



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo n°** 19515.720865/2013-47  
**Recurso n°** De Ofício e Voluntário  
**Acórdão n°** 1401-001.727 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 15 de setembro de 2016  
**Matéria** IRPJ. CSLL.  
**Recorrentes** METALLICA INDUSTRIAL S/A (Contribuinte - Autuada), ROBERTO COSTILAS JUNIOR, NÍVEA DOS SANTOS COSTILA, MARIO DÉCIO BARAVELLI, EUROPARTS ADMINISTRAÇÃO DE BENS LTDA. e EUROCON CONSULTORIA E NEGÓCIOS LTDA (Responsáveis Solidários)  
FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

Ano-calendário: 2008

LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. LUCRO REAL. HIPÓTESE DE ARBITRAMENTO. É ilegal o lançamento com base no lucro real nas hipóteses em que a escrita contábil do contribuinte torna-se imprestável, devendo a autoridade administrativa proceder o arbitramento, nos termos dos arts 529 e 530 do RIR e art. 47 da Lei no. 8.981/95.

ANULAÇÃO DO LANÇAMENTO. MODIFICAÇÃO DE REGIME JURÍDICO. A modificação do regime jurídico de apuração do tributo do lucro real para o arbitrado, não é um mero ajuste na base calculada do imposto lançado, caracteriza-se como erro na fundamentação jurídica do lançamento, cuja resolução implica incidência de outra norma jurídica. Tal equívoco não pode simplesmente ser corrigido pela administração, em garantia as disposições dos artigos 142 e 149 do CTN, muito menos em sede de processo administrativo. É necessário a realização de outro ato de lançamento (aplicação), respeitando-se o prazo decadencial, pois o fundamento jurídico será diferente daquele que o Contribuinte impugnou no processo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, [por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso de ofício. Vencido o Conselheiro Antonio Bezerra Neto. Por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares e, no mérito, por maioria de votos, DAR provimento ao recurso, anulando o lançamento, nos termos do voto da relatora. Vencidos os

Conselheiros Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Marcos de Aguiar Villas Boas e Antonio Bezerra Neto que negavam provimento.]

Antonio Bezerra Neto - Presidente.

Aurora Tomazini de Carvalho - Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Presidente Antonio Bezerra Neto, Livia de Carli Germano, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Ricardo Marozzi Gregorio, Marcos de Aguiar Villas Boas, Julio Lima Souza Martins e Aurora Tomazini de Carvalho.

## **Relatório**

O presente processo administrativo teve origem na lavratura de 4 (quatro) Autos de Infração (fls. 3302/3347) em face da Recorrente, para exigir valores à título de IRPJ e reflexos de CSLL, COFINS, IPI, e PIS/PASEP relativos ao ano-calendário de 2008.

À contribuinte foi imputada a infração de comprovação inidônea de custos, realizada por esquema fraudulento com outras empresas que serviram para dar origem a estoque de mercadorias não comprovadas.

Tal fato resultou na imposição de responsabilidade solidária das seguintes pessoas:

- ROBERTO COSTILAS JUNIOR
- NÍVEA DOS SANTOS COSTILA
- EUROPARTS ADMINISTRAÇÃO DE BENS LTDA.
- EUROCON CONSULTORIA E NEGÓCIOS LTDA.

Aos valores dos créditos foram acrescidos multa de 150%, em razão da caracterização da fraude, e os juros, totalizando R\$ 83.000.632,01 (oitenta e três milhões e seiscentos e trinta e dois reais).

No Termo de Verificação Fiscal (fls. 3228/3301) a Fiscalização descreve, de forma pormenorizada, as infrações imputadas ao Contribuinte e a caracterização da fraude, que ensejou a atribuição de responsabilidade das pessoas acima mencionadas. Tais razões podem ser assim sintetizadas:

A fiscalização constatou que a Recorrente Metálica “adquiriu” matérias-primas das empresas distribuidoras de metias Stillo Ltda (Stillo) e Cobrenet comercial e distribuidora de metais e eletroeletrônicos Ltda-me (Cobrenet) no montante de R\$65.195.384,07 (sessenta e cinco milhões cento e noventa e cinco mil, trezentos e oitenta e quatro reais e sete centavos).

Todavia, as empresas Stillo e Cobrenet teriam sido criadas por interpostas pessoas com a finalidade de dar origem às supostas compras realizadas pela Metallica e ocultar os reais beneficiários.

Metallica, mesmo intimada e reintimada em relação às notas fiscais de compras de mercadorias junto à Stillo e à Cobrenet, não esclareceu e comprovou a efetiva entrada dos insumos recebidos na empresa e sua incorporação ao estoque de matérias-primas do estabelecimento. Também não logrou comprovar os transportes dessas mercadorias até seu estabelecimento, bem como não explicou a divergência entre as notas fiscais e os comprovantes de pesagem na balança em relação às placas dos veículos de transporte das mercadorias.

As riquezas geradas pela Stillo e Cobrenet, resultantes das vendas simuladas, não foram transferidas para os sócios constantes em seus atos sociais, mas, foram utilizadas para aquisição de bens em nome Sr. Roberto Costilas Júnior, sua esposa Nívea dos Santos Costilas e suas empresas Europarts Administração de bens Ltda e Eurocon Consultoria e negócios Ltda.

Segundo a fiscalização, a relação comercial entre a compradora Metallica e as vendedoras Stillo e Cobrenet era simulada, pois nunca teria efetivamente existido na realidade essa aquisição de mercadorias, tendo sido apenas uma forma de justificar os estoques de mercadorias da Metallica sem comprovação de origem.

As empresas Metallica, Stillo e Cobrenet são empresas constituídas por "laranjas", ou seja, por pessoas que não possuem nenhuma capacidade empresarial, inclusive houve a suspensão de uma alteração contratual da empresa Stillo por suspeita de "falsificação de assinatura".

Muito embora Stillo e Cobrenet tenham movimentado milhões de reais, aquela possuía apenas 3 funcionários e esta um único funcionário.

Como consequência da fraude, a fiscalização realizou a glosa de todas as compras da Metallica com Stillo e Cobrenet para efeito de apuração do lucro real, com reflexos no IRPJ e CSLL, bem como reflexos na apuração dos créditos de PIS COFINS.

Regularmente intimado, o contribuinte apresentou impugnação (fls. 3445/3507), na qual, além de preliminares de vício (superadas pela DRJ), alegou o seguinte:

- a) O Sr. Roberto Costilas Júnior não é e nunca foi acionista da Metallica, não possui qualquer poder diretivo ou ingerência administrativa na aludida empresa. Na verdade, o Sr. Roberto, através de suas empresas (Europarts e Eurocon) prestou naquele ano serviços específicos na área de consultoria e assessoria comercial e de vendas da Metallica, sendo remunerando, mediante a referida prestação de serviços e comissionamento, tudo conforme e as notas fiscais apresentadas.

- b) As empresas tidas como inidôneas, à época dos fatos, apresentaram fortes indícios de atividade comercial regular. Possuíam movimentação financeira advindas de pagamentos de outras empresas.
- c) A Metallica efetivamente comprou matéria prima da Stillo e Cobrente no período de 01.01.2008 a 31.12.2009. As informações sobre dúvidas no transporte são imprecisas, assim como aquela desconfiança quanto a controle de pesagem é vulnerável. Todavia, É incontroverso nos autos o efetivo pagamento pela Metallica, via compensação bancária, de todas as matérias-primas por ela adquiridas.
- d) A ação fiscal foi iniciada com quebra de sigilo fiscal e bancário, o que seria ilegal, pois o sigilo bancário não pode ser quebrado sem autorização judicial.
- e) Há incorreção insanável na sistemática de tributação utilizada no lançamento do auto de infração. O lançamento tributário apresenta erro de cálculo insuperável, posto que incidente sobre base de cálculo equivocada. Primeiramente, fez-se incidir tributação de IRPJ sobre a totalidade do valor das notas fiscais glosadas, sem excluir o IPI que é objeto de Auto de Infração derivado do processo administrativo nº 19515.720.867/2013-36, e está regido pelo princípio da não cumulatividade (RIR). Também, não elaborou o cálculo de lucro arbitrado - já que alega fraude, o que leva à desconsideração da escrituração contábil -, para, aí sim, encontrar a base de cálculo que serviria de paradigma para o cálculo de incidência de IRPJ, tributos reflexos e multa.

Os Responsáveis também apresentaram impugnação conjunta, na qual resumidamente alegam:

- a) Há mais de dez anos possui empresas para prestação de serviços no ramo, as quais também realizam negócios e administram bens. Esses são alguns dos motivos pelos quais testemunhou atos constitutivos de empresas do ramo de metais, no ano calendário de 1999. É da natureza da sua atividade (consultoria) o comparecimento em algumas oportunidades em empresas do segmento.
- b) As sociedades empresárias Europarts e Eurocon, têm como objeto especialmente a assessoria e consultoria comercial, com forte atuação no mercado de metais.
- c) Os valores auferidos pelas sociedades empresárias Impugnantes se distanciam sobremaneira dos valores apontados como tributos supostamente não recolhidos pela empresa atuada.
- d) As receitas auferidas pelas sociedades Eurocon e Europarts advindas das empresas atuadas Stillo e Metallica se constituem em não mais de 25% das receitas auferidas no ano calendário de 2008.
- e) A Sra. Nívea não conhece as pessoas informadas no Termo de Verificação, não possui qualquer poder de mando e sequer aparece em alguma operação comercial narrada no termo.

- f) O único fato descrito no Termo é o fato de ser esposa do Sr. Roberto Costilas Júnior, e a aquisição de um veículo em seu nome advindo de pagamento de prestação de serviços realizados por este com a autuada Stillo.
- g) Por estas razões requer a exclusão da responsabilidade solidária.

Em 30.01.2016, a 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Ribeirão Preto (SP) converteu o julgamento em diligência (3516/ 3557) para: i) confirmar se realmente foi glosada a totalidade das aquisições de matéria-prima básica utilizada pela contribuinte; ii) verificar se houve equívoco na constituição do crédito tributário quanto a modalidade de tributação (Lucro Arbitrado ao invés de Lucro Real); e iii) justificar esse procedimento.

Em resposta, (fls. 3565/3576) informou a fiscalização não se tratar de glosa total das aquisições de matéria-prima do contribuinte, mas tão somente a glosa das aquisições relativas a dois fornecedores, não obstante serem seus maiores fornecedores. Que, os custos não comprovados com documentação idônea foram glosados para efeito de apuração do Lucro Real, não havendo equívoco na constituição do crédito tributário, no que diz respeito à forma de tributação. O lucro não foi arbitrado porque o contribuinte apresentou sua escrita contábil e fiscal, que não foi descaracterizada pela fiscalização.

Em 25.04.2014, decidiu (3594/3668) a 5ª Turma da DRJ/RPO, em julgamento, pela inexistência das nulidades alegas. E, no mérito, pela necessidade de arbitramento do lucro, em razão da contabilidade da Contribuinte ter ficado imprestável. Manteve a responsabilidade e a multa qualificada em razão do convencimento da participação em esquema fraudulento.

Por se tratar de decisão que exonerou, ainda que parcialmente, o sujeito passivo do pagamento do tributo e respectivos encargos, contra ela foi interposto recurso de ofício nos termos do art. 34, I, do Decreto nº 70.235/72.

Regularmente intimada, a empresa autuada interpôs recurso voluntário no qual repete as alegações preliminares e de mérito suscitadas na impugnação, acrescentando que a decisão de 1ª instância seria nula porque inovou o lançamento.

Os responsáveis também interpuseram recurso voluntário, no qual basicamente repetem as alegações suscitadas na impugnação.

É o relatório

## **Voto**

AURORA TOMAZINI DE CARVALHO - Conselheira Relatora

## **Recurso de Ofício**

O Recuso de Ofício preenche os requisitos de admissibilidade e dele conheço.

O apelo está centrado em um ponto principal: a possibilidade, ou não, de se apurar resultados com base no lucro real, no caso em que a glosa dos custos decorre de fraude e corresponde a quase a integralidade das despesas de aquisição da empresa. Bem como a apuração do PIS/COFINS pelo regime não-cumulativo.

Como exposto, a DRJ julgou procedente em parte as impugnações do IRPJ e reflexos, para ajusta a base de cálculo dos autos de infração do IRPJ e da CSLL à sistemática do lucro arbitrado, bem como as bases de cálculo do PIS e da COFINS ao regime cumulativo, sob o fundamento de que os custos glosados, gerados em esquema fraudulento, correspondem à quase a totalidade do cobre adquirido industrializado e vendido pela Contribuinte, o que retira a credibilidade de sua escritura contábil, para fins de apuração dos tributos federais em conteúdo e obriga, nos termos da legislação vigente, o arbitramento do lucro pela fiscalização.

