Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 19515.721556/2014-75

Processo nº	19515.721556/2014-75
Recurso	Especial do Procurador
Acórdão nº	**9101-006.308 – CSRF / 1ª Turma**
Sessão de	15 de setembro de 2022
Recorrente	FAZENDA NACIONAL
Interessado	CYRELA BAHIA EMPREENDIMENTOS IMOBILIARIOS LTDA.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2011

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO. AJUSTAMENTO DO LUCRO TRIBUTÁVEL. DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL CARACTERIZADA.

Deve ser conhecido o recurso especial se o acórdão recorrido, apesar de invocar razões diversas e mais complexas para concluir pela necessidade de arbitramento dos lucros, tem em conta apuração inicial pelo lucro presumido, sem questionamento das receitas apuradas pelo sujeito passivo no ano-calendário autuado, permitindo o "simples cálculo matemático" promovido nos paradigmas, a partir da receita bruta declarada e omitida.

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

Ano-calendário: 2011

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 de *reajustamento* da base de cálculo.

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer do Recurso Especial, vencidos os conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli (relator) e Alexandre Evaristo Pinto, que votaram pelo não conhecimento. No mérito, por unanimidade de votos, acordam em negar-lhe provimento. Designada para redigir o voto vencedor, quanto ao conhecimento, a conselheira Edeli Pereira Bessa.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Henrique de Oliveira – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli – Relator

(documento assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa – Redatora Designada

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

Relatório

Trata-se de recurso especial (fls. 508/528) interposto pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional ("PGFN") em face do Acórdão nº **1302-002.283** (fls. 492/506), o qual negou provimento ao recurso de ofício e deu provimento ao recurso voluntário com base na seguinte ementa:

> **ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ**
>
> Ano-calendário: 2011
>
> Ementa:
>
> LUCRO PRESUMIDO. OPÇÃO. LIMITE ANUAL DE RECEITA BRUTA. COMPOSIÇÃO. RECEITAS TRIBUTADAS PELO REGIME ESPECIAL DE TRIBUTAÇÃO RET. COMPOSIÇÃO.
>
> Inexiste amparo legal para que o contribuinte exclua do cálculo de sua receita bruta anual os valores das receitas submetidas à tributação pelo RET, com vistas à definição do limite para a opção pelo lucro presumido. A lei que instituiu o regime especial apenas estabelece alguns requisitos com vistas a neutralizar os efeitos do RET na apuração dos tributos devidos pela pessoa jurídica com relação às receitas das demais atividades e, a determinação de sua segregação por incorporação, visa apenas assegurar a demonstração correta das bases de cálculo, sejam elas as submetidas ao RET, sejam às não abrangidas pelo benefício fiscal.
>
> LUCRO PRESUMIDO. OPÇÃO INDEVIDA. LANÇAMENTO PELO LUCRO REAL. AUSÊNCIA DE ELEMENTOS PARA SUA APURAÇÃO. ARBITRAMENTO. OBRIGATORIEDADE. CANCELAMENTO DA EXIGÊNCIA.
>
> Incabível o procedimento da autoridade fiscal de ignorar a falta de apresentação do Lalur pela fiscalizada, e partir para a apuração das diferenças de tributos pelo lucro real, tomando este pelo saldo da conta representativa de Lucros ou Prejuízos do Exercício, olvidando-se que tanto a apuração do lucro real quanto da base de cálculo da CSLL partem do resultado contábil, mas são sujeitas à adições e exclusões previstas em lei para a sua determinação. Inexistentes os elementos necessários para a determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, fosse ela trimestral ou anual, não restava outras alternativa à autoridade fiscal senão o arbitramento do lucro.
>
> PIS/COFINS. APURAÇÃO PELO FISCO NO REGIME NÃO CUMULATIVO. IRPJ E CSLL. CANCELAMENTO ANTE A AUSÊNCIA DE ELEMENTOS PARA APURAÇÃO DO LUCRO REAL. ARBITRAMENTO DO LUCRO. RESTABELECIMENTO DA APURAÇÃO PELO REGIME CUMULATIVO ADOTADO PELO SUJEITO PASSIVO.

Original

> o regime de apuração não cumulativo do PIS e da Cofins somente é aplicável às pessoas jurídicas submetidas ao lucro real. As pessoas jurídicas submetidas à apuração do lucro presumido ou arbitrado são contribuintes do PIS e da Cofins pelo regime de apuração cumulativo. Assim, se o lançamento que sustentou a exigência do IRPJ com base no lucro real foi cancelado em face da necessidade de arbitramento do lucro, o regime de apuração das referidas contribuições permanece o mesmo adotado pelo sujeito passivo, qual seja, o da cumulatividade, não havendo como subsistir a exigência.

No recurso especial, a PGFN sustenta existir divergência em relação ao *cancelamento* da autuação ante a não adoção do método de arbitramento. Em suas palavras:

> (...)
>
> O Colegiado *a quo* entendeu que a autoridade fiscal equivocou-se quanto ao regime de apuração dos tributos. Isso porque procedeu o lançamento com base na sistemática do lucro real quando deveria ter realizado o lançamento pela sistemática do arbitramento. Nesse contexto, resolveu cancelar a autuação.
>
> Em sentido oposto manifestou-se a Segunda Turma da Quarta Câmara da Primeira Seção do CARF, a qual ajustou o cálculo do IRPJ e da CSLL devidos, que inicialmente haviam sido calculados pelo lucro real, à sistemática do arbitramento.
>
> Eis a ementa do acórdão paradigma nº **1402-00.728**:
>
> (...)
>
> Do mesmo modo, a Primeira Turma da Quarta Câmara da Primeira Seção do CARF, no **Acórdão de nº 1401-001.773**, também apontado como paradigma, decidiu pela manutenção do lançamento, mas com os ajustes necessários. Veja-se:
>
> (...)

Despacho de fls. 532/536 admitiu o Apelo nos seguintes termos:

> (...)
>
> A Fazenda Nacional afirma que a apuração pelo lucro real não dá ensejo à anulação do lançamento, mas apenas ao ajuste da base de cálculo correspondente à apuração pelo lucro arbitrado.
>
> A decisão recorrida assim se manifestou sobre a anulação do lançamento (fls. 504):
>
> (...)
>
> Saliente-se que o recorrente não afirma que a apuração correta deveria se dar pelo lucro real, apenas requer que seja mantida a exigência conforme a apuração pelo lucro arbitrado, adotando-se a correspondente base de cálculo.
>
> Com isso, a exoneração de PIS/COFINS não é alcançada pelo presente recurso, pois esta tem como fundamento a adoção do regime do lucro arbitrado, para o qual o contribuinte pode adotar o regime cumulativo, conforme fez.
>
> O recorrente afirma que a exoneração de todo o crédito tributário de IRPJ/CSLL contraria a jurisprudência do CARF, manifestada nos Acórdãos nº 1402-00.728 e nº 1401-001.773, a seguir analisados.
>
> (...)
>
> Verificam-se situações similares nos acórdãos contrapostos. Em ambos os processos, está se tratando de exigência de IRPJ/CSLL apurada conforme o lucro real, mas que a decisão da turma julgadora foi no sentido de ser necessária a adoção do regime do lucro arbitrado. Todavia, a providência adotada no processo paradigma foi a adequação da base de cálculo da exigência, enquanto a providência adotada no presente processo foi a integral exoneração da exigência.

Original

> Verificada a equivalência fática entre as duas decisões contrapostas e a oposição das medidas respectivamente adotadas, fica evidente a divergência nas interpretações utilizadas da legislação tributária.
>
> O recorrente ainda aponta como paradigma da divergência o Acórdão nº 1401-001.773, o qual adotou a seguinte ementa:
>
> > *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.*
>
> (...)
>
> Aqui também se verificam situações similares nos acórdãos contrapostos e a leitura da ementa do acórdão paradigma já deixa clara a divergência nas providências e, consequentemente, nas interpretações adotadas.
>
> Diante do exposto, verifico o atendimento de todos os pressupostos de admissibilidade e opino no sentido de DAR SEGUIMENTO ao presente recurso especial.

Chamada a se manifestar, a contribuinte ofereceu contrarrazões às fls. 544/569.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, Relator.

Conhecimento

O recurso especial é tempestivo.

Passa-se a análise do cumprimento dos demais requisitos para o seu conhecimento, levando em conta os pressupostos previstos no artigo 67 do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09/06/2015 (RICARF/2015), que assim dispõe:

> Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.
>
> § 1º Não será conhecido o recurso que não demonstrar a legislação tributária interpretada de forma divergente.
>
> (...)
>
> § 8º A divergência prevista no caput deverá ser demonstrada analiticamente com a indicação dos pontos nos paradigmas colacionados que divirjam de pontos específicos no acórdão recorrido.
>
> (...)

Original

Como se nota, compete à Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara ou turma do CARF objetivando, assim, implementar a almejada "segurança jurídica" na aplicação da lei tributária.

O termo "especial" no recurso submetido à CSRF não foi colocado "à toa", afinal trata-se de uma espécie recursal específica, mais restrita do ponto de vista processual e dirigida a um Tribunal Superior que não deve ser confundido com uma "terceira instância" justamente porque possui função institucional de uniformizar a jurisprudência administrativa.

É exatamente em razão dessa finalidade típica que o principal pressuposto para conhecimento do recurso especial é a demonstração cabal, por parte da recorrente, da efetiva existência de *divergência de interpretação da legislação tributária entre o acórdão recorrido e o(s) paradigma(s).*

Consolidou-se, nesse contexto, que a comprovação do dissídio jurisprudencial está condicionada à existência de **similitude fática** das questões enfrentadas pelos arestos indicados e a **dissonância nas soluções jurídicas** encontrada pelos acórdão enfrentados.

É imprescindível, assim, sob pena de não conhecimento do recurso especial, que sobre uma base fática equivalente (ou seja, que seja efetivamente comparável), julgadores que compõem Colegiados distintos do CARF tenham proferido decisões conflitantes sobre uma mesma matéria.

Como, aliás, já restou assentado pelo Pleno da CSRF[1], "*a divergência jurisprudencial deve ser comprovada, cabendo a quem recorre demonstrar as circunstâncias que identifiquem ou assemelham os casos confrontados, com indicação da similitude fática e jurídica entre eles*".

E de acordo com as palavras do Ministro Dias Toffolli[2], "*a similitude fática entre os acórdãos paradigma e paragonado é essencial, posto que, inocorrente, estar-se-ia a pretender a uniformização de situações fático-jurídicas distintas, finalidade à qual, obviamente, não se presta esta modalidade recursal*".

Trazendo essas considerações para a prática, um bom exercício para se certificar da efetiva existência de *divergência jurisprudencial* consiste em aferir se, diante do confronto entre a decisão recorrida e o(s) paradigma(s), o Julgador crie a convicção de que o racional empregado na decisão tomada como *paradigma* realmente teria o potencial de reformar o acórdão recorrido, caso a matéria fosse submetida àquele outro Colegiado.

Caso, todavia, se entenda que o alegado *paradigma* não seja apto a evidenciar uma solução jurídica distinta da que foi dada pela decisão recorrida, e isso ocorre, por exemplo, na hipótese da comparação das decisões sinalizarem que as conclusões jurídicas são diversas em função de circunstâncias fáticas dessemelhantes, e não de posição hermenêutica antagônica propriamente dita, não há que se falar em dissídio a ser dirimido nessa Instância Especial.

Pois bem.

Do voto condutor do acórdão recorrido extrai-se que:

(...)

[1] CSRF. Pleno. Acórdão n. 9900-00.149. Sessão de 08/12/2009.
[2] EMB. DIV. NOS BEM. DECL. NO AG. REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 915.341/DF. Sessão de 04/05/2018.

Original

Com relação à apuração dos tributos devidos, analisando os elementos constantes dos autos, entendo que assiste razão à contribuinte quanto ao erro na sua determinação pela autoridade fiscal.

No Termo de Verificação Fiscal (fls. 188/196), a autoridade lançadora, depois de justificar o afastamento da tributação pelo lucro presumido, conclui que "*como a empresa possui contabilidade, não há que se falar em arbitramento de lucro, uma vez que através da contabilidade temos conhecimento do lucro real*" (fls. 192).

Ato contínuo passa a demonstrar a apuração das diferenças dos tributos que entende devidos, adotando como base, tanto para o Lucro Real como Base de Cálculo da CSLL, o saldo da conta 2502003001 Lucros ou Prejuízos do Exercício, no montante de R$ 54.752.120,57.

Verifica-se, segundo relato da autoridade fiscal no subitem 4.2 do TVF, que esta intimou à fiscalizada a "*Retificar sua DIPJ de Lucro Presumido para Lucro Real Trimestral, apresentar o LALUR dos 4 trimestres de 2011, apresentar apuração do lucro real trimestral, (...)*". (fls. 190).

Examinando as respostas da fiscalizada (anexadas as fls. 93/163), que esta desde logo, ao entender como correta sua opção pelo lucro presumido, rejeitou a retificação de suas obrigações acessórias solicitadas pela fiscalização e defendeu que, se este não fosse o entendimento do Fisco, o lucro deveria ser arbitrado, com base no inciso IV, do artigo 530 e 532 do RIR/1999 (fls. 96/97).

Na resposta apresentada ao Termo de Reintimação Fiscal nº 1 (fls. 98/100), a fiscalizada reitera seu posicionamento de não se ver obrigada a retificar suas obrigações acessórias (DIPJ/Lalur) do período sob fiscalização e a defender o arbitramento do lucro. Não obstante, ressalta que "*caso esta fiscalização entenda pela necessidade de análise de qualquer documento contábil ou fiscal do período de apuração em questão, a intimada coloca-se à disposição para apresenta-los, como vem procedendo durante todo o decurso do procedimento fiscal*".

Entendo que o equívoco da autoridade fiscal foi além daquele apontado na decisão recorrida, concernente à eleição da base de cálculo do lucro real por período anual ao invés de trimestral.

A hipótese, diante da ausência dos livros fiscais necessários para a apuração do lucro real, por qualquer de suas formas, é sim de arbitramento de lucro.

Senão vejamos o que dispõe o art. 47 da Lei nº 8.98l/1995, *verbis*:

> *Art. 47. **O lucro da pessoa jurídica será arbitrado quando**:*
>
> *I – o contribuinte, obrigado à tributação com base no lucro real ou submetido ao regime de tributação de que trata o Decreto-Lei nº 2.397, de 1987, não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal;*
>
> *II- a escrituração a que estiver obrigado o contribuinte revelar evidentes indícios de fraude ou contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para:*
>
> *a) identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária; ou*
>
> *b) determinar o lucro real.*
>
> *III – o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o livro Caixa, na hipótese de que trata o art. 45, parágrafo único;*
>
> ***IV – o contribuinte optar indevidamente pela tributação com base no lucro presumido;***
>
> *V – o comissário ou representante da pessoa jurídica estrangeira deixar de cumprir o disposto no § 1º do art. 76 da Lei nº 3.470, de 28 de novembro de 1958;*
>
> *VII – o contribuinte não mantiver, em boa ordem e segundo as normas contábeis recomendadas, livro Razão ou fichas utilizados para resumir e totalizar, por conta ou subconta, os lançamentos efetuados no Diário.*

Original

> ***VIII – o contribuinte não escriturar ou deixar de apresentar à autoridade tributária os livros ou registros auxiliares de que trata o § 2o do art. 177 da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e § 2o do art. 8o do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977.*** *(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)*
>
> Ora, além da previsão expressa no inc. IV, o inc. VIII determina o arbitramento do lucro quando o *"contribuinte não escriturar ou deixar de apresentar à autoridade tributária os livros ou registros auxiliares de que trata o § 2o do art. 177 da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e § 2º do art. 8º do Decreto-Lei 1.598, de 26 de dezembro de 1977*" (leia-se: LALUR).
>
> A autoridade fiscal simplesmente ignorou a falta de apresentação do Lalur e partiu para a apuração das diferenças de tributos pelo lucro real, tomando este pelo saldo da conta representativa de Lucros ou Prejuízos do Exercício, olvidando-se que tanto a apuração do lucro real quanto da base de cálculo da CSLL partem do resultado contábil, mas são sujeitas à adições e exclusões previstas em lei para a sua determinação.
>
> Ora, inexistentes os elementos necessários para a determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, fosse ela trimestral ou anual, não restava outras alternativa à autoridade fiscal senão o arbitramento do lucro.
>
> Ante ao exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso de ofício.

Como se vê, o Colegiado *a quo* negou provimento ao recurso de ofício, ratificando a improcedência do lançamento, por entender inexistentes os elementos necessários para a apuração do lucro real, sistemática esta que acabou sendo adotada pela fiscalização ante a opção pelo lucro presumido que havia sido formalizada pela contribuinte.

Mais precisamente, prevaleceu o fundamento de que a tributação pelo *saldo da conta 2502003001 Lucros ou Prejuízos do Exercício, no montante de R$ 54.752.120,57,* não corresponde ao lucro passível de tributação, fazendo-se necessários os ajustes (adições e exclusões) previstos em lei para a determinação correta do Luro Real. Daí o cancelamento da autuação ante a adoção das regras de tributação pelo arbitramento.

O Acórdão nº **1402-000.728** (*primeiro paradigma*), por sua vez, realmente permitiu, diante de autuação formulada pelo Lucro Real, o reajustamento da base de cálculo pelo percentual do Lucro Arbitrado, mas em situação fática cujo lançamento de ofício se deu exclusivamente a partir da *receita conhecida* que foi apurada.

Com efeito, a situação fática de lá diz respeito à "pura" omissão de receitas, identificadas a partir da falta de contabilização de operações de compras, omissão esta que, por ter sido considerada significativa frente às receitas que foram escrituradas, levou a Turma Julgadora a dar parcial provimento ao recurso, determinando-se a *correção* da base de cálculo do lançamento mediante aplicação do percentual de 9,6% previsto para o Lucro Arbitrado.

Ou seja, ao contrário daqui, a *grandeza* que foi lá tributada de ofício, nos dois regimes discutidos (Real x Arbitrado), tem a mesma referência, que é justamente a receita considerada omitida. Daí a possibilidade de *ajuste* de base de cálculo reconhecida naquela situação, afinal há uma *identidade* do elemento necessário para quantificá-la nas duas sistemáticas.

Isso se repete com o Acórdão nº **1401-001.773** (*segundo paradigma*), julgado este que enfrentou questão de tributação, pelo Lucro Real, incidente sobre receitas também consideradas omitidas, mas apuradas em face de presunção legal por depósitos bancários cuja origem não teria restado comprovada.

Nesse contexto, prevaleceu o seguinte entendimento:

Original

(...)

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.

(...)

Ademais, esta Turma teve oportunidade de enfrentar o tema no acórdão 1401-001.737, de 04/10/2016, cujo voto vencedor foi da lavra do ilustre Conselheiro Marcos de Aguiar Villas-Bôas, que segui sem ressalvas. Abaixo, transcrevo seus fundamentos:

> *"A Recorrente alega que deveria ser utilizado o procedimento de arbitramento para cálculo dos tributos devidos, em vez de acrescentar as receitas entendidas como omitidas ao resultado e tributá-las.*
>
> *Essa discussão é muito séria e merece algumas reflexões. Tem sido extremamente comum no CARF, há vários anos, a utilização desse ponto de dúvida entre a utilização do arbitramento e o regime de tributação escolhido pela empresa para efeito de cancelar lançamentos por meio dos quais se cobra tributos claramente devidos.*
>
> *Quando o lançamento utilizou o arbitramento, alega-se que era possível cobrar os tributos pelo regime escolhido pela contribuinte; quando o lançamento emprega o lucro real, opção feita pela contribuinte, essa alega que era preciso realizar o arbitramento para que não se chegasse a um valor fora da realidade.*
>
> *Assim, aproveitando-se de uma questão em torno da qual gira uma certa subjetividade, o CARF tem cancelado alguns Autos de Infração que cobram débitos relevantes por uma questão que poderia ser solucionada nos próprios autos, sem necessidade de recorrer a uma medida tão drástica e grave como a declaração de nulidade de todo o lançamento, especialmente nos casos em que os próprios julgadores reconhecem que houve omissão deliberada de receitas.*
>
> *O caso aqui é, no entanto, bem mais simples. Não houve uma fraude que maculasse a contabilidade da contribuinte, não se questiona as suas entradas, nem, por conseguinte, as despesas tomadas por ela.*
>
> *O problema recai sobre algumas de suas vendas, que não foram registradas na contabilidade e que, por conseguinte, não foram provavelmente tributadas. Como ela não conseguiu provar o contrário, o lançamento, corretamente, adicionou os valores à base de cálculo dos tributos e os fez incidir, gerando uma diferença a pagar.*
>
> *Não há nos autos DCTFs, nem DIPJs, que permitam verificar o tamanho das omissões de receitas em relação à contabilidade.*
>
> *Por outro lado, o Autuante tomou o cuidado de elaborar duas planilhas: a primeira com 340 páginas em notas contabilizadas e a segunda com 28 páginas em notas não contabilizadas.*

Original

Em uma simples análise dessas duas planilhas, é possível concluir que o valor das receitas contabilizadas é muito maior do que os valores não contabilizados, que foram alvo de tributação, justificando, portanto, a forma de tributação utilizada no lançamento.

Note-se que os casos concretos são infinitos. Todo tipo de circunstância pode aparecer perante os julgadores, sendo umas mais fáceis, como no presente processo, e outras mais complexas.

Em havendo maiores dúvidas sobre qual procedimento deve ser aplicado, uma vez comprovada a infração, o CARF não pode se prender a formalidades que sejam transponíveis para "liberar" contribuintes que claramente não cumpriram com as suas obrigações.

Repita-se: a decisão pela utilização ou não do arbitramento está sujeita à interpretação de cada indivíduo, de forma que podem haver distintas percepções acerca do que seja uma contabilidade imprestável, por exemplo.

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.

Essa é uma saída que não prejudica o direito de defesa do contribuinte, quando, ele mesmo, pediu a aplicação daquele regime de apuração utilizado. Aberto espaço para se defender acerca de algum eventual erro nos cálculos, fica completamente preenchido o seu contraditório.

O que não se pode conceber mais é o cancelamento de lançamentos de tributos claramente devidos por conta de filigranas interpretativas, e isso mesmo que tenha havido um mero lapso do Auditor Fiscal no momento de escolher a forma de apuração dos tributos devidos.

Tanto a Fiscalização quanto os contribuintes podem cometer equívocos que não geram prejuízo a todo o seu trabalho. De ambos lados, deve haver análise cuidadosa caso a caso para aproveitar ao máximo o que mantém coerência com as normas mais fundamentais no direito tributário e, portanto, isso pode levar a, ocasionalmente, abrandar as formalidades, contanto que sejam garantidos os direitos de defesa e de contraditório.

É muito comum que o julgador seja muito mais duro com os outros do que ele seria com ele mesmo, sobretudo se tem uma visão que já pende para um dos lados da relação tributária, o que é completamente indesejável.

A atividade de julgar não é um jogo mecânico, por meio do qual se escolhe determinadas saídas a partir de causas que lhe servem supostamente de gatilho. Assim, "se aplicou o regime do lucro real e eu entendo que é arbitramento, cancelo o Auto de Infração". Não pode ser assim, a menos que o objetivo seja continuar fazendo quem deve não pagar e quem não deve pagar tributos.

Esse tipo de visão acerca das decisões é, com o devido respeito aos que lhe defendem, atrasada e não condiz com a necessidade de perspectiva pragmática que o direito requer, perspectiva de procurar solucionar problemas com o máximo de bom senso e justiça, ainda que esses sejam conceitos um tanto indeterminados, como o é o próprio direito e suas normas.

Julga-se aqui fatos do mundo concreto e os resultados desses julgamentos impactam na realidade, afetando a vida de milhões de pessoas. Ao se obrigar a pagar quem não deve, pode-se levar uma empresa a fechar, terminando com vagas de trabalho e prejudicando inúmeras famílias.

Ao se liberar do pagamento de tributos o contribuinte que claramente deve, apenas por conta de uma formalidade ou de um pequeno equívoco da Fiscalização, significa reduzir a arrecadação e levar o Estado a crises fiscais, que põem o país em crises econômicas e, muitas vezes, políticas, causando prejuízos a milhões de pessoas.

Original

> *Ao se cancelar Autos de Infração que cobram tributos claramente devidos, incentiva-se as fraudes, sonegações e afins, gerando, como dito, menos receitas e, por óbvio, aumento de tributação para cobrir o rombo deixado.*
>
> *Prejudica-se, assim, toda a sociedade, a nação.*
>
> *O dever de pagar ou não tributo não pode ficar se equilibrando em cima de um fino pilar, que é a escolha da forma de apuração do tributo flagrantemente devido pelo Autuante. Esse pode cometer equívocos e, de qualquer forma, entender que os "equívocos" existiram é um ato que depende de alguma subjetividade.*
>
> *Alguns têm uma visão errada do processo administrativo fiscal brasileiro no sentido de que o Autuante tem que ser perfeito ou de que praticamente qualquer equívoco dele leva à nulidade sob o argumento de um direito de defesa do contribuinte.*
>
> *É engano acreditar que se protege a sociedade ao fazer algo do tipo, que se está protegendo o direito fundamental e essencial de defesa do cidadão. Em casos desse tipo, em verdade, uma vez comprovada a omissão de receitas e afins, mas cancelada a autuação por conta da forma de apuração escolhida pelo Autuante, utiliza-se uma filigrana técnica para liberar fraudadores e sonegadores das suas dívidas. Essa é a perspectiva mais aderente à realidade dos fatos.*
>
> *Por outro lado, como dito, o caso aqui é mais simples, não parecendo haver dúvidas de que as faltas ou divergências nos registros das notas fiscais requeiram um arbitramento da base de cálculo, de modo que, no entendimento deste Relator, a Fiscalização não cometeu nenhum equívoco.*
>
> *Deve ser, deste modo, mantido o Acórdão da DRJ em sua totalidade."*

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

O percentual a ser aplicado, por se tratar de uma prestadora de serviços, deve ser de 38,4%, conforme art. 519, § 1º, III, combinado com o art. 532 do Decreto nº 3.000/99.

Também nesse precedente, contudo, o *encaminhamento* pelo ajuste de base de cálculo, e não cancelamento integral do lançamento, levou em conta a origem da infração, de omissão de receitas, situação esta que, diferentemente daqui, envolveria *um simples cálculo matemático* para aferição do valor a ser ajustado pela mudança do regime tributário.

Feitas essas conclusões, forçoso concluir que os ditos *paradigmas*, por envolverem situações fático-jurídica que não possuem semelhança com a presente, não se mostram hábeis a caracterizar o necessário dissídio, impedindo inclusive a criação de uma convicção de que de fato reformariam o acórdão ora recorrido.

Pelo exposto, não conheço do recurso especial.

Considerando, porém, que restei vencido nesse ponto, passo a enfrentar o mérito.

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

Original

> 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 Dias[3], 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 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

[3] 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

Original

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

Original

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 CTN[4].

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 conseqüência 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, razão pela qual não se mostra passível de alteração via contencioso.

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 -, 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 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 na origem.

[4] Art. 146. - A modificação introduzida, de ofício ou em conseqüência 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.

Original

Conclusão

Pelo exposto, nego provimento ao recurso especial.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli

Voto Vencedor

Conselheira Edeli Pereira Bessa, Redatora designada.

O I. Relator restou vencido em sua proposta de negar conhecimento ao recurso fazendário. A maioria do Colegiado compreendeu que havia similitude suficiente para caracterização do dissídio jurisprudencial.

Isto porque a pretensão fazendária é alcançar a manutenção parcial do lançamento, mediante recálculo do valor exigido pela sistemática do arbitramento, diante da conclusão do Colegiado *a quo* no sentido de que os tributos não poderiam ter sido apurados na sistemática do lucro real.

Como bem observou o I. Relator, os dois paradigmas indicados (Acórdãos nº 1402-000.728 e 1401-001.773) analisaram lançamentos originados de imputação de omissão de receitas e, diante das circunstâncias específicas dos valores exigidos – especialmente porque o tributo estava incidindo sobre a receita apurada - , os outros Colegiados do CARF concluíram ser necessário o arbitramento dos lucros e viável o reajustamento da base de cálculo. Neste contexto, o cabimento do arbitramento dos lucros, de fato, se pauta nas circunstâncias específicas daquele caso. Mas a possibilidade de reajustamento foi vislumbrada por ser conhecida a receita bruta escriturada e omitida, parâmetro adotado para cálculo do lucro arbitrado.

No presente caso, embora a determinação do lucro real tenha sido analisada a partir dos ajustes necessários ao lucro líquido, além da impropriedade de cálculo na sistemática anual, e não trimestral, vê-se que o lucro real foi determinado pela autoridade lançadora a partir da constatação de que a Contribuinte optara indevidamente pelo lucro presumido no período autuado por ter excedido o limite de receitas no ano-calendário anterior. Assim, havia aferição original da receita bruta trimestral pela Contribuinte, para determinação do lucro presumido, hábil a assemelhar o recálculo aqui procedido àquele promovido nos paradigmas.

Note-se que o recálculo, aqui, seria até mais simples que nos paradigmas, nos quais a receita declarada foi somada à receita omitida para aplicação do coeficiente de arbitramento. Aqui, bastaria majorar o coeficiente de presunção do lucro originalmente adotado em 20% para arbitramento dos lucros. Ainda, em linha com o segundo paradigma, também não há, aqui, *fraude que maculasse a contabilidade da contribuinte*, quanto *as suas entradas, nem, por conseguinte, as despesas tomadas por ela*, vez que a apuração original era pelo lucro presumido, e os descompassos apontados na apuração fiscal se verificaram na determinação do lucro real pela autoridade lançadora, e não pela Contribuinte.

Original

Assim, é possível inferir que os Colegiados que proferiram os paradigmas também reduziriam o valor aqui lançado ao devido na sistemática do lucro arbitramento, por constatar que *a aferição do valor a ser ajustado é decorrência de um simples cálculo matemático*.

Estas as razões, portanto, para CONHECER do recurso especial da PGFN.

(documento assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa – Redatora designada.

Original