



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 10280.004913/2004-91
Recurso nº Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9101-003.227 – 1ª Turma
Sessão de 9 de novembro de 2017
Matéria ARBITRAMENTO DO LUCRO.
Recorrente Y WATANABE
Interessado UNIÃO (FAZENDA NACIONAL)

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 1999

ERRO NA DETERMINAÇÃO DO CRÉDITO. INOBSERVANCIA DA OPÇÃO EXERCIDA PELO CONTRIBUINTE PELO LUCRO REAL ANUAL. VÍCIO PERTINENTE AOS QUATRO TRIMESTRES.

Ao efetuar o lançamento de ofício para incluir na base de cálculo receitas omitidas, a autoridade fiscal está obrigada a observar a opção exercida pelo contribuinte pelo pagamento segundo base de cálculo anual ou trimestral, não subsistindo lançamento em desacordo com a legislação de regência. Inexibibilidade do lançamento pertinente a todos os trimestres, incluindo o quarto trimestre.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, vencido o conselheiro Rafael Vidal de Araújo, que lhe negou provimento.

(assinatura digital)

Adriana Gomes Rego - Presidente em exercício.

(assinatura digital)

Luís Flávio Neto – Relator.

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, Adriana Gomes Rego (Presidente em exercício). Ausente, justificadamente, o conselheiro Carlos Alberto Freitas Barreto.

Relatório

Trata-se de recurso especial interposto por **Y WATANABE** (doravante “**contribuinte**” ou “**recorrente**”), em face do acórdão n. **1301-000.520** (doravante “**acórdão a quo**” ou “**acórdão recorrido**”), proferido pela então 1ª Turma Ordinária, 3ª Câmara, desta 1ª Seção (doravante “**Turma a quo**”).

A matéria ora trazida à análise deste Colegiado versa sobre a possibilidade de manutenção exclusivamente do lançamento de IRPJ e CSLL atinente ao quarto trimestre do ano-calendário, na hipótese em que autoridade fiscal não observar a opção exercida pelo contribuinte de apuração do lucro real conforme o regime anual. Ocorre que a Turma *a quo*, embora tenha reconhecido a existência de vício no lançamento, decidiu cancelar apenas os três primeiros trimestres de 1999, com a manutenção da exigência atinente ao quarto trimestre daquele ano.

Conforme se colhe dos autos, o contribuinte teria sido autuado em face do seguinte contexto:

“O presente litígio instaurou-se em relação a autos de infração cientificados ao contribuinte em 17 de dezembro de 2004, relativos ao Imposto de Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) e à Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS), todos com base na mesma infração e referentes a fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 1999.

O sujeito passivo é acusado de ter praticado omissão de receitas à tributação, caracterizada pela falta de contabilização de valores de representativos da diferença de vendas declaradas (a maior) à Secretaria Executiva de Estado da Fazenda do Pará — SEFA, em Dief, Declaração de Informações Econômico-fiscais e os declarados (a menor) à Secretaria da Receita Federal - SRF, em DIPJ, Declaração de informações Econômico-fiscais da Pessoa Jurídica, referente ao ano-calendário de 1999.”

A Turma *a quo* decidiu rejeitar a preliminar de nulidade de lançamento, para, no mérito, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso, de forma a cancelar as exigências relativas ao IRPJ e CSLL referentes aos três primeiros trimestres do ano-calendário de 1999 (**e-fls. 1021 e seg.**). O acórdão recorrido restou assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ
Ano-calendário: 1999

DECADENCIA - TERMO INICIAL - Conforme decisão do STJ em Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008, o prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício), conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo inoocorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito.

NORMAS PROCESSUAIS – NULIDADE - Comprovado que o procedimento fiscal foi feito regularmente, não se apresentando, nos autos, as causas apontadas no art. 59 do Decreto nº 70.235/1972, não há que se cogitar em nulidade processual, nem em nulidade do ato administrativo de lançamento.

COMPROVAÇÃO DOS VALORES APURADOS - Tendo o lançamento fiscal sido efetuado a partir de divergências constatadas entre valores declarados à Receita Federal e os informados pela contribuinte ao Fisco Estadual, para impugnar os valores não basta ao contribuinte alegar que se equivocou ao prestar as informações à Fazenda Estadual, sendo indispensável identificar os erros cometidos e comprová-los documentalmente.

ERRO NA DETERMINAÇÃO DO CRÉDITO - INOBSERVANCIA DA OPÇÃO EXERCIDA PELO CONTRIBUINTE PELO LUCRO REAL ANUAL.

Ao efetuar o lançamento de ofício para incluir na base de cálculo receitas omitidas, a autoridade fiscal está obrigada a observar a opção exercida pelo contribuinte pelo pagamento segundo base de cálculo anual ou trimestral, não subsistindo lançamento em desacordo com a legislação de regência. Não entrega das notas fiscais, não justifica o arbitramento do lucro.

LANÇAMENTO DECORRENTE - CSLL

Por se tratar de lançamentos com base exclusivamente em omissão de receitas, infração que influencia igualmente a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, o que decidido quanto ao lançamento principal (IRPJ), aplica-se ao lançamento decorrente (CSLL), quando não houver fatos a ensejar decisão diversa.

LANÇAMENTOS DECORRENTES – PIS E COFINS

Tendo a autoridade fiscal apontada a omissão de receitas com base em presunção legal, e não tendo o contribuinte comprovado que tais receitas já tinham sido oferecidas a tributação, impõe-se a manutenção da exigência.

O contribuinte opôs embargos de declaração em face do acórdão *a quo* (e-fls. 1066 e seg.), os quais foram rejeitados por despacho (e-fls. 1149 e seg.).

O contribuinte, então, interpôs recurso especial, arguindo divergência de interpretação sobre quatro questões (e-fls. 1159 seg.).

Contudo, o referido recurso foi admitido apenas parcialmente por despacho, com o prosseguimento da seguinte matéria (e-fls. 1282 e seg.), *in verbis*:

“Com relação ao segundo e terceiro pontos de divergência apontados no recurso, a recorrente alega que o acórdão recorrido divergiu do entendimento da 8ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, por meio do Acórdão no 103-23.188, de 12/09/2007, no sentido de que tendo sido inobservado pelo Fisco que o contribuinte havia optado pela apuração do lucro real anual e o lançamento foi feito em períodos trimestrais, deve ser cancelado o lançamento. O acórdão paradigma indicado tem a seguinte ementa sobre a matéria:

(...)

As duas divergências apontadas se complementam e derivam do fato do acórdão recorrido, apesar de ter reconhecido que a autoridade fiscal desrespeitou a opção da fiscalizada pelo regime de apuração anual ao efetuar o lançamento em períodos trimestrais, manteve a exigência em relação ao lançamento do 4º trimestre, por coincidir com o final do ano- calendário.

O acórdão paradigma diverge desse entendimento ao cancelar integralmente o lançamento, por entender que não é possível sanear o processo no atual estágio processual.

(...)

Por todo o exposto, opino no sentido de DAR SEGUIMENTO PARCIAL ao recurso especial, apenas com relação ao segundo e terceiro pontos.”

O seguimento parcial do recurso especial restou confirmado em sede de reexame de admissibilidade (**e-fls. 1288 e seg.**).

A PFN apresentou contrarrazões, nas quais requer não seja conhecido o recurso especial e, no mérito, pelo seu não provimento (**e-fls. 1291 e seg.**).

Vale destacar que permanece em discussão apenas o quarto trimestre de 1999, tendo em vista que a PFN não interpôs recurso especial quanto aos três primeiros trimestres cancelados pelo acórdão *a quo* (**e-fls. 1056**).

Conclui-se, com isso, o relatório.

Voto

Conselheiro Luís Flávio Neto, relator.

A PFN requer não seja conhecido o recurso especial, pois o acórdão paradigma indicado pelo contribuinte seria convergente com o acórdão recorrido, *in verbis*:

“O r. despacho no 1300-002/2015 – 3ª Câmara, reconheceu como comprovada a caracterização da divergência jurisprudencial em relação aos segundo e terceiro pontos, aventados pelo recorrente em seu recurso especial, invocando como paradigma o Acórdão n. 103-12.188, de 12/09/2007, que adotou entendimento supostamente divergente em relação ao acórdão recorrido. O acórdão paradigma indicado tem a seguinte ementa sobre a matéria:

IRPJ. CSLL. LUCRO REAL PERÍODO DE APURACÃO. ANO-CALENDÁRIO 1997. Cancela-se lançamento relativo a IRPJ e CSLL, apurados com base em lucro real trimestral, no qual a autoridade fiscal, sem qualquer justificativa, desconsiderou a opção do contribuinte pela determinação da base de cálculo pelas normas do lucro real anual.

Ocorre que, permissa venia, não há o alegado dissídio.

Em primeiro lugar, o acórdão invocado como paradigma estabelece entendimento segundo o qual tendo sido inobservado pelo Fisco que o contribuinte havia optado pela apuração do lucro real anual e o lançamento foi feito em períodos trimestrais, deve ser cancelado o lançamento.

Ora, senhores Conselheiros, foi este o mesmo entendimento adotado pelo acórdão recorrido. Não olvidou o voto-condutor do aresto vergastado o fato de que o contribuinte havia optado pela apuração com base no lucro real anual.

Confira-se:

(...)”

Compreendo, contudo, que o despacho de admissibilidade bem analisou o cumprimento dos requisitos para a interposição do recurso especial de divergência interposto, razão pela qual não merece reparo.

O acórdão recorrido, diante de situação fática semelhante àquela enfrentada no acórdão n. 103-12.188, indicado como paradigma, compreendeu necessário distinguir o 4º trimestre, a fim de manter a autuação fiscal atinente a este e cancelar apenas os três primeiros trimestres. Por sua vez, o acórdão n. 103-12.188 compreendeu que o 4º trimestre não mereceria tratamento diverso, de forma a cancelar o lançamento tributário referente a todos os trimestres indistintamente.

Voto, portanto, por conhecer o recurso especial.

Quanto ao mérito do recurso, o voto vencedor do acórdão recorrido apresentou os seguintes fundamentos, *in verbis* (e-fls. 1030 e seg.):

“Contudo, especificamente em relação ao IRPJ e à CSLL, há dois aspectos que comprometem o lançamento.

Inicialmente, tenho que a apuração da matéria tributável por parte da autoridade fiscal foi falha. Se a tributação é com base no lucro real, e a diferença na matéria tributável está sendo apurada com base nas informações prestadas à Fazenda Estadual, não é razoável considerar apenas as vendas omitidas e desconsiderar as compras.

Veja-se que, segundo apurou a fiscalização, a partir das informações prestadas ao Estado, a interessada teria deixado de informar à Receita Federal cerca de 73% das receitas tributáveis (fl. 9 do processo). Contudo, os mesmos documentos do Fisco Estadual que indicam operações de venda em montante superior em 73% aos escriturados/informados à Receita Federal, indicam também compras de insumos e mercadorias em montante superior em cerca de 80% aos escriturados/informados à Receita Federal. Ora, se a autoridade fiscal não está arbitrando o lucro, mas sim tributando a diferença a menor do lucro real apurado pela pessoa jurídica, e se o mesmo documento que evidencia a omissão de receita evidencia, também, omissão de compra, o ajuste da base tributável deve levar em conta apenas a diferença entre as rubricas omitidas.

Mas não é só.

O lançamento, quanto ao aspecto temporal, não observou as prescrições legais.

A Lei n. 9.430/96, ao estabelecer que os períodos de apuração seriam trimestrais (art. 1º), facultou, à pessoa jurídica sujeita à tributação pelo lucro real, a opção de apurá-lo anualmente (art. 2º). Essa opção, a lei facultou ao contribuinte, e não à administração tributária. Por conseguinte, constatando qualquer irregularidade na apuração do tributo, a autoridade fiscal fica obrigada a fazer o lançamento de ofício observando a opção feita pelo sujeito passivo.

Nesse diapasão, a Instrução Normativa SRF no 93/97, vigente à época dos fatos, estabelecia:

Art. 16. Verificada a falta de pagamento do imposto por estimativa, após o término do ano-calendário, o lançamento de ofício abrangerá:

I - a multa de ofício sobre os valores devidos por estimativa e não recolhidos;

II - o imposto devido com base no lucro real apurado em 31 de dezembro, caso não recolhido, acrescido de multa de ofício e juros de mora contados do vencimento da quota única do imposto.

Compulsando os autos, verifica-se às fls. 27 do processo, que a autoridade fiscal procedeu ao lançamento do IRPJ e da CSLL com base no lucro real trimestral. Porém, pela cópia da DIPJ juntada aos autos (fls. 394), verifica-se que a opção do contribuinte foi pelo lucro real anual.

Logo, por não ter a autoridade fiscal respeitado a opção (temporal) procedida pelo contribuinte para efeito exigir os tributos devidos com base na receita omitida, não há como manter tais exigências (IRPJ e CSLL), pois em desacordo com a legislação de regência, mantendo-se, portanto, as exigências relativas ao 4º trimestre, eis que apurada ao final do ano- calendário conforme opção do contribuinte.

Por todo o exposto, AFASTO as preliminares suscitadas, para no mérito DAR provimento PARCIAL ao recurso para cancelar as exigências relativas ao IRPJ e CSLL, referente aos três primeiros trimestres do ano-calendário de 1999.”

Por sua vez, o acórdão n. 103-23.188, indicado como paradigma de divergência, apresentou os seguintes fundamentos, *in verbis*:

“Passando ao exame do mérito, constato que os créditos tributários relativos a IRPJ e CSLL foram apurados com base no regime de tributação pelo lucro real trimestral, segundo os demonstrativos integrantes dos respectivos autos de infração (fls. 224/228 e 235/236), enquanto isso, por outro lado, a recorrente apresentou a sua DIRPJ/98 com opção de apuração pelo lucro real anual. A autoridade fiscal nada informou acerca da desconsideração da opção da declarante.

Pelo visto, constata-se a ocorrência de evidente equívoco na identificação do fato gerador, com consequências diretas na determinação do crédito tributário, resultando em - descumprimento do comando do art. 142 do Código Tributário Nacional (CTN), que assim dispõe, no seu capta:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Dessa forma, os lançamentos ex officio de créditos tributários de IRPJ e CSLL devem ser cancelados em razão do erro mencionado, cujo saneamento é impossível no atual estágio processual.

Perdem objeto as demais questões de mérito atinentes aos autos de infração de IRPJ e CSLL em razão do entendimento acima exposto.”

Compreendo que o acórdão paradigma adotou a solução mais acertada.

O mesmo vício que macula os três primeiros trimestres macula também o quarto trimestre.

Ocorre que o erro em questão diz respeito a elementos fundamentais da regra-matriz de incidência tributária. Além do vício no critério temporal (antecedente normativo), que diz respeito ao momento da ocorrência do fato gerador, há também vício no critério material (antecedente normativo), que diz respeito ao próprio conceito da renda e do lucro que devem ser tributados, o qual deve ser refletido pela base de cálculo do tributo (consequente normativo), o qual, no caso concreto, acabou por delimitar uma grandeza equivocada, diversa daquela a que deveria o lançamento tributário deveria se ater para mensurar o “lucro anual”, a “renda anual”.

Caso seja mantida a decisão recorrida, a “renda” e o “lucro”, que deveriam ser identificados como grandezas auferidas em um único bloco ao longo de todo o ano de 1999, restariam conceitualmente alterados, tornando-se grandezas confinadas, à revelia de lei, ao quarto trimestre do ano de 1999.

Há, portanto, vício na própria motivação do ato administrativo para o lançamento do quarto trimestre de 1999. Não há como “convalidar” ou sanar as irregularidades quanto ao quarto trimestre porque elas contaminam a essência de todo o lançamento.

Voto por CONHECER e DAR PROVIMENTO ao recurso especial.

(assinado digitalmente)
Luís Flávio Neto

Processo nº 10280.004913/2004-91
Acórdão n.º **9101-003.227**

CSRF-T1
Fl. 1.302
