



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16327.000549/2004-93
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº **9101-006.189 – CSRF / 1ª Turma**
Sessão de 09 de maio de 2022
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado CREDCORP ADMINISTRACAO E PARTICIPACOES LTDA

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

Ano-calendário: 1999, 2000, 2001

ARBITRAMENTO. AJUSTAMENTO DO LANÇAMENTO PELAS AUTORIDADES JULGADORAS. INCOMPETÊNCIA. ALTERAÇÃO DO CRITÉRIO DO LANÇAMENTO DE IRPJ. CTN, ART. 146. ERRO DE DIREITO. CTN, ART. 149, IV. DECRETO 70.235/1972. IMPOSSIBILIDADE.

É defeso às autoridades julgadoras alterar o regime de apuração do IRPJ, de lucro real para lucro arbitrado por caracterizar ofensa ao artigo 146, do CTN e por lhe falta competência para tanto. O erro de direito não é passível de correção por julgadores administrativos, em observância ao artigo 149, IV, do Código Tributário Nacional.

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.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Henrique de Oliveira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimarães da Fonseca e Carlos Henrique de Oliveira (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recursos Especiais interpostos pela Fazenda Nacional em face do Acórdão n.º 1201-003.671, de 11/03/2020, que deu provimento ao Recurso Voluntário apresentado, cuja ementa e dispositivo receberam a seguinte redação:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 1999, 2000, 2001

NULIDADE. VÍCIO NA CAPITULAÇÃO LEGAL DO LANÇAMENTO.

A descrição das razões que levou a fiscalização a entender que os gastos que foram deduzidos da base de cálculo dos referidos tributos está evidenciada no Termo de Verificação Fiscal. No presente caso, os dispositivos citados dizem respeito à condição de dedutibilidade das despesas e as condições infringidas foram relatadas no Termo de Verificação Fiscal. Ausente, portanto, a nulidade.

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

Ano-calendário: 1999, 2000, 2001

LUCRO REAL. GLOSA SUBSTANCIAL DOS CUSTOS DO PERÍODO. IMPROCEDÊNCIA DOS AUTOS DE INFRAÇÃO DO IRPJ E DA CSLL. OBRIGATORIEDADE DO ARBITRAMENTO DO LUCRO.

A glosa de praticamente todos os custos e despesas operacionais declarados pelo contribuinte impossibilita a apuração do lucro real, por falta dos requisitos essenciais da tributação com base no lucro real, qual sejam, a escrituração contábil respaldada em livros e documentação hábil e idônea e o aspecto negativo da base de cálculo (despesas). A renda é composta pelo confronto entre aspectos positivos (receitas) e negativos (despesas). Na ausência de um deles, não é possível a manutenção do regime tributário pelo Lucro Real, devendo ser aplicado o regime do Arbitramento do Lucro.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria, em dar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os conselheiros Lizandro Rodrigues de Sousa, Neudson Cavalcante Albuquerque e Efigênio de Freitas Júnior.

Trata-se de autos de IRPJ e reflexos lavrados em face de glosa de despesas relativas aos anos-calendário de 1999 a 2001 em valores considerados elevados se comparados ao às receitas oferecidas à tributação pela autuada. Na realização do lançamento, a autoridade fiscal manteve a forma de tributação adotada pelo contribuinte (lucro real).

O colegiado *a quo*, conforme esclarecido, por meio do Acórdão n.º 1201-003.670, deu provimento ao Recurso Voluntário por entender que a autoridade deveria ter arbitrado.

Os autos foram encaminhados à PFN em 15/04/2020 (fl. 468), e, acerca da tempestividade do Recurso Especial interposto, assim consta no Despacho de Admissibilidade de fls. 653-666:

Tratando-se de processo digital encaminhado à PFN na forma do art. 7º da Portaria MF nº 527, de 2010, tem-se que a intimação pessoal presumida se dá no prazo de 30 dias contados, em princípio, a partir de 15/04/2020 (Despacho de Encaminhamento de e-fls. 468). Ocorre que desde 20 de março de 2020 (até 29 de maio de 2020) os prazos processuais estão suspensos no âmbito do CARF, através das Portarias do CARF nº 8112/2020 e nº 10199/2020. Dessa forma, o prazo presumido para a Fazenda Nacional de 30 dias corridos para o início de contagem do prazo quinzenal iniciou-se em 01/06/2020, e findando, portanto, em 30/06/2020. Dessa forma, o prazo quinzenal inicia-se a partir de 01/07/2020.

Tendo o processo retornado ao CARF em 06/07/2020 (Despacho de Encaminhamento de e-fls. 650), verifica-se que é **manifesta a tempestividade** da interposição do recurso especial por parte da PGFN

Em seu Recurso Especial de fls. 469-499, a Fazenda Nacional apontou divergência em relação às seguintes matérias: 1) expressividade da glosa de despesas não seria causa de arbitramento; 2) da glosa de despesas; e 3) da possibilidade de ajuste na falta do arbitramento. Após exame de admissibilidade, foi admitida apenas a matéria “3”, nos seguintes termos:

3) DA POSSIBILIDADE DE AJUSTE NA FALTA DO ARBITRAMENTO

Trata-se de divergência relacionada à viabilidade de se ajustar o lançamento quando o colegiado identifica situação em que o lucro apurado pela sistemática do Lucro Real deveria ter sido arbitrado e não o foi.

Em relação a essa matéria, foram indicados como paradigmas os Acórdão nº 1402-00.728 e o de nº 1401-001.773, cujas ementas dispõem o seguinte, no relevante:

1º paradigma – Ac. nº 1402-00.728 [...]

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 quem 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

[...]

A decisão foi assim registrada:

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.

2º paradigma – Ac. nº 1401-001.773

[...]

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.

[...]

Esta decisão foi assim registrada:

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 Zanin, 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 [...]

Seguem trechos do recurso especial da Fazenda Nacional em que procura demonstrar esta divergência:

[...] Patente, portanto, a divergência jurisprudencial. Note-se que, em todos os casos, o IRPJ e a CSLL foram calculados pela autoridade fiscal tendo como base o lucro real. **Também, em todos os casos, chegou-se à conclusão de que o lançamento deveria ter sido arbitrado. Não obstante, os Colegiados divergiram no que toca à possibilidade (ou não) de realizar ajustes no cálculo do valor devido, aplicando-se a sistemática de apuração do lucro arbitrado.**

A Turma a quo cancelou o lançamento in totum, entendendo ser inviável corrigir o valor devido.

Diversamente, manifestaram-se a Primeira e a Segunda Turma da Quarta Câmara da Primeira Seção do CARF, as quais entenderam ser plenamente possível recalcular o montante devido a título de IRPJ e de CSLL, aplicando-se a sistemática de apuração do lucro arbitrado, restando desnecessária a realização de novo lançamento.

Enquanto o Colegiado a quo entende pela impossibilidade de ajuste no que toca ao recálculo do montante devido, as Turmas prolatoras dos paradigmas concluem pela possibilidade do ajuste, com a aplicação da sistemática de apuração do lucro arbitrado.

Patente, portanto, a divergência jurisprudencial no que toca à interpretação dos arts. 142 e 149 do CTN, 47 da Lei n.º 8.981/95 e 24 da Lei n.º 9.249/95.

Observe-se que na hipótese, constatado o erro no cálculo do tributo lançado, ao invés de determinar a improcedência ou a nulidade do lançamento, os colegiados prolores dos paradigmas determinaram que a base de cálculo apurada do IRPJ, da CSLL, do PIS e da COFINS fosse retificada, tendo como parâmetro o método do arbitramento.

(...)

Em sentido oposto manifestou-se a Segunda Turma da Quarta Câmara da Primeira Seção do CARF, a qual ajustou o cálculo do IRPJ e da CSLL devidos, que inicialmente haviam sido calculados pelo lucro real, à sistemática do arbitramento. Eis a ementa do acórdão **paradigma n.º 1402-00.728** :

(...)

Do mesmo modo, a Primeira Turma da Quarta Câmara da Primeira Seção do CARF, no **Acórdão de n.º 1401-001.773**, também apontado como paradigma, decidiu

pela manutenção do lançamento, mas com os ajustes necessários. Veja-se:

(...)

Patente, portanto, a divergência jurisprudencial. Note-se que, em todos os casos, o IRPJ e a CSLL foram calculados pela autoridade fiscal tendo como base o lucro real. Também, em todos os casos, chegou-se à conclusão de que o lançamento deveria ter sido arbitrado. Não obstante, os Colegiados divergiram no que toca à possibilidade (ou não) de realizar ajustes no cálculo do valor devido, aplicando-se a sistemática de apuração do lucro arbitrado.

A Turma a quo cancelou o lançamento in totum, entendendo ser inviável corrigir o valor devido.

Diversamente, manifestaram-se a Primeira e a Segunda Turma da Quarta Câmara da Primeira Seção do CARF, as quais entenderam ser plenamente possível recalcular o montante devido a título de IRPJ e de CSLL, aplicando-se a sistemática de apuração do lucro arbitrado, restando desnecessária a realização de novo lançamento.

Enquanto o Colegiado a quo entende pela impossibilidade de ajuste no que toca ao recálculo do montante devido, as Turmas prolatoras dos paradigmas concluem pela possibilidade do ajuste, com a aplicação da sistemática de apuração do lucro arbitrado.

Patente, portanto, a divergência jurisprudencial no que toca à interpretação dos arts. 142 e 149 do CTN, 47 da Lei n.º 8.981/95 e 24 da Lei n.º 9.249/95.

Observe-se que na hipótese, constatado o erro no cálculo do tributo lançado, ao invés de determinar a improcedência ou a nulidade do lançamento, os colegiados prolatores dos paradigmas determinaram que a base de cálculo apurada do IRPJ, da CSLL, do PIS e da COFINS fosse retificada, tendo como parâmetro o método do arbitramento.

(...) [destaques do próprio despacho]

Da situação fática assemelhada

Tanto o acórdão recorrido quanto os acórdãos paradigmas trataram de situações em que o contribuinte **apurava pelo lucro real** e que a autoridade julgadora chegou à conclusão - não importando aqui por quais motivos - de que a autoridade fiscal equivocou-se ao não arbitrar o lucro. Porém, a consequência que se deu por não arbitrar foi diversa entre o recorrido e os paradigmas.

Da Divergência constatada

Enquanto o ac. recorrido cancelou integralmente o lançamento, não considerando qualquer tipo de ajuste na base de cálculo; **os paradigmas**, de forma diametralmente oposta deram provimento **apenas parcial** ao recurso, por considerarem a necessidade de o lançamento ser ajustado para que o valor devido corresponda ao que seria caso o lucro arbitrado tivesse sido utilizado.

Diante do exposto, opino por **ADMITIR esta terceira matéria**, através dos 2(dois) paradigmas.

Buscando a reforma do despacho de admissibilidade, a PFN interpôs ainda Agravo que foi rejeitado por despacho da Senhora Presidente do CARF.

No mérito, em apertada síntese, pautando-se nos fundamentos dos paradigmas apontado, a Fazenda Nacional requer a reforma do acórdão recorrido a fim de que os autos de infração lavrados fossem parcialmente restabelecidos, aplicando-se os coeficientes de arbitramento do lucro.

Cientificado do seguimento parcial do Recurso Fazendário em 27/07/2021 (fl. 696), o Contribuinte apresentou em 10/08/2021 (fl. 697) Contrarrazões de fls. 699-709, não oferecendo resistência ao conhecimento do recurso e, no mérito, reafirmando a decisão recorrida quanto à impossibilidade de arbitramento de lucros pelos órgãos julgadores.

Em seguida, os autos foram submetidos a sorteio, cabendo-me o seu relato.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Relator.

1 CONHECIMENTO

O recurso da Fazenda Nacional é tempestivo e, ante à ausência de contestação do Contribuinte quanto a sua admissibilidade, deve ser conhecido, nos termos do próprio Despacho de Admissibilidade, a teor do que faculta o § 1º do art. 50 da Lei nº 9.784/99.

Registre-se que, nos dois paradigmas indicados, tal qual ocorrido no acórdão recorrido, tratava-se de lançamentos realizados com base no lucro real em que os respectivos colegiados entenderam que os lançamentos deveriam ter adotado o regime do lucro arbitrado, sendo que, enquanto no acórdão recorrido o colegiado concluiu que como somente a autoridade fiscal poderia ter arbitrado o lucro o lançamento deveria ser cancelado, nos paradigmas colacionados entendeu-se ser possível a própria autoridade julgadora determinar o recálculo da exigência com base no lucro arbitrado.

Dessa forma, voto por conhecer do Recurso Especial.

2 MÉRITO

O Apelo da PGFN que subiu à CSRF é o pedido quanto ao restabelecimento parcial dos autos de infração que foram cancelados em face de a turma recorrida ter identificado hipótese que levaria ao obrigatório arbitramento dos lucros.

Nesse contexto, o Recurso Especial da PGFN pugna pela aplicação dos coeficientes de arbitramento de lucro para recálculo do crédito tributário lançado de ofício.

A respeito dessa matéria, peço vênia para adotar como parte das razões de decidir o voto condutor do Acórdão nº 9101-003.157, de 05/10/2017, da lavra da i. Conselheira Cristiane Silva Costa. Ressalto que há algumas circunstâncias distintas, pois no caso analisado nesse precedente analisava-se hipótese de alteração do critério jurídico (arbitramento de lucros) pela turma julgadora de primeira instância, decisão que foi reformada em sede de recurso de ofício, em que pese aquele colegiado entender ser nula a decisão da DRJ que arbitrou o lucro, e esta C. Turma, ainda que em composição absolutamente distinta da atual, acabou por reformar a decisão em recurso voluntário e cancelar a exigência. Já nos presentes autos a DRJ manteve integralmente o lançamento, e o colegiado *a quo* cancelou a exigência por entender que o lançamento deveria ter sido realizado utilizando-se da sistemática do lucro arbitrado. Reproduz-se a seguir excerto da referida decisão no necessário à lide travada nos presentes autos:

[...]

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

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

[...]

De toda forma, é incontroverso nos autos que houve alteração da sistemática de apuração por decisão da DRJ, que, ao assim proceder, reduziu substancialmente a imposição tributária, tanto pela diminuição do valor do IRPJ e da CSLL [...]

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

[...]

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

[...]

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).

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 a decisão da Câmara *a quo*, que então apreciaria o mérito para dar provimento ao recurso voluntário do contribuinte.

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

O acórdão recorrido reconheceu tal nulidade, tratando da exclusiva competência da DRJ para julgamento (nos termos da Lei n.º 8.748/93) e, ainda, do artigo 146, do CTN, que impede a modificação de critério jurídico adotado pela autoridade administrativa quanto a fatos anteriores à alteração deste critério.

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

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

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

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

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

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

[...]

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

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

[...]

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

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

Em que pese autorize a revisão do lançamento quanto ao erro de fato, o Código Tributário Nacional não autoriza a revisão do lançamento quando há – se [for] 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 (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 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. Sobreleva considerar, ainda, que o acórdão recorrido menciona a aplicação do artigo 59, II, do Decreto nº 70.235/1972 explicitando que este a alteração da exigência tributária pela DRJ, sobretudo com "*agravamento*" do lançamento tributário, é nula. Destaco trecho da decisão recorrida:

[...]

Assim, foi superada a nulidade da decisão da DRJ que havia alterado o critério jurídico do lançamento tributário mas não para julgamento do mérito **a favor** do contribuinte, se considerada o restabelecimento de débito pelo acórdão recorrido. Lembro que o artigo 59, §3º, do Decreto n.º 70235/1972 dispõe que apenas pode ser superada quando "*puder decidir o mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade*".

Objetivamente, a decisão de mérito a favor do sujeito passivo que poderia ocasionar a superação de nulidade pela Câmara *a quo* é aquela que julga procedente recurso voluntário e improcedente a autuação fiscal. A decisão que restabelece lançamento na quase totalidade, como é o caso dos autos, não é a favor do contribuinte e, assim, impede a aplicação do artigo 59, §3º, do Decreto n.º 70.235/1972.

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

Diante disso, voto por **acolher o recurso especial, reconhecendo a nulidade da decisão da DRJ** e a impossibilidade de superação desta nulidade pelo Colegiado *a quo*, aplicando o artigo 59, §3º, do Decreto n.º 70.235/1972.

[...] (Destques do original)

Dessa forma, na linha do voto da CSRF acima reproduzido, é defeso aos órgãos julgadores alterar a sistemática de apuração da tributação (do regime do lucro real para o regime do lucro arbitrado), uma vez que não é da competência da autoridade julgadora introduzir alterações nos critérios jurídicos dos lançamentos.

Reforça-se que esse mesmo entendimento vem sendo reiterado neste colegiado, conforme decidido nos Acórdãos 9101-005.429 (08/04/2021, relatoria da Conselheira Edeli Pereira Bessa), 9101-005.699 (11/08/2021, relatoria da Conselheira Livia De Carli Germano) e 9101-005.719 (01/09/2021, relatoria do Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado)

Dessa forma, conclui-se automaticamente que a decisão da Colegiado *a quo* é irretocável, e há como prosperar o Apelo Fazendário.

3 CONCLUSÃO

Isso posto, voto por CONHECER do Recurso Especial da Fazenda Nacional, e, no mérito, por NEGAR-LHE PROVIMENTO.

(documento assinado digitalmente)
Fernando Brasil de Oliveira Pinto