



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19515.720561/2016-22
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-005.429 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 8 de abril de 2021
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado COMERCIAL DE MODAS E TÊXTIL TENDER FASHION LTDA

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

Ano-calendário: 2012

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO. ARBITRAMENTO. CABIMENTO EM RAZÃO DA EXPRESSIVIDADE DA GLOSA DE CUSTOS. AUSÊNCIA DE QUESTIONAMENTO ACERCA DA IMPRESTABILIDADE DA ESCRITURAÇÃO POR INEXISTÊNCIA DE LIVROS AUXILIARES DETALHANDO OS REGISTROS EM PARTIDAS MENSAS. FUNDAMENTO AUTÔNOMO E SUFICIENTE NÃO ENFRENTADO NO RECURSO ESPECIAL. INTERESSE PROCESSUAL AUSENTE. Não se conhece de recurso especial quando a decisão recorrida assenta em mais de um fundamento autônomo e suficiente e o recurso não abrange todos eles.

ARBITRAMENTO. AJUSTAMENTO DO LANÇAMENTO EM JULGAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. Alteração de fundamento legal da exigência e inovação em razão da definição de coeficiente aplicável para arbitramento dos lucros demandam lançamento complementar e não podem ser veiculados em decisão administrativa.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer parcialmente, apenas no que se refere à matéria “possibilidade de ajuste no lançamento”, vencida a Conselheira Livia De Carli Germano que votou pelo não conhecimento e manifestou intenção de apresentar declaração de voto. No mérito, por unanimidade de votos, acordam em negar provimento.

(documento assinado digitalmente)

ANDRÉA DUEK SIMANTOB – 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, Alexandre Evaristo Pinto, Caio Cesar Nader Quintella e Andréa Duek Simantob (Presidente em exercício).

Relatório

Trata-se de recurso especial interposto pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional ("PGFN") em face da decisão proferida no Acórdão nº 1301-003.415 na sessão de 16 de outubro de 2018, no qual foi negado provimento ao recurso de ofício.

A decisão recorrida está assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2012

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 CONHECIDO.

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.

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 impositível.

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.

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*.

Os autos do processo foram remetidos à PGFN em 13/11/2018 (e-fl. 3807) e em 21/12/2018 retornaram ao CARF veiculando o recurso especial de e-fls. 3808/3835 admitido pelo despacho de exame de admissibilidade de e-fls. 3837/3842, do qual se extrai:

A Recorrente aponta divergência de interpretação da legislação tributária em relação às matérias analisadas nos tópicos a seguir:

a) EXPRESSIVIDADE DA GLOSA DE DESPESAS NÃO É CAUSA DE ARBITRAMENTO

Acórdãos paradigmas indicados com relação a esta matéria:

Acórdão nº 1402-002.210 (2ª Turma da 4ª Câmara da 1ª Seção do CARF), cuja ementa foi trazida integralmente no recurso. A seguir, reproduz-se a parte que cabe à presente análise:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009, 2010

ARBITRAMENTO. FRAUDE E GLOSA DE QUASE TODAS AS DESPESAS. ESCRITA QUE SE PRESTA À APURAÇÃO DO LUCRO REAL.

A glosa abrangente de despesas só implica o arbitramento se a escrituração tornar-se imprestável para a apuração do lucro real, como ocorre quando as despesas mantidas são insuficientes para o funcionamento da empresa no seu ramo de atividade.

Quando a fraude se restringe a determinadas despesas, e pela glosa destas torna-se possível usar a escrita para a apuração do lucro real, inexistente razão para o arbitramento.

Acórdão nº 1301-001.814 (1ª Turma da 3ª Câmara da 1ª Seção do CARF), cuja ementa foi trazida integralmente no recurso. A seguir, reproduz-se a parte que cabe à presente análise:

APURAÇÃO DO LUCRO. ARBITRAMENTO. AUSÊNCIA DE PRESSUPOSTOS.

O arbitramento do lucro é medida extrema, prevista na legislação para os casos de descumprimento dos requisitos para a apuração do imposto com base no Lucro Real ou Presumido. Não pode ser acolhida a invocação da própria má-fé da interessada, como forma de abrandar a imposição fiscal, quando esta tomou por base o que foi escriturado em seus próprios livros e documentos fiscais. Estando presentes todos os elementos necessários para a apuração do imposto pelo Lucro Real anual, tal como empreendido pelo Fisco no lançamento, não há que se cogitar de arbitramento do lucro.

A fim de melhor demonstrar a divergência jurisprudencial, a Recorrente extrai do voto condutor do acórdão paradigma nº 1301-001.814, dentre outros, os seguintes excertos:

(...) A recorrente traz ainda outro argumento tendente à aplicação do lucro arbitrado ao caso concreto. Alega que a glosa substancial dos seus custos contabilizados (cerca de 65% dos custos totais) tornaria a sua escrituração imprestável para a apuração do Lucro Real, uma vez que o custo dos produtos vendidos, considerado pelo Fisco, seria irreal. (...)A recorrente não trouxe quaisquer outros elementos ou argumentos que pudessem demonstrar que tais custos existiram de fato ou que o custo real de seus produtos fora superior ao que restou considerado após a exclusão dos valores relativos às notas fiscais fraudulentas que haviam sido indevidamente contabilizadas.

Não há, portanto, como admitir a invocação da própria má-fé da recorrente, como forma de abrandar a imposição fiscal, que tomou por base o que foi escriturado em seus próprios livros e documentos fiscais.

Assim, rejeito as alegações trazidas pela recorrente quanto à necessidade de apuração das diferenças devidas com base no lucro arbitrado, o que resultaria no cancelamento das exigências.

Verifica-se que versaram, recorrido e paradigmas, sobre a aplicação do art. 47 da Lei nº 8.981/95. Os arestos ora confrontados, no entanto, chegaram a conclusões distintas.

No recorrido, consignou-se que a glosa expressiva dos custos e 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.

Já nos paradigmas entendeu-se que a expressividade da glosa de despesas, por si só, não torna imprestável a escrituração fiscal a ponto de impor-se o arbitramento do lucro.

Portanto, conclui-se que restou demonstrada a divergência jurisprudencial quanto a este primeiro ponto.

b) POSSIBILIDADE DE AJUSTE NO LANÇAMENTO

Acórdãos paradigmas indicados com relação a essa matéria:

Acórdão nº 1402-00.728 (2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção do CARF), cuja ementa foi transcrita integralmente no recurso. A seguir, reproduz-se a parte que cabe à presente análise:

(...)

CONTABILIDADE QUE NÃO REGISTRA A MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA. CIRCUNSTÂNCIA QUE NÃO CONFERE CREDIBILIDADE AOS REGISTROS CONTÁBEIS. CONTABILIDADE DESCLASSIFICADA. ARBITRADO O LUCRO. Não se pode conferir credibilidade à contabilidade quando materialmente se verifica que ela não reflete a realidade das operações comerciais e bancárias realizadas pela empresa.

(...)

O artigo 47 da Lei nº 8.981, de 1995, ao usar a expressão de que o lucro será arbitrado, nos casos que especifica, não confere faculdade à autoridade fiscal, mas sim comando impositivo quanto à forma de tributação. Assim verificado quem a contabilidade não registra a maior parte das transações realizadas pela empresa, impõe-se o arbitramento do lucro para fins de apuração do IRPJ e da CSLL. Acordam os membros do colegiado: 1) por unanimidade de votos rejeitar a preliminar de denúncia espontânea e acolher a preliminar de decadência, em relação aos PIS e COFINS, para os fatos geradores correspondentes ao período de apuração do mês de julho de 2003; 2) no mérito, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso para reduzir a base de cálculo do IRPJ e da CSLL para o montante correspondente a 9,6% do total da receita,

aplicando-se a sistemática de apuração do lucro arbitrado, deduzindo-se os pagamentos já realizados relativos aos valores declarados, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencida a Conselheira Albertina Silva Santos de Lima que, cancelava as exigências.

Acórdão nº 1401-001.773 (1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção do CARF), cuja ementa foi reproduzida integralmente no recurso. A seguir, reproduz-se a parte que cabe à presente análise:

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.

A fim de melhor demonstrar a divergência jurisprudencial, a Recorrente extrai dos votos condutores dos acórdãos paradigmas, dentre outros, os seguintes excertos, aqui reproduzidos mantendo-se os destaques:

Acórdão paradigma nº 1402-00.728

(...) No caso dos autos, a apuração feita pela autoridade fiscal demonstrou que a recorrente teve omissões em montante maior ao das receitas registradas. Tal fato demonstra, de forma inquestionável, que a contabilidade apresentada pela recorrente não atendia aos requisitos especificados nos incisos I e II, do artigo 47 da Lei nº 8.981, de 1997 e artigos 529 e 530, do Regulamento do Imposto de Renda, que nestas situações determinam que o lucro deve ser arbitrado.

O arbitramento do lucro não é faculdade concedida pela lei, mas sim imposição. O artigo 47 da Lei nº 8.981, de 1995, não usa a expressão poderá, mas sim será arbitrado. Constatado fraude que não identifica as efetivas operações da empresa, a autoridade fiscal, mesmo para as pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, deve arbitrar o lucro.

*O artigo 24 da Lei nº 9.249, de 1996, deve ser aplicado em conjunto com o artigo 47 da Lei nº 8.981, de 1995. Nos casos em que a contabilidade da empresa apresentar deficiência ao ponto de registrar menos da metade das operações, deverá a autoridade fiscal proceder o arbitramento do lucro. Não é regular a contabilidade que deixa de registrar a maior parte das transações realizadas pelo contribuinte. O artigo 47 da Lei nº 8.981, de 1995, ao usar o comando 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. (...) ISSO POSTO, voto no sentido de rejeitar a preliminar de denúncia espontânea e acolher a preliminar de decadência, em relação aos PIS e COFINS, para os fatos geradores correspondentes ao período de apuração do mês de julho de 2003. No mérito, dar provimento parcial ao recurso para **reduzir a base de cálculo do IRPJ e da CSLL para o montante correspondente a 9,6% do total da receita, aplicando-se a sistemática de apuração do lucro arbitrado, deduzindo-se os pagamentos já realizados relativos aos valores declarados.***

Acórdão paradigma nº 1401-001.773

(...) 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. (...)

Voto para NÃO RECONHECER a decadência da Cofins para os meses de janeiro e fevereiro de 2002 e para REDUZIR a base de cálculo do IRPJ e da CSLL para o montante correspondente a 38,4% da receita total, aplicando-se a apuração pelo lucro arbitrado com a subtração do lucro declarado nas DIPJ (fls. 42 a 45 e 96 a 99). No mais, sigo o voto do ilustre relator.

Verifica-se que versaram, recorrido e paradigmas, sobre a possibilidade de se realizar ajustes no cálculo do valor devido, aplicando-se a sistemática de apuração do lucro arbitrado em sede de julgamento.

No acórdão recorrido, o lançamento foi totalmente cancelado, não recebendo guarida a possibilidade de se recalcular o tributo devido, em sede de julgamento, pela sistemática do arbitramento.

Já nos paradigmas entendeu-se que seria possível recalcular o montante do tributo devido aplicando-se a sistemática de apuração do lucro arbitrado, sendo desnecessária a realização de novo lançamento.

Portanto, conclui-se que também restou demonstrada a divergência jurisprudencial também quanto a este segundo ponto.

Assim, da contraposição dos fundamentos expressos nas ementas e nos votos condutores do acórdão recorrido e dos paradigmas, evidencia-se que a Recorrente logrou êxito ao demonstrar a ocorrência do alegado dissenso jurisprudencial, devendo-se concluir que restaram atendidos os pressupostos de admissibilidade pelo presente recurso especial.

Além de demonstrar a divergência, a PGFN, reportando-se a excertos dos paradigmas, defende o entendimento de que a expressividade das despesas glosadas não enseja o arbitramento, e, subsidiariamente, aduz que, *caso se considere que a autuação deveria ter sido realizada por arbitramento, faz-se mister analisar a possibilidade de promover-se ajustes no lançamento*. Novamente reproduzindo outros excertos dos paradigmas indicados, a PGFN complementa que:

Ora, caso se considere que houve equívoco na apuração do tributo devido pelo contribuinte, não havendo dúvida quanto à infração imputada ao sujeito passivo, torna-se necessário realizar ajustes no lançamento, 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.

Conclui, assim, *que a autoridade fiscal acertadamente apurou o IRPJ e a CSLL na sistemática do lucro real, razão pela qual o lançamento deve ser restabelecido na íntegra*. Entretanto, *caso prevaleça o entendimento de que deveria ter sido utilizado o método do*

arbitramento, requer-se, subsidiariamente, o recálculo do valor devido, com a preservação parcial do lançamento. Pede, assim, que o recurso especial seja conhecido e provido, para reformar o acórdão recorrido e restabelecer, na íntegra, o lançamento.

A Contribuinte (baixada por inexistência de fato constatada à época do procedimento fiscal) e os responsáveis tributários Bibiana Min Kyung Chang e Milton Kazuyoshi Sato Junior (cujo domicílio fiscal declarado permanece o mesmo para o qual foram dirigidas intimações por via postal que retornaram com a informação de mudança de endereço) foram cientificados por editais publicados em 11/07/2019 (e-fls. 3844/3848), mas não se manifestaram.

Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA, Relatora.

Recurso especial da PGFN - Admissibilidade

Por meio da primeira divergência suscitada, a PGFN pretende reverter a necessidade de arbitramento afirmada na decisão de 1ª instância e confirmada no julgamento do recurso de ofício. O cabimento do arbitramento, porém, não decorreu somente da *expressividade da glosa de despesas*. Embora o voto condutor do acórdão recorrido tenha dado maior ênfase a esta ocorrência, dele também consta a seguinte observação:

Consta ainda do voto condutor da decisão *quo, in verbis*:

(...)

E - DA FALTA DE ARBITRAMENTO

34. Nessa subseção foram utilizados valores declarados na DIPJ 2013 de fls. 51/124, posto que, embora retificada, era a declaração ativa na data de ciência do início da fiscalização, 05/01/2015.

(...)

36. Embora o autuante afirme que “os valores declarados como ‘Custo de Mercadorias Revendidas’, na linha 27 da Ficha 04A (...) da DIPJ 2013 (...) relativos a este fornecedor SEAVIEW (...) serão objeto de glosa” (fl. 2859), verifica-se, comparando-se as linhas 1, 3 e 5 da tabela acima, que a Linha 27 da Ficha 04A não diz respeito a custos de mercadorias revendidas, mas a compras de mercadorias, e que os valores glosados não são os declarados naquela linha, tampouco os da Linha 17 da Ficha 06A, que representam os custos dos bens e serviços vendidos. Em vez disso, conforme o autuante informa no **§ 2.3.2 do TVF**, fl. 2839, e na tabela da fl. 2859, foram glosados os valores das notas fiscais de compras feitas na Seaview.

37. Logo, ao contrário do que afirma o autuante, não foram glosados os custos de mercadorias compradas da Seaview e revendidas, mas o valor das compras feitas com esse fornecedor. Assim, foi possível que em dois trimestres os “custos” glosados superassem o custo total declarado em DIPJ, conforme consta na linha 6 da tabela acima.

38. Verificando a necessidade de glosas tão abrangentes e a falta de livros auxiliares que detalhassem as partidas mensais no livro Diário, o autuante deveria ter considerado a escrita da Interessada imprestável para a apuração do

lucro real e recorrido ao arbitramento, ou justificado por que não o fez. No mesmo sentido, as seguintes decisões:

ARBITRAMENTO DO LUCRO DESCLASSIFICAÇÃO DA ESCRITA CONTÁBIL Correta a desclassificação da escrita contábil e o conseqüente arbitramento do lucro se o contribuinte escritura de forma resumida, por partidas mensais, sem o uso de livros auxiliares e, intimado, não providencia o refazimento da escrituração, impossibilitando a aferição, por parte do Fisco, do lucro real. (1º CC, 5ª Câmara, Acórdão 105-17.090, DOU 06/03/2009).

IRPJ E CSLL. ARBITRAMENTO DO LUCRO. GLOSA DE PARTE SUBSTANCIAL DOS CUSTOS. DESCLASSIFICAÇÃO DA ESCRITA CONTÁBIL/ FISCAL Efetuada pela Fiscalização a glosa de parte significativa dos custos auferidos pelo contribuinte vis a vis os valores declarados, incumbe desclassificar a escrita contábil/fiscal apresentada por ser esta evidentemente inservível para apuração do lucro real. Nesses casos, deve a Autoridade arbitrar o lucro da pessoa jurídica, sob pena de fazer incidir os citados tributos sobre valores que sabidamente não caracterizam renda (lucro) do contribuinte. O arbitramento considera, por ficção legal, as despesas incorridas pelo contribuinte para a geração da receita omitida. (1º CC, 3ª Câmara, Acórdão 103-22.973, DOU 24/07/2008)

(...) (destaques do original)

Nestes termos, a escrituração resumida, desacompanhada de registros auxiliares que detalhassem as partidas mensais do Livro Diário, também foi erigida como motivo para o arbitramento, na medida em que torna a escrituração imprestável para determinação do lucro real. E isto porque a Contribuinte alegou este vício em impugnação, nos termos assim relatados no acórdão de 1ª instância:

24. O Fisco deveria desclassificar a escrita fiscal, com o conseqüente arbitramento do lucro pela imprestabilidade da escrituração comercial, como também, pela contabilização parcial da movimentação financeira, inclusive bancária, o que se roga que seja feito pelos doutos julgadores. A escrituração feita em desacordo com a legislação comercial, com lançamentos resumidos, por partidas mensais, não individualizados, sem a correta identificação dos compradores e vendedores, como também, a falta de apresentação dos documentos, inviabilizaria a apuração do lucro real, restando como medida extrema a desclassificação da escrita fiscal e o arbitramento do lucro. O Fisco Federal, antes de efetuar a glosa de custos, deveria ter observado as deficiências na escrita comercial, verificada pela não escrituração de livros auxiliares que possam suportar os lançamentos em partidas mensais no Livro Diário. Neste contexto, comprovado o vício insanável da contabilidade, resta como única forma de tributação o arbitramento do lucro.

Do Termo de Verificação às e-fls. 2835/2862 colhe-se a seguinte evidência desta escrituração resumida mensal:

2.5.4 Verifica-se dos extratos da conta contábil: 21201001 – Fornecedores Nacionais, extraído do SPED Contábil, pelos lançamentos contábeis a débito que a empresa registra os pagamentos, a crédito da conta contábil: 11101001 – Caixa Geral, no último dia de cada mês praticamente cobrindo o saldo do mês anterior até o mês de novembro/2012. No mês de dezembro/2012 o contribuinte alterou esse procedimento registrando a baixa da conta contábil Fornecedores, no montante aproximado de 75% do saldo anterior, pela movimentação da conta contábil: 11102001 – Bradesco durante esse mês de dezembro/2012. Essa movimentação, conforme apurado dos registros do SPED Contábil, se trata, na maioria dos casos, de emissão de cheques de valores diversos não coincidente com os valores de notas fiscais de fornecedores e sem a identificação do beneficiário.

Na medida em que este aspecto não foi enfrentado no recurso especial da PGFN, mesmo se acolhida a possibilidade de manutenção da apuração segundo a sistemática do lucro real, apesar da glosa excessiva de custos, subsistirá a conclusão do acórdão recorrido no sentido de que o arbitramento deveria ser adotado em razão da imprestabilidade da escrituração da Contribuinte para apuração do lucro real.

Evidente, assim, que falece interesse recursal à PGFN nesta primeira matéria, porque a divergência por ela suscitada não permitem reverter a necessidade de arbitramento declarada no acórdão recorrido. Neste sentido, aliás, é a jurisprudência consolidada dos Tribunais Superiores:

Súmula 283/STF: “É inadmissível o recurso extraordinário, quando a decisão recorrida assenta em mais de um fundamento suficiente e o recurso não abrange todos eles.”

