



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10865.002430/2010-20
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-005.719 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 01 de setembro de 2021
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado FORUSI METAIS SANITARIOS LTDA EPP

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/07/2007 a 31/12/2007

LANÇAMENTO. ALTERAÇÃO DO CRITÉRIO JURÍDICO.
IMPOSSIBILIDADE.

A pretensão de correções no lançamento que não se limita ao mero ajuste no valor apurado, em decorrência de erros de fato comprovados, mas sim de modificação da própria regra-matriz de incidência aplicada, implica em alteração do critério jurídico adotado pela autoridade administrativa no exercício do lançamento, o que é expressamente vedado pelo art. 146 do Código Tributário Nacional - CTN.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial, e, no mérito, em negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Andréa Dueck Simantob - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Relator

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 (suplente convocado), Caio Cesar Nader Quintella, Andréa Dueck Simantob (Presidente). Ausente o conselheiro Alexandre Evaristo Pinto, substituído pela conselheira Junia Roberta Gouveia Sampaio.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de Divergência interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional – PFN (fls. 1150-1171), previsto nos arts. 67 e ss. do Anexo II do Regimento Interno do CARF - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015, contra o **Acórdão nº 1302-001.771**, da 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção do CARF, (fls. 1118-1132), proferido na sessão de 01/02/2016, integrado pelo **Acórdão** de embargos nº **1302-002.655**, de 15/03/2018, através do qual o colegiado decidiu dar provimento parcial ao recurso voluntário.

Os acórdãos recorridos receberam as seguintes ementas:

Acórdão nº 1302-001.771

ASSUNTO: SISTEMA INTEGRADO DE PAGAMENTO DE IMPOSTOS E CONTRIBUIÇÕES DAS MICROEMPRESAS E DAS EMPRESAS DE PEQUENO PORTE - SIMPLES

Ano-calendário:2005, 2006, 2007

IRPJ - DEPÓSITOS BANCÁRIOS - OMISSÃO DE RECEITAS - PRESUNÇÃO LEGAL - Caracterizam-se como receitas omitidas os valores creditados em conta corrente, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

SIMPLES FEDERAL. OPTANTE EXCLUÍDO. ADOÇÃO DO LUCRO PRESUMIDO. VEDAÇÃO.

É vedada a opção de apuração com base no lucro presumido para o optante excluído do Simples Federal no ano-calendário afetado pelos efeitos da exclusão se já tiver efetuado pagamentos sob outra modalidade de apuração.

Acórdão de embargos nº 1302-002.655

ASSUNTO: SISTEMA INTEGRADO DE PAGAMENTO DE IMPOSTOS E CONTRIBUIÇÕES DAS MICROEMPRESAS E DAS EMPRESAS DE PEQUENO PORTE - SIMPLES

Ano-calendário:2005, 2006, 2007

PROCESSUAL - INSTRUMENTALIDADE

A despeito de suscitada a ocorrência de contradição, nada impede o conhecimento dos embargos por outro fundamento, no caso, obscuridade.

PROCESSUAL - EMBARGOS DE DECLARAÇÃO POR OBSCURIDADE

Verificada a obscuridade, e aclarado o excerto, mesmo que a conclusão possa ser questionada do ponto de vista legal, acolhe-se os embargos sem efeitos modificativos, cabendo à parte interessada manejar o recurso competente para, se assim o quiser, buscar a sua reforma na instância competente.

Em 17/04/2018, os autos foram encaminhados à PGFN (fl.1149) para ciência do acórdão de embargos, tendo esta interposto o recurso especial interposto em 28/05/2018.

Em seu recurso a Fazenda suscitou divergência em relação às seguintes matérias:

I) Opção do contribuinte pelo regime de apuração do lucro, na hipótese de exclusão do Simples, à luz do art.32, §2º da LC n.123/2006.

II) Possibilidade de retificação do lançamento se o julgador entender por regime diverso de apuração do lucro.

Por meio do despacho de admissibilidade de fls. 1337/1345, a presidente da 3ª Câmara admitiu parcialmente o recurso interposto pela Procuradoria, apenas quanto à segunda matéria, nos seguintes termos:

II) Possibilidade de retificação do lançamento se o julgador entender por regime diverso de apuração do lucro

Declara a Recorrente que o Colegiado a quo entendeu que a apuração do 3º e 4º trimestres de 2007 deveria ter sido realizado com base no lucro presumido, opção do contribuinte, e não pelo lucro real, por conseguinte, afastou a exigência desses períodos.

Alega que, de maneira contrária, outros julgados do CARF decidiram por ajustar o cálculo do IRPJ e da CSLL devidos, alterando o regime de apuração do lucro aplicado inicialmente para o considerado correto.

Para demonstrar a divergência, apresenta os acórdãos paradigmas nº **1402-00.728** (da 2ª Turma da 4ª Câmara da 1ª Seção, de 29/09/2011) e nº **1401-001.773** (da 1ª Turma da 4ª Câmara da 1ª Seção, de 26/01/2017). Anexou inteiro teor dos acórdãos às e-fls. 1187-1199 e e-fls. 1200-1234, respectivamente.

Os paradigmas indicados encontram-se disponível no sítio do CARF e até a data de interposição do recurso não haviam sido reformados. Ressalte-se que em relação ao primeiro paradigma, houve embargos de declaração, onde foi proferido acórdão nº 1402-001.26, o qual conferiu efeitos infringentes ao acórdão nº 1402-00.728. A alteração diz respeito à decadência, mas houve ratificação dos demais aspectos. Logo, no que aproveita à Recorrente, não houve reforma.

O paradigma nº **1402-00.728** possui a seguinte ementa:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Anos-calendário: 2001, 2002

DECADÊNCIA. ARTIGO 62-A DO REGIMENTO DO CARF E DECISÃO NO RESP 973.733/SC. APLICAÇÃO OBRIGATÓRIA. Enquanto o STJ, pela composição competente, não corrigir o entendimento contido no RESP 973.733/SC, ou houver mudança no artigo 62-A do Regimento do Carf, o Conselheiro do Carf está obrigado a adotá-lo.

No caso não subsiste o argumento de que o STJ, em outros julgados decidiu de forma diversa ao disposto no RESP 973.733/SC, pois os integrantes do Carf estão obrigados a seguir as decisões do STJ em recursos repetitivos, cuja composição para deliberação não é a mesma das composições que decidem os recursos que não são submetidos ao regime de que trata o artigo 544-C.

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

TAXA SELIC. SÚMULA Nº 4. A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia SELIC para títulos federais.

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

Acórdão Recorrido:

Sendo que a tributação por regime diverso implica inovação de critério vedada à instância administrativa, e sendo que já se operou a decadência com relação ao período lançado, devem ser excluídos da tributação os valores relativos ao IRPJ e CSLL apurados no terceiro e quarto trimestre de 2007.

Paradigma nº1402-00.728

Em face da omissão de receita operacional caracterizada pela não contabilização de compras de mercadorias para revenda, conforme planilhas de fls. 06 a 10, foram exigidos os seguintes tributos:

I) IRPJ (fl. 04), com lucro real trimestral, (...)

ii) CSLL (FL. 29/31), com lucro real trimestral, (...)

(...)

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.(destaques da recorrente)

Trata o paradigma de lançamento de IRPJ e CSLL dos anos-calendários 2001 e 2002, em razão de omissão de receitas e glosa de prejuízos compensados indevidamente, onde a autoridade fiscal apurou os tributos com base no lucro real.

O Colegiado entendeu que a contabilidade do contribuinte não merecia credibilidade e que, far-se-ia imperiosa a tributação com base no lucro arbitrado, não sendo esta uma faculdade da autoridade fiscal. Por conseguinte, determinou a redução da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, aplicando a sistemática de apuração do lucro arbitrado.

Já o aresto a quo, tratou de lançamento de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS de empresa excluída do Simples pela sistemática do lucro real, onde o Colegiado recorrido entendeu que, para os 3º e 4º trimestres, o contribuinte poderia optar pela apuração dos tributos com base no lucro presumido, mas concluiu que não poderia aplicar a tributação por regime diverso, pois implicaria inovação de critério jurídico.

Percebe-se que as situações (SIC) fáticas são diferentes, mas se assemelham no que diz respeito ao fato de que em ambos os casos trataram de lançamento de ofício com base em um determinado regime de apuração dos tributos (lucro real). Posteriormente, os Colegiados da Câmara Baixa entenderam que o lançamento deveria ter sido realizado com base em regime de apuração diverso (lucro presumido, no recorrido e lucro arbitrado, no paradigma).

Diante da constatação pelo Colegiado a quo de que o regime de apuração dos tributos não deveria ser aquele utilizado pela autoridade fiscal no momento do lançamento (lucro real), mas outro distinto (lucro presumido), decidiu por cancelar a exigência dos tributos sob o argumento de não ser possível, em sede de discussão administrativa, retificar o lançamento para regime diverso, sob pena de alterar o critério jurídico da autuação.

De outra banda, no paradigma, o Colegiado entendeu que não seria aplicável o regime de apuração pelo lucro real, mas sim o arbitrado, e determinou a retificação da base de cálculo para ajustá-la à sistemática de apuração do lucro arbitrado.

Sendo assim, tanto o paradigma quanto o acórdão recorrido partem de situações fáticas semelhantes, quais sejam, a realização do lançamento dos tributos com base em determinado regime de apuração (lucro real) e, posteriormente, a constatação pelos Colegiados da 2ª Instância, de que a autoridade fiscal deveria ter adotado regime distinto.

Contudo, ensejaram conclusões distintas no que toca à possibilidade de alteração do regime adotado pela instância julgadora. No recorrido, o Colegiado decidiu que não era possível retificar o lançamento para outro regime de apuração, de maneira contrária, o paradigma entendeu que tal alteração seria possível.

Logo, em relação ao paradigma nº1402-00.728, **a Recorrente logrou êxito em demonstrar a divergência no que diz respeito à possibilidade de retificação do lançamento se o julgador entender por regime diverso de apuração do lucro.**

A recorrente apresentou um segundo paradigma nº 1401-001.773, assim ementado no que se refere à matéria objeto da divergência:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA-IRPJ

Ano-calendário:2002, 2003

LUCRO REAL X LUCRO ARBITRADO. POSSIBILIDADE DE ALTERAÇÃO DO CÁLCULO PELO JULGADOR.

Todos os critérios utilizados pela autoridade fiscal para arbitrar ou deixar de arbitrar estão sob o crivo da autoridade julgadora, uma vez que o lançamento é atividade administrativa vinculada. Nada obstante, se o julgador entender que o lançamento deveria ter sido realizado pelo arbitramento no lugar do lucro real, ao revés de afastar integralmente a exigência, deverá promover o seu novo cálculo, pois este depende de simples operações matemáticas.(grifo nosso)

Além da ementa, a Recorrente transcreveu trechos do voto, com destaque para os seguintes excertos:

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.

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.

(...)

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.(grifo nosso)

Este segundo paradigma também aborda a questão do lançamento de ofício ter sido realizado sob um determinado regime de apuração, qual seja, o lucro real; todavia, o Colegiado entendeu que era necessária a tributação pelo arbitramento do lucro. Nesse sentido, determinou a alteração da base de cálculo para ajustá-la à apuração pelo lucro arbitrado, até o limite do valor lançado.

Dessarte, este segundo paradigma nº 1401-001.773, também aborda a questão do regime de tributação a ser aplicado, todavia adota conclusão distinta do acórdão a quo, razão pela qual ratifica a existência de divergência no que diz respeito à possibilidade de retificação do lançamento na instância administrativa.

Diante do exposto, com fundamento nos arst.67 e 68, do anexo II do RICARF, proponho que seja **DADO SEGUIMENTO PARCIAL** ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, apenas no que se refere à matéria constante do item **II) Possibilidade de retificação do lançamento se o julgador entender por regime diverso de apuração do lucro.**

[...]

Com fundamento nos artigos 18, inciso III, 67 e 68 do Anexo II do RICARF, aprovado pela Portaria MF n.343/2015, **DOU SEGUIMENTO PARCIAL** ao recurso especial interposto pelo Fazenda Nacional, apenas no que se refere à matéria constante do item **II) Possibilidade de retificação do lançamento se o julgador entender por regime diverso de apuração do lucro.**

A Procuradora da Fazenda Nacional tomou ciência do despacho e não apresentou agravo ao mesmo (fl. 1347).

Com relação ao recurso especial da Procuradoria da Fazenda Nacional, na parte em que restou admitida, a recorrente apresenta os seguintes argumentos:

[...]

A questão central que se discute no presente feito diz respeito à possibilidade de preservação parcial do lançamento. Isto é, uma vez decidido pelo CARF que houve equívoco na forma de apuração do tributo, que deveria ter sido lançado na opção eleita pelo contribuinte no tocante aos terceiro e quarto trimestres de 2007, defende-se a possibilidade de promover-se ajustes na exigência, ao invés de afastá-la.

Entende-se, na linha apresentada no acórdão paradigma nº 1401-001.773, que “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”.

Ora, considerando-se o equívoco na apuração do tributo devido pelo contribuinte no tocante aos terceiro e quarto trimestres de 2007, e a patente necessidade de revisão, não havendo dúvida quanto à infração imputada ao sujeito passivo, o presente lançamento se torna necessário, com o intuito de se preservar o direito da Fazenda Pública na constituição do correto montante do crédito tributário.

Trata-se de mero ato para salvaguardar eventual crédito tributário representado pelo presente lançamento, não havendo razão plausível para se declarar a improcedência da exigência fiscal no tocante aos terceiro e quarto trimestres de 2007, se a mesma pode ser ajustada.

Portanto, desnecessário e ilegal o afastamento da exigência no tocante aos terceiro e quarto trimestres de 2007, bastando-se sua revisão pela autoridade julgadora, procedendo-se os ajustes necessários, para sanar eventuais equívocos na determinação da matéria tributável.

[...]

(destaques conforme original)

A contribuinte, cientificada das decisões proferidas e do recurso especial da Procuradoria, bem como do despacho de sua admissão parcial em 20/08/2018 (fls. 1358), também apresentou recurso especial em face das decisões proferidas pela 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara, tendo seu seguimento negado por meio do despacho da presidente da Câmara recorrida (fls. 1377/1387), confirmado pelo despacho de agravo da presidente da CSRF (fls. 1434/1443).

Apresentou, também, suas contrarrazões ao recurso da Procuradoria da Fazenda Nacional em 12/09/2018 (fl. 1359), alega, em síntese:

- a) que, uma vez constituído o crédito tributário, através do lançamento, e regularmente notificado o sujeito passivo, a autoridade fiscal não mais poderá modificá-lo, por força do chamado princípio da imutabilidade do lançamento tributário, consagrado no artigo 145 do CTN;
- b) que uma vez que o sujeito passivo foi regularmente notificado do lançamento, não há a possibilidade de sua alteração, salvo nas taxativas hipóteses do artigo 149 do CTN;

- c) que as hipóteses descritas no artigo 149 do CTN são denominados “erros de fato”, o qual recai sobre elementos ou circunstâncias fáticas erroneamente avaliados pelo agente fiscal quando examina os atos, as situações e as práticas negociais do sujeito passivo que interessam ao lançamento tributário, que podem ser alterados sem que impliquem na violação ao princípio da imutabilidade do lançamento;
- d) Que o “erro direito” assenta na avaliação equivocada dos fundamentos jurídicos que autorizam o agente fiscal a realizar o lançamento tributário; e
- e) que, além de tratar se de erro de direito, já se operou a decadência com relação ao período lançado, e não caberia a retificação do lançamento de um crédito tributário, cujo fato gerador se deu há mais de 10 (dez) anos.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado, Relator.

O recurso especial é tempestivo e foi regularmente admitido pela presidente de Câmara.

Não tendo sido contestada a admissibilidade do recurso e estando perfeitamente caracterizada a divergência suscitada, entendo que o mesmo deve ser conhecido, adotando-se os fundamentos do despacho de admissibilidade, nos termos do art. 50, § 1º da Lei nº 9.784/1999.

No mérito, entendo que não assiste razão à Procuradoria da Fazenda Nacional em seu apelo.

O acórdão recorrido assim se pronunciou sobre a questão:

[...]

Por outro lado, também não procede sua alegação de que prefere ao regime do lucro presumido. A possibilidade de adoção do regime do lucro presumido para optante excluído do Simples somente foi positivada pela Lei Complementar nº 123/2006 (Simples Nacional). Até então a matéria era regida pelo art. 16 da Lei nº 9.317/96, *verbis*:

Art. 16. A pessoa jurídica excluída do SIMPLES sujeitar-se-á, a partir do período em que se processarem os efeitos da exclusão, às normas de tributação aplicáveis às demais pessoas jurídicas.

A norma geral de tributação aplicável às demais pessoas jurídicas a que alude o art. 16 encontra-se na Lei nº 9430/96, que prescreve ser o pagamento da primeira ou única quota do imposto devido correspondente ao primeiro período de apuração de cada ano-calendário aquele que define as opções pelo lucro real anual (art. 3º, parágrafo único) ou pelo lucro presumido (art. 26, §1º). Na ausência deste pagamento, o regime geral aplicável é o do lucro real trimestral, *verbis*:

Art. 3º A adoção da forma de pagamento do imposto prevista no art. 1º, pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime do lucro real, ou a opção pela forma do art. 2º será irretratável para todo o ano-calendário.

Parágrafo único. A opção pela forma estabelecida no art. 2º será manifestada com o pagamento do imposto correspondente ao mês de janeiro ou de início de atividade.

...

Art. 26. A opção pela tributação com base no lucro presumido será aplicada em relação a todo o período de atividade da empresa em cada ano-calendário.

§ 1º A opção de que trata este artigo será manifestada com o pagamento da primeira ou única quota do imposto devido correspondente ao primeiro período de apuração de cada ano-calendário.

O contribuinte excluído do Simples Federal estava, assim, logicamente impossibilitado de adotar os regimes do lucro real anual ou lucro presumido, obrigado que está a prestar a Declaração Simplificada e a recolher sob o regime do Simples. Restava-lhe, tão somente, a adoção do lucro real trimestral ou a sujeição ao arbitramento.

Todavia, a partir de 01/07/2007, passa a ter plena vigência o §2º do art. 32 da Lei Complementar nº 123/2006, que garante expressamente o direito do excluído optar pelo lucro real anual ou lucro presumido, a partir do período em que se processarem os efeitos da exclusão. O dispositivo é aplicável à recorrente, que não se manifestou na fase não contenciosa.

A mudança de critério de apuração no ano de 2007 (sendo lucro real trimestral no 1º e 2º trimestres e lucro presumido nos 3º e 4º semestres) não viola o art.26 da Lei nº 9.430/96, pois o §2º do art. 32 da Lei Complementar nº 123/2006 é lex posterior e também lex specialis neste particular (situação específica de exclusão do Simples Nacional), derogando, portanto, o art. 26 da Lei nº 9.430/96.

Sendo que a tributação por regime diverso implica inovação de critério vedada à instância administrativa, e sendo que já se operou a decadência com relação ao período lançado, devem ser excluídos da tributação os valores relativos ao IRPJ e CSLL apurados no terceiro e quarto trimestre de 2007. A decisão relativa ao IRPJ e CSLL deve-se estender ao PIS e à Cofins, pois a adoção do regime do lucro presumido impõe aplicação do regime estabelecido na Lei nº 9.718/98 para a Cofins (art. 10, II, Lei nº 10.833/2003) e na Lei nº 9.715/98 para o PIS (art. 8º, II, Lei nº 10.633/2002), inviabilizando a permanência no regime de não cumulatividade.

[...] (grifei)

A pretensão de alteração no critério jurídico adotado no lançamento regularmente notificado mediante a aplicação de outra regra matriz de incidência é vedada tanto pelas normas gerais de direito tributário quanto pelas que regem o processo administrativo fiscal.

Com efeito, a postulação da recorrente não se limita ao mero ajuste no valor do lançamento em decorrência de erros de fato, mas sim da modificação da norma conformadora do fato gerador e da respectiva base de cálculo da apuração que foi aplicada pela autoridade lançadora.

No presente caso, defende a PFN, a possibilidade de retificação pela autoridade julgadora do próprio critério jurídico adotado lançamento formalizado o que é expressamente vedado pelo art. 146 do Código Tributário Nacional – CTN, *verbis*:

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 retificação do lançamento, nos casos admitidos em lei, somente pode ser realizada pela autoridade administrativa competente para efetuar o lançamento. No caso falece competência para a autoridade julgadora promovê-lo, pois implicaria em nulidade do ato decisório, nos termos do art. 59 do Decreto nº 70.235/1972:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e **decisões proferidos** por autoridade incompetente ou **com preterição do direito de defesa**.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

Ademais, tal mudança implicaria em cerceamento ao direito de defesa da contribuinte, pois foi notificada da pretensão fiscal com fundamento em outra regra matriz, diante da qual apresentou suas razões de defesa.

Com efeito, o art. 145 do CTN prevê a alteração do lançamento em face das impugnações e recursos, quanto às matérias de fato discutidas, quando importem apenas em ajustes no *quantum* devido apontado no auto de infração, *verbis*:

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

I - **impugnação do sujeito passivo;**

II - **recurso de ofício;**

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

De se observar que os ajustes que venham a ser promovidos pela autoridade julgadora, nos casos de constatação de erros de fato na apuração do *quantum* devido, somente alcançam os casos que levem a sua redução, pois falece competência aos órgãos julgadores de promover ajustes positivos no lançamento, ainda que restem comprovados os erros na apuração em prejuízo do Fisco.

Para complementação dos valores lançados em face de erros apurados em desfavor do Fisco impõe-se a realização de lançamento complementar pela autoridade administrativa competente, nos termos do art. 145, inc. III, observado o prazo decadencial nos termos do parágrafo único do art. 149 do CTN¹.

¹ Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

I - quando a lei assim o determine;

II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;

III - quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade;

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

V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;

VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;

Ainda assim, nesses casos, haveria de ser franqueado novo prazo de impugnação ao sujeito passivo em face do lançamento complementar, como dispõe o art. 18, § 3º do Decreto nº 70.235/1972, *verbis*:

Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-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)

[...]§ 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, que regulamenta o processo de determinação e de exigência do crédito tributário da União, ao dispor sobre esta hipótese legal, aponta claramente para as situações que constituam erros de fato no lançamento original, em conformidade com os art. 145, III e 149 do CTN, e também ressalta a necessidade de que seja oportunizada a instauração de novo contencioso, para que não haja cerceamento ao direito de defesa:

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:**

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;

IX - quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial.

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

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.

Nota-se que, mesmo que no caso de lançamento complementar pela autoridade fiscal competente em face da constatação de erro de fato no lançamento original, que implique em sua majoração, ainda há que ser feita a notificação do sujeito passivo dentro do prazo decadencial, com abertura de novo prazo para a impugnação dos novos fatos considerados na autuação complementar.

Nada disto seria factível no presente caso: - não se trata de erro de fato, mas de critério jurídico adotado; - falta competência à autoridade julgadora para modificar o lançamento; - não haveria a possibilidade de reinaugurar o contraditório, violando o direito de defesa e o prazo decadencial já teria sido ultrapassado.

As considerações feitas acima visam apenas a demonstrar a ausência de possibilidade da pretensão da Procuradoria da Fazenda Nacional quando observadas as normas gerais aplicáveis ao lançamento e ao processo administrativo fiscal em seu conjunto.

Não obstante, como afirmado desde logo, o óbice legal está, sem dúvida, fixado expressamente no art. 146 do CTN, de modo que a pretensão fazendária não pode ser acolhida.

A jurisprudência desta 1ª Turma da CSRF é firme nesse sentido, conforme se colhe dos seguintes acórdãos:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2005

LANÇAMENTO. IRPJ. LUCRO REAL. AJUSTE DE VALORES. LUCRO ARBITRADO.

No caso de contribuinte optante do Simples, se a Fiscalização promove a exclusão de ofício desta modalidade de apuração de tributos, e não dispõe de livros para apurar pelo Lucro Real, deve ser feito o arbitramento de lucros.

ALTERAÇÃO NA FORMA DE APURAÇÃO ADOTADA PELA FISCALIZAÇÃO.

Se a Fiscalização apurou o crédito tributário pelo Lucro Real, não é possível manter a autuação, transformando essa forma de apuração em Lucro Arbitrado.

(Acórdão nº 9101-002.569, de 13 de março de 2017, Relatora: Adriana Gomes Rego)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 1998, 1999, 2000, 2001

OMISSÃO DE RECEITAS. ARBITRAMENTO. ALTERAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO DO LANÇAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

As Turmas ordinárias de julgamento não têm competência para alterar o critério jurídico do lançamento realizado, devendo verificar apenas a correção ou incorreção do lançamento efetuado, de modo a mantê-lo ou rechaçá-lo do mundo jurídico.

(Acórdão nº 9101-003.129, de 3 de outubro de 2017, Relator Gerson Macedo Guerra)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 1999, 2000, 2001

NULIDADE. DECISÃO ADMINISTRATIVA QUE MODIFICA CRITÉRIO DO LANÇAMENTO DE IRPJ. CTN, ART. 146. ERRO DE DIREITO. CTN, ART. 149, IV. DECRETO 70.235/1972, ART. 59, II, §3º.

A decisão da DRJ que altera o regime de apuração do IRPJ, de lucro real para lucro presumido, é nula, por ofensa ao artigo 146, do Código Tributário Nacional.

O erro de direito não é passível de correção por julgadores administrativos, em observância ao artigo 149, IV, do Código Tributário Nacional.

O artigo 59, §2º, do Decreto nº 70.235/1972, autoriza seja superada a nulidade do lançamento tributário quando a autoridade julgadora “puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo”. Não há previsão legal para superação da nulidade para prolação de decisão desfavorável ao sujeito passivo.

(Acórdão nº 9101-003.157, de 05 de outubro de 2017, Relatora Cristiane Silva Costa)

Por todo o exposto, voto no sentido de conhecer e, no mérito, negar provimento ao recurso especial da Procuradoria da Fazenda Nacional.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado