



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16095.720117/2015-26
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº **9101-004.213 – CSRF / 1ª Turma**
Sessão de 4 de junho de 2019
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado METALLICA INDUSTRIAL S/A

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

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012

CONHECIMENTO. RECURSO ESPECIAL. SIMILITUDE FÁTICA. AJUSTAMENTO DA BASE DE CÁLCULO.

A similitude fática entre acórdão recorrido e paradigma legitima o conhecimento de recurso especial quanto à matéria "ajustamento de base de cálculo".

CONHECIMENTO. RECURSO ESPECIAL. REEXAME DE PROVAS.

A análise pretendida em recurso independe do reexame de provas. Assim, é conhecido o recurso especial.

CONHECIMENTO. RECURSO ESPECIAL. SIMILITUDE FÁTICA. DIVERGÊNCIA NA INTERPRETAÇÃO. VÍCIO FORMAL.

Tendo os acórdãos paradigmas especificidades não aplicáveis ao caso dos autos, que distinguem fatos e direito aplicado, não é conhecido recurso especial quanto à matéria "vício formal".

AJUSTAMENTO DO LANÇAMENTO. ERRO DE DIREITO. CTN, ART. 146, DO CTN.

O erro de direito não é passível de correção por autoridade julgadora de processo administrativo, em respeito ao artigo 146, do CTN.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial, apenas em relação ao ajustamento da base de cálculo e, no mérito, na parte conhecida, em negar-lhe provimento. Votaram pelas conclusões as conselheiras Edeli Pereira Bessa e Viviane Vidal Wagner.

(documento assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Cristiane Silva Costa - Relatora

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).

Relatório

Trata-se de processo originado pela lavratura de Auto de Infração de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, quanto a fatos geradores ocorridos em 2010, 2011 e 2012, com a glosa de custos, com a imposição de multa qualificada (fls. 2.229 e seguintes). Extraí-se do TVF(fl. 2.194):

(...) Como já se mencionou anteriormente, este é o caso em tela. Da mesma forma como ocorreu no ano de 2008, apurado pelo processo administrativo de nº 19515.720865/2013-47 e 19515.720867/2013-36, o mesmo modus operandi ocorreu no período entre 2010 a 2012, por meio de pessoas jurídicas e físicas (“laranjas”), porém, distintas. Em outros termos, primeiramente, os reais beneficiários que verdadeiramente administram a empresa METALLICA, conforme foi constatado e provado no procedimento supramencionado, são sr. Roberto Costilas Junior, Nívea dos Santos Costilas, a empresas Europarts Adm. de bens Ltda. e a Eurocon Consultoria e Negócios Ltda, em detrimento das interpostas pessoas Edvan Moura Queiroz, CPF 105.093.038-03, Diretor, Luiz Carlos Diogo, CPF 113.879.708-10, diretor presidente e a empresa Inversora Campo Grande S/A, CNPJ nº 05.421.449/0001-47, que seria sócia majoritária da fiscalizada.

Além disso, em segundo lugar, conforme se constatou, as empresas NEO, LINGUES e MAVERICK foram criadas por interpostas pessoas com a finalidade de funcionar no esquema para simular o fornecimento de matéria prima, visando dar origem às compras realizadas pela METALLICA e, com isso, ocultar os reais beneficiários que se aproveitam das operações simuladas, bem como, dos recursos auferidos com a sonegação de tributos.

É possível se concluir pelo exposto que as compras jamais existiram de fato, pois tais operações foram simuladas com a finalidade de justificar os estoques de matérias-primas da empresa autuada, o qual não comprovou a verdadeira origem dos bens.

A prova da interposição fraudulenta, restou comprovada pelos seguintes motivos:

- a. Realização de operações milionárias, sem possuírem, no mundo fenomênico, qualquer condição operacional para tal;
- b. Sócios “laranjas” sem o suficiente poder aquisitivo para movimentar milhões de reais;
- c. Situação cadastral, ora nula, ora baixada;
- d. Em nenhuma das empresas, foi constatada a sua existência física, quando em diligências em seus endereços;

e. O fato da METALLICA ser o maior (e suposto) comprador das empresas fraudulentas;

f. A empresa responsável pelos imóveis supostamente utilizadas pelas empresas Lingues e Neo é a mesma (FORVM), com o mesmo escritório, fato este que é, no mínimo, um indício de que a pessoa responsável (de fato) por ambas é a mesma pessoa.

(...)

Some-se a estes fatos, o quadro acima destacado. É muito claro a veracidade do que se alega aqui pelo fato de que, durante os três anos objetos deste procedimento administrativo, houve um rodízio das notas a serem utilizadas pela METALLICA. Em outros termos, há quase que uma impossível coincidência entre o início da utilização das notas de uma empresa com a entrada dos “laranjas” ou sua constituição. Nota-se que se utilizou as notas da NEO pelo período compreendido entre janeiro a novembro de 2010, sendo que, entrada de Ariane dos Anjos Mattos e Fátima Cristina do Carmo Dantas se refere aos meses de novembro e dezembro de 2009. É muito óbvio que elas somente entraram na empresa para dar início a esse planejamento ilícito de utilização de notas frias. Isso ocorre da mesma forma com as outras empresas.

A NEO, conforme informações da entidade pública estadual, teve sua inscrição baixada na data de 30/11/2010 (exatamente no mês em que a METALLICA parou de utilizar as notas desta). E exatamente neste momento, já se iniciava os preparativos para dar continuidade ao modus operandi com a empresa LINGUES, o qual teve os seus sócios “laranjas” (...) incluídos no mês de novembro a dezembro de 2010, ou seja, coincidentemente no mesmo período em que METALLICA se utilizou das notas da empresa LINGUES e no mesmo período do fim da empresa NEO. (..)

Se já não bastasse tantas coincidências, a empresa MAVERICK foi constituída no dia 30/11/2011, exatamente no mesmo DIA (repita-se, NO MESMO DIA) em que a empresa LINGUES foi baixada (30/11/2011) e exatamente no mesmo mês em que começou a utilizar as notas daquela empresa.

Diante disso, fica claro a existência de dupla ilegalidade. Em um

primeiro momento a utilização de interposta pessoa para praticar atos ilegais (METALLICA), e, em segundo lugar, a utilização de empresas e notas inidôneas para simular operações e iludir a fiscalização quanto a origem dos bens em estoque (NEO, LINGUES e MAVERICK). Por consequência, imperioso a responsabilização, por meio de sujeição passiva solidária, dos reais beneficiários (...)

5)- DAS INFRAÇÕES APURADAS

5.1)- GLOSA DE COMPRAS (NEO, LINGUES e MAVERICK)

4.1.1) – Cálculo do Imposto Sobre a Renda Pessoa Jurídica e da Contribuição Social Sobre Lucro Líquido (Reflexivo) Em decorrência desses fatos, há que ser glosada as compras para efeito de apuração do lucro real para calcular o Imposto Sobre Renda de Pessoas Jurídicas e Contribuição Social Sobre Lucro Líquido – CSLL.

O Anexo I desse Termo de Verificação apresenta os valores a serem glosados relativos a cada nota fiscal de compra

Apresentaram Impugnação Administrativa tanto o contribuinte (fls. 2.529), quanto os responsáveis Nivea dos Santos Costila (fls. 2.386), Eurocon Brasil Consultoria e Negócios Ltda. e Europartes Administração de Bens Ltda. (fls. 7.155) e Roberto Costilas Junior (fls. 7.461), **decidindo a Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Recife pela manutenção do lançamento e da responsabilidade tributária** (7.668).

O contribuinte apresentou recurso voluntário (fls. 7.783), como também os responsáveis (7.844 e 7.971). As alegações foram a respeito dos seguintes temas:

- (i) nulidade pleiteada pelo contribuinte, pois não teria documentos das empresas investigadas, como também porque não teriam sido consideradas

provas apresentadas e rejeitado -pela DRJ - o pedido de realização de diligência;

(ii) decadência, pleiteando-se aplicação do artigo 150, do CTN;

(iii) aplicação da Súmula 509, do STF, do artigo 62, do RICARF e artigo 2º, da Lei n.º 9.784/1999, o que não dependeria de reconhecimento de inconstitucionalidade, para análise da validade de atos administrativos;

(iv) quanto à glosa de custos contabilizados, trata documentos apresentados nos autos e menciona que a inidoneidade teria sido declarada apenas em 2016, questionando a decisão da DRJ detalhadamente;

(v) pede seja reconhecido que a declaração de inidoneidade não poderia retroagir, mencionando jurisprudência;

(vi) vício insanável do auto de infração ao exigir IRPJ (lucro real) sobre a totalidade de custos glosados;

(vii) equívoco no lançamento de CSLL, PIS e COFINS, por considerar a totalidade de custos glosados como base dos tributos reflexos;

(viii) a multa qualificada ofenderia o artigo 150, IV, da Constituição Federal, "mormente porque restou demonstrado a inexistência de fraude";

(xi) as pessoas jurídicas identificadas como responsáveis tributários recorreram sustentando que não teriam responsabilidade, como também a sua inaptidão;

(xii) as pessoas físicas identificadas como responsáveis tributários alegaram cerceamento de direito de defesa, sua ilegitimidade para responder pelo débito.

A 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção deu provimento ao recurso voluntário do contribuinte (**acórdão 1401-002.292**), conforme acórdão assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012

LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. LUCRO REAL. HIPÓTESE DE ARBITRAMENTO.

É ilegal o lançamento com base no lucro real nas hipóteses em que a escrita contábil do contribuinte torna-se imprestável, devendo a autoridade administrativa proceder o arbitramento, nos termos dos arts 529 e 530 do RIR e art. 47 da Lei no. 8.981/95.

ANULAÇÃO DO LANÇAMENTO. MODIFICAÇÃO DE REGIME JURÍDICO.

A modificação do regime jurídico de apuração do tributo do lucro real para o arbitrado, não é um mero ajuste na base calculada do imposto lançado, caracteriza-se como erro na fundamentação jurídica do lançamento, cuja resolução implica incidência de outra norma jurídica. Tal equívoco não pode simplesmente ser corrigido pela administração, em garantia as disposições dos artigos 142 e 149 do CTN, muito menos em sede de processo administrativo. É necessário a realização de outro ato de lançamento (aplicação), respeitando-se o prazo decadencial, pois o fundamento jurídico será diferente daquele que o Contribuinte impugnou no processo.

Os autos foram remetidos à Procuradoria em 03/05/2018 (fls. 8.074), que interpôs recurso especial em 18/06/2018 (fls. 8.075). Neste recurso, alega divergência na interpretação da lei tributária quanto:

(i) à possibilidade de **ajustamento da base de cálculo do IRPJ e da CSLL** para calcular os tributos no regime arbitrado, com divergência com o

entendimento manifestado no **acórdão paradigma n.º 1402-00.728 e 1102-000.989;**

(ii) subsidiariamente, pede seja reconhecido que o **vício tem natureza formal**, entendimento manifestado em acórdão paradigma n.º **2401-00.018 e 2402-00.098.**

O recurso especial da Procuradoria foi admitido pela Presidente da 4ª Câmara da Primeira Seção deste Conselho (fls 8.107), destacando-se trecho desta decisão:

(...) (1) “possibilidade de modificação do regime jurídico de apuração do tributo, do lucro real para o arbitrado” (...)

Com relação a essa primeira matéria, **ocorre o alegado dissenso jurisprudencial**, pois, em situações fáticas semelhantes, sob a mesma incidência tributária e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.

Enquanto a **decisão recorrida** entendeu que a modificação do regime jurídico de apuração do tributo, do lucro real para o arbitrado, [...] não pode simplesmente ser corrigido pela administração [...] em sede de processo administrativo, sendo necessária a realização de outro ato de lançamento (aplicação), respeitando-se o prazo decadencial, ou seja, não se poderia [...] simplesmente ajustar o lançamento, promovendo uma reapuração, sob a sistemática do lucro arbitrado, o **primeiro acórdão paradigma apontado** (Acórdão n.º 1402-00.728, de 2011) decidiu, **de modo diametralmente oposto**, dar provimento parcial ao recurso, para reduzir a base de cálculo do IRPJ e da CSLL [apurados pelo lucro real] 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 referente ao **segundo acórdão paradigma apontado** (Acórdão n.º 1102-000.989, de 2013), **não ocorre o alegado dissenso jurisprudencial, por se tratar de situações fáticas distintas.**

Enquanto na **decisão recorrida** tratou-se da possibilidade de *modificação do regime jurídico de apuração do tributo, do lucro real para o arbitrado*, no **acórdão paradigma apontado** (Acórdão n.º 1102-000.989, de 2013), **ao contrário**, tratou-se de mudança de enquadramento da alíquota da contribuição social, de 23% para 10%.

(2) “vício material x vício formal” (..)

No que se refere a essa segunda matéria, também ocorre o alegado dissenso jurisprudencial, pois, em situações fáticas semelhantes, sob a mesma incidência tributária e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.

Enquanto a decisão recorrida entendeu que o erro na fundamentação jurídica do lançamento, cuja resolução implica incidência de outra norma jurídica, é vício material, os acórdãos paradigmas apontados (Acórdãos n.ºs 2401-00.018, de 2009, e 2402-00.098, de 2009) decidiram, de modo diametralmente oposto, que a ausência ou fundamentação. (...)

Com fundamento nas razões acima expendidas, nos termos dos arts. 18, inciso III, c/c 68, § 1º, ambos do Anexo II do RI/CARF aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 2015, ADMITO o Recurso Especial interposto.

O contribuinte, devidamente intimado, apresentou contrarrazões, alegando, em síntese:

(a) o Procurador teria transcrito em seu recurso trechos de julgamento em outro processo (19515.720865/2013-47), tanto no tópico "II - Do cabimento do Presente Recurso", quanto no tópico "III - Razões para Reforma do Julgado", tratando de fatos em 2010, 2011 e 2012 (anteriores aos fatos dos autos). Diante

disso, o contribuinte pede sejam desconsideradas alegações estranhas ao presente processo;

(b) pede, ainda, não seja admitido o recurso especial, pois os acórdãos paradigmas tratariam de fatos sem similitude fática, Menciona outra decisão em processo administrativo no qual não foram admitidos 3 dos paradigmas tratados nos presentes autos;

(c) quanto à primeira matéria, especificamente, alega que o acórdão paradigma admitido (1402-00.728) alega que *"não existiu alteração da matéria tributária e tampouco a modificação da sistemática de apuração do tributo ou incidência do critério jurídico"* (trecho das contrarrazões);

(d) sustenta que a julgamento pretendido pelo Recorrente dependeria de análise de provas, o que é vedado pela Súmula 7, do STJ;

(d) no mérito, pede a manutenção do acórdão recorrido.

Os responsáveis tributários, intimados, apresentaram contrarrazões ao recurso especial da Procuradoria, sustentando (fls. 8.160) que ficaram prejudicadas as demais questões, dentre elas a da responsabilização tributária. Ademais, questiona a utilização, pela Procuradoria, de razões em outro processo administrativo.

É o relatório.

Voto

Conselheira Cristiane Silva Costa, Relatora

Conhecimento

O contribuinte questiona o conhecimento do recurso especial da Procuradoria, sustentando ausência de divergência na interpretação da lei tributária.

Lembro que foram admitidos os seguintes temas:

(i) possibilidade de **ajustamento da base de cálculo do IRPJ e da CSLL** para calcular os tributos no regime arbitrado, com divergência com o entendimento manifestado no **acórdão paradigma nº 1402-00.728**;

(ii) subsidiariamente, pede seja reconhecido que o **vício tem natureza formal**, entendimento manifestado em acórdão paradigma nº **2401-00.018** e **2402-00.098**.

Passo assim à análise da similitude entre estes paradigmas e o presente processo, como também para verificar a existência de divergência na interpretação da lei tributária.

Conhecimento: Impossibilidade de análise de provas

O contribuinte sustenta, ainda, que seria inadmissível o recurso especial, pois seria necessária análise de provas, o que seria vedado pela Súmula 7, do STJ. A preliminar não merece acolhimento.

Com efeito, o recurso especial da Procuradoria está fundado na interpretação da lei tributária, não revelando a necessidade de revolvimento do quadro fático dos autos. O recurso trata da interpretação adotada pelo acórdão recorrido, pretendendo a recorrente atribuir outra interpretação jurídica, na forma dos acórdãos paradigmas.

Assim, **rejeito a preliminar do contribuinte.**

Conhecimento - Ajustamento da Base de Cálculo

O recurso especial foi admitido quanto a um paradigma (**acórdão n.º 1402-00.728**), que tem a seguinte descrição de fatos:

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

I) IRPJ (fl. 04), com lucro real trimestral, no período compreendido entre 30/03/2003 e 31/12/2004 (...)

II) PIS(...)

III) CSLL (...)

IV) COFINS.

Do Termo de Verificação Fiscal, a partir de fls. 50, transcrevo as seguintes informações:

(...) 2 - apura seus resultados, com base no LUCRO REAL trimestral, sujeitando-se nos termos da legislação do IR (RIR/99) à escrituração contábil pelo regime da COMPETÊNCIA, de acordo com as normas e princípios de contabilidade geralmente aceitos (PCGA's);

3 - no 1º e 2º trimestres de 2003, a empresa apurou prejuízo fiscal, portanto, não declarou em DCTF valores referentes ao IRPJ e CSLL, assim como não houve, a esse título, pagamentos efetuados por ela, como se constata pelos extratos dos sistemas DCTF e SINAL, às fls. 311 a 348 do processo.

a) No ano-calendário de 2003, a escrituração contábil da interessada não foi efetuada de acordo com a boa técnica contábil, apresentando registros tanto pelo regime de competência, quanto pelo regime de caixa, além de não obedecer à ordem cronológica dos fatos;

b) nos anos-calendário de 2003 e 2004 houve falta de escrituração de notas fiscais de vendas de mercadorias bem como de notas fiscais de mercadorias adquiridas para revenda;

c) apuração incorreta dos tributos devidos (IRPJ, CSLL, PIS e COFINS).

d) Compensação indevida de prejuízos fiscais no 3º e 4º trimestres/2003 e 2º, 3º e 4º trimestres/2004.

Diante deste panorama, decidiu o Colegiado no **acórdão paradigma**:

Segundo a autoridade fiscal, não estão contabilizadas nos Livros Diário e Razão (fls. 02 a 80, do anexo n.º I), as notas fiscais de compras que perfazem os totais mensais discriminados na planilha "resumo das notas fiscais não contabilizadas", anexa às fls. 62, cujos montantes anuais segues no quadro abaixo: (...)

Os demonstrativos acima, apurados pela fiscalização a partir de verificações, demonstram que a contabilidade da empresa não merece credibilidade, pois os valores das transações omitidas superam ao montante dos operações registradas. Não se pode conferir

credibilidade à contabilidade, só porque ela preenche os requisitos formais, quando materialmente se verifica que ela não reflete a realidade da empresa.

O artigo 47, II da Lei nº 8.981, de 1997, determina que o lucro da pessoa jurídica será arbitrado quando:

II - a escrituração a que estiver obrigado o contribuinte revelar evidentes indícios de fraude ou contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para:

a) identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária; ou

Entende-se por contabilidade na forma da lei aquela que registra integralmente e não parte reduzida das operações comerciais e transações bancárias.

No caso dos autos, a apuração feita pela autoridade fiscal demonstrou que a recorrente teve omissões em montante maior ao das receitas registradas. Tal fato demonstra, de forma inquestionável, que a contabilidade apresentada pela recorrente não atendia aos requisitos especificados nos incisos I e II, do artigo 47 da Lei nº 8.981, de 1997 e artigos 529 e 530, do Regulamento do Imposto de Renda, que nestas situações determinam que o lucro deve ser arbitrado.

O arbitramento do lucro não é faculdade concedida pela lei, mas sim imposição. O artigo 47 da Lei nº 8.981, de 1995, não usa a expressão poderá, mas sim será arbitrado. Constatado fraude que não identifica as efetivas operações da empresa, a autoridade fiscal, mesmo para as pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, deve arbitrar o lucro

O artigo 24 da Lei nº 9.249, de 1996, deve ser aplicado em conjunto com o artigo 47 da Lei nº 8.981, de 1995. Nos casos em que a contabilidade da empresa apresenta deficiência ao ponto de registrar menos da metade das operações, deverá a autoridade fiscal proceder o arbitramento do lucro. Não é regular a contabilidade que deixa de registrar a maior parte das transações realizadas pelo contribuinte. O artigo 47 da Lei nº 8.981, de 1995, ao usar o comando 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. (...)

No mérito, dar provimento parcial ao recurso para reduzir a base de cálculo do IRPJ e da CSLL para o montante correspondente a 9,6% do total da receita, aplicando-se a sistemática de apuração do lucro arbitrado, deduzindo-se os pagamentos já realizados relativos aos valores declarados.

O acórdão recorrido enfrentou o caso dos autos conforme voto condutor do Conselheiro Daniel:

De acordo com os autos de infração e com o Termo de Verificação Fiscal e Constatação de Irregularidades, fls. 2194/2220, o lançamento, que se refere aos anos-calendário 2010, 2011 e 2012, decorreu da glosa de custos contabilizados com base em documentos inidôneos. (...)

No que se refere à preliminar relativa à ilegalidade do procedimento de lançamento adotado, nesta feita, entendo assistir razão aos Recorrentes.

É necessário diferenciar a glosa de custos de insumos essenciais, tal qual no presente caso, de uma glosa de despesas fictas quaisquer. Fossem despesas de consultoria inexistente, ou outro custo não inerente à atividade, por exemplo, a glosa, mesmo de valores exorbitantes, em princípio nada afetaria a consistência da apuração do lucro líquido da empresa. Mas a glosa do principal insumo, por si só, retira totalmente a credibilidade da escrita contábil da empresa, para fins de apuração dos tributos federais em comento.

Em que pese a glosa não tenha sido de 100% dos insumos adquiridos pela contribuinte, ela correspondeu a aproximadamente 70% da totalidade das suas aquisições do período, indicadas nos demonstrativos de apuração do período fiscalizado.

Ao que parece, e isso em momento algum foi questionado pela fiscalização, o restante das aquisições efetivamente ocorreu. O que parece, no presente caso, é que a contribuinte usava empresas em nome de laranjas para simular aquisições de matéria prima, inflando os custos e, portanto, afetando diretamente a apuração do lucro líquido dos exercícios. (...)

Ao se deparar com custos contabilizados em valores fictos que representavam mais de 70% das receitas contabilizadas, cuja glosa implicavam em elevar o Lucro Real da empresa para mais de 60% dessas receitas, o único procedimento aplicável que coaduna com a legislação tributária em vigor seria o arbitramento dos lucros, bem como a apuração do PIS e Cofins no regime cumulativo.

Veja que a própria sistemática do lucro arbitrado possui índices muito inferiores à proporção das receitas no presente caso. Esse seria um limite razoável e claro para confirmar os vícios existentes na escrita. Ora, se a inexistência de escrituração resultaria no arbitramento em valores muito inferiores aos lançados, como considerar válida a escrituração do contribuinte?

Entendo que a legislação a indicar a regra de apuração pelo lucro arbitrado, cuja alíquota corresponde a aproximados 10% das receitas, ao se deparar com uma escrituração em que o agente fiscal glose despesas que resultariam em 60% das receitas declaradas, resta claro que a contabilidade seria imprestável.

No presente caso, de forma inquestionável, a contabilidade apresentada pela recorrente não atendia aos requisitos especificados nos incisos I e II do artigo 47 da Lei no 8.981, de 1997 e artigos 529 e 530, do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99), que nestas situações determinam que o lucro deve ser arbitrado. (...)

Entretanto, o erro da fiscalização foi primário nesse aspecto, e entendo que este Conselho não pode dar guarida a irregularidades e descumprimento expresso de legislação que rege a fiscalização, atividade esta, plenamente vinculada.

Noto a similitude entre os casos julgados, com a constatação de glosa de custos em percentual superior a 50% das receitas contabilizadas. Em ambos os casos, os Colegiados interpretaram o artigo 47, II, da Lei nº 8.981, concluindo pela obrigatoriedade de adoção do lucro arbitrado, de forma distinta do entendimento da Fiscalização. A despeito disso, o acórdão recorrido anulou o lançamento, enquanto o Colegiado prolator do acórdão paradigma decidiu por ajustar a base de cálculo dos tributos, amoldando-a ao cálculo pelo regime do lucro arbitrado.

Diante disso, **conheço o recurso especial quanto à primeira matéria.**

Anoto que é irrelevante, para o conhecimento do recurso especial por esta Turma, que tenha ocorrido a inadmissão de recurso especial em processo similar, como referido pelo contribuinte. Com efeito, o Colegiado não está vinculado às decisões monocráticas em outros processos, como tampouco o próprio Presidente de Câmara, afinal, as condições de cada acórdão recorrido podem determinar o resultado distinto entre diferentes processos.

Conhecimento - Vício Formal

Subsidiariamente, a Procuradoria recorre quanto à natureza do vício, apresentando acórdãos paradigmas 2401-00.018 e 2402-00.098.

O **primeiro acórdão paradigma 2401-00.018** nesta matéria trata do seguinte contexto fático:

Trata-se de Notificação Fiscal de Lançamento de Débito — NFLD, lavrada em 30/04/2007, contra a contribuinte acima identificada, constituindo-se crédito no valor de R\$ 1.278.571,21 (Um milhão, duzentos e setenta e oito mil, quinhentos e setenta e um reais e vinte e um centavos).

De conformidade com o Relatório Fiscal, o presente crédito previdenciário fora apurado com base nos valores das Notas Fiscais de serviços emitidas pela empresa Salles, Adam & Associado Marketing de Incentivos S/C Ltda., tendo em vista que a contribuinte não apresentou a documentação (Folhas de Pagamento e GFIP 's) solicitada pela fiscalização

que seria capaz de determinar a perfeita base de cálculo dos tributos ora arbitrados.

Informa, ainda, o fiscal autuante que a contribuinte pagava referidos Prêmios aos segurados empregados através da empresa supramencionada, que fornecia cartões magnéticos eletrônicos, denominados "Performance One", utilizados no recebimento dos prêmios, a partir da rede conveniada e/ou saques no Banco 24 horas e agências do Unibanco. (...)

Ainda em sede de preliminar, pugna pela decretação da nulidade do lançamento, por entender que o fiscal autuante, ao constituir o presente crédito previdenciário, não logrou motivar/comprovar os fatos alegados de forma clara e precisa na legislação de regência, contrariando o disposto no artigo 142 do CTN, em total preterição do direito de defesa e do contraditório da notificada (...)

A nulidade suscitada foi julgada pelo Colegiado prolator do **primeiro acórdão paradigma 2401-00.018**:

Não obstante as razões de fato e de direito ofertadas pela autoridade julgadora de primeira instância em defesa da manutenção do crédito previdenciário em comento, o inconformismo da contribuinte merece acolhimento, como restará demonstrado ao longo deste arrazoado, senão vejamos.

Do exame dos elementos que instruem o processo, conclui-se que o presente lançamento encontra-se eivado de inúmeros vícios formais, a começar pelo impreciso Relatório Fiscal da Notificação, deixando de informar o procedimento (arbitramento) utilizado na constituição do crédito previdenciário, bem como de inscrever no anexo "Fundamentos Legais do Débito- FLD" o dispositivo legal que o contempla. De fato, com a devida vênia ao fiscal notificante, o lançamento levado a efeito contra a recorrente apresenta-se insustentável, por ser uma absoluta demonstração de como não se deve proceder em uma ação fiscal. (...)

Na esteira desse entendimento, cumpre observar que a fiscalização levará a efeito a aferição indireta/arbitramento quando os valores admitidos/presumidos como base de cálculo das contribuições lançadas não forem extraídos dos documentos específicos utilizados para o devido registro dos fatos geradores dos tributos em comento, quais sejam, folhas e/ou recibos de pagamentos, GFIP's, dentre outros.

Com efeito, constata-se que o fiscal autuante, na apuração do crédito tributário, edificou uma presunção legal, lançando valores que entendeu devidos, considerando, ainda, repasses a empresa "prestadora de serviços" como remunerações dos segurados empregados, invertendo, assim, o ônus da prova ao contribuinte.

No entanto, sabemos que a presunção legal, como o próprio nome indica, somente poderá ser levada a efeito quando estiver expressamente inserida na legislação de regência.

Na hipótese vertente, o único dispositivo legal que dá amparo ao procedimento adotado pelo fiscal autuante é o artigo 33, §§ 3º e 6º, da Lei nº 8.212/91, o qual contempla a possibilidade da apuração das contribuições previdenciárias por arbitramento (...)

Consoante se infere dos elementos que instruem o processo, verifica-se que o procedimento utilizado pela fiscalização ao lavrar a notificação foi precisamente aquele inscrito na norma legal encimada, qual seja, aferição indireta. (...)

No presente caso, o ilustre fiscal autuante, além de não demonstrar de forma circunstanciada/pormenorizada os critérios utilizados na apuração do crédito por arbitramento, nos termos da legislação previdenciária, procedeu, igualmente, de forma omissa e/ou genérica, não especificando clara e precisamente no anexo Fundamentos Legais do Débito-FLD, às fls. 33/34, qual o dispositivo legal que oferece sustentáculo ao procedimento utilizado na constituição do crédito tributário — aferição indireta/arbitramento.

Dessa forma, não se sabe clara e precisamente em qual fundamento legal a Fiscalização se baseou ao constituir o crédito previdenciário, o que vai de encontro com o artigo 37 da Lei n.º 8.212/91 (...)

Ao proceder dessa maneira, deixando de elencar no Relatório dos Fundamentos Legais do Débito — FLD e/ou no Relatório Fiscal da Notificação, a legislação específica que dá amparo ao ARBITRAMENTO, in casu, artigo 33, §§ 3.º e 6.º, da Lei n.º 8.212/91, o ilustre fiscal autuante incorreu em vício insanável, capaz de determinar a nulidade da NFLD, conforme legislação de regência e torrencial jurisprudência deste Conselho. (...)

Nesse contexto, deve ser declarada a nulidade do feito, em observância a legislação de regência, mais precisamente dos artigos do CTN, das Leis 8.212/91 e 9.784 encimados, uma vez que essas omissões contaminam a exigência fiscal, tornando-a precária, não lhe oferecendo certeza ou liquidez, principalmente pelo fato de se mostrar insanável e por cercear o direito de defesa da recorrente.

Por todo o exposto, estando a NFLD sub examine em desacordo com os dispositivos legais que regulam a matéria, **VOTO NO SENTIDO DE CONHECER DO RECURSO VOLUNTÁRIO, acolher a preliminar de decadência em relação ao período de 09/11/1999 a 03/2002 E ANULAR A NOTIFICAÇÃO FISCAL POR ERRO/VÍCIO FORMAL INSANÁVEL**, pelas razões de fato e de direito acima esposadas.

O reconhecimento de nulidade foi feito tanto pela aplicação de regramento específico (artigo 37, da Lei n.º 8.212), quanto por regramento geral (CTN, Lei n.º 9.784/1999 e Decreto n.º 70.235). O Colegiado enumera *"inúmeros vícios formais, a começar pelo impreciso Relatório Fiscal da Notificação, deixando de informar o procedimento (arbitramento) utilizado na constituição do crédito previdenciário"*.

A Procuradoria sustenta que haveria a divergência com relação ao primeiro acórdão paradigma pois **(2401-00.018)**

Por fim, caso se entenda pela impossibilidade de retificação do lançamento, há que se declarar a nulidade por vício formal (e não material como fez o acórdão recorrido). Nesse sentido concluiu a Primeira Turma da Quarta Câmara da Segunda Seção do CARF, a qual manifestou o entendimento de que eventual erro na apuração da base de cálculo do tributo enseja anulação por vício formal (e não material). Confira-se, por oportuno, o disposto no acórdão paradigma n.º 2401-00.018: (...)

Não vislumbro suficiente similitude entre acórdão recorrido e **primeiro acórdão paradigma 2401-00.018** para conhecimento do recurso especial. A despeito da menção a dispositivos que poderiam ser aplicáveis ao caso dos autos (CTN, Lei n.º 9.784/1999 e Decreto n.º 70.235), a nulidade vislumbrada no acórdão paradigma relaciona-se à apuração de contribuição previdenciária, com *"inúmeros vícios formais"* identificados pelo Colegiado prolator do acórdão paradigma que não tem qualquer aplicabilidade ao caso dos autos.

Diante disso, não conheço do recurso especial da Procuradoria quanto ao **primeiro acórdão paradigma (2401-00.018)**.

Passo à análise do segundo **acórdão paradigma (2402-00.098)** admitido pelo Presidente de Câmara, destacando cenário fático então julgado.

Trata-se de lançamento de contribuições devidas à Seguridade Social, correspondentes à contribuição dos segurados, da empresa, à destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho.

Segundo o Relatório Fiscal (fls. 19/23) a notificação em tela foi lavrada em substituição à NFLD n.º 35.566.655-3 anulada por vício formal conforme despacho n.º 140/2006 da 4ª Câmara de Julgamento (CRPS — Conselho de Recursos da Previdência Social).

O lançamento foi efetuado com base no instituto da responsabilidade solidária em razão da contratação da empresa Qualidade Engenharia Ltda e a não apresentação da documentação necessária à elisão de tal responsabilidade, inclusive o contrato de prestação de serviços.

De acordo com as notas fiscais verificadas, trata-se de serviços de construção civil, no caso, instalação de dutos.

A notificada apresentou defesa (fls. 46/89) onde alega a absoluta nulidade do Relatório Fiscal, de cuja leitura não se constata nenhuma indicação acerca das verdadeiras origens do pretenso crédito.

A nulidade foi enfrentada no segundo **acórdão paradigma (2402-00.098)**, Processo 14485.000278/2007-71) da seguinte forma pela Relatora, acompanhada pelo Colegiado:

Quanto à preliminar de nulidade do Relatório Fiscal da NFLD, a mesma não merece melhor sorte.

Ainda que se trata de lançamento substitutivo, o relatório fiscal informa os elementos necessários à compreensão do lançamento, quais sejam, lançamento efetuado com base no instituto da responsabilidade solidária, realizado pela ausência de apresentação dos documentos necessários à elisão de tal responsabilidade, determinação do salário-decontribuição com base na aplicação de percentual incidente sobre a nota fiscal de serviço.

Nesse sentido, afasto a preliminar.

No que tange à alegação da recorrente de inadequada fundação legal, lhe confiro razão. (...)

De acordo com a Instrução Normativa SRP n.º 03/2005, na redação da época do lançamento, em seu art. 25, inciso III, tínhamos o seguinte: (...)

Enquadrando-se o serviço prestado à recorrente como obra de construção civil, sujeita à matrícula, a cobrança pelo instituto da solidariedade está amparada no inciso VI do art. 30 da Lei n.º 8.212/1991, abaixo transcrito, e que deveria ter sido utilizado como fundamento para o lançamento. (...)

Embora o Relatório Fiscal mencione que se trata de serviços de construção civil com a instalação de dutos, fez constar no relatório Fundamentos Legais do Débito os dispositivos destinados a amparar a responsabilidade solidária para os casos das empresas em geral.

Assevere-se que tratando-se de construção civil, a responsabilidade solidária existe independente da forma de contratação, ou seja, seja por cessão de mão-de-obra ou empreitada.

Dessa forma, entendo que o lançamento encontra-se viciado e não pode prevalecer da forma como foi efetuado

Nesse sentido e considerando tudo o mais que dos autos consta.

Voto no sentido CONHECER o recurso e ANULAR a presente notificação por vício formal decorrente da incorreta fundamentação legal que amparou o lançamento por responsabilidade solidária.

Quanto ao segundo paradigma (**2402-00.098**) não vislumbro similitude fática, como tampouco divergência na interpretação da lei tributária. O caso então analisado tem especificidades que foram determinantes para o Colegiado prolator daquele paradigma (regramento específico previdenciário), que não tem aplicação ao caso dos autos.

Assim, **não conheço do recurso especial quanto à segunda matéria.**

Mérito - Ajustamento da Base de Cálculo

O Colegiado *a quo* entendeu por anular o lançamento, na medida em que o lucro deveria ser arbitrado:

No presente caso, de forma inquestionável, a contabilidade apresentada pela recorrente não atendia aos requisitos especificados nos incisos I e II do artigo 47 da Lei no 8.981, de 1997 e artigos 529 e 530, do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99), que nestas situações determinam que o lucro deve ser arbitrado (...)

Entretanto, o erro da fiscalização foi primário nesse aspecto, e entendo que este Conselho não pode dar guarida a irregularidades e descumprimento expresso de legislação que rege a fiscalização, atividade esta, plenamente vinculada.

A Procuradoria apresenta recurso especial, sustentando que: "*constatado o erro no cálculo do tributo lançado, ao invés de determinar a improcedência ou a nulidade do lançamento, o colegiado determinou que a base de cálculo apurada do IRPJ, da CSLL, do PIS e da COFINS fosse retificada, tendo como parâmetro o método do arbitramento*" (trecho do recurso especial).

Com efeito, o lançamento tributário foi efetuado sob o regime de **lucro real**, tendo decidido o Colegiado a quo que seria obrigatório o lançamento pela sistemática do **lucro arbitrado**.

A análise da divergência apresentada não é a respeito de possível acerto do lançamento tributário, mas sobre a possibilidade de seu ajustamento para o lucro arbitrado.

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

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

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

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

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

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

Pois bem.

Parece-nos que a superação da nulidade pode ocorrer nas hipóteses tratadas pelo Decreto n.º 70.235 (isto é, quando a decisão que decretar a nulidade for favorável, no mérito, ao sujeito passivo), como também nas hipóteses da Lei n.º 9.784/1999 (comparecimento do administrado, quanto à **intimação falha**) e do CPC (aproveitamento dos atos praticados sem prejuízo à defesa, quanto ao **erro de forma** do processo e se realizado de outro modo, o ato se realize alcançando sua finalidade), como tratado em voto prolatado no acórdão n.º **9101-003.157**.

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

Com efeito, aplica-se ao caso dos autos a hipótese do artigo 59, II, do Decreto n.º 70.235/1972. Assim, se fosse o caso de decisão favorável ao sujeito passivo - superando a nulidade - seria legítima decisão administrativa para acolher o pleito do contribuinte. No entanto, não é o caso dos autos, pois a Procuradoria pede o restabelecimento (mesmo que parcial) de lançamento.

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

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

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

“Há mudança de critério jurídico quando a autoridade administrativa simplesmente muda de interpretação, substitui uma interpretação por outra, sem que se possa dizer que qualquer das duas seja incorreta. Também há mudança de critério jurídico quando a autoridade administrativa, tendo adotada uma entre várias alternativas expressamente admitidas pela lei, na feitura do lançamento, depois pretende alterar esse lançamento, mediante a escolha de outra das alternativas admitidas e que enseja a determinação de um crédito tributário em valor diverso, geralmente mais elevado” (*Curso de Direito Tributário, 30ª ed., Malheiros, 2009, p. 176*).

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

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

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

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

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

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

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

A mudança de orientação da Administração quer com relação à prática até então adotada, quer com referência aos atos de lançamento já efetuados, só pode dizer respeito a erros de fato, nunca erros de direito. Com efeito, se a Administração, por algum

motivo, entende que a legislação foi mal-aplicada, só pode mudar a orientação para o futuro, não para o passado, inclusive por determinação do art. 146 do Código Tributário Nacional. (Segurança Jurídica – Entre Permanência, Mudança e Realização no Direito Tributário, *Malheiros, 2011, p. 458*)

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

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

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

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

Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

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

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

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

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

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

§ 1º O lançamento complementar será formalizado nos casos:

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

- a) apurou incorretamente a base de cálculo do crédito tributário; ou
- b) não incluiu na determinação do crédito tributário matéria devidamente identificada; ou

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

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

I - complementar o lançamento original; ou

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

"Enquanto o 'erro de fato' é um problema intranormativo, um desajuste interno na estrutura do enunciado, o 'erro de direito' é vício de feição internormativa, um descompasso entre a norma geral e abstrata e a individual e concreta. Assim constitui 'erro de fato', por exemplo, a contingência de o evento ter ocorrido no território do Município 'X', mas estar consignado

como tendo acontecido no Município 'Y' (erro de fato localizado no critério espacial), ou, ainda, quando a base de cálculo registrada para efeito do IPTU foi o valor do imóvel vizinho (erro de fato verificado no elemento quantitativo). 'Erro de direito', por sua vez, está configurado, exemplificativamente, quando a autoridade administrativa, em vez de exigir o ITR do proprietário do imóvel rural, entende que o sujeito passivo pode ser o arrendatário, ou quando, ao lavrar o lançamento relativo à contribuição social incidente sobre o lucro, mal interpreta a lei, elaborando seus cálculos com base no faturamento da empresa, ou, ainda, quando a base de cálculo de certo imposto é o valor da operação, acrescido do frete, mas o agente, ao lavrar o ato de lançamento, registra apenas o valor da operação, por assim entender a previsão legal. A distinção entre ambos é sutil, mas incisiva." (Paulo de Barros Carvalho, in "Direito Tributário - Linguagem e Método", 2ª Ed., Ed. Noeses, São Paulo, 2008, págs. 445/446)

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

"O comando dispõe sobre a apreciação de fato não conhecido ou não provado à época do lançamento anterior. Diz-se que este lançamento teria sido perpetrado com erro de fato, ou seja, defeito que não depende de interpretação normativa para sua verificação. Frise-se que não se trata de qualquer 'fato', mas aquele que não foi considerado por puro desconhecimento de sua existência. Não é, portanto, aquele fato, já de conhecimento do Fisco, em sua inteireza, e, por reputá-lo despido de relevância, tenha-o deixado de lado, no momento do lançamento. Se o Fisco passa, em momento ulterior, a dar a um fato conhecido uma 'relevância jurídica', a qual não lhe havia dado, em momento pretérito, não será caso de apreciação de fato novo, mas de pura modificação do critério jurídico adotado no lançamento anterior, com fulcro no artigo 146, do CTN, (...). Neste art. 146, do CTN, prevê-se um 'erro' de valoração jurídica do fato (o tal 'erro de direito'), que impõe a modificação quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua ocorrência. Não perca de vista, aliás, que 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 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

(Superior Tribunal de Justiça, Recurso Especial nº 1130545, DJe 22/02/2011).

Ao julgador administrativo, portanto, é vedado alterar o regime jurídico do lançamento, como pretende a Recorrente.

Assim, **nego provimento ao recurso especial da Procuradoria quanto à matéria "ajustamento da base de cálculo"**.

Conclusão

Por tais razões, voto por **conhecer do recurso especial da Procuradoria** apenas quanto à primeira matéria (ajustamento da base de cálculo), **não conhecendo** quanto à segunda (vício formal).

No mérito, voto por **negar provimento ao recurso especial** da Procuradoria na matéria conhecida.

(documento assinado digitalmente)

Cristiane Silva Costa