



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19515.723055/2013-42
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº **9101-006.829 – CSRF / 1ª Turma**
Sessão de 6 de fevereiro de 2024
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado VIP INDUSTRIA E COMERCIO DE CAIXAS E PAPELÃO ONDULADO LTDA

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2009

RECURSO ESPECIAL. ADMISSIBILIDADE. PREQUESTIONAMENTO. PONTO NÃO EXPRESSAMENTE TRATADO. CONSEQUÊNCIA DIVERGENTE. POSSIBILIDADE.

Ainda que o tema não tenha sido expressamente tratado no acórdão recorrido, há prequestionamento quando o recorrido atribuiu ao lançamento consequência distinta daquela atribuída pelos acórdãos paradigmas.

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

Ano-calendário: 2009

LANÇAMENTO. LUCRO REAL. ALTERAÇÃO. ARBITRAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

A atividade de lançamento é vinculada e obrigatória, nos termos do art. 142, parágrafo único, do CTN. Portanto o arbitramento não é uma opção dada à Autoridade Fiscal, mas uma obrigação quando verificadas as hipóteses do art. 47 da Lei nº 8.981/1995.

Caso a Autoridade Fiscal aplique indevidamente a legislação ao caso concreto, deixando de realizar o arbitramento quando ele seria mandatário, incorre em vício material, que não pode ser sanado no curso do processo administrativo, sob pena de violação aos artigos 145, III, 146 e 149 do CTN e 59, II, do Decreto nº 70.235/1972.

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. Votou pelas conclusões, quanto ao conhecimento e ao mérito, a conselheira Edeli Pereira Bessa, que manifestou ainda intenção de apresentar declaração de voto.

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Luciano Bernart, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Viviani Aparecida Bacchmi, Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic e Fernando Brasil de Oliveira Pinto.

Relatório

Em 11.08.2016, foi proferido o Acórdão n.º 1201-001.508, pela 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento (fls. 10.017/10.049), que manteve a autuação de IRFonte e a respectiva qualificação da multa, cancelou as exigências de IRPJ e CSLL e manteve a responsabilidade de todos os solidários, nos termos da ementa abaixo:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2009

GLOSA DE DESPESAS. LUCRO REAL. LUCRO ARBITRADO.

Incabível a preservação da tributação pelo lucro real quando a autoridade fiscal procede à glosa da quase totalidade das despesas operacionais lançadas; nesse caso, deve o Fisco arbitrar o lucro da pessoa jurídica, pois a tributação pelo lucro real pressupõe a existência de escrituração regular, assim entendida aquela que tem seus lançamentos lastreados por documentos hábeis e idôneos, registrados em livros comerciais e fiscais.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE IRRF

Ano-calendário: 2009

PAGAMENTOS SEM CAUSA OU A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO.

Procede a exigência relativa a pagamentos efetuados, comprovadamente sem causa ou a beneficiários não identificados.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano calendário: 2009

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA SOLIDÁRIA. SÓCIO ADMINISTRADOR. ART. 124, I DO CTN.

Cabe a responsabilização solidária tributária de sócio administrador nos termos do art. 124, I do CTN, devido à realização comum ou conjunta da situação que constitui o fato gerador, pois é solidária a pessoa que realiza conjuntamente com outra, ou outras pessoas, a situação que constitui o fato gerador, ou que, em comum com outras, esteja em relação econômica com o ato, fato ou negócio que dá origem à tributação

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA SOLIDÁRIA. SÓCIO ADMINISTRADOR. ART. 135, III, DO CTN.

Cabe a responsabilização solidária de sócio administrador nos termos do art. 135, III do CTN, pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com infração ao art. 71 da Lei n.º 4.502, de 30 de novembro de 1964.

Contra o referido acórdão, opôs a Fazenda Nacional embargos de declaração (fl. 10.051/10.053), alegando que o Acórdão n.º 1201-001.508 incorreu em contradição, “*pois o argumento ligado a vício na metodologia aplicada para a determinação do tributo, ou seja, a violação do art. 142 do CTN, do art. 10, V do Decreto n.º 70.235, etc enseja a nulidade por vício formal do lançamento de IRPJ e CSLL e não, o seu cancelamento*”. Os referidos embargos foram

admitidos (fl. 10.056/10.058) e, posteriormente, rejeitados pelo Acórdão n.º 1201-002.026 (fls. 10.059/10.067), que não vislumbrou a contradição apontada pela Fazenda Nacional.

Em seguida, a Fazenda Nacional interpôs recurso especial (fls. 10.079/10.106) alegando que o Acórdão n.º 1201-001.508, integrado pelo Acórdão n.º 1201-002.026, conferiu à legislação tributária interpretação divergente daquela dada por outros julgados do CARF quanto às matérias “expressividade da glosa de despesas não é causa de arbitramento” e “possibilidade de ajuste no lançamento”. Para a primeira matéria, indicou como paradigmas os Acórdãos n.ºs 1402-002.210 e 1301-001.814 e, para a segunda, os Acórdãos n.ºs 1402-000.728 e 1401-001.773.

O despacho de admissibilidade (fls. 10.109/10.124) deu parcial seguimento ao recurso especial, apenas com relação à matéria “possibilidade de ajuste no lançamento”, nos seguintes termos:

Da tempestividade

Tratando-se de processo digital encaminhado à PFN na forma do art. 7º da Portaria MF n.º 527, de 2010, tem-se que a intimação pessoal presumida se deu no prazo de 30 dias contados de 26/03/2018 (Despacho de Encaminhamento de e-fl. 10.038). Dessa forma, a intimação presumida da PGFN ocorreu em 28/04/2018. Tendo o processo retornado ao CARF em 26/04/2018 (Despacho de Encaminhamento de e-fl. 10.107), verifica-se que é manifestamente tempestiva a interposição do recurso especial.

ANÁLISE DA DIVERGÊNCIA

1) EXPRESSIVIDADE DA GLOSA DE DESPESAS NÃO É CAUSA DE ARBITRAMENTO

Em relação a essa matéria, foram indicados como paradigmas os Acórdãos n.º 1402-002.210 e o de n.º 1301-001.814, cujas ementas dispõem o seguinte, no relevante: (...)

Análise da divergência em relação ao 1º Paradigma - Ac. n.º 1402-002.210

Arcabouço jurídico (...)

Em primeiro lugar, verifica-se que se trata de uma matéria "fático/dependente", tratando-se mais de questão de prova do que mesmo de divergência na interpretação da legislação.

Da convergência dos julgados

Ademais, a demonstração de que tal matéria é eminentemente de prova ou de quase total dependência fática implica na constatação de que as situações fáticas envolvidas neste tipo de caso quase normalmente não se prestam para fins de demonstração de divergência.

E possuem também uma outra implicação maior ainda, que foi verificada neste caso específico, qual seja, que as decisões sejam convergentes no que diz respeito as expressões genéricas colhidas nos respectivos julgados que foram utilizadas como meio para apontar a divergência (os denominados "conceitos guarda-chuva"): no caso, "expressividade das glosas de despesas que tornariam a escrituração contábil imprestável".

Na verdade, isso revela que o problema identificado pela Recorrente é um problema semântico do alcance da norma, ou seja de vagueza dos conceitos, de uma região de penumbra que os conceitos possuem, sejam eles conceitos empíricos ou não, e que, portanto, essa valoração que se faz preenchendo de conteúdo essa região de vagueza da norma não comporta divergência, mas sim convergência.

A prova da convergência em termos de interpretação das norma envolvida é que determinado termo genérico também valorativo inserido na norma, no caso "expressividade das glosas de despesas que tornariam a escrituração contábil imprestável".

Outra coisa, a Recorrente simplificou demasiadamente a situação fática dos casos em análise ao apontar que a divergência estaria no fato de que no recorrido a simples constatação da expressividade dos valores glosados foram suficientes para impor o arbitramento e cancelar o lançamento e, nos paradigmas isso não aconteceu.

É o que se esclarece melhor no próximo tópico ao detalhar melhor a situação fática de cada caso, demonstrando que o reducionismo feito pela recorrente é que causa uma aparência de divergência.

Da Situação Fática não assemelhada

De toda sorte, mesmo que abstraíssemos o problema identificado anteriormente (convergência em função de se explorar uma indeterminação semântica da norma), o primeiro paradigma ainda tem um agravante maior que seria mais um obstáculo para a admissão da divergência.

Isso porque a glosa de despesas, apesar de seu montante em valor absoluto ser elevado (como aconteceu também no recorrido), na verdade representa apenas uma glosa pontual em determinada conta contábil (não comprometendo a essência das despesas operacionais como ocorreu no recorrido), sendo este ponto considerado pelo primeiro paradigma como muito importante para afastar o arbitramento. Aqui se percebe que a própria natureza do caso é discrepante da natureza do recorrido.

Nesse sentido, veja-se teor do TVF do recorrido que deixa bastante claro que as situações fáticas não são assemelhadas no que pertine ao escopo de abrangência do que foi glosado.

Enquanto no recorrido a glosa foi bem abrangente e esparsa³, com glosas as mais diversas, variando entre todas as despesas diretas e indiretas/custos da empresa, no 1º paradigma a glosa foi bem localizada, restringindo-se a comissões pagas. Ou seja, as situações fáticas não guardam similitude fática para se concluir pela existência de divergência de interpretações. Observe-se que tal aspecto relacionado à natureza glosada das despesas é relevante para se aferir o grau de "prestabilidade" que a contabilidade pode ainda resguardar.

Portanto, além de haver uma convergência em relação ao preenchimento do conteúdo da "lacuna de reconhecimento"⁴; os resultados terem sido divergentes também se devem a uma situação fática diferenciada (no relevante), não se podendo afirmar que houve divergência quanto à interpretação da legislação.

Eis trecho do voto condutor do 2º paradigma demonstrando esse aspecto: (...)

Portanto, OPINO por NÃO admitir a matéria através deste 1º paradigma (1402-002.210), por falta de similitude fática, bem assim convergência dos julgados

Análise da divergência em relação ao 2º paradigma (...)

Da contraposição dos fundamentos expressos nas ementas e nos votos condutores dos acórdãos, evidencia-se que **a recorrente também não obteve êxito ao demonstrar a ocorrência do alegado dissenso jurisprudencial** por motivos equivalentes aos que foram analisados para o 1º Paradigma.

Novamente estamos diante um problema de **alcance da norma**, cabe aqui tudo que se colocou retro para o 1º paradigma em termos de convergência entre julgados.

Da situação fática não assemelhada

Outrossim, este segundo paradigma ainda tem um agravante, pois também tal qual o paradigma anterior, aqui se percebe que a própria natureza do caso é também discrepante do recorrido.

Nesse sentido, veja-se o teor do voto condutor deste paradigma (abaixo transcrito) deixa bastante claro que as situações fáticas não são assemelhadas no que pertine ao escopo de abrangência do que foi glosado.

Enquanto no recorrido a glosa foi bem abrangente e esparsa⁵, com glosas as mais diversas, variando entre todas as despesas diretas e indiretas/custos da empresa, no 2º

paradigma foi feita a ressalva, não encontrada no recorrido de que a glosa foi bem localizada, ou seja, em que "**as demais despesas necessárias ao desempenho das atividades da pessoa jurídica foram mantidas**". (...)

Ou seja, as situações fáticas também não guardam similitude fática para se concluir pela divergência de interpretações. Observe-se que tal aspecto relacionado à natureza glosada das despesas é relevante para se aferir o grau de "prestabilidade" que a contabilidade pode ainda resguardar.

Portanto, além de haver uma convergência em relação ao preenchimento do conteúdo da "lacuna de reconhecimento"⁶; os resultados terem sido divergentes pode ser reputado à situação fática diferenciada.

Pelo exposto, OPINO por não ADMITIR a divergência desta matéria.

2) DA POSSIBILIDADE DE AJUSTE NA FALTA DO ARBITRAMENTO

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

Segue trecho do recurso especial da Fazenda Nacional em que procura demonstrar esta divergência: (...)

Da situação fática assemelhada

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

Da Divergência

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

Eis trecho do segundo paradigma, justificando o porquê desses ajustes: (...)

Diante do exposto, OPINO por **DAR SEGUIMENTO** ao Recurso Especial, interposto pela Fazenda Nacional, admitindo a rediscussão desta matéria pelos 2(dois) paradigmas.

CONCLUSÃO:

Por todo o exposto, em juízo **prelibatório OPINO por DAR SEGUIMENTO PARCIAL** ao Recurso Especial (art. 68, §2º, do Anexo II do RICARF) para que seja rediscutida apenas a matéria "**2) Da possibilidade de ajuste na falta do arbitramento**"

E NEGAR SEGUIMENTO à matéria "**1) Expressividade da glosa de despesas não é causa de arbitramento**".

Contra tal decisão, manejou a Fazenda Nacional agravo (fls. 10.126/10.135), que foi parcialmente acolhido, determinando-se o retorno dos autos à 2ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento para que seja promovida a análise do acórdão paradigma nº 1301-001.814, já que, na suposta análise da similitude com tal acórdão, foram transcritos trechos do Acórdão nº 1402-002.210 (10.138/10.146).

Diante disso, foi proferido exame complementar de admissibilidade de recurso especial (fls. 10.149/10.157):

REANÁLISE DO SEGUNDO PARADIGMA (acórdão nº 1301-001.814) - NO TEMA: 1) EXPRESSIVIDADE DA GLOSA DE DESPESAS NÃO É CAUSA DE ARBITRAMENTO (...)

Reconhece-se que de fato, o conteúdo do segundo paradigma não foi analisado e foi transcrito em seu lugar, por equívoco, trechos do primeiro paradigma.

Dito isto, passa-se a reanálise deste segundo paradigma.

Da situação fática não assemelhada

Embora ainda aqui se ratifique o fato de a divergência girar em torno do problema de alcance da norma, envolvendo muito mais elementos fáticos dependentes (matéria de prova) e assim, geralmente, os referidos caso não se prestarem à uniformização, é bom que se ressalve que a divergência pode se instalar, sim, em casos tais em que as situações fáticas se comprovem deveras assemelhadas. É que nestes casos, ou seja diante de fatos bastante assemelhados, se os resultados são divergentes, a interpretação que se dá a norma de alguma forma também poderia ser considerada divergente, mesmo tratando-se do alcance da norma envolvendo muito mais aspectos fáticos.

Porém este não é também o caso para este segundo paradigma (n.º 1301- 001.814), pois não há a similitude fática necessária a ensejar a comprovação da divergência. É de se ver.

Enquanto no recorrido, o a glosa foi bem abrangente e esparsa², com glosas as mais diversas, variando entre todas as despesas diretas e indiretas/custos da empresa, no 2º paradigma não há dúvida alguma pelo contexto fático do que foi glosado que a situação é bem localizada, restringindo-se apenas à glosa parcial de seus custos diretos através de compras efetuadas a apenas 2(dois) fornecedores.

Eis trecho do recorrido demonstrando que a glosa basicamente incidiu sobre custos diretos (nota inidôneas): (...)

A Corroborar o fato de que a glosa total foi limitada basicamente à glosa de custos inidôneos de apenas 2(duas) fornecedores, segue abaixo trechos do TVF: (...)

Como se vê pela tabela acima, a outra glosa "despesas não dedutíveis" não se tratou de uma glosa feita pela própria Fiscalização, mas apenas a constatação de que despesas consideradas não dedutíveis pelo próprio contribuinte não foram adicionadas ao lucro real em tempo oportuno para a tributação do resultado tributável do exercício. Pela natureza desta última glosa, bem se vê que ela não serve de parâmetro para efeito de quantificação e avaliação do montante glosado pela fiscalização que desse ensejo a tornar a escrituração imprestável.

Dessa forma, verifica-se do cotejo dos números expostos na tabela acima, representando todos os custos+despesas declaradas, que a glosa de custos diretos da autuação representou apenas 39,89% dos custos/despesas totais: (...)

Nesse passo, além de o alcance da glosa de custos não guardar correlação com a encontrada no Ac. recorrido, o percentual de quanto do custo foi glosado em relação ao custo total ficou bem aquém do encontrado no Ac. Recorrido: no recorrido correspondeu a 57,47% dos custos (diretos e indiretos + despesas), enquanto no segundo paradigma esse percentual se deu bem abaixo dos 50% (39,89%).

Sendo este mais um elemento fático que torna os casos desassemelhados não passível assim de comparação para fins de demonstração da divergência.

Outros 2(dois) fatos que foram considerados relevantes pelo Ac. Recorrido para efeito de se chegar à conclusão de que o lucro deveria ter sido arbitrado foram: primeiro, o elevado valor da glosa em termos absolutos chegando a quase 100.000.000,00 de glosa de custos (R\$94.569.728,59), bem acima dos 27.530.337,09 do encontrado no segundo paradigma. (...)

Por fim, o outro fato presente no recorrido e que discrepa do paradigma, trata-se haver sido constatado pelo voto condutor situações outras de falta de entrega de documentos/livros fiscais que já permitiriam o arbitramento do lucro por outros motivos.

Eis abaixo trecho do recorrido a esse respeito: (...)

Por todo o exposto, em face da falta de similitude fática, OPINO por NÃO ADMITIR esta matéria através do segundo paradigma (Ac. n.º 1301-001.814).

CONCLUSÃO

Por todo o exposto, OPINO por NEGAR SEGUIMENTO em relação ao escopo deste despacho complementar de admissibilidade ao Recurso Especial (art. 68, §2º, do Anexo II do RICARF) em relação ao primeiro Tema "1) Expressividade da glosa de despesas não é causa de arbitramento" (Segundo paradigma - Ac. n.º 1301-001.814).

Contra tal decisão, interpôs a Fazenda Nacional novo agravo (fls. 10.159/10.165), que foi rejeitado (fls. 10.168/10.178).

Em seguida, intimado, o contribuinte, VIP INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE CAIXAS E PAPELÃO ONDULADO LTDA (fls. 10.226/10.237; 10.300/10.312; 10.342/10.354), e os responsáveis solidários JOSÉ DOMINGOS FERREIRA (fls. 10.255/10.267), FRANCISCO ESTEVES DE ARAÚJO (fls. 10.270/10.282) e VALDIR SOARES DE MELLO (fls. 10.285/10.297) opuseram embargos de declaração, alegando omissões no Acórdão n.º 1201-001.508 relativas à infração de Imposto de Renda Retido na Fonte. Os referidos embargos foram parcialmente admitidos (fls. 10.407/10.414) e acolhidos com efeitos infringentes, nos termos do Acórdão n.º 1201-003.351, para afastar a quantia de R\$ 10.107.990,29 (R\$ 7.950.972,29 – “dividendos a pagar” + R\$ 2.157.018,00 – “comissões sobre vendas”) da tributação pelo IR-Fonte (fls. 10.416/10.444).

Contra o Acórdão n.º 1201-003.351, a Fazenda Nacional opôs embargos de declaração, alegando contradição, tendo em vista que a demanda foi reapreciada no referido julgado, ultrapassando-se os limites dos embargos de declaração (fls. 10.446/10.448).

Em 20.03.2020, os embargos foram rejeitados (fls. 10.452/10.456). E, em seguida, a Fazenda Nacional interpôs novo recurso especial (fls. 10.458/10.471), sustentando que o Acórdão n.º 1201-003.351 conferiu à legislação tributária interpretação divergente daquela dada por outros julgados do CARF quanto à matéria “instrumento recursal adequado nos casos de *erro in judicando*”. Indicou como paradigmas os Acórdãos nos 3403-002.844 e 2302-003.544.

O exame de admissibilidade do novo recurso especial manejado pela Fazenda Nacional (fls. 10.475/10.490) negou seguimento ao recurso por ausência de similitude fática entre o recorrido e os paradigmas. Contra tal decisão, a Fazenda Nacional interpôs agravo (fl. 10.492/10.501), que foram rejeitados (fls. 10.504/10.522).

Em 09.03.2021, o contribuinte peticionou nos autos informando que, no que tange à matéria “expressividade da glosa de despesas não é causa de arbitramento”, houve decisão administrativa definitiva favorável a ora Recorrida, tendo em vista o esgotamento da via recursal e, ao final, requerendo que seja realizada a liquidação dos débitos tributários, a fim de que sejam excluídos do lançamento fiscal os valores cobrados a título do IRPJ e da CSLL referente à glosa das despesas operacionais lançadas (fls. 10.582/10.586).

Em 03.10.2022, o contribuinte peticionou, novamente, nos autos, requerendo celeridade processual (fls. 10.600/10.601).

Não obstante o longo trâmite processual após o julgamento do recurso voluntário, bem como os inúmeros recursos interpostos pelas partes, ao fim e ao cabo, resta submetida à presente 1ª Turma da CSRF apenas a divergência interpretativa suscitada no recurso especial da Fazenda Nacional relativa à matéria “da possibilidade de ajuste na falta do arbitramento”, para a qual foram aceitos como paradigma os Acórdãos n.ºs 1402-00.728 e 1401-001.773.

No mérito, com relação a tal matéria, busca a Fazenda Nacional, em seu primeiro recurso especial (fls. 10.079/10.106) que, mantido o entendimento de que deveria ter sido utilizado o método do arbitramento, deve ser efetuado o recálculo do valor devido, com a preservação parcial do lançamento. Isso porque, em resumo, (i) caso se considere que houve equívoco na apuração do tributo devido pelo contribuinte, não havendo dúvida quanto à infração imputada ao sujeito passivo, torna-se necessário realizar ajustes no lançamento, com o intuito de se preservar o direito da Fazenda Pública na constituição do correto montante do crédito tributário; e (ii) é desnecessário e ilegal o cancelamento do presente lançamento, bastando sua revisão pela autoridade julgadora, procedendo-se aos ajustes necessários, para sanar eventuais equívocos na determinação da matéria tributável.

Neste ponto, o contribuinte, VIP INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE CAIXAS E PAPELÃO ONDULADO LTDA (fls. 10.385/10.388), e os responsáveis solidários, FRANCISCO ESTEVES DE ARAÚJO (fls. 10.391/10.394), VALDIR SOARES DE MELLO (fls. 10.397/10.400) e JOSÉ DOMINGOS FERREIRA (10.403/10.406), por sua vez, apresentaram contrarrazões, sustentando, em síntese, que: (i) a incorreção na forma de determinação da base tributável determina o cancelamento do auto de infração; (ii) o Fisco deveria ter arbitrado o lucro tributável da Recorrida no momento da autuação, não agindo no momento oportuno, não há como admitir ajustes no momento da decisão, por não ser possível ultimar lançamento no acórdão; (iii) a modificação do lançamento por iniciativa de ofício da autoridade administrativa, consoante dispõe o inciso III do art. 145 do CTN, só se torna possível em casos específicos, relacionados no art. 149 do CTN. Não houve insurgência contra a admissibilidade do recurso especial.

É relatório.

Voto

Conselheira Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic, Relatora.

I – ADMISSIBILIDADE

O prazo para o sujeito passivo e para a Fazenda Nacional interpor recurso especial é de 15 dias contados da data de ciência da decisão recorrida. E eventuais embargos de declaração opostos tempestivamente, isto é, no prazo de 5 dias da ciência do acórdão embargado, interrompem o prazo para a interposição de recurso especial¹. Ainda, de acordo com o art. 5º do Decreto nº 70.235/1972, os prazos são contínuos, excluindo-se na sua contagem o dia do início e incluindo-se o do vencimento. Ademais, os prazos só se iniciam ou vencem em dia de expediente normal no órgão em que corra o processo ou deva ser praticado o ato.

No exame da admissibilidade do recurso especial, além da tempestividade e dos demais requisitos contidos na legislação, é preciso verificar: (i) o prequestionamento da matéria, que deve ser demonstrado pelo recorrente com a precisa indicação na peça recursal do prequestionamento contido no acórdão recorrido, no despacho que rejeitou embargos opostos tempestivamente ou no acórdão de embargos; e (ii) a divergência interpretativa, que deve ser

¹ Tais previsões estavam contidas nos artigos 65 e 68, do Anexo II, do Regimento Interno do CARF (“RICARF”) aprovado pela Portaria MF nº 343/2015 e, atualmente, são objeto dos artigos 119 e 116 do RICARF aprovado pela Portaria MF nº 1.634/2023.

demonstrada por meio da indicação de até duas decisões por matéria, bem como dos pontos nos paradigmas que divirjam de pontos específicos do acórdão recorrido. Com relação à divergência, o Pleno da CSRF concluiu que “a divergência jurisprudencial deve ser comprovada, cabendo a quem recorre demonstrar as circunstâncias que identifiquem ou assemelhem os casos confrontados, com indicação da similitude fática e jurídica entre eles”².

No presente caso, a tempestividade foi devidamente analisada no despacho de admissibilidade (fls. 10.109/10.124).

No que se refere ao prequestionamento, a necessidade de discussão da matéria objeto do recurso especial ora em análise, qual seja, “da possibilidade de ajuste na falta do arbitramento”, surgiu, apenas, com a prolação do Acórdão n.º 1201-001.508, que cancelou o lançamento de IRPJ e CSLL “*em virtude de incorreção na determinação do quantum debeat, por ter a fiscalização utilizado procedimento inaplicável ao caso, uma vez que preservou a tributação pelo lucro real mesmo quando deveria, obrigatoriamente, arbitrar o lucro*”. A Fazenda Nacional argumenta que não seria caso de cancelamento do lançamento, mas, sim, de ajuste no valor em exigência.

O tema **não** foi expressamente tratado no Acórdão n.º 1201-001.508 – tendo em vista que, frise-se, apenas com o cancelamento do lançamento é que surgiu para a Fazenda Nacional o interesse em discutir a possibilidade de ajuste no lançamento quando se entende que é caso de arbitramento e não de exigência do IRPJ e CSLL na sistemática do lucro real. O tema **tampouco** foi objeto de embargos de declaração (fl. 10.051/10.053), que versavam, apenas, sobre a natureza do vício que resultou no cancelamento do lançamento, se material ou formal. Diante disso, pode-se entender que, no presente caso, o recurso especial não deve ser conhecido por ausência de prequestionamento.

No entanto, a meu ver, o Acórdão n.º 1201-001.508, ao cancelar o auto de infração por ter a Autoridade Fiscal apurado o IRPJ e a CSLL pela sistemática do lucro real, quando, no seu entendimento, a sistemática correta seria o arbitramento, ainda que de forma implícita, afastou a possibilidade de apenas “ajustar” o lançamento. E essa consequência é divergente daquela conferida pelos Acórdãos n.ºs 1402-000.728 e 1401-001.773, nos quais os conselheiros consideraram incorreta a autuação com base no lucro real, mas, ao invés de cancelar o auto de infração, houveram por bem “ajustar” a apuração de acordo com a sistemática do lucro arbitrado.

No Acórdão paradigma n.º 1402-000.728, o Relator entendeu que “*a contabilidade da empresa não merece credibilidade, pois os valores das transações omitidas superam ao montante das operações registradas*”. Isso porque “*Não se pode conferir credibilidade à contabilidade, só porque ela preenche os requisitos formais, quando materialmente se verifica que ela não reflete a realidade da empresa*”. E concluiu que, nestas situações, os incisos I e II, do artigo 47 da Lei n.º 8.981/1997 e artigos 529 e 530, do Regulamento do Imposto de Renda, impõe – e não facultam - que o lucro deva ser arbitrado. Como consequência, deu parcial provimento ao recurso voluntário do contribuinte “*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*”.

Por sua vez, no Acórdão paradigma n.º 1401-001.773, o Redator designado verificou que “*os valores lançados pelo regime do lucro real pelo cotejo de receitas e despesas levam a margens impraticáveis*”, o que evidencia “*que a escrituração não reflete a realidade dos*

² Acórdão n.º 9900-00.149. Sessão de 08/12/2009.

fatos econômicos praticados pela empresa e, portanto, não é possível aferir o lucro real". Neste caso - e apenas neste -, o acórdão enfrenta expressamente a questão da consequência da opção indevida pelo lançamento na sistemática do lucro real, quando o correto seria o arbitramento. Confira-se:

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 nº 140200.728, de 24/11/2011.

Ademais, esta Turma teve oportunidade de enfrentar o tema no acórdão 1401001.737, de 04/10/2016, cujo voto vencedor foi da lavra do ilustre Conselheiro Marcos de Aguiar VillasBôas, que seguiu sem ressalvas. Abaixo, transcrevo seus fundamentos:

A Recorrente alega que deveria ser utilizado o procedimento de arbitramento para cálculo dos tributos devidos, em vez de acrescentar as receitas entendidas como omitidas ao resultado e tributá-las.

Essa discussão é muito séria e merece algumas reflexões. Tem sido extremamente comum no CARF, há vários anos, a utilização desse ponto de dúvida entre a utilização do arbitramento e o regime de tributação escolhido pela empresa para efeito de cancelar lançamentos por meio dos quais se cobra tributos claramente devidos.

Quando o lançamento utilizou o arbitramento, alega-se que era possível cobrar os tributos pelo regime escolhido pela contribuinte; quando o lançamento emprega o lucro real, opção feita pela contribuinte, essa alega que era preciso realizar o arbitramento para que não se chegasse a um valor fora da realidade.

Assim, aproveitando-se de uma questão em torno da qual gira uma certa subjetividade, o CARF tem cancelado alguns Autos de Infração que cobram débitos relevantes por uma questão que poderia ser solucionada nos próprios autos, sem necessidade de recorrer a uma medida tão drástica e grave como a declaração de nulidade de todo o lançamento, especialmente nos casos em que os próprios julgadores reconhecem que houve omissão deliberada de receitas. (...)

Em havendo maiores dúvidas sobre qual procedimento deve ser aplicado, uma vez comprovada a infração, o CARF não pode se prender a formalidades que sejam transponíveis para "liberar" contribuintes que claramente não cumpriram com as suas obrigações.

Repita-se: a decisão pela utilização ou não do arbitramento está sujeita à interpretação de cada indivíduo, de forma que podem haver distintas percepções acerca do que seja uma contabilidade imprestável, por exemplo.

Se o próprio contribuinte, objetivando obter a nulidade do Auto de Infração para não pagar tributos flagrantemente devidos, pedir que, em vez de pelo arbitramento, a apuração do lançamento seja feita pelo lucro real, e vice-versa, quando a DRJ ou o CARF compreenderem que o contribuinte tem razão no tocante à forma de apuração do tributo, deverá simplesmente recalcular os tributos devidos e, havendo dificuldade, baixar o processo em diligência, abrindo ainda espaço para que o contribuinte tenha a oportunidade de se manifestar acerca de algum problema que eventualmente vislumbre no novo cálculo.

Essa é uma saída que não prejudica o direito de defesa do contribuinte, quando, ele mesmo, pediu a aplicação daquele regime de apuração utilizado. Aberto espaço para se defender acerca de algum eventual erro nos cálculos, fica completamente preenchido o seu contraditório.

O que não se pode conceber mais é o cancelamento de lançamentos de tributos claramente devidos por conta de filigranas interpretativas, e isso mesmo que tenha

havido um mero lapso do Auditor Fiscal no momento de escolher a forma de apuração dos tributos devidos.

Tanto a Fiscalização quanto os contribuintes podem cometer equívocos que não geram prejuízo a todo o seu trabalho. De ambos lados, deve haver análise cuidadosa caso a caso para aproveitar ao máximo o que mantém coerência com as normas mais fundamentais no direito tributário e, portanto, isso pode levar a, ocasionalmente, abrandar as formalidades, contanto que sejam garantidos os direitos de defesa e de contraditório.

É muito comum que o julgador seja muito mais duro com os outros do que ele seria com ele mesmo, sobretudo se tem uma visão que já pende para um dos lados da relação tributária, o que é completamente indesejável.

A atividade de julgar não é um jogo mecânico, por meio do qual se escolhe determinadas saídas a partir de causas que lhe servem supostamente de gatilho. Assim, "se aplicou o regime do lucro real e eu entendo que é arbitramento, cancelo o Auto de Infração".

Não pode ser assim, a menos que o objetivo seja continuar fazendo quem deve não pagar e quem não deve pagar tributos. Esse tipo de visão acerca das decisões é, com o devido respeito aos que lhe defendem, atrasada e não condiz com a necessidade de perspectiva pragmática que o direito requer, perspectiva de procurar solucionar problemas com o máximo de bom senso e justiça, ainda que esses sejam conceitos um tanto indeterminados, como o é o próprio direito e suas normas.

Julga-se aqui fatos do mundo concreto e os resultados desses julgamentos impactam na realidade, afetando a vida de milhões de pessoas. Ao se obrigar a pagar quem não deve, pode-se levar uma empresa a fechar, terminando com vagas de trabalho e prejudicando inúmeras famílias.

Ao se liberar do pagamento de tributos o contribuinte que claramente deve, apenas por conta de uma formalidade ou de um pequeno equívoco da Fiscalização, significa reduzir a arrecadação e levar o Estado a crises fiscais, que põem o país em crises econômicas e, muitas vezes, políticas, causando prejuízos a milhões de pessoas.

Ao se cancelar Autos de Infração que cobram tributos claramente devidos, incentiva-se as fraudes, sonegações e afins, gerando, como dito, menos receitas e, por óbvio, aumento de tributação para cobrir o rombo deixado. Prejudica-se, assim, toda a sociedade, a nação.

O dever de pagar ou não tributo não pode ficar se equilibrando em cima de um fino pilar, que é a escolha da forma de apuração do tributo flagrantemente devido pelo Autuante. Esse pode cometer equívocos e, de qualquer forma, entender que os "equívocos" existiram é um ato que depende de alguma subjetividade.

Alguns têm uma visão errada do processo administrativo fiscal brasileiro no sentido de que o Autuante tem que ser perfeito ou de que praticamente qualquer equívoco dele leva à nulidade sob o argumento de um direito de defesa do contribuinte.

É engano acreditar que se protege a sociedade ao fazer algo do tipo, que se está protegendo o direito fundamental e essencial de defesa do cidadão. Em casos desse tipo, em verdade, uma vez comprovada a omissão de receitas e afins, mas cancelada a autuação por conta da forma de apuração escolhida pelo Autuante, utiliza-se uma filigrana técnica para liberar fraudadores e sonegadores das suas dívidas. Essa é a perspectiva mais aderente à realidade dos fatos.

Por outro lado, como dito, o caso aqui é mais simples, não parecendo haver dúvidas de que as faltas ou divergências nos registros das notas fiscais requeiram um arbitramento da base de cálculo, de modo que, no entendimento deste Relator, a Fiscalização não cometeu nenhum equívoco.

Isso posto, adoto as mesmas razões de decidir para reajustar a exigência para o patamar das regras do lucro arbitrado.

Vê-se, portanto, que a mesma situação fática (lançamento pela sistemática do lucro real quando o correto, de acordo com o CARF, seria pelo lucro arbitrado) resultou em consequências distintas no acórdão recorrido e nos paradigmas – ainda que as razões de assim fazer não estejam expressas em todos os acórdãos. Diante disso, entendo que a matéria “da possibilidade de ajuste na falta do arbitramento” está prequestionada e há divergência interpretativa entre os acórdãos recorrido e paradigmas.

Portanto, presentes estão os requisitos de admissibilidade, razão pela qual deve ser CONHECIDO o RECURSO ESPECIAL.

II – MÉRITO

No mérito, nos cumpre examinar se é possível “ajustar” o lançamento efetuado com base no lucro real, de modo a exigir os tributos apurados pela sistemática do lucro arbitrado.

A atividade de lançamento é vinculada e obrigatória, nos termos do art. 142, parágrafo único, do CTN. Portanto o arbitramento não é uma opção dada à Autoridade Fiscal, mas uma obrigação quando verificadas as hipóteses do art. 47 da Lei nº 8.981/1995³. Tanto é assim que o próprio *caput* do referido dispositivo adota tom imperativo ao determinar que o lucro da pessoa jurídica “será” arbitrado e, em seguida, listar as hipóteses em que isso deve ocorrer.

Na hipótese de a Autoridade Fiscal aplicar indevidamente a legislação ao caso concreto, deixando de realizar o arbitramento quando ele seria mandatário – como entenderam os julgadores no Acórdão nº 1201-001.508 -, incorre em vício material, que não pode ser sanado no curso do processo administrativo. Em outras palavras: alterar a sistemática de apuração do IRPJ e da CSLL não implica em “mero ajuste” nos valores em exigência, mas, sim, na correção de um erro incorrido pela Autoridade Fiscal no momento da lavratura do auto de infração – o que não é permitido.

Como explica Thais De Laurentiis⁴, a “inadequação entre motivos de fato e de direito, o que ocorre quando os fatos verificados não se subsomem na hipótese normativa” é um dos vícios quanto ao motivo que podem acometer o ato administrativo e sua consequência, quando verificada no curso do processo administrativo, é a decretação de nulidade do ato pelo órgão de julgamento por vício material. E, sobre o tema, acrescenta⁵:

Não poderá uma instância do contencioso administrativo ou judicial suprir tal vício, por ser inconvaleável (vide item 3.2.3). Vale dizer, está vedada qualquer tentativa de alteração do ato administrativo de lançamento para suprir o vício material que lhe acomete em um processo de revisão, seja de ofício (por autotutela da administração), seja por decisão administrativa (por força do direito de defesa via processo administrativo garantido aos contribuintes), pois, constatado o vício, obrigatória a decretação de nulidade.

³ Sobre o tema: MARTINS, Ives Gandra da Silva; MURGEL, Maria Inês. Base de cálculo do lucro arbitrado para apuração do IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro - A forma jurídica para calculá-la. In *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, n.193, p. 173-187, 2011, p. 180; e TEIXEIRA, Alexandre Alkmim. Capacidade contributiva na tributação da renda: entre o lucro real e o arbitramento nas omissões de receitas e glosas de despesa. In: MANEIRA, Eduardo; TORRES, Heleno Taveira (Coord.). *Direito tributário e a Constituição: homenagem ao Professor Sacha Calmon Navarro Coêlho*. p. 67-84. São Paulo: Quartier Latin, 2012, p. 74.

⁴ Mudança de Critério Jurídico pela Administração Tributária. São Paulo: IBDT, 2022. p. 273-274.

⁵ LAURENTIIS, Thais De. Mudança de Critério Jurídico pela Administração Tributária. São Paulo: IBDT, 2022, p. 274.

A impossibilidade de convalidação de um ato administrativo eivado de vício material é reforçada pelo teor dos artigos art. 145, III e 149 do CTN, que versam, de forma taxativa, sobre as hipóteses em que o lançamento pode ser revisto pela Autoridade Administrativa, não listando, dentre elas, o cometimento de erro na aplicação da legislação.

Ademais, a convalidação de um auto de infração lavrado para exigência de IRPJ e CSLL pelo lucro real, quando, na visão do órgão julgador, o correto seria a adoção da sistemática do lucro arbitrado, implicaria em inegável modificação do critério jurídico adotado pela Autoridade Administrativa no exercício de lançamento em consequência de decisão administrativa, o que é expressamente vedado pelo art. 146 do CTN.

E, ainda que, por hipótese, fosse admitida a alteração no critério jurídico, não foi oportunizado ao contribuinte a apresentação de defesa contra o lançamento na sistemática do lucro arbitrado, donde se extrai que autorizar o “ajuste” pretendido pela Fazenda Nacional no curso do processo administrativo implicaria em inegável cerceamento do direito de defesa do contribuinte, o que é causa de nulidade da decisão, nos termos do art. 59, II, do Decreto nº 70.235/1972.

Por fim e em reforço à impossibilidade de alterar o lançamento indevidamente efetuado pelo lucro real, quando o correto seria lucro arbitrado, é o entendimento esposado pela doutrina e jurisprudência acerca da manutenção do arbitramento quando o contribuinte apresenta livros e documentos no curso do processo administrativo. Explica-se: na hipótese de arbitramento prevista no art. 47, III, da Lei nº 8.981/1995⁶, a apresentação de documentos contábeis e fiscais pelo contribuinte, no curso do processo administrativo, não invalida o lançamento efetuado com base no lucro arbitrado ou autoriza a mudança na sistemática de apuração. Isso porque, como explica Ives Gandra da Silva Martins, não existe “arbitramento condicional”, ou seja, “o ato administrativo de lançamento não pode ser modificado pela posterior apresentação dos documentos e livros cuja inexistência ou recusa de apresentação motivaram o arbitramento”⁷.

Sobre o tema já se manifestou o CARF em diversas oportunidades, o que culminou na aprovação, em 29.11.2010, da Súmula CARF nº 59, com efeitos vinculantes para toda a administração tributária federal: “A tributação do lucro na sistemática do lucro arbitrado não é invalidada pela apresentação, posterior ao lançamento, de livros e documentos imprescindíveis para a apuração do crédito tributário que, após regular intimação, deixaram de ser exibidos durante o procedimento fiscal”.

Ou seja: da mesma forma que a apresentação posterior de livros e documentos pelo contribuinte não invalida um lançamento efetuado pela sistemática do lucro arbitrado, o lançamento efetuado erroneamente pelo lucro real não pode ser “ajustado”, para que os tributos sejam exigidos na sistemática do lucro arbitrado.

Portanto, em resumo, voto por negar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional pelas seguintes razões: (i) o arbitramento é uma obrigação quando verificadas as

⁶ “Art. 47. O lucro da pessoa jurídica será arbitrado quando:

III - o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o livro Caixa, na hipótese de que trata o art. 45, parágrafo único

⁷ MARTINS, Ives Gandra da Silva; MURGEL, Maria Inês. Base de cálculo do lucro arbitrado para apuração do IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro - A forma jurídica para calculá-la. In *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, n.193, p. 173-187, 2011, p. 179.

hipóteses do art. 47 da Lei n.º 8.981/1995; (ii) a Autoridade Fiscal, ao aplicar indevidamente a legislação ao caso concreto, deixando de realizar o arbitramento quando ele seria mandatório, incorre em vício material, que não pode ser sanado no curso do processo administrativo; (iii) os artigos 145, III e 149 do CTN versam, de forma taxativa, sobre as hipóteses em que o lançamento pode ser revisto pela Autoridade Administrativa, não listando, dentre elas, o cometimento de erro na aplicação da legislação; (iv) a convalidação de um auto de infração lavrado para exigência de IRPJ e CSLL pelo lucro real, quando, na visão do órgão julgador, o correto seria a adoção da sistemática do lucro arbitrado, implicaria em inegável modificação do critério jurídico adotado pela autoridade administrativa no exercício de lançamento em consequência de decisão administrativa, o que é expressamente vedado pelo art. 146 do CTN; (v) ainda que, por hipótese, fosse admitida a alteração no critério jurídico, não foi oportunizada ao contribuinte a apresentação de defesa contra o lançamento na sistemática do lucro arbitrado, donde se extrai que autorizar o “ajuste” pretendido pela Fazenda Nacional no curso do processo administrativo implicaria em cerceamento do direito de defesa do contribuinte, o que é causa de nulidade da decisão, nos termos do art. 59, II, do Decreto n.º 70.235/1972; e (vi) da mesma forma que não se pode modificar um lançamento pelo lucro arbitrado em razão da apresentação posterior de livros e documentos pelo contribuinte, não se pode “ajustar” o lançamento efetuado pela sistemática do lucro real, quando o correto seria o arbitramento.

No mesmo sentido do aqui decidido são, dentre outros, os seguintes acórdãos desta 1ª Turma da CSRF: 9101-005.429 (08/04/2021, relatoria da Conselheira Edeli Pereira Bessa), 9101-005.699 (11/08/2021, relatoria da Conselheira Livia De Carli Germano) e 9101-005.719 (01/09/2021, relatoria do Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado).

III – CONCLUSÕES

Diante do exposto, voto por CONHECER do RECURSO ESPECIAL e, no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO.

(documento assinado digitalmente)

Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic

Declaração de Voto

Conselheira Edeli Pereira Bessa

O recurso especial da PGFN teve seguimento na matéria “da possibilidade de ajuste na falta do arbitramento”, com base nos paradigmas n.º 1402-00.728 e 1401-001.773. Argumenta que *o Colegiado a quo entendeu que a autoridade fiscal equivocou-se quanto ao regime de apuração dos tributos. Isso porque procedeu o lançamento com base na sistemática do lucro real quando deveria ter realizado o lançamento pela sistemática do arbitramento. Nesse contexto, resolveu cancelar a autuação.* Já os paradigmas promoveram ajuste no cálculo

do IRPJ e da CSLL devidos, *que inicialmente haviam sido calculados pelo lucro real, à sistemática do arbitramento*. Conclui a demonstração da divergência asseverando que:

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

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

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

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

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

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

No mérito, invoca os fundamentos do segundo paradigma para defender que:

Ora, caso se considere que houve equívoco na apuração do tributo devido pelo contribuinte, não havendo dúvida quanto à infração imputada ao sujeito passivo, torna-se necessário realizar ajustes no lançamento, com o intuito de se preservar o direito da Fazenda Pública na constituição do correto montante do crédito tributário.

Trata-se de mero ato para salvaguardar eventual crédito tributário representado pelo presente lançamento, não havendo razão plausível para se declarar a sua improcedência, se o mesmo pode ser ajustado.

Portanto, desnecessário e ilegal o cancelamento do presente lançamento, bastando-se sua revisão pela autoridade julgadora, procedendo-se os ajustes necessários, para sanar eventuais equívocos na determinação da matéria tributável.

Os sujeitos passivos contestam apenas o mérito, defendendo que *a incorreção na forma de determinação da base tributável determina o cancelamento do auto de infração*.

As exigências de IRPJ e CSLL decorreram da glosa de diversos custos e despesas, parte delas com acréscimo de multa qualificada. A apuração se deu sob a sistemática do lucro real trimestral. O Colegiado *a quo* assim decidiu:

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em: a) manter a autuação do IRFonte e respectiva qualificação da multa, vencido o Conselheiro Ronaldo Apelbaum, que afastava a qualificação; b) cancelar as exigências de IRPJ e CSLL, vencidos os Conselheiros Roberto Caparroz e José Carlos, que as mantinham, reduzindo, apenas, a qualificação da multa em relação à depreciação e a exclusão do valor exigido em duplicidade; c) manter a responsabilidade de todos os solidários, vencido o Conselheiro Ronaldo, que afastava a responsabilidade dos Srs. Francisco Esteves de Araújo e José Domingos Ferreira. Fez sustentação oral o Dr. Airton Ferreira, OAB 156.464/SP. Designada para redigir o voto vencedor acerca da qualificação do IRFonte e responsabilidade solidária a Conselheira Eva Maria Los.

Houve embargos de declaração opostos pela PGFN, que foram rejeitados no Acórdão n.º 1201-002.026, afirmando-se que o vício constatado no lançamento era de natureza material.

O voto condutor do acórdão recorrido afasta a arguição de erro no lançamento por inexistir evidências de que a Contribuinte teria optado pela apuração anual do lucro real, mas concorda com a defesa de que apuração deveria ter se dado mediante arbitramento dos lucros, vez que *o Agente Fiscal, durante o processo fiscalizatório, glosou praticamente o total dos custos/despesas, diretos e indiretos, necessários para a fabricação dos produtos da Recorrente.*

Traz o argumento de que a autoridade lançadora deveria ter simulado os cálculos de arbitramento, e adiciona que a glosa significativa de custos e despesas indicaria que a Contribuinte não possuía escrituração regular. Conclui, assim, *que a exigência fiscal não merece prosperar, em virtude de incorreção na determinação do quantum debeat, por ter a fiscalização utilizado procedimento inaplicável ao caso, uma vez que preservou a tributação pelo lucro real mesmo quando deveria, obrigatoriamente, arbitrar o lucro.*

Os paradigmas indicados foram analisados em vários precedentes deste Colegiado.

No Acórdão n.º 9101-005.734, a maioria deste Colegiado⁸ os rejeitou para caracterização de dissídio jurisprudencial porque a pretensão da PGFN era o recálculo da exigência na sistemática do lucro real, em face de decisão que cancelara a exigência sob o entendimento de que o arbitramento era indevido. O acórdão relatado por esta Conselheira foi assim ementado:

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.

No Acórdão n.º 9101-006.308, a maioria deste Colegiado⁹ os admitiu para caracterização da divergência porque, apesar de o acórdão recorrido trazer circunstâncias específicas para concluir pela impropriedade de tributação na sistemática do lucro real, inclusive com respeito à apuração anual, e não trimestral, a apuração original do sujeito passivo fora na sistemática do lucro presumido, e a ausência de questionamento acerca das receitas auferidas assemelhava os casos no que respeita à viabilidade de arbitramento dos lucros. A ementa nos termos do voto vencedor desta Conselheira foi assim redigida:

⁸ 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, Junia Roberta Gouveia Sampaio (suplente convocada), Caio Cesar Nader Quintella, Andrea Duek Simantob (Presidente), e divergiram os conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli e Luiz Tadeu Matosinho Machado.

⁹ 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), e divergiram os conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli (relator) e Alexandre Evaristo Pinto.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2011

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO. AJUSTAMENTO DO LUCRO TRIBUTÁVEL. DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL CARACTERIZADA.

Deve ser conhecido o recurso especial se o acórdão recorrido, apesar de invocar razões diversas e mais complexas para concluir pela necessidade de arbitramento dos lucros, tem em conta apuração inicial pelo lucro presumido, sem questionamento das receitas apuradas pelo sujeito passivo no ano-calendário autuado, permitindo o “simples cálculo matemático” promovido nos paradigmas, a partir da receita bruta declarada e omitida.

Ainda, no Acórdão n.º 9101-006.505¹⁰ a maioria deste Colegiado negou conhecimento a recurso especial pautado nestes mesmos paradigmas porque a decisão ali questionada estava calcada, também, em outro fundamento não confrontado pela divergência jurisprudencial suscitada. A ementa nos termos do voto vencedor desta Conselheira foi assim redigida:

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

Ano-calendário: 2010, 2011

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO.

GLOSA INTEGRAL DE COMPRAS. NECESSIDADE DE ARBITRAMENTO DOS LUCROS E COGITAÇÃO DE REAJUSTAMENTO DA BASE DE CÁLCULO. FUNDAMENTO AUTÔNOMO INATACADO. Não se conhece de recurso especial se a interessada não demonstra divergência acerca do fundamento, no acórdão recorrido, de impropriedade da glosa de compras sem a verificação dos custos correspondentes que afetaram a apuração do lucro real.

Já o presente caso guarda semelhança com o analisado no Acórdão n.º 9101-005.429. Tratava-se, ali, também, de glosa expressiva de custos e despesas, e a PGFN, assim como aqui, questionou a exigência de arbitramento em razão do volume de custos e despesas glosados, bem como, subsidiariamente, defendeu a possibilidade de ajuste do lançamento. A distinção é que no referido precedente as duas matérias tiveram seguimento e, no presente caso, apenas a segunda foi admitida. Contudo, no referido precedente esta Conselheira foi acompanhada, à unanimidade, na negativa de conhecimento ao recurso especial na primeira matéria e, ainda assim, a maioria do Colegiado¹¹ decidiu conhecer do recurso especial na segunda matéria, registrando-se apenas a divergência da Conselheira Livia De Carli Germano, de cuja declaração de voto destaca-se:

Em síntese, as turmas dos paradigmas decidiram pela possibilidade de se manter o lançamento (efetuado originalmente na sistemática do lucro real) e apenas se reajustar a base de cálculo (para a do lucro arbitrado) em um contexto em que a contabilidade do sujeito passivo, quanto aos registros contábeis efetivamente efetuados, era confiável, isto é, em um contexto em que bastava adicionar as receitas omitidas.

Diferentemente, o caso dos autos tratou de sujeito passivo cuja contabilidade foi questionada não apenas sob o aspecto de omissões, mas também quanto a todos os registros lá efetuados.

¹⁰ Participaram da sessão de 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 em exercício), e divergiram os conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli (relator) e Fernando Brasil de Oliveira Pinto.

¹¹ 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).

Com a devida vênia, compreendo que essa diferença de premissas fáticas entre os precedentes recorrido e paradigma é significativa o bastante para impedir qualquer conclusão sobre como as turmas dos paradigmas decidiriam se estivessem diante de caso como o dos autos (de contabilidade questionável tanto no aspecto das omissões quanto dos registros lá efetuados).

Mesmo que se considere que a tese que o presente recurso especial pretende discutir é, especificamente, acerca da competência do colegiado para refazer a base de cálculo, não se pode ignorar que os paradigmas trataram dessa competência em um contexto fático diverso do dos autos -- em que a contabilidade, sob o aspecto do que estava lá registrado, não havia sido questionada, e só se questionava o que não estava lá, isto é, o questionamento se resumia ao aspecto de valores omitidos.

No presente caso, porém, nada foi suscitado acerca da imprestabilidade da escrituração na parte correspondente ao registro de receitas. Assim, há similitude suficiente entre os acórdãos comparados que, diante de apuração na sistemática do lucro real, vislumbram diferentes consequências para a constatação de imprestabilidade da escrituração do período: o cancelamento da exigência na sistemática do lucro real e o recálculo da exigência segundo as regras do lucro arbitrado. Desse modo, aqui também concordando com a demonstração validada no exame de admissibilidade, o recurso especial deve ser CONHECIDO.

No mérito, esta Conselheira reitera o voto acolhido, à unanimidade, no Acórdão n.º 9101-005.429:

Quanto à “possibilidade de ajuste no lançamento” este Colegiado já se manifestou, por duas vezes, contrariamente ao ajustamento pretendido pela PGFN. A decisão mais recente integra o Acórdão n.º 9101-004.213¹², no qual foi negado provimento ao recurso especial da PGFN por unanimidade, votando pelas conclusões esta Conselheira e a Conselheira Viviane Vidal Wagner. O voto condutor de referido julgado, de lavra da ex-Conselheira Cristiane Silva Costa, reproduz o entendimento por ela antes manifestado no Acórdão n.º 9101-003.157¹³, acolhido à unanimidade para dar provimento parcial a recurso especial do sujeito passivo questionando o ajustamento promovido pela autoridade julgadora de 1ª instância. Segue a transcrição:

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

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

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

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

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

¹² Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Edeli Pereira Bessa, Demetrius Nichele Macei, Viviane Vidal Wagner, Luis Fabiano Alves Penteadó, Livia De Carli Germano e Adriana Gomes Rêgo (Presidente).

¹³ Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Rafael Vidal de Araújo Luís Flávio Neto, Flavio Franco Correa, Daniele Souto Rodrigues Amadio, Gerson Macedo Guerra e Adriana Gomes Rego (Presidente em exercício).

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

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

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

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

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

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

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

Em que pese autorize a revisão do lançamento quanto ao erro de fato, o Código Tributário Nacional não autoriza a revisão do lançamento quando há – se o caso – erro de direito. A esse respeito, são as primorosas considerações de Humberto Ávila:

A mudança de orientação da Administração quer com relação à prática até então adotada, quer com referência aos atos de lançamento já efetuados, só pode dizer respeito a erros de fato, nunca erros de direito. Com efeito, se a Administração, por algum motivo, entende que a legislação foi mal-aplicada, só pode mudar a orientação para o futuro, não para o passado, inclusive por determinação do art. 146 do Código Tributário Nacional. (Segurança Jurídica – Entre Permanência, Mudança e Realização no Direito Tributário, Malheiros, 2011, p. 458)

Como também entende Ricardo Lobo Torres, reiterando a impossibilidade de revisão de lançamento por erro de direito:

Enquanto o artigo 149 exclui o erro de direito dentre as causas que permitem a revisão do lançamento anterior feito contra o mesmo contribuinte, o artigo 146 proíbe a alteração do critério jurídico geral da Administração aplicável ao mesmo sujeito passivo com eficácia para os fatos pretéritos (O Princípio da Proteção da Confiança do Contribuinte, RFDT 06/09, dez/03)

Tampouco os artigos 145 e 149 legitimam tal alteração pela autoridade julgadora administrativa. Afinal, o julgamento de processos administrativos é forma de controle da legalidade do lançamento, sem que as autoridades julgadoras detenham competência para refazer o lançamento.

Nesse sentido, e em respeito aos princípios do contraditório e ao da ampla defesa, o artigo 18, §3º, do Decreto nº 70.235/1972 assegura aos contribuintes o direito de nova impugnação administrativa quando houver inovação da fundamentação legal da exigência, *verbis*:

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

§ 1º Deferido o pedido de perícia, ou determinada de ofício, sua realização, a autoridade designará servidor para, como perito da União, a ela proceder e intimará o perito do sujeito passivo a realizar o exame requerido, cabendo a ambos apresentar os respectivos laudos em prazo que será fixado segundo o grau de complexidade dos trabalhos a serem executados. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

§ 2º Os prazos para realização de diligência ou perícia poderão ser prorrogados, a juízo da autoridade. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

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

O Decreto nº 7.574/2011 se alinha a tal diretriz legal, explicitando a possibilidade de alteração de lançamento e a necessária oportunização de contencioso desde impugnação administrativa:

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

§ 1º O lançamento complementar será formalizado nos casos:

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

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

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

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

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

I - complementar o lançamento original; ou

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

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

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

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

O dispositivo do Decreto n.º 7.574/2011 novamente trata de erro de fato, ao possibilitar tal alteração do lançamento por: (a) apuração incorreta da base de cálculo (inciso I, alínea a), (b) não inclusão de matéria devidamente identificada no crédito tributário (inciso I, alínea b) ou (c) fatos novos, desconhecidos pela autoridade lançadora original (inciso II). O artigo 41, portanto, está devidamente alinhado às normas do Código Tributário Nacional.

O Superior Tribunal de Justiça também acena pela impossibilidade de mudança no critério jurídico, por eventual erro de direito:

(...) 4. Destarte, a revisão do lançamento tributário, como consectário do poder-dever de autotutela da Administração Tributária, somente pode ser exercido nas hipóteses do artigo 149, do CTN, observado o prazo decadencial para a constituição do crédito tributário.

5. Assim é que a revisão do lançamento tributário por erro de fato (artigo 149, inciso VIII, do CTN) reclama o desconhecimento de sua existência ou a impossibilidade de sua comprovação à época da constituição do crédito tributário.

6. Ao revés, nas hipóteses de erro de direito (equivoco na valoração jurídica dos fatos), o ato administrativo de lançamento tributário revela-se imodificável, máxime em virtude do princípio da proteção à confiança, encartado no artigo 146, do CTN, segundo o qual "a modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução".

7. Nesse segmento, é que a Súmula 227/TFR consolidou o entendimento de que "a mudança de critério jurídico adotado pelo Fisco não autoriza a revisão de lançamento".

8. A distinção entre o "erro de fato" (que autoriza a revisão do lançamento) e o "erro de direito" (hipótese que inviabiliza a revisão) é enfrentada pela doutrina, verbis:

"Enquanto o 'erro de fato' é um problema intranormativo, um desajuste interno na estrutura do enunciado, o 'erro de direito' é vício de feição internormativa, um descompasso entre a norma geral e abstrata e a individual e concreta.

Assim constitui 'erro de fato', por exemplo, a contingência de o evento ter ocorrido no território do Município 'X', mas estar consignado como tendo acontecido no Município 'Y' (erro de fato localizado no critério espacial), ou, ainda, quando a base de cálculo registrada para efeito do IPTU foi o valor do imóvel vizinho (erro de fato verificado no elemento quantitativo). 'Erro de direito', por sua vez, está configurado, exemplificativamente, quando a autoridade administrativa, em vez de exigir o ITR do proprietário do imóvel rural, entende que o sujeito passivo pode ser o arrendatário, ou quando, ao lavrar o lançamento relativo à contribuição social incidente sobre o lucro, mal interpreta a

lei, elaborando seus cálculos com base no faturamento da empresa, ou, ainda, quando a base de cálculo de certo imposto é o valor da operação, acrescido do frete, mas o agente, ao lavrar o ato de lançamento, registra apenas o valor da operação, por assim entender a previsão legal. A distinção entre ambos é sutil, mas incisiva." (Paulo de Barros Carvalho, in "Direito Tributário Linguagem e Método", 2ª Ed., Ed. Noeses, São Paulo, 2008, págs. 445/446)

"O erro de fato ou erro sobre o fato dar-se-ia no plano dos acontecimentos: dar por ocorrido o que não ocorreu. Valorar fato diverso daquele implicado na controvérsia ou no tema sob inspeção. O erro de direito seria, à sua vez, decorrente da escolha equivocada de um módulo normativo inservível ou não mais aplicável à regência da questão que estivesse sendo juridicamente considerada. Entre nós, os critérios jurídicos (art. 146, do CTN) reiteradamente aplicados pela Administração na feitura de lançamentos têm conteúdo de precedente obrigatório. Significa que tais critérios podem ser alterados em razão de decisão judicial ou administrativa, mas a aplicação dos novos critérios somente pode dar-se em relação aos fatos geradores posteriores à alteração." (Sacha Calmon Navarro Coelho, in "Curso de Direito Tributário Brasileiro", 10ª Ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2009, pág. 708)

"O comando dispõe sobre a apreciação de fato não conhecido ou não provado à época do lançamento anterior. Diz-se que este lançamento teria sido perpetrado com erro de fato, ou seja, defeito que não depende de interpretação normativa para sua verificação. Frise-se que não se trata de qualquer 'fato', mas aquele que não foi considerado por puro desconhecimento de sua existência. Não é, portanto, aquele fato, já de conhecimento do Fisco, em sua inteireza, e, por reputá-lo despido de relevância, tenha-o deixado de lado, no momento do lançamento. Se o Fisco passa, em momento ulterior, a dar a um fato conhecido uma 'relevância jurídica', a qual não lhe havia dado, em momento pretérito, não será caso de apreciação de fato novo, mas de pura modificação do critério jurídico adotado no lançamento anterior, com fulcro no artigo 146, do CTN, (...). Neste art. 146, do CTN, prevê-se um 'erro' de valoração jurídica do fato (o tal 'erro de direito'), que impõe a modificação quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua ocorrência. Não perca de vista, aliás, que inexistente previsão de erro de direito, entre as hipóteses do art. 149, como causa permissiva de revisão de lançamento anterior." (Eduardo Sabbag, in "Manual de Direito Tributário", 1ª ed., Ed. Saraiva, pág. 707)

9. In casu, restou assente na origem que:

"Com relação a declaração de inexigibilidade da cobrança de IPTU progressivo relativo ao exercício de 1998, em decorrência de recadastramento, o bom direito conspira a favor dos contribuintes por duas fortes razões.

Primeira, a dívida de IPTU do exercício de 1998 para com o fisco municipal se encontra quitada, subsumindo-se na moldura de ato jurídico perfeito e acabado, desde 13.10.1998, situação não desconstituída, até o momento, por nenhuma decisão judicial. Segunda, afigura-se impossível a revisão do lançamento no ano de 2003, ao argumento de que o imóvel em 1998 teve os dados cadastrais alterados em função do Projeto de Recadastramento Predial, depois de quitada a obrigação tributária no vencimento e dentro do exercício de 1998, pelo contribuinte, por ofensa ao disposto nos artigos 145 e 149, do Código Tributário Nacional.

Considerando que a revisão do lançamento não se deu por erro de fato, mas, por erro de direito, visto que o recadastramento no imóvel foi posterior ao primeiro lançamento no ano de 1998, tendo baseado em dados corretos constantes do cadastro de imóveis do Município, estando o contribuinte notificado e tendo quitado, tempestivamente, o tributo, não se verifica justa causa para a pretensa cobrança de diferença referente a esse exercício."

10. Consectariamente, verifica-se que o lançamento original reportou-se à área menor do imóvel objeto da tributação, por desconhecimento de sua real metragem, o que ensejou a posterior retificação dos dados cadastrais (e não o recadastramento do imóvel), hipótese que se enquadra no disposto no inciso VIII, do artigo 149, do Codex Tributário, razão pela qual se impõe a reforma do acórdão regional, ante a higidez da revisão do lançamento tributário.

10. Recurso especial provido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008. (Superior Tribunal de Justiça, Recurso Especial nº 1130545, DJe 22/02/2011).

A decisão administrativa (DRJ) que modifica critério de lançamento, como no caso destes autos, é nula, por ofensa direta ao artigo 146, do Código Tributário Nacional, como também ao artigo 18, do Decreto nº 70.235/1972.

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.

Estas as razões para acompanhar a I. Relatora em sua conclusão e, também, NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial da PGFN.

(documento assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa