



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 11634.720435/2015-29
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2201-004.731 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 02 de outubro de 2018
Matéria CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS - EXCLUSÃO DO SIMPLES
Recorrente BRASIPAR - INDÚSTRIA DE MÓVEIS LTDA. - ME
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/07/2012

DECADÊNCIA. DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO.

Quando restar evidenciado que a empresa se utilizou de artifício para permanecer no Simples Nacional e, dessa forma, não efetuou qualquer antecipação de pagamento da contribuição previdenciária a cargo da empresa e das contribuições para terceiros, o prazo decadencial tem sua contagem iniciada no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

MULTA QUALIFICADA. SONEGAÇÃO, FRAUDE OU CONLUÍO.

Demonstrado que a contabilidade da empresa não retrata os fatos econômicos, existindo movimentação financeira não justificada em montante bastante superior às receitas declaradas, comprovado a inexistência de estabelecimento fabril nos endereços informados e que os empregados declarados pelo sujeito passivo na verdade trabalham em benefício de outra empresa do mesmo grupo econômico, e não incluída no mesmo regime favorecido de tributação, está suficientemente caracterizada a existência de conduta dolosa voltada à prática de sonegação, fraude e conluio.

GRUPO ECONÔMICO. CARACTERIZAÇÃO.

Havendo um conjunto extenso de elementos de convicção evidenciando que as empresas operam no mesmo ramo, pertencem às mesmas pessoas, utilizam os mesmos empregados, movimentam recursos financeiros entre elas sem registros confiáveis, caracterizada está a existência de grupo econômico de fato a ensejar a responsabilidade pelos créditos tributários previdenciários.

MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO. INEXISTÊNCIA.

A mudança de critério jurídico ocorre quando se atribui aos mesmos fatos já conhecidos diferentes efeitos jurídicos. Não há mudança de critério jurídico

quando os diferentes efeitos decorrem de informações anteriormente desconhecidas sobre a realidade das operações são realizadas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente.

(assinado digitalmente)

Dione Jesabel Wasilewski - Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Dione Jesabel Wasilewski, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Douglas Kakazu Kushiya, Daniel Melo Mendes Bezerra, Marcelo Milton da Silva Risso, e Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso voluntário (fls. 436/449) pelo qual se pretende a revisão do Acórdão nº 01-033.279, da 5ª Turma da DRJ/BEL (fls. 396/422), que negou provimento à impugnação do sujeito passivo (fls. 369/389) ao lançamento que exige crédito tributário relativo à contribuição previdenciária da empresa e contribuições para outras entidades e fundos das competências compreendidas no período de janeiro de 2010 a julho de 2012.

Segundo o relatório fiscal (fls. 308/352), o lançamento decorre de exclusão do sujeito passivo do Simples Nacional, discutido no âmbito do processo nº 11634.720174/2015-47. A exclusão foi motivada pelos fatos minuciosamente descritos no termo de verificação fiscal, cuja cópia se encontra às folhas 6/107, e que são bastante resumidos a seguir:

1. A empresa Brasipar apurou receita bruta total nos anos-calendário 2010 e 2011 no valor de R\$ 2.228.906,35, contudo suas entradas na contabilidade no mesmo período somam mais de R\$ 22.000.000,00, sendo que parte significativa delas decorre de transferência de outras empresas que fariam parte do mesmo grupo econômico de fato.

2. Os valores registrados na contabilidade não refletem a movimentação bancária da empresa.

3. A movimentação financeira nos anos-calendário 2010 e 2011 foi na ordem de R\$ 36.000.000,00 e a empresa não justificou sua discrepância com a contabilidade.

4. A autuada alega a realização de mútuos com empresas do grupo (Somopar e Mobisul), contudo a fiscalização entendeu que sua operacionalização não foi comprovada, já

que os contratos não foram registrados em cartório e também não há registro dessas transações na contabilidade.

5. A empresa apresentou dois contratos de mútuo com a Somopar, contudo os mútuos seriam cruzados, uma vez que em um a fiscalizada apareceria como mutuante e no outro como mutuária.

6. Foi constatada a existência de grupo econômico de fato, formado por onze empresas constituídas por membros da mesma família e por funcionários vinculados ao grupo, com sede nos mesmos endereços, havendo registro contábil de movimentação financeira entre elas mesmo quando se declaravam inativas ou registros contábeis de operações realizadas por outras empresas do suposto grupo.

7. A Brasipar viria acumulando prejuízo, já que seu faturamento não seria suficiente nem para cobrir sua folha de pagamentos, fato que evidenciaria sua falta de autonomia financeira e a necessidade de suplementação de caixa, que teria sido realizada pela empresa Somopar.

8. Diligência realizada nos endereços informados pela Brasipar revelou que não havia nenhum estabelecimento industrial neles, contudo em endereços próximos foram localizados estabelecimentos de filial da Somopar, com várias pessoas uniformizadas que trabalhavam na fabricação de sofás e outros estofados.

9. A pessoa que se apresentou como *controller* da Somopar consta no banco de dados na RFB como contador da Brasipar desde fevereiro de 2013.

10. Em consulta ao banco de dados da RFB, verificou-se que no endereço onde foi localizado o estabelecimento industrial da Somopar não há registro de empregados, mas apenas de dois administradores, por outro lado a Brasipar teria registrado no mesmo período centenas de pessoas trabalhando, o que evidenciaria que o serviço fabril é efetivamente realizado pela Somopar, mas os empregados permanecem registrados na Brasipar e outras empresas do grupo incluídas no Simples.

11. Grande parte das notas fiscais apresentadas pela Brasipar para justificar seu faturamento declarado contém a logomarca da Somopar.

Com base nesses fatos e em vários outros detalhados no termo de verificação fiscal, a empresa foi excluída da sistemática favorecida de tributação (Simples Nacional) por meio do Ato Declaratório Executivo nº 26 de 01/06/2015, com efeitos a partir de 01/01/2010.

Essa exclusão está sendo discutida no âmbito do processo nº 11634.720435/2015-29, onde já existe decisão deste CARF. Com efeito, através do Acórdão nº 1201-002.081, da 1ª Turma Ordinária, 2ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento, Relatora Gisele Barra Bossa, foi negado provimento o recurso voluntário do sujeito passivo e mantida sua exclusão do Simples Nacional.

Como a contribuinte apresentou GFIP no período de 01/2010 a 07/2012 como optante pelo Simples Nacional, deixou de recolher a contribuição à seguridade social a cargo da empresa, o adicional SAT/RAT e as contribuições destinadas a outras entidades e fundos (Salário Educação/FNDE, INCRA, SEBRAE, SENAI e SESI) que estão sendo cobradas neste processo.

A base de cálculo está composta pelo montante da remuneração declarada em GFIP e não oferecida a tributação.

Foi atribuída responsabilidade solidária à empresa Somopar - Sociedade Moveleira Paranaense Ltda., em virtude da formação de grupo econômico, e aplicada a multa qualificada de 150% pela utilização de mecanismo artificioso para o fim específico de evitar o pagamento de contribuição previdenciária.

A ciência do lançamento deu-se em 06/11/2015 (fls. 360 e 363).

Em sede de impugnação, as empresas alegaram, em síntese, que (fls. 369/389):

1. O período de 01/2010 a 10/2010 já estava decaído quando ocorreu o lançamento.

2. A multa de 150% deve ser excluída já que tem nítido caráter confiscatório.

3. A caracterização do grupo econômico é fantasiosa e fruto da imaginação fértil da fiscalização.

4. Só quem teve o patrimônio acrescido em virtude das operações que deram origem ao fato gerador pode responder pelo crédito tributário.

5. Não há obrigatoriedade de que empresas conexas exerçam todas as atividades em uma única pessoa jurídica.

6. A alegação de que foram utilizados laranjas está calcada em meros erros nas declarações das pessoas físicas mencionadas no TVF.

7. Não é possível presumir o intuito fraudulento, pois ele precisa ser evidente.

8. A quebra do sigilo bancário é inconstitucional e ilegal.

9. A empresa Somopar demonstrou que obteve vários empréstimos com instituições diversas para obter recursos e repassá-los via mútuos. As falhas na contabilização não invalidam as transferências.

10. A Brasipar e a Somopar já haviam passado por várias fiscalizações sem a aplicação de sanções, assim o que ocorreu foi mudança de interpretação, que não pode ser retroativa a teor do que determina o art. 146 do Código Tributário Nacional - CTN.

Os argumentos dos sujeitos passivos não foram acatados pela decisão de piso que manteve integralmente o lançamento efetuado.

Além disso, em vista de falha no documento de procuração juntado, a DRJ não acatou a representação da Somopar, considerando que esta não impugnou o lançamento.

A ciência dessa decisão foi dada em 21/09/2016 (fl. 434) e o recurso voluntário foi tempestivamente apresentado em 19/10/2016 (fls. 436/449) em nome das empresas Brasipar e Somopar.

Como razões recursais, alega-se, em síntese, que:

1. A empresa Mobisul não pode ser arrolada como solidária, já que não há interesse comum e não desfrutou dos resultados, não tendo se demonstrado a existência de grupo econômico.
2. Não restou caracterizado dolo específico, de modo a justificar a aplicação da multa qualificada, que deve ser reduzida para 75%.
3. As competências de 01/2010 a 10/2010 já estavam decaídas quando ocorreu o lançamento.
4. A caracterização do grupo econômico é absurda, pois não foi evidenciada confusão patrimonial, mas apenas que a empresa Somopar é provedora de empréstimos às demais empresas do grupo.
5. Não foi demonstrado o interesse comum que exige o art. 124, I, do CTN.
6. Meros erros nas declarações das pessoas físicas ou na contabilização de contratos não são suficientes para descaracterizar os empréstimos, de forma que as conclusões de que houve fraude e utilização de laranjas são exageradas.
7. Os mútuos existiram e foram comprovados pelas recorrentes não tendo havido omissão de receita.
8. Reprisa seu argumento quanto à aplicação do art. 146 do CTN.
9. A procuração outorgada pela Somopar dá direito de representação, de forma que ela deve ser tratada como recorrente.

Com base nesses argumentos, as recorrentes pedem: que seja acatada a preliminar de decadência dos meses de 01/2010 a 10/2010; a redução da multa; a exclusão da Somopar como responsável tributária; a exclusão da Mobisul do presente PAF; que seja declarado que as mudanças nos critérios jurídicos sejam aplicados apenas a fatos geradores futuros; o retorno da Brasipar ao Simples; a reforma do acórdão guerreado.

Neste colegiado, o processo em análise compôs lote sorteado em sessão pública para esta Relatora.

É o que havia para ser relatado.

Voto

Conselheira Dione Jesabel Wasilewski - Relatora

Inicialmente, deve ser enfrentada a questão da empresa Somopar, que a DRJ considerou como não integrante da lide, por falha de representação.

Quanto a esse aspecto, tendo a empresa saneado a falha apontada na decisão recorrida (fl. 450) e tendo havido impugnação total por parte da co-responsável (Brasipar), que a todos aproveita, admito-a como recorrente neste sede.

Ademais, deve ser registrado que todas as alegações apresentadas em conjunto pela defesa foram enfrentadas pela Delegacia de Julgamento, não havendo que se falar em prejuízo ou supressão de instância.

Isto posto, e tendo em vista que o recurso voluntário apresentado preenche os demais requisitos de admissibilidade, dele conheço.

Por outro lado, é necessário delimitar a matéria a ser tratada nesta sede, já que o recurso voluntário apresenta argumentos para justificar o pedido de exclusão da empresa Mobisul deste processo.

Compulsando-se os documentos que o compõem, vê-se que a empresa Mobisul não foi arrolada como sujeito passivo. Além disso, não consta que as recorrentes tenham poderes para representá-la, de modo que está se pleiteando em nome próprio direito alheio, o que não é possível por carência de legitimidade.

Portanto, não se conhece das alegações pertinentes a essa matéria.

Preliminar de mérito - Decadência

Alegam as recorrentes que as competências de 01/2010 a 10/2010 já estavam decaídas quando o lançamento se aperfeiçoou, em 06/11/2015.

Quanto a esse aspecto, em decorrência do julgamento dos Recursos Extraordinários nº 556.664, 559.882, 559.943 e 560.626, o Supremo Tribunal Federal editou a Súmula Vinculante nº 8, nos seguintes termos:

São inconstitucionais o parágrafo único do art. 5º do Decreto-Lei nº 1.569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário.

Assim, definindo o STF a inconstitucionalidade do artigo 45 da Lei nº 8.212, de 1991, que estabelecia o prazo decenal para constituição dos créditos previdenciários e para terceiros, a matéria passou a ser regida pelos artigos 173, inciso I, e 150, § 4º, do Código Tributário Nacional:

Art. 150 - O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

(...)

§ 4º Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Art. 173 - O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

(...)

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

Com respeito à forma de contagem de prazos relativos às contribuições sociais previdenciárias e às contribuições para terceiros, o Ministro da Fazenda aprovou, em 18 de agosto de 2008, o Parecer PGFN/CAT nº 1617/2008, que estabelece orientações a serem observadas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil e pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, em face da edição da Súmula Vinculante nº 8, nos seguintes termos:

49. (...)

a) A Súmula Vinculante nº 8 não admite leitura que suscite interpretação restritiva, no sentido de não se aplicar - efetivamente - o prazo de decadência previsto no Código Tributário Nacional; é o regime de prazos do CTN que deve prevalecer, em desfavor de quaisquer outras orientações normativas, a exemplo das regras fulminadas;

b) apresentada a declaração pelo contribuinte (GFIP ou DCTF, conforme o tributo) não há necessidade de lançamento pelo fisco do valor declarado, podendo ser lançado apenas a eventual diferença a maior não declarada (lançamento suplementar);

c) na hipótese do subitem anterior, caso o Fisco tenha optado por lançar de ofício, por meio de NFLD, as diferenças declaradas e não pagas em sua totalidade, aplica-se o prazo decadencial dos arts. 150, § 4º, ou 173 do CTN, conforme tenha havido antecipação de pagamento parcial ou não, respectivamente; o prazo prescricional, ainda, e por sua vez, conta-se da constituição definitiva do crédito tributário;

d) para fins de cômputo do prazo de decadência, não tendo havido qualquer pagamento, aplica-se a regra do art. 173, inc. I do CTN, pouco importando se houve ou não declaração, contando-se o prazo do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

e) para fins de cômputo do prazo de decadência, tendo havido pagamento antecipado, aplica-se a regra do § 4º do art. 150 do CTN;

f) para fins de cômputo do prazo de decadência, todas as vezes que comprovadas as hipóteses de dolo, fraude e simulação deve-se aplicar o modelo do inciso I, do art. 173, do CTN;

(...)

A esses esclarecimentos deve ser adicionado o que expressa o enunciado nº 99 da Súmula do CARF:

Para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4º, do CTN, para as contribuições previdenciárias, caracteriza pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador a que se referir a autuação, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração.

Na hipótese em análise, mesmo que não se adentre à questão da existência de dolo, não seria possível a aplicação da regra do art. 173, I, do CTN, uma vez que, declarando-se como optante pelo Simples Nacional, a empresa fiscalizada não realizou antecipações de pagamentos dos tributos aqui exigidos, de forma a atrair a aplicação do art. 150, § 4º, como pretende.

Além disso, como será tratado com mais detalhes adiante, a existência dos elementos que revelam o dolo e a fraude é mais do que evidente neste processo, o que também seria suficiente para justificar a contagem do prazo pelo art. 173, I.

Neste caso, não se operou a decadência alegada.

Multa qualificada - dolo específico

Segundo as recorrentes, não restou caracterizado dolo específico, de modo a justificar a aplicação da multa qualificada, que deveria ser reduzida para 75%.

No que diz respeito a essa alegação, tem-se que a fiscalização trouxe um relato minucioso em que descreve graves inconsistências nas informações prestadas pela empresa fiscalizada e a imprestabilidade de sua contabilidade para registrar os fatos econômicos.

Foi amplamente demonstrado que os eventos do mundo fenomênico não estão retratados na documentação fornecida pela contribuinte, o que demonstra a falsidade dela.

Essas inconsistências provocaram a redução dos tributos devidos e dificultaram o conhecimento da fiscalização quanto à ocorrência do fato gerador, o que caracteriza a sonegação.

Os fatos foram praticados por diversas pessoas naturais e jurídicas, evidenciando a existência de conluio.

As receitas omitidas foram disfarçadas de operações de mútuo, o que modificaria características essenciais do fato gerador, conduta fraudulenta.

A empresa declarava como seus, empregados que operavam em unidade industrial de outra empresa, falsidade.

Não havia unidade industrial nos endereços onde a fiscalizada supostamente exercia suas operações e que foram informados às autoridades públicas, mais uma vez, prestação de informação falsa à autoridade pública.

A todo o conjunto de fatos descritos pela autoridade fiscal e lastreados em documentação, as recorrentes limitam-se a apresentar argumentos de ordem genérica, desacompanhados de qualquer comprovação documental.

Ou seja, toda a defesa está calcada em meras negativas que desafiam a experiência e a lógica, não tendo se produzido um único documento ou demonstrativo que lance dúvida sobre a narrativa zelosamente construída pela fiscalização.

Portanto, entendo que neste processo está amplamente demonstrada a existência de dolo na realização de condutas que caracterizam sonegação, fraude e conluio, sendo correta a aplicação da multa qualificada de 150%.

Solidariedade

Segundo a defesa, a caracterização do grupo econômico seria absurda, por ausência de evidência de confusão patrimonial. Alega-se que a empresa Somopar seria apenas provedora de empréstimo às demais empresas do grupo.

Também não teria sido demonstrado o interesse comum que exige o art. 124, I, do CTN.

Os fatos que deram origem aos tributos ora exigidos consistem no pagamento de remuneração aos empregados registrados na atuada.

Como foi demonstrado pelo relatório fiscal, essas pessoas atuavam na sede da empresa Somopar, utilizando seu uniforme e produzindo para ela.

Portanto, havia sim uma confusão entre as empresas na contratação e pagamento desses empregados, que trabalhavam para uma e eram registrados pela outra.

Ou seja, há um interesse comum na situação que constitui o fato gerador.

Além disso, o que a fiscalização apurou não foi um ou outro erro de declaração ou contabilização como querem fazer crer as recorrentes.

Os fatos apurados são todos convergentes para a prática de fraude, sonegação e conluio através de vários expedientes, inclusive utilização de interpostas pessoas.

A confusão na utilização de mão-de-obra e na transferência de recursos, a contabilização de operações de outras pessoas jurídicas e até mesmo a alegação apresentada pela defesa de que a Somopar era provedora das demais empresas do grupo, não deixam dúvida quanto à existência de grupo econômico.

Portanto, por qualquer ângulo que se analise foi correta a imputação de responsabilidade levada a cabo pela autoridade fiscal.

Omissão de receitas

A defesa procura afastar a presunção de omissão de receitas, alegando a efetiva existência de mútuo.

Entendo que essa matéria não é pertinente ao lançamento em análise, já que nele está sendo tributada a folha de pagamentos.

Na verdade, a omissão de receitas que deu origem à exclusão do Simples Nacional foi discutida em processo próprio, no qual o sujeito passivo não logrou êxito, o que autoriza a continuidade da exigência aqui realizada.

Aplicação do art. 146 do CTN

As recorrentes também invocam em seu favor o art. 146 do CTN. Esse dispositivo trata de mudança no critério jurídico. Não foi isso o que ocorreu no caso em análise. Mudar critério jurídico significa dar um novo significado aos mesmos fatos já conhecidos.

Quando novos fatos são descobertos pela fiscalização e ela lhes atribui novos efeitos, não há qualquer mudança. Tanto é assim, que a jurisprudência dos tribunais superiores admite inclusive revisão de lançamentos já realizados.

Com efeito, ao analisar a possibilidade de revisão de lançamento pela autoridade fiscal, já se manifestou o STJ em recurso submetido à sistemática do art. 543-C do CPC/1973. Dessa decisão, é de se destacar:

PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO E PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. IPTU. RETIFICAÇÃO DOS DADOS CADASTRAIS DO IMÓVEL. FATO NÃO CONHECIDO POR OCASIÃO DO LANÇAMENTO ANTERIOR (DIFERENÇA DA METRAGEM DO IMÓVEL CONSTANTE DO CADASTRO). RECADASTRAMENTO. NÃO CARACTERIZAÇÃO. REVISÃO DO LANÇAMENTO. POSSIBILIDADE. ERRO DE FATO. CARACTERIZAÇÃO.

1. A retificação de dados cadastrais do imóvel, após a constituição do crédito tributário, autoriza a revisão do lançamento pela autoridade administrativa (desde que não extinto o direito potestativo da Fazenda Pública pelo decurso do prazo decadencial), quando decorrer da apreciação de fato não conhecido por ocasião do lançamento anterior, ex vi do disposto no artigo 149, inciso VIII, do CTN.

2. O ato administrativo do lançamento tributário, devidamente notificado ao contribuinte, somente pode ser revisto nas hipóteses enumeradas no artigo 145, do CTN, 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."

3. O artigo 149, do Codex Tributário, elenca os casos em que se revela possível a **revisão de ofício do lançamento** tributário, quais sejam:

"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;

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."

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 inexistente 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)*

(...)

*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. Recurso especial provido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

Portanto, o fato de ter havido fiscalização de outros períodos sem os mesmos resultados, não confere um salvo conduto para a empresa, sendo possível, diante do surgimento de novas informações, inclusive a revisão da fiscalização de períodos já fiscalizados.

Aliás, tratando-se de relações continuativas, cada fato gerador é um novo fato gerador, como evidencia o seguinte enunciado da Súmula do Supremo Tribunal Federal:

Súmula 239 - decisão que declara indevida a cobrança do imposto em determinado exercício não faz coisa julgada em relação aos posteriores.

Logo, na situação em análise, não restou caracterizada a mudança de critério jurídico, sendo inaplicável o art. 146 do CTN.

Conclusão

provimento. Pelas razões expostas, voto por conhecer do recurso apresentado e lhe negar

Dione Jesabel Wasilewski