



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19647.011529/2006-85
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-005.699 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 11 de agosto de 2021
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado DPM DISTRIBUIDORA S/A.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2000, 2001

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO. PRETENSÃO DE REANÁLISE DE PROVAS. IMPOSSIBILIDADE.

O recurso especial não se presta à reanálise de provas, mas à solução de divergências quanto a questões de direito.

Conclusões opostas sobre se seria ou não caso de arbitramento do lucro ante a extensão e o tipo de vício apurado na escrituração não se devem a uma divergência quanto à aplicação do direito, mas quanto à avaliação dos fatos postos para exame.

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

Ano-calendário: 2000, 2001

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 unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial, apenas em relação à matéria “possibilidade de ajuste do cálculo do IRPJ e da CSLL devidos para a sistemática do arbitramento, sem o cancelamento do auto”, e, no mérito, em negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Andréa Duek Simantob – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano - Relatora

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

Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional contra o acórdão 1302-002.399, da 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção, proferido na sessão de 18 de outubro de 2017, assim ementado e decidido:

Acórdão recorrido 1302-002.399

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA-IRPJ

Ano-calendário:2000, 2001

PROCESSO ADMINISTRATIVO - RECURSO DE OFÍCIO - SUMULA 103

Para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância.

LAVRATURA DE DIVERSOS AUTOS DE INFRAÇÃO NO CURSO DE UMA MESMA AÇÃO FISCAL

A autorização prevista no art. 906 do RIR, de 1999, diz respeito aos casos em que se pretende reexaminar exercício que já foi objeto de ação fiscal anterior. Sendo o reexame efetuado sob os auspícios de uma mesma ação, não há a necessidade de solicitá-la, de modo que a sua falta, nesse caso, não caracteriza vício formal a ensejar a nulidade do lançamento.

DECADÊNCIA DO IRPJ E CSLL. PRAZO. RESP 973.733 - ART.65, § 2ºM DO RICARF

Restando comprovada a ocorrência de fraude, o prazo decadencial para o lançamento do IRPJ rege-se pelo disposto no art. 173, I, do CTN a luz do entendimento firmado por ocasião do julgamento do REsp de nº 973.733/SC pelo STJ, em regime de recursos repetitivos.

DECADÊNCIA DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. PRAZO SUMULA 08 DO STF

Com a edição da Súmula 08/STF, afasta-se a aplicação dos preceitos dos artigos 45 e 46 da Lei 8.212 para contagem de prazos decadencial e prescricional em relação às contribuições sociais.

DECADÊNCIA - MULTA ISOLADA art.173, I, DO CTN - TERMO A QUO -PRIMEIRO DIA DO ANO SUBSEQUENTE

A multa isolada aplicada por falta de recolhimento de estimativas de IRPJ e CSLL sujeita-se à regra de lançamento preconizada pelo art. 173, I, dado se

trata de exigência submetida à modalidade de lançamento de ofício. Todavia, diferentemente do IRPJ e da CSLL exigidos anualmente, o início da contagem do prazo decadencial se dá no primeiro dia útil do ano subsequente aos meses em que as estimativas deveria ser recolhidas, excetuando-se as devidas no mês de dezembro.

OMISSÃO DE RECEITAS - DEPÓSITOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA - CONTAS CORRENTES MANTIDAS À MARGEM DA ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL - NECESSIDADE DE ARBITRAMENTO DO LUCRO

Omissão de receita decorrente da identificação de depósitos de origem não comprovada, realizados em contas-bancárias à margem da escrituração contábil do contribuinte impõe à adoção do método de arbitramento do lucro preconizado pelo art. 530, II, "a", do RIR/99

PIS/COFINS - RECEITA OMITIDA - BITRIBUTAÇÃO - INOCORRÊNCIA

A identificação de depósitos realizados em contas-bancárias à margem da escrituração não permite assumir a conclusão de que o contribuinte declarou tais receitas à fiscalização, sendo descabido alegar-se a ocorrência de bitributação.

SUJEIÇÃO PASSIVA. RESPONSABILIDADE TRIBUTARIA. TERCEIROS ARROLADOS.

Caracterizada fraude pela prática recorrente e dolosa de sonegação fiscal, tal qual definida na Lei .4509, é imputável a responsabilidade aos sócios gerentes a luz dos preceitos do art. 135, III, do CTN, c/c com art. 1011 do Código Civil Brasileiro.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do recurso de ofício, e por maioria de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, em dar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relator, vencida a Conselheira Ester Marques Lins de Sousa.

A Fazenda Nacional primeiramente opôs embargos de declaração para discutir omissão quanto a questão específica relacionada ao limite de alçada, os quais foram rejeitados, em caráter definitivo, por meio de despacho.

Em seu recurso a Fazenda suscita divergência em relação às seguintes matérias: 1) Possibilidade de ajuste do cálculo do IRPJ e da CSLL devidos para a sistemática do arbitramento, sem o cancelamento do auto; 2) Caráter excepcional do arbitramento do lucro.

Em 16 de fevereiro de 2018 Presidente de Câmara deu seguimento ao recurso especial, nos seguintes termos:

1) Possibilidade de ajuste do cálculo do IRPJ e da CSLL devidos para a sistemática do arbitramento, sem o cancelamento do auto (e-fl.4755);

Declara a Recorrente que o colegiado a quo entendeu que a autoridade fiscal equivocou-se quanto ao regime de apuração dos tributos. Isso porque procedeu o lançamento com

base na sistemática do lucro real quando deveria ter realizado o lançamento pela sistemática do arbitramento. Nesse contexto, resolveu cancelar a atuação.

Acrescenta que tal entendimento contraria jurisprudência do CARF, uma vez que outros colegiados decidiram por ajustar o cálculo do IRPJ e da CSLL, inicialmente calculados pelo lucro real, para a sistemática do lucro arbitrado.

Para este tema, apresenta os acórdãos paradigmas n.º.1402-00.728 (da 2ª Turma da 4ª Câmara da 1ª Seção, de 29/09/2011) e n.º 1401-001.773 (da 1ª Turma da 4ª Câmara da 1ª Seção, de 26/01/2017). Transcreveu inteiro teor das ementas no corpo do recurso.

Os paradigmas informados encontram-se disponíveis no sítio do CARF, e até a data de interposição do recurso não haviam sido reformados. Destaque-se que o acórdão n.º.1402-00.728 foi embargado, e proferido novo acórdão com efeitos infringentes, mas que não alterou a matéria que aproveita ao recorrente.

O primeiro **paradigma n.º.1402-00.728** possui a seguinte ementa, no tocante ao tema:

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

Transcreve-se também o dispositivo do paradigma, por trazer comando referente à divergência:

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 do IRPJ e de CSLL, por entender que o lançamento deveria ter sido efetuado no regime do lucro arbitrado.(grifo da recorrente)

No sentido de demonstrar a divergência, a Recorrente transcreveu trechos do paradigma, dos quais merecem destaque os seguintes excertos:

Paradigma n.º.1402-00.728

Os demonstrativos acima, apurados pela fiscalização a partir de verificações, demonstram que a contabilidade da empresa não merece credibilidade, pois os valores das transações omitidas superam ao montante dos operações registradas. Não se pode conferir credibilidade à contabilidade, só porque ela preenche os requisitos formais, quando materialmente se verifica que ela não reflete a realidade da empresa.

(...)

O arbitramento do lucro não é faculdade concedida pela lei, mas sim imposição.(...)

(...)

*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. (grifo da recorrente)*

A partir dos trechos colacionados pela Recorrente, constatam-se situações fáticas semelhantes, posto que, em ambos os casos, retirou-se a credibilidade da contabilidade do contribuinte e considerou-se que seria obrigatório o arbitramento do lucro.

Todavia, enquanto o Colegiado do paradigma determinou que a partir das informações constantes dos autos fosse apurado o lucro arbitrado, aplicando-se o percentual de 9,6% do total da receita; no acórdão recorrido, o Colegiado decidiu por cancelar o lançamento efetivado com base no lucro real, sem recalcular os valores de IRPJ e CSLL pelo lucro arbitrado.

Por conseguinte, em relação ao primeiro paradigma nº.1402-00.728, **a Recorrente logrou êxito em demonstrar a divergência no que diz respeito à possibilidade de ajuste do cálculo do IRPJ e da CSLL devidos para a sistemática do arbitramento, sem o cancelamento do auto.**

A Recorrente apresentou um segundo paradigma nº **1401-001.773**, o qual restou assim ementado no que concerne à matéria:

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.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA.

A falta de comprovação da origem dos depósitos mantidos em contas-correntes da empresa fiscalizada implica na caracterização de omissão de receitas, cabendo à empresa que não atende aos anseios da fiscalização a comprovação de sua origem.

Mostra-se relevante transcrever parte do dispositivo do paradigma, por tratar da divergência:

(...) acordam em dar provimento parcial para ajustar a base de cálculo para o lucro arbitrado até o limite do valor lançado, nos termos do voto do redator designado. (...)

A Recorrente transcreve trechos do paradigma nº **1401-001.773**, dos quais merecem destaque as seguintes passagens:

A análise da imprestabilidade da escrituração como condição para o arbitramento está sob o crivo do controle administrativo e judicial tanto na direção do lançamento arbitrado, quando o correto deveria ser o regime pelo lucro real, quanto o contrário.

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

Era necessária, pois, a tributação pelo arbitramento.

(...)

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 seguiu sem ressalvas. Abaixo, transcrevo seus fundamentos:

(...)

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.

(...)

Conclusão

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. (grifos da recorrente)

Este segundo paradigma nº **1401-001.773**, assim como o primeiro, entendeu que não era cabível a apuração do IRPJ pelo lucro real, quando o valor omitido de receitas implicaria um lucro impraticável e decidiu pela desconsideração da contabilidade do contribuinte e pelo arbitramento do lucro. Considerou que não havia necessidade de cancelamento do auto, determinando a realização de ajuste matemático para apuração do lucro arbitrado.

De maneira contrária, o aresto recorrido, ao reconhecer a necessidade de arbitramento do lucro, cancelou integralmente o lançamento.

Vislumbram-se situações fáticas semelhantes, na medida em que paradigma e recorrido desconsideram a contabilidade do contribuinte e entenderam ser necessário o arbitramento do lucro. Não obstante, o paradigma considerou ser possível realizar ajustes nos cálculos do valor devido, adotando-se o cálculo do tributo pelo lucro arbitrado, enquanto que o acórdão a quo decidiu por cancelar o auto.

Sendo assim, o segundo paradigma nº 1401-001.773, ratifica a existência de divergência no que diz respeito à possibilidade de ajuste do cálculo do IRPJ e da CSLL devidos para a sistemática do arbitramento, sem o cancelamento do auto.

2) Do caráter excepcional do arbitramento do lucro

Defende a Recorrente que o arbitramento do lucro é medida excepcional, somente aplicável quando expressivos fatos tributáveis impedirem indiscutivelmente a quantificação do resultado do exercício.

Acrescenta que o aresto recorrido reconheceu a insubsistência integral do lançamento, efetivado com base no lucro real, sob o argumento de que seria inafastável, na hipótese concreta, a apuração com base no lucro arbitrado, contrariando jurisprudência do CARF.

Para demonstrar a divergência, apresenta o acórdão paradigma nº103-21.371 (da 3ª Câmara do Primeiro Conselho, de 10/09/2003). Transcreveu inteiro teor da ementa no corpo do recurso.

O paradigma nº103-21.371 encontra-se disponível no sítio do CARF e até a data da interposição do recurso não havia sido reformado. Transcreve-se a ementa:

ARBITRAMENTO DE LUCROS — OPÇÃO DO FISCO — EXCEPCIONALIDADE DA MEDIDA - Tem o Fisco a faculdade de arbitrar o lucro do sujeito passivo quando a sua escrita fiscal se mostra imprestável. Ao reverso não cabe ao sujeito passivo argüir a necessidade do arbitramento para a constituição de créditos tributários decorrentes de ilícitos verificados pelo Fisco ao exame da escrita fiscal, ainda que esta, eventualmente, possa conter equívocos. De resto a figura do arbitramento é meio extremo para apuração do lucro real e só deve ser utilizado em casos de evidente excepcionalidade.(grifo nosso)

Para demonstrar a divergência, a Recorrente transcreveu trechos do paradigma, dos quais, destacam-se as seguintes passagens:

