



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16327.720223/2018-81
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº **9101-006.581 – CSRF / 1ª Turma**
Sessão de 10 de maio de 2023
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado KONDOR ADMINISTRADORA E GESTORA DE RECURSOS
FINANCEIROS LTDA

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2013

RECURSO ESPECIAL. DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL NÃO
CARACTERIZADA. NÃO CONHECIMENTO.

Não se conhece de recurso especial cuja divergência suscitada está amparada na análise de situações distintas nos acórdãos recorrido e paradigmas apresentados.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2013

LANÇAMENTO. ALTERAÇÃO DO CRITÉRIO JURÍDICO.
IMPOSSIBILIDADE.

A pretensão de correções no lançamento que não se limita ao mero ajuste no valor apurado, em decorrência de erros de fato comprovados, mas sim de modificação da própria regra-matriz de incidência aplicada, implica em alteração do critério jurídico adotado pela autoridade administrativa no exercício do lançamento, o que é expressamente vedado pelo art. 146 do Código Tributário Nacional - CTN.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial, apenas em relação à matéria “b) possibilidade de ajuste no lançamento em caso de utilização de regime de apuração inadequado”. No mérito, por unanimidade de votos, acordam em negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Luis Henrique Marotti Toselli, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimarães da Fonseca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional – PGFN (fls. 438 a 470), contra o Acórdão n.º 1201-004.787, de 14/04/2021, proferido pela 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF (fls. 417 a 436).

O entendimento do colegiado está sintetizado na ementa do acórdão recorrido, aqui reproduzida integralmente:

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

Ano-calendário: 2013

LUCRO PRESUMIDO. OPÇÃO INDEVIDA. LANÇAMENTO PELO LUCRO REAL. AUSÊNCIA DE ELEMENTOS PARA SUA APURAÇÃO. ARBITRAMENTO. OBRIGATORIEDADE. CANCELAMENTO DA EXIGÊNCIA.

A disposição constante do artigo 47, caput e inciso IV, da Lei nº 8.981/95, é clara e inequívoca no sentido de que “o lucro da pessoa jurídica será arbitrado quando (...) o contribuinte optar indevidamente pela tributação com base no lucro presumido”. Não se trata de uma faculdade, mas de efetiva imposição legal.

A douta autoridade fiscal não pode ignorar a falta de apresentação do LALUR pela fiscalizada e partir para a apuração das diferenças de tributos pelo lucro real, tomando este pelo saldo da conta representativa de Lucros ou Prejuízos do Exercício, olvidando-se que tanto a apuração do lucro real quanto da base de cálculo da CSLL partem do resultado contábil, mas são sujeitas à adições e exclusões previstas em lei para a sua determinação.

A decisão foi assim registrada:

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os Conselheiros Efigênio de Freitas Junior (relator) e Wilson Kazumi Nakayama, que davam provimento parcial para exonerar parte do lançamento tributário. A Conselheira Gisele Barra Bossa foi designada para redigir o voto vencedor.

Discute-se no presente caso a validade do lançamento realizado pela autoridade fiscal com base no lucro real, relativo ao ano-calendário 2013, tendo em vista a constatação da fiscalização de que a contribuinte extrapolara o limite anual para a opção pelo Lucro Presumido no ano-calendário anterior.

A contribuinte impugnou o lançamento, sustentando que o mesmo deveria ter sido realizado mediante o arbitramento do Lucro, nos termos do art. 530, inc. IV do RIR/1999.

O colegiado *a quo* acolheu a pretensão da contribuinte em seu recurso voluntário, cancelando o lançamento.

Os autos foram eletronicamente remetidos à PGFN em 24/05/2021 (fl. 437), em conformidade com o art. 63, § 3º, do Anexo II do Regimento Interno do Conselho

Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 09/06/2015 (RICARF/2015). Nos termos do art. 79, caput, do mesmo Anexo II do RICARF/2015, a intimação pessoal presumida do Procurador da Fazenda se deu em 23/06/2021.

Em 08/07/2021, a PGFN interpôs, também de forma eletrônica, recurso especial contra o acórdão (fl. 471), alegando divergência jurisprudencial em relação às seguintes matérias:

a) excepcionalidade da utilização do regime do lucro arbitrado;

b) possibilidade de ajuste no lançamento em caso de utilização de regime de apuração inadequado.

O recurso foi admitido pelo presidente da 2ª Câmara, por meio do despacho de admissibilidade (de fls. 417/436), mediante a seguinte análise:

Verifica-se que a Fazenda Nacional aborda as seguintes matérias em seu recurso especial:

a) excepcionalidade da utilização do regime do lucro arbitrado;

b) possibilidade de ajuste no lançamento em caso de utilização de regime de apuração inadequado.

Registre-se que a recorrente aborda inicialmente uma suposta divergência jurisprudencial entre o acórdão recorrido e o Acórdão n.º 1402-002.387 em relação à possibilidade de utilização do regime do lucro real mesmo na ausência do LALUR, dada a excepcionalidade do regime do lucro arbitrado. Dentro do mesmo tópico, passa a arguir a existência de dissenso jurisprudencial entre a decisão recorrida e o Acórdão n.º 1401-001.773 quanto à possibilidade de serem promovidos ajustes, em sede de julgamento administrativo, no lançamento caso se entenda que a autoridade autuante deveria ter feito uso de outro regime de apuração dos tributos lançados.

Adiante, a Fazenda Nacional abre um novo tópico em seu recurso, denominando-o de “DA SEGUNDA DIVERGÊNCIA – ARBITRAMENTO É EXCEPCIONAL”, e passa a defender a existência de dissenso entre o acórdão recorrido e o Acórdão n.º 103-21.371 em relação ao caráter excepcional do arbitramento do lucro, que somente poderia ser usado na total impossibilidade de utilização de outros meios que permitissem a quantificação do resultado do exercício.

Sendo assim, concluo que a recorrente, na realidade, argui a existência de dissídios jurisprudenciais a respeito de duas matérias (“excepcionalidade da utilização do regime do lucro arbitrado” e “possibilidade de ajuste no lançamento em caso de utilização de regime de apuração inadequado”), em que pese a organização de seu recurso não ter sido completamente clara quanto a isso.

