



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10932.720129/2014-84
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-006.506 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 09 de março de 2023
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado LUCKMETAIS COMÉRCIO DE METAIS LTDA.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2009

ADOÇÃO DE LUCRO REAL. HIPÓTESE DE ARBITRAMENTO. IMPOSSIBILIDADE DE REAJUSTAMENTO DA BASE DE CÁLCULO.

A adoção do regime de tributação 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 do reajustamento da base de cálculo.

Nenhum reparo, portanto, cabe à decisão recorrida, que corretamente cancelou o lançamento diante do *erro de direito* quanto ao método de tributação adotado na origem.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer do Recurso Especial, vencidos os conselheiros Livia De Carli Germano, Alexandre Evaristo Pinto e Gustavo Guimarães da Fonseca. No mérito, por unanimidade de votos, acordam em negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli – Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Luis Henrique Marotti Toselli, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimarães da Fonseca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente em exercício).

Fl. 2 do Acórdão n.º 9101-006.506 - CSRF/1ª Turma
Processo nº 10932.720129/2014-84

Relatório

Trata-se de recurso especial (fls. 7.058/7.081) interposto pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional em face do Acórdão nº **1301-003.503** (fls. 7.021/7.056), o qual negou provimento a recurso de ofício com base na seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Ano-calendário: 2009

RECURSO DE OFÍCIO. LIMITE DE ALÇADA. VERIFICAÇÃO DO VALOR VIGENTE NA DATA DO JULGAMENTO EM SEGUNDA INSTÂNCIA. PORTARIA MF Nº 63. SÚMULA CARF Nº 103. RECURSO COMHECIDO.

A verificação do limite de alçada, para fins de recurso de ofício, dá-se em dois momentos: primeiro, quando da prolação de decisão favorável ao contribuinte pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento -DRJ, para fins de interposição de recurso de ofício, observando-se a legislação da época e, por último, quando da apreciação do recurso pelo CARF, em preliminar de admissibilidade, para fins de seu conhecimento, aplicando-se o limite de alçada então vigente.

Entendimento que está sedimentado pela Súmula Carf nº 103: "Para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância".

In casu, cabível o conhecimento do Recurso de Ofício, pois o valor do crédito tributário, da lide objeto do autos, é superior ao limite de alçada de R\$ 2.500.000,00 instituído pela Portaria MF nº 63, de 2007, ato normativo infralegal vigente na data da decisão *a quo*, e *que* persiste vigente na data desta decisão de segunda instância.

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

A glosa de praticamente todos os custos e despesas operacionais declarados pelo contribuinte impossibilita a apuração do lucro real, por falta dos requisitos essenciais da tributação com base no lucro real, qual seja, a escrituração contábil respaldada em livros e documentação hábil e idônea.

A glosa da quase totalidade dos custos e das despesas operacionais, por falta de comprovação com documentação hábil e idônea, denota que a contabilidade do contribuinte é imprestável para se apurar o lucro real, devendo ser aplicado o regime do Arbitramento do Lucro.

A glosa praticamente integral dos custos e despesas haverá de ensejar quando muito a aplicação da tributação sob a forma do chamado arbitramento em face da então imprestabilidade da escrita. Nunca porém a sua glosa, sob pena da subversão do fato gerador, dentro do chamado "lucro real" onde as despesas/custos devem ser abatidas da receita, assim apurando-se a base de cálculo impositiva.

Não é cabível o lançamento pelo regime do lucro real, se a Fiscalização glosou montante expressivo dos custos do período. Nesse caso, impõe-se o arbitramento do lucro. Na falta do arbitramento do lucro, não subsiste o lançamento fiscal.

Não é cabível a glosa total de custos e/ou despesas da pessoa jurídica por falta de comprovação. Se a escrituração da empresa não possui lastro em documentos hábeis e

idôneos, a sua contabilidade não se presta a apurar o lucro real, de modo que o arbitramento do lucro deve ser adotado como forma de apuração dos tributos devidos.

A legislação tributária não admite a tributação pelo IRPJ e pela CSLL, no regime do lucro real, diretamente sobre praticamente a totalidade da receita bruta pela glosa substancial de custos/despesas e muito menos sobre compras, exceto, no último caso, na hipótese de arbitramento quando a receita bruta não é conhecida o que não é o caso.

Em resumo, o litígio é decorrente de Autos de Infração que exigem, em relação ao ano base de 2009, IRPJ e CSLL, acrescidos de multa qualificada, apurados com base no lucro real, sob o fundamento de que a contribuinte não se encaixava em nenhuma situação dos seis incisos do art. 530 do RIR, que prevê as hipóteses de arbitramento do lucro.