Paradigma nº103-21.371

De qualquer maneira, centrando-se a postulação recursal no sentido de que 'se a escrita do contribuinte não apresenta as condições mínimas exigidas pela legislação' de tal sorte a propugnar pela 'apuração do imposto com base no lucro arbitrado', firma este Relator entendimento no sentido de que o pleito não procede. O arbitramento é mera faculdade do Fisco e não direito do sujeito passivo e, neste sentido, já decidiu a Câmara:(...)(grifo nosso)

Trata o paradigma, entre outras infrações, de omissão de receitas caracterizada pela não comprovação da origem; custos e despesas não comprovadas; e pagamentos a beneficiários não identificados. Apesar de não elidir as acusações, o sujeito passivo alegou que sua contabilidade continha irregularidades devendo ser efetivado o arbitramento do lucro.

O relator do paradigma sustentou que o arbitramento do lucro não é uma opção do contribuinte, mas sim uma medida excepcional e manteve o lançamento com base no lucro real.

De outra banda, o aresto *a quo*, após ressaltar a existência da infração de omissão de receitas, em consequência de depósitos realizados em contas-bancárias à margem da contabilidade, consignou entendimento de que o arbitramento do lucro era medida obrigatória e, por conseguinte, cancelou o auto de infração.

A partir do cotejo realizado pela Recorrente, constata-se a existência de entendimentos divergentes no que diz respeito ao caráter excepcional e facultativo ou obrigatório do arbitramento do lucro, na hipótese de omissão de receitas.

Isto porque, o paradigma entende que o arbitramento é uma faculdade da autoridade fiscal e medida excepcional. Contrariamente, o acórdão recorrido sustentou entendimento que o arbitramento do lucro era medida impositiva.

Sendo assim, tanto o paradigma quanto o acórdão recorrido partem de situação fática semelhante, qual seja, a omissão de receita decorrente de depósitos de origem não comprovada e não escriturados na contabilidade. Contudo, ensejaram entendimentos distintos no que toca à obrigatoriedade do arbitramento do lucro.

Logo, em relação ao paradigma **nº103-21.371, a Recorrente logrou êxito em demonstrar a divergência no que diz respeito ao caráter excepcional ou não do arbitramento do lucro pela autoridade fiscal.**

Além da demonstração da divergência, o recurso atende aos demais requisitos de admissibilidade.

Diante do exposto, com fundamento nos arts. 67 e 68, do anexo II do RICARF, proponho que seja **DADO SEGUIMENTO** ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

O sujeito passivo apresentou contrarrazões questionando exclusivamente o mérito do recurso.

É o relatório.

Voto

Conselheira Livia De Carli Germano, Relatora.

Admissibilidade recursal

O recurso especial é tempestivo. A despeito de inexistir questionamento da parte contrária, passo a examinar os demais requisitos de admissibilidade.

Quanto à **primeira matéria** (“*Possibilidade de ajuste do cálculo do IRPJ e da CSLL devidos para a sistemática do arbitramento, sem o cancelamento do auto*”), esta turma já analisou os paradigmas em questão no contexto do acórdão 9101-005.429, de abril de 2021, tendo o voto condutor admitido o recurso especial nos seguintes termos:

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.

Naquela oportunidade, esta Relatora votou por não conhecer do recurso quanto a tal matéria. Conforme expressado na declaração de voto juntada ao acórdão 9101-005.429, o não conhecimento ali se deu por dois motivos. Primeiro em função de uma prejudicialidade que esta Relatora verificou quanto ao não conhecimento de uma das matérias sustentadas naquele recurso (questão específica daquele processo que não é oportuno explicar aqui). Em segundo lugar, esta Relatora entendeu não existir divergência jurisprudencial por ausência de similitude fática entre os casos, nos seguintes termos:

(...)

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.

(...)

Olhando para o caso que ora se apresenta, verifica-se que, diferentemente do caso em debate no acórdão 9101-005.429, o voto condutor do acórdão ora recorrido pontuou a imprestabilidade da contabilidade em virtude *exclusivamente* de omissões nos registros, não fazendo qualquer juízo de valor quanto aos registros que efetivamente constavam da contabilidade.

De fato, o voto condutor do acórdão ora recorrido entendeu que seria o caso de arbitramento ante (i) a impossibilidade absoluta de se identificar a natureza das atividades em relação às quais ter-se-ia omitido receita, o que impediria verificar os tipos de despesas que teria incorrido; (ii) o fato de que a movimentação financeira foi identificada apenas por meio de extratos e informações prestadas pelas instituições bancárias, sendo que o sujeito passivo não se limitou a omitir receitas mas omitiu a existência das próprias contas-correntes; (iii) a circunstância de que os valores omitidos superaram em mais de 50% o valor efetivamente declarado.

Assim, o caso dos autos se aproxima, no aspecto fático, dos paradigmas, os quais trataram de arbitramento de lucros em função de omissão significativa de receitas, sendo que, ali, a contabilidade foi tida por imprestável não por se questionar os registros contábeis que ali constavam mas apenas por se concluir que não se poderia considerar confiável uma contabilidade que não registra grande parte das receitas.

Ante o exposto, conheço do recurso especial quanto à primeira matéria: “Possibilidade de ajuste do cálculo do IRPJ e da CSLL devidos para a sistemática do arbitramento, sem o cancelamento do auto”.

A segunda matéria do recurso especial refere-se ao “*Caráter excepcional do arbitramento do lucro*”

No caso, acórdão recorrido entendeu que, diante da imprestabilidade da escrituração, o arbitramento do lucro era medida que se impunha.

Neste item de seu recurso a Fazenda Nacional sustenta, em síntese, que o arbitramento é medida extrema que somente se justificaria ante a total imprestabilidade da escrituração, mas que, no caso, embora a escrituração tivesse vícios, não seria totalmente imprestável para apurar o lucro real, tanto é que a própria fiscalização foi capaz de autuar seguindo tal regime. Em suas palavras:

(...)

A desclassificação de escrita com o consequente arbitramento de lucros é uma salvaguarda do crédito tributário cujo exercício somente se justifica em caso extremo quando a contaminação seja de tal monta que inviabilize a apuração do lucro real da pessoa jurídica.

A jurisprudência administrativa e a judicial é pacífica no sentido de somente aceitar a desclassificação da escrita quando as deficiências apresentadas na escrituração sejam de tal monta que as tornam insanáveis, apesar dos esforços envidados pela fiscalização para o seu aproveitamento. As inexatidões contábeis detectadas pela fiscalização, consideradas pontuais e perfeitamente sanáveis com adições ao lucro líquido dos valores omitidos, não justificam o arbitramento do lucro da contribuinte.

O arbitramento pressupõe a impossibilidade de apuração do lucro real. No caso em tela, contudo, a fiscalização apurou, sem nenhuma dificuldade, o montante dos valores omitidos, e submeteu tal valor à tributação. O acórdão recorrido ignorou a excepcionalidade do arbitramento e o fato de que, na hipótese sob análise, a fiscalização tinha reais condições de apurar a omissão de receitas.

(...)

Como se percebe, o que a Fazenda Nacional pretende com este item de seu recurso especial é o reexame de fatos, isto é, uma nova avaliação dos vícios cometidos para que se verifique o nível da imprestabilidade da escrituração.

Acontece que o recurso especial não se presta à reanálise de fatos, mas à decisão sobre questões de direito, especificamente, divergências quanto à aplicação da legislação tributária, nos termos do artigo 67 do anexo II ao RICARF/2015.

A conclusão sobre se o arbitramento seria mandatório diante de determinados vícios apurados na escrituração, ou se não seria aplicável ante certos vícios, depende exclusivamente dos vícios analisados. Nesta seara, a divergência sobre se seria ou não caso de arbitramento não se dá quanto à aplicação do direito, mas dos fatos postos para exame.

Neste sentido, compreendo que o recurso especial da Fazenda Nacional não pode ser conhecido quanto à sua segunda matéria (“*Caráter excepcional do arbitramento do lucro*”).

Em homenagem ao princípio da eventualidade, passo ao exame dos paradigmas apresentados para esta segunda matéria de forma a verificar se houve demonstração de divergência jurisprudencial. E a resposta também é negativa.

De fato, conforme já mencionado, o voto condutor do acórdão recorrido entendeu que seria o caso de arbitramento ante (i) a impossibilidade absoluta de se identificar a natureza das atividades em relação às quais ter-se-ia omitido receita, o que impediria verificar os tipos de despesas que teria incorrido; (ii) o fato de que a movimentação financeira foi identificada apenas por meio de extratos e informações prestadas pelas instituições bancárias, sendo que o sujeito passivo não se limitou a omitir receitas mas omitiu a existência das próprias contas-correntes; (iii) a circunstância de que os valores omitidos superaram em mais de 50% o valor efetivamente declarado.

Foi diante disso que o voto condutor do acórdão recorrido concluiu que “*Não havendo, na escrita contábil do contribuinte, dados suficientes para identificar a movimentação financeira ou para se apurar o lucro (e não receita) dos contribuintes, a forma de apuração a ser (e não poder) adotada é o arbitramento*”.

Diferentemente, o acórdão indicado como paradigma entendeu que não seria o caso de arbitramento por estar diante de contexto diverso. Ali concluiu-se, após a análise dos fatos, que os vícios identificados seriam pontuais e não comprometeriam a prestabilidade da escrituração. Neste sentido, o voto condutor do acórdão 103-21-371 afirmou expressamente: “*Os ilícitos foram bem localizados e não geravam a necessidade do arbitramento ainda que se bata o sujeito passivo pela existência de deficiências. De resto incabível a recomposição da conta caixa até porque se isso tivesse que ser feito caberia ao sujeito passivo e não ao Fisco implementá-lo.*”

Assim, também em razão da ausência de demonstração de divergência jurisprudencial, não conheço do recurso especial quanto à segunda matéria.

Ante o exposto, oriento meu voto para conhecer parcialmente do recurso especial, apenas com relação à primeira matéria (“*Possibilidade de ajuste do cálculo do IRPJ e da CSLL devidos para a sistemática do arbitramento, sem o cancelamento do auto*”).

Mérito

O voto condutor do acórdão recorrido decidiu que a autuação fiscal deveria ter seguido o regime de lucro arbitrado, tendo em vista duas conclusões, uma quanto aos fatos, qual seja, a de que as demonstrações contábeis eram imprestáveis para apurar o lucro real, e uma quanto ao direito aplicável, isto é, por entender que o artigo 530 do RIR/99 impõe a adoção do lucro arbitrado em tal hipótese, não se tratando de mera faculdade da autoridade fiscal.

No primeiro item do seu recurso especial, a Fazenda Nacional não pretende questionar a conclusão de que o lançamento em questão deveria ter seguido o regime do lucro arbitrado, mas apenas o resultado dela, que foi o de cancelar a autuação. Isso porque, no entender da Recorrente, deveria a Turma recorrida ter determinado tão somente o recálculo dos tributos autuados, seguindo-se o regime do lucro arbitrado.

Quanto à consequência da incorreção quanto ao regime de apuração adotado pela autoridade fiscal, a decisão recorrida assim concluiu:

Vale destacar que, reconhecido o erro de apuração do tributo, não há como se tentar, apenas, adequar o lançamento ao regramento próprio; o regime de apuração é afeito ao aspecto quantitativo da norma jurídica e, neste passo, as conclusões aqui exaradas importarão na necessidade de realização de um novo lançamento, sendo imperioso o cancelamento da autuação propriamente.

Compreendo que a decisão recorrida foi acertada. Sobre o tema, esta 1ª Turma da CSRF já decidiu neste mesmo sentido por unanimidade, nos termos do voto da i. Conselheira Edeli Pereira Bessa no acórdão 9101-005.429, de abril de 2021 (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, Andrea Duek Simantob). Rendendo homenagens à então Relatora, adoto seu voto como razões de decidir para o caso dos autos:

(...)

Quanto à segunda matéria, 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. Seu voto condutor, 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.

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:

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).

“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 assim faça 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 conhecidos 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.

Ante o exposto, no mérito, oriento meu voto para negar provimento ao recurso especial.

Conclusão

Ante o exposto, oriento meu voto para conhecer parcialmente do recurso especial, apenas com relação à matéria “*Possibilidade de ajuste do cálculo do IRPJ e da CSLL devidos para a sistemática do arbitramento, sem o cancelamento do auto*” e, no mérito, na parte conhecida, nego-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano

