



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19515.720865/2013-47
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-005.982 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 11 de fevereiro de 2022
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado METALLICA INDUSTRIAL S/A

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2008

NULIDADE. MATÉRIA QUE NÃO ESTÁ LIMITADA ÀS PREVISÕES DO ART. 59 DO DECRETO Nº 70.235/72. VIOLAÇÃO ÀS PRESCRIÇÕES DO ART. 142 DO CTN. LANÇAMENTO EFETUADO PELO LUCRO REAL QUANDO DEVERIA SE ADOTAR O LUCRO ARBITRADO. IDENTIFICAÇÃO DA MATÉRIA TRIBUTÁVEL E CÁLCULO DO MONTANTE DO TRIBUTO. CRITÉRIO JURÍDICO. IMPOSSIBILIDADE DE AJUSTE OU ALTERAÇÃO NOS TERMOS DO ART. 146 DO CTN. MANIFESTO VÍCIO INSUPERÁVEL.

A constituição do crédito tributário por meio de lançamento de ofício é primordialmente regulada pelo art. 142 do CTN, de modo que a violação das prescrições contidas em tal norma acaba por viciar o ato praticado pela Autoridade Tributária. Dessa forma, as causas de nulidade dos lançamentos de ofício não estão restritas apenas às previsões do art. 59 do Decreto nº 70.235/72.

Uma vez constatado ao longo do processo administrativo fiscal que, nos termos da legislação aplicável aos fatos colhidos, a apuração dos tributos devidos deveria ter sido procedida pelo regime do Lucro Arbitrado - ao invés do Lucro Real, como feito pela Fiscalização - não cabem *ajustes* ou alterações visando suprir tal mácula, padecendo o lançamento de ofício de insuperável nulidade.

Tendo, primeiro, valido-se a Administração Tributária de determinado critério legal na apuração do crédito tributário e, posteriormente, este mesmo *componente jurídico* é considerado improcedente ou indevido por meio de decisão administrativa, não se pode alterar tal elemento, ainda que defeituoso, da constituição dessa exigência fiscal no curso do contencioso administrativo, sob pena de violação direta do comando inserido no art. 146 do CTN.

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.

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. Votaram pelas conclusões os conselheiros Edeli Pereira Bessa, Luiz Tadeu Matosinho Machado e Andréa Duek Simantob.

(documento assinado digitalmente)

Andréa Duek Simantob – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Caio Cesar Nader Quintella - 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, Caio Cesar Nader Quintella e Andréa Duek Simantob (Presidente em exercício).

Fl. 3 do Acórdão n.º 9101-005.982 - CSRF/1ª Turma
Processo nº 19515.720865/2013-47

Relatório

Trata-se de Recurso Especial (fls. 5.316 a 5.347) interposto pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional em face do v. Acórdão nº 1401-001.727 (fls. 5.301 a 5.314), da sessão de 15 de setembro de 2016, proferido pela C. 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção deste E. CARF, que deu provimento ao Recurso Voluntário apresentado pela Contribuinte. Confira-se sua respectiva ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2008

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

ANULAÇÃO DO LANÇAMENTO. MODIFICAÇÃO DE REGIME

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

Em resumo, a contenda tem como objeto exações de IRPJ, CSLL, Contribuição ao PIS e COFINS, referentes ao ano-calendário de 2008, apurados por meio da sistemática do Lucro Real, exigidas sob a acusação de infração de comprovação inidônea de custos, realizada por meio de suposta *fraude*, a qual visaria dar origem a registros de mercadorias em conta de estoque.

Registre-se, desde já, que a única *celeuma* que prevalece no presente feito é apenas em relação à *possibilidade de realização de ajustes no cálculo do valor devido, aplicando-se a sistemática de apuração do lucro arbitrado*, ainda que reconhecido que fora, inicialmente, adotado de forma indevida pela Fiscalização o regime do Lucro Real.

A seguir, para um maior aprofundamento, adota-se trecho do relatório do v. Acórdão de Recurso Voluntário, ora recorrido:

O presente processo administrativo teve origem na lavratura de 4 (quatro) Autos de Infração (fls. 3302/3347) em face da Recorrente, para exigir valores a título de IRPJ e reflexos de CSLL, COFINS, IPI, e PIS/PASEP relativos ao ano-calendário de 2008.

À contribuinte foi imputada a infração de comprovação inidônea de custos, realizada por esquema fraudulento com outras empresas que serviram para dar origem a estoque de mercadorias não comprovadas.

Tal fato resultou na imposição de responsabilidade solidária das seguintes pessoas:

- ROBERTO XXXX*
- NÍVEA XXXXXX*
- EUROPARTS ADMINISTRAÇÃO DE BENS LTDA.*
- EUROCON CONSULTORIA E NEGÓCIOS LTDA.*

Aos valores dos créditos foram acrescidos de multa de 150% em razão da caracterização da fraude, e os juros, totalizando R\$ 83.000.632,01 (oitenta e três milhões e seiscentos e trinta e dois reais).

No Termo de Verificação Fiscal (fls. 3228/3301) a Fiscalização descreve, de forma pormenorizada, as infrações imputadas ao Contribuinte e a caracterização da fraude, que ensejou a atribuição de responsabilidade das pessoas acima mencionadas. Tais razões podem ser assim sintetizadas:

A fiscalização constatou que a Recorrente Metálica “adquiriu” matérias-primas das empresas distribuidoras de metias Stillo Ltda (Stillo) e Cobrenet comercial e distribuidora de metais e eletroeletrônicos Ltda-me (Cobrenet) no montante de R\$65.195.384,07 (sessenta e cinco milhões cento e noventa e cinco mil, trezentos e oitenta e quatro reais e sete centavos).

Todavia, as empresas Stillo e Cobrenet teriam sido criadas por interpostas pessoas com a finalidade de dar origem às suposta compras realizadas pela Metallica e ocultar os reais beneficiários.

Metallica, mesmo intimada e reintimado em relação às notas fiscais de compras de mercadorias junto à Stillo e à Cobrenet, não esclareceu e comprovou a efetiva entrada dos insumos recebidos na empresa e sua incorporação ao estoque de matérias-primas do estabelecimento. Também não logrou comprovar os transportes dessas mercadorias até seu estabelecimento, bem como não explicou a divergência entre as notas fiscais e os comprovantes de pesagem na balança em relação às placas dos veículos de transporte das mercadorias.

(...)

Regularmente intimado, o contribuinte apresentou impugnação (fls. 3445/3507), na qual, além de preliminares de vício (superadas pela DRJ), alegou o seguinte:

A) O Sr. Roberto XXX não é e nunca foi acionista da Metallica, não possui qualquer poder diretivo ou ingerência administrativa na aludida empresa. Na verdade, o Sr Roberto, através de suas empresas (Europarts e Eurocon) prestou naquele ano serviços específicos na área de consultoria e assessoria comercial e de vendas da Metallica, sendo remunerando, mediante a referida prestação de serviços e comissionamento, tudo conforme e as notas fiscais apresentadas.

b) As empresas tidas como inidôneas, à época dos fatos, apresentaram fortes indícios de atividade comercial regular. Possuíam movimentação financeira advindas de pagamentos de outras empresas.

c) A Metallica efetivamente comprou matéria prima da Stillo e Cobrente no período de 01.01.2008 a 31.12.2009. As informações sobre dúvidas no

transporte são imprecisas, assim como aquela desconfiança quanto a controle de pesagem é vulnerável. Todavia, É incontroverso nos autos o efetivo pagamento pela Metallica, via compensação bancária, de todas as matérias-primas por ela adquiridas.

d) A Ação fiscal foi iniciada com quebra de sigilo fiscal e bancário, o que seria ilegal, pois o sigilo bancário não pode ser quebrado sem autorização judicial.

e) Há incorreção insanável na sistemática de tributação utilizada no lançamento do auto de infração. O lançamento tributário apresenta erro de cálculo insuperável, posto que incidente sobre base de cálculo equivocada. Primeiramente, fez-se incidir tributação de IRPJ sobre a totalidade do valor das notas fiscais glosadas, sem excluir o IPI que é objeto de Auto de Infração derivado do processo administrativo nº 19515.720.867/2013-36, e está regido pelo princípio da não cumulatividade (RIR). Também, não elaborou o cálculo de lucro arbitrado - já que alega fraude, o que leva à desconsideração da escrituração contábil -, para, aí sim, encontrar a base de cálculo que serviria de paradigma para o cálculo de incidência de IRPJ, tributos reflexos e multa.

Os Responsáveis também apresentaram impugnação conjunta, na qual resumidamente alegam: (...)

Em 30.01.2016, a 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Ribeirão Preto (SP) converteu o julgamento em diligência (3516/ 3557) para: i) confirmar se realmente foi glosada a totalidade das aquisições de matéria-prima básica utilizada pela contribuinte; ii) verificar se houve equívoco na constituição do crédito tributário quanto a modalidade de tributação (Lucro Arbitrado ao invés de Lucro Real); e iii) justificar esse procedimento.

Em resposta, (fls. 3565/3576) informou a fiscalização não se tratar de glosa total das aquisições de matéria-prima do contribuinte, mas tão somente a glosa das aquisições relativas a dois fornecedores, não obstante serem seus maiores fornecedores. Que, os custos não comprovados com documentação idônea foram glosados para efeito de apuração do Lucro Real, não havendo equívoco na constituição do crédito tributário, no que diz respeito à forma de tributação. O lucro não foi arbitrado porque o contribuinte apresentou sua escrita contábil e fiscal, que não foi descaracterizada pela fiscalização.

Em 25.04.2014, decidiu (3594/3668) a 5ª Turma da DRJ/RPO, em julgamento, pela inexistência das nulidades alegas. E, no mérito, pela necessidade de arbitramento do lucro, em razão da contabilidade da Contribuinte ter ficado imprestável.

Manteve a responsabilidade e a multa qualificada em razão do convencimento da participação em esquema fraudulento.

Por se tratar de decisão que exonerou, ainda que parcialmente, o sujeito passivo do pagamento do tributo e respectivos encargos, contra ela foi interposto recurso de ofício nos termos do art. 34, I, do Decreto nº 70.235/72.

Regularmente intimada, a empresa autuada interpôs recurso voluntário no qual repete as alegações preliminares e de mérito suscitadas na impugnação, acrescentando que a decisão de 1ª instância seria nula porque inovou o lançamento.

Os responsáveis também interpuseram recurso voluntário, no qual basicamente repetem as alegações suscitadas na impugnação.

É o relatório

Como visto, a DRJ, após realizada uma diligência previamente determinada (fls. 3.516 a 3.557), deu provimento parcial às Impugnações (fls. 3.594 a 3.6), exclusivamente *para ajustar a base de cálculo dos autos de infração do IRPJ e da CSLL à sistemática do lucro arbitrado, bem como as bases de cálculo do PIS e da Cofins ao regime cumulativo*, recalculando a monta do lançamento de ofício, sob tal *outra* sistemática de apuração dos tributos exigidos. Contra tal decisão foi certificada a hipótese de Recurso de Ofício.

Contra tal revés, a ora Recorrida e os Sujeitos Passivos manejaram Recurso Voluntário, reiterando suas razões de *defesa*, mas, também, defendendo a impossibilidade de, no deslinde do processo administrativo, ajustar-se as exigências, procedidas inicialmente pelo Lucro Real, ao regime do Lucro Arbitrado, devendo então, ter sido declarado nulo o lançamento de ofício, em razão de vício insuperável.

Quando do julgamento de tais *Apelos*, entendeu a C. Turma Ordinária *a quo* por negar provimento ao Recurso de Ofício e dar provimento ao Recurso Voluntário da Contribuinte (não havendo apreciação dos demais *Apelos*), anulando os autos por *vício material*.

Intimadas, nenhuma das *Partes* opôs Embargos de Declaração.

Ao seu turno, a Fazenda Nacional interpôs o Recurso Especial, ora sob escrutínio, demonstrando a suposta divergência jurisprudencial, apresentando v. Arestos *paradigmas* em que, supostamente, teria se entendido pela *possibilidade de realização de ajustes no cálculo do valor devido, aplicando-se a sistemática de apuração do lucro arbitrado* e, subsidiariamente, alegando que a *nulidade do lançamento* [seria por] *por vício formal, e não material*, também trazendo v. Acórdãos *paradigmas* sobre tal temática secundária, requerendo ao final a reforma do v. Acórdão combatido.

Processado, o *Apelo* Especial do Procurador teve seguimento parcial determinado por meio do r. Despacho de Admissibilidade fls. 5.351 a 5.358, entendendo pela ocorrência de demonstração de dissenso jurisprudencial apenas do tema *possibilidade de realização de ajustes no cálculo do valor devido, aplicando-se a sistemática de apuração do lucro arbitrado*, acatando-se apenas o *primeiro* v. Acórdão *paradigma*.

Em seguida, a Contribuinte apresentou Contrarrazões (fls. 5.385 a 5.403), questionando o conhecimento do Recurso Especial da Fazenda Nacional e pugnando pela manutenção do v. Acórdão.

Ainda, os Sujeitos Passivos apresentaram *Petitório* (fls. 5.407 a 5.409), requerendo, no caso da procedência do *Apelo* fazendário, o retorno dos autos à C. Turma Ordinária *a quo*, para a apreciação de suas razões recursais.

Por fim, o processo foi sorteado para este Conselheiro relatar e votar.

É o relatório.

Fl. 8 do Acórdão n.º 9101-005.982 - CSRF/1ª Turma
Processo nº 19515.720865/2013-47

Voto

Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella, Relator.

Admissibilidade

Inicialmente, reitera-se a tempestividade do Recurso Especial da Fazenda Nacional. Considerando a data de sua interposição, seu conhecimento está sujeito à hipótese regida pelo art. 67, do Anexo II, do RICARF vigente.

Conforme relatado, a Contribuinte questiona o conhecimento do *Apelo* fazendário em Contrarrazões.

Em suma, alega a Recorrida ser 1) *inexistente a similitude fática entre o acórdão recorrido e aquele eleito como paradigma*, 2) *a matéria discutida demanda revolvimento de matéria fática* e 3) *a RECORRENTE não se desincumbiu de efetuar a demonstração analítica dos pontos de divergência entre o acórdão recorrido e o paradigma*.

Pois bem, dentro do enfrentamento de tais afirmações da Contribuinte, mas facilitando a resolução do conhecimento da presente demanda nessa C. Instância especial, não obstante tudo aquilo alegado, é certo, conforme relatado, que o Recurso Especial teve seguimento apenas da primeira matéria e, ainda, somente pelo primeiro v. Acórdão paradigma.

Confira-se tal trecho do r. Despacho de Admissibilidade fls. 5.351 a 5.358:

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

Enquanto a decisão recorrida entendeu que a modificação do regime jurídico de apuração do tributo do lucro real para o arbitrado, não é um mero ajuste na base calculada do imposto lançado, sendo necessária a realização de outro ato de lançamento (aplicação), respeitando-se o prazo decadencial, o primeiro acórdão paradigma apontado (Acórdão nº 1402-00.728, de 2011) decidiu, de modo diametralmente oposto, 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.

Já no que se refere ao segundo acórdão paradigma apontado (Acórdão nº 1102-000.989, de 2013), não ocorre o alegado dissenso jurisprudencial, por se tratar de situações fáticas distintas.

(destacamos)

Ocorre que tal singular v. Acórdão *paradigma* acatado, apresentado pela Fazenda Nacional, vem sendo sistematicamente aceito por esta C. 1 Turma da CSRF para questionar, precisamente, a matéria de *possibilidade de realização de ajustes no cálculo do valor devido, aplicando-se a sistemática de apuração do lucro arbitrado*.

Nesse sentido, confira-se o v. Acórdão nº 9101-005.734, de relatoria da I. Conselheira Edeli Pereira Bessa, proferido na sessão de 02 de setembro de 2021:

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

Ano-calendário: 2009

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO.

AJUSTAMENTO DO LANÇAMENTO EM JULGAMENTO.. CONTEXTOS FÁTICOS DIFERENTES. DIVERGÊNCIA NÃO CARACTERIZADA. Não se conhece de recurso especial cujos acórdãos apresentados para demonstrar a divergência evidenciam decisão em contexto fático distinto, concernente à possibilidade de arbitramento dos lucros em lançamento formulado na sistemática do lucro real e não para reversão de lançamento formulado mediante arbitramento dos lucros para exigência na sistemática do lucro real.

(...)

De outro lado, nos Acórdãos nº 9101-004.213 e 9101-005.429, o dissídio jurisprudencial suscitado pela PGFN foi reconhecido em face do paradigma nº 1402-00.728 porque os acórdãos recorridos (nº 1401-002.292 e 1301-003.415, respectivamente) havia cancelado exigências formuladas na sistemática do lucro real quando o correto, no entendimento dos Colegiados que as examinaram, seria o arbitramento dos lucros.

(destacamos)

Agora, confira-se o v. Acórdão nº 9101-005.429¹, de relatoria da I. Conselheira Edeli Pereira Bessa, proferido na sessão de 08 de abril de 2021:

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

Ano-calendário: 2012

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO. ARBITRAMENTO. CABIMENTO EM RAZÃO DA EXPRESSIVIDADE DA GLOSA DE CUSTOS. AUSÊNCIA DE QUESTIONAMENTO ACERCA DA IMPRESTABILIDADE DA ESCRITURAÇÃO POR INEXISTÊNCIA DE LIVROS AUXILIARES DETALHANDO OS REGISTROS EM PARTIDAS MENSAS. FUNDAMENTO

¹ Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer parcialmente, apenas no que se refere à matéria “possibilidade de ajuste no lançamento”, vencida a Conselheira Livia De Carli Germano que votou pelo não conhecimento e manifestou intenção de apresentar declaração de voto. No mérito, por unanimidade de votos, acordam em negar provimento.

AUTÔNOMO E SUFICIENTE NÃO ENFRENTADO NO RECURSO ESPECIAL. INTERESSE PROCESSUAL AUSENTE.

Não se conhece de recurso especial quando a decisão recorrida assenta em mais de um fundamento autônomo e suficiente e o recurso não abrange todos eles.

ARBITRAMENTO. AJUSTAMENTO DO LANÇAMENTO EM JULGAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Alteração de fundamento legal da exigência e inovação em razão da definição de coeficiente aplicável para arbitramento dos lucros demandam lançamento complementar e não podem se veiculados em decisão administrativa.

(...)

b) POSSIBILIDADE DE AJUSTE NO LANÇAMENTO

Acórdãos paradigmas indicados com relação a essa matéria:

Acórdão nº 1402-00.728 (2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção do CARF), cuja ementa foi transcrita integralmente no recurso. A seguir, reproduz-se a parte que cabe à presente análise:

(...)

Já com referência à segunda matéria (possibilidade de ajuste no lançamento), a PGFN logrou apresentar paradigmas que admitiram este ajustamento, apenas reduzindo a exigência. Assim, neste segundo ponto o recurso especial da PGFN deve ser conhecido com fundamento nas razões do Presidente de Câmara, aqui adotadas na forma do art. 50, §1º, da Lei nº 9.784, de 1999.

Por tais razões, o recurso especial da PGFN deve ser PARCIALMENTE CONHECIDO, apenas no que se refere à matéria “possibilidade de ajuste no lançamento”.

(destacamos)

Ainda, confira-se o v. Acórdão nº 9101-004.213², referente a Autuação lavrada contra essa mesma Contribuinte, sob a mesma acusação, de relatoria da I. Conselheira Cristiane Silva Costa, proferido na sessão de 04 de junho de 2019:

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

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012

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

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

CONHECIMENTO. RECURSO ESPECIAL. REEXAME DE PROVAS.

² Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial, apenas em relação ao ajustamento da base de cálculo e, no mérito, na parte conhecida, em negar-lhe provimento. Votaram pelas conclusões as conselheiras Edeli Pereira Bessa e Viviane Vidal Wagner.

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

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

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

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

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

(...)

Conhecimento - Ajustamento da Base de Cálculo

O recurso especial foi admitido quanto a um paradigma (acórdão nº 1402-00.728), que tem a seguinte descrição de fatos:

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

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

(...)

Diante deste panorama, decidiu o Colegiado no acórdão paradigma:

(...)

O artigo 47 da Lei nº 8.981, de 1995, ao usar o comando de que o lucro será arbitrado nos casos que especifica, não confere faculdade à autoridade fiscal, mas sim comando impositivo quanto à forma de tributação. (...)

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

(...)

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

Diante disso, conheço o recurso especial quanto à primeira matéria.
(destacamos)

Posto isso, ficando evidente a similitude fática e o desfecho jurisdicional do conhecimento em tais outros *precedentes*, somados à total ausência de motivo ou *discrimén* nesse processo para este Conselheiro cambiar a posição adotada anteriormente no v. Acórdão nº

9101-005.429, deve ser conhecido o Recurso Especial da Fazenda Nacional, dentro da delimitação anteriormente procedida pelo r. Despacho de Admissibilidade, restando superadas, diante de tal fundamento, as alegações da Contribuinte em Contrarrazões.

Arrimado também na hipótese autorizadora do §1º do art. 50 da Lei nº 9.784/99, entende-se por conhecer do *Apelo* interposto pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, nos termos do r. Despacho de Admissibilidade de fls. 414 a 418.

Mérito

Adentrando o mérito do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, passa-se a apreciar a singular matéria submetida a julgamento, qual seja, da *possibilidade de realização de ajustes no cálculo do valor devido, aplicando-se a sistemática de apuração do lucro arbitrado*.

A Recorrente, em suma, alega que *somente importarão em nulidade as irregularidades apontadas no art. 59 do diploma legal acima referido, o que não é a hipótese dos autos, haja vista que a decisão vergastada reconheceu como nulidade eventual equívoco na determinação da matéria tributável, fato este que não se enquadra às hipóteses descritas pelo art. 59 do Decreto nº 70.235/72*.

Acrescenta que *considerando-se o equívoco na apuração do tributo devido pelo contribuinte e a patente necessidade de revisão, não havendo dúvida quanto à infração imputada ao sujeito passivo, o presente lançamento se torna necessário, com o intuito de se preservar o direito da Fazenda Pública na constituição do correto montante do crédito tributário*.

E conclui que *trata-se de mero ato para salvaguardar eventual crédito tributário representado pelo presente lançamento, não havendo razão plausível para se declarar a sua nulidade, se o mesmo pode ser ajustado. Portanto, desnecessária e ilegal a anulação do presente lançamento, bastando-se sua revisão pela autoridade julgadora, procedendo-se os ajustes necessários, para sanar eventuais equívocos na determinação da matéria tributável*.

Primeiramente, registre-se que, simplesmente, bradar pela necessidade de *salvaguardar eventual crédito tributário* e clamar pelo *intuito de se preservar o direito da Fazenda Pública na constituição do correto montante do crédito tributário* são argumentações extrajurídicas, talvez políticas, sendo totalmente ineficazes no debate de Direito que ainda prevalece nessa demanda.

Posto isso, analisando os fundamentos do v. Acórdão recorrido, entende-se não haver qualquer reparo a ser feito quando à declaração de nulidade do lançamento de ofício e o

seu correspondente *ratio decidendi* – posição esta, por muitas vezes, já defendida e endossada por este Conselheiro.

Data maxima venia, diferente daquilo alegado pela Recorrente, as nulidades que maculam o lançamento de ofício – precisamente regulado pela norma geral do art. 142 do Código Tributário Nacional – não se resumem e limitam-se às regras estabelecidas no arts. 59³ do Decreto nº 70.235/72, de natureza processual e procedimental.

E, sob um prisma de hierarquia e pertinência legal kelsenianas, ignorar o desatendimento à previsão dos requisitos de validade e regularidade da prática do ato de lançamento e constituição do crédito tributário - previstas em Lei Complementar, que carrega as verdadeiras *normas gerais de direito tributário* - permitiria a ocultação e a prevalência latente de manifesta causa de nulidade insanável e insuperável.

Ora, independentemente de ocorrências de violação à ampla defesa, contraditório e de incompetência do agente público – o que também podem ensejar a nulidade do lançamento de ofício – o teor do art. 142 CTN é a norma primordial para a verificação de adequação do ato de formalização do crédito tributário.

Sobre o atendimento aos requisitos legais e a validade dos atos administrativos praticados pela Autoridades Fazendárias, assim leciona Paulo de Barros Carvalho⁴:

Tal qual o lançamento, a notificação, como ato jurídico administrativo, pode existir ou não existir; ser válida ou não válida; eficaz ou ineficaz. Notificação existente é a que reúne os elementos necessários ao seu reconhecimento. Válida, quanto tais elementos se conformarem aos preceitos que regem sua função, na ordem jurídica. E eficaz aquela que, recebida pelo destinatário, irradia os efeitos para os quais está preordenada. (destacamos)

Confira-se, agora, o *caput* do referido dispositivo do Código Tributário Nacional:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo

³ Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

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

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

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

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.

⁴ Curso de direito tributário. 9ª ed. rev. São Paulo : Saraiva, 2005. p. 258.

devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível. (destacamos)

Considerando esse comando jurídico, uma vez que na identificação da *matéria tributável* e no *cálculo* do montante devido a Autoridade Fiscal adotou um determinado regime/modalidade de tributação da renda do contribuinte (e suas demais consequências legais), este não pode ser *corrigido* ou *cambiado* – sendo verdadeiro *critério jurídico* do lançamento de ofício procedido, tratado pela norma alocada no texto do art. 146⁵ do mesmo *Codex Tributário brasileiro*.

Assim leciona o Prof. Sacha Calmon Navarro⁶ sobre a impossibilidade de modificação dos *critérios jurídicos*:

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, 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. (destacamos)

Acompanhando-o, também ensina o Prof. Humberto Ávila⁷ sobre a norma geral do art. 146 do CTN:

O art. 149 do Código Tributário Nacional autoriza a Administração Tributária a rever os atos de lançamento já feitos quando houver erro de fato. Esse quadro normativo levaria ao entendimento de que a posição anterior da Administração pode ser revista dentro do prazo decadencial e com eficácia para todo o período examinado. É preciso, mesmo assim, fazer alguns temperamentos.

Em primeiro lugar, 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 a 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. (destacamos)

⁵ 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.

⁶ Curso de Direito Tributário Brasileiro. Rio de Janeiro : Forense, 2009, p.708

⁷ Segurança Jurídica: Entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário. 2ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 465.

Simplesmente, não é passível a superação, ainda que *parcial*, de vício na eleição do regime de apuração de tributos devidos, constituídos de ofício pela Autoridade Tributária. Uma vez detectado e firmado que o critério empregado pela Fiscalização contraria a legislação que regula a incidência e a arrecadação daqueles tributos, a exação tributária correspondente, como um todo, apresenta-se maculada.

Inaceitável *salvar* lançamento de ofício que padece de tamanha *pústula*.

Na mesma esteira do entendimento aqui defendido é a jurisprudência majoritária atualmente estabelecida neste E. CARF, inclusive nesta C. CSRF, que reconhece a nulidade material das Autuações por violações e falta de atendimento a requisitos previstos no art. 142 do CTN – sem qualquer escrutínio sobre a ocorrência ou não das hipóteses do art. 59 do Decreto nº 70.235/72.

Nesse sentido, confira-se (agora, o teor meritório) do v. Acórdão nº nº 9101-005.429, mais recente sobre o tema nessa C. 1ª Turma da Instância especial, de relatoria da I. Conselheira Edeli Pereira Bessa, proferido na sessão de 08 de abril de 2021:

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

Ano-calendário: 2012

(...)

ARBITRAMENTO. AJUSTAMENTO DO LANÇAMENTO EM JULGAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Alteração de fundamento legal da exigência e inovação em razão da definição de coeficiente aplicável para arbitramento dos lucros demandam lançamento complementar e não podem se veiculados em decisão administrativa.

(...)

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.

De fato, o Decreto nº 7.574/2011 fixou limites estreitos para ajustamento do lançamento, exigindo lançamento complementar e, por consequência, impedindo que tal se dê por meio de decisão administrativa, na hipótese de alteração da fundamentação legal da exigência – o que se verificaria no presente caso, ao se transpor o regime de tributação de lucro real para lucro arbitrado – e, mais ainda, que assim se proceda em relação a aspectos conhecidos e interpretados de forma diferente pela autoridade fiscal, sem que se verifique a subtração, ao seu conhecimento, de fatos vindos a lume somente depois do lançamento. Some-se, a isso, a inovação resultante da definição, em julgamento, do coeficiente aplicável para arbitramento dos lucros em razão da atividade exercida pelo sujeito passivo, suprimindo seu direito de defesa contra esse elemento acusatório.

Por tais razões, não há reparos ao acórdão recorrido que cancelou integralmente a exigência ao constatar que o IRPJ e a CSLL lançados deveriam

ter sido calculados mediante arbitramento dos lucros, e não na sistemática do lucro real.

Assim, deve ser **NEGADO PROVIMENTO** ao recurso especial da PGFN.
(destacamos)

Diante do exposto, voto por negar provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, mantendo o v. Acórdão nº 1401-001.727.

(documento assinado digitalmente)

Caio Cesar Nader Quintella - Relator