



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 12571.000116/2008-19
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-006.270 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 9 de setembro de 2022
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado INDÚSTRIA DE LATICÍNIOS BANDEIRANTES LTDA

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

Ano-calendário: 2003, 2004, 2005

ARBITRAMENTO. AJUSTE DO LANÇAMENTO EM JULGAMENTO PARA ALTERAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. IMPOSSIBILIDADE.

A autoridade julgadora não pode refazer o cálculo dos tributos originalmente lançados no regime de lucro real, mudando a sistemática de apuração para a do lucro arbitrado. Alteração de fundamento legal da exigência e inovação em razão da definição de coeficiente aplicável para arbitramento dos lucros demandam lançamento complementar e não podem ser veiculados em decisão administrativa.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial, e, no mérito, em negar-lhe provimento. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto o conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes.

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente em Exercício

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Luis Henrique Marotti Toselli, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimaraes da Fonseca, Luiz Augusto de Souza Goncalves (suplente convocado), Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente). Ausente o conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado.

Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional contra o acórdão 1301-004.000, de 17/07/2019, por meio do qual a 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF decidiu negar provimento a recurso de ofício contra a decisão de primeira instância, para fins de manter o cancelamento integral das exigências formalizadas nos presentes autos.

Acórdão recorrido 1301-004.000

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

Ano-calendário: 2003, 2004, 2005

ALTERAÇÃO DO CRITÉRIO DO LANÇAMENTO DE IRPJ e CSLL. LANÇAMENTO EFETUADO PELO LUCRO REAL. MUDANÇA LUCRO ARBITRADO. IMPOSSIBILIDADE. CTN, ART. 146.

Uma vez realizado o lançamento, o contribuinte defende-se das acusações que lhe foram imputadas. A partir do momento em que determinada decisão administrativa modifique as razões do ato de imposição, o direito à defesa e ao contraditório resta atingido, já que não poderia o contribuinte presumir qual seria a fundamentação do órgão ou autoridade julgadora para manter o ato de imposição.

Disto resulta que a autoridade julgadora não poderá ajustar o lançamento de forma a manter sob motivação distinta daquela adotada pela autoridade fiscal autuante.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso de ofício, vencida a Conselheira Giovana Pereira de Paiva Leite (Relatora) que votou por lhe dar provimento parcial para aplicar os coeficientes de arbitramento de lucro para determinação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL e restabelecer a exigência de multa qualificada e agravada. Tendo em vista o cancelamento integral da exigência, restou prejudicada a análise do recurso voluntário. Designado o Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza para redigir o voto vencedor.

A Fazenda Nacional primeiramente apresentou embargos de declaração, pleiteando que “fique expresso o tipo de vício que supostamente maculou o lançamento (se material ou formal)”. Os embargos foram rejeitados por despacho de Presidente da Turma, que assim observou:

(...)

Assim, prevaleceu o entendimento pelo cancelamento da exigência tributária, com a negativa de provimento ao recurso de ofício interposto contra a decisão de primeira instância, que também cancelara a cobrança dos créditos tributários.

Parece-me claro que o vício apontado no lançamento é material. Se a maioria dos Conselheiros da 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara entendesse pela existência de erro formal, teria acompanhado o voto da i. Conselheira Relatora pela manutenção do lançamento com base no lucro arbitrado. Não faria sentido declarar-se a nulidade por vício formal para que um novo lançamento pudesse posteriormente ser realizado, exatamente nos mesmos moldes encaminhados pelo voto vencido.

Diante do exposto, com fundamento no art. 65, § 3º, do Anexo II do RICARF/2015, **REJEITO** em caráter definitivo os embargos de declaração opostos pela FAZENDA NACIONAL, por considerar manifestamente improcedente a alegação de omissão apresentada.

A Fazenda Nacional então apresentou o presente recurso especial, no qual alega que houve divergência na interpretação da legislação tributária quanto às seguintes matérias, conforme indicadas no recurso:

- 1- Da ausência de nulidade;
- 2- Da possibilidade de retificação do lançamento; e**
- 3- Da nulidade por vício formal.

Em 17 de março de 2020, Presidente de Câmara deu seguimento parcial ao recurso especial da Fazenda Nacional, em despacho confirmado após agravo da Fazenda Nacional, admitindo-se apenas a discussão acerca do tema 2- Da possibilidade de retificação do lançamento, nos seguintes termos (grifos do original):

(...)

