



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13864.720151/2016-35
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-004.484 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 05 de novembro de 2019
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado MASTERFOODS BRASIL ALIMENTOS LTDA

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2011, 2012

RECURSO ESPECIAL. NÃO CONHECIMENTO. DISTINÇÃO ENTRE FATOS, FUNDAMENTOS E CAUSA DE PEDIR.

Não se conhece de Recurso Especial quando a causa de pedir destoa totalmente dos fatos e fundamentos jurídicos discutidos nos autos.

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 André Mendes de Moura, Livia De Carli Germano e Andrea Duek Simantob, que conheceram do recurso. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto o conselheiro André Mendes de Moura.

(documento assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Amélia Wakako Morishita Yamamoto - Relatora

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, Andrea Duek Simantob, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Caio Cesar Nader Quintella (suplente convocado) e Adriana Gomes Rêgo (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de Divergência (fls. 7.030 e ss) interposto pela PGFN contra o acórdão 1201-002.263 da 1ª Turma da 2ª Câmara, de 14/06/2018, que por unanimidade de votos, negou provimento ao recurso de ofício e restou assim ementado e decidido:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2011, 2012

ARBITRAMENTO DE LUCRO. NÃO CABIMENTO.

O lucro da pessoa jurídica será arbitrado quando o contribuinte, obrigado à tributação com base no lucro real, não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, ou deixar de apresentar à autoridade fiscal os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal.

Erros pontuais identificados no Livro de Registro de Controle da Produção e do Estoque de um dos estabelecimentos da contribuinte, que representa cerca de 15% do faturamento global, não autorizam o arbitramento do lucro, ainda mais quando a verificação do custo de produção e a determinação do lucro real poderiam ter sido realizados por meios próprios previstos em lei.

IRPJ. TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

Tratando-se da mesma situação fática e do mesmo conjunto probatório, a decisão prolatada com relação ao IRPJ é aplicável aos lançamentos reflexos (CSLL, PIS e COFINS).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício, nos termos do voto do relator.

A ora Recorrente alega em seu Recurso Especial a existência de divergência de interpretação entre o acórdão Recorrido e os acórdãos paradigmas no que se refere à possibilidade de ajuste da base de cálculo do lançamento quando o fiscal arbitra o lucro e o colegiado não acata.

Despacho de Exame de Admissibilidade de Recurso Especial

O despacho de admissibilidade, de fls. 297 e ss, fora dado seguimento, porém com base em apenas um dos paradigmas apresentados:

Acórdão nº 1401-001.773

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.

Assim opinou pelo seguimento quanto a este paradigma:

Por outras palavras, neste paradigma diferente do anterior fica mais patente que a divergência se estabelece independente dos regimes de tributação envolvidos no caso que se cuida, sendo mais importante a possibilidade, ou não, de a autoridade julgadora alterar a forma de tributação adotada no lançamento original.

Eis abaixo a referida passagem do voto condutor deste segundo paradigma deixando mais claro o que se colocou acima:

(...)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 recalculer 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.

Portanto, OPINO por ADMITIR a divergência por este segundo paradigma (Ac. 1401-001.773).

Contrarrazões da Contribuinte

Devidamente cientificada, a Contribuinte apresentou suas contrarrazões, às fls.

7114 e ss, que traz, de forma sintética, seguintes alegações:

- pelo não conhecimento do Recurso Especial
- pois matéria supostamente divergente sequer foi objeto de análise pela Turma recorrida, nem opostos Embargos de Declaração;
- por falta de similitude fática;
- existência de fundamentos inacatados;
- no mérito - impossibilidade de arbitramento – receitas representativas de 15% - glosa com base no art. 296 do RIR/99;
- regularidade da contabilidade da recorrida;

- alegadas inconsistências;

É o relatório.

Voto

Conselheira Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Relatora.

Recurso Especial da PGFN

Breve Síntese

Conforme Acórdão Recorrido:

Trata-se de processo administrativo decorrente de Autos de Infração que exigem IRPJ e Reflexos (CSLL, PIS e COFINS), em relação aos anos-calendário de 2011 e 2012, apurados por arbitramento do lucro da contribuinte.

O fundamento legal invocado pelo fisco foi o art. 530, II do RIR/99, em razão da caracterização de imprestabilidade dos livros fiscais apresentados para fins de verificação do custo de produção da contribuinte.

Para melhor compreensão dos fatos apurados, a seguir transcrevo a conclusão constante do Termo de Verificação Fiscal de fls. 3.071/3.176:

Conclusão

O contribuinte estava obrigado a apresentar o Registro de Controle da Produção e do Estoque, modelo 3, (inc. III e § 2º do art. 444 do RIPI/2010).

Entre todos os documentos e arquivos apresentados, os únicos Livros modelo 3, formalmente existentes são os encadernados, recepcionados em 29/09/2015, por terem sido registrados junto ao Oficial de Registro Civil das Pessoas Naturais e de Interdições e Tutelas da Sede Comarca de Moji Mirim, SP (art. 448 do RIPI/2010), os quais são IMPRESTÁVEIS.

As pessoas jurídicas que utilizam sistema de processamento eletrônico de dados para registrar negócios e atividades econômicas ou financeiras, escriturar livros ou elaborar documentos de natureza contábil ou fiscal ficam obrigadas a manter, à disposição da Secretaria da Receita Federal do Brasil, os respectivos arquivos digitais e sistemas, pelo prazo decadencial previsto na legislação tributária (Lei no 5.172, de 1966, art. 195, Lei no 8.218, de 1991, art. 11, e Medida Provisória no 2.158-35, de 2001, art. 72 art. 389 do RIPI/2010). Compete à Secretaria da Receita Federal do Brasil expedir os atos necessários para estabelecer a forma e o prazo em que os arquivos digitais e sistemas deverão ser apresentados (Lei no 8.218, de 1991, art. 11, § 2º, Lei no 8.383, de 1991, art. 62, e Medida Provisória no 2.158-35, de 2001, art. 72, § 3º § 2º do art. 389 do RIPI/2010).

Embora intimado e reintimado por diversas vezes, o contribuinte não apresentou os arquivos digitais dos aludidos livros.

A imprestabilidade dos livros modelo 3, inviabilizou o prosseguimento da sistemática de tributação por auditoria de estoque e gerou o arbitramento do lucro, visto ser impossível determinar o custo de produção.

A DRJ, por unanimidade de votos, decidiu por cancelar a exigência, nos seguintes termos:

Segundo o Fisco, a imprestabilidade dos livros teria inviabilizado a verificação do custo de produção e, conseqüentemente, impedido a apuração do lucro real da contribuinte, tornando necessário o arbitramento do lucro, com base na receita bruta mensal.

Conforme referido na parte introdutória do presente voto, somente na hipótese de resultar demonstrada a imprestabilidade do referido livro, tornar-se-á necessário avançar na verificação da correção do subseqüente procedimento de arbitramento dos lucros.

Por outro lado, se resultar demonstrada a prestabilidade do referido livro, de plano deve-se concluir pela improcedência dos presentes lançamentos, por ausência do requisito autorizador do procedimento de arbitramento dos lucros.

Dentre as inúmeras alegações de defesa apresentadas pela impugnante, chamou-me atenção o fato de que o procedimento de auditoria de estoques realizado pelo Fisco restringiu-se ao estabelecimento da filial de Guararema – SP, a qual, segundo a contribuinte responde por apenas 15% da receita total da impugnante.

A tabela abaixo, referente ao ano-calendário de 2012, foi apresentada pela impugnante. Apesar da ausência de comprovação da origem destes valores, considero-os verossímeis, quando comparados com os valores declarados na respectiva DIRPJ. (...)

Importante frisar que a autoridade autuante em momento algum fez qualquer referência à representatividade das receitas e dos custos da filial de Guararema, em relação às receitas totais e custos totais da pessoa jurídica autuada.

Por outro lado, o Termo de Verificação Fiscal não deixa margem de dúvidas sobre o fato de que o procedimento de auditoria efetivamente se restringiu ao estabelecimento da filial de Guararema, conforme se comprova por meio dos seguintes excertos, fls. 3072-3105 (as partes sublinhadas foram destacadas por este Relator): (...)

Com facilidade se percebe, a fiscalização limitou-se a analisar os livros de registro de inventário e o livro de controle da produção e do estoque – RCPE relativos à filial de Guararema. Por outro lado, absteve-se a autoridade autuante de tecer qualquer consideração acerca da representatividade desta filial em relação à receita total e custos totais da pessoa jurídica autuada.

Após concluir pela imprestabilidade dos livros relativos a esta filial de Guararema, a autoridade autuante decidiu pela adoção do procedimento de arbitramento dos lucros de toda a pessoa jurídica, sem cogitar de proceder simples glosas dos custos relativos à citada filial ou de efetuar os lançamentos com base em presunção de omissão de receitas.

E o acórdão recorrido manteve a decisão da DRJ, negando provimento ao Recurso de Ofício como abaixo se vê;

No entender do auditor fiscal responsável pelo lançamento, a imprestabilidade dos livros teria inviabilizado a verificação do custo de produção e, conseqüentemente, impedido a apuração do lucro real da contribuinte, ensejando, assim, a adoção do método de tributação por arbitramento do lucro, com base na receita bruta mensal e na linha do que determinariam o art. 15 da Lei nº 9.249/95 e o art. 530, II do RIR/99.

Como se sabe, o lucro da pessoa jurídica deverá ser arbitrado quando o contribuinte, obrigado à tributação com base no lucro real, não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, ou deixar de apresentar à autoridade fiscal os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal.

O arbitramento é uma das formas de determinação do lucro previstas no artigo 44 do CTN¹, cabível apenas quando restar comprovada que a escrituração não permite a apuração do lucro real.

É cediço que a jurisprudência deste Colegiado vem entendendo que a aplicação do método de arbitramento constitui medida extrema que só deve ser utilizada como último recurso, ou seja, na ausência absoluta de outro meio de apuração direta da base tributável.

Pois bem. Nesse caso concreto, o arbitramento, conforme visto, foi motivado em razão de "deficiências insanáveis" no Livro Modelo 3 RCPE de um dos estabelecimentos da Recorrida, livro este apto a registrar o custo de produção de apenas uma determinada linha de negócio da Recorrente ("chocolate").

(...)

Como se percebe, os Julgadores de primeira instância, por unanimidade de votos, decidiram-se contra a aplicação do arbitramento nessa situação particular, uma vez que a documentação questionada, ao contrário do que alegou a fiscalização, não é imprestável, sendo que a escrituração do contribuinte permite, sim, aferir o custo de produção.

A contribuinte conseguiu comprovar, inclusive através de laudo contábil técnico, mas claro, que ela possui controle rigoroso de estoques, sendo que cada um dos indícios apurados pelo fisco foi rechaçado pontualmente com provas hábeis e explicações contundentes.

O Livro Modelo 3 da contribuinte, confrontado com os demais documentos suporte, apesar de parecer complexo, se presta para uma adequada avaliação dos estoques pertinentes aos três produtos tomados como parâmetro no trabalho fiscal, não havendo qualquer razão para discordar das conclusões do laudo e da DRJ.

O que ocorreu, na verdade, foi uma certa "precipitação" da autoridade responsável pelo lançamento, que não soube manusear as informações fornecidas e não compreendeu tecnicamente o método de registro.

A autoridade fiscal responsável pelo lançamento, convém ainda notar, arbitrou o lucro de 100% das atividades da empresa por meio da desconsideração dos livros de apenas uma de suas filiais Guararema, que representava uma única linha de produção, representando aproximadamente 15% do faturamento total da Recorrente.

Ora, a fiscalização limitou-se a analisar os livros de registro de inventário e o livro de controle da produção e do estoque RCPE relativos apenas ao negócio desenvolvido na filial de Guararema, mas não teceu qualquer consideração acerca da representatividade desta filial em relação à receita total e custos totais da pessoa jurídica autuada, o que a meu ver também compromete a legitimidade do arbitramento.

Outro fato que chama atenção é o de que o fisco nunca solicitou, mesmo que por amostragem, informações de Livros dos demais estabelecimentos a fim de conferir se os "problemas diagnosticados" se repetiriam em relação à atividade econômica da contribuinte como um todo.

A bem da verdade, após concluir pela imprestabilidade dos livros relativos a filial de Guararema, a fiscalização optou por usar o procedimento de arbitramento do lucro de toda a pessoa jurídica, sem ao menos cogitar a simples glosas dos custos daquela filial ou, quando muito, de efetuar os lançamentos com base em presunção de omissão de receitas.

Ainda que, por hipótese, resultasse demonstrada a imprestabilidade da escrituração relativa à filial fiscalizada, a fiscalização deveria avaliar os custos deste estabelecimento com base nos critérios estabelecidos no artigo 296 do RIR/992, glosando daí eventual excesso de custos, mas jamais se valer da extrema medida do arbitramento do lucro da pessoa jurídica como um todo (que inclui todos os seus estabelecimentos, inclusive os que não foram fiscalizados).

A Fiscalização deveria, para sustentar sua tese, ter apurado o custo com base na avaliação de estoque prevista naquele dispositivo legal específico. Diante da conclusão pela inexistência de custo integrado, o caminho específico e pertinente é o da aferição dos custos com base no artigo 296 do RIR/99.

A aplicação dessa hipótese de presunção legal de omissão de receita teria sido possível, mas o TVF não faz qualquer menção a seu respeito, preferindo-se, sem apoio legal, equivocadamente se socorrer ao danoso método de arbitramento.

Dito isto, passo ao conhecimento

Conhecimento

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 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 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. (...)

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 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.

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 glosas 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.

Conclusão

Diante do exposto, não conheço do RECURSO ESPECIAL da PGFN.

(documento assinado digitalmente)

Amélia Wakako Morishita Yamamoto

Declaração de Voto

Conselheiro André Mendes de Moura.

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.

(documento assinado digitalmente)

André Mendes de Moura

¹ No modelo previsto por KARL ENGISCH (Introdução ao Pensamento Jurídico. Calouste Gulbenkian: Lisboa, 2001), a operação de subsunção compreende a apreciação da premissa menor, que consiste no fato a ser qualificado, e da premissa maior, que é a norma jurídica, sobre as quais se aplica o direito e concretiza-se a decisão, para discorrer sobre o processo de fundamentação.

E, em se tratando da premissa menor, aponta KARL LARENZ (Metodologia da Ciência do Direito. Calouste Gulbenkian: Lisboa, 1997) que a situação ocorrida no mundo dos fatos e objeto do litígio não é acessível diretamente ao julgador, razão pela qual tem que ser conformada. Parte-se de uma "situação de fato em bruto", apresentada em forma de relatos informados pelas partes, que podem estar carregados de parcialidade no sentido de justificar a pretensão requerida.

E, ainda que o fato possa ser imparcial, pode carregar um componente de incerteza, quando se busca a adequação a um fato jurídico predicado pela lei. LARENZ cita um exemplo, a partir de dispositivo no BGB, que dispõe que, quem por meio de elaboração ou transformação de um ou vários materiais, fabrica uma coisa móvel nova, adquire a propriedade de uma coisa nova sempre que o valor da elaboração ou transformação não seja manifestamente inferior ao valor dos materiais. A discussão reside no que se entende por coisa nova, e o autor dá dois exemplos. No primeiro, a pessoa constrói, em processo de carpintaria, uma caixa a partir de um insumo (tábua de madeira). No segundo, a pessoa parte de uma caixa construída de maneira precária, refaz o trabalho utilizando-se dos mesmos insumos, e confere à caixa uma aparência e qualidade completamente diferentes da versão original. No segundo caso, poder-se-ia qualificar a caixa como uma coisa nova, na mesma medida que no primeiro?