Mais precisamente, indicou a fiscalização que a presente autuação se deu no âmbito da denominada “operação corrosão”, a qual teria constatado um esquema fraudulento na tentativa de geração de créditos inexistentes de IPI, ICMS e PIS/COFINS.

Segundo o relato da autoridade reponsável, diversas pessoas jurídicas, inexistentes de fato, emitiam notas fiscais para simular transações comerciais inexistentes. Por esta razão o Fisco glosou os respectivos custos e despesas incorridos pela empresa autuada, sob a alegação de que tais operações não existiram na realidade. Também lavrou termos de sujeição passiva solidária para determinadas pessoas físicas.

Após apresentação de impugnações, a DRJ acolheu a tese de que, enquadrando-se essa situação fática na hipótese legal de arbitramento de lucro, deveria esta sistemática ter sido adotada pelo Fisco. Como assim não o fez, os lançamentos foram julgados improcedentes.

Considerando o valor do crédito tributário que restou exonerado, houve interposição de recurso de ofício, recurso este julgado improcedente pela Turma Julgadora *a quo*.

A PGFN, então, interpôs o recurso especial, sustentando que *o r. acórdão recorrido não empreendeu a melhor análise da legislação pertinente, tendo, no ponto, contrariado também a jurisprudência desse Eg. Conselho Administrativo e dos extintos Conselhos de Contribuintes em relação a dois pontos, ao manifestar-se no sentido: 1) da expressividade da glosa de despesas como causa de arbitramento; 2) do cancelamento do auto de infração, ao invés do ajuste no lançamento. (...)*

Despacho de fls. 7.084/7.105 admitiu o Apelo apenas em relação à *segunda matéria*. Nas palavras da autoridade responsável pela análise de admissibilidade:

(...)

A divergência proposta é quanto à possibilidade de ajuste do lançamento, em lugar do simples cancelamento da exigência fiscal, quando se considere indevido o método de apuração adotado pela autoridade fiscal. A Recorrente apresenta dois paradigmas para a matéria, aos acórdãos nº 1402-00.728 e nº 1401-001.773.

Não há dúvida de que o acórdão recorrido considerou indevido o método de apuração eleito pela fiscalização e, nesse contexto, determinou o cancelamento da exigência fiscal. Passamos ao exame dos paradigmas.

(...)

O paradigma nº 1402-000.728 representa claro dissídio frente ao acórdão recorrido, no que tange à possibilidade de ajuste do lançamento fiscal para adequação do método de apuração, em lugar do simples cancelamento da exigência tributária. As situações julgadas no presente processo e no caso paradigma se assemelham no aspecto de que, nos dois casos, o lançamento foi efetuado com base no lucro real e o órgão julgador

considerou que deveria ter sido adotado o lucro arbitrado. Contudo, o acórdão recorrido cancelou o lançamento, ao passo que o paradigma determinou o ajuste e adequação do método de apuração. Entendemos que se trata de divergência de ordem jurisprudencial, quanto aos princípios do contencioso administrativo fiscal.

(...)

O voto condutor do paradigma n.º 1401-001.773 tece alentadas considerações acerca da matéria, claramente admitindo – e mesmo recomendando – o ajuste do lançamento para adequação do método de apuração da exigência fiscal, alterando-o de lucro real para lucro arbitrado, ou vice versa, conforme o caso concreto. De modo que o paradigma se pronuncia claramente quanto à tese do “ajuste do lançamento, em lugar do simples cancelamento”. Mais uma vez consideramos demonstrada divergência jurisprudencial, quanto a princípios que regem o contencioso administrativo fiscal.

Concluimos que os paradigmas n.º 1402-000.728 e n.º 1401-001.773 comprovam a divergência invocada quanto à segunda matéria.

IV - Conclusão

Propomos que seja **NEGADO SEGUIMENTO** à primeira matéria de divergência suscitada - **expressividade da glosa de despesas como causa de arbitramento**.

Propomos que seja **DADO SEGUIMENTO** à segunda matéria de divergência suscitada – **possibilidade de ajuste do lançamento em lugar do cancelamento da exigência fiscal**, com base nos paradigmas n.º 1402-000.728 e n.º 1401-001.773. (...)

Intimados os sujeitos passivos, um dos solidários ofereceu contrarrazões (fls. 7.723/7.800), pugnando pela manutenção do acórdão ora recorrido.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, Relator.

Conhecimento

O recurso especial é tempestivo e deve ser conhecido nos termos do próprio despacho de admissibilidade.

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

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

Nesses termos, conheço do recurso especial, na linha, aliás, do **Acórdão n.º 9101.006-189**.

Mérito

A controvérsia diz respeito à possibilidade ou não de reajustamento da base de cálculo em hipótese na qual restou demonstrado que a fiscalização, ao invés de se valer do arbitramento, formulou o lançamento com base no Lucro Real.

Pois bem.

Segundo o artigo 142 do CTN, *verbis*:

Artigo 142 - Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a 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.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional”.

Sobressai desse dispositivo legal a imposição à Administração Tributária (atividade vinculada e obrigatória) de averiguar o enquadramento da descrição do fato à norma geral e abstrata, individualizando-a e tipificando-a, cabendo ao fisco motivar, de forma explícita, clara e congruente, a existência de todos os elementos essenciais da obrigação tributária.

Para que a autoridade fiscalizatória, então, possa efetivamente proceder ao lançamento, deve antes confirmar a ocorrência dos aspectos (pessoal, material, temporal, espacial e quantitativo) que teriam deflagrado a incidência tributária. Isso porque a oneração do patrimônio do contribuinte somente pode decorrer de situações suficientemente descritas em lei e perfeitamente identificadas no mundo dos fatos, sob pena de se tributar uma realidade econômica inexistente ou diversa daquela prevista na regra matriz de incidência correspondente.

Nesse contexto, cumpre observar que os requisitos do lançamento podem ser divididos em dois grandes grupos: **(i)** os requisitos fundamentais ou estruturais, e **(ii)** os requisitos complementares ou formais.

Como destaca Manoel Antonio Gadelha Dias¹, ex-presidente da Câmara Superior de Recursos Fiscais:

À luz do Código Tributário Nacional, fonte de direito material nacional, e do Decreto nº 70.235/1972, fonte de direito formal de âmbito restrito à União, entendemos que os requisitos do lançamento podem ser divididos em dois grandes grupos: 1º) o dos requisitos fundamentais ou estruturais; e 2º) o dos requisitos complementares ou formais.

Se o defeito no lançamento disser respeito a requisito fundamental, estaremos diante de vício substancial ou vício essencial, que macula o lançamento, ferindo-o de morte, pois impede a concretização da formalização do vínculo obrigacional entre o sujeito ativo e o sujeito passivo.

Os requisitos fundamentais são aqueles intrínsecos ao lançamento e dizem respeito à própria conceituação do lançamento insculpida no art. 142 do CTN, **qual seja a valoração jurídica do fato jurídico tributário pela autoridade competente, mediante a verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação, a**

¹ O vício formal no lançamento tributário. in Direito Tributário e processo administrativo aplicados. TÔRRES, Heleno Taveira, QUEIROZ, Mary Elbe, FEITOSA, Raymundo Juliano (Coords.). São Paulo: Quartier Latin, 2005. pp. 345-346

determinação da matéria tributável, o cálculo do tributo e a identificação do sujeito passivo. [...]

Já se o vício estiver presente no que denominamos de requisitos complementares do lançamento, ou seja, naqueles que devem compor a linguagem para a comunicação jurídica, consistente na notificação ao sujeito passivo, estaremos falando de vício formal.

Os requisitos complementares ou formais são aqueles exigidos por lei para o momento da edição do ato, por isso são denominados requisitos extrínsecos ao lançamento.

Com efeito, consolidou-se que quando o lançamento apresentar falhas em seus requisitos fundamentais ou estruturais, tais como a ausência de motivação ou a falta ou erro de direito na identificação de qualquer um dos aspectos integrantes da hipótese de incidência (pessoal, temporal, espacial, material ou quantitativo), estaremos diante de vício material que macula o Auto de Infração como um todo.

A jurisprudência dessa CSRF caminhou nesse sentido, conforme atestam, exemplificativamente, as ementas dos seguintes julgados:

NULIDADE DE LANÇAMENTO. VÍCIO MATERIAL. VÍCIO FORMAL. ASPECTOS QUE ULTRAPASSAM O ÂMBITO DO VÍCIO FORMAL. Vício formal é 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 não diz respeito aos elementos constitutivos da obrigação tributária, ou seja, ao fato gerador, à base de cálculo, ao sujeito passivo, etc. O procedimento para sanear o erro incorrido na atividade de lançamento implicou na identificação da própria matéria tributável, assim entendida a descrição dos fatos e a base de cálculo, que não constavam do primeiro lançamento. A ausência desses elementos configura vício grave, não só porque dizem respeito à própria essência da relação jurídico-tributária, mas também porque inviabilizam o direito de defesa e do contraditório. Não cabe falar em convalidação do ato de lançamento se está havendo inovação na parte substancial desse ato. (Acórdão n. 9101-002.713. Sessão de 26/01/2010).

NSUBSISTÊNCIA DE LANÇAMENTO PELA DRJ QUANDO ALTERA OS ELEMENTOS ESSENCIAIS DO LANÇAMENTO. INVASÃO DE COMPETÊNCIA O defeito apresentado reveste a natureza de vício material, em função da existência de erro substancial no ato de ofício, cometido na determinação da matéria tributável. O vício é material quando relacionado aos aspectos intrínsecos da hipótese de incidência tributária descrita no art. 142, caput, do CTN. (Acórdão n. 9202-006.257. Sessão de 29/11/2017)

IRPJ - BASE TRIBUTÁVEL - SUSPENSÃO DE IMUNIDADE DE ENTIDADE SEM FINS LUCRATIVOS - [...]. O lançamento efetuado, com base de cálculo diversa daquela prevista na legislação, caracteriza vício material insanável, por ofensa ao art. 142 do CTN. (Acórdão 9101-00.177. Sessão de 15/06/2009).

Note-se, aqui, que uma coisa é reduzir a base de cálculo após a impugnação em função de um ou outro ajuste inerente ao próprio contencioso, mas sem que implique em mudança de metodologia, valoração jurídica ou regime de tributação, ou seja, desde que não haja alteração de critério jurídico.

Como bem observou o Acórdão nº 1302-002.725, *a instância julgadora pode determinar que se exclua uma parcela da base tributável e que se recalcule o tributo devido, ou mesmo determinar que se recalcule a base de cálculo considerando uma despesa dedutível ou uma receita como não tributável, mas não pode determinar que se refaça o lançamento a partir de outro critério jurídico que o altere substancialmente, mesmo porque, nessa hipótese, estar-se-ia determinando um novo lançamento.*

Critério jurídico, pois, vincula-se à subsunção dos fatos relatados pelo Fisco à hipótese legal, dentro da atividade vinculada do lançamento. Na prática, consiste na própria aplicação do Direito, o que deve ser feito sob os ditames do artigo 142 do CTN e sem possibilidade de alteração para um mesmo lançamento, como determina o artigo 146 do CTN².

Como já se manifestou a 1ª Seção do STJ, em sede de recurso repetitivo (RESP n. 1130.545/RJ):

[...]

6. Ao revés, nas hipóteses de erro de direito (equívoco na valoração jurídica dos fatos), o ato administrativo de lançamento tributário revela-se imodificável, máxime em virtude do princípio da proteção à confiança, encartado no artigo 146, do CTN, segundo o qual "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".

7. Nesse segmento, é que a Súmula 227/TFR consolidou o entendimento de que "a mudança de critério jurídico adotado pelo Fisco não autoriza a revisão de lançamento".

Trazendo essas considerações para o caso concreto, forçoso concluir que o método de tributação constitui elemento fundamental do lançamento, relacionando-se diretamente à valoração jurídica dos fatos e à definição da matéria tributável. O regime tributário, portanto, integra o aspecto material e quantitativo da obrigação tributária.

Isso significa dizer, sem maiores esforços, que a adoção do Lucro Real pela autoridade autuante, em hipótese na qual a lei determina o arbitramento do lucro – como é o caso –, de fato constitui vício material que impede “salvar” o lançamento, ainda que sob o rótulo de *reajustamento de base de cálculo*.

Nesse sentido, aliás, se manifestou recentemente essa E. 1ª Turma, à unanimidade de votos, conforme atesta a ementa do seguinte julgado:

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

Ano-calendário: 1999, 2000, 2001

ARBITRAMENTO. AJUSTAMENTO DO LANÇAMENTO PELAS AUTORIDADES JULGADORAS. INCOMPETÊNCIA. ALTERAÇÃO DO CRITÉRIO DO LANÇAMENTO DE IRPJ. CTN, ART. 146. ERRO DE DIREITO. CTN, ART. 149, IV. DECRETO 70.235/1972. IMPOSSIBILIDADE.

É defeso às autoridades julgadoras alterar o regime de apuração do IRPJ, de lucro real para lucro arbitrado por caracterizar ofensa ao artigo 146, do CTN e por lhe falta

² Art. 146. - 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.

competência para tanto. O erro de direito não é passível de correção por julgadores administrativos, em observância ao artigo 149, IV, do Código Tributário Nacional.

(Acórdão nº **9101.006.189**. Sessão de 13 de julho de 2022. Rel. Cons. Fernando Brasil de Oliveira Pinto).

Nenhum reparo, portanto, cabe à decisão recorrida, que corretamente cancelou o lançamento diante do erro quanto ao método de tributação adotado.

Conclusão

Pelo exposto, nego provimento ao recurso especial.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli