos dos tributos incidentes sobre o lucro nos trimestres do ano-calendário 2012 a partir da glosa de custos suportados por comprovação inidônea. A autoridade julgadora de 1ª instância cancelou a exigência, sendo que esta exoneração se sujeitou a reexame necessário (e-fls. 3760/3769). O Colegiado *a quo*, por sua vez, negou provimento ao recurso de ofício endossando o entendimento de que, diante de escrituração de forma resumida sem o uso de livros auxiliares, bem como da glosa de parte significativa dos custos, o lucro deveria ter sido arbitrado (e-fls. 3782/3806). Divergiu deste entendimento a Conselheira Giovana Pereira de Paiva Leite, que declarou seu voto em favor da *redução da base de cálculo do IRPJ e da CSLL para o montante correspondente a 9,6% da receita total, aplicando-se a apuração pelo lucro arbitrado*.

A Fazenda Nacional contesta a decisão recorrida sob dois pontos de vista -- admitidos como duas matérias no despacho de admissibilidade, quais sejam: (i) expressividade da glosa de despesas não é causa de arbitramento; e b) possibilidade de ajuste no lançamento.

Em seu minucioso voto, a i. Relatora votou por não conhecer da primeira matéria por entender que falece interesse recursal à PGFN, eis que a divergência por ela suscitada não permite reverter a conclusão pela necessidade de arbitramento declarada no acórdão recorrido.

De fato, conforme restou demonstrado no voto da i. Relatora, acima, o acórdão recorrido esta baseado em dois fundamentos autônomos: o cabimento do arbitramento não decorreu somente da expressividade da glosa de despesas, eis que também foi erigida como motivo para o arbitramento a escrituração resumida, desacompanhada de registros auxiliares que detalhassem as partidas mensais do Livro Diário (por tornar a escrituração imprestável para determinação do lucro real). Neste sentido, como já afirmado, acompanhei integralmente o voto da i. Relatora pelo não conhecimento quanto à primeira matéria mencionada no despacho de admissibilidade.

Ocorre que, ao não se conhecer da primeira matéria, temos como resultado que resta indiscutível que **não há** possibilidade de manutenção da apuração efetuada pela autoridade autuante segundo a sistemática do lucro real, apesar da glosa excessiva de custos. E, se não se pode manter o lançamento tal como efetuado, como dizer que poderia ser feito apenas um reajuste em sua base de cálculo (que é a discussão que se pretende na segunda matéria)?

É dizer: o pressuposto para a análise da segunda matéria (intitulada “possibilidade de ajuste no lançamento”) é a validade do próprio lançamento efetuado, de maneira que, se se entende que o lançamento não é válido, isso já torna inútil a discussão sobre se poderia ser realizado um reajuste em sua base de cálculo.

Se a premissa é de que os registros contábeis efetivamente efetuados são imprestáveis (conclusão do acórdão recorrido que restou definitiva, por não ter sido objeto de recurso por parte da Fazenda Nacional), revela-se incompatível com tal premissa tentar argumentar que um lançamento feito com base em tais registros possa de qualquer forma ser mantido, mesmo que mediante mero reajuste de base de cálculo.

É por isso que entendo que o não conhecimento da primeira matéria -- e a consequente definitividade da decisão recorrida em tal aspecto -- acarreta também ausência de interesse recursal quanto à segunda matéria.

De qualquer forma, o exame dos acórdãos indicados como paradigma, ao mesmo tempo em que ilustra essa conclusão, permite também verificar a ausência de demonstração de divergência jurisprudencial, ante a ausência de similitude fática entre os casos.

No caso dos autos, como visto, o voto condutor do acórdão recorrido pontuou a *imprestabilidade total* da contabilidade, questionando não apenas eventuais omissões nos registros, mas também afirmando que também os registros que foram ali efetuados pelo sujeito passivo não seriam confiáveis.

Os paradigmas apresentados, por sua vez, trataram de arbitramento de lucros em função de omissão significativa de receitas, sendo que, ali, a imprestabilidade da contabilidade é referida nesse contexto específico de que não se poderia considerar confiável uma contabilidade que não registra grande parte das receitas, mas nunca se questionando os registros contábeis que lá foram feitos.

Dito de outra forma, diferentemente do recorrido, nos paradigmas não se colocou em dúvida a idoneidade dos lançamentos quanto à parte em que foi efetivamente registrada pelo sujeito passivo, mas apenas se desconsiderou a escrituração porque esta “omitiu demais”, isto é, especificamente porque a contabilidade *deixou de registrar* grande parte dos lançamentos que dali deveriam constar.

Para ilustrar tal conclusão, transcrevo trechos dos votos condutores de tais decisões, com grifos meus:

[...]

De se destacar, ainda, que o voto vencedor do paradigma 1401001.773 considera, como razões de decidir, que naquele caso poderia ser mantido o lançamento fazendo-se apenas um reajuste na base de cálculo (para a do lucro arbitrado) por duas razões: seja ante a possibilidade de fazê-lo com base na contabilidade do sujeito passivo, seja diante de pedido do próprio sujeito passivo. Ou seja, em tal julgado foram razões de decidir tanto o fato de a validade da escrituração estar pressuposta, quanto o fato de que não haveria cerceamento ao direito de defesa do sujeito passivo em se proceder ao ajuste da base já que ele próprio havia assim requerido. A existência de um tal pedido é estranha aos autos em questão.

Em síntese, as turmas dos paradigmas decidiram pela possibilidade de se manter o lançamento (efetuado originalmente na sistemática do lucro real) e apenas se reajustar a base de cálculo (para a do lucro arbitrado) em um contexto em que a contabilidade do sujeito passivo, *quanto aos registros contábeis efetivamente efetuados*, era confiável, isto é, em um contexto em que bastava adicionar as receitas omitidas.

Diferentemente, o caso dos autos tratou de sujeito passivo cuja contabilidade foi questionada não apenas sob o aspecto de omissões, mas também quanto a todos os registros lá efetuados.

Com a devida vênia, compreendo que essa diferença de premissas fáticas entre os precedentes recorrido e paradigma é significativa o bastante para impedir qualquer conclusão sobre como as turmas dos paradigmas decidiriam se estivessem diante de caso como o dos autos (de contabilidade questionável tanto no aspecto das omissões quanto dos registros lá efetuados).

Mesmo que se considere que a tese que o presente recurso especial pretende discutir é, especificamente, acerca da competência do colegiado para refazer a base de cálculo, não se pode ignorar que os paradigmas trataram dessa competência em um contexto fático diverso do dos autos -- em que a contabilidade, sob o aspecto do que estava lá registrado, não havia sido questionada, e só se questionava o que não estava lá, isto é, o questionamento se resumia ao aspecto de valores omitidos.

São estas as razões pelas quais, com todo o respeito aos também fundamentados entendimentos em contrário, orientei meu voto para não conhecer do recurso especial.

De qualquer forma, uma vez conhecido o recurso, no mérito aproveito para render homenagens ao substancioso voto da i. Relatora, que acompanhei integralmente.

No presente caso, à semelhança do que decidido nos Acórdãos nº 9101-004.585 e 9101-004.484, não há como conhecer do recurso especial da PGFN.

Diversamente dos paradigmas indicados, nos quais outros Colegiados do CARF decidiriam que era possível ajustar o lançamento formulado na sistemática do lucro real para limitar a exigência aos valores determinados mediante arbitramento dos lucros, no presente caso a exigência foi formulada segundo as regras do lucro arbitrado e o recálculo do crédito tributário segundo a sistemática do lucro real demandaria a identificação de quais ajustes deveriam ser feitos à base de cálculo originalmente declarada pelo sujeito passivo, eventualmente até demandando o prosseguimento da ação fiscal interrompida com a constatação de que a escrituração do sujeito passivo seria imprestável para apuração do lucro real. De fato, o relato da autoridade lançadora evidencia que as irregularidades na escrituração digital acabaram por redirecionar os questionamentos que vinham sendo feitos genericamente acerca de despesas registradas no período fiscalizado, mencionando-se também a impossibilidade de identificação até mesmo da receita escriturada, valendo-se o fiscal autuante das notas fiscais eletrônicas para determinação da base de arbitramento dos lucros.

Destaque-se que o paradigma nº 1401-001.773, embora traga a menção, em seu voto condutor, de que seria possível acolher pedido de apuração do lucro real ao invés de arbitramento dos lucros, tal se dá como *obiter dictum*, na medida que a decisão do Colegiado examinava, apenas, a possibilidade de arbitramento dos lucros em face de lançamento formulado na sistemática do lucro real, e é sob esta premissa que se deve interpretar os votos que acompanharam o relator do paradigma, restando consolidado na ementa do julgado que:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2002, 2003

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

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

Basta observar que se retirada do voto condutor do paradigma a referência à possibilidade de se reverter para lucro real lançamento na sistemática do lucro arbitrado, a decisão do Colegiado seria a mesma: é possível alterar lançamento formulado na sistemática do lucro real para aplicar a sistemática do lucro arbitrado. E isto, essencialmente, porque outro era o contexto fático analisado naquele paradigma, o mesmo se verificando no paradigma nº 1402-00.728.

Patente, assim, a dessemelhança entre os acórdãos comparados.

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

firmado por todas as Turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais, como são exemplos os recentes Acórdãos nº 9101-002.239, 9202-003.903 e 9303-004.148, reproduzindo entendimento há muito consolidado administrativamente, consoante Acórdão CSRF nº 01-0.956, de 27/11/1989:

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

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

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Relatora