- O entendimento jurisprudencial que fundamenta o presente recurso diverge do adotado pelo e. Colegiado *a quo*, e está representado em acórdãos, cujas ementas estão abaixo reproduzidas na forma do art. 67, §9º do RICARF:

Acórdão nº 1402-00.728

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Anos-calendário: 2001, 2002

DECADÊNCIA. ARTIGO 62A DO REGIMENTO DO CARF E DECISÃO NO RESP 973.733/SC. APLICAÇÃO OBRIGATÓRIA.

Enquanto o STJ, pela composição competente, não corrigir o entendimento contido no RESP 973.733/SC, ou houver mudança no artigo 62A do Regimento do Carf, o Conselheiro do Carf está obrigado a adotá-lo.

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

CONTABILIDADE QUE NÃO REGISTRA A MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA. CIRCUNSTÂNCIA QUE NÃO CONFERE CREDIBILIDADE AOS REGISTROS CONTÁBEIS. CONTABILIDADE DESCLASSIFICADA. ARBITRADO O LUCRO.

Não se pode conferir credibilidade à contabilidade **quando materialmente se verifica que ela não reflete a realidade das operações comerciais e bancárias realizadas pela empresa.**

O artigo 47 da Lei nº 8.981, de 1995, ao usar a expressão de que o lucro será arbitrado, nos casos que especifica, não confere faculdade à autoridade fiscal, mas sim comando impositivo quanto à forma de tributação. Assim verificado que a contabilidade não registra a maior parte das transações realizadas pela empresa, impõe-se o arbitramento do lucro para fins de apuração do IRPJ e da CSLL.

TAXA SELIC. SÚMULA Nº 4.

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

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado: 1) por unanimidade de votos rejeitar a preliminar de denúncia espontânea e acolher a preliminar de decadência, em relação aos PIS e COFINS, para os fatos geradores correspondentes ao período de apuração do mês de julho de 2003; 2) no mérito, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso para **reduzir a base de cálculo do IRPJ e da CSLL para o montante correspondente** a 9,6% do total da receita, aplicando-se a sistemática de apuração do lucro arbitrado, deduzindo-se os pagamentos já realizados relativos aos valores declarados, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencida a Conselheira Albertina Silva Santos de Lima que, cancelava as exigências do IRPJ e de CSLL, por entender que o lançamento deveria ter sido efetuado no regime do lucro arbitrado.

Acórdão nº 1401-001.773

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2002, 2003

NULIDADE POR CERCEAMENTO DE DEFESA.

Incabível o reconhecimento de nulidade por cerceamento de defesa, quando a própria Recorrente não logra comprovar oportunamente e de forma organizada, mediante argumentos lógicos e concatenados, que parte dos valores omitidos que transitaram em sua conta corrente não correspondiam a receitas de suas atividades e sim a reembolso de despesas efetuadas por conta e ordem de terceiros no exercício de suas atividades.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2002, 2003

DECADÊNCIA. ENTREGA DE DECLARAÇÕES NA AUSÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO.

Nos tributos lançados por homologação, o prazo decadencial inicia-se da data do fato gerador no caso de pagamento antecipado ou de qualquer outra modalidade extintiva, isto é, de quitação do crédito tributário, como a compensação. Apresentar declarações, mesmo constitutivas do crédito, como DCTF, não produz o mesmo efeito, ou seja, não autoriza a aplicação da regra decadencial mais favorável.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2002, 2003

LUCRO REAL X LUCRO ARBITRADO. POSSIBILIDADE DE ALTERAÇÃO DO CÁLCULO PELO JULGADOR. Todos os critérios utilizados pela autoridade fiscal para arbitrar ou deixar de arbitrar estão sob o crivo da autoridade julgadora, uma vez que o lançamento é atividade administrativa vinculada. **Nada obstante, se o julgador entender que o lançamento deveria ter sido realizado pelo arbitramento no lugar do lucro real, ao revés de afastar integralmente a exigência, deverá promover o seu novo cálculo, pois este depende de simples operações matemáticas.**

DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA.

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

CSLL, PIS E COFINS. TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

Tratando-se de lançamentos reflexos, a decisão prolatada no lançamento matriz é aplicável, no que couber, aos decorrentes, em razão da íntima relação de causa e efeito que os vincula.

PIS E COFINS. RECEITAS OPERACIONAIS OU NÃO.

Incabível argumento de segregação de receitas operacionais e não operacionais para tributação do Pis e da Cofins, quando a própria fiscalizada é quem não comprovou a origem dos depósitos bancários existentes em suas contas correntes.

ACRÉSCIMOS LEGAIS. TAXA SELIC. ALEGAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. REDUTOR. SÚMULAS CARF.

Os tributos e contribuições sociais não pagos até o seu vencimento, com fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 1995, serão acrescidos de juros de mora, equivalentes à taxa referencial do Selic para títulos federais (Súmula CARF nº 04), não havendo abertura para utilização de redutor. Ademais, não cabe à autoridade julgadora discutir sobre a inconstitucionalidade ou não da atualização pela taxa Selic, por ser matéria exclusiva do Poder Judiciário. Súmula CARF nº 02.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade e, por maioria de votos, em acolher em parte a decadência da CSLL do 1º e do 2º Trimestre de 2002; da Contribuição para o PIS, de janeiro a agosto de 2002; da COFINS, do período de março a agosto de 2002. Vencido o Conselheiro Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa que dava provimento também em janeiro e fevereiro em relação à Cofins e vencidas as Conselheiras Lívia De Carli Germano e Luciana Yoshihara Arcangelo Zanim, em relação à Cofins, que davam provimento em maior extensão adotando a tese da atividade; no mérito, acordam em dar provimento parcial para **ajustar a base de cálculo para o lucro arbitrado até o limite do valor lançado**, nos termos do voto do redator designado. Ficaram vencidos em primeira rodada, em que todos participaram, os Conselheiros Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa e Abel Nunes de Oliveira Neto que mantinham no mérito o lançamento. Em segunda rodada, contra a tese vencedora na primeira rodada, ficaram vencidos as Conselheiras Lívia De Carli Germano e Luciana Yoshihara Arcangelo Zanim que cancelavam integralmente o lançamento por não admitirem a alteração na base de cálculo. Designado o Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes para redigir o voto vencedor.

(...)

O voto vencedor que orientou o acórdão recorrido, após referendar a tese de que o lançamento deveria ter se dado pelo lucro arbitrado, e não pelo lucro real (como fez a Fiscalização), cancelou o lançamento com o entendimento de que a autoridade julgadora não poderia refazer o cálculo do IRPJ/CSLL, mudando a sistemática de apuração do lucro.

Nos paradigmas, por outro lado, diante de situações semelhantes, os julgadores determinaram ajustes na base de cálculo (alterando o regime de tributação, de lucro real para lucro arbitrado), em vez de cancelarem o lançamento.

Desse modo, proponho que seja DADO SEGUIMENTO ao recurso especial em relação à segunda divergência.

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

É o relatório.

Voto

Conselheira Livia De Carli Germano, Relatora.

Admissibilidade recursal

O recurso especial é tempestivo e atendeu aos demais requisitos de admissibilidade, não havendo, inclusive, questionamento pela parte recorrida no tocante ao seu seguimento, motivo pelo qual concordo e adoto as razões do i. Presidente de Câmara para conhecimento do Recurso Especial, nos termos do permissivo do art. 50, § 1º, da Lei 9.784/1999.

De fato, o acórdão recorrido, após concluir que o lançamento deveria ter se dado pelo lucro arbitrado, e não pelo lucro real (como fez a Fiscalização), cancelou o lançamento com o entendimento de que a autoridade julgadora não poderia refazer o cálculo do IRPJ/CSLL, mudando a sistemática de apuração do lucro.

No caso do paradigma 1402-00.728, tratou-se de lançamento efetuado originalmente no regime do lucro real trimestral, mas que a Turma julgadora, por afirmar que a contabilidade da empresa não mereceria credibilidade, entendeu que os tributos deveriam ser exigidos no regime do lucro arbitrado, razão porque foi dado provimento parcial ao recurso voluntário *“para reduzir a base de cálculo do IRPJ e da CSLL para o montante correspondente a 9,6% do total da receita, aplicando-se a sistemática de apuração do lucro arbitrado, deduzindo-se os pagamentos já realizados relativos aos valores declarados”*.

Já no caso do paradigma 1401-001.773, a autoridade lançadora exigiu os tributos no regime do lucro real trimestral, mas o voto vencedor entendeu que o regime aplicável seria o lucro arbitrado porque a *“escrituração não reflete a realidade dos fatos econômicos praticados pela empresa e, portanto, não é possível aferir o lucro real”*. Diante disso, decidiu-se adaptar *“a exigência para o patamar das regras do lucro arbitrado”*.

Ambos os paradigmas caracterizam o dissídio.

Assim, conheço do recurso especial.

Mérito

O mérito do presente recurso consiste em definir se autoridade julgadora poderia refazer o cálculo dos tributos devidos, mudando a sistemática de apuração do lucro originalmente adotada no auto de infração, adotando a sistemática do lucro arbitrado.

A Fazenda Nacional sustenta ser “*desnecessária e ilegal o cancelamento de todo o lançamento tributário, bastando sua revisão pela autoridade julgadora, excluindo-se apenas os valores indevidamente exigidos*”.

Acontece que a revisão de lançamento está sujeita a regramento próprio e demanda, sobretudo, lançamento complementar. Daí porque, sobre o tema, esta 1ª Turma da CSRF já negou provimento a recurso especial da Fazenda Nacional por unanimidade, nos termos do voto da i. Conselheira Edeli Pereira Bessa no acórdão 9101-005.429, de abril de 2021, posição que, mais recentemente, foi também adotada como razões de decidir do acórdão 9101-005.699, sessão de 11 de agosto de 2021. Rendendo homenagens ao seu brilhante voto, adoto-o como razões de decidir também para o caso dos autos:

(...)

Quanto à segunda matéria, este Colegiado já se manifestou, por duas vezes, contrariamente ao ajustamento pretendido pela PGFN. A decisão mais recente integra o Acórdão nº 9101-004.213¹, no qual foi negado provimento ao recurso especial da PGFN por unanimidade, votando pelas conclusões esta Conselheira e a Conselheira Viviane Vidal Wagner. Seu voto condutor, de lavra da ex-Conselheira Cristiane Silva Costa, reproduz o entendimento por ela antes manifestado no Acórdão nº 9101-003.157², acolhido à unanimidade para dar provimento parcial a recurso especial do sujeito passivo questionando o ajustamento promovido pela autoridade julgadora de 1ª instância. Segue a transcrição:

No caso dos presentes autos, o contribuinte sustenta a nulidade da decisão da DRJ que redefiniu a sistemática de apuração do IRPJ, de lucro real para lucro arbitrado. De fato, é nula a decisão administrativa que modifique o critério de lançamento tributário.

O acórdão recorrido reconheceu tal nulidade, tratando da exclusiva competência da DRJ para julgamento (nos termos da Lei nº 8.748/93) e, ainda, do artigo 146, do CTN, que impede a modificação de critério jurídico adotado pela autoridade administrativa quanto a fatos anteriores à alteração deste critério.

Com efeito, o artigo 146, do CTN, impede seja alterado critério de lançamento:

Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

A respeito do artigo 146, são as considerações de Hugo de Brito Machado:

“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 adotado uma entre várias alternativas expressamente admitidas pela lei, na feitura do

¹ Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Edeli Pereira Bessa, Demetrius Nichele Macei, Viviane Vidal Wagner, Luis Fabiano Alves Penteado, Livia De Carli Germano e Adriana Gomes Rêgo (Presidente).

² Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Rafael Vidal de Araújo Luís Flávio Neto, Flavio Franco Correa, Daniele Souto Rodrigues Amadio, Gerson Macedo Guerra e Adriana Gomes Rego (Presidente em exercício).

lançamento, depois pretende alterar esse lançamento, mediante a escolha de outra das alternativas admitidas e que enseja a determinação de um crédito tributário em valor diverso, geralmente mais elevado” (Curso de Direito Tributário, 30ª ed., Malheiros, 2009, p. 176).

O Código Tributário Nacional ainda autoriza a revisão de ofício de lançamento quando há erro de fato, nos termos do artigo 149, IV, c/c artigo 145, III:

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

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

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

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

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

Em que pese autorize a revisão do lançamento quanto ao erro de fato, o Código Tributário Nacional não autoriza a revisão do lançamento quando há – se o caso – erro de direito. A esse respeito, são as primorosas considerações de Humberto Ávila:

A mudança de orientação da Administração quer com relação à prática até então adotada, quer com referência aos atos de lançamento já efetuados, só pode dizer respeito a erros de fato, nunca erros de direito. Com efeito, se a Administração, por algum motivo, entende que a legislação foi mal-aplicada, só pode mudar a orientação para o futuro, não para o passado, inclusive por determinação do art. 146 do Código Tributário Nacional. (Segurança Jurídica – Entre Permanência, Mudança e Realização no Direito Tributário, Malheiros, 2011, p. 458)

Como também entende Ricardo Lobo Torres, reiterando a impossibilidade de revisão de lançamento por erro de direito:

Enquanto o artigo 149 exclui o erro de direito dentre as causas que permitem a revisão do lançamento anterior feito contra o mesmo contribuinte, o artigo 146 proíbe a alteração do critério jurídico geral da Administração aplicável ao mesmo sujeito passivo com eficácia para os fatos pretéritos (O Princípio da Proteção da Confiança do Contribuinte, RFDT 06/09, dez/03)

Tampouco os artigos 145 e 149 legitimam tal alteração pela autoridade julgadora administrativa. Afinal, o julgamento de processos administrativos é forma de controle da legalidade do lançamento, sem que as autoridades julgadoras detenham competência para refazer o lançamento.

Nesse sentido, e em respeito aos princípios do contraditório e ao da ampla defesa, o artigo 18, §3º, do Decreto nº 70.235/1972 assegura aos contribuintes o direito de nova impugnação administrativa quando houver inovação da fundamentação legal da exigência, *verbis*:

Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entende-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou

impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

§ 1º Deferido o pedido de perícia, ou determinada de ofício, sua realização, a autoridade designará servidor para, *como perito da União, a ela proceder e intimará o perito do sujeito passivo a realizar o exame requerido, cabendo a ambos apresentar os respectivos laudos em prazo que será fixado segundo o grau de complexidade dos trabalhos a serem executados.*(Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

§ 2º Os prazos para realização de diligência ou perícia poderão ser prorrogados, a juízo da autoridade. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

§ 3º Quando, em exames posteriores, diligências ou perícias, realizados no curso do processo, forem verificadas incorreções, omissões ou inexatidões de que resultem agravamento da exigência inicial, inovação ou alteração da fundamentação legal da exigência, será lavrado auto de infração ou emitida notificação de lançamento complementar, devolvendo-se, ao sujeito passivo, prazo para impugnação no concernente à matéria modificada. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

O Decreto nº 7.574/2011 se alinha a tal diretriz legal, explicitando a possibilidade de alteração de lançamento e a necessária oportunização de contencioso desde impugnação administrativa:

Art. 41. Quando, em exames posteriores, diligências ou perícias realizados no curso do processo, forem verificadas incorreções, omissões ou inexatidões, de que resultem agravamento da exigência inicial, inovação ou alteração da fundamentação legal da exigência, será efetuado lançamento complementar por meio da lavratura de auto de infração complementar ou de emissão de notificação de lançamento complementar, específicos em relação à matéria modificada (Decreto no 70.235, de 1972, art. 18, § 3o, com a redação dada pela Lei no 8.748, de 1993, art. 1o).

§ 1º O lançamento complementar será formalizado nos casos:

I - em que seja aferível, a partir da descrição dos fatos e dos demais documentos produzidos na ação fiscal, que o autuante, no momento da formalização da exigência:

a) apurou incorretamente a base de cálculo do crédito tributário; ou

b) não incluiu na determinação do crédito tributário matéria devidamente identificada; ou

II - em que forem constatados fatos novos, subtraídos ao conhecimento da autoridade lançadora quando da ação fiscal e relacionados aos fatos geradores objeto da autuação, que impliquem agravamento da exigência inicial.

§ 2º O auto de infração ou a notificação de lançamento de que trata o caput terá o objetivo de:

I - complementar o lançamento original; ou

II - substituir, total ou parcialmente, o lançamento original nos casos em que a apuração do quantum devido, em face da legislação tributária aplicável, não puder ser efetuada sem a inclusão da matéria anteriormente lançada.

§ 3º Será concedido prazo de trinta dias, contados da data da ciência da intimação da exigência complementar, para a apresentação de impugnação apenas no concernente à matéria modificada.

§ 4º O auto de infração ou a notificação de lançamento de que trata o caput devem ser objeto do mesmo processo em que for tratado o auto de infração ou a notificação de lançamento complementados.

§ 5º O julgamento dos litígios instaurados no âmbito do processo referido no § 4º será objeto de um único acórdão.

O dispositivo do Decreto nº 7.574/2011 novamente trata de erro de fato, ao possibilitar tal alteração do lançamento por: (a) apuração incorreta da base de cálculo (inciso I, alínea a), (b) não inclusão de matéria devidamente identificada no crédito tributário (inciso I, alínea b) ou (c) fatos novos, desconhecidos pela autoridade lançadora original (inciso II). O artigo 41, portanto, está devidamente alinhado às normas do Código Tributário Nacional.

O Superior Tribunal de Justiça também acena pela impossibilidade de mudança no critério jurídico, por eventual erro de direito:

(...) 4. Destarte, a revisão do lançamento tributário, como consectário do poder-dever de autotutela da Administração Tributária, somente pode ser exercido nas hipóteses do artigo 149, do CTN, observado o prazo decadencial para a constituição do crédito tributário.

5. Assim é que a revisão do lançamento tributário por erro de fato (artigo 149, inciso VIII, do CTN) reclama o desconhecimento de sua existência ou a impossibilidade de sua comprovação à época da constituição do crédito tributário.

6. Ao revés, nas hipóteses de erro de direito (equívoco na valoração jurídica dos fatos), o ato administrativo de lançamento tributário revela-se imodificável, máxime em virtude do princípio da proteção à confiança, encartado no artigo 146, do CTN, segundo o qual "a modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução".

7. Nesse segmento, é que a Súmula 227/TFR consolidou o entendimento de que "a mudança de critério jurídico adotado pelo Fisco não autoriza a revisão de lançamento".

8. A distinção entre o "erro de fato" (que autoriza a revisão do lançamento) e o "erro de direito" (hipótese que inviabiliza a revisão) é enfrentada pela doutrina, verbis:

"Enquanto o 'erro de fato' é um problema intranormativo, um desajuste interno na estrutura do enunciado, o 'erro de direito' é vício de feição internormativa, um descompasso entre a norma geral e abstrata e a individual e concreta.

Assim constitui 'erro de fato', por exemplo, a contingência de o evento ter ocorrido no território do Município 'X', mas estar consignado como tendo acontecido no Município 'Y' (erro de fato localizado no critério espacial), ou, ainda, quando a base de cálculo registrada para efeito do IPTU foi o valor do imóvel vizinho (erro de fato verificado no elemento quantitativo). 'Erro de direito', por sua vez, está configurado, exemplificativamente, quando a autoridade administrativa, em vez de exigir o ITR do proprietário do imóvel

rural, entende que o sujeito passivo pode ser o arrendatário, ou quando, ao lavrar o lançamento relativo à contribuição social incidente sobre o lucro, mal interpreta a lei, elaborando seus cálculos com base no faturamento da empresa, ou, ainda, quando a base de cálculo de certo imposto é o valor da operação, acrescido do frete, mas o agente, ao lavrar o ato de lançamento, registra apenas o valor da operação, por assim entender a previsão legal. A distinção entre ambos é sutil, mas incisiva." (Paulo de Barros Carvalho, in "Direito Tributário Linguagem e Método", 2ª Ed., Ed. Noeses, São Paulo, 2008, págs. 445/446)

"O erro de fato ou erro sobre o fato dar-se-ia no plano dos acontecimentos: dar por ocorrido o que não ocorreu. Valorar fato diverso daquele implicado na controvérsia ou no tema sob inspeção. O erro de direito seria, à sua vez, decorrente da escolha equivocada de um módulo normativo inservível ou não mais aplicável à regência da questão que estivesse sendo juridicamente considerada. Entre nós, os critérios jurídicos (art. 146, do CTN) reiteradamente aplicados pela Administração na feitura de lançamentos têm conteúdo de precedente obrigatório. Significa que tais critérios podem ser alterados em razão de decisão judicial ou administrativa, mas a aplicação dos novos critérios somente pode dar-se em relação aos fatos geradores posteriores à alteração." (Sacha Calmon Navarro Coêlho, in "Curso de Direito Tributário Brasileiro", 10ª Ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2009, pág. 708)

"O comando dispõe sobre a apreciação de fato não conhecido ou não provado à época do lançamento anterior. Diz-se que este lançamento teria sido perpetrado com erro de fato, ou seja, defeito que não depende de interpretação normativa para sua verificação. Frise-se que não se trata de qualquer 'fato', mas aquele que não foi considerado por puro desconhecimento de sua existência. Não é, portanto, aquele fato, já de conhecimento do Fisco, em sua inteireza, e, por reputá-lo despido de relevância, tenha-o deixado de lado, no momento do lançamento. Se o Fisco passa, em momento ulterior, a dar a um fato conhecido uma 'relevância jurídica', a qual não lhe havia dado, em momento pretérito, não será caso de apreciação de fato novo, mas de pura modificação do critério jurídico adotado no lançamento anterior, com fulcro no artigo 146, do CTN, (...). Neste art. 146, do CTN, prevê-se um 'erro' de valoração jurídica do fato (o tal 'erro de direito'), que impõe a modificação quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua ocorrência. Não perca de vista, aliás, que 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)

9. In casu, restou assente na origem que:

"Com relação a declaração de inexigibilidade da cobrança de IPTU progressivo relativo ao exercício de 1998, em decorrência de recadastramento, o bom direito conspira a favor dos contribuintes por duas fortes razões.

Primeira, a dívida de IPTU do exercício de 1998 para com o fisco municipal se encontra quitada, subsumindo-se na moldura de ato jurídico perfeito e acabado, desde 13.10.1998, situação não desconstituída, até o momento, por nenhuma decisão judicial. Segunda, afigura-se impossível a revisão do lançamento no ano de 2003, ao argumento de que o imóvel em 1998 teve os dados cadastrais alterados em função do Projeto de Recadastramento Predial, depois de quitada a obrigação tributária no vencimento e dentro do exercício de 1998, pelo contribuinte, por ofensa ao disposto nos artigos 145 e 149, do Código Tributário Nacional.

Considerando que a revisão do lançamento não se deu por erro de fato, mas, por erro de direito, visto que o recadastramento no imóvel foi posterior ao primeiro lançamento no ano de 1998, tendo baseado em dados corretos constantes do

cadastro de imóveis do Município, estando o contribuinte notificado e tendo quitado, tempestivamente, o tributo, não se verifica justa causa para a pretensa cobrança de diferença referente a esse exercício."

10. Consectariamente, verifica-se que o lançamento original reportou-se à área menor do imóvel objeto da tributação, por desconhecimento de sua real metragem, o que ensejou a posterior retificação dos dados cadastrais (e não o recadastramento do imóvel), hipótese que se enquadra no disposto no inciso VIII, do artigo 149, do Codex Tributário, razão pela qual se impõe a reforma do acórdão regional, ante a higidez da revisão do lançamento tributário.

10. Recurso especial provido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008. (Superior Tribunal de Justiça, Recurso Especial nº 1130545, DJe 22/02/2011).

A decisão administrativa (DRJ) que modifica critério de lançamento, como no caso destes autos, é nula, por ofensa direta ao artigo 146, do Código Tributário Nacional, como também ao artigo 18, do Decreto nº 70.235/1972.

De fato, o Decreto nº 7.574/2011 fixou limites estreitos para ajustamento do lançamento, exigindo lançamento complementar e, por consequência, impedindo que assim faça por meio de decisão administrativa, na hipótese de *alteração da fundamentação legal da exigência* – o que se verificaria no presente caso, ao se transpor o regime de tributação de lucro real para lucro arbitrado – e, mais ainda, que assim se proceda em relação a aspectos conhecidos e interpretados de forma diferente pela autoridade fiscal, sem que se verifique a subtração, ao seu conhecimento, de fatos conhecidos somente depois do lançamento. Some-se, a isso, a inovação resultante da definição, em julgamento, do coeficiente aplicável para arbitramento dos lucros em razão da atividade exercida pelo sujeito passivo, suprimindo seu direito de defesa contra esse elemento acusatório.

Por tais razões, não há reparos ao acórdão recorrido que cancelou integralmente a exigência ao constatar que o IRPJ e a CSLL lançados deveriam ter sido calculados mediante arbitramento dos lucros, e não na sistemática do lucro real.

Assim, deve ser NEGADO PROVIMENTO ao recurso especial da PGFN.

Vale repisar, ainda, as observações do voto vencedor do acórdão recorrido, ao discorrer sobre a atitude de se refazer o cálculo do IRPJ e CSLL devidos, sob a sistemática do lucro arbitrado:

(...) incorreria em alteração do critério jurídico do lançamento, por ofensa ao artigo 146 do Código Tributário Nacional. Isso porque, é defeso à autoridade julgadora alterar o auto de infração, inovando-o, trazendo, por assim dizer, um novo fundamento. A descrição do fato é requisito de validade do auto de infração e elemento essencial do exercício do direito de ampla defesa do contribuinte e, uma vez lavrado com base em um fundamento, e se esse fundamento foi ultrapassado, não pode a autoridade julgadora simplesmente alterar a fundamentação do auto e mantê-lo incólume.

Com efeito, uma vez realizado o lançamento, o contribuinte defende-se das acusações que lhe foram imputadas. A partir do momento em que determinada a decisão administrativa modifique as razões do ato de imposição, o direito à defesa e ao contraditório resta atingido, já que não poderia o contribuinte presumir eventual fundamentação do órgão ou autoridade julgadora para manter determinado ato de imposição.

Disto resulta que a autoridade julgadora não poderá ajustar o lançamento de forma a mantê-lo sob motivação distinta daquela adotada pela autoridade fiscal autuante.

Realmente, se subsiste o lançamento a partir de novos motivos pelos quais o tributo exigido seria supostamente devido, tal não terá o efeito de legitimar o ato de lançamento, já que o vício decorrente de motivação inadequada enseja nulidade e não anulabilidade, inviabilizando seu aproveitamento.

Portanto, se o auto de infração não preencheu os requisitos legais de validade, a sua alteração por autoridade julgadora implica o reconhecimento dos vícios de que padecia a autuação, resultando, assim, no reconhecimento de sua nulidade.

Isto posto, impõe-se o cancelamento do lançamento, restando prejudicados a análise do recurso voluntário e demais questões subjacentes.

Ante o exposto, conheço do recurso especial da Fazenda Nacional e, no mérito, oriento meu voto para negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano

Declaração de Voto

Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes.

Minha declaração de voto decorre do dever que entendo ter de registrar de forma expressa as razões que adotei para mudar meu entendimento acerca de questão julgada pelo Colegiado, qual seja, a possibilidade de manutenção de parte da autuação com base no lucro arbitrado, uma vez decidido que o lançamento foi incorretamente feito sob o regime do lucro real.

Afinal, além de ter mudado meu entendimento, deve-se destacar que o voto vencedor do acórdão paradigma apresentado pela Procuradoria foi da minha lavra na instância ordinária.

Pois bem, apesar de meu voto ter sido usado como paradigma, não era inédito, nem sequer na turma de julgamento. O precedente da posição adotada foi fixado no AC nº 1402-00.728, de 24/11/2011 da Segunda Turma, Quarta Câmara da Primeira Seção do CARF. Na Primeira Turma, a orientação já havia sido fixada pelo AC nº 1401-001.737, de 06/12/2016, cujo voto vencedor foi da lavra do ilustre Conselheiro Marcos de Aguiar Villas-Bôas.

Na época, aderi a essa posição por duas razões: primeira, pelo fato de inexistir um critério objetivo para delimitar quando uma infração que impulsiona o lucro real é significativa para determinar o lançamento pelo lucro real; segunda, pela circunstância de o ajuste, no caso concreto, depender, em tese, apenas de variáveis de cunho formal-matemático.

Nada obstante, esse entendimento não teve maior ressonância posterior na Câmara Superior de Recursos Fiscais. Aliás, o presente julgamento foi unânime em desfavor da Fazenda Nacional. E são muitas as razões para isso, como pode ser verificado no voto da ilustre Conselheira Relatora e em inúmeros acórdãos emanados sobre o mesmo tema, inclusive no recorrido.

A autoridade julgadora pode (para ser mais preciso, deve) manter parcialmente o lançamento quando ocorrem erros de fato na atividade de constituir o crédito tributário, mas não quando o erro é de direito; e um dos mais significativos é relativo à escolha do próprio regime de tributação, pois não se trata de uma norma isoladamente considerada, mas todo um conjunto de regras em substituição a outro conjunto que disciplina a incidência do IRPJ. E essa diretriz jurídica não deve ser afastada, ainda que casuisticamente seja possível quantificar a diferença pela simples aplicação de variáveis matemáticas.

Isso posto, sigo o entendimento fixado pelo voto condutor do presente acórdão para negar o recurso da Douta Procuradoria.

(documento assinado digitalmente)

Guilherme Adolfo dos Santos Mendes