Entendo que a decisão da DRJ foi acertada neste ponto. Pelo que, transcrevo trechos, dado a clareza na fundamentação:

*“... Respeito o entendimento da Fiscalização, mas com a devida vênia, permito-me discordar.*

*Há que se diferenciar a glosa de custos de insumos essenciais, tal qual no presente caso, de uma glosa de despesas fictas quaisquer. Fossem despesas de consultoria inexistente, por exemplo, a glosa, mesmo de valores exorbitantes, em principio nada afetaria a consistência da apuração do lucro líquido da empresa. Mas a glosa do principal insumo, por si só, retira totalmente a credibilidade da escrita contábil da empresa, para fins de apuração dos tributos federais em comento.*

*A base de cálculo do imposto de renda pessoa jurídica é o lucro, definido conforme as suas três formas de apuração: real, arbitrado ou presumido, de acordo com o art. 44 do CTN.*

*Segundo o art. 6º do Decreto-lei 1.598/77, o lucro real é o lucro líquido do exercício, ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação própria. Por sua vez, o lucro líquido deve ser apurado com observância das disposições da lei comercial. A base de cálculo da CSLL é o lucro líquido ajustado de acordo com as prescrições da legislação específica.*

*Ao se deparar com custos contabilizados em valores fictos que representavam mais de 70% das receitas contabilizadas, cuja glosa implicavam em elevar o Lucro Real da empresa para mais de 60% dessas receitas, o único procedimento aplicável que coaduna com a legislação tributária em vigor seria o arbitramento dos lucro, bem como a apuração do PIS e Cofins no regime cumulativo.*

*(...) No caso dos autos, verifica-se, de forma inquestionável, que a contabilidade apresentada pela recorrente não atendia aos requisitos especificados nos incisos I e II do artigo 47 da Lei no 8.981, de 1997 e artigos 529 e 530, do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99), que nestas situações determinam que o lucro deve ser arbitrado*

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

*Ora, está patente que no presente caso o correto é a apuração das bases de cálculo do IRPJ e CSLL pela sistemática do Lucro Arbitrado e do PIS/Cofins pelo regime cumulativo”.*

Nos termos da legislação vigente, não compete à Fiscalização eleger que forma de apuração dos tributos adotar, quando diante de caso em que não há competente escrita fiscal. Nessas hipóteses, por expressa determinação da lei, deve ser feita a apuração dos tributos devidos com fundamento no lucro arbitrado. Essa é a única interpretação possível da regra do art. 47 da Lei no. 8.981/95:

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

*I – o contribuinte, obrigado à tributação com base no lucro real (...), 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 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 (...);*

*(...)*

*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”.*

A regra do artigo, que regulamenta as situações do arbitramento enuncia: “será”, não “poderá”. Em termos semânticos, o vocábulo “será” corresponde logicamente ao modal “obrigatório”, enquanto o “poderá” ao facultativo. O legislador, era livre para escolher o termo “poderá”, mas escolheu o “será”. De modo que, se for a ocorrência de algumas das situações enunciadas acima o arbitramento não é uma faculdade (permissão), é uma obrigação do fisco perante o sujeito passivo tributário e um direito deste em relação ao fisco.

No caso concreto, caracterizada a imprestabilidade da escrituração, a lei determina que a base de cálculo originariamente prevista na legislação (lucro real) seja substituída por outra legalmente prevista (lucro arbitrário).

O fato da fiscalização desconsiderar quase a totalidade (70%) das despesas apuradas como custo na determinação do lucro real, em razão da não comprovação da sua materialidade e tendo em vista terem as notas sido geradas dentro de um esquema fraudulento, torna a escrituração, apresentada pela Contribuinte, imprestável para determinar o lucro real da empresa. Situação que se enquadra na hipótese do art. 47 inciso II “b” do acima citado e enseja o arbitramento.

A hipótese normativa é bem delimitada: H: Se a escrituração a que estiver obrigado o contribuinte revelar indícios de fraude ou contiver vícios, erros ou deficiência que a

tornarem imprestáveis para determinar o lucro real; deve ser – C: o dever do fisco efetuar o lançamento pelo lucro arbitrado.

No caso concreto, toda a fundamentação dos autos de infração, feita no TVF (3228/3331) se volta para caracterizar uma operação fraudulenta. Nos termos da fiscalização, os custos envolvidos no esquema da fraude foram glosados em razão de sua comprovação inidônea. Tais custos, representam mais de 70% dos considerados pela empresa na apuração da base tributária naquele ano-calendário.

Se há o comprometimento de mais de 70% da escrituração fiscal da Contribuinte, não há como não dizer que ela se presta para determinar o lucro real. Certamente, neste caso, a base tributária não aferirá o lucro, mas a receita da empresa. Por este motivo, deve ser desconsiderada e o lucro arbitrado.

Não se sustenta o argumento da fiscalização de que a despesa glosada não representam o total das aquisições da matéria prima da Recorrente, mas tão somente relativas a dois fornecedores, pois se tratam dos dois maiores fornecedores da empresa.

No DRE do ano calendário de 2008 a Recorrente tinha como custo de fabricação de seus produtos comercializados o valor de R\$ 93.157.953,97 (noventa e três milhões, cento e cinquenta e sete mil, novecentos e cinquenta e três reais e noventa e sete centavos). A glosa procedida foi de R\$ 65.195.384,07 (sessenta e cinco milhões, cento e noventa e cinco mil, trezentos e oitenta e quatro reais e sete centavos), representando quase 100% dos insumos adquiridos, considerado que os outros custos referem-se à mão de obra, energia elétrica etc.

No caso concreto, embora não demonstrada a origem e materialidade dos custos, há comprovação de que houve dispêndio de recursos da empresa na aquisição de matéria prima, E, esta não está sendo levada em conta na composição da base tributária, se feita nos moldes apurados pela fiscalização (lucro real). A apuração pelo lucro arbitrado toma implicitamente em conta parcela dos custos e despesas automaticamente computadas mediante a aplicação de coeficientes de arbitramento sobre a receita da pessoa jurídica, fazendo com que, ainda que de forma presumida, a base tributária denote a renda e não a receita da empresa.

Certamente que este entendimento ampara-se na materialidade constitucional dos tributos exigidos, no entanto, ainda que não considerado o âmbito da delimitação da competência tributária, que impõe à legislação tributária infra-constitucional a limitação da tributação sobre a renda da pessoa jurídica (mesmo porque estou impedida de fazer esta análise em cumprimento à Súmula no. 2 deste Conselho), existe a previsão legal expressa do art. 47 inciso II “b” da Lei no. 8.981/95 e dos artigos 530 e 531 do RIR de que o lucro deve ser arbitrado se a escrituração apresentada pelo contribuinte revelar indícios de fraude ou vícios que a tornem imprestáveis.

No caso concreto, a glosa das despesas pela fiscalização, sob a alegação de fraude, por corresponder a valores importantes do custo de produção, torna a escrituração apresentada pela Contribuinte imprestável. Assim, não resta dúvida, que em razão da obrigatoriedade imposta pelas regras acima mencionadas, que o arbitramento aqui é um direito do Contribuinte e um dever do fisco.

Nesse mesmo sentido, são inúmeros os precedentes deste Conselho, conforme ementa abaixo:

**ASSUNTO: IMPOSTO DE RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ**

Data do fato gerador: 31/03/2005, 30/06/2005, 30/09/2005, 31/12/2005

DESPESAS E CUSTOS. FALTA DE COMPROVAÇÃO INTEGRAL. LUCRO REAL. IMPOSSIBILIDADE. LUCRO ARBITRADO. CABIMENTO.

O lucro arbitrado deve ser realizado quando o contribuinte deixa de apresentar à autoridade tributária todos os documentos comprobatórios de despesas e custos, sendo incabível o lançamento que considera lucro real a totalidade das receitas auferidas. (1ª. Turma da DRJ/SP1, de no.16-27.397, em 27/10/2010)

Nestes termos, por ser ilegal a tributação com base no lucro real nas hipóteses em que a escrita contábil o contribuinte torna-se imprestável, nego provimento ao Recurso de Ofício.

### **Recurso Voluntário do Contribuinte**

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, pelo que deve ser conhecido.

As razões levantadas pela Contribuinte podem ser sintetizadas: i) nulidade dos autos de infração; ii) imprestabilidade da escrituração, necessidade de arbitramento do lucro e nulidade por vício material do lançamento; iii) boa fé da recorrente; iv) efetiva demonstração de aquisição da matéria prima; v) ausência de gestão do Sr. Roberto, posto na condição de responsável tributário; vi) decadência vii) qualificação da multa. Para facilitar o trabalho decisório seguiremos a própria estrutura de argumentação da petição do recurso voluntário, os quais passamos a analisar.

#### **1. Nulidade dos Autos de Infração**

Três são as preliminares de nulidade alegadas pela Recorrente, as quais passamos: i) cerceamento de defesa em razão de não ter acesso às informações dos terceiros envolvidos na autuação; ii) vício de procedimento por reexame de período fiscalizado; iii) autuação fundada em quebra de sigilo bancário. Passamos a analisar pela ordem.

##### **1.1. Cerceamento de defesa**

Alega a Recorrente cerceamento de defesa, pois não poderia agir em nome dos terceiros e nem dispor de documentos, papéis ou informações das outras empresas citadas no Termo de Verificação.

Como bem asseverado na decisão da Junta de Impugnação Fiscal, o TVF descreveu todos os documentos relativos à empresa Cobrenet e Stillo, os quais foram todos juntados aos autos. A título de exemplo citamos: as Notas Fiscais de “vendas” à Metallica emitidas pela Stillo e Cobrenet, e respectivos comprovantes de pagamento, (fls. 428 e seguintes); Contratos Sociais e alterações de Stillo e Cobrenet (fls. 1924 e seguintes); Extratos Bancários da Stillo e Cobrenet (fls. 1463 e seguintes).

Portanto, rejeito essa preliminar.

##### **1.2. Vício de procedimento por reexame de período fiscalizado**

Recorrente alega vício na origem do procedimento fiscal, o qual compreende o reexame do ano calendário de 2008, anteriormente fiscalizado pela DRF/Guarulhos.

Aduz a Contribuinte que os agentes fiscais teriam atuado sem contar com a prévia e necessária autorização para o reexame de período fiscalizado. Somente em 20/08/2012 vieram a legalizar suas providências, através do MPF-F 08.1.11.00-2012-00372-2.

Nesse ponto a decisão da 5ª Turma da DRJ foi acertada e esclarecedora. O MPF foi emitido em 15/8/2012, ou seja, antes da lavratura dos autos de infração consta expressamente autorização do Sr. Superintendente da 8a. Região Fiscal, que alcança todas as unidades do Estado de São Paulo, para reabrir a Auditoria Fiscal do ano-calendário de 2008 na empresa Metallica.

Portanto, rejeito essa preliminar.

### **1.3. Autuação fundada em quebra de sigilo bancário**

Argumenta a Recorrente que a ação fiscal foi iniciada com quebra de sigilo fiscal e bancário, o que seria ilegal, pois o sigilo bancário não pode ser quebrado sem autorização judicial.

Tal assunto deve ser levado ao Poder Judiciário, pois não cabe aqui discutir a legalidade da Lei Complementar 105/01, que é válida, vigente e eficaz, e conferiu esse direito à administração pública como se pode perceber da leitura do artigo 1º, § 3º, VI, que prescreve não constituir violação do dever de sigilo a prestação de informações nos termos e condições estabelecidos nos seus artigos 2º, 3º, 4º, 5º, 6º, 7º e 10.

A Administração Pública está sujeita à observância da estrita legalidade, seus atos são vinculados à lei, nos termos do artigo 37, caput, da Constituição Federal. Sendo assim, apenas cabe a ela aplicar as leis de ofício.

Cabe ressaltar que, na condição de Conselheira deste Conselho Administrativo Fiscal, em razão das limitações do art. 26-A do Decreto nº. 70.235/72 e da Súmula CARF no. 2, apenas me cabe a análise da legislação infra-constitucional aplicada. De modo que, não me é dado competência para apreciar a questão de ser a Lei Complementar 105/01 compatível ou não com os demais dispositivos do sistema do direito positivo, nem se as práticas da Administração Pública, quando em conformidade à estrita legalidade ferem preceitos constitucionais.

Portanto, rejeito essa preliminar.

## **2. Mérito**

### **2.1. Imprestabilidade da escrituração e nulidade do lançamento**

Alega a Recorrente que diante do volume da glosa de custos, estaria equivocado o procedimento da fiscalização ao realizar o lançamento de ofício sobre os sistemática do lucro real, pois os valores glosados, sob a constatação de fraude, somam mais de 70% dos custos da empresa naquele exercício. Tal fato tornaria sua contabilidade imprestável e obrigaria a fiscalização proceder o lançamento na sistemática do lucro arbitrado.

Sobre este ponto específico, já nos posicionamos quando da análise do recurso voluntário, no sentido de acatar as razões da DRJ e a fundamentação da Recorrente

quanto a obrigatoriedade da fiscalização proceder o lançamento na sistemática de apuração do lucro arbitrado.

Insurge-se a Contribuinte, no entanto, contra a decisão recorrida por entender que a alteração do regime tributário não implica simplesmente em novos cálculos, como se posicionou a DRJ, mas em novo lançamento. E que, reconhecido o vício na apuração da base de cálculo dos tributos constituídos nos autos de infração deste processo, há de se reconhecer a nulidade do lançamento.

Até aqui concordamos integralmente com as conclusões dos julgadores da DRJ. Todavia, neste ponto, venho discordar e acolher as razões da Recorrente. A mudança para a sistemática do lucro arbitrado não pode ser realizada no julgamento administrativo, pressupõe procedimento próprio, isto é, novo lançamento tributário.

Nas hipóteses de arbitramento, deve-se seguir a rígida observância do princípio da reserva legal, do qual se infere que os atos de administração tributária, dentre os quais se destaca o lançamento, são atos administrativos vinculados.

Nos termos do artigo 142 do Código Tributário Nacional, compete privativamente à autoridade administrativa a constituição do crédito tributário pelo lançamento.

*Art. 142. Lançamento é o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível.*

O arbitramento representa um processo técnico alternativo para apuração do tributo devido. Tanto assim é que o artigo 148 do CTN fala em processo regular e ressalva no fim do texto a possibilidade de avaliação contraditória, administrativa ou judicialmente, por parte do sujeito passivo da obrigação tributária.

*Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrar aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial. (grifamos)*

Ao proceder o lançamento sob a sistemática do lucro real a fiscalização incidiu em erro de direito material. Equivocou-se com relação a norma jurídica aplicada ao caso concreto.

Sobre o erro de direito já tive oportunidade de me manifestar:

*Analisando o direito como corpo de linguagem, PAULO DE BARROS CARVALHO apresenta uma solução simples, mas muito bem elaborada, para a delicada questão do erro de fato e do erro de direito. Segundo o autor, visto o fato na sua contextura de linguagem, o “erro de fato” seria um problema de utilização inadequada das técnicas lingüísticas de certificação do evento, verificado quando o enunciado factual não correspondesse às provas produzidas, enquanto*

*o “erro de direito” seria um problema de subsunção, causado quando o enunciado protocolar constituído como fato jurídico busca fundamento numa norma, quando na verdade deveria buscar em outra. O “erro de fato” é um engano com relação aos recursos de linguagem utilizados para a produção do fato jurídico, é relativo às provas; aparece quando da releitura dos enunciados probatórios, nova situação jurídica, diferente daquela descrita pelo fato jurídico, é percebida. Já o “erro de direito” é uma confusão com relação à norma aplicada. É verificado quando, após a produção da norma individual e concreta constata-se que a norma aplicada não deveria ser aquela, mas outra. (Curso de Teoria Geral do Direito – o Constructivismo Lógico-Semântico, p. 442)*

Caracterizado o erro de direito, constata-se um equívoco na fundamentação jurídica do lançamento. A norma utilizada pela fiscalização no processo de subsunção do fato e constituição da relação jurídica tributária não é aquela que deveria ser incidida no caso concreto. Tal equívoco não pode simplesmente ser corrigido pela administração, em garantia as disposições dos artigos supra citados, muito menos em sede de processo administrativo. Ele torna todo o procedimento de aplicação realizado nulo.

É condição do lançamento, como ato administrativo vinculado, ter seu conteúdo atrelado à norma jurídica que lhe fundamenta. Nesse sentido é válido os esclarecimentos do Prof. Eurico Marcos Diniz de Santi:

*"No ato-norma de lançamento tributário, o motivo do ato é o fato jurídico tributário, i.e a ocorrência da vida real que satisfaz a todos os critérios identificadores tipificados na hipótese tributária. Quando o art. 142 dispõe em seu parágrafo único que a atividade de lançamento é vinculada e obrigatória, prescreve como devem ser arranjos os pressupostos do suporte fático do ato-norma de lançamento. Nos atos administrativos vinculados existe prévia e objetiva tipificação legal do único comportamento possível da administração em face de dado fato jurídico". (Lançamento Tributário, 2a. ed, Max Limonad, p. 165)*

*Prescreve o parágrafo único do art. 142 do Código Tributário Nacional que "A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional" É de se verificar do exposto até aqui que não é o ato-norma que recebe o qualificativo de vinculado, discricionário ou obrigatório: é a atividade que o precede, consubstanciada no suporte fático do fato jurídico suficiente para edição do ato-norma administrativo (Lançamento Tributário, p. 172 Max Limonad)*

No caso em questão a modificação do regime jurídico de apuração, não é um mero ajuste na base calculada do imposto lançado, implica a incidência de nova norma jurídica.

Aqui cabe a lição de Prof. Paulo de Barros Carvalho, ao estabelecer diferença entre a norma geral e abstrata (regra-matriz de incidência tributária) aplicada, que fundamenta o ato de lançamento e a norma individual e concreta, que constitui o fato jurídico tributário e a relação jurídica tributária introduzida pelo ato de lançamento, como seu conteúdo:

*Eis o conteúdo ou objeto do ato jurídico administrativo do lançamento tributário: introduzir no ordenamento positivo uma norma individual e concreta que guarde subsunção à regra-matriz de incidência, isto é, a norma*

*geral e abstrata instituidora do gravame. (Curso de Direito Tributário, p. 428. Ed. Saraiva)*

*"Não há como aplicar duas normas de conteúdos diferentes num único ato administrativo que deve conter motivo, objeto e finalidades específicas" (Curso de Direito Tributário, 26a. ed. Saraiva, p 428 e.462).*

A alteração do regime jurídico de apuração do tributo do lucro real para o arbitrado, como já pontuamos, é um erro de direito material, acarreta alteração da norma aplicada, mais precisamente do critério quantitativo, base de cálculo, da regra-matriz de incidência tributária. É necessário, assim, a realização de outro ato de lançamento (aplicação), para que a nova norma produza efeitos no mundo jurídico, respeitando-se o prazo decadencial, tendo em vista, com a alteração, a norma aplicada será outra e o fundamento jurídico será diferente daquele que o Contribuinte impugnou neste processo.

A autuação que aqui se discute traz por fundamento legal as normas atinentes ao lucro real, não faz qualquer menção aos artigos 529 e 530 do RIR ou 47 da Lei no. 8.981/95, que determinam as situações em que o lucro arbitrado deve ocorrer. A alteração, se promovida nos moldes do entendimento da DRJ, procedendo-se apenas o recálculo do tributo, geraria um confronto entre a norma fundamento de validade do ato e seu conteúdo, divergência que, por si só, já implicaria a nulidade do ato dado a incompatibilidade do seu conteúdo à sua fundamentação.

Nestes termos, dado a irregularidade do lançamento impugnado, o arbitramento demanda novo lançamento (regular), onde seu conteúdo esteja de acordo com a norma que lhe dá fundamento.

Neste sentido já se posicionou este E. Conselho:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRE!  
Ano-calendário: 2002 GLOSA TOTAL DE CUSTOS E DESPESAS, NÃO CABIMENTO.. Não é cabível a glosa total de custos e/ou despesas da pessoa jurídica por falta de comprovação. Se a escrituração da empresa não possui lastro em documentos hábeis e idôneos, a sua contabilidade não se presta a apurar o lucro real, de modo que o arbitramento do lucro deve ser adotado como forma de apuração dos tributos devidos (1102-00.366 - 2ª Turma Ordinária 16 de dezembro de 2010)

Reconhecida a imprestabilidade da contabilidade da Contribuinte para fins de apuração da base de cálculo pelo lucro real, deve ser feito o arbitramento, mediante novo lançamento, constituindo-se em erro material os autos de infração na forma em que foram realizados.

Se o caso é de lucro arbitrado e não lucro real, não é possível corrigir o vício no julgamento. É preciso um novo lançamento adotando a sistemática do regime pelo lucro arbitrado, fundamentado nas normas a ele relativas.

Neste sentido, acolho a tese recorrente de anulação do lançamento pelos vícios apontados.

**Conclusão**

Por tudo o que foi exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício e, no que diz respeito ao Recurso Voluntário, dele conheço e julgo PROCEDENTE o pedido de anulação dos autos por vício material.

Sala de Sessões, 15 de setembro de 2016.

*(documento assinado digitalmente)*

Aurora Tomazini de Carvalho - Relatora