Em relação à primeira matéria, a Fazenda Nacional relata que o Acórdão n.º 1201-004.787, ora recorrido, teria concluído que a autoridade fiscal se equivocou quanto ao regime de apuração dos créditos tributários objeto do presente processo, uma vez que, demonstrada a opção indevida do contribuinte pelo lucro presumido no ano-calendário 2012, o lançamento relativo ao ano-calendário 2013 deveria ter sido realizado pela sistemática do arbitramento, tendo em vista a ausência do LALUR, e não com base no lucro real.

Ao decidir desta forma, o acórdão recorrido teria entrado em divergência com o Acórdão n.º 1402-002.387, proferido pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF, que, em situação fática semelhante (contribuinte optara

indevidamente pelo lucro presumido e possuía contabilidade), entendeu que a simples falta de escrituração do LALUR, sem a demonstração da ocorrência de efetivo prejuízo ao Fisco, não é suficiente para sustentar a desclassificação da escrituração contábil do sujeito passivo e o conseqüente arbitramento dos lucros.

Defende a recorrente que a decisão paradigma “*afirmou que o arbitramento do lucro, em razão das consequências tributáveis a que conduz, é medida excepcional, somente aplicável quando no exame de escrita a Fiscalização comprova que as falhas apontadas se constituem em fatos que, camuflando expressivos fatos tributáveis, indiscutivelmente, impedem a quantificação do resultado do exercício*”. A ementa do acórdão trazido como paradigma foi integralmente reproduzida no recurso especial.

Exposto o teor do dissenso jurisprudencial arguido pela Fazenda Nacional entre o acórdão recorrido e o Acórdão n.º 1402-002.387, passa-se à análise da admissibilidade do recurso especial quanto à matéria recorrida.

Inicialmente, destaca-se que o inteiro teor do Acórdão n.º 1402-002.387 encontra-se devidamente publicado no sítio do CARF na internet (www.carf.economia.gov.br). No mesmo sítio, é possível constatar que a decisão paradigma não foi reformada até a data da interposição do recurso especial pela PGFN, restando atendido o pressuposto de admissibilidade previsto no § 15 do art. 67 do Anexo II do RICARF/2015.

Passando à análise da divergência jurisprudencial arguida, verifica-se que esta restou devidamente demonstrada pela Fazenda Nacional.

De fato, o acórdão recorrido traz em seu voto vencedor o entendimento que prevaleceu entre os membros da 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara, no sentido de que, uma vez desqualificada a opção do contribuinte pelo lucro presumido (por ter extrapolado o valor limite de receita bruta no ano-calendário anterior), a Fiscalização não poderia ter apurado o IRPJ e a CSLL com base no lucro real, mas deveria ter utilizado o regime do lucro arbitrado, diante da ausência de escrituração do LALUR (não haveria escrituração hábil a amparar a apuração do lucro real) e da determinação contida no inciso IV do art. 47 da Lei n.º 8.981/1995.

O Acórdão paradigma n.º 1402-002.387 examina caso concreto bastante semelhante, relativo a contribuinte que teve sua opção pelo lucro presumido desqualificada também por extrapolar o valor limite de receita bruta no ano-calendário anterior (naquele caso, porque passaram a ser computadas, a partir do lançamento, receitas referentes a subvenções para custeio).

Apreciando tal contexto, a decisão paradigma concluiu pela possibilidade de apuração dos tributos pela sistemática do lucro real, mesmo inexistindo escrituração do LALUR, já que a escrituração contábil do contribuinte estava regular (a exemplo do constatado no caso do presente processo). Além disso, afastou expressamente a interpretação segundo a qual o art. 530, IV, do RIR/1999 (reprodução do art. 47, IV, da Lei n.º 8.981/1995) obrigaria a adoção do arbitramento dos lucros após a desqualificação da opção pelo lucro presumido mesmo nos casos em que a escrituração contábil do sujeito passivo permite a apuração do lucro real.

Verifica-se, portanto, que a decisão recorrida e o Acórdão paradigma n.º 1402-002.387 efetivamente têm entendimentos divergentes a respeito da excepcionalidade da utilização do regime do lucro arbitrado, no contexto específico de desqualificação da opção original do contribuinte pelo lucro presumido, restando caracterizado o dissenso jurisprudencial arguido pela recorrente.

A respeito da mesma matéria, a Fazenda Nacional apresenta um segundo acórdão paradigma, de n.º 103-21.371, proferido pela 3ª Câmara do extinto 1º Conselho de Contribuintes.

A recorrente defende que o acórdão recorrido, ao declarar a insubsistência integral do lançamento efetivado com base no lucro real, sob o argumento de que seria inafastável, no caso concreto, a apuração pelo regime do lucro arbitrado, teria entrado em conflito com o que restou decidido na decisão paradigma, que entende que “*a figura do arbitramento é meio extremo para apuração do lucro real e só deve ser utilizado em casos de evidente excepcionalidade*”. Ademais, o acórdão paradigma teria condenado a arguição, pelos sujeitos passivos, acerca da necessidade do arbitramento para a constituição de créditos tributários decorrentes de ilícitos verificados na sua escrita fiscal (incidência do princípio segundo o qual ninguém pode se valer de sua própria torpeza — *nemo allegans propriam turpitudinem auditur*). Foi apresentada no recurso a reprodução da ementa do acórdão paradigma.

Pois bem. No sítio do CARF na internet (www.carf.economia.gov.br), é possível constatar que encontra-se publicado o inteiro teor do Acórdão nº 103-21.371 e que a decisão não foi reformada até a data em que a Fazenda Nacional interpôs seu recurso especial. Cumprido, assim, o requisito de admissibilidade do § 15 do art. 67 do Anexo II do RICARF/2015.

Quanto à divergência jurisprudencial arguida entre os acórdãos recorrido e paradigma, concludo que não foi demonstrada pela Fazenda Nacional.

Ocorre que o Acórdão paradigma nº 103-21.371 analisa a questão da excepcionalidade da aplicação do regime do lucro arbitrado em contexto fático que não leva em consideração a questão da opção indevida pelo lucro presumido. Conforme já foi visto, tal circunstância foi determinante na construção da decisão recorrida, que considerou que o lucro arbitrado deveria ter sido utilizado pela Fiscalização no caso concreto (e não o lucro real) inclusive por força do art. 47, IV, da Lei nº 8.981/1995 (“*O lucro da pessoa jurídica será arbitrado quando (...) o contribuinte optar indevidamente pela tributação com base no lucro presumido*”).

Assim, inexistente similitude fática entre os acórdãos comparados em relação a aspecto determinante para o entendimento que prevaleceu na decisão recorrida. Não é possível, portanto, inferir como a 3ª Câmara do antigo 1º Conselho de Contribuintes, responsável pelo julgamento que culminou na prolação do acórdão paradigma, decidiria se apreciasse o caso aqui julgado, o que impede a caracterização do dissenso jurisprudencial aventado.

De toda forma, como já havia sido demonstrada a existência da divergência entre o acórdão recorrido e o primeiro paradigma trazido pela PGFN, a matéria “excepcionalidade da utilização do regime do lucro arbitrado” deve ter seguimento, inclusive por terem sido cumpridos os demais requisitos de admissibilidade previstos no art. 67 do Anexo II do RICARF/2015.

Passando à segunda matéria recorrida, a PGFN defende que o acórdão combatido, ao concluir pela ocorrência de vício formal na utilização do regime do lucro real ao invés do lucro arbitrado e cancelar *in totum* o lançamento, teria entrado em conflito com o entendimento exposto no Acórdão paradigma nº 1401-001.773 (prolatado pela 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF), que, em situação análoga, entendeu ser plenamente possível recalcular os montantes devidos de IRPJ e CSLL aplicando-se a sistemática do lucro arbitrado, sendo desnecessária a realização de novo lançamento. A íntegra da ementa do acórdão indicado como paradigma foi apresentada no recurso especial.

Expostas as alegações da recorrente, passa-se à análise da admissibilidade recursal quanto à segunda matéria questionada.

No sítio do CARF na internet (www.carf.economia.gov.br), constata-se que o inteiro teor do Acórdão nº 1401-001.773 foi devidamente publicado e que a decisão não foi reformada até a data da interposição do recurso especial pela Fazenda Nacional,

restando, assim, observado o requisito de admissibilidade do § 15 do art. 67 do Anexo II do RICARF/2015.

Quanto ao dissídio jurisprudencial aventado pela Fazenda Nacional, concluiu que foi demonstrado.

O Acórdão n.º 1201-004.787, ora recorrido, após expor os fundamentos a partir dos quais concluiu que o lançamento deveria ter sido realizado pelo regime do lucro arbitrado, efetivamente concluiu que a utilização da sistemática do lucro real teria materializado, naquele caso, “*real vício material no lançamento*” e declara, na sequência, o cancelamento das exigências fiscais objeto do presente processo.

Já o Acórdão n.º 1401-001.773, analisando situação fática semelhante à aqui examinada (Fiscalização efetivou o lançamento pelo regime do lucro real e a Turma julgadora concluiu que deveria ter sido utilizado o arbitramento do lucro), adotou o posicionamento de que “*se o julgador entender que o lançamento deveria ter sido realizado pelo arbitramento no lugar do lucro real, ao revés de afastar integralmente a exigência, deverá promover o seu novo cálculo, pois este depende de simples operações matemáticas*”.

É de fácil constatação que as decisões contrapostas adotam entendimentos frontalmente colidentes quanto à “possibilidade de ajuste no lançamento em caso de utilização de regime de apuração inadequado”, razão pela qual a matéria deve ter seguimento.

Diante do exposto, devidamente cumpridos os requisitos de admissibilidade previstos no art. 67 do Anexo II do RICARF/2015, inclusive a comprovação da existência de divergências jurisprudenciais em face da decisão recorrida, proponho que seja DADO SEGUIMENTO ao recurso especial interposto pela Fazenda Nacional, para que sejam rediscutidas as matérias “**excepcionalidade da utilização do regime do lucro arbitrado**” e “**possibilidade de ajuste no lançamento em caso de utilização de regime de apuração inadequado**”.

Concluída a análise, com fundamento no art. 8º da Portaria MF nº 343/2015, que aprovou o RICARF/2015, e na Portaria Conjunta RFB/CARF nº 812/2015, submeto este exame de admissibilidade ao Presidente da 2ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF (art. 68, §1º, do Anexo II do RICARF/2015).

[...]

De acordo.

No exercício da competência estabelecida no inciso III do art. 18 do Anexo II do RICARF/2015, DOU SEGUIMENTO ao recurso especial da Fazenda Nacional, pois foram comprovadas as alegadas divergências de interpretação da legislação tributária e restaram atendidos os demais requisitos regimentais estabelecidos no art. 67 do Anexo II do RICARF/2015.

[...]

No mérito, a PFN defende, em síntese, que:

- a) O arbitramento pressupõe a impossibilidade de apuração do lucro real. No caso em tela, contudo, a fiscalização apurou, sem nenhuma dificuldade, o montante dos valores omitidos, e submeteu tal valor à tributação. O acórdão recorrido ignorou a excepcionalidade do arbitramento e o fato de que, na hipótese sob análise, a fiscalização tinha reais condições de apurar a omissão de receitas; e

- b) caso seja decidido que houve equívoco na forma de apuração do tributo, que deveria ter sido lançado na sistemática do arbitramento (e não do lucro real), defende-se a possibilidade de promover-se ajustes na autuação, ao invés de cancelá-la.

A contribuinte foi cientificada do recurso especial e de sua admissibilidade em 13/10/2021 (fl. 496) e apresentou contrarrazões (fls. 499/523), alegando preliminarmente que o recurso não deve ser conhecido em relação às duas matérias admitidas; por falta de similitude fática entre o paradigma e o recorrido, quanto à primeira matéria e por ausência de discussão do tema no acórdão recorrido, em relação à segunda matéria.

No mérito, a recorrente defende a manutenção do acórdão recorrido deve ser mantido pelos seus próprios fundamentos.

Em 01/08/2022, a contribuinte apresentou petição (fls. 529/532) na qual noticia a existência de julgado recente deste colegiado (Acórdão n.º 9101-005.770) em que afasta a pretensão da recorrente quanto ao ajuste do lançamento, ventilado na segunda matéria admitida.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e foi regularmente admitido.

A contribuinte questiona o conhecimento do recurso em relação às duas matérias. Nesse sentido, com relação à primeira, sustenta em suas contrarrazões, *verbis*:

Com a devida vênia, o Recurso Especial em foco não pode ser conhecido no que diz respeito às duas matérias indicadas no r. despacho de admissibilidade de fls. 474/491, quais sejam (i) “excepcionalidade da utilização do regime do lucro arbitrado”; e (ii) “possibilidade de ajuste no lançamento em caso de utilização de regime de apuração inadequado”, uma vez que quanto a essas matérias não há divergência entre o v. acórdão recorrido e os v. acórdãos n.º 1402-002.387 e 1401-001.773 (paradigmas).

Senão vejamos.

• **acórdão n.º 1402-002.387, de 14/02/2017:**

No julgamento do recurso voluntário interposto pela Recorrida, os Conselheiros da 1ª Turma da 2ª Câmara verificaram que, no caso concreto, a ***“fiscalização simplesmente tomou o lucro contábil da Recorrente como base de IRPJ, não procedendo a qualquer ajuste previsto na legislação de imposto de renda, justamente porque não escriturado pela Recorrente o LALUR, conduta que materializa real vício material no lançamento”*** (fl. 435 – destaques da Recorrida).

Ou seja, parece claro que **não foi a simples falta de escrituração do LALUR que levou aquela C. Turma Julgadora a decidir pela improcedência dos lançamentos tributários em questão e pela necessidade do arbitramento, mas sim a impossibilidade de a fiscalização tomar o lucro contábil da Recorrida, sem proceder a qualquer ajuste previsto na legislação do IRPJ e CSLL, como base de cálculo desses tributos.**

Por oportuno, é importantíssimo salientar que, no caso concreto, antes da lavratura dos autos de infração em foco a **fiscalização formalizou apenas 5 (cinco) intimações fiscais, das quais somente 3 (três) foram dirigidas à Recorrida (fls. 3/4, 21/22 e 27/28)**, as outras duas (fls. 34/37 e 40/43) foram endereçadas ao BTG Pactual Serviços Financeiros S/A DTVM, na condição de administradores de fundos de investimento geridos pela Recorrida.

Vale destacar ainda que em nenhuma daquelas intimações fiscais foi solicitada pela fiscalização a apresentação do LALUR/LACS, relativo ao ano-base 2013, tampouco solicitou que fossem informadas as adições e exclusões cabíveis, **limitando-se a tomar o lucro contábil da Recorrida como base do IRPJ e CSLL lançados, como expressamente reconhecido pelo v. acórdão recorrido.**

Para que não reste dúvida quanto a essa afirmação, a Recorrida pede vênia para transcrever a seguinte passagem do voto condutor do v. acórdão recorrido, *“verbis”*:

“14. De fato, tenho que concordar que é o entendimento da DRJ que faz “letra morta” do disposto no art. 47, inciso IV, da Lei n.º 8.981/95, uma vez que

afastada sua aplicação na hipótese de lançamento de ofício, restaria sem qualquer eficácia tal dispositivo, já que sua adoção está limitada à hipótese em que “o contribuinte optar indevidamente pela tributação com base no lucro presumido”, sendo que a consequência de tal constatação pela autoridade fiscal é o lançamento de ofício.

15. No mais, não procede a colocação constante da r. decisão de piso no sentido de que o arbitramento pela autoridade “constituiria em favor fiscal em desacordo com a legalidade tributária”. Isso porque, o art. 16 da Lei nº 9.249/96 prevê que o lucro arbitrado é determinado mediante a aplicação dos percentuais do lucro presumido sobre a receita bruta, acrescidos de vinte por cento, o que de forma alguma tem o condão de configurar favor fiscal para aquele que recolheu o imposto com base no lucro presumido, a par da incidência da multa de ofício de 75%.

16. Note-se que, o próprio artigo 47, §2º da Lei nº 8.891/95 dispõe que a apuração do lucro real somente é cabível para os meses que não estiverem sujeitos ao arbitramento e quando o contribuinte possuir toda a documentação necessária para a demonstração do lucro real.

17. In casu, [a] fiscalização simplesmente tomou o lucro contábil da Recorrente como base de IRPJ, não procedendo a qualquer ajuste previsto na legislação de imposto de renda, justamente porque não escriturado pela Recorrente o LALUR, conduta que materializa real vício material no lançamento.” (fl. 435 – destaques da Recorrida)

O v. acórdão nº 1402-002.387, de 14/02/2017, tido por paradigma, a seu turno, tratou de situação fática distinta, na medida em que naquele caso, diferentemente do que se constatou neste caso, a fiscalização intimou o contribuinte a apresentar o LALUR e, mais do que isso, procedeu ao lançamento com base nos ajustes (exclusões e adições) informados pelo contribuinte, conforme se verifica no seguinte excerto do relatório daquele julgado, “*verbis*”:

“Tendo em vista que o valor apurado, considerando as subvenções como integrantes da receita bruta operacional, superou o limite permitido para opção pelo regime de tributação do lucro presumido, a empresa estaria assim sujeita ao regime de tributação pelo lucro real em 2012. Além disso, a mudança do regime de tributação do Imposto de Renda teria como reflexo a obrigatoriedade de apuração das contribuições PIS/COFINS no regime da não-cumulatividade.

Deste modo, a NILCATEX foi intimada a apresentar o Livro de Apuração do Lucro Real – LALUR, referente ao ano-calendário 2012, e também uma planilha com a relação de todos os créditos possíveis de aproveitamento na apuração das contribuições PIS e COFINS, na modalidade não-cumulativa [fl. 84].

Conforme visto anteriormente, a fiscalizada informou que apesar de não concordar com a inclusão dos valores das subvenções no cômputo das receitas para fins de enquadramento do limite do lucro presumido, por cautela, a empresa buscava as informações solicitadas [fls. 87 e 89 e seguintes].

Assim sendo, a empresa efetuou a escrituração do LALUR do período, bem como apresentou a planilha com a relação dos créditos.

Considerando que os livros contábeis e fiscais escriturados em 2012, que serviram de base para a apuração do lucro presumido, estão de acordo com as normas previstas no Regulamento do Imposto de Renda, e considerando também que o Livro de Apuração do Lucro Real apresentado está de acordo com as normas previstas, o valor escriturado neste livro servirá de base para apuração de ofício do lucro real em 2012:

(...)” (destaques da Recorrida)

A leitura desse excerto do relatório do v. acórdão n.º 1402-002.387 demonstra que **falta similitude entre o substrato fático considerado pelo v. acórdão recorrido e aquele enfrentado pelo alegado paradigma**, uma vez que diversamente do que se deu no caso concreto, no qual o lançamento do IRPJ tomou por base o resultado contábil da Recorrida (sem qualquer ajuste), **naquele caso o lançamento tributário tomou por base o valor escriturado no LALUR**.

E justamente por esse motivo naquele caso a C. 2ª Turma da 4ª Câmara da 1ª Seção do CARF decidiu de maneira diversa, como bem destacado pelo i. Conselheiro-relator em seu voto, “*verbis*”:

“Entendo estarmos diante de situação similar. A autoridade fiscal identificou que o contribuinte possuía escrituração contábil regular que permitia identificar o lucro líquido, intimou o contribuinte a informar quais adições e exclusões deveriam ser feitas para apuração do lucro real, e procedeu ao ajuste de acordo com as informações prestadas pela próprio Recorrente. Veja-se excerto do Termo de Verificação Fiscal:

Deste modo, a NILCATEX foi intimada a apresentar o Livro de Apuração do Lucro Real – LALUR, referente ao ano-calendário 2012, e também uma planilha com a relação de todos os créditos possíveis de aproveitamento na apuração das contribuições PIS e COFINS, na modalidade não-cumulativa.

Conforme visto anteriormente, a fiscalizada informou que apesar de não concordar com a inclusão dos valores das subvenções no cômputo das receitas para fins de enquadramento do limite do lucro presumido, por cautela, a empresa buscaria as informações solicitadas.

Assim sendo, a empresa efetuou a escrituração do LALUR do período, bem como apresentou a planilha com a relação dos créditos.

Considerando que os livros contábeis e fiscais escriturados em 2012, que serviram de base para a apuração do lucro presumido, estão de acordo com as normas previstas no Regulamento do Imposto de Renda, e considerando também que o Livro de Apuração do Lucro Real apresentado está de acordo com as normas previstas, o valor escriturado neste livro servirá de base para apuração de ofício do lucro real em 2012: [...]” (acórdão n.º 1402-002.387 – destaques da Recorrida)

Como se vê, a C. 2ª Turma da 4ª Câmara entendeu que estava correto o lançamento do IRPJ com base no lucro real, pois após o contribuinte ter escriturado e apresentado o LALUR, o IRPJ lançado foi apurado “*de acordo com as informações prestadas pelo próprio Recorrente*” naquele livro fiscal.

Sendo assim, no caso concreto deve ser observada a ressalva constante no Manual de Exame de Admissibilidade de Recurso Especial, aprovado pela Portaria CARF n.º 56, de 31/03/2016 e atualizado pela Portaria MF n.º 153, de 17/04/2018, no sentido de que “**tratando-se de situações fáticas diversas, cada qual com seu conjunto probatório específico, as soluções diferentes não têm como fundamento a interpretação diversa da legislação, mas sim as diferentes situações fáticas retratadas em cada um dos julgados**” (p. 54 – destaques da Recorrida).

Portanto, não se pode afirmar que os acórdãos recorrido e o paradigma acima analisado trataram de situações fáticas semelhantes, no tocante a divergência denominada pelo r. despacho de admissibilidade de “*excepcionalidade da utilização do regime do lucro arbitrado*”. Consequentemente, ao contrário do que alega a Fazenda Nacional, não há divergência entre tais decisões em razão das diferentes situações fáticas analisadas.

[...]

Entendo que assiste razão à contrarrazoante.

Com efeito, em que pese tenha concordado com a proposta de admissibilidade do recurso especial, na condição de presidente da Câmara *a quo*, examinando detidamente o acórdão paradigma admitido, verifico que naquele caso o lançamento foi realizado pelo lucro real, tal como no presente, mas foi precedido de intimação do contribuinte para a apresentação do Lalur, o que foi feito e tomado em consideração pela autoridade fiscal.

No presente caso, a autoridade fiscal adotou como Lucro Real a apuração contábil da contribuinte, sem que a mesma fosse sequer intimada a apresentar o Lalur ou ao menos a apontar eventuais ajustes a serem feitos ao lucro líquido contábil.

É bem verdade que o d. relator do acórdão paradigma apresenta extensa jurisprudência administrativa e doutrina em que relativiza a possibilidade de interpretação literal do art. 530, inc. IV do RIR/1999 (cujo fundamento se encontra no art. 47, inc. IV da Lei n.º 8981/1995), que determina a adoção do lucro real em caso de opção indevida pelo lucro presumido, mantendo-se fiel ao entendimento de que o arbitramento configura medida extrema a ser adotada no caso de absoluta impossibilidade de apuração do lucro real.

Não obstante, tendo em vistas as circunstâncias fáticas presentes em cada um dos acórdãos cotejados, não é possível inferir qual seria o posicionamento da maioria do colegiado paradigma diante da situação fática apresentada no acórdão recorrido.

Pelo exposto, voto no sentido de não conhecer da primeira matéria.

A contribuinte também questiona a admissibilidade da segunda matéria, *verbis*:

[...]

• **Acórdão n.º 1401-001.773, de 26/01/2017:**

Com renovada vênia, também não se verifica identidade entre as matérias que foram apreciadas pela C. Turma Recorrida e pela 1ª Turma da 4ª Câmara da 1ª Seção do CARF.

A análise do v. acórdão n.º 1401-001.773 citado pela Fazenda Nacional como paradigma evidencia que a C. 1ª Turma da 4ª Câmara da 1ª Seção do CARF, **em linha com o que restou decidido pelo v. acórdão recorrido**, entendeu que a opção indevida pelo lucro presumido tem como consequência o arbitramento do lucro da pessoa jurídica.

Contudo, naquele julgamento a referida Turma Julgadora entendeu que os valores lançados com base no lucro real deveriam ser ajustados “*para o patamar das regras do lucro arbitrado*” pelos argumentos desenvolvidos no voto condutor do acórdão n.º 1401-001.737, de 04/10/2016, que foram adotados como razão de decidir, “*verbis*”:

“Era necessária, pois, a tributação pelo arbitramento.

Nesse caso, o primeiro impulso seria o de dar provimento ao recurso voluntário.

Nada obstante, há muito tempo tenho refletido sobre o tema e vinha considerando a hipótese de dar provimento parcial apenas para o reajustamento da base de cálculo. Afinal, para esses casos, é o próprio contribuinte que aponta em sua defesa o regime que deveria ser aplicado, o que não macularia a sua

defesa. Ademais, a aferição do valor a ser ajustado é decorrência de um simples cálculo matemático.

Pois bem, me deparei com decisão da Segunda Turma desta Câmara neste sentido no acórdão n.º 1402-00.728, de 24/11/2011.

Ademais, esta Turma teve oportunidade de enfrentar o tema no acórdão 1401-001.737, de 04/10/2016, cujo voto vencedor foi da lavra do ilustre Conselheiro Marcos de Aguiar Villas-Bôas, que seguiu sem ressalvas.

Abaixo, transcrevo seus fundamentos:

(...)

Ou seja, no suposto paradigma a questão atinente à “possibilidade de ajuste no lançamento em caso de utilização de regime de apuração inadequado” foi tratada expressamente, tendo sido debatidos naquele julgado os argumentos que, no entender da maioria dos Conselheiros da C. 1ª Turma da 4ª Câmara, justificariam o reajuste da “exigência para o patamar das regras do lucro arbitrado”.

Nada disso ocorreu no caso concreto.

Com efeito, a leitura do v. acórdão recorrido revela que **não foi objeto de discussão no julgamento do recurso voluntário interposto pela Recorrida a possibilidade de eventual ajuste do IRPJ lançado**, considerando o entendimento que prevaleceu no sentido de que a opção indevida pela tributação com base no lucro presumido sujeita a pessoa jurídica ao arbitramento de seu lucro.

Como acima exposto, tendo sido constatado no caso concreto que a “fiscalização simplesmente tomou o lucro contábil da Recorrente como base de IRPJ, não procedendo a qualquer ajuste previsto na legislação de imposto de renda, justamente porque não escriturado pela Recorrente o LALUR”, entendeu a C. Turma Recorrida que a exigência fiscal deveria ser cancelada, **não tendo sido objeto de discussão pelos i. membros da C. Turma Recorrida a possibilidade de o lançamento em questão ser ajustado às regras do lucro arbitrado.**

Sendo assim, forçoso concluir que o acórdão n.º 1401-001.773 igualmente não autoriza o conhecimento do Recurso Especial.

Em suma, na esteira do entendimento pacífico dessa C. Câmara Superior de Recursos Fiscais, as decisões apontadas pela Fazenda Nacional como paradigmas não se prestam para caracterizar o dissídio jurisprudencial apto a autorizar o conhecimento do recurso interposto, nos termos do art. 67, “caput”, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Portaria MF n.º 343/15).

Dessa forma, o recurso interposto pela Fazenda Nacional não merece ser conhecido por esta E. Câmara Superior, tendo em vista que, como se demonstrou, o acórdão n.º 1402-002.387 (primeiro paradigma) por ela colacionado tratou de situação fática distinta da apreciada pelo v. acórdão recorrido e o acórdão n.º 1401-001.773 (segundo paradigma) tratou de matéria que não foi ventilada pelo v. acórdão recorrido.

[...]

Com relação a este segundo ponto, entendo que não assiste razão à contribuinte.

De fato, o acórdão recorrido não discute, nem refuta o posicionamento do acórdão paradigma quanto à possibilidade de ajuste do valor do lançamento às regras do lucro

arbitrado quando entende que a fiscalização deveria ter apurado o resultado utilizando tal critério.

Não obstante é possível concluir que o colegiado que proferiu o paradigma, mesmo sem provocação expressa da interessada (PFN), reformaria o acórdão recorrido ante a premissa adotada de que não cabe o cancelamento do lançamento pelo simples fato de a autoridade fiscal não ter adotado o critério correto de apuração do resultado, sendo possível o seu ajuste.

Ou seja, a solução adotada no acórdão paradigma é de tal sorte abrangente que, se posta a situação do recorrido perante o aquele colegiado que o proferiu, caso entendesse incorreta a forma de apuração adotada pela autoridade fiscal, determinaria a mudança no regime de apuração adotado e procederia ao ajuste dos valores lançados.

Registro que este colegiado tem reiteradamente conhecido dessa matéria em face desse e de outros paradigmas em situações comparáveis à examinada no acórdão recorrido, a exemplo do Acórdão n.º 9101-006.308¹, de 15 de setembro de 2022, cujo voto vencedor no conhecimento coube a d. conselheira Edeli Pereira Bessa, que assim analisou a divergência:

O I. Relator restou vencido em sua proposta de negar conhecimento ao recurso fazendário. A maioria do Colegiado compreendeu que havia similitude suficiente para caracterização do dissídio jurisprudencial.

Isto porque a pretensão fazendária é alcançar a manutenção parcial do lançamento, mediante recálculo do valor exigido pela sistemática do arbitramento, diante da conclusão do Colegiado a quo no sentido de que os tributos não poderiam ter sido apurados na sistemática do lucro real.

Como bem observou o I. Relator, **os dois paradigmas indicados** (Acórdãos n.º 1402-000.728 e **1401-001.773**) analisaram lançamentos originados de imputação de omissão de receitas e, diante das circunstâncias específicas dos valores exigidos – especialmente porque o tributo estava incidindo sobre a receita apurada -, os outros Colegiados do CARF concluíram ser necessário o arbitramento dos lucros e viável o reajustamento da base de cálculo. Neste contexto, o cabimento do arbitramento dos lucros, de fato, se pauta nas circunstâncias específicas daquele caso. Mas a possibilidade de reajustamento foi vislumbrada por ser conhecida a receita bruta escriturada e omitida, parâmetro adotado para cálculo do lucro arbitrado.

No presente caso, embora a determinação do lucro real tenha sido analisada a partir dos ajustes necessários ao lucro líquido, além da impropriedade de cálculo na sistemática anual, e não trimestral, vê-se que o lucro real foi determinado pela autoridade lançadora a partir da constatação de que a Contribuinte optara indevidamente pelo lucro presumido no período atuado por ter excedido o limite de receitas no ano-calendário anterior. Assim, havia aferição original da receita bruta trimestral pela Contribuinte, para determinação do lucro presumido, hábil a assemelhar o recálculo aqui procedido àquele promovido nos paradigmas.

Note-se que o recálculo, aqui, seria até mais simples que nos paradigmas, nos quais a receita declarada foi somada à receita omitida para aplicação do coeficiente de arbitramento. Aqui, bastaria majorar o coeficiente de presunção do lucro originalmente adotado em 20% para arbitramento dos lucros. Ainda, **em linha com o segundo**

¹ Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimarães Fonseca, Carlos Henrique de Oliveira (Presidente).

paradigma, também não há, aqui, fraude que maculasse a contabilidade da contribuinte, quanto as suas entradas, nem, por conseguinte, as despesas tomadas por ela, vez que a apuração original era pelo lucro presumido, e os descompassos apontados na apuração fiscal se verificaram na determinação do lucro real pela autoridade lançadora, e não pela Contribuinte Assim, é possível inferir que os Colegiados que proferiram os paradigmas também reduziriam o valor aqui lançado ao devido na sistemática do lucro arbitramento, por constatar que a aferição do valor a ser ajustado é decorrência de um simples cálculo matemático.

Estas as razões, portanto, para CONHECER do recurso especial da PGFN.

No mesmo sentido, têm-se, p.ex, como precedentes: - **Acórdão n.º 9101-006.189**, de 09 de maio de 2022 - Relator conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto; - o **Acórdão n.º 9101-005.699**, de 11 de agosto de 2021 – Relatora conselheira Livia De Carli Germano e – **Acórdão n.º 9101-005.719**, de 01 de setembro de 2021 – Relator conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado.

Ante ao exposto, voto no sentido de conhecer parcialmente do recurso especial, apenas quanto à segunda matéria.

Mérito

Conforme relatado acima, este colegiado já apreciou em diversas oportunidades a questão suscitada pela PFN, ora recorrente, concernente à possibilidade de ajuste do lançamento pelo órgão julgador mediante a modificação do critério de apuração equivocadamente adotado pela autoridade fiscal.

Acima citei vários precedentes, inclusive o Acórdão n.º **9101-005.719**², de 01 de setembro de 2021, cuja relatoria coube a este conselheiro, tendo o colegiado rejeitado a pretensão fazendária por unanimidade de votos.

Assim, peço vênica para reproduzir os fundamentos externados no referido acórdão, os quais adoto como razão de decidir do presente recurso, *verbis*:

No mérito, entendo que não assiste razão à Procuradoria da Fazenda Nacional em seu apelo.

[...]

A pretensão de alteração no critério jurídico adotado no lançamento regularmente notificado mediante a aplicação de outra regra matriz de incidência é vedada tanto pelas normas gerais de direito tributário quanto pelas que regem o processo administrativo fiscal.

Com efeito, a postulação da recorrente não se limita ao mero ajuste no valor do lançamento em decorrência de erros de fato, mas sim da modificação da norma conformadora do fato gerador e da respectiva base de cálculo da apuração que foi aplicada pela autoridade lançadora.

² Participaram do julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia de Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Junia Roberta Gouveia Sampaio (suplente convocado), Caio Cesar Nader Quintella, Andréa Duek Simantob (Presidente). Acordaram os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial, e, no mérito, em negar-lhe provimento.

No presente caso, defende a PFN, a possibilidade de retificação pela autoridade julgadora do próprio critério jurídico adotado lançamento formalizado o que é expressamente vedado pelo art. 146 do Código Tributário Nacional – CTN, *verbis*:

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

A retificação do lançamento, nos casos admitidos em lei, somente pode ser realizada pela autoridade administrativa competente para efetuar o lançamento. No caso falece competência para a autoridade julgadora promovê-lo, pois implicaria em nulidade do ato decisório, nos termos do art. 59 do Decreto nº 70.235/1972:

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. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

Ademais, tal mudança implicaria em cerceamento ao direito de defesa da contribuinte, pois foi notificada da pretensão fiscal com fundamento em outra regra matriz, diante da qual apresentou suas razões de defesa.

Com efeito, o art. 145 do CTN prevê a alteração do lançamento em face das impugnações e recursos, quanto às matérias de fato discutidas, quando importem apenas em ajustes no *quantum* devido apontado no auto de infração, *verbis*:

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.**

De se observar que os ajustes que venham a ser promovidos pela autoridade julgadora, nos casos de constatação de erros de fato na apuração do *quantum* devido, somente alcançam os casos que levem a sua redução, pois falece competência aos órgãos julgadores de para promover ajustes positivos no lançamento, ainda que restem comprovados os erros na apuração em prejuízo do Fisco.

Para complementação dos valores lançados em face de erros apurados em desfavor do Fisco impõe-se a realização de lançamento complementar pela autoridade

administrativa competente, nos termos do art. 145, inc. III, observado o prazo decadencial nos termos do parágrafo único do art. 149 do CTN³.

Ainda assim, nesses casos, haveria de ser franqueado novo prazo de impugnação ao sujeito passivo em face do lançamento complementar, como dispõe o art. 18, § 3º do Decreto nº 70.235/1972, *verbis*:

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

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

O Decreto nº 7.574/2011, que regulamenta o processo de determinação e de exigência do crédito tributário da União, ao dispor sobre esta hipótese legal, aponta claramente para as situações que constituam erros de fato no lançamento original, em conformidade com os art. 145, III e 149 do CTN, e também ressalta a necessidade de que seja oportunizada a instauração de novo contencioso, para que não haja cerceamento ao direito de defesa:

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

§ 1º O lançamento complementar será formalizado nos casos:

³ 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;
- 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.

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

a) apurou incorretamente a base de cálculo do crédito tributário; ou

b) não incluiu na determinação do crédito tributário matéria devidamente identificada; ou

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

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

I - complementar o lançamento original; ou

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

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

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

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

Nota-se que, mesmo que no caso de lançamento complementar pela autoridade fiscal competente em face da constatação de erro de fato no lançamento original, que implique em sua majoração, ainda há que ser feita a notificação do sujeito passivo dentro do prazo decadencial, com abertura de novo prazo para a impugnação dos novos fatos considerados na autuação complementar.

Nada disto seria factível no presente caso: - não se trata de erro de fato, mas de critério jurídico adotado; - falta competência à autoridade julgadora para modificar o lançamento; - não haveria a possibilidade de reinaugurar o contraditório, violando o direito de defesa e o prazo decadencial já teria sido ultrapassado.

As considerações feitas acima visam apenas a demonstrar a ausência de possibilidade da pretensão da Procuradoria da Fazenda Nacional quando observadas as normas gerais aplicáveis ao lançamento e ao processo administrativo fiscal em seu conjunto.

Não obstante, como afirmado desde logo, o óbice legal está, sem dúvida, fixado expressamente no art. 146 do CTN, de modo que a pretensão fazendária não pode ser acolhida.

A jurisprudência desta 1ª Turma da CSRF é firme nesse sentido, conforme se colhe dos seguintes acórdãos:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2005

LANÇAMENTO. IRPJ. LUCRO REAL. AJUSTE DE VALORES. LUCRO ARBITRADO.

No caso de contribuinte optante do Simples, se a Fiscalização promove a exclusão de ofício desta modalidade de apuração de tributos, e não dispõe de livros para apurar pelo Lucro Real, deve ser feito o arbitramento de lucros.

ALTERAÇÃO NA FORMA DE APURAÇÃO ADOTADA PELA FISCALIZAÇÃO.

Se a Fiscalização apurou o crédito tributário pelo Lucro Real, não é possível manter a autuação, transformando essa forma de apuração em Lucro Arbitrado.

(Acórdão nº 9101-002.569, de 13 de março de 2017, Relatora: Adriana Gomes Rego)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 1998, 1999, 2000, 2001

OMISSÃO DE RECEITAS. ARBITRAMENTO. ALTERAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO DO LANÇAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

As Turmas ordinárias de julgamento não têm competência para alterar o critério jurídico do lançamento realizado, devendo verificar apenas a correção ou incorreção do lançamento efetuado, de modo a mantê-lo ou rechaçá-lo do mundo jurídico.

(Acórdão nº 9101-003.129, de 3 de outubro de 2017, Relator Gerson Macedo Guerra)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 1999, 2000, 2001

NULIDADE. DECISÃO ADMINISTRATIVA QUE MODIFICA CRITÉRIO DO LANÇAMENTO DE IRPJ. CTN, ART. 146. ERRO DE DIREITO. CTN, ART. 149, IV. DECRETO 70.235/1972, ART. 59, II, §3º.

A decisão da DRJ que altera o regime de apuração do IRPJ, de lucro real para lucro presumido, é nula, por ofensa ao artigo 146, do Código Tributário Nacional.

O erro de direito não é passível de correção por julgadores administrativos, em observância ao artigo 149, IV, do Código Tributário Nacional.

O artigo 59, §2º, do Decreto nº 70.235/1972, autoriza seja superada a nulidade do lançamento tributário quando a autoridade julgadora “puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo”. Não há previsão legal para superação da nulidade para prolação de decisão desfavorável ao sujeito passivo.

(Acórdão nº 9101-003.157, de 05 de outubro de 2017, Relatora Cristiane Silva Costa)

Por todo o exposto, voto no sentido de conhecer e, no mérito, negar provimento ao recurso especial da Procuradoria da Fazenda Nacional.

Adiciono no presente voto algumas decisões mais recentes desta turma, demonstrando que a questão encontra-se completamente sedimentada nesta instância superior, *verbis*:

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 ser veiculados em decisão administrativa.

(Acórdão nº 9101-005.429, Sessão de 08 de abril de 2021. Relatora: cons. Edeli Pereira Bessa)

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

Ano-calendário: 2000, 2001

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 ser veiculados em decisão administrativa.

(Acórdão nº 9101-005.699, Sessão de 11 de agosto de 2021. Relator: cons. Livia De Carli Germano)

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.

(Acórdão n.º 9101-005.982, Sessão de 11 de fevereiro de 2022, Relator: cons. Caio Cesar Nader Quintella)

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

Ano-calendário: 1999, 2000, 2001

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

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

(Acórdão n.º 9101-006.189, Sessão de 09 de maio de 2022, Relator: cons. Fernando Brasil de Oliveira Pinto)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA

(IRPJ)

Ano-calendário: 2011

ADOÇÃO DE LUCRO REAL. HIPÓTESE DE ARBITRAMENTO. IMPOSSIBILIDADE DE REAJUSTAMENTO DA BASE DE CÁLCULO.

A adoção do regime de tributação pelo Lucro Real, em hipótese na qual a lei determina o arbitramento do lucro, constitui vício material que impede “salvar” o lançamento, ainda que por meio de reajustamento da base de cálculo.

Nenhum reparo, portanto, cabe à decisão recorrida, que corretamente cancelou o lançamento diante da caracterização de erro de direito quanto ao método de tributação adotado na origem.

(Acórdão n.º 9101-006.308, Sessão de 15 de setembro de 2022. Relator: cons. Luis Henrique Marotti Toselli)

Por todo o exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso especial fazendário.

Conclusão

Por todo o exposto, voto no sentido de conhecer parcialmente do recurso especial da PFN e, no mérito, negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado