



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13896.722144/2014-39
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1201-005.726 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 15 de dezembro de 2022
Recorrente MEVA DO BRASIL - SISTEMAS DE FORMAS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Ano-calendário: 2009

NULIDADE. DECISÃO DA DRJ. MUDANÇA DE CRITÉRIO. PRETERIÇÃO DO DIREITO DE DEFESA. ART. 146 DO CTN..

É nulo o acórdão referente ao julgamento de primeira instância que modifica o critério jurídico (leia-se, motivo aliado à motivação do ato administrativo) adotado pela autoridade fiscal no lançamento tributário, conforme disciplina o artigo 146 do CTN. Permitir que nova interpretação e enquadramento legal dos mesmos fatos analisados na autuação seja feita pela DRJ, vai na contra mão do direito ao contraditório e à ampla defesa do contribuinte, fulminando o duplo grau de jurisdição administrativa, o que enseja a nulidade prevista no artigo 59, II do Decreto 70.235/72.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao recurso voluntário para declarar a nulidade da decisão recorrida, nos termos do voto da relatora, determinando o retorno dos autos à autoridade julgadora *a quo* para proferir nova decisão.

(documento assinado digitalmente)

Neudson Cavalcante Albuquerque - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Thais De Laurentiis Galkowicz - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Efigênio de Freitas Junior, Jeferson Teodorovicz, Wilson Kazumi Nakayama, Fredy José Gomes de Albuquerque, Fernando Beltcher da Silva (suplente convocado), Viviani Aparecida Bacchmi, Thais de Laurentiis Galkowicz e Neudson Cavalcante Albuquerque.

Fl. 2 do Acórdão n.º 1201-005.726 - 1ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 13896.722144/2014-39

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face de decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento ("DRJ") de Curitiba/PR, que julgou improcedente as impugnações apresentada pela Contribuinte e pelos responsáveis solidários.

A origem do processo **consiste em autuações relativas à Contribuição ao PIS e à COFINS, lavradas em decorrência dos fatos descritos no Relatório de Fiscalização de folhas 990 a 1017, cujo teor é rigorosamente o mesmo do Relatório de Fiscalização de folhas 709 a 736 do PAF de n.º 13896722143/2014-94 (relativo ao IRPJ e CSLL). Trata-se, assim, de autuação reflexa.**

Assim, da mesma forma como fora feito pelo acórdão da DRJ, aproveita-se doravante nesse relatório todo o histórico da autuação e das defesas apresentadas no processo principal, ao qual este encontra-se apenso. Inclusive a paginação citada refere-se ao PAF de n.º 13896722143/2014-94.

Tudo iniciou-se em Malha PJ, uma vez que aa DIPJ 2010 o contribuinte declarou montantes de IRPJ e CSLL a pagar, cujos respectivos recolhimentos a contento e declaração em DCTF, não puderam ser confirmados. A mesma constatação se deu nos DACON referentes a 01/2009 a 12/2009, através dos quais o foram declarados montantes de PIS e Cofins a pagar, cujos respectivos montantes não foram confirmados ou constam de DCTF.

Ao fim de ampla diligência (na qual o contribuinte manteve-se inerte), a autoridade fiscal constatou que os valores declarados na DIPJ 2010 (ano-calendário 2009) são corroborados pelos montantes escriturados na ECD do Sujeito Passivo, circunstância que determinou a constituição dos correspondentes créditos tributários de IRPJ e CSLL. Ademais, conforme descreve planilha de folha 715, não houve declaração em DCTF ou recolhimentos relacionados aos montantes de IRPJ e CSLL estimativa apurados pela contribuinte.

Tendo em vista os art. 1º da Lei n.º 9.430/96, 35 da Lei n.º 8.981/95, art. 16 da IN/SRF n.º 93/97 e o disposto no art. 957 do Decreto n.º 3.000/99 foi aplicada multa isolada de 50% sobre o montante não recolhido de IRPJ e CSLL (planilha de fl. 717), tendo em vista a obrigatoriedade dos recolhimentos mensais por estimativa.

Do confronto das DACON do 1º e do 2º semestre de 2009 com a ECD constatou-se a existência de débitos de PIS/Confins não quitados, por meio de recolhimento, ou declarados em DCTF (planilha de folha 718). Por conseguinte, foram lavradas autuações para constituir os créditos elencados nas planilhas de folhas 714, 717, 718 e 719.

Ademais, foi imputada responsabilidade solidária, com base no art. 124, inc. I, do CTN, às empresas Meva do Brasil – Sistemas de Formas Ltda, CNPJ 01.585.533/0001- 45, Pashal Sistemas Construtivos Ltda., CNPJ 64.085.152/0001-17, e Arauá Construtora Ltda, CNPJ 67.369.850/0001-32, uma vez que a autoridade fiscal, diante de farto conjunto proparatório, concluiu que todas operavam, na prática, ao longo do ano-calendário sob fiscalização, como se uma única empresa fossem.

Ainda foi arrolado como responsável solidário o Sr. Fernando Godoy Buzolin, por ter sido considerado como responsável pelo comando (administrador de fato) de todo o grupo econômico em questão.

Finalmente, sobre os montantes de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins apurados na presente fiscalização, foi aplicada multa de 225%, conforme artigo 44, inciso I, e §§ 1º e 2º da Lei nº 9.430/96 com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/07.

Firme na argumentação alinhada e nas evidências coligidas, a autoridade lançadora afirmou, em conclusão, que houve **sonegação fiscal**.

Tanto a contribuinte como os responsáveis se insurgiram contra a autuação.

A autuada Meva do Brasil, cientificada em 09/09/2014 (fls. 4179 e 4628), apresentou impugnação, em 08/10/2014 (fl. 4624 e seguintes). Em síntese, alegando: a) Preterição do direito de defesa, pois foi intimada via correio e, nesta oportunidade, não recebeu o "Termo de Verificação do Procedimento Fiscal"; ii) extinção do lançamento pela decadência, nos termos do arts. 150, §4º, do CTN; iii) que haveria duplicidade no lançamento, uma vez que sua declaração do DIPJ constitui confissão de dívida; iv) **inexistência sonegação** ou qualquer intenção dolosa de contrariar a lei e isto se extrai do teor do Termo de Verificação Fiscal, pois dele expressamente consta que as autuações tomaram por base o teor da DIPJ e do SPED Contábil, ou seja, na presença de claro autolancamento, não se pode falar em intenção de "impedir ou retardar" o conhecimento do fato gerador do tributo; v) da mesma forma, **não houve fraude ou conluio, tanto é assim que a fiscalização sequer pretendeu a qualificação da multa com base na existência de fraude ou conluio**; vi) impossibilidade de qualificação da multa em relação às hipóteses de tributos declarados e não pagos, conforme pacífica jurisprudência administrativa (colacionou julgado a título de precedente); vii) **não estão presentes os pressupostos que permitem a aplicação dos arts. 7º 1º, inciso "I" da Lei nº 4.502/64**, sendo incabível a majoração da multa de que trata a alínea 'b', inciso II do artigo 44 da Lei nº 9.430/96; viii) incabível a multa isolada por falta de recolhimento de estimativa após o encerramento do ano- calendário, conforme jurisprudência da CSRF, o mesmo valendo para sua aplicação concomitante com a multa de ofício;

A Pashal Sistemas, cientificada em 09/09/2014 (fls. 4197 e 4198), apresentou impugnação, em 08/10/2014 (fl. 4244 e seguintes). Reforça a defesa da Meva e alega que o fato das empresas formarem um grupo econômico não é suficiente para a aplicação da responsabilidade solidária, conforme pacífico entendimento do STJ. Afirma que é empresa autônoma e independente da autuada; não há qualquer comprovação de que a Impugnante tenha se beneficiado com a inadimplência da autuada assim como não há provas de que a Impugnante tenha influenciado a decisão da autuada de não pagamento de tributos;

A seu turno, a Arauá Construtora Ltda, cientificada em 12/09/2014 (fls. 4238), apresentou impugnação, em 08/10/2014 (fl. 5109 e seguintes). Em síntese, alegando os mesmos argumentos de direito alinhados pela Pashal Sistemas e quanto aos fatos, havendo apenas a distinção referente a relações com fornecedores (a Arauá Construtora não traz qualquer afirmação específica sobre o tema).

Fernando Godoy Buzolin, cientificado em 09/09/2014 (fls. 4230 e 4231), apresentou impugnação, em 08/10/2014 (fl. 4790 e seguintes) e, em síntese, traz as seguintes razões além daquelas apresentadas pela Meva: do exame do TVF percebe-se que a autoridade lançadora utilizou-se de induções para concluir que o impugnante era "administrador de fato" da autuada, apesar da inexistência de qualquer prova que o vincule aos fatos geradores ou à decisão de não recolher os tributos, frisando-se que a própria fiscalização atestou que ocorreu a sua declaração em DIPJ e SPED Contábil. Trata então de melhor interpretação a ser dada ao artigo 135 do CTN. Reafirma: a total impossibilidade de responsabilizar-se o Impugnante por ato de gerência da MEVA uma vez que (i) ele nunca foi gestor ou sócio da MEVA; (ii) como sócio

indireto da PASHAL e ARAUÁ não possuía qualquer ato de intervenção na gestão da MEVA; (iii) o simples fato de existir Grupo Econômico não justifica a solidariedade; (iv) não há provas de que o Impugnante se beneficiou (direta ou indiretamente) do não pagamento de tributos na MEVA.

O julgamento das impugnações resultou no Acórdão n. 06-053.045 da 1ª Turma da DRJ de Curitiba/PR, pelo qual entendeu-se pela necessidade de manter os lançamentos de PIS/COFINS, acompanhados de multa qualificada e agravada, além dos juros moratórios até a data do efetivo pagamento. A ementa da referida decisão segue colacionada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2009

CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE. ALEGAÇÕES DE CONTRARIEDADE DAS NORMAS APLICADAS À LEI MAGNA E SEUS PRINCÍPIOS.

Não cabe ao Estado-Auditor proferir declaração incidental de inconstitucionalidade (inteligência da Súmula CARF nº 02).

PRETERIÇÃO DO DIREITO DE DEFESA. INEXISTÊNCIA.

Lapso relativo à inclusão do Termo de Verificação Fiscal nas mídias entregues, quando da ciências das autuações, à autuada e aos responsáveis solidários suprida por novos Termos de Ciência e reabertura do prazo para impugnação. Ausência de prejuízo à defesa e ao processamento das impugnações apresentadas.

DECADÊNCIA NÃO VERIFICADA NO CASO CONCRETO.

Não há decadência do direito de constituir os créditos referentes ao período compreendido entre janeiro e agosto de 2009, pois aos fatos examinados aplica-se o disposto no art. 173, inciso I, do CTN em função da autoridade lançadora ter demonstrado a existência fraude e conluio nas infrações praticadas.

CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO POR INICIATIVA DO PRÓPRIO SUJEITO PASSIVO. DISTINÇÃO ENTRE ENTREGA DA DIPJ E ENTREGA DA DCTF.

A entrega da DIPJ se constitui em obrigação acessória por meio da qual o sujeito passivo presta informações que permitem ao fisco verificar os procedimentos adotados na apuração dos tributos. Contudo, o valor do imposto apurado na DIPJ só resulta constituído, no caso de pessoa jurídica, mediante entrega da DCTF.

Nos casos em que o sujeito passivo entrega DIPJ apurando imposto a pagar, sem informá-lo na DCTF, deve a autoridade fiscal efetuar o lançamento para, a partir de tal ato, exigir o valor do imposto devido.

AUTUAÇÕES FUNDADAS EM INDÍCIOS. PROVAS INDIRETAS.0 VALIDADE, EFICÁCIA E DISTINÇÃO DAS PRESUNÇÕES.

Conclusões amparadas em fatos indicadores não se igualam ao emprego de presunções ou implicam em inversão do ônus probatório, pois indícios são apenas aquelas ocorrências ou fenômenos demonstráveis e diretamente relacionados ao que se busca provar, bem como podem ser afastados por contra-indícios ou fatos indicadores infirmantes ou, ainda, caso seja demonstrado que, em seu conjunto, carecem de multiplicidade, harmonia e convergência para fundar juízo além de qualquer dúvida razoável.

OCORRÊNCIA DE FRAUDE E CONLUIO.

Incidência do disposto nos artigos 72 e 73 da Lei nº 4.502/64. Do teor dos fatos narrados e dos documentos juntados ao presente processo resta inequívoco o uso de pessoas interpostas para figurar no quadro societário da autuada, bem como de diversos

outros artifícios, de forma que o passivo tributário decorrente de suas atividades, na eventualidade de cobrança ou execução, não pudesse alcançar os reais interessados.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA.

Diante da demonstração fraude e conluio entre os reais interessados e controladores da autuada, visando evitar as conseqüências tributárias correspondentes, é correta a incidência do disposto no art. 124, inc. I, e 135, inc. III, do CTN, inexistindo a possibilidade, no caso concreto, para afastar as conseqüências das penalidades aplicadas dos responsáveis solidários por meio do disposto no art. 137, inc. I, do CTN.

MULTA AGRAVADA. DOLO. OCORRÊNCIA.

As provas coligidas no curso do procedimento fiscal e os documentos que instruem o processo, bem como as impugnações apresentadas, demonstram o intuito doloso do envolvidos, circunstância a qual se acresce o não atendimento reiterado e injustificado de prestar esclarecimentos exigidos, por meio de intimações, no curso do procedimento fiscal.

A Contribuinte foi cientificado via edital eletrônico (fls 5740), publicado em 23/11/2015 (data de ciência em 08/12/2015, cf. art. 23, §1º, inciso I e §2º, inciso IV do Decreto 70.235/72) e os responsáveis solidários foram intimados da decisão supra em 04/12/2015 (cf. ARs de fls 5747 a 5749), tendo apresentado recursos voluntários a este Conselho em 22/12/2015 e 23/12/2015 (cf. carimbo da Unidade da Receita Federal na página inicial de cada uma das peças recursais). Nessa oportunidade, reprisam seus argumentos constantes das impugnações. Outrossim, adicionam às suas defesas argumento no sentido da nulidade do acórdão recorrido por preterição do direito de defesa e por mudança do critério jurídico adotado no lançamento tributário.

É o relatório.

Voto

Conselheira Thais De Laurentiis Galkowicz, Relatora.

Os recursos voluntários apresentados pela contribuinte e pelos responsáveis solidários são tempestivos (cf. despacho de fls 5960) e preenchem os demais requisitos de admissibilidade, uma vez que sanada a ausência de procuração que fora inicialmente constatada pela autoridade preparada.

Pois bem. Como já mencionado no relatório, este processo encontra-se o apenso ao principal (PAF 13896722143/2014-94), por constituir tributação reflexa daquele.

Desse modo, na presente sentada estão sendo julgados os processos conjuntamente, pois os casos devem ter o mesmo desfecho. Mas mesmo que não fosse um imperativo lógico o julgamento análogo dos dois processos vinculados (cf. art. 6º do RICARF), ele deveria acontecer. Isto porque o mesmo vício que se verifica no acórdão da DRJ proferido no processo principal, repete-se nos presentes autos. Vejamos.

No Termo de Verificação Fiscal - TVF (fls. 990 a 1017), como não poderia deixar de ser, consta a motivação utilizada pela autoridade fiscal para justificar a qualificação e o agravamento das penalidades aplicados ao lançamento tributário, nos seguintes termos :

Quanto ao §1º do Art. 44 supra citado, importante destacar que os artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de Novembro de 1964, assim dispõe:

“Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art . 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art . 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.”

Neste sentido, o fiscalizado incidiu no artigo 71, inciso I, da mencionada Lei, ao deixar de apresentar os débitos de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins nas Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF) referentes ao ano-calendário 2009, ainda que, conforme verificamos em sua escrituração contábil, tenha auferido, no período, base de cálculo fiscal tributável.

Esta prática teve como finalidade a omissão de informação ao Fisco Federal, a fim de deixar de pagar os tributos devidos, o que de fato aconteceu e, desta forma, justifica-se a presente qualificação da multa de ofício conforme disposto no §1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96.

Constatamos que a motivação da autoridade fiscal funda-se na constatação da prática de sonegação fiscal, conduta tipificada no art. 71, I da Lei n. 4.502/64.

Assim, pela comparação entre os fundamentos originais da autuação e os fundamentos utilizados pela respeitável decisão *a quo*, conluio existir patente alteração dos fundamentos do lançamento tributário. Afinal, a proposta apresentada no Acórdão recorrido é no sentido de manter a autuação fiscal não porque houve sonegação, mas sim não fraude e conluio por parte da contribuinte e dos responsáveis solidários. A passagem transcrita abaixo resume a referida *ratio* da decisão da DRJ:

173. Reitera-se, o esquema de fraude que a autoridade lançadora descreve tinha por finalidade central ocultar os reais sujeitos passivos vinculados aos fatos geradores decorrentes das atividades de locação dos bens em nome de Meva do Brasil, circunstância que se amolda perfeitamente ao disposto nos arts. 72 e 73 da Lei nº 4.502/64:

Art . 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do impôsto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art . 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.

174. Em pese a autoridade administrativa responsável pelos lançamentos ter enquadrado as condutas que constatou no art. 71, inc. I, da Lei nº 4.502/64, o Termo de Verificação expressamente detalha e demonstra o uso do Sr. Manoel dos Santos como interposta pessoa e outros artifícios de natureza fraudulenta, e tanto é clara tal imputação que a autuada e os responsáveis solidários reiteram a alegação de que Meva do Brasil era independente, ou seja, tinha administração e controle societário próprio, distinto dos demais envolvidos.

175. Neste ponto cabe relembrar que a esmagadora maioria das operações formalmente comerciais de Meva do Brasil (98,25%) voltava-se a atender Pashal Sistemas e a Arauá Construtora, restando uma parcela marginal relacionada à empresa Bhotax Acessórios, empresa controlada pela esposa do Sr. Fernando, e outra à Naninha Multi Jóias Ltda (também anteriormente sob o controle da sócia-administradora da Bhotax).

176. Aquilo que descreve e demonstra a autoridade administrativa, responsável pela constituição dos créditos, tem suporte numa pletora de fatos indicadores, muitos deles nem sequer questionados pela autuada e pelos responsáveis solidários, conforme consta dos argumentos anteriormente alinhados.

177. Pelo conjunto dos fatos indicadores examinados, encontra-se além de qualquer dúvida razoável a ocorrência de fraude e conluio de forma a evitar as consequências tributárias relacionadas às atividades da autuada e de que o Sr. Manoel dos Santos foi introduzido no quadros societária de Meva do Brasil por intervenção e no interesse do Sr. Fernando Godoy Buzolin e suas empresas ostensivas.

Vê-se que o próprio Acórdão recorrido assume que a autuação foi feita com base na imputação de sonegação por parte das empresas. Porém, tenta trazer elementos para, reinterpretando os elementos de prova constantes no processo, trazer novo enquadramento jurídico dos fatos, que não aqueles mesmos adotados pela autoridade discal no momento do lançamento.

Tal proposta não se coaduna com as hipóteses de revisão de lançamento de ofício traçadas pelos artigos 145 e 149, incisos VII e VIII do Código Tributário Nacional. Ademais, constitui afronta à vedação de alteração de critério jurídico retroativamente no bojo de lançamento tributário contra o mesmo sujeito passivo, estampada no artigo 146 do próprio CTN.

Delimitando o que seria passível de mudança no âmbito do lançamento tributário, a doutrina afirma que “o erro da autoridade fiscal que justifica a alteração do ato de lançamento é apenas o erro de fato; nunca o erro de direito.”¹ Nesse aspecto, é precisa a verificação de Luis Eduardo Schoueri de que, quando o aplicador do Direito vê no mesmo fato características que antes não foram relevantes para a interpretação a seu respeito, levando a uma nova valoração jurídica desse mesmo fato, estar-se-á diante do erro de direito e, portanto, da limitação imposta pelo artigo 146 do CTN.²

Embora haja enorme debate doutrinário sobre tal segregação entre “erro de fato” e “erro de direito”, bem como a diferenciação deste último com a “alteração de critério jurídico” no contexto do artigo 146 do CTN, a jurisprudência vem corroborar que a possibilidade de alteração de lançamento existe unicamente quando há *erro de fato*, nunca quando há *erro de direito* (nomenclatura não utilizada no nosso atual *Codex*, mas que aparecia no seu Anteprojeto).

Destaco nesse sentido a Súmula 227³ do TFR e o julgamento do STJ no REsp. 1.130.545/RJ,⁴ sendo que este último foi proferido pela sistemática dos recursos repetitivos e, por conseguinte, deve ser obrigatoriamente observado por este Conselho (artigo 62, §2º do seu Regimento Interno).

¹ CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário, Linguagem e Método, p. 445..

² SCHOUERI, Luis Eduardo. Direito Tributário, São Paulo: Saraiva, 2011, p. 534.

³ “A mudança de critério jurídico adotado pelo fisco não autoriza a revisão do lançamento.”

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.

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” (REsp. 1.130.545/RJ, Rel. Min. LUIZ FUX, DJe 22/02/2011).”

Importante lembrar que a *garantia intraprocessual*⁵ estampada no artigo 146 do CTN se amolda ao processo administrativo como um todo, à medida que impede que sejam proferidas decisões com preterição do direito de defesa (artigo 59, II do Decreto 70.235/72).

Com efeito, impedir que haja uma mudança do entendimento adotado no ato administrativo de lançamento tributário significa impedir que, no decorrer do contencioso administrativo, o direito de defesa dos contribuintes seja desprezado, porque repentinamente deverão passar a guerrear contra critério (*motivo do ato administrativo*, leia-se, os elementos de fato e de direito, associado à *motivação* do mesmo) diferente daquele posto no lançamento tributário, suprimindo instância e amesquinhando seu direito ao contraditório.

Sobre o ponto, dentre tantas, destaco a lição de Alberto Xavier, que justifica essa clássica interpretação do artigo 146 do CTN:

O Artigo 146 nada mais é, pois, que simples corolário do princípio da não retroatividade, extensível às normas complementares, limitando-se a esclarecer que **os lançamentos já praticados à sombra de 'velha interpretação' não podem ser revistos com fundamento em 'nova interpretação'**. Repare-se que o artigo 146 pressupõe que, antes da modificação operada nos critérios jurídicos, tenha sido previamente praticado um ato individualizado de lançamento, caso contrário não se justificaria a referência a 'um mesmo sujeito passivo'. O que o artigo 146 pretende é precisamente que os atos administrativos concretos já praticados em relação a um sujeito passivo não possam ser alterados em virtude de uma alteração dos critérios genéricos da interpretação da lei já aplicada. Assim, como corolário da garantia genérica - em favor de todos os sujeitos passivos - de não aplicação retroativa da lei e de interpretação superveniente, constante do artigo 144, **o artigo 146 explicita a garantia subjetiva - em favor de cada sujeito passivo individualmente considerado - de que a interpretação superveniente não pode conduzir à modificação do lançamento que o tenha como destinatário. Esta é também a solução consagrada pela LPAF (Lei 9.784/99), que dispõe no seu art. 2º, inciso XIII, ser 'vedada aplicação retroativa de nova interpretação'**. (Xavier, Alberto. Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro, p. 277)

No presente caso vê-se claramente o problema relativamente ao contraditório causado pela mudança de enquadramento jurídico da conduta do contribuinte. Isto porque ele, em sua impugnação, a todo tempo defendeu-se sobre a (in)existência de sonegação *in casu*. Inclusive afirmando textualmente que as figuras da fraude e do conluio nem mesmo seriam discutidas, uma vez que a própria autoridade fiscal entendeu não serem aplicadas ao caso concreto.

Tendo tudo isso em vista, não há dúvida de que é justamente sobre tal situação, de mudança de critério jurídico adotada em um lançamento tributário, por decisão proferida em contencioso administrativo a respeito de seus dizeres, que nos debruçamos nesse caso: enquanto o auto de infração foi pautado em um critério jurídico (ocorrência de sonegação), o voto condutor propõe manter o mesmo ato administrativo com base em outro fundamento jurídico (ocorrência de fraude e conluio). Tal solução violada a garantia estabelecida pelo artigo 146 do CTN, além do artigo 2º, inciso XIII da Lei n. 9.784/99 e do artigo 59, II do Decreto 70.235/72.

⁵ Trata-se de garantia intraprocessual porque impõe limites à atuação da Administração Pública nno ínterim do PAF, instaurado para controlar a validade do lançamento tributário. A respeito da contraposição entre a garantia intraprocessual e a extraprocessual, ver: LAURENTIIS, Thais de. Mudança de critério jurídico pela Administração Tributária: regime de controle e garantia do contribuinte. São Paulo: IBDT, 2022.

Finalmente, saliento que não existe aqui um simples desenvolvimento da argumentação entre as partes interessadas na lide, natural da dialética processual no decorrer do processo administrativo.

Caso assim fosse, poderia ser mantido o lançamento tributário. Explico.

Se o lançamento coloca que o tributo é devido pelo argumento “A” e o contribuinte defende-se dizendo que este mesmo tributo é na realidade indevido pelo argumento “B” (fato impeditivo, modificativo ou extintivo, conforme o artigo 373, inciso II do CPC), poderia a DRJ ou o CARF julgar que o argumento “B” é improcedente pela razão “C”, sendo que essa última *reforça* o argumento “A”. Veja-se que, nessa hipótese, inexistente inovação, pois o julgamento administrativo seria uma resposta à defesa do contribuinte e, ao mesmo tempo, *uma manutenção do fundamento do lançamento tributário*.

Nestes autos o que vemos, ao revés, é que a proposta de suplantar o motivo e a motivação originais do lançamento tributário, por nova interpretação a respeito dos mesmos fatos, sendo que essa nova interpretação não pode ser debatida pelo contribuinte em sede de impugnação, o que faria com que o CARF atuasse como instância única caso analisasse o processo da maneira que hoje se encontra.

Tal situação não é permitida pelo sistema jurídico brasileiro, uma vez que o artigo 5º, inciso LV da Constituição confere aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes.

Cumprе destacar a lição de James Marins⁶ sobre o tema:

Não podem, União, Estado, Distrito Federal ou Municípios, instituir no âmbito de sua competência, a denominada “instância única” para o julgamento das lides tributárias deduzidas administrativamente, sob pena de irremediável mutilação da regra constitucional e consequente imprestabilidade do sistema administrativo processual que, por falta de tal requisito constitucional de validade, não servirá para aperfeiçoar a pretensão fiscal impugnada, remanescendo carente de exigibilidade.

Assim, na esteira da mansa jurisprudência desse Conselho em situações desse jaez,⁷ na qual há alteração da fundamentação legal do lançamento (e.g. Acórdãos 9101-003.129, 9303-004.627, 1002-000.213, 1301-001.958, 1301-003.463, 1401-002.160, 1401-002.822, 2201-004.423, 2202-003.513, 2301-005.812, 3201-002.165, 3402-003.067, 3402-003.884, 3402-004.264, 3402-004.846, 3402-004.954), deve ser decretada a nulidade do acórdão recorrido, para que novo julgamento seja proferido, atendo-se ao critério jurídico cristalizado no ato de lançamento tributário originário do presente processo administrativo.

⁶ Direito Processual Tributário Brasileiro (Administrativo e Judicial). São Paulo: Dialética, 2010 5ª ed.

⁷ Diferentemente de outras situações, nas quais esse Tribunal entende que inexistente mudança de critério jurídico. Como exemplo, citamos a alteração da base de cálculo autuada para correção de erro material cometido, sem modificação do fundamento legal do lançamento no qual se baseou a autoridade fiscal. É o que se constatou em exaustivo levantamento de jurisprudência administrativa, apresentada em:

DELIGNE, Maysa de Sá Pittondo e LAURENTIIS, Thais de. Alteração de Critério Jurídico e Jurisprudência do CARF. In: Gustavo Lanna Murici, Marciano Seabra Godoi, Raphael Silva Rodrigues, Rodrigo Mineiro Fernandes. (Org.). Análise Crítica da Jurisprudência do CARF. 1ed. Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2019, v. 1, p. 367-385.

Dispositivo

Diante do exposto, voto por declarar a nulidade do Acórdão n 06-053.045, da 1ª Turma da DRJ/CTA, exarado no presente processo, afetando as peças processuais que lhe sucederam.

(documento assinado digitalmente)

Thais De Laurentiis Galkowicz