Súmula 126/STJ: “É inadmissível recurso especial, quando o acórdão recorrido assenta em fundamentos constitucional e infraconstitucional, qualquer deles suficiente, por si só, para mantê-lo, e a parte vencida não manifesta recurso extraordinário”.

Assim, o recurso especial da PGFN não merece ser conhecido neste ponto.

Já com referência à segunda matéria (possibilidade de ajuste no lançamento), a PGFN logrou apresentar paradigmas que admitiram este ajustamento, apenas reduzindo a exigência. Assim, neste segundo ponto o recurso especial da PGFN deve ser conhecido com fundamento nas razões do Presidente de Câmara, aqui adotadas na forma do art. 50, §1º, da Lei nº 9.784, de 1999.

Por tais razões, o recurso especial da PGFN deve ser PARCIALMENTE CONHECIDO, apenas no que se refere à matéria “possibilidade de ajuste no lançamento”.

Recurso especial da PGFN - Mérito

Quanto à “possibilidade de ajuste no lançamento” este Colegiado já se manifestou, por duas vezes, contrariamente ao ajustamento pretendido pela PGFN. A decisão mais recente integra o Acórdão nº 9101-004.213¹, no qual foi negado provimento ao recurso especial da PGFN por unanimidade, votando pelas conclusões esta Conselheira e a Conselheira Viviane Vidal Wagner. O voto condutor de referido julgado, de lavra da ex-Conselheira Cristiane Silva Costa, reproduz o entendimento por ela antes manifestado no Acórdão nº 9101-003.157², acolhido à unanimidade para dar provimento parcial a recurso especial do sujeito passivo questionando o ajustamento promovido pela autoridade julgadora de 1ª instância. Segue a transcrição:

No caso dos presentes autos, o contribuinte sustenta a nulidade da decisão da DRJ que redefiniu a sistemática de apuração do IRPJ, de lucro real para lucro arbitrado. De fato, é nula a decisão administrativa que modifique o critério de lançamento tributário.

O acórdão recorrido reconheceu tal nulidade, tratando da exclusiva competência da DRJ para julgamento (nos termos da Lei nº 8.748/93) e, ainda, do artigo 146, do CTN, que impede a modificação de critério jurídico adotado pela autoridade administrativa quanto a fatos anteriores à alteração deste critério.

¹ 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).

² Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Rafael Vidal de Araújo Luís Flávio Neto, Flavio Franco Correa, Daniele Souto Rodrigues Amadio, Gerson Macedo Guerra e Adriana Gomes Rego (Presidente em exercício).

Com efeito, o artigo 146, do CTN, impede seja alterado critério de lançamento:

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.

A respeito do artigo 146, são as considerações de Hugo de Brito Machado:

“Há mudança de critério jurídico quando a autoridade administrativa simplesmente muda de interpretação, substitui uma interpretação por outra, sem que se possa dizer que qualquer das duas seja incorreta. Também há mudança de critério jurídico quando a autoridade administrativa, tendo adotada uma entre várias alternativas expressamente admitidas pela lei, na feitura do lançamento, depois pretende alterar esse lançamento, mediante a escolha de outra das alternativas admitidas e que enseja a determinação de um crédito tributário em valor diverso, geralmente mais elevado” (Curso de Direito Tributário, 30ª ed., Malheiros, 2009, p. 176).

O Código Tributário Nacional ainda autoriza a revisão de ofício de lançamento quando há erro de fato, nos termos do artigo 149, IV, c/c artigo 145, III:

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

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

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos: (...)

IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória; (...)

Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.

Em que pese autorize a revisão do lançamento quanto ao erro de fato, o Código Tributário Nacional não autoriza a revisão do lançamento quando há – se o caso – erro de direito. A esse respeito, são as primorosas considerações de Humberto Ávila:

A mudança de orientação da Administração quer com relação à prática até então adotada, quer com referência aos atos de lançamento já efetuados, só pode dizer respeito a erros de fato, nunca erros de direito. Com efeito, se a Administração, por algum motivo, entende que a legislação foi mal-aplicada, só pode mudar a orientação para o futuro, não para o passado, inclusive por determinação do art. 146 do Código Tributário Nacional. (Segurança Jurídica – Entre Permanência, Mudança e Realização no Direito Tributário, Malheiros, 2011, p. 458)

Como também entende Ricardo Lobo Torres, reiterando a impossibilidade de revisão de lançamento por erro de direito:

Enquanto o artigo 149 exclui o erro de direito dentre as causas que permitem a revisão do lançamento anterior feito contra o mesmo contribuinte, o artigo 146 proíbe a alteração do critério jurídico geral da Administração aplicável ao mesmo sujeito passivo com eficácia para os fatos pretéritos (O Princípio da Proteção da Confiança do Contribuinte, RFDT 06/09, dez/03)

Tampouco os artigos 145 e 149 legitimam tal alteração pela autoridade julgadora administrativa. Afinal, o julgamento de processos administrativos é forma de controle da legalidade do lançamento, sem que as autoridades julgadoras detenham competência para refazer o lançamento.

Nesse sentido, e em respeito aos princípios do contraditório e ao da ampla defesa, o artigo 18, §3º, do Decreto nº 70.235/1972 assegura aos contribuintes o direito de nova impugnação administrativa quando houver inovação da fundamentação legal da exigência, *verbis*:

Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entende-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

§ 1º Deferido o pedido de perícia, ou determinada de ofício, sua realização, a autoridade designará servidor para, como perito da União, a ela proceder e intimará o perito do sujeito passivo a realizar o exame requerido, cabendo a ambos apresentar os respectivos laudos em prazo que será fixado segundo o grau de complexidade dos trabalhos a serem executados. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

§ 2º Os prazos para realização de diligência ou perícia poderão ser prorrogados, a juízo da autoridade. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

§ 3º Quando, em exames posteriores, diligências ou perícias, realizados no curso do processo, forem verificadas incorreções, omissões ou inexatidões de que resultem agravamento da exigência inicial, inovação ou alteração da fundamentação legal da exigência, será lavrado auto de infração ou emitida notificação de lançamento complementar, devolvendo-se, ao sujeito passivo, prazo para impugnação no concernente à matéria modificada. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

O Decreto nº 7.574/2011 se alinha a tal diretriz legal, explicitando a possibilidade de alteração de lançamento e a necessária oportunização de contencioso desde impugnação administrativa:

Art. 41. Quando, em exames posteriores, diligências ou perícias realizados no curso do processo, forem verificadas incorreções, omissões ou inexatidões, de que resultem agravamento da exigência inicial, inovação ou alteração da fundamentação legal da exigência, será efetuado lançamento complementar por meio da lavratura de auto de infração complementar ou de emissão de notificação de lançamento complementar, específicos em relação à matéria modificada (Decreto no 70.235, de 1972, art. 18, § 3o, com a redação dada pela Lei no 8.748, de 1993, art. 1o).

§ 1º O lançamento complementar será formalizado nos casos:

I - em que seja aferível, a partir da descrição dos fatos e dos demais documentos produzidos na ação fiscal, que o autuante, no momento da formalização da exigência:

a) apurou incorretamente a base de cálculo do crédito tributário; ou

b) não incluiu na determinação do crédito tributário matéria devidamente identificada; ou

II - em que forem constatados fatos novos, subtraídos ao conhecimento da autoridade lançadora quando da ação fiscal e relacionados aos fatos geradores objeto da autuação, que impliquem agravamento da exigência inicial.

§ 2º O auto de infração ou a notificação de lançamento de que trata o caput terá o objetivo de:

I - complementar o lançamento original; ou

II - substituir, total ou parcialmente, o lançamento original nos casos em que a apuração do quantum devido, em face da legislação tributária aplicável, não puder ser efetuada sem a inclusão da matéria anteriormente lançada.

§ 3º Será concedido prazo de trinta dias, contados da data da ciência da intimação da exigência complementar, para a apresentação de impugnação apenas no concernente à matéria modificada.

§ 4º O auto de infração ou a notificação de lançamento de que trata o caput devem ser objeto do mesmo processo em que for tratado o auto de infração ou a notificação de lançamento complementados.

§ 5º O julgamento dos litígios instaurados no âmbito do processo referido no § 4º será objeto de um único acórdão.

O dispositivo do Decreto nº 7.574/2011 novamente trata de erro de fato, ao possibilitar tal alteração do lançamento por: (a) apuração incorreta da base de cálculo (inciso I, alínea a), (b) não inclusão de matéria devidamente identificada no crédito tributário (inciso I, alínea b) ou (c) fatos novos, desconhecidos pela autoridade lançadora original (inciso II). O artigo 41, portanto, está devidamente alinhado às normas do Código Tributário Nacional.

O Superior Tribunal de Justiça também acena pela impossibilidade de mudança no critério jurídico, por eventual erro de direito:

(...) 4. Destarte, a revisão do lançamento tributário, como consectário do poder-dever de autotutela da Administração Tributária, somente pode ser exercido nas hipóteses do artigo 149, do CTN, observado o prazo decadencial para a constituição do crédito tributário.

5. Assim é que a revisão do lançamento tributário por erro de fato (artigo 149, inciso VIII, do CTN) reclama o desconhecimento de sua existência ou a impossibilidade de sua comprovação à época da constituição do crédito tributário.

6. Ao revés, nas hipóteses de erro de direito (equivoco 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".

8. A distinção entre o "erro de fato" (que autoriza a revisão do lançamento) e o "erro de direito" (hipótese que inviabiliza a revisão) é enfrentada pela doutrina, verbis:

"Enquanto o 'erro de fato' é um problema intranormativo, um desajuste interno na estrutura do enunciado, o 'erro de direito' é vício de feição internormativa, um descompasso entre a norma geral e abstrata e a individual e concreta.

Assim constitui 'erro de fato', por exemplo, a contingência de o evento ter ocorrido no território do Município 'X', mas estar consignado como tendo acontecido no Município 'Y' (erro de fato localizado no critério espacial), ou, ainda, quando a base de cálculo registrada para efeito do IPTU foi o valor do imóvel vizinho (erro de fato verificado no elemento quantitativo). 'Erro de direito', por sua vez, está configurado, exemplificativamente, quando a autoridade administrativa, em vez de exigir o ITR do proprietário do imóvel rural, entende que o sujeito passivo pode ser o arrendatário, ou quando, ao lavrar o lançamento relativo à contribuição social incidente sobre o lucro, mal interpreta a lei, elaborando seus cálculos com base no faturamento da empresa, ou, ainda, quando a base de cálculo de certo imposto é o valor da operação, acrescido do frete, mas o agente, ao lavrar o ato de lançamento, registra apenas

o valor da operação, por assim entender a previsão legal. A distinção entre ambos é sutil, mas incisiva." (Paulo de Barros Carvalho, in "Direito Tributário Linguagem e Método", 2ª Ed., Ed. Noeses, São Paulo, 2008, págs. 445/446)

"O erro de fato ou erro sobre o fato dar-se-ia no plano dos acontecimentos: dar por ocorrido o que não ocorreu. Valorar fato diverso daquele implicado na controvérsia ou no tema sob inspeção. O erro de direito seria, à sua vez, decorrente da escolha equivocada de um módulo normativo inservível ou não mais aplicável à regência da questão que estivesse sendo juridicamente considerada. Entre nós, os critérios jurídicos (art. 146, do CTN) reiteradamente aplicados pela Administração na feitura de lançamentos têm conteúdo de precedente obrigatório. Significa que tais critérios podem ser alterados em razão de decisão judicial ou administrativa, mas a aplicação dos novos critérios somente pode dar-se em relação aos fatos geradores posteriores à alteração." (Sacha Calmon Navarro Coêlho, in "Curso de Direito Tributário Brasileiro", 10ª Ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2009, pág. 708)

"O comando dispõe sobre a apreciação de fato não conhecido ou não provado à época do lançamento anterior. Diz-se que este lançamento teria sido perpetrado com erro de fato, ou seja, defeito que não depende de interpretação normativa para sua verificação. Frise-se que não se trata de qualquer 'fato', mas aquele que não foi considerado por puro desconhecimento de sua existência. Não é, portanto, aquele fato, já de conhecimento do Fisco, em sua inteireza, e, por reputá-lo despido de relevância, tenha-o deixado de lado, no momento do lançamento. Se o Fisco passa, em momento ulterior, a dar a um fato conhecido uma 'relevância jurídica', a qual não lhe havia dado, em momento pretérito, não será caso de apreciação de fato novo, mas de pura modificação do critério jurídico adotado no lançamento anterior, com fulcro no artigo 146, do CTN, (...). Neste art. 146, do CTN, prevê-se um 'erro' de valoração jurídica do fato (o tal 'erro de direito'), que impõe a modificação quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua ocorrência. Não perca de vista, aliás, que inexiste previsão de erro de direito, entre as hipóteses do art. 149, como causa permissiva de revisão de lançamento anterior." (Eduardo Sabbag, in "Manual de Direito Tributário", 1ª ed., Ed. Saraiva, pág. 707)

9. In casu, restou assente na origem que:

"Com relação a declaração de inexigibilidade da cobrança de IPTU progressivo relativo ao exercício de 1998, em decorrência de recadastramento, o bom direito conspira a favor dos contribuintes por duas fortes razões.

Primeira, a dívida de IPTU do exercício de 1998 para com o fisco municipal se encontra quitada, subsumindo-se na moldura de ato jurídico perfeito e acabado, desde 13.10.1998, situação não desconstituída, até o momento, por nenhuma decisão judicial. Segunda, afigura-se impossível a revisão do lançamento no ano de 2003, ao argumento de que o imóvel em 1998 teve os dados cadastrais alterados em função do Projeto de Recadastramento Predial, depois de quitada a obrigação tributária no vencimento e dentro do exercício de 1998, pelo contribuinte, por ofensa ao disposto nos artigos 145 e 149, do Código Tributário Nacional.

Considerando que a revisão do lançamento não se deu por erro de fato, mas, por erro de direito, visto que o recadastramento no imóvel foi posterior ao primeiro lançamento no ano de 1998, tendo baseado em dados corretos constantes do cadastro de imóveis do Município, estando o contribuinte notificado e tendo quitado, tempestivamente, o tributo, não se verifica justa causa para a pretensa cobrança de diferença referente a esse exercício."

10. Consectariamente, verifica-se que o lançamento original reportou-se à área menor do imóvel objeto da tributação, por desconhecimento de sua real metragem, o que ensejou a posterior retificação dos dados cadastrais (e não o recadastramento do imóvel), hipótese que se enquadra no disposto no inciso

VIII, do artigo 149, do Codex Tributário, razão pela qual se impõe a reforma do acórdão regional, ante a higidez da revisão do lançamento tributário.

10. Recurso especial provido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008. (Superior Tribunal de Justiça, Recurso Especial nº 1130545, DJe 22/02/2011).

A decisão administrativa (DRJ) que modifica critério de lançamento, como no caso destes autos, é nula, por ofensa direta ao artigo 146, do Código Tributário Nacional, como também ao artigo 18, do Decreto nº 70.235/1972.

De fato, o Decreto nº 7.574/2011 fixou limites estreitos para ajustamento do lançamento, exigindo lançamento complementar e, por consequência, impedindo que tal se dê por meio de decisão administrativa, na hipótese de *alteração da fundamentação legal da exigência* – o que se verificaria no presente caso, ao se transpor o regime de tributação de lucro real para lucro arbitrado – e, mais ainda, que assim se proceda em relação a aspectos conhecidos e interpretados de forma diferente pela autoridade fiscal, sem que se verifique a subtração, ao seu conhecimento, de fatos vindos a lume somente depois do lançamento. Some-se, a isso, a inovação resultante da definição, em julgamento, do coeficiente aplicável para arbitramento dos lucros em razão da atividade exercida pelo sujeito passivo, suprimindo seu direito de defesa contra esse elemento acusatório.

Por tais razões, não há reparos ao acórdão recorrido que cancelou integralmente a exigência ao constatar que o IRPJ e a CSLL lançados deveriam ter sido calculados mediante arbitramento dos lucros, e não na sistemática do lucro real.

Assim, deve ser NEGADO PROVIMENTO ao recurso especial da PGFN.

Conclusão

Por todo o exposto, o presente voto é no sentido de CONHECER PARCIALMENTE do recurso especial da PGFN e, no mérito da segunda matéria, NEGAR-LHE PROVIMENTO.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Relatora

Declaração de Voto

Conselheira Livia De Carli Germano

Optei por apresentar a presente declaração e voto para esclarecer as razões pelas quais, com a devida vênia ao entendimento que prevaleceu neste Colegiado, orientei meu voto para não conhecer do recurso especial.

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

Acórdão 1402-00728

(...)

O artigo 47, II da Lei nº 8.981, de 1997, determina que o lucro da pessoa jurídica será arbitrado quando:

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

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

Entende-se por contabilidade na forma da lei aquela que registra integralmente e não parte reduzida das operações comerciais e transações bancárias.

(...)

O arbitramento do lucro não é faculdade concedida pela lei, mas sim imposição. O artigo 47 da Lei nº 8.981, de 1995, não usa a expressão poderá, mas sim será arbitrado. Constatado fraude que não identifica as efetivas operações da empresa, a autoridade fiscal, mesmo para as pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, deve arbitrar o lucro.*

O artigo 241 da Lei nº 9.249, de 1996, deve ser aplicado em conjunto com o artigo 472 da Lei nº 8.981, de 1995. Nos casos em que a contabilidade da empresa apresentar deficiência ao ponto de registrar menos da metade das operações, deverá a autoridade fiscal proceder o arbitramento do lucro. Não é regular a contabilidade que deixa de registrar a maior parte das transações realizadas pelo contribuinte. O artigo 47 da Lei nº 8.981, de 1995, ao usar o comando 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.

***Nota de rodapé:**

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

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

Acórdão 1401-001.773

Trecho do voto vencido:

(...)

No caso em tela, é fato que a empresa não logrou comprovar com documentação hábil e idônea a veracidade das informações constante em seus próprios livros e extratos bancários, mas nem por isso o lançamento fiscal deveria ser deslocado para contemplar uma forma de apuração que não foi escolhida pela Recorrente. Repita-se que documentos foram apresentados, mas somente não foram aceitos por não estarem devidamente concatenados.

Desta forma, entendo por correto o lançamento com base no lucro real.

Trecho do voto vencedor

(...)

No presente feito, os valores lançados pelo regime do lucro real pelo cotejo de receitas e despesas levam a margens impraticáveis.

Em 2002, o valor declarado de receitas foi de pouco mais de R\$ 4,5 milhões (fl. 332) com lucro de cerca de R\$ 100 mil (fls. 42 a 45). Uma vez que foram incluídas omissões de receita de quase R\$ 9 milhões, o lucro apurado (os próprios R\$ 9 milhões) corresponde a mais de 65% das receitas totais (a declarada mais a omitida), o que corresponde a uma margem impossível de ser alcançada.

É evidente assim que a escrituração não reflete a realidade dos fatos econômicos praticados pela empresa e, portanto, não é possível aferir o lucro real.

(...)

Era necessária, pois, a tributação pelo arbitramento.

Nesse caso, o primeiro impulso seria o de dar provimento ao recurso voluntário.

Nada obstante, há muito tempo tenho refletido sobre o tema e vinha considerando a hipótese de dar provimento parcial apenas para o reajustamento da base de cálculo. Afinal, para esses casos, é o próprio contribuinte que aponta em sua defesa o regime que deveria ser aplicado, o que não macularia a sua defesa. Ademais, a aferição do valor a ser ajustado é decorrência de um simples cálculo matemático.

(...)

Isso posto, adoto as mesmas razões de decidir para reajustar a exigência para o patamar das regras do lucro arbitrado.

De se destacar, ainda, que o voto vencedor do paradigma 1401-001.773 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.

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano