



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 10882.002868/2004-51
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 9101-003.157 – 1ª Turma
Sessão de 05 de outubro de 2017
Matéria IRPJ
Recorrente LOGÍSTICA OPERAÇÕES PROMOCIONAIS E EVENTOS LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Voluntário e, no mérito, em dar-lhe provimento parcial para reformar o acórdão recorrido, com retorno dos autos à DRJ para novo julgamento. Julgamento iniciado na reunião de 09/2017 e concluído em 05/10/2017.

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rego - Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

Cristiane Silva Costa - Relatora

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).

Relatório

Esclarecimento inicial (existência de dois processos administrativos):

Inicialmente, esclareço que haverá julgamento conjunto dos processos administrativos nº 10882.002868/2004-51 e 13896.002623/2008-97, que tiveram origem no mesmo Auto de Infração. O processo nº 13896.002623/2008-97 foi resultado de desmembramento pela Delegacia da Receita Federal de Barueri após a decisão da DRJ (no processo 2004) que havia julgado parcialmente procedente os lançamentos tributários.

Atualmente, tramitam ambos os processos, sendo sorteados à minha relatoria, constando os seguintes recursos em cada um destes:

a) recurso voluntário do contribuinte contra acórdão do Colegiado *a quo*: consta do processo administrativo nº 10882.002868/2004-51

b) recursos especiais, da Procuradoria e do contribuinte: constam do processo administrativo nº 13896.002623/2008-97, não tendo sido admitido o recurso especial do contribuinte.

Desde já esclareço que consta decisão do Presidente da 1ª Câmara da Primeira Seção deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Conselheiro André Mendes Moura - fls. 2.595) tratando desta questão:

Antes de abordar as divergências que pretende solucionar, o recorrente apresenta questão de ordem processual, a qual deve ser apreciada em caráter preliminar. No entendimento do recorrente, é indevido o procedimento que dividiu em dois processos o julgamento dos presentes autos de infração. (...)

O artigo 8º do Regimento Interno da CSRF, constante da mesma portaria, possui a seguinte redação:

Artigo 8º Compete também à Câmara Superior de Recursos Fiscais, por suas Turmas, julgar recurso voluntário de decisão de Câmara que prover recurso de ofício.

Diante dessa norma, entendo que assiste razão ao recorrente quando se insurge contra a decisão que dividiu em dois o processo original. Tanto o recurso voluntário quanto o recurso especial deve ser julgado pela Câmara Superior de Recursos

*Fiscais, não havendo motivo relevante para a divisão realizada.
(...)*

Tanto o recurso voluntário quanto o recurso especial deve ser julgado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, não havendo motivo relevante para a divisão realizada.

Ademais, não há como duvidar de que os dois processos são reflexos, nos termos do artigo 6º, §1º, III, do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015, devendo ser, no mínimo, julgados em conjunto.

Assim, entendo que os dois processos devem ser julgados em conjunto pela Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Além do despacho acima reproduzido, consta expressa recomendação do Presidente de Turma para distribuição dos processos para julgamento em conjunto (fls. 2.611), devidamente acolhida pelo Presidente da Primeira Seção (fls. 2.612).

Diante disso, o relatório a seguir será comum a ambos os processos para facilitar a análise. O julgamento dos recursos, no entanto, será dividido na forma mencionada acima (recurso voluntário julgado no processo administrativo nº 10882.002868/2004-51 e recurso especial da Procuradoria constará do acórdão no processo administrativo nº 13896.002623/2008-97).

Primeiramente, será julgado o processo 10882.002868/2004-51, no qual consta alegação de nulidade de decisão da DRJ. Tal matéria, se acolhida por este Colegiado, poderia implicar no retorno dos autos e, assim, prejudicialidade na análise das demais matérias.

Passo, assim, ao relatório conjunto dos processos:

Relatório:

Trata-se de processo originado pela lavratura de Auto de Infração de IRPJ, CSLL, PIS quanto ao ano-calendário de 1999, 2000 e 2001 (fls. 1.429 - volume 7 do proc de 2008). O auditor fiscal impôs multa de 150% sobre o crédito tributário e, ainda, aplicou multa sobre estimativas mensais declaradas em outubro e novembro de 1999, mas não pagas; como também estimativas mensais recalculadas com relação às receitas omitidas relacionadas aos meses de março a dezembro de 1999, janeiro a dezembro de 2000 e janeiro de 2001.

Consta do Termo de Verificação Fiscal (fls. 1.434/1446, volume 8, processo 13896.002623/2008-97):

Cabe esclarecer que o contribuinte não opera no endereço informado no cadastro da SRF, indicado no campo 03 acima. Efetuei diligência nesse endereço e constatei que no local opera um serviço de recebimento de correspondências de várias empresas, prestando-se a ser apenas uma espécie de caixa postal do contribuinte. A atendente informou que o local não era utilizado na operação da empresa e que seus representantes somente freqüentam o local para coletar as correspondências recebidas.

Através do Termo de Início de Fiscalização o contribuinte foi intimado a apresentar os extratos bancários e a documentação comprobatória da origem dos valores depositados em suas contas bancárias, com o propósito de obter justificativa para a expressiva movimentação financeira informada à SRF pelas instituições financeiras, relativamente aos períodos de 1999, 2000 e 2001, aparentemente incompatível com o capital e com as disponibilidades financeiras declaradas da empresa.

A cópia das declarações de informações econômico-fiscais da pessoa jurídica foram anexadas às folhas 1248 a 1285 (D PJ 2000/1999), 1286 a 1323 (DIPJ 2001/2000) e 1324 a 1360 (DIPJ 2002/2001).

Em decorrência da falta de atendimento, o contribuinte foi novamente intimado em 04/08/2004, através do Termo 2004.00115/02, anexado às folhas 07 e 08.

Em atendimento ao Termo 2004.00115/02 o contribuinte apresentou a carta anexada à folha 11, com data de 21/09/2004, e informou que a empresa realizou operações de compra e venda de títulos, recebendo comissões em decorrência dessas transações. O contribuinte apresentou a planilha intitulada "Fluxo de Operações Logística/HardSell", anexada às folhas 12 a 44, e cópias simples dos contratos de compra e venda dos títulos.

Os extratos bancários contendo a movimentação bancária dos períodos 1999, 2000 e 2001 foram apresentados pelo contribuinte em 29/09/2004 e foram anexados às folhas 608 a 785.

O contribuinte apresentou os livros Diário dos períodos 1999, 2000 e 2001, cujas cópias foram extraídas e anexadas ao processo, nas folhas 954 a 1161 (ano 1999), 1162 a 1226 (ano 2000) e 1227 a 1247 (ano 2001).

Através do Termo de Intimação 2004.00115/03, anexado às folhas 606 e 607, foi registrada a entrega dos extratos bancários e dos livros contábeis, e o contribuinte foi reintimado a apresentar as solicitações não atendidas, detalhadas nos itens "b)", "g)", "h)", "i)", "j)" e "k)" e "I)" do Termo de Intimação 2004.00115/02.

Em atendimento, o contribuinte apresentou carta em 22/10/2004, anexada à folha 786, informando que a documentação comprobatória dos valores depositados em suas contas bancárias era constituída pelos contratos de compra e venda de títulos, que já haviam sido entregues.

Analizando a documentação considerei que os elementos apresentados pelo contribuinte eram insuficientes para comprovar a origem dos valores depositados em suas contas bancárias, bem como apresentavam características de tratar-se de negócio simulado.

Diante do exposto, esta fiscalização detalhou suas considerações no Termo de Intimação 2004.00115/04, anexado às folhas 787

a 791, e intimou novamente o contribuinte a apresentar a documentação com probatória da origem dos valores depositados em suas contas bancárias, dando-lhe a oportunidade de apresentar quaisquer elementos que julgasse conveniente em sua defesa diante dos argumentos apresentados no referido Termo.

Até a data da lavratura do presente Termo o contribuinte não apresentou resposta às solicitações contidas no Termo 2004.00115/04. (...)

Diante dos elementos expostos concluímos que os contratos de compra e venda de títulos apresentados pelo contribuinte não são instrumentos hábeis para comprovar a origem dos valores depositados em suas bancárias.

A falta de comprovação da origem dos depósitos bancários relacionados nos Anexos 01, 02 e 03 do Termo 2004.00115/04, caracterizam omissão de receita, nos termos do artigo 42 da Lei 9430/96, abaixo transcrito. (...)

Esta fiscalização procedeu à constituição dos créditos de IRPJ, CSSL, PIS e COFINS devidos sobre a omissão de receita apurada na Tabela 1, através da lavratura do Auto de Infração do IRPJ e seus reflexos, anexado às folhas 1364 a 1401 do processo administrativo 10882.002868/2004-51.

Procedemos também à aplicação das multas isoladas devidas em função da falta de recolhimento das estimativas mensais do IRPJ e da CSSL dos períodos de 1999, 2000 e 2001, resultantes da adição, à base de cálculo, dos valores da omissão de receita apurada na Tabela 1.

O cálculo dos valores encontra-se detalhado no "Anexo 02 do Termo 2004.00115/05 - Cálculo das Multas Isoladas sobre o IRPJ Estimativa Mensal", anexado à folha 1362 e no "Anexo 03 do Termo 2004.00115/05 - Cálculo das Multas Isoladas sobre a CSSL Estimativa Mensal", anexado à folha 1363.

O Auto de Infração referente às multas isoladas sobre a falta de recolhimento das Estimativas do IRPJ encontra-se anexado às folhas 1367 e 1368 do processo administrativo 10882.002868/2004-51.

Após a apresentação de impugnações administrativas (fls. 1461/1552 volume 8), a Delegacia da Receita Federal em Campinas manteve em parte os lançamentos tributários (fls. 1679 - volume 9), em acórdão do qual se destaca ementa:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 1999, 2000, 2001

Ementa: OMISSÃO DE RECEITA. DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. DOCUMENTOS QUE

SUPORTAM A ESCRITURAÇÃO. FALSO IDEOLÓGICO. PERÍCIA TÉCNICA. MULTA QUALIFICADA.

LUCRO ARBITRADO. A Lei nº 9.430/96, art. 42, é norma que veicula presunção legal relativa à custa de único fato auxiliar: não comprovação da origem de valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto à instituição financeira. É dizer, a incidência do comando normativo não demanda mais delongas para além da prova do indigitado fato auxiliar. Presente esse, tem-se certo o fato probando, isto é, a omissão de receita. Cumpriria ao contribuinte ou atacar o fato auxiliar ou o próprio fato probando. A contabilidade é, prima facie, serviente à demonstração da origem de recursos assim depositados em conta-corrente e, por isso, é prova a benefício do contribuinte, mas isto desde que - a exigência é legal (RIR/99, art. 923) - amparada aquela contabilidade em documentação hígida. Se o contribuinte, a pretexto de mostrar a excogitada documentação que embasaria sua escrituração contábil o faz a partir de contratos increpados do vício de falso ideológico (que, diga-se, não suporta perícia técnica), não subsiste a força probante dos livros contábeis e permanece forte a presunção do art. 42 da Lei nº 9.430/96, sem descuidar da aplicação da multa de ofício qualificada. Se, como se adiantou, a hipótese é de escrituração fundada em documento ideologicamente falso, com propriedade, de escrituração não se pode falar, ainda mais quando a receita declarada pelo contribuinte é equivalente, na média e pelos períodos autuados, a 0,2179% (menos de 1%) da receita identificada como omitida pela fiscalização. Em outras palavras, tal escrituração e/ou contabilidade é imprestável para o fim de se apurar o lucro real, com o que, cabível é o lucro arbitrado, sistemática, aliás, pleiteada pelo contribuinte.

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS DE IRPJ E DE CSLL. A sistemática do lucro arbitrado é incompatível com a exigência de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas.

PIS. COFINS. DECADÊNCIA. O prazo de decadência, no que importa ao PIS e à Cofins, respeita a regra do art. 45 da Lei nº 8.212/91. BENEFÍCIO FISCAL.

AUTUAÇÃO. O gozo de qualquer benefício fiscal - particularmente aquele versado no art. 8º, § 1º, da Lei nº 9.718/98 - pressupõe ausência de falta, sendo, paradoxalmente, do mesmo ato que impõe sanção também derivaria uma benesse fiscal.

PIS E COFINS. DEDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL. Se as exigências da Contribuição ao PIS e da Cofins, pela força da própria impugnação, estão com suas exigibilidades suspensas, não cabe a sua dedução da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

RMF. QUEBRA DO SIGILO BANCÁRIO. Se o próprio contribuinte fornece os extratos bancários, não há que se falar em quebra de sigilo bancário.

LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA FORMAL. AMPLIAÇÃO DOS MEIOS DE FISCALIZAÇÃO. PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE. INAPLICABILIDADE. Se a norma jurídico-tributária em apreço for de natureza formal/adjetiva, importa dizer, prestável à conformação do ato de lançamento, não há que se falar em princípio da irretroatividade.

PROCESSO ADMINISTRATIVO DE CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO. É a atividade onde se examina a conformidade dos atos praticados pelos agentes do fisco frente à legislação de regência em vigor (isto é, com força vinculante), sem perscrutar da legalidade ou constitucionalidade dos fundamentos daqueles atos (validade da norma jurídica).

IRPJ E TRIBUTAÇÃO REFLEXA: CSLL, CÔFINS e PIS. Em se tratando de exigências reflexas de tributos e contribuições que têm por base os mesmos fatos que ensejaram o lançamento do imposto de renda, a decisão de mérito prolatada no processo principal constitui prejulgado na decisão dos processos decorrentes.

Lançamento Procedente em Parte.

Em síntese, a DRJ afastou: **(i)** parte dos débitos de IRPJ e de CSLL, por entender que era caso de arbitramento dos lucros, quando os lançamentos utilizaram-se do regime de lucro real; **(ii)** multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas de IRPJ e CSLL.

Considerando o valor do valor exonerado, os autos foram remetidos ao Primeiro Conselho de Contribuintes por **remessa de ofício**. (volume 10). Além disso, o contribuinte apresentou **recurso voluntário** (fls. 1.839/1.953, volume 10)

A Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes **deu parcial provimento ao recurso de ofício**, restabelecendo a tributação pelo lucro real e a multa isolada no percentual de 50% e, ainda, **deu parcial provimento ao recurso voluntário** para admitir a dedutibilidade da base de cálculo do IRPJ e da CSLL das contribuições ao PIS e COFINS, como também admitir a compensação de 1/3 da COFINS paga com a CSL devida. Destaco o teor da ementa do acórdão da Câmara *a quo* (fls. 2.118/2.161 - volume 11):

RECURSO EX OFFICIO IRPJ — ARBITRAMENTO DE LUCRO — FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE DEPÓSITOS E/OU CONTAS CORRENTES BANCÁRIAS - INAPLICABILIDADE — Reiterada e incontroversa é a jurisprudência administrativa no sentido de que o arbitramento do lucro, em razão das consequências tributáveis a que conduz, é medida excepcional, somente aplicável quando no exame de escrita a Fiscalização comprova que as falhas apontadas se constituem em fatos que, camuflando expressivos fatos tributáveis, indiscutivelmente, impedem a quantificação do resultado do exercício. A falta de escrituração de depósitos bancários ou mesmo de contas correntes bancárias não são suficientes para sustentar a desclassificação da escrituração contábil e o conseqüente arbitramento dos lucros.

IRPJ — MULTA ISOLADA — FALTA DE RECOLHIMENTO DAS PARCELAS MENSAIS — A falta de recolhimento de antecipações de tributo ou a sua insuficiência, impõe a cobrança de multa de lançamento de ofício isolada.

MULTA ISOLADA — REDUÇÃO DA MULTA PARA 50% - MEDIDA PROVISÓRIA Nº 351, DE 22/01/2007 — RETROATIVIDADE BENIGNA - Aplica-se a fato pretérito a legislação que deixa de considerar o fato como infração, consoante disrobe o artigo 106, inciso II, "a", do Código Tributário Nacional.

RECURSO VOLUNTÁRIO

IRPJ — DEPÓSITOS BANCÁRIOS — OMISSÃO DE RECEITAS — Caracterizam-se como omissão de receitas da pessoa jurídica, os valores creditados em conta-corrente mantida junto à instituição financeira, em relação aos quais a contribuinte, regularmente intimada, não comprova, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações. Por se tratar de presunção legal, compete ao contribuinte apresentar a prova para elidi-la.

IRPJ — CSLL — BASE DE CALCULO — DEDUTIBILIDADE DAS CONTRIBUIÇÕES PARA O PIS E COFINS — REGIME DE COMPETENCIA — De acordo com o artigo 41 da Lei nº 8.981/95, as contribuições para o PIS e COFINS são dedutíveis da base de cálculo tanto do IRPJ quanto da CSLL segundo o regime de competência, tendo em vista não estarem com sua exigibilidade suspensa.

LANÇAMENTOS DECORRENTES

Tratando-se de tributação reflexa, o decidido com relação ao principal (IRPJ) constitui prejulgado as exigências fiscais decorrentes, no mesmo grau de jurisdição administrativa, em razão de terem suporte fático em comum.

CSLL- COMPENSAÇÃO DE 1/3 DA COFINS COM A CSLL LANÇADA DE OFÍCIO — O artigo 8º da Lei nº 9.718/98 admitiu a compensação de 1/3 da COFINS efetivamente paga com a Contribuição Social sobre o Lucro apurada no período do recolhimento. Provado que a empresa informou ao Fisco valores a recolher daquela contribuição, deve ser admitida a compensação pleiteada. Cabe à autoridade local da Secretaria da Receita Federal a conferência do efetivo pagamento da COFINS, base para o cálculo da terça parte a ser compensada.

MULTA QUALIFICADA --EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - JUSTIFICATIVA PARA APLICAÇÃO DA MULTA — Cabível a exigência da multa qualificada prevista no artigo 44, II, da Lei nº 9.430, de 1996, quando o contribuinte tenha procedido com evidente intuito de fraude, nos casos definidos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964. definidos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964. Caracteriza evidente intuito de fraude, autorizando a aplicação da multa qualificada, a tentativa de utilizar-se de

contratos inidôneos para justificar a origem dos recursos depositados em instituições financeiras.

JUROS MORATORIOS — TAXA SELIC

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

Os autos foram remetidos à Procuradoria em 24/09/2007 (fls. 2.116), que interpôs recurso especial em 26/10/2007 (fls. 2.165/2.172, PDF 108, volume 11), com fundamento no então vigente Regimento Interno da CSRF (Portaria MF 147/2007). Neste recurso, a Procuradoria menciona que não houve unanimidade no acórdão recorrido, indicando a **contrariedade** aos **artigos 5º, II e 37, caput, da Constituição Federal, o artigo 170, caput do CTN** e porque a compensação reconhecida no processo não se enquadra em quaisquer das formas de compensação previstas no ordenamento jurídico, implicando na violação aos **artigos 73 e 74, da Lei nº 9.430/1996**, com alterações posteriores e "*demais atos normativos atinentes à matéria*" (trecho do recurso especial).

O recurso especial foi admitido pelo então presidente da 1ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes:

Tendo sido tempestiva a apresentação do recurso, e observada a condição estabelecida no parágrafo 1º. do art. 15 do referido Regimento Interno, qual seja, a demonstração da contrariedade à lei ou a evidência da prova, visto que a recorrente, em tese, fundamentou, à saciedade, a alegada contrariedade à lei no que tange à compensação de 1/3 da COFINS paga com a CSL devida, DOU SEGUIMENTO ao recurso interposto pela Fazenda Nacional.

Tendo sido intimado em 27/08/2008 fls. 2191, do processo de 2008, volume 11), o contribuinte apresentou contrarrazões ao recurso especial (fls. 2.276/2.286, volume 12), nas quais sustenta que "*a compensação de 1/3 da COFINS devidamente recolhida, pelo contribuinte, com a CSL devida, prevista no artigo 8º, §1º, da Lei nº 9.718/98, consistia na realidade, em um verdadeiro benefício concedido pelo legislador infraconstitucional, em razão da majoração da alíquota da COFINS de 2% para 3%, conforme já se manifestou o Supremo Tribunal Federal (...)*". Assim, independeria de cumprimento de qualquer formalidade para seu exercício, não se submetendo - no entendimento do contribuinte - aos artigos 72 e 73, da Lei nº 9.430/1996.

Vale esclarecimento respeito da intimação do contribuinte sobre acórdãos da Câmara *a quo*: houve intimação em ambos os processos administrativos, ambas (intimações 1083 e 1084) recebidos pela Sra. Valéria, RG 34.417.369-0, com letra semelhante). Os detalhes das intimações são os seguintes:

(i) No **processo de 2008**, foi emitida a intimação 1083 em 15/08/2008 (fls. 2.190, volume 11). O aviso de recebimento (AR) recebeu a identificação **RO 186597841BR**, tendo sido recepcionado pelo contribuinte em 27/08/08 (data devidamente identificada pelo contribuinte), data que se confirma pelo carimbo da unidade de destino (27/08/08).

(ii) **no processo de 2004**, foi emitida a intimação 1084 na mesma data que a anterior (15/08/2008 - fls. 2.237/2.238, volume 12). O aviso de recebimento (AR) recebeu a identificação *RO 186597838BR*, tendo sido recepcionado pelo contribuinte em 27/08/08 (data devidamente identificada pelo contribuinte, mas parcialmente legível (fls. 2.239, volume 12), mas que se confirma pelo carimbo da unidade de destino (27/08/08).

Ademais, o contribuinte apresentou recurso voluntário à Câmara Superior de Recursos Fiscais em 25/09/2008 (fls. 2.241/2.256 **do processo de 2004**, volume 12), no qual alega: (i) nulidade da decisão proferida pela DRJ, que teria alterado o critério jurídico do lançamento, o que violaria o artigo 59, II do Decreto nº 70.235/1972 (autoridade incompetente) e o §3º, do mesmo dispositivo; (ii) impossibilidade de cobrança de multa isolada em razão da falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ, diante do encerramento do ano-calendário, como também pela sua cumulação com a multa de ofício; (iii) decadência para lançamento da multa isolada, requerendo aplicação do artigo 150, §4º, do CTN. Pede, assim, a reforma do acórdão recorrido.

O contribuinte ainda opôs embargos de declaração em 01/09/2008 (volume 11), alegando omissões e contradição no acórdão embargado. Estes embargos foram acolhidos pela Turma *a quo* para sanar omissão, sem atribuição de efeitos infringentes (fls. 2.359/2.376). A ementa do acórdão em julgamento dos embargos é reproduzida a seguir:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 1999, 2000, 2001

OMISSÃO. ARGUMENTOS DE DEFESA NÃO APRECIADOS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. OMISSÃO DE RECEITAS. EXIGÊNCIAS REFLEXAS DE CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS. DEDUÇÃO DE RECOLHIMENTOS. Restando incomprovada a origem dos depósitos bancários, e infirmada a sua correlação com contratos de intermediação, dos quais teriam resultado as receitas escrituradas, não se admite a dedução dos recolhimentos daí decorrentes na apuração do crédito tributário lançado, mormente tendo em conta que o sujeito passivo, intimado no curso do procedimento fiscal, sequer logrou provar documentalmente as operações que resultaram nas receitas escrituradas em sua contabilidade.

Como o processo 2004 foi incluído em pauta para julgamento pela CSRF em 19/08/2014, o contribuinte peticionou ao Relator mencionando a relação entre os processos de 2004 e 2008 e a pendência, à ocasião, de julgamento dos embargos de declaração apresentados no processo de 2008. Assim, pleiteou a suspensão do processo de 2004 para posterior julgamento conjunto com o processo de 2008 (fls. 2.360/2.364). Tal requerimento foi deferido (fls. 2.365), com o apensamento dos processos (fls. 2.366).

Após o julgamento dos embargos de declaração, a Procuradoria foi intimada quanto ao julgamento, esclarecendo que não apresentaria recurso à CSRF (fls. 2.378).

O contribuinte foi intimado do acórdão em julgamento dos embargos no dia 18/11/2015 (fls. 2.409), interpondo recurso especial no dia 30/11/2015. Neste recurso sustenta divergência na interpretação da lei tributária a respeito dos temas seguintes:

(i) Falta de diligência para justificar a lavratura de auto de infração (ou insubsistência da simples presunção de omissão de receita), com paradigma

nº 108-06.015 (processo administrativo 13709.002938/97-83), no qual se decidiu: *"A exigência baseada tão somente em relatório do SERPRO denominado Malha Fonte, sem investigação efetiva na suposta fonte pagadora, não preenche os requisitos estabelecidos pelo art. 142 do CTN para que seja considerado um lançamento válido"*.

(ii) omissão de rendimentos lastreada em depósitos bancários, indicando como paradigmas os acórdãos **(ii.1) CSRF nº 01-04.996** (processo administrativo nº 10665.000644/95-81), do qual se extrai: *"o depósito ou movimentação bancária não é o bastante para configurar a omissão de receitas. Imprescindível a demonstração da correlação entre a movimentação bancária e dados internos e externos relativos ao movimento da empresa"* e **(ii.2) 01-03.866**, decisão na qual consta *"os depósitos bancários de origem não comprovada não constituem, por si só, fato gerador do imposto de renda pois não caracterizam disponibilidade econômica de renda e proventos"*

(iii) multa qualificada, indicando como paradigma o acórdão nº **(iii.1) 9101-001.615** (processo administrativo nº 13971.000841/2005-02), verbis: *"a existência de depósitos bancários em contas de depósito ou investimento de titularidade do contribuinte, cuja origem não foi justificada, independentemente da forma reiterada e do montante movimentado, por si só, não caracteriza evidente intuito de fraude, que justifique a imposição da multa qualificada"* e **(iii.2) 103-19.619** (processo administrativo nº 10830.001521/95-17), constando deste acórdão que *"não havendo nos autos elementos de prova suficientes que autorizem o convencimento de prática de fraude ou qualquer outro procedimento no qual o dolo específico seja elementar não prospera a multa agravada"*.

Além disso, o contribuinte tratou em razões recursais da conexão entre os processos administrativos acima citados (10882.002868/2004-51 e 13896.002623/2008-97), requerendo o julgamento conjunto destes.

O Presidente da 1ª Câmara da Primeira Seção de Julgamento deste Conselho negou seguimento ao recurso especial do contribuinte, conforme razões a seguir destacadas (fls. 2.595/2.604):

1. Diligência Fiscal (...)

Assim, o acórdão paradigma trata de acusação de omissão direta de receitas, evidenciada apenas por relatório de procedimento eletrônico de conferência da consistência de informações declaradas pelos diversos contribuintes.

Todavia, não é essa a configuração fática encontrada no presente processo. O lançamento em análise diz respeito à acusação de omissão de receitas presumida pela existência de depósitos bancários cuja origem não teria sido comprovada, apesar de o contribuinte ter sido formalmente intimado a apresentar essa comprovação, situação para a qual se aplica dispositivo normativo diverso do processo paradigma.

Assim, entendo que as diferenças existentes entre os quadros fáticos e entre os dispositivos legais respectivamente aplicados nos dois processos impedem a averiguação de uma divergência de interpretação da legislação, uma vez que a adoção de medidas diferentes pode ter ocorrido em razão dessas diferenças, o que impossibilita o seguimento do recurso com suporte nesse paradigma.

2. Depósitos bancários (...)

Embora o texto das ementas acima transcritas apontem para uma divergência, esta não se verifica em razão de os lançamentos tributários de que tratam referirem-se a fatos geradores anteriores à Lei nº 9.430, de 1996, que fundamenta os presentes lançamentos (artigo 287 do RIR/99). De fato, o Acórdão nº CSRF/01-04.996 trata de fatos geradores ocorridos em 1991 e 1992. Já o Acórdão nº CSRF/01-03.866 trata de fatos geradores ocorridos em 1990.

Assim, a legislação aplicada nos processos paradigmas é diferente da legislação aplicada no presente processo, o que afasta a possibilidade de existência de divergência de interpretação.

3. Multa qualificada (...)

O Acórdão nº 9101-001.615 adotou a seguinte ementa: (...)

A leitura desse acórdão permite verificar que a qualificação da multa teve como fundamento a reiteração de declarações obrigatórias em que foi informado tributo abaixo do devido. A decisão foi no sentido de que essa reiteração não era evidência suficiente para demonstrar o intuito de fraude do contribuinte.

Todavia, não é essa a situação fática encontrada no presente processo, no qual o intuito de fraude foi evidenciado pelo fato de o contribuinte ter apresentado à fiscalização documentos ideologicamente falsos, com o objetivo de dar justificativa aos depósitos bancários objetos da auditoria.

Assim, a divergência que existe entre os acórdãos está na medida adotada, não em razão de diferentes interpretações da legislação, apenas em razão de diferentes situações fáticas que levaram a decisões diferentes. Com isso, entendo que o acórdão paradigma apontado não é hábil para estabelecer a divergência alegada.

O Acórdão nº 103-19.619 adotou a seguinte ementa: (...)

A leitura desse acórdão permite verificar que a qualificação da multa teve como fundamento a utilização de notas fiscais gratuitas emitidas por empresas mantidas pelos mesmos sócios da empresa objeto da auditoria. A decisão foi no sentido de que essa configuração não era evidência suficiente para demonstrar o intuito de fraude do contribuinte.

Todavia, mais uma vez, essa não é a situação fática encontrada no presente processo, no qual o intuito de fraude foi evidenciado

pelo fato de o contribuinte ter apresentado à fiscalização documentos ideologicamente falsos, com o objetivo de dar justificativa aos depósitos bancários questionados pela fiscalização.

Portanto, entendo que as diferenças existentes entre os quadros fáticos dos dois processos impedem a averiguação de uma divergência de interpretação da legislação, uma vez que a adoção de medidas diferentes pode ter ocorrido em razão dessas diferenças fáticas, o que impossibilita o seguimento do recurso neste ponto. (...)

*Atendidos os pressupostos de tempestividade e legitimidade, previstos no art. 67 do Regimento Interno do CARF, mas não tendo sido demonstrada divergência na interpretação da legislação tributária, **NEGO SEGUIMENTO** ao recurso, nos termos acima examinados.*

O contribuinte foi intimado em 18/10/2016 sobre negativa de admissibilidade do recurso especial (fls. 2.621), sem que tenha apresentado Agravo (fls. 2.638). Diante disso, foi formalizado o processo nº 16151-720190/2016-67, para acompanhamento dos créditos com decisão definitiva (fls. 2.638). Após requerimento do contribuinte, foi cancelado o desmembramento do processo 2016 (fls. 2.641, 2.652)

Diante da falta de intimação da Procuradoria para contrarrazões ao recurso especial, foi determinada tal providência (fls. 2.370/2.372), com remessa dos autos à Procuradoria em 26/06/2017, que apresentou contrarrazões ao recurso voluntário em 29/06/2017. Nestas contrarrazões alega:

(i) que não haveria resultado prático com a declaração de nulidade da decisão da DRJ, pois o resultado pretendido já foi alcançado com o acórdão recorrido, que seria afastar o arbitramento;

(ii) que aplica-se a teoria da causa madura ao caso dos autos, eis que o processo chegou ao CARF em condições de julgamento, tratando de questão exclusivamente de direito;

(iii) que a cobrança da multa isolada decorre do descumprimento de obrigação legal de antecipação do IRPJ, devendo ser mantida sua imposição;

(iv) não haveria decadência da multa isolada, pela aplicação do artigo 173, I, do CTN.

É o relatório.

Voto

Conselheira Cristiane Silva Costa, Relatora

No presente voto tratarei do recurso voluntário do contribuinte, controlado no presente processo (10882.002868/2004-51). Este recurso voluntário trata das seguintes matérias:

(i) nulidade da decisão proferida pela DRJ, que teria alterado o critério jurídico do lançamento, o que violaria o artigo 59, II do Decreto nº 70.235/1972 (autoridade incompetente) e o §3º, do mesmo dispositivo;

(ii) impossibilidade de cobrança de multa isolada em razão da falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ, diante do encerramento do ano-calendário, como também pela sua cumulação com a multa de ofício;

(iii) decadência para lançamento da multa isolada, requerendo aplicação do artigo 150, §4º, do CTN. Pede, assim, a reforma do acórdão recorrido.

Antes de adentrar o mérito, analiso a tempestividade do recurso voluntário (interposto em 25/09/2008) e as condições de cabimento deste recurso, para fins do seu conhecimento.

A questão aqui colocada refere-se à data de intimação do contribuinte para a apresentação de recursos cabíveis. Nesse sentido, rememoro que houve intimação do contribuinte em ambos os processos administrativos ora analisados (2004 e 2008). São as seguintes:

(i) No **processo de 2008**, foi emitida a intimação 1083 em 15/08/2008 (fls. 2.190, volume 11). O aviso de recebimento (AR) recebeu a identificação *RO 186597841BR*, tendo sido recepcionado pelo contribuinte em 27/08/08 (data devidamente identificada - no aviso de recebimento - pelo funcionário que recebeu a intimação), esta data se confirma pelo carimbo da unidade de destino dos Correios (27/08/08).

(ii) no **processo de 2004**, foi emitida a intimação 1084 na mesma data que a anterior (15/08/2008, fls. 2.237/2.238, volume 12). O aviso de recebimento (AR) recebeu a identificação *RO 186597838BR*, tendo sido recepcionado pelo contribuinte em 27/08/08 (data devidamente identificada pelo contribuinte, mas parcialmente legível, mas que se confirma pelo carimbo da unidade de destino (também na data de 27/08/08).

Em que pese não esteja totalmente legível a intimação no processo de 2004, entendo que esta ocorreu em 27/08/2008, considerando que foi emitida na mesma data que a intimação 1083 (15/08/08), tendo sido carimbado pela unidade de destino (Correio) também na mesma data 27/08/08, sendo recepcionada pela mesma pessoa (Valéria, RG RG 34.417.369-0).

O prazo para recurso voluntário à CSRF era de 30 (trinta) dias, conforme artigo 18, do então vigente Regimento Interno da CSRF (Portaria MF 147/2007):

Artigo 18. O recurso voluntário à Câmara Superior de Recursos Fiscais será apresentado na unidade da administração tributária de jurisdição do sujeito passivo, no prazo de trinta dias, contado da data da ciência do acórdão, em petição fundamentada dirigida ao Presidente da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Parágrafo único. Os Procuradores da Fazenda Nacional credenciados na Câmara Superior de Recursos Fiscais serão pessoalmente intimados dos recursos voluntários interpostos pelos sujeitos passivos para oferecer contra-razões, no prazo de trinta dias.

Acrescento que a Turma *a quo* conheceu de embargos de declaração opostos pelo contribuinte, como se extrai do trecho do relatório e voto da então Relatora, ex-Conselheira Edeli Pereira Bessa:

Já nestes autos, em razão da intimação dirigida à contribuinte para cientificá-la do acórdão nº 10196.160, acompanhado do recurso especial interposto pela Fazenda Nacional, facultando-lhe a interposição de contrarrazões, houve oposição de embargos de declaração (fls. 2184/2197) e apresentação das referidas contrarrazões (fls. 2265/2275). A ciência, pela contribuinte, do Acórdão nº 10196.160 verificou-se em 27/08/2008 (fl. 2181), e os embargos foram opostos, tempestivamente, em 01/09/2008. (...)

Por tais razões, os embargos de declaração devem ser PARCIALMENTE CONHECIDOS e nesta parte ACOLHIDOS para, relativamente à omissão apontada, NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário.

No entanto, a tempestividade dos embargos não tem qualquer influência no prazo do recurso voluntário ora analisado, eis que sua admissão apenas interrompe o prazo para recurso especial, na forma prevista pela Portaria MF 147/2007

Art. 57. (...) § 5º Os embargos de declaração interrompem o prazo para a interposição de recurso especial.

De toda sorte, entendo que a intimação ocorreu em 27/08/2008, razão pela qual entendo **tempestivo o recurso voluntário apresentado**.

Lembro, ainda, que o cabimento do recurso voluntário a esta Turma da CSRF decorre da aplicação do artigo 8º, do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais (Portaria MF nº 14/2007), *verbis*:

Artigo 8º Compete também à Câmara Superior de Recursos Fiscais, por suas Turmas, julgar recurso voluntário de decisão de Câmara que prover recurso de ofício.

O Regimento Interno do CARF, veiculado pela Portaria MF 256/2009, consagrou a submissão dos antigos recursos voluntários à CSRF às regras do Regimento Interno anterior da CSRF:

Art. 4º Os recursos com base no inciso I do art. 7º, no art. 8º e no art. 9º do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 147, de 25 de junho de 2007, interpostos contra os acórdãos proferidos nas sessões de julgamento ocorridas em data anterior à vigência do Anexo II desta Portaria, serão processados de acordo com o rito previsto nos arts. 15 e 16, no art. 18 e nos arts. 43 e 44 daquele Regimento.

No mesmo sentido, prescreve o atual RICARF (Portaria MF 343/2015), como se observa do artigo 3º:

*Art. 3º Os recursos com base no inciso I do **caput** do art. 7º, no art. 8º e no art. 9º do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), aprovado pela Portaria MF nº 147, de 25 de junho de 2007, interpostos contra os acórdãos proferidos nas sessões de julgamento ocorridas em data anterior à vigência do Anexo II da Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009, serão processados de acordo com o rito previsto nos arts. 15 e 16, no art. 18 e nos arts. 43 e 44 daquele Regimento.*

Diante disso, considerando a tempestividade e cabimento do recurso voluntário, **voto pelo seu conhecimento.**

Passo à análise do mérito do recurso voluntário:

Nulidade da decisão da DRJ:

A respeito deste tema, extraem-se trechos do recurso voluntário ora analisado, para elucidar o entendimento da Recorrente:

Conforme se extrai do acórdão ora recorrido, verifica-se que o I. Conselheiro Relator reconheceu expressamente que a DRJ não poderia arbitrar o lucro da Recorrente, justamente porque tal órgão colegiado não detém competência para alterar o critério jurídico do lançamento (...)

*Assim, em razão da incompetência da DRJ para inovar o lançamento, o I. Conselheiro Relator alegou, com fundamento no artigo 59, inciso II, do Decreto nº 70.235/72, **que a decisão proferida por autoridade incompetente é nula**, verbis: (...)*

*Contudo, ao invés de decretar, no presente caso, a nulidade da decisão proferida em primeira instância e determinar, por consequência, a devolução dos autos do presente processo para que a DRJ proferisse uma nova decisão, o I. Conselheiro Relator entendeu "ser desnecessário tal procedimento" em respeito ao **princípio da economia processual** (...)*

De fato, conforme se depreende da análise do parágrafo 3º do artigo 59 do Decreto nº 70.235/72, citado, inclusive, pelo I. Relator, verifica-se que a Autoridade Julgadora poderá deixar de (i) declarar a nulidade do ato e (ii) determinar a repetição do ato nulo "quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo" (...)

Ora, no presente caso, não foi satisfeita a condição prevista no referido dispositivo legal.

*Isso porque, **o mérito do recurso de ofício interposto não foi decidido a favor da Recorrente**, não havendo, portanto, qualquer justificativa para que o I. Conselheiro Relator, do acórdão ora recorrido, mantivesse a decisão proferida pela DRJ por "simples economia processual".(...)*

Muito pelo contrário, houve, de fato, o agravamento da situação da Recorrente em virtude do restabelecimento da tributação pelo lucro real e da multa isolada.

De fato, o lançamento tributário foi efetuado sob o regime de **lucro real**, tendo decidido a Delegacia da Receita Federal de Julgamento por refazer o cálculo do IRPJ devido, sob a sistemática do **lucro arbitrado**. Nesse sentido, colaciona-se trecho do acórdão da DRJ:

12. Direto ao cerne da questão, fiscalização de um lado, contribuinte d'outro, mais virgula menos ponto, debatem ao redor da força probante da escrita contábil-fiscal, ou melhor ainda, sob que condições esta (a escrita) traz para si aquele predicado (força de prova).

13. A disputa pode ser imediatamente derriçada com apoio nos artigos 923/924 do RIR/99:

Art 923 - A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais. (DecretoLei no 1.598/77, art. 90, § 1º; negrejado acrescido)

Art. 924 - Cabe a autoridade administrativa a prova da in veracidade dos fatos registrados com observância do disposto no artigo anterior (Decreto-Lei nº 1.598/77, art. 9º, § 2º).

14. E o punctum saliens é justamente esse: a escrituração prova, sim, mas desde que apoiada em documentos hábeis, os quais, no caso, trazidos à vista da fiscalização e afirmados hígidos pelo contribuinte, foram, em tese, desqualificados por motivo de falso ideológico, isto no curso do procedimento fiscal. Anote-se que a increpação de falso ideológico é em tese por um pressuposto lógico de todo e qualquer processo (como é este, o administrativo): houvesse prova definitiva do fato, desnecessário seria o processo, inútil seria a defesa, se partiria desde logo para a condenação. Em outras palavras, o fato objeto de uma acusação sempre é fato discutível, por isso é que há processo, onde as partes envolvidas digladiam com os meios próprios de acusação e defesa.

15. E, há de se perguntar, qual(is) o(s) motivo(s) que levou(ram) à fiscalização — assim se desincumbindo do encargo que lhe gravava o preceito do art. 924 do RIR199 — a concluir pela hipótese de falso ideológico que, em tese, pesaria sobre os documentos em que o contribuinte apóia sua defesa?

16. Trata-se de uma lista deles, todos (os motivos) extraídos a partir dos documentos tendentes, na ótica do contribuinte, a demonstrar a origem dos recursos depositados em contas-correntes de sua titularidade, pertinentes a alegadas transações de compra e venda de títulos e, assim, supostamente confirmatórios da atividade de intermediação que alega desenvolver (fls. 46/604):

a) Falta de indicação dos "nomes dos bancos intermediários, a numeração dos títulos, as datas de emissão, os prazos e as condições de resgate" (fl. 08);

b) *Falta de convergência entre os valores depositados em conta-corrente de sua titularidade e aqueles constantes dos contratos de venda de títulos ("Todavia, analisando os valores dos depósitos relacionados nos Anexos 01, 02 e 03, verifica-se que não há qualquer coincidência de datas e valores com as transações de venda de títulos informadas pelo contribuinte Li)." (fl. 787);*

c) *Existência de depósitos em conta-corrente de titularidade do contribuinte para os quais estão vinculados (como depositantes) CPF's inválidos (fls. 914/915). Obviamente, se tais recursos, dentre outros mais, são usados para a aquisição de títulos e, assim, viabilizam a alegada atividade de intermediação, forma-se aí, no minim, dúvida sobre a concretude daquela atividade, bem como sobre sua real natureza.*

Esta auditoria elaborou o documento "Anexo 4 do Termo 2004.00115/04 — Relação de DOCs identificados", contendo 02 folhas, [...], no qual foram relacionadas as transferências interbancárias, denominadas de DOCs, cujos remetentes encontram-se identificados nos extratos bancários através do CPF ou CNPJ.

Observa-se que os remetentes pessoas físicas informaram CPFs inválidos [dezesseis, ao todo] (fl. 788)

d) *Existência de depósitos em conta-corrente de titularidade do contribuinte para os quais estão vinculados (como depositantes) CNPJ's válidos (fls. 914/915). Porém, nenhum daqueles CNPJ's coincidem com os CNPJ's das pessoas jurídicas (DUAGRO, SIPASA e KIDRON) que, afirma o contribuinte, teriam adquirido os indigitados títulos, como relacionado na planilha de sua confecção "Fluxo de Operações Logística/Hardsell" às fls. 12/44. Ora, se os CNPJ's constantes dos extratos bancários (fls. 655/671, anverso e verso) identificam como depositantes outras pessoas jurídicas (adquirentes dos títulos) que não aquelas estampadas nos contratos apresentados, adicionado a isto o fato de não estarem contabilizados individualmente indigitados depósitos ("Além disso, os depósitos bancários relacionados nos Anexos 01, 02 e 03 não foram contabilizados nos livros Diário e Razão" — fl. 788; circunstância confirmada pelo contribuinte na impugnação, ao ponderar sobre uma espécie de contabilização "liquida" entre o total de ingressos e estornos em conta-corrente de sua titularidade — fls. 1441/1446), a origem de tais recursos resta não demonstrada. E, mais uma vez, se tais recursos, dentre outros mais, são usados para a aquisição de títulos e, assim, viabilizam a alegada atividade de intermediação, forma-se aí, no minim, dúvida sobre a concretude daquela atividade, bem como sobre sua real natureza.*

e) *Não é possível determinar o objeto supostamente negociado e referido nos contratos (títulos "US Treasury Bills"), isto pelo só texto corrente destes contratos, bem como em função da especificidade da sua emissão (em meio eletrônico) e controle (a cargo de entidade custodiante). Certo que, não pode o contribuinte, como intentou durante o procedimento de fiscalização e, agora também, na impugnação, lançar o encargo à fiscalização para, em diligência juntos aos titulares/emissores*

originais dos mencionados títulos, afirmar ou infirmar sua higidez. Se é certo que o contribuinte intermediou, sob seu nome (como consignado nos contratos), junto com a Hard Sell Arquitetura Promocional Ind. e Com. Ltda. (também fiscalizada por idêntico motivo), a venda de R\$ 1.572.748.739,74 (fl. 44), é de sua responsabilidade bem evidenciar o objeto da transação e seus intervenientes.

Tais títulos ficam sob a custódia do órgão emissor ou de uma entidade

financeira custodiante autorizada pelo governo, uma vez que são emitidos na

forma escritural eletrônica e não existent físicanzente na forma de papel. (...)

17. De tudo quanto exposto nos parágrafos anteriores, identificados com as letras de "a" até "h", bem se vê que a documentação apresentada pelo contribuinte e tendente, assim ele esperava, a sustentar sua escrituração contábil, forte no art. 923 do RIR/99, não é serviente para tal desiderato, porque viciada, em tese (sempre o é), pelo falso ideológico. Certo, também, que a fiscalização deu curso ao encargo que lhe cabia, nos termos do art. 924 do RIR/99.

19. A vista destas circunstâncias, a conclusão é certa: o contribuinte, até o momento, não comprovou a origem dos depósitos em conta-corrente de sua titularidade. Reitere-se, para desfazer a cisão que intenta o contribuinte com relação aos termos motivo/origem: a origem, causa, motivo, ou o que mais se queira, de depósitos havidos em conta-corrente mantida junto à instituição financeira é, prima facie, a contabilidade, mas desde que esta contabilidade esteja respaldada em documentação hígida - é evidente e tal é o que sobressai do art. 923 do RIR/99. Também, registre-se que a deficiência sobre a documentação trazida pelo contribuinte, particularmente em razão do falso ideológico que carrega e da amplitude qualitativa e quantitativa que chega a tomar, não pode ser suplantada por uma mera declaração do Sr. Laodse Denis de Abreu Duarte, "proprietário das empresas que adquiriram os títulos" (DUAGRO, STPASA e KIDRON) (fl. 1438), em sentido contrário (Código Civil de 2002, art. 227, caput - exclusividade da prova testemunhal - cominado com os arts. 401/402 do CPC - subsidiariedade da prova testemunhal, desde que existente início de prova escrita, e impossibilidade da prova escrita por razões materiais e/ou morais). Por fim, se e quando for razoável a assunção de que a variação cambial seria a responsável pelo descompasso entre os valores expressos nos contratos e os valores presentes nos extratos bancários e na contabilidade, esta é uma hipótese que perde força ante a circunstância já assinalada do falso ideológico que inquina os referidos contratos.

20. Aliás, é o mesmo falso ideológico que retira o contribuinte do raio de alcance da multa de 75% (Lei nº 9.430/96, art. 44,

inciso I) e o coloca sob a esfera de influência da multa de 150% (Lei nº 9.430/96, art. 44, inciso II). Ou será crível tratar igualmente o contribuinte simplesmente inadimplente e o contribuinte dolosamente inadimplente? O discrimen entre uma hipótese e outra é, justamente, para apanhar o dolus malus. A multa de 75% segue critério objetivo de aplicação (CTN, art. 136, primeira parte). A multa de 150%, porque supõe a fraude (dolus malus), imprescinde de uma apreciação subjetiva da conduta do contribuinte (CTN, art. 136, segunda parte). E, pelo que ficou antes dito, em apreciação subjetiva o contribuinte operou, até o momento e em tese, com fraude — contratos viciados pelo falso ideológico.

*23. Muito bem, confirmada a hipótese de omissão de receita ao amparo do art. 42 da Lei nº 9.430/96, certo que o contribuinte intenta apoiar a sua escrita contábil-fiscal em documentação ideologicamente falsa, bem como a vista a relação existente entre o total de receita havido por omitido e o total de receita tributável declarada pelo contribuinte, não há outra linha sendo concordar com a ponderação deste sobre o cabimento, na espécie, da apuração do **IRPJ** com base no lucro arbitrado e pelo coeficiente de 32%, também sugerido pelo ora autuado (idêntica solução seguir-se-á para a CSLL). Pelos Quadros demonstrativos que secundam este voto, vê-se que, considerados os períodos autuados, a receita declara-lo contribuinte em suas DIPJ's representa, em média, 0,2179% da receita identificada como omitida pela fiscalização. Isto somado ao fato do falso ideológico — que desqualifica a contabilidade, tornando-a imprestável para a apuração do lucro real — outro não pode ser o caminho que não o do arbitramento. Conseqüência imediata: não subsiste qualquer autuação à conta da falta de recolhimento de estimativas, visto que tal sistemática viceja sob o pálio da apuração do IRPJ/CSLL com base no lucro real (Lei nº 9.430/96, art. 2º) e, ainda e mais importante, segundo opção do próprio contribuinte. (...)*

71. À vista de tudo o mais, e tendo em conta o acolhimento da tese do contribuinte em favor da sistemática de tributação do IRPJ/CSLL pelo arbitramento, este voto, na conformidade dos Quadros que se seguem, julga:

71.1. Procedente em parte a autuação de IRPJ (objeto do processo sob nº 10882.002868/2004-51). Exclusão (tributo e multa de ofício) no total de R\$ 319.955.599,78;

71.2. Procedente em parte a autuação de CSLL (objeto do processo sob nº 10882.002868/2004-51). Exclusão (tributo e multa de ofício) no total de R\$ 188.114.636,78; ,

71.3. Procedente a autuação da Contribuição ao PIS (objeto do processo sob nº 10882.002868/2004-51);

71.4. Procedente a autuação da Cofins (objeto do processo sob nº 10882.002868/2004-51);

71.5. Improcedente a autuação da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas de IRPJ (objeto do processo sob nº 10882.002868/2004-51). Exclusão de RS. 312.072.079,23; e

71.6. Improcedente a autuação da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas de CSLL (objeto do processo sob nº 10882.002867/2004-15). Exclusão de R\$ 128.389.266,89.

Destaco trecho da impugnação, considerando a afirmação pelos julgadores da DRJ do cabimento do arbitramento do lucro, além da sugestão do contribuinte pelo quoficiente de 32%.

Ainda, uma outra alternativa para a lavratura dos autos de infração, caso prevalecesse a hipótese de simulação, seria o arbitramento do lucro da Impugnante, caso se demonstrasse que a escrituração revela indícios de fraudes ou que contém vícios que a torne imprestável, nos termos do que estabelece o inciso II, do artigo 530 do RIR/99.

Contudo, como a fiscalização não adotou nenhuma destas alternativas, as quais ao menos seriam condizentes com a descrição contida no Termo de Verificação Fiscal, as autuações fiscais não podem prevalecer. (folha 26 da impugnação)

a) Da impossibilidade de Aplicação do Balancete de Suspensão e/ou Redução para o Cálculo do IRPJ devido por estimativa no presente caso

Os artigos 27 a 39 da Lei nº 8.981/95, com as alterações introduzidas por legislação superveniente, estabeleceram as regras para o cálculo do IRPJ pago mensalmente a título de estimativa efetivamente devido no final do ano-calendário.

Assim, como regra geral, toda pessoa jurídica que optar pela apuração do IRPJ com base no lucro real anual, terá que pagar mensalmente o IRPJ calculado por estimativa.

A base de cálculo do IRPJ pago mensalmente é o resultado da aplicação de um percentual sobre a receita bruta do mês, acrescido de ganhos de capital, demais receitas e resultados positivos, excetuados os rendimentos e ganhos tributados como de aplicações financeiras.

No período autuado, para o cálculo do IRPJ, os percentuais variavam de acordo com a atividade exercida pela pessoa jurídica. Como a Impugnante se trata de empresa prestadora de serviços, este percentual era de 32%. Excepcionalmente, estabelece o artigo 35, da Lei nº 8.981/95, com as alterações impostas pela Lei nº 9.065/95, que a pessoa jurídica pode suspender ou reduzir o pagamento do IRPJ devido em cada mês, caso demonstre, através de balanços ou balancetes mensais, que o valor acumulado já pago excede o valor do tributo, inclusive adicional, calculado com base no lucro real do período em curso: (...) (folha 74 e 75 da impugnação).

A transcrição de tais trechos é apenas para elucidar que o contribuinte não requereu o arbitramento com percentual de 32%, apenas mencionou a possibilidade de arbitramento em hipótese de fraude, para reforçar a sua alegação de insubsistência do auto de infração. O contribuinte mencionou, ainda, o percentual de 32% para tratar da ilegalidade

(conforme sua alegação) da multa isolada imposta. Não se está fazendo afirmativa sobre acerto, ou desacerto, na afirmação do contribuinte. Apenas lembrando o teor de decisões e defesa nos autos.

De toda forma, é incontroverso nos autos que houve alteração da sistemática de apuração por decisão da DRJ, que, ao assim proceder, reduziu substancialmente a imposição tributária, tanto pela diminuição do valor do IRPJ e da CSLL (R\$ 319.955.599,78 e 188.114.636,78), quanto pela anulação da multa sobre estimativas mensais (R\$ 312.072.079,23 e 128.389.266,89).

Ao apreciar a alegação do contribuinte de nulidade da decisão da DRJ, a Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, decidiu que:

Do lançamento (...)

Ao apreciar a matéria, a colenda turma de julgamento de primeiro grau entendeu que não seria cabível a exigência formalizada contra a recorrente nos termos em que consta do auto de infração, qual seja, o lançamento com base no lucro real. (...)

Em resumo, entendeu a turma de julgamento que o procedimento fiscal, apesar de ter apurado as irregularidades fiscais praticadas pela contribuinte e bem aplicado a multa exasperada de 150%, deveria ter procedido ao arbitramento dos lucros, eis que a contabilidade estaria amparada em documentos falsos e inábeis.

Diante disso, decidiram os julgadores de primeiro grau em modificar os fundamentos da autuação e partiram para o arbitramento do lucro em razão dos argumentos acima expostos.

A decisão de primeiro grau, apesar de confirmar a acusação fiscal a título de omissão de receitas, extravasou os limites de sua competência de julgar ao modificar a sistemática de apuração do lucro tributável pela qual havia sido formalizada a exigência inicial relativa ao Imposto de Renda.

Já é assente nesta Câmara que é nula a decisão que introduz alterações na exigência tributária, sobretudo com agravamento, consoante os termos do disposto no inciso II, artigo 59 do Decreto n ° 70.235/72, ipisis: (...)

O núcleo da nulidade da decisão situa -se na ilegitimidade da autoridade julgadora para introduzir alterações nos lançamentos, sobretudo com modificação do sujeito passivo da obrigação.

A Lei n ° 8.748/93 dispôs em seu artigo 2º:

Artigo 2º - São criadas dezoito Delegacias da Receita Federal especializadas nas atividades concernentes ao julgamento de processos relativos a tributos e contribuições federais administrados pela Secretaria da Receita Federal, sendo de competência dos respectivos Delegados o julgamento, em primeira instância, daqueles processos.

Inexistem dívidas que tais órgãos se destinam exclusivamente a atividade de julgamento.

O Código Tributário Nacional, em seu artigo 146, estabelece que:

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 a sua introdução.

O Fisco deve observar criteriosamente referido dispositivo, o qual impede que, em determinado lançamento, ele passe a adotar novo critério, uma vez que isso implicaria em mudança na forma de aplicar a legislação.

Ao exercer sua atividade, a fiscalização verificou os fatos e os documentos da contribuinte, tendo lavrado o auto de infração a título de omissão de receitas com base no artigo 42 da Lei nº 9.430/96, seguindo a mesma sistemática de tributação utilizada pela contribuinte, qual seja, o lucro real. Por seu turno, os julgadores de primeiro grau inovaram o lançamento, alterando a forma de tributação desta feita, para o lucro arbitrado, infringindo assim, o princípio da inalterabilidade do lançamento.

Assim, deveria ser declarada nula a decisão de primeiro grau, para que outra fosse proferida, porém, em obediência ao princípio da economia processual entendo ser desnecessário tal procedimento. (...)

Do arbitramento dos lucros (...)

Na hipótese sob exame verifica-se que o erro ou omissão detectado pela fiscalização - falta de escrituração da movimentação bancária - detectada pela fiscalização na escrita da recorrente não obstacularizaria a constatação do seu real movimento econômico e financeiro, tanto assim que a irregularidade apontada no Auto de Infração foi minuciosamente descrita pela autuante.

Citada irregularidade poderia ou não ser passível de tributação, mediante adição dos respectivos valores ao lucro real do exercício, mas em hipótese alguma justificar o arbitramento. (...)

No caso dos autos é patente a possibilidade de apuração de eventual omissão de receitas sem o recurso ao arbitramento. A escrituração existia, e eventuais irregularidades fiscais eram perfeitamente identificáveis pela análise da documentação apresentada. Eventual volume extenso de trabalho não é justificativa suficiente para o arbitramento. (...)

No caso, a recorrente, devidamente intimada a comprovar a origem dos depósitos não se preocupou em trazer provas de suas

alegações. Nada há, pois, que possa dar sustentação ao alegado erro cometido pelo depositante. Não se verifica qualquer elemento probatório que pudesse desvincular o depósito realizado das operações da recorrente.

Assim agindo, deu ensejo à caracterização dos valores depositados como receita omitida, daí decorrendo a exigência dos tributos lançados.

O atual Código de Processo Civil (Lei nº 13.105/2015) prescreve que o juiz pode decidir a favor da parte a quem aproveite a decretação da nulidade, sem determinar a repetição do ato nulo, como se verifica do §2º, do artigo 282:

Art. 282. Ao pronunciar a nulidade, o juiz declarará que atos são atingidos e ordenará as providências necessárias a fim de que sejam repetidos ou retificados.

§ 1º O ato não será repetido nem sua falta será suprida quando não prejudicar a parte.

§ 2º Quando puder decidir o mérito a favor da parte a quem aproveite a decretação da nulidade, o juiz não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.

E, anda, que a declaração de nulidade depende do prejuízo à defesa de qualquer parte quando se tratar de **erro de forma do processo**, como se verifica do parágrafo único do artigo 283:

Art. 283. O erro de forma do processo acarreta unicamente a anulação dos atos que não possam ser aproveitados, devendo ser praticados os que forem necessários a fim de se observarem as prescrições legais.

Parágrafo único. Dar-se-á o aproveitamento dos atos praticados desde que não resulte prejuízo à defesa de qualquer parte.

Por fim, destaque-se que o CPC/2015 prestigia o princípio da Instrumentalidade das Formas, conforme artigo

Art. 277. Quando a lei prescrever determinada forma, o juiz considerará válido o ato se, realizado de outro modo, lhe alcançar a finalidade.

Em sentido similar, previa o Código de Processo anterior (Lei nº 5.869/1973), vigente ao tempo em que proferida a decisão pela Câmara *a quo*:

Art. 249. O juiz, ao pronunciar a nulidade, declarará que atos são atingidos, ordenando as providências necessárias, a fim de que sejam repetidos, ou retificados.

§ 1º O ato não se repetirá nem se lhe suprirá a falta quando não prejudicar a parte.

§ 2º Quando puder decidir do mérito a favor da parte a quem aproveite a declaração da nulidade, o juiz não a pronunciará nem mandará repetir o ato, ou suprir-lhe a falta.

Art. 250. O erro de forma do processo acarreta unicamente a anulação dos atos que não possam ser aproveitados, devendo

praticar-se os que forem necessários, a fim de se observarem, quanto possível, as prescrições legais.

Parágrafo único. Dar-se-á o aproveitamento dos atos praticados, desde que não resulte prejuízo à defesa.

Art. 244. Quando a lei prescrever determinada forma, sem cominação de nulidade, o juiz considerará válido o ato se, realizado de outro modo, lhe alcançar a finalidade.

O Superior Tribunal de Justiça, tratando de nulidade em processo judicial pela negativa de seguimento a embargos de declaração, decidiu que não há nulidade sem prejuízo, conforme trecho de acórdão a seguir colacionado:

6. In casu, verifica-se que, contra a decisão que negou seguimento aos embargos declaratórios, a recorrente interpôs agravo interno para o órgão colegiado, que, apreciando a matéria, confirmou a decisão atacada. Assim, revelar-se-ia providência inútil a declaração de nulidade da decisão que negou seguimento aos declaratórios, porquanto já existente pronunciamento do órgão colegiado, motivo pelo qual o descumprimento da formalidade prevista no Estatuto Processual não prejudicou a embargante, incidindo a regra mater derivada do Princípio da Instrumentalidade das Formas no sentido de que "não há nulidade sem prejuízo" (artigo 244, do CPC).

(Corte Especial, Recurso Especial nº 1.049.974, Rel. Min. Luiz Fux, DJe 03/08/2010)

É relevante reproduzir novamente os artigos 244 (CPC/1973) e 277 (CPC/2015), para revelar a pequena alteração na redação legal, que pode ser relevante na análise do presente processo:

CPC 1973:

*Art. 244. Quando a lei prescrever determinada **forma**, sem cominação de nulidade, o juiz considerará válido o ato se, realizado de outro modo, lhe alcançar a finalidade.*

CPC 2015:

*Art. 277. Quando a lei prescrever determinada **forma**, o juiz considerará válido o ato se, realizado de outro modo, lhe alcançar a finalidade.*

Note-se que a expressão "*sem cominação de nulidade*" foi suprimida no atual CPC, revelando que é irrelevante - para o atual CPC - se a lei trata o desrespeito à forma da lei como nula, ou se simplesmente não há cominação de penalidade pelo descumprimento da forma legal.

De toda forma, as disposições do CPC tratam de **vício de forma**, que pode ser superado conforme dispositivos processuais reproduzidos.

A Lei nº 9.784/1999 trata da possibilidade de superação da **nulidade de intimações** conforme artigo 26, §5º

Art. 26. O órgão competente perante o qual tramita o processo administrativo determinará a intimação do interessado para ciência de decisão ou a efetivação de diligências. (...)

§ 5º As intimações serão nulas quando feitas sem observância das prescrições legais, mas o comparecimento do administrado supre sua falta ou irregularidade.

E, ainda, estabelece a possibilidade de anulação de decisão recorrida no âmbito da administração pública federal, *verbis*:

Art. 64. O órgão competente para decidir o recurso poderá confirmar, modificar, anular ou revogar, total ou parcialmente, a decisão recorrida, se a matéria for de sua competência.

Parágrafo único. Se da aplicação do disposto neste artigo puder decorrer gravame à situação do recorrente, este deverá ser cientificado para que formule suas alegações antes da decisão.

Finalmente, o Decreto nº 70.235/1972 estabelece em seu artigo 59 as hipóteses de nulidade e quando pode ser superada:

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)

Pois bem.

Parece-nos que a superação da nulidade pode ocorrer nas hipóteses tratadas pelo Decreto nº 70.235 (isto é, quando a decisão que decretar a nulidade for **favorável, no mérito, ao sujeito passivo**), como também nas hipóteses da Lei nº 9.784/1999 (comparecimento do administrado, quanto à **intimação falha**) e do CPC (aproveitamento dos atos praticados sem prejuízo à defesa, quanto ao **erro de forma** do processo e se realizado de outro modo, o ato se realize alcançando sua finalidade).

No caso destes autos, não se aplicam as hipóteses da Lei nº 9.784/1999 e CPC, eis que não há falha de intimação, como tampouco erro de forma, como tratado pelos dispositivos legais citados.

Com efeito, aplica-se ao caso dos autos a hipótese do artigo 59, II, do Decreto nº 70.235/1972. Assim, se fosse o caso de decisão favorável ao sujeito passivo - superando a nulidade - seria legítima a decisão da Câmara *a quo*, que então apreciaria o mérito para dar provimento ao recurso voluntário do contribuinte.

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:

“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 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)

§ 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 Coelho, 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 543-C, 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.

Sobreleva considerar, ainda, que o acórdão recorrido menciona a aplicação do artigo 59, II, do Decreto nº 70.235/1972 explicitando que este a alteração da exigência tributária pela DRJ, sobretudo com "agravamento" do lançamento tributário, é nula. Destaco trecho da decisão recorrida:

Já é assente nesta Câmara que é nula a decisão que introduz alterações na exigência tributária, sobretudo com agravamento, consoante os termos do disposto no inciso II, artigo 59 do Decreto nº 70.235/72, ipisis:

art. 59 - São nulos:

(omissis)...

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

Nesse contexto, decidiu-se pela superação da nulidade, também em respeito à economia processual, como se verifica do trecho da decisão recorrida:

Ao exercer sua atividade, a fiscalização verificou os fatos e os documentos da contribuinte, tendo lavrado o auto de infração a título de omissão de receitas com base no artigo 42 da Lei nº 9.430/96, seguindo a mesma sistemática de tributação utilizada pela contribuinte, qual seja, o lucro real. Por seu turno, os julgadores de primeiro grau inovaram o lançamento, alterando a forma de tributação desta feita, para o lucro arbitrado, infringindo assim, o princípio da inalterabilidade do lançamento.

Assim, deveria ser declarada nula a decisão de primeiro grau, para que outra fosse proferida, porém, em obediência ao princípio da economia processual entendo ser desnecessário tal procedimento. (...)

Reitero que, objetivamente, a decisão da DRJ reduziu o débito de IRPJ, CSLL e multas por estimativas mensais, no valor total de R\$ 948.531.582,68, *verbis*:

71.1. Procedente em parte a autuação de IRPJ (objeto do processo sob nº 10882.002868/2004-51). Exclusão (tributo e multa de ofício) no total de R\$ 319.955.599,78;

71.2. Procedente em parte a autuação de CSLL (objeto do processo sob nº 10882.002868/2004-51). Exclusão (tributo e multa de ofício) no total de R\$ 188.114.636,78; , (...)

71.5. Improcedente a autuação da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas de IRPJ (objeto do processo sob nº 10882.002868/2004-51). Exclusão de RS. 312.072.079,23; e

71.6. Improcedente a autuação da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas de CSLL (objeto do processo sob nº 10882.002867/2004-15). Exclusão de R\$ 128.389.266,89.

Portanto, a DRJ reduziu substancialmente o valor de IRPJ, CSLL e multas isoladas impostas ao contribuinte, ao redefinir o regime de apuração. Tal redução substancial destes débitos foi reformada pela Câmara *a quo* para restabelecimento da apuração do IRPJ e CSLL pelo lucro real, como também a exigência de multa isolada aplicando a alíquota de 50%. A Câmara de origem ainda admitiu a dedutibilidade da base de cálculo do IRPJ e da CSLL das contribuições ao PIS e COFINS, como também admitiu a compensação de 1/3 da COFINS paga com a CSLL devida.

Lembro que a COFINS imposta pelo auto de infração era no importe de R\$ 24.967.887,96 e o PIS originalmente lançado era no valor total de R\$ 5.409.709,00. É importante ressaltar tais valores para reforçar que a decisão da Câmara de origem não reduziu o débito tributário do contribuinte. Pelo contrário, majorou-o de forma relevante, se comparado com o débito que remanesceu após a decisão da DRJ.

Assim, foi superada a nulidade da decisão da DRJ - que havia alterado o critério jurídico do lançamento tributário - mas não para julgamento do mérito **a favor** do contribuinte, se considerada o restabelecimento de débito pelo acórdão recorrido. Lembro que

o artigo 59, §3º, do Decreto nº 70235/1972 dispõe que apenas pode ser superada quando *"puder decidir o mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade"*.

Objetivamente, a decisão de mérito a favor do sujeito passivo - que poderia ocasionar a superação de nulidade pela Câmara *a quo* - é aquela que julga procedente recurso voluntário e improcedente a autuação fiscal. A decisão que restabelece lançamento na quase totalidade, como é o caso dos autos, não é a favor do contribuinte e, assim, impede a aplicação do artigo 59, §3º, do Decreto nº 70.235/1972.

Em tese, seria possível sustentar que o arbitramento dos lucros (como efetuada pela DRJ) é medida mais gravosa. De toda sorte, no caso dos autos está claro que o arbitramento pela DRJ se revelou menos gravoso, objetividade que dificulta a aplicação *genérica* da tese do arbitramento ser menos benéfico ao contribuinte.

Diante disso, voto por **acolher o recurso especial, reconhecendo a nulidade da decisão da DRJ** e a impossibilidade de superação desta nulidade pelo Colegiado *a quo*, aplicando o artigo 59, §3º, do Decreto nº 70.235/1972.

Como anulada a decisão da DRJ, que originou o apartamento do processo 2008, **determina-se sejam reunidos os processos novamente, para prosseguimento.**

(assinado digitalmente)

Cristiane Silva Costa