



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



<b>PROCESSO</b>	<b>18471.001629/2007-71</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	1001-003.908 – 1ª SEÇÃO/1ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	4 de junho de 2025
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	PAN-AMERICANA INDUSTRIAS QUIMICAS LTDA
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ**

Ano-calendário: 2003

PRELIMINAR DE NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. ALEGAÇÕES GENÉRICAS.

Em virtude do atributo da presunção de veracidade que caracteriza os atos administrativos, dentre eles o lançamento tributário, há a inversão do ônus da prova, de modo que o autuado deve buscar desconstituir o lançamento consumado através da apresentação de provas que possam afastar a fidedignidade da peça produzida pela administração pública.

DECISÃO RECORRIDA. ALTERAÇÃO DO CRITÉRIO JURÍDICO. NÃO CONFIGURAÇÃO.

O lançamento regularmente constituído não pode ser alterado por mudança do critério jurídico utilizado pela administração, por força do princípio da segurança jurídica que deve reger a relação Fisco-Contribuinte e do qual o artigo 146 do CTN é direta consequência.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

*Assinado Digitalmente*

**Ana Claudia Borges de Oliveira – Relatora**

*Assinado Digitalmente*

**Carmen Ferreira Saraiva – Presidente**

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Ana Claudia Borges de Oliveira (Relatora), Carmen Ferreira Saraiva (Presidente), Ana Cecília Lustosa da Cruz, Gustavo de Oliveira Machado e José Anchieta de Sousa.

## RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário em face do Acórdão nº 12-23.930 (fls. 312 a 325) que julgou a impugnação parcialmente procedente e manteve, em parte, o lançamento para declarar devido o IRPJ nos valores discriminados trimestralmente na tabela do voto.

Os valores foram lançados por meio de Autos de Infração, fls.242/69, lavrados pela DEFIS/RJ, para exigir o Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) no valor de R\$ 344.360,95; a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido —CSLL no valor de R\$130.449,93 e o Imposto de Renda Retido na Fonte — IRRF, no valor de R\$ 300.442,18, todos com a multa de ofício de 75% e os juros de mora, de acordo com a legislação pertinente, totalizando R\$ 1.868.428,27.

A decisão recorrida manteve a exigência fiscal somente no que tange ao ICM Parcelado (IRPJ/CSLL), por considerar que se tratava de *"provisões indedutíveis não autorizadas"*, apropriadas como despesas, apesar de *"não haver prova dos pagamentos dos encargos que constituem a referida provisão e por não terem sido esta adicionada ao lucro líquido do exercício de 2003, para apuração do lucro real"*.

A decisão recorrida recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2003

PROVA: CONDIÇÃO PARA CARACTERIZAÇÃO DO ILÍCITO.

As alegações desprovidas de prova não produzem efeito em sede de processo administrativo fiscal.

IRPJ. PAGAMENTO A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO.

Se o pagamento é feito a beneficiário identificado o lançamento é improcedente.

IRPJ. INDEDUTIBILIDADE DE PROVISÕES. As provisões, exceto as expressamente previstas em lei, devem ser adicionadas ao lucro líquido na apuração do lucro real.

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

Ano-calendário: 2003

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO, TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

A tributação reflexa é matéria consagrada na jurisprudência administrativa e amparada pela legislação de regência, devendo o entendimento adotado em

relação aos respectivos Autos de Infração acompanharem o do principal em virtude da íntima relação de causa e efeito.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Ano-calendário: 2003

IRRF. PAGAMENTO A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO.

Se o pagamento é feito a beneficiário identificado o lançamento é improcedente.

Lançamento procedente em parte.

O contribuinte foi intimado em 22/05/2009 (fls. 333) e apresentou recurso voluntário em 09/06/2009 (fls. 324 a 345) sustentando, em síntese, cerceamento do direito de defesa em razão da impossibilidade de entender as razões da fiscalização e que a decisão recorrida apontou dispositivos não apontados pela fiscalização.

É o relatório.

## VOTO

Conselheira **Ana Claudia Borges de Oliveira**, Relatora

### **Da admissibilidade**

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade. Assim, dele conheço e passo à análise da matéria.

### **Das alegações recursais**

#### **1. Preliminar de Nulidade – Cerceamento do Direito de Defesa**

Nos termos relatados, o recorrente sustenta cerceamento do direito de defesa em razão da impossibilidade de entender as razões da fiscalização e que a decisão recorrida apontou dispositivos não apontados pela fiscalização, mormente, os artigos 335 a 339 do RIR/99.

A Administração Pública deve obediência, dentre outros, aos princípios da legalidade, motivação, ampla defesa e contraditório, cabendo ao processo administrativo o dever de indicação dos pressupostos de fato e de direito que determinam a decisão e a observância das formalidades essenciais à garantia dos direitos dos administrados – arts. 2º, caput, e parágrafo único, incisos VII e VIII, e 50 da Lei nº 9.784/99.

No processo administrativo fiscal, são nulas as decisões proferidas com preterição do direito de defesa (art. 59, II, do Decreto nº 70.235/721 ), consubstanciado no princípio do contraditório e da ampla defesa que se traduz de duas formas: por um lado, pela necessidade de se dar conhecimento da existência dos atos do processo às partes e, de outro, pela possibilidade das partes reagirem aos atos que lhe forem desfavoráveis no processo administrativo fiscal.

Há violação ao direito de defesa do contribuinte quando há descrição deficiente dos fatos imputáveis ao contribuinte ou quando a decisão contém vício na motivação por não enfrentar todos os argumentos capazes de, em tese, infirmar a conclusão adotada pelo julgador, ou que se enquadre em uma das hipóteses do art. 489, § 1º, do CPC.

O devido processo legal pressupõe uma imputação acusatória certa e determinada, permitindo que o sujeito passivo, conhecendo perfeita e detalhadamente a acusação, possa exercitar a sua defesa plena. O vício material diz respeito aos aspectos intrínsecos do lançamento e relaciona-se com a verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação, determinação da matéria tributável, o cálculo do montante do tributo devido e a identificação do sujeito passivo, conforme definido pelo art. 142 do CTN.

Não há que se falar, no presente caso, de nulidade por deficiência de fundamentação, não havendo que se falar em prejuízo ao seu direito de defesa. Ademais, se a contribuinte revela conhecer plenamente as acusações que lhe foram imputadas, rebatendo-as, uma a uma, de forma meticulosa, mediante impugnação, abrangendo não só outras questões preliminares como também razões de mérito, descabe a proposição de nulidade do lançamento por cerceamento do direito de defesa. Se o ato alcançou os fins postos pelo sistema, sem que se verifique prejuízo as partes e ao sistema de modo que o torne inaceitável, ele deve permanecer válido.

O cerceamento do direito de defesa deve se verificar concretamente, e não apenas em tese.

#### - Alteração do Critério Jurídico

O Código Tributário Nacional expressa, no bojo do art. 146, a garantia à mudança do critério jurídico do lançamento pela administração tributária, tema este que encontra frequente debate no que diz respeito à possibilidade da autoridade administrativa, após o lançamento, modificar os fundamentos invocados na acusação ou introduzir novos elementos para consubstanciar a fundamentação. De acordo com o dispositivo legal, a modificação nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa, seja de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, somente pode ser efetivada, com relação ao mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador que venha a ocorrer após a introdução da modificação.

A norma tem como fundamento a proteção à segurança jurídica<sup>1</sup>, que se desdobra na boa-fé, na confiança nos atos estatais, na proibição de comportamento contraditório pela administração pública<sup>2</sup> e no respeito ao princípio constitucional do devido processo legal, onde se incluem o contraditório e a ampla defesa. Além disso, assegura a irretroatividade do ato

---

<sup>1</sup> SCHOUEIRI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 13. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2024, p. 704.

<sup>2</sup> DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito administrativo*. 17. ed. São Paulo: Atlas, 2004, p. 85.

tributário<sup>3</sup> e a garantia constitucional de que a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada, nos termos do inciso XXXVI do art. 5º da Constituição Federal<sup>4</sup>.

A pretensão de tutelar a segurança jurídica não significa a impossibilidade de mudança na interpretação da lei; a ideia central é que essa alteração não atinja situações já ocorridas e que foram validadas com base em entendimento anterior conferido pela administração pública<sup>5</sup>.

Na busca de um significado do que venha a ser critério jurídico, o Superior Tribunal de Justiça definiu, no julgamento do Recurso Especial nº 1.130.545, sob o rito dos recursos repetitivos (Tema nº 387), que o erro de direito equivale ao equívoco na valoração jurídica dos fatos e não pode ser revisto em razão da proibição insculpida no art. 146 do CTN<sup>6</sup>. A Corte Superior de Justiça acolheu, neste julgado, as doutrinas de Paulo de Barros Carvalho<sup>7</sup> e de Sacha Calmon Navarro<sup>8</sup> e concluiu que, quando o lançamento requer a alteração do critério jurídico inicialmente adotado quanto à valoração jurídica dada a um fato, revela que há nele erro de direito, visto estar em desacordo com alguma norma jurídica<sup>9</sup>. Nesse caso, a modificação do critério jurídico, se permitida, traria a modificação da norma individual e concreta do lançamento, qualificando um vício material a ensejar a nulidade do lançamento<sup>10</sup>. **Assim, a alteração do critério jurídico do lançamento acontece quando uma norma deixa de ser aplicada ao caso concreto, dando lugar à aplicação de outra norma, já que constatado um equívoco quanto à norma que faria a correta subsunção do texto ao caso, ou seja, havia um erro de direito no lançamento.**

De fato, à validade de qualquer lançamento, imprescindível que a norma individual e concreta esteja em adequação com os ditames da norma tributária geral e abstrata<sup>11</sup>. Além

<sup>3</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020, p. 280.

<sup>4</sup> COSTA, Regina Helena. *Código Tributário Nacional Comentado: em sua moldura constitucional*. 3. ed., rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2023, p. 332.

<sup>5</sup> DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito administrativo*. 17. ed. São Paulo: Atlas, 2004, p. 85.

<sup>6</sup> SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Recurso Especial nº 1.130.545/RJ, Relator Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, julgado em 09/08/2010, DJe de 220/2/2011.

<sup>7</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 391.

<sup>8</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020, p. 857.

<sup>9</sup> SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Recurso Especial nº 1.130.545/RJ, Relator Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, julgado em 09/08/2010, DJe de 220/2/2011.

<sup>10</sup> COSTA, Regina Helena. *Código Tributário Nacional Comentado: em sua moldura constitucional*. 3. ed., rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2023, p. 331.

<sup>11</sup> HORVATH, Estevão. *Lançamento tributário e "autolançamento"*. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p.

disso, a alteração do critério jurídico do lançamento fere o direito constitucional de ampla defesa, já que o contribuinte, ao apresentar sua defesa apresenta insurgência contra um determinado critério e não pode ser surpreendido, posteriormente, por novo critério jurídico se não foi viabilizado que ele apresentasse sua defesa para combater aquele critério.

Ao contrário do que foi alegado pelo recorrente, a autoridade julgadora que proferiu a decisão recorrida não deixou de aplicar uma norma ao caso concreto para dar lugar à aplicação de outra norma.

No caso, o lançamento foi devidamente motivado e formalizado. Não há que se falar em nulidade do procedimento fiscal por cerceamento do direito de defesa quando o contribuinte foi devidamente intimado pela fiscalização, mediante expedição de Termo de Intimação Fiscal.

No processo administrativo fiscal, tal qual no processo civil, o ônus de provar a veracidade do que afirma é do interessado, *in casu*, da recorrente. Em virtude do atributo da presunção de veracidade que caracteriza os atos administrativos, dentre eles o lançamento tributário, há a inversão do ônus da prova, de modo que o autuado deve buscar desconstituir o lançamento consumado através da apresentação de provas que possam afastar a fidedignidade da peça produzida pela administração pública.

Havendo um documento público com presunção de veracidade não impugnado eficazmente pela parte contrária, o desfecho há de ser em favor dessa presunção. Simples alegações desacompanhadas dos meios de prova que as justifiquem revelam-se insuficientes para comprovar os fatos alegados.

A declaração de nulidade de qualquer ato do procedimento administrativo depende da efetiva demonstração de prejuízo à defesa do contribuinte, o que, no presente caso, verifica-se não ter ocorrido, atraindo a incidência do princípio *pas de nullité sans grief*.

Portanto, sem razão o recorrente.

### **Conclusão**

Diante do exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

*Assinado Digitalmente*

**Ana Claudia Borges de Oliveira**