



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 16327.002587/2003-08  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 1302-005.293 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 17 de março de 2021  
**Recorrente** BANCO SOCIETE GENERALE BRASIL S.A.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE (IRRF)**

Ano-calendário: 1998

REVISÃO DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO. FATOS CONHECIDOS PELA RFB. MODIFICAÇÃO DE CRITÉRIO. NULIDADE.

Não cabe revisão de lançamento quando os fatos que o ensejaram já eram de conhecimento da RFB e que posteriormente foram apreciados à luz de outros critérios jurídicos, inaplicável à espécie o art. 149, VIII do CTN. Ainda que favoráveis ao contribuinte, não se admitem modificações de critérios jurídicos, por força do art. 146 do CTN.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em face do empate no julgamento, em reconhecer a nulidade do lançamento e em dar provimento ao Recurso Voluntário, vencidos os conselheiros Ricardo Marozzi Gregório, Andréia Lúcia Machado Mourão, Sérgio Abelson (suplente convocado), Paulo Henrique Silva Figueiredo, que não reconheceram a referida nulidade do lançamento.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Fabiana Okchstein Kelbert - Relatora

Participaram do presente julgamento os conselheiros, Gustavo Guimarães da Fonseca, Ricardo Marozzi Gregório, Flávio Machado Vilhena Dias, Andréia Lúcia Machado Mourão, Cleucio Santos Nunes, Fabiana Okchstein Kelbert, Sérgio Abelson (suplente convocado) e Paulo Henrique Silva Figueiredo (Presidente).

**Relatório**

Trata-se de recurso voluntário interposto em face do Acórdão n.º 16-41.194 da 8ª Turma Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo I/SP - DRJ/SP1 (e-fls. 350-362), que julgou parcialmente procedente a impugnação apresentada contra o auto de infração lavrado por conta de auditoria interna realizada na DCTF – Declaração de Contribuições e Tributos Federais, referente aos 2º, 3º e 4º Trimestres de 1998.

A teor do que consta no acórdão recorrido, contra o contribuinte foi lavrado o auto de infração exigindo o recolhimento do crédito tributário no valor total de R\$ 12.817.331,74, sendo R\$ 4.584.766,69 a título de Imposto sobre a Renda Retido na Fonte IRRF; R\$ 3.438.575,02 a título de Multa de Ofício (75%); R\$ 4.005.052,43 a título de juros de mora (calculados até 30/06/2003); R\$ 3.324,29 a título de Juros pagos a menor ou não pagos e R\$ 785.613,31 a título de Multa Isolada – Multa de Ofício (Passível de redução).

À fl. 37 do auto de infração, observa-se a descrição dos fatos e enquadramento legal, conforme reprodução e destaque meu:

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
Secretaria da Receita Federal  
DELEGACIA ESPECIAL DE INSTITUIÇÃO FINANCEIRA EM SÃO PAULO

Pág.: 002  
17/06/2003  
Fl. 37

Folha de Continuação do AUTO DE INFRAÇÃO N.º 0003037

CNPJ: 61.533.584/0001-55

NOME EMPRESARIAL: BANCO SOCIETE GENERALE BRASIL S.A.

**DESCRIÇÃO DOS FATOS E ENQUADRAMENTO LEGAL - IRRF/1998**

9 - Contexto

O presente Auto de Infração originou-se da realização de Auditoria Interna na(s) DCTF discriminada(s) no quadro 3 (três), conforme IN-SRF n.º 045 e 077/98.

Foi(ram) constatada(s) irregularidade(s) no(s) crédito(s) vinculado(s) informado(s) na(s) DCTF, conforme indicada(s) no Demonstrativo de Créditos Vinculados não Confirmados (Anexo I), e/ou no "Relatório de Auditoria Interna de Pagamentos Informados na(s) DCTF" (Anexos Ia ou Ib), e/ou "Demonstrativo de Pagamentos Efetuados Após o Vencimento" (Anexos IIa ou IIb), e/ou no "Demonstrativo do Crédito Tributário a Pagar" (Anexo III) e/ou no "Demonstrativo de Multa e/ou Juros a Pagar - Não Pagos ou Pagos a Menor" (Anexo IV). Para efetuar o pagamento da(s) diferença(s) apurada(s) em Auditoria Interna, objeto deste Auto de Infração, o contribuinte deve consultar as "Instruções de Pagamento" (Anexo V).

A decisão *a quo* assim complementa a descrição:

2.1. O Anexo I do Auto de Infração (fls. 39 a 44) – refere-se ao “Demonstrativo dos Créditos Vinculados não Confirmados” e nele consta que, em relação ao “Crédito vinculado Total/Parcialmente não Confirmado”, houve compensação com DARF sem processo, remetendo-se ao Anexo Ia – “Relatório de Auditoria Interna de Pagamentos Informados na DCTF”, que informa como “SITUAÇÃO DO DARF”: “Comp c/ pagto não Localizado” (fls. 45 a 57) e o Anexo IIa (fls. 58 a 70) refere-se ao “Demonstrativo de Pagamentos efetuados após o Vencimento. Assim, o Anexo III – “Demonstrativo de Crédito Tributário a Pagar” (fls. 71 a 74) e o Anexo IV – “Demonstrativo de Multa e/ou Juros a Pagar – Não Pagos ou Pagos a Menor” (fl. 75 a 76) discriminam os valores lançados por fato gerador (Código de Recita – Período de apuração).

O contribuinte apresentou impugnação (e-fls. 03-33), onde arguiu preliminar de nulidade pela falta de verificação das irregularidades no local da empresa, o que seria um vício insanável no seu entender.

Alega ter transcorrido o prazo decadencial, uma vez que no caso aplicável a regra do art. 150, § 4º do CTN, de modo que quando da lavratura do auto em 23/07/2003 já teriam se passado 5 anos da ocorrência dos fatos tributáveis verificados até 22/07/1998.

Quanto ao mérito, o contribuinte entende que teria havido a extinção do crédito pela compensação, e que os créditos advém de pagamentos a maior de IRPJ devido no ano-base de 1994, o que buscou demonstrar por meio de documentos, como DIPJ original e retificadora do período, onde constam débitos mensais de IRPJ apurados em 1994, e DARFs pagos. Também juntou planilhas de cálculo, com demonstrativo de pagamentos a maior, atualizados, que seriam suficientes para extinguir por compensação os débitos de IRRF, declarados em 1998

Afirma ter preenchido todos os pressupostos legais que autorizam a compensação, que foi efetuada em relação a tributos vincendos e devidos e entre contribuições de mesma espécie e destinação constitucional (IRPJ x IRRF). Assim, afirma que a compensação foi regular, o crédito tributário se extinguiu, conforme art. 156 do CTN. Alega não ter havido erro de fato, diante da inexistência de recolhimentos em atraso, o que tentou comprovar por meio da análise de cada recolhimento. Pede a anulação do auto de infração ou julgamento de improcedência deste.

Em Despacho de revisão de lançamento (e-fls. 263-269), foi realizada revisão de ofício, e consignou-se, em síntese, o quanto segue:

Trata-se o presente do auto de infração DCTF 3037/2003, lavrado eletronicamente pelo sistema FISCEL após procedimentos de auditoria interna nos pagamentos e valores de Imposto de Renda Retido na Fonte que foram informados nas DCTFs dos 2º ao 4º trimestres de 1998 (Instruções Normativas SRF 45/1998 e 77/1998). Com base nas informações prestadas na DCTF, o auto de infração foi constituído de:

1- Débitos no total de R\$ 4.584.766,69, com multa de 75% e juros de mora (art. 44, inciso I e §1º, inciso I, da lei 9430/1996 redação original). **O lançamento foi motivado pela compensação irregular dos débitos declarados de IRRF com crédito inexistente, oriundo de pagamentos a maior de IRPJ.** [Grifo nosso]

2 – Multas isoladas de 75% sobre o principal recolhido, no total de R\$ 785.613,31, pelo recolhimento em atraso de obrigações tributárias sem a inclusão de qualquer acréscimo a título de multa de mora (art. 44, inciso I e §1º, inciso II, da lei 9430/1996).

3 - e juros isolados no total de R\$ 3.324,29, pelo recolhimento em atraso de obrigações tributárias sem o devido acréscimo dos juros de mora (art. 43 e § único da lei 9430/1996).

(...)

**A partir das informações acima, extraídas dos sistemas da Receita Federal, observam-se que:** [Grifo nosso]

1 Os débitos declarados em DCTF divergem daqueles informados na DIPJ retificadora.

2 contribuinte alega que os débitos corretamente declarados são aqueles que constam da DIPJ retificadora.

3 A compensação que o contribuinte tentou realizar envolve pagamentos efetuados com os códigos de receita 1599 e 1825 com débitos de IRRF que levam os códigos de receita 0481, 0588, 1708, 3426, 5273, 5299, 6800 e 6839.

Na apuração de erros de fato, a competência da Divisão de Controle e Acompanhamento Tributário da DEINF em São Paulo não abrange a análise de restituições e compensações. Por isso, será solicitado à Divisão de Orientação e Análise

Tributária que apure a existência de crédito e a regularidade das compensações, a fim de eventualmente rever o lançamento de ofício.

(...)

**Considerando os períodos de apuração informados nos DARFs, os recolhimentos em questão foram efetuados dentro do vencimento. Sendo assim, o lançamento das multas e juros isolados deverá ser cancelado.**

Despacho

No uso da competência outorgada pelo artigo 295, inciso I, da Portaria MF nº 587, de 21 de dezembro de 2010, DOU de 23.12.2010, DECIDO:

1 encaminhar o processo à DIORT da DEINF em São Paulo para que se manifeste quanto à existência de crédito e à regularidade das compensações declaradas, a fim de eventualmente rever o lançamento dos débitos de R\$ 4.584.766,69 por erro de fato,

2 cancelar as multas isoladas de R\$ 785.613,31 e os juros isolados de R\$ 3.324,29, com base nos arts. 145, inciso III, c/c 149, inciso VIII, da lei 5.172, de 25 de outubro de 1966.

Às e-fls. 272-307 consta o Demonstrativo analítico da compensação, e o despacho decisório que se seguiu (e-fls. 308-310) fixou as seguintes premissas e conclusões:

(...)

Para o pagamento à maior realizado sob código 1599 a Instrução Normativa SRF nº 21/1997 permite a compensação com tributos de mesma espécie e destinação constitucional.

Verificamos, **utilizando o Sistema de Apoio Operacional**, as compensações dos recolhimentos efetuados a maior no código 1599 (IRPJ) levantados no item 2.6, e obtivemos as listagens de fls. 284 a 307. Os resultados obtidos convalidam apenas parcialmente as compensações efetuadas pelo interessado em DCTF, listadas nas tabelas de fls. 263 a 265:

As compensações nº 01 a 77 da tabela foram convalidadas;  
A compensação nº 78 foi parcialmente convalidada;  
As compensações nº 79 a 97 não foram convalidadas.

CONCLUSÃO

3.1 Proponho a Revisão Parcial do Auto de Infração de fls. 34 a 79, tendo em vista o reconhecimento das compensações conforme item 2.8.

DECISÃO E ORDEM DE INTIMAÇÃO

DETERMINO A REVISÃO PARCIAL do Auto de Infração de fls. 34 a 79, tendo em vista o reconhecimento das compensações conforme item 4.1. O novo valor do Imposto lançado passa a ser R\$ 471.615,61, e novo valor da Multa de Ofício passa a ser R\$ 353.711,75, conforme detalhado abaixo:

Intimado, o contribuinte apresentou manifestação (e-fls.315-326), onde reiterou todos os argumentos da impugnação. Acresceu que não teria cabimento a revisão do lançamento, porque

houve alteração do critério jurídico adotado, uma vez que em 2003, lavrou-se o auto de Infração exigindo o recolhimento do imposto, sob o fundamento de que inexistiria o crédito utilizado para compensação; e em 2012, ao efetuar a revisão do lançamento, reconheceu a existência da integralidade do crédito pleiteado, mas determinou que somente parte deles poderiam ser utilizados em função das restrições previstas na IN 21/97.

Em suas palavras:

(...)

Como se vê, o fato de a Autoridade Administrativa ter ampliado o critério jurídico para manutenção de parte da autuação acabou por violar princípios basilares da segurança jurídica, do contraditório, da ampla defesa e da própria motivação da própria decisão.

30. E nem se alegue, por fim, que se estaria diante de erro de fato, que a Autoridade Fiscal só teria tido acesso aos códigos dos créditos e dos débitos quando da apresentação da impugnação, uma vez que, conforme já dito, tal fato era facilmente constatado por meio da análise de todos os documentos (DIPJ's - original e retificadora, DCTF's, DARF's pagos), enviados pela Requerente e armazenados no Sistema da Receita Federal.

31. Assim, não há que se falar em erro de fato no caso em tela, de modo que não poderia ter sido efetuada a revisão do lançamento com alteração no critério jurídico, sendo de rigor a decretação de sua nulidade.

Aduz, ainda, que seria ilegal a limitação ao direito de compensação imposto pela Instrução Normativa SRF n.º 21/1997, pois a Lei n.º 8.383/91 teria previsto apenas que a compensação pode ser realizada entre tributos de mesma espécie, de modo que deveriam ser homologadas as compensações efetuadas, porquanto realizadas com crédito e débitos da mesma natureza jurídica, conforme o art. 66, da Lei n.º 8383/91.

Ao final, requereu a declaração de nulidade do lançamento por força da alteração de critério jurídico, ou a homologação das compensações realizadas.

O acórdão recorrido (e-fls. 350-362) julgou parcialmente procedente a impugnação, apenas para excluir a multa de ofício, afastou a alegação de nulidade e assinalou os seguintes fundamentos, ora sumarizados:

Também não é o caso de nulidade por mudança de critério jurídico como defendido pela interessada em sua manifestação de fls. 315 as 326, posto que as autoridades administrativas da DICAT e da DIORT/DEINFSP, a vista das informações trazidas aos autos pela contribuinte (erro na informação da semana na DCTF e indicação da origem do direito creditório), simplesmente efetuaram, nos termos da legislação de regência, a revisão do lançamento, tendo sido cancelada a maior parte da exigência e remanescendo crédito tributário com a mesma fundamentação do lançamento.

9.4.1. Conforme exposto no parágrafo 2.1 do relatório, “O Anexo I do Auto de Infração (fls. 39 a 44)– refere-se ao “Demonstrativo dos Créditos Vinculados não Confirmados” e nele consta que, em relação ao “Credito vinculado Total/Parcialmente não Confirmado”, houve compensação com DARF sem processo, remetendo-se ao Anexo Ia – “Relatório de Auditoria Interna de Pagamentos Informados na DCTF”, que informa como “SITUAÇÃO DO DARF”: “Comp c/ pagto não Localizado” (fls. 45 a 57)”. Com

efeito, não havia sido constatado direito creditório apto a fazer frente às compensações informadas em DCTF, situação que permanece da mesma forma após a revisão do lançamento.

A alegação de decadência do direito de o Fisco proceder ao lançamento em 23/07/2003, quanto a fatos geradores ocorridos até 22/07/1998 resta prejudicada, uma vez que os fatos geradores remanescentes de revisão de ofício são posteriores a essa data.

11. Também não merece prosperar a alegação de ilegalidade da limitação ao direito ao direito de compensação pela Instrução Normativa n.º 21, de 1997, posto que o § 4º do artigo 14 da referida IN estaria a restringir direito garantido pelo artigo 66 da Lei n.º 8.383, de 1991.

11.1. Isto porque, primeiramente, é o próprio artigo 66 da Lei n.º 8.383, de 30/12/1991, que em seu parágrafo 4º remete à Secretaria da Receita Federal a expedição de norma complementar necessária ao implemento da disposição contida naquele mesmo artigo.

Ora, a restituição de valores relativos a recolhimentos efetuados com o intuito de usufruir benefícios fiscais (FINOR, FINAM, FUNRES) por certo impõe maiores cuidados, para que o Erário não seja duplamente onerado: na concessão do benefício fiscal e na restituição do mesmo valor. É esta a motivação evidente da norma insculpida no § 4º do artigo 14 acima transcrito.

11.2. Não é demais lembrar que, a teor da disposição contida no caput do artigo 144 do Código Tributário Nacional, deve ser aplicada ao lançamento a legislação vigente na época da ocorrência dos fatos que deram ensejo ao lançamento (Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.).

11.3. Ademais, no caso da autoridade julgadora de primeira instância administrativa, o dever de observância das normas abrange também os atos da Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB (na época dos fatos geradores Secretaria da Receita Federal – SRF), conforme preceituado na Portaria do Ministro da Fazenda n.º 341, de 2011 (antes Portarias MF n.º 258, de 2001 e n.º 58, de 2006), disciplinadora da constituição das turmas e do funcionamento das Delegacias da Receita Federal de Julgamento, que dispôs textualmente:

Quanto à existência do direito creditório, o acórdão se reportou ao quanto estabelecido no despacho de revisão de ofício, acima mencionados e transcritos, e também manteve o afastamento da multa de ofício.

No recurso voluntário (e-fls. 368-387), a recorrente inicialmente requer a realização de sustentação oral e que as intimações sejam realizadas na pessoa de seus procuradores. A seguir, defende a impossibilidade de revisão do lançamento por alteração de critério jurídico, aduzindo que:

Em outras palavras, a D. Autoridade Julgadora, a pretexto de tentar validar a revisão do lançamento efetuado, assevera que só teria tido ciência dos referidos documentos no momento em que apresentada a Impugnação pelo Recorrente.

18. Ocorre que tal entendimento esta equivocado, uma vez que a revisão do lançamento só poderia ter se dado com base em erro de fato e jamais erro de direito, isto é, alteração do critério jurídico. Vejamos.

19. Conforme demonstrado anteriormente, o D. Auditor Fiscal efetuou a revisão parcial do lançamento, reduzindo o montante de imposto supostamente devido para R\$ 471.615,61 e a multa de ofício para o montante de R\$ 353.711,75, por entender que referidos débitos não poderiam ter sido compensados com os créditos de IRPJ, por serem de códigos distintos daqueles previstos no art. 14, §4º, da IN n. 21/97.

20. O D. Auditor Fiscal fundamentou a revisão do lançamento em questão nos artigos 145, III e 149, VIII, do Código Tributário Nacional. Referidos dispositivos tratam da possibilidade de a Autoridade Fiscal rever o ato de lançamento desde que "comprovados fatos novos que não eram conhecidos por ocasião do Auto de Infração".

(...)

A manutenção de parte do lançamento, diversamente do consignado no v. acórdão recorrido --- no sentido de que teria remanescido crédito tributário com a mesma fundamentação do lançamento ---, se deu com fundamento em questão exclusivamente de direito, consubstanciado nas limitações impostas pelo § 4º, do art. 14, da Instrução Normativa n.º 21/97 à compensação de créditos de IRPJ FINAM Código 1825. Tendo por base o disposto na referida Instrução Normativa, entendeu a D. Autoridade Fiscal que os créditos apurados sob o Código 1825 IRPJ FINAM só poderiam ser compensados com os débitos de Imposto de Renda classificados nos Códigos 0220, 1599 e 33731.

Conforme se observa, houve nítida alteração no critério jurídico adotado pelo D. Auditor Fiscal: i) em 2003, lavrou o Auto de Infração exigindo o recolhimento do imposto, sob o fundamento de que inexistiria o crédito utilizado para compensação; ii) em 2012, ao efetuar a revisão do lançamento, reconheceu a existência da integralidade do crédito pleiteado, mas determinou que somente parte dele poderia ser utilizado em função das restrições previstas na IN 21/97

(...)

30. Isso porque, o contribuinte tem direito a estabilidade dos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento, não sendo lícito à Administração alterar imotivadamente os critérios que ensejam o lançamento, a não ser em situações em que novo fato venha a ser realizado, o que não é o caso, já que todos os fatos eram conhecidos.

31. Ressalte-se, nesse sentido, a improcedência do argumento consignado no v. acórdão recorrido, no sentido de que as autoridades administrativas da DICAT e da DIORT/DEINF-SP, teriam efetuado a revisão do lançamento a vista das informações trazidas aos autos pela contribuinte (erro na informação da semana na DCTF e indicação da origem do direito creditório). **Ora, todos os fatos já eram do conhecimento das autoridades administrativas quando da lavratura do auto de infração, que poderia ter acesso, facilmente, por meio do acesso aos seus sistemas informatizados ou do exame dos livros fiscais, não havendo dúvidas, portanto, que a revisão do lançamento se deu por alteração do critério jurídico.** [Grifo nosso]

Em relação as outras matérias, basicamente reitera a impugnação, onde defende a impossibilidade de restrição pela IN 21/97 e a legitimidade das compensações realizadas nos termos do art. 66 da Lei nº 8383/91.

Assenta as seguintes conclusões e pede o provimento do recurso voluntário:

Diante do exposto, é possível chegar as seguintes conclusões:

(i) O lançamento não poderia ser revisto com alteração do critério jurídico, como o foi, por violar o disposto nos artigos 146 e 149, VIII do CTN;

(ii) O art. 66 da Lei n.º 8383/91 só trazia como requisito que as compensações fossem realizadas entre os mesmos tributos, de modo que a limitação trazida pelo art. 14, §4º da IN 21/97 (no sentido de que as receitas de IRPJ código 1825 só poderiam ser compensadas com o IRRF classificado sob os códigos 0220, 1599 ou 3373) é ilegal, violando o disposto no art. 97 do CTN; e,

iii) Considerando ser ilegal qualquer limitação ao poder de compensar e, que, as compensações foram realizadas entre tributos da mesma espécie, obedecendo, portanto, o art. 66 da Lei n.º 8383/91, é inequívoco a legitimidade do procedimento efetuado pelo Recorrente, devendo ser homologado pela Recorrida.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheira Fabiana Okchstein Kelbert, Relatora.

### **Do conhecimento**

A recorrente foi intimada por meio de aviso de recebimento assinado em 03/10/2012 (e-fl. 366) e apresentou seu recurso em 31/10/2012 (e-fls. 368-387), sendo tempestivo, portanto.

A matéria vertida no recurso está contida na competência da 1ª Seção de Julgamento do CARF, conforme arts. 2º, e 7º, *caput* e §1º do Anexo II do Regimento Interno do CARF (RI/CARF), aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 9 de junho de 2015.

Dessa forma, porquanto tempestivo e por preencher os demais requisitos de admissibilidade, conheço do recurso voluntário e passo a analisar o seu mérito.

### **Do pedido de sustentação oral e para que as intimações sejam expedidas em nome dos patronos**

Quanto ao pedido da recorrente para realizar sustentação oral, passo a descrever o procedimento para tanto: publicada a pauta de julgamentos, o direito à realização de sustentação oral poderá ser exercido por meio de solicitação no sítio do CARF, onde consta formulário específico para isso.

Para os julgamentos virtuais, tais como o presente, o CARF divulgou orientações aos contribuintes acerca dos procedimentos a serem adotados para realização de sustentação oral, a exemplo do que consta em seu sítio:

#### **Sustentação oral**

No caso de sustentação oral, a ser realizada por meio de áudio/vídeo previamente gravado, o respectivo pedido deverá ser apresentado com antecedência de até 48 horas

úteis do início da reunião, por meio de formulário próprio constante da Carta de Serviços disponível no sítio do CARF.<sup>1</sup>

No que diz com o pedido de que as intimações sejam feitas em nome dos procuradores da recorrente, vale destacar que o procedimento administrativo fiscal regido pelo Decreto n.º 70.235/72 não contempla essa possibilidade, pois a intimação é pessoal, ou seja, intima-se o próprio contribuinte, pelos meios previstos no art. 23.

Ademais, a questão já foi definitivamente dirimida pela **Súmula CARF n.º 110**, que assim dispõe: No processo administrativo fiscal, é incabível a intimação dirigida ao endereço de advogado do sujeito passivo. (**Vinculante**, conforme Portaria ME n.º 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Desse modo, não há como acolher estes pedidos.

### **Do mérito**

## **DA NULIDADE DO LANÇAMENTO REVISADO DE OFÍCIO POR ALTERAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO**

Em sua manifestação após a revisão de ofício do lançamento e no recurso voluntário, a recorrente defendeu a impossibilidade de revisão de ofício que importe em alteração de critério jurídico. Isso porque a revisão do lançamento somente poderia ter por base um erro de fato e não de direito, o que não se verificaria no caso concreto.

Como aduzido pela recorrente, a modificação do critério jurídico teria se verificado, pois em 2003 o auto de infração (e-fls. 36-79) exigiu o recolhimento do imposto face à inexistência do crédito utilizado para compensação.

Já em 2012, por ocasião da revisão de ofício do lançamento foi reconhecida a existência da integralidade do crédito pleiteado, que somente poderia ser utilizado parcialmente, por conta das restrições previstas na IN SRF n.º 21/97.

Na revisão de lançamento, a autoridade administrativa consignou que só naquele momento teria tomado conhecimento de fatos novos, conforme se lê do trecho abaixo:

A revisão de lançamento poderá ser efetuada pela autoridade lançadora para apreciar fatos não conhecidos na ocasião do lançamento anterior. A análise será dividida em duas partes: a primeira tratará dos débitos principais lançados com multa de 75% e a segunda, das multas e juros isolados.

E por entender que teria havido erro de fato, o processo foi encaminhado a DIORT, que proferiu despacho decisório dando conta que a revisão de ofício tem por fundamento os arts. 145 e 149, VIII do CTN.

A seguir, na análise do crédito, entendeu-se que parte dele não poderia ser utilizado em compensação, o que levaria à homologação parcial conforme se lê:

---

<sup>1</sup> <http://carf.economia.gov.br/consultas/sessoes-virtuais>

Verificamos, **utilizando o Sistema de Apoio Operacional**, as compensações dos recolhimentos efetuados a maior no código 1599 (IRPJ) levantados no item 2.6, e obtivemos as listagens de fls. 284 a 307. Os resultados obtidos convalidam apenas parcialmente as compensações efetuadas pelo interessado em DCTF, listadas nas tabelas de fls. 263 a 265:

As compensações nº 01 a 77 da tabela foram convalidadas;  
A compensação nº 78 foi parcialmente convalidada;  
As compensações nº 79 a 97 não foram convalidadas.

#### CONCLUSÃO

3.1 Proponho a Revisão Parcial do Auto de Infração de fls. 34 a 79, tendo em vista o reconhecimento das compensações conforme item 2.8.

#### DECISÃO E ORDEM DE INTIMAÇÃO

DETERMINO A REVISÃO PARCIAL do Auto de Infração de fls. 34 a 79, tendo em vista o reconhecimento das compensações conforme item 4.1. O novo valor do Imposto lançado passa a ser R\$ 471.615,61, e novo valor da Multa de Ofício passa a ser R\$ 353.711,75, conforme detalhado abaixo:

O acórdão recorrido manteve a revisão de ofício e afirmou que não teria havido mudança de critério jurídico, como se infere:

Também não é o caso de nulidade por mudança de critério jurídico como defendido pela interessada em sua manifestação de fls. 315 as 326, posto que as autoridades administrativas da DICAT e da DIORT/DEINFSP, a vista das informações trazidas aos autos pela contribuinte (erro na informação da semana na DCTF e indicação da origem do direito creditório), simplesmente efetuaram, nos termos da legislação de regência, a revisão do lançamento, tendo sido cancelada a maior parte da exigência e remanescendo crédito tributário com a mesma fundamentação do lançamento

A recorrente discordou destes argumentos, pois a autoridade administrativa já dispunha de todas as informações para embasar o lançamento.

Entendo que assiste razão à recorrente, como passo a fundamentar.

Inicialmente destaco que no âmbito do processo administrativo, a atuação estatal fica vinculada à legislação que estipula as normas de procedimento, o que significa que há formalidades legalmente previstas sobre como o processo irá se desenvolver. Esse formalismo decorre diretamente da legalidade e do devido processo legal.

Sobre o ponto, Marçal Justen Filho já disse que essa lógica formal se destina “a evitar a atuação abusiva do titular da competência. O formalismo não significa ritualismo inútil. O formalismo do procedimento é uma garantia de limitação do poder, do cumprimento das funções estatais e de respeito aos direitos fundamentais.”<sup>2</sup>

---

<sup>2</sup> JUSTEN FILHO, Marçal. **Curso de direito administrativo**. 13. ed.rev. atual. e ampl.. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018. p. 224.

Da mesma forma, na relação Fisco-contribuinte, o vínculo jurídico não decorre de convenção, mas da legalidade (em sentido amplo).

Assim, ao lavrar auto de infração e lançamento de crédito tributário, a autoridade fiscal deve confirmar a ocorrência dos fatos tributáveis que o ensejaram.

No caso concreto, a apuração dos fatos tributáveis dependia unicamente de consulta aos sistemas da própria Receita Federal, onde constavam as declarações de compensação efetuadas pela recorrente.

Desse modo, descabido o argumento do acórdão recorrido no sentido de que somente por meio das informações prestadas pelo contribuinte é que tomou conhecimento de fatos até então desconhecidos, o que permitiria a revisão de lançamento nos termos do art. 149, VIII do CTN.

E isso se confirma pela análise dos despachos e decisões proferidas pela própria RFB.

No relatório da revisão de ofício consta que o auto de infração foi lavrado de forma eletrônica, com base nas declarações da recorrente, ou seja, a partir das informações contidas nas DCTF, como se infere:

Trata-se o presente do auto de infração DCTF 3037/2003, **lavrado eletronicamente pelo sistema FISCEL após procedimentos de auditoria interna nos pagamentos e valores de Imposto de Renda Retido na Fonte que foram informados nas DCTFs dos 2º ao 4º trimestres de 1998 (Instruções Normativas SRF 45/1998 e 77/1998)**. Com base nas informações prestadas na DCTF, o auto de infração foi constituído de: [Grifo nosso]

(...)

E assim, o procedimento de revisão de ofício passou a reanalisar as informações das DCTF, transmitidas antes da lavratura do auto de infração, para ao final da revisão constatar que:

Verificamos, **utilizando o Sistema de Apoio Operacional**, as compensações dos recolhimentos efetuados a maior no código 1599 (IRPJ) levantados no item 2.6, e obtivemos as listagens de fls. 284 a 307. Os resultados obtidos convalidam apenas parcialmente as compensações efetuadas pelo interessado em DCTF, listadas nas tabelas de fls. 263 a 265:

As compensações nº 01 a 77 da tabela foram convalidadas;  
A compensação nº 78 foi parcialmente convalidada;  
As compensações nº 79 a 97 não foram convalidadas.

Como se observa, a revisão se valeu do Sistema de apoio operacional da própria RFB, o que desde logo indica que as informações ali contidas já eram conhecidas e não importam em fatos novos. Isso não obstante, o acórdão recorrido, de forma equivocada, assenta que

Também não é o caso de nulidade por mudança de critério jurídico como defendido pela interessada em sua manifestação de fls. 315 as 326, posto que as autoridades

administrativas da DICAT e da DIORT/DEINFSP, a vista das informações trazidas aos autos pela contribuinte (erro na informação da semana na DCTF e indicação da origem do direito creditório), simplesmente efetuaram, nos termos da legislação de regência, a revisão do lançamento, tendo sido cancelada a maior parte da exigência e remanescendo crédito tributário com a mesma fundamentação do lançamento.

9.4.1. Conforme exposto no parágrafo 2.1 do relatório, “O Anexo I do Auto de Infração (fls. 39 a 44)– refere-se ao “Demonstrativo dos Créditos Vinculados não Confirmados” e nele consta que, em relação ao “Credito vinculado Total/Parcialmente não Confirmado”, houve compensação com DARF sem processo, remetendo-se ao Anexo Ia – “Relatório de Auditoria Interna de Pagamentos Informados na DCTF”, que informa como “SITUAÇÃO DO DARF”: “Comp c/ pagto não Localizado” (fls. 45 a 57)”. Com efeito, não havia sido constatado direito creditório apto a fazer frente às compensações informadas em DCTF, situação que permanece da mesma forma após a revisão do lançamento.

O equívoco do acórdão reside no fato que a revisão foi realizada com base nas informações constantes nos sistemas da RFB, conforme expressamente constou nos despachos de revisão e decisório. Em nenhum deles fez-se menção de que as conclusões ali lançadas tomaram por base as informações da contribuinte.

E mesmo que o fundamento da revisão de ofício fossem as informações prestadas pela contribuinte, estas já constavam nos sistemas internos da RFB, que não os consultou antes da lavratura do auto de infração.

Essa circunstância foi bem indicada pela recorrente, como se depreende:

31. Ressalte-se, nesse sentido, a improcedência do argumento consignado no v. acórdão recorrido, no sentido de que as autoridades administrativas da DICAT e da DIORT/DEINF-SP, teriam efetuado a revisão do lançamento a vista das informações trazidas aos autos pela contribuinte (erro na informação da semana na DCTF e indicação da origem do direito creditório). **Ora, todos os fatos já eram do conhecimento das autoridades administrativas quando da lavratura do auto de infração, que poderia ter acesso, facilmente, por meio do acesso aos seus sistemas informatizados ou do exame dos livros fiscais, não havendo dúvidas, portanto, que a revisão do lançamento se deu por alteração do critério jurídico.** [Grifo nosso]

O dever de verificação de todos os fatos que ensejam um lançamento tributário, para além de atender à legalidade, é expressão da boa-fé objetiva que deve orientar a conduta da Administração tributária como um todo, aí incluído o fisco, portanto. Isso gera presunção em favor do administrado de que o comportamento da Administração - e, portanto, os atos da administração que incidem na sua esfera de interesses e direitos - são legais e de boa-fé.

Essa matéria é tratada tradicionalmente no direito público sob a denominação de “presunção de legitimidade dos atos administrativos”.

O conceito de boa-fé objetiva, no campo do direito público configura o dever de agir com lisura e lealdade, dever que existe tanto para a Administração tributária, como já se disse, quanto para o contribuinte.

No que toca ao Direito Tributário, pode-se tomar emprestada a lição de Clóvis do Couto e Silva ao tratar da boa-fé objetiva no direito obrigacional. O autor sinteticamente esclarece que, naquele contexto, a boa-fé objetiva determina o aumento de deveres em relação àqueles convencionados, deveres que se estendem a todos os participantes da relação obrigacional.<sup>3</sup>

Entendo que a falta de verificação dos sistemas internos, onde já constavam todas as informações relativas às compensações efetuadas pela contribuinte, além de desatender à legalidade, macula a boa-fé objetiva que deve guiar toda atuação administrativa.

Diga-se, ademais, que a alteração de ato administrativo é medida excepcional que somente pode ser adotada quando presentes determinadas circunstâncias legalmente previstas, como se infere dos arts. 145, 146 e 149 do CTN.

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

- I - impugnação do sujeito passivo;
- II - recurso de ofício;
- III - iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149.

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.

Art. 147. O lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação.

§ 1º A retificação da declaração por iniciativa do próprio declarante, quando vise a reduzir ou a excluir tributo, só é admissível mediante comprovação do erro em que se funde, e antes de notificado o lançamento.

§ 2º Os erros contidos na declaração e apuráveis pelo seu exame serão retificados de ofício pela autoridade administrativa a que competir a revisão daquela.

Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.

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

- I - quando a lei assim o determine;
- II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;

---

<sup>3</sup> COUTO E SILVA, Clóvis V. do. **A Obrigação como Processo**. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2007. p.33.

III - quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade;

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

V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;

VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;

IX - quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial.

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

No caso concreto, a autoridade administrativa procedeu à revisão de ofício ao argumento de que teria tomado conhecimento de fatos novos, não conhecidos por ocasião do lançamento anterior, hipótese do inciso VIII do art. 149 do CTN.

Conforme se viu, os fatos apurados eram de conhecimento da RFB, pois já constavam nos seus sistemas internos, de modo que a revisão do lançamento, ainda que tenha reduzido parte da autuação, foi ilegal e não merece subsistir.

De igual modo já decidiu este CARF, a exemplo dos seguintes julgados:

**Numero do processo:** 10845.000292/2004-34

**Turma:** Segunda Turma Ordinária da Terceira Câmara da Primeira Seção

**Câmara:** Terceira Câmara

**Seção:** Primeira Seção de Julgamento

**Data da sessão:** Wed Oct 16 00:00:00 BRT 2019

**Data da publicação:** Fri Nov 01 00:00:00 BRT 2019

**Ementa:** ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Ano-calendário: 1999, 2000 COMPETÊNCIA DA DELEGACIA DE JULGAMENTO. ATRIBUIÇÕES DO SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL. NULIDADE. INOCORRÊNCIA. A alteração da competência das Delegacias de Julgamento está previsto dentro das atribuições do Secretário da Receita Federal, não maculando os acórdãos proferidos em nulidade ou afronta à legislação tributária. **NORMAS PROCESSUAIS. LANÇAMENTO ULTERIOR. MODIFICAÇÃO DOS CRITÉRIOS JURÍDICOS VEDAÇÃO. O disposto no art. 146 do CTN veda ao Fisco a introdução de modificações de critérios jurídicos, benéficas ou não ao contribuinte, em lançamentos inteiros, perfeitos e acabados, em homenagem à certeza e segurança das relações jurídicas. Dessa forma, considerado improcedente o lançamento em razão do mérito pela forma de tributação das contribuições, não é admissível a revisão posterior com novo lançamento de ofício modificando os critérios jurídicos.** [Grifo nosso]

**Numero da decisão:** 1302-004.017

**Decisão:** Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em afastar a preliminar de nulidade e, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto da relatora. Vencido o conselheiro Ricardo Marozzi Gregório, que negava provimento ao recurso. (assinado digitalmente) Luiz Tadeu Matosinho Machado - Presidente. (assinado

digitalmente) Maria Lúcia Miceli - Relatora. Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Luiz Tadeu Matosinho Machado, Ricardo Marozzi Gregorio, Paulo Henrique Silva Figueiredo, Maria Lúcia Miceli, Flávio Machado Vilhena Dias, Breno do Carmo Moreira Vieira, Bárbara Santos Guedes (Suplente Convocada) e Gustavo Guimarães da Fonseca.

**Nome do relator:** MARIA LUCIA MICELI

**Numero do processo:** 19515.002928/2006-51

**Turma:** Segunda Turma Ordinária da Quarta Câmara da Primeira Seção

**Câmara:** Quarta Câmara

**Seção:** Primeira Seção de Julgamento

**Data da sessão:** Wed Feb 12 00:00:00 BRST 2014

**Data da publicação:** Wed Jul 16 00:00:00 BRT 2014

**Ementa:** Assunto: Processo Administrativo Fiscal Ano-calendário: 2002 LANÇAMENTO DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO REGULARMENTE NOTIFICADO. ALTERAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO. IMPOSSIBILIDADE. Somente o erro de fato, desconhecido quando da autuação, autoriza a revisão 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, o que revela-se inadmissível. **A revisão do lançamento tributário por erro de fato reclama o desconhecimento de sua existência ou a impossibilidade de sua comprovação à época da constituição do crédito tributário.** Ao revés, nas hipóteses de erro de direito (equívoco na valoração jurídica dos fatos), o ato administrativo de lançamento tributário revela-se imodificável, máxime em virtude do princípio da proteção à confiança, encartado no artigo 146, do CTN, segundo o qual "a modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução" (Precedente RESP 1.130.546 - RJ, julgado sob a forma do artigo 543-C, do CPC, de relatoria do Ministro Luiz Fux., julgado em 09/08/2010. Ver itens 5 e 6 da ementa do citado acórdão). No caso dos autos, a revisão do lançamento não se deu por fato desconhecido da autoridade fiscal, quando do lançamento. O que ocorreu foi nova qualificação jurídica a fatos já conhecidos e descritos no primeiro termo de verificação fiscal. Tal procedimento, isto é, diante dos mesmos fatos atribuir outra qualificação jurídica, está a revelar hipótese de erro de direito, situação que à luz do artigo 146 do CTN, não admite revisão do lançamento. Se o ato deve ser motivado para ser válido, uma vez motivado, não pode a autoridade administrativa, em momento subsequente, alterar a motivação, sob pena de nulidade. Ou os motivos determinantes do ato administrativo existiam quando de sua prática e ele é válido, ou inexistiam e o ato, neste caso, é inapto a produzir efeitos no mundo jurídico. Ademais, a situação dos autos está a demonstrar simples omissão, ensejando, igualmente, a aplicação da Súmula 14 do CARF, para afastar a multa qualificada(...). Recurso Provido em Parte [Grifo nosso]

**Numero da decisão:** 1402-001.572

**Decisão:** Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso para limitar a cobrança do PIS e da Cofins aos meses de março, junho, setembro e dezembro nas bases de cálculo respectivamente de R\$ R\$ 339.950,00; R\$ 236.793,00; R\$ 65.235,00 e R\$ 371.028,00; e reduzir a multa ao percentual de 75%. Ausente justificadamente o Conselheiro Carlos Pelá. Participou do julgamento o Conselheiro Alexandre Alkmin Teixeira. (assinado digitalmente) Leonardo de Andrade Couto - Presidente (assinado digitalmente) Moisés Giacomelli Nunes da Silva - Relator Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Frederico Augusto Gomes de Alencar, Carlos Pelá,

Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Moisés Giacomelli Nunes da Silva, Paulo Roberto Cortez e Leonardo de Andrade Couto.

**Nome do relator:** MOISES GIACOMELLI NUNES DA SILVA

Por todo o exposto, declaro a nulidade do lançamento, e dou provimento ao recurso.

### **CONCLUSÃO**

Pelo exposto, conheço do recurso voluntário, e, no mérito, DOU PROVIMENTO para declarar a nulidade do lançamento.

(documento assinado digitalmente)

Fabiana Okchstein Kelbert