



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



|                    |                                     |
|--------------------|-------------------------------------|
| <b>PROCESSO</b>    | <b>10380.724948/2011-41</b>         |
| <b>ACÓRDÃO</b>     | 9101-007.479 – CSRF/1ª TURMA        |
| <b>SESSÃO DE</b>   | 4 de novembro de 2025               |
| <b>RECURSO</b>     | ESPECIAL DO PROCURADOR              |
| <b>RECORRENTE</b>  | FAZENDA NACIONAL                    |
| <b>INTERESSADO</b> | FACEM COMERCIAL DE ALIMENTOS EIRELI |

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

Ano-calendário: 2007

SIMPLES NACIONAL. EXCLUSÃO. OPÇÃO PELO LUCRO PRESUMIDO OU REAL. POSSIBILIDADE.

Seja na vigência do art. 16 da Lei nº 9.317/1996, seja do art. 32 da Lei Complementar n. 123/2006, deve ser facultado ao contribuinte excluído do Simples a opção pela tributação pelo lucro real ou presumido, desde que não se enquadre nas hipóteses de vedação legal.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer do Recurso Especial, vencidos os Conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli, Heldo Jorge dos Santos Pereira Júnior, Fernando Brasil de Oliveira Pinto e Jandir José Dalle Lucca que votaram pelo não conhecimento. No mérito, por maioria de votos, acordam em negar provimento ao recurso, vencidos os Conselheiros Edeli Pereira Bessa, Luiz Tadeu Matosinho Machado e Semíramis de Oliveira Duro que votaram por dar provimento ao recurso, com retorno dos autos ao colegiado a quo. Votaram pelas conclusões os Conselheiros Fernando Brasil de Oliveira Pinto e Jandir José Dalle Lucca. Manifestaram intenção de apresentar declaração de voto os Conselheiros Edeli Pereira Bessa e Fernando Brasil de Oliveira Pinto.

*Assinado Digitalmente*

**Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic – Relatora**

*Assinado Digitalmente*

**Carlos Higino Ribeiro de Alencar** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Helder Jorge dos Santos Pereira Júnior, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Jandir José Dalle Lucca, Semiramis de Oliveira Duro e Carlos Higino Ribeiro de Alencar (Presidente).

## RELATÓRIO

Trata-se de recurso especial interposto pela Fazenda Nacional em face do **Acórdão nº 1401-006.742**, proferido em 20.09.2023, pela 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento (fls.348/355) assim ementado:

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

Ano-calendário: 2007

EXCLUSÃO DO SIMPLES. REGIMES DE TRIBUTAÇÃO APLICÁVEIS.

A empresa excluída do Simples deve, a partir do período em que se processarem os efeitos da exclusão, ser tributada pelas regras do Lucro Real, Lucro Presumido ou, excepcionalmente, pelo Lucro arbitrado.

Deve-se, portanto, oportunizar à empresa excluída do Simples a opção de apurar seus resultados, não podendo a Fazenda Nacional escolher em seu lugar sob pena de, em assim o fazendo, submeter à pessoa jurídica excluída, dentre os regimes que poderia legalmente adotar, a tributação por aquele, em tese, mais oneroso.

Na oportunidade, os membros do colegiado, por unanimidade de votos, deram provimento ao recurso voluntário.

Em seu recurso especial (fls. 357/379), sustenta a Fazenda Nacional que o referido acórdão conferiu à legislação tributária interpretação divergente daquela dada por outros julgados do CARF quanto às matérias “opção do contribuinte pelo regime de apuração do lucro, na hipótese de exclusão do SIMPLES, à luz do art. 32, parágrafo 2º, Lei Complementar nº 123/2006”, com base no Acórdão paradigma nº 1101-000.953; e “possibilidade de retificação do lançamento se o julgador entender por regime diverso de apuração do lucro”, com arrimo nos Acórdãos paradigma de números 1402-000.728 e 1401-001.773.

Sobreveio o despacho de admissibilidade (fls. 383/395) que deu seguimento parcial ao recurso especial, apenas com relação à matéria “opção do contribuinte pelo regime de

apuração do lucro, na hipótese de exclusão do SIMPLES, à luz do art. 32, parágrafo 2º, Lei Complementar nº 123/2006”, nos seguintes termos:

**(1) “divergência quanto à opção do contribuinte pelo regime de apuração do lucro, na hipótese de exclusão do SIMPLES, à luz do art. 32, parágrafo 2º, Lei Complementar nº 123/2006” (item II.1 do apelo) (...)**

O **acórdão recorrido** aprecia auto de infração lavrado contra contribuinte excluído do SIMPLES Federal, exclusão operada para o período de 01/01/2007 a 30/06/2007, com base em dispositivos da Lei nº 9.317/1996 (art. 9º, inciso II, c/c art. 15, inciso IV – ADE de efls, 32). O lançamento aqui controvertido é de tributos apurados pelo lucro real trimestral, relativos aos 2º, 3º e 4º trimestres de 2007. Nesse contexto, a Turma recorrida exonerou o contribuinte, com os seguintes fundamentos:

- *“a autoridade fiscal já direciona a apuração dos tributos pela regras do lucro real trimestral, impondo a apresentação da DIPJ do ano de 2007, por este regime de tributação, procedimento que não se pode concordar”;*
- *“se a documentação estava compatível para este regime de tributação, poder-se-ia perfeitamente a Contribuinte ter optado pela tributação com base nas regras do lucro presumido e, se um regime seria mais ou menos vantajoso que o outro, não cabe aqui aferir, mas sim, que tal escolha deveria ser ofertada à Contribuinte”;*
- *“não há dispositivo na legislação tributária que permita concluir que, uma vez excluída do SIMPLES, a empresa não possa, caso preencha os requisitos legais pertinentes, ser tributada pelo lucro presumido”;*
- *“A possibilidade de opção pelo lucro presumido, pelas regras do antigo SIMPLES, já constava nas edições de Perguntas e Respostas da SRF” (Pergunta de nº 183); e*
- *“Tal possibilidade foi, posteriormente, expressamente inserida na legislação que rege o SIMPLES NACIONAL” (LC 123/2006, art. 32, § 2º);*
- *“tendo a contribuinte sido excluída do SIMPLES, mas mantido documentação, no caso de todo o seu faturamento, que lhe permitiria, em tese, ser tributada pelo lucro presumido, lhe deveria ter sido aberta a possibilidade de optar pelo regime de tributação que viesse a preferir”;*
- *“incorreu em equívoco a autoridade fiscal ao considerar como automaticamente aplicável à contribuinte, depois da exclusão do SIMPLES, o regime de apuração do IR pelo lucro real trimestral”.*

O **paradigma no 1101-000.953** discute auto lavrado contra contribuinte excluído do SIMPLES Federal, exclusão operada a partir de 01/01/2002, com base em dispositivo da Lei nº 9.317/96 (art. 9º, inciso XVII). Lá o lançamento controvertido era de tributos apurados pelo lucro real trimestral, relativos ao período do 1º trimestre/2005 ao 2º trimestre/2007. O colegiado paradigmático pronuncia:

- que somente a partir da edição da LC 123/2006, no âmbito do SIMPLES NACIONAL, é que foi conferido ao sujeito passivo, após sua exclusão da

sistemática simplificada de recolhimento, optar por uma das formas de tributação facultadas aos demais contribuintes (art. 32, § 2º, da LC 123/2006);

- que anteriormente aplicava-se o art. 16 da Lei nº 9.317/96, o qual simplesmente dispunha que a empresa excluída do SIMPLES sujeitava-se às normas de tributação aplicáveis às demais pessoas jurídicas, sendo a regra geral o lucro real trimestral, facultado o lucro real anual aos que pagarem as estimativas, e autorizado o lucro presumido apenas se manifestada a opção com o pagamento do imposto devido no primeiro período de apuração do ano-calendário; e

- que *“iniciado o procedimento fiscal e excluída a espontaneidade do sujeito passivo, não lhe é mais possível optar pela tributação com base no lucro presumido, e a exigência fiscal deve observar a sistemática do lucro real trimestral ou, quando esta se mostra inviável, ter em conta o lucro arbitrado”*.

Portanto, confirma-se a divergência. O acórdão recorrido entende que no lançamento contra empresa excluída do SIMPLES Federal a autoridade fiscal devia oportunizar-lhe a opção entre os diferentes regimes de apuração de IRPJ/CSLL, e que o art. 32 da LC 123/2006 apenas inseriu “expressamente” tal possibilidade no âmbito do SIMPLES Nacional.

Já o paradigma no 1101-000.953 entende que tal opção só foi conferida no âmbito do SIMPLES NACIONAL, a partir da vigência da LC 123/2006, e que anteriormente aplicava-se à empresa excluída e não mais espontânea a regra geral do lucro real trimestral quando viável, e em caso contrário o lucro arbitrado.

Validamente demonstrada a divergência entre Turmas, **justifica-se o reexame da matéria (1) em via especial**.

**(2) “divergência quanto à possibilidade de retificação do lançamento se o julgador entender por regime diverso de apuração do lucro”** (item II.II do apelo)

Já reproduzido supra o necessário do acórdão recorrido.

Pelos motivos já expostos, a segunda proposta de divergência será examinada apenas à luz do paradigma nº 1402-000.728. A respeito, diz o recuso especial: (...)

O Recorrente sugere que *“em todos os casos, os tributos foram calculados pela autoridade fiscal em regime de apuração do lucro diverso do considerado correto pelos julgadores”* (grifou-se). Contudo, não é isso o que manifesta a decisão aqui recorrida.

Em verdade, o **acórdão recorrido** ressalva que não cabia, naquela etapa, aferir qual seria o regime de apuração mais ou menos vantajoso – o óbice que a Turma *a quo* aponta a comprometer o lançamento é o fato de a autoridade fiscal não ter oportunizado, à empresa excluída do Simples e sob fiscalização, a escolha entre os regimes de apuração possíveis, dado que no caso a documentação era compatível com o lucro presumido (*“se a documentação estava compatível para este regime de tributação, poder-se-ia perfeitamente a Contribuinte ter optado pela tributação com base nas regras do lucro presumido e, se um regime seria mais ou menos*

*vantajoso que o outro, não cabe aqui aferir, mas sim, que tal escolha deveria ser ofertada à Contribuinte [...] tendo a contribuinte sido excluída do SIMPLES, mas mantido documentação, no caso de todo o seu faturamento, que lhe permitiria, em tese, ser tributada pelo lucro presumido, lhe deveria ter sido aberta a possibilidade de optar pelo regime de tributação que viesse a preferir”).*

Releva observar que todo o raciocínio desenvolvido pela decisão recorrida é em torno da possibilidade de empresa, excluída do SIMPLES Federal e sujeita a fiscalização, indicar o regime de tributação que lhe seria mais vantajoso: lucro real ou presumido caso a escrituração permita; e em caso contrário, lucro arbitrado. A Turma *a quo* dividiu que no caso concreto a empresa excluída mantinha “documentação (...) de todo o seu faturamento, que lhe permitiria, em tese, ser tributada pelo lucro presumido”, opção que não fora aberta pela autoridade fiscal, e foi por esse fundamento (o da escolha não ofertada ao contribuinte) que afastou o lançamento fiscal. A decisão cita a Pergunta número 183 do “Perguntas e Respostas” da Receita Federal e o art. 32 da Lei Complementar nº 123/2006

O **paradigma no 1402-000.728** apreciava hipótese muito distinta. Naquele caso não se tratava de exclusão do SIMPLES, nem da possibilidade (ou não) de empresa excluída e

sujeita a fiscalização optar entre regimes de apuração (o que é o próprio cerne da decisão ora recorrida). Apreciando auto de infração por omissão de receitas, o colegiado paradigmático aceitou o argumento da defesa, de que “o Fisco não pode arbitrar o lucro líquido como a totalidade das receitas supostamente omitidas”. Isso porque dividiu, naquele caso concreto, que “a contabilidade da empresa não merece credibilidade, pois os valores das transações omitidas superam ao montante dos operações registradas”. Nesse específico contexto, pronunciou que a legislação obrigava ao arbitramento dos lucros, e reduziu as bases de cálculo de IRPJ e CSLL para “9,6% do total da receita, aplicando-se a sistemática de apuração do lucro arbitrado, deduzindo-se os pagamentos já realizados relativos aos valores declarados”. Situação sem paralelo algum com o presente caso. Os dispositivos legais que fundamentaram o paradigma (art. 47 da Lei nº 8.981/1997; art. 24 da Lei nº 9.249/1996; e arts. 529 e 530, do Regulamento do Imposto de Renda) não foram cogitados no julgamento aqui recorrido.

Não se pode afirmar que o recorrido e o paradigma no 1402-000.728 apreciaram hipóteses semelhantes no que foi relevante para as conclusões alcançadas, nem que chegaram a diferentes conclusões por interpretações divergentes do mesmo arcabouço legislativo.

Nem se pode cogitar como decidiria o colegiado paradigmático diante do cenário descrito pelo acórdão recorrido, de exclusão do Simples Federal com lançamento diretamente pela sistemática do lucro real trimestral, sem oportunizar ao sujeito passivo a escolha do regime de apuração, quando este detinha documentos que permitiam em tese apuração pelo lucro presumido.

A matéria (2) poderia ser rediscutida em via especial caso o recurso trouxesse paradigma que, diante de cenário semelhante ao contemplado pela decisão recorrida, concluísse pela retificação do lançamento fiscal, em lugar de exonerar o contribuinte. Não é o caso do paradigma no 1402-000.728.

Não demonstrado dissídio entre Turmas a ser dirimido em via especial, **deve-se negar seguimento à matéria (2).**

#### **Conclusão**

Pelas razões expostas, propõe-se que **SEJA DADO SEGUIMENTO PARCIAL** ao recurso especial fazendário, apenas na matéria (1) **“divergência quanto à opção do contribuinte pelo regime de apuração do lucro, na hipótese de exclusão do SIMPLES, à luz do art. 32, parágrafo 2º, Lei Complementar nº 123/2006”**.

Contra tal decisão, a Fazenda Nacional interpôs agravo (fls. 398/415), que foi rejeitado (fls. 418/422).

No mérito, com relação à matéria conhecida, alega a Fazenda Nacional, em resumo, que (i) com a edição da Lei Complementar nº 123/2006, na hipótese de exclusão do Simples, foi franqueado ao contribuinte exercer sua opção por uma das formas de tributação facultadas aos demais sujeitos passivos; (ii) contudo, esta norma em nada altera o disposto no art. 26 da Lei nº 9.430/96, de forma que, na hipótese de exclusão do Simples, o contribuinte deveria ter sua opção pelo lucro presumido com o pagamento da primeira ou única quota do imposto devido correspondente ao primeiro período de apuração de cada ano-calendário; e (iii) não cabe, em sede de impugnação, após iniciado o contencioso fiscal, o contribuinte exercer sua opção pelo lucro presumido.

Intimado, o contribuinte não apresentou contrarrazões.

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 especial<sup>1</sup>. 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

<sup>1</sup> Tais previsões estavam contidas nos artigos 65 e 68 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.

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.

Especialmente no que se refere à Fazenda Nacional, de acordo com os artigos 23, § 9º, do Decreto nº 70.235/1972, e 7º, §5º, da Portaria MF 527/2010, o prazo para a interposição do recurso será contado a partir da data da intimação pessoal presumida, isto é, 30 dias contados da entrega dos respectivos autos à PGFN, ou em momento anterior, na hipótese de o Procurador se dar por intimado mediante assinatura no documento de remessa e entrega do processo administrativo.

No presente caso, os autos foram encaminhados à PGFN para ciência do acórdão recorrido em 10.10.2023 (fl. 356) e devolvidos com recurso especial em 06.11.2023 (fl. 380). Assim, é tempestivo o recurso especial ora em análise.

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 demonstrada por meio da indicação de até duas decisões por matéria, bem como dos pontos nos paradigmas que diverjam 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”<sup>2</sup>.

Com relação ao prequestionamento, o acórdão recorrido versa expressamente sobre a necessidade de se oportunizar ao contribuinte excluído do Simples Nacional a escolha do regime de tributação, estando preenchido, portanto, tal pressuposto.

No que se refere à divergência interpretativa, o **acórdão recorrido** versa sobre exclusão do Simples Nacional realizada em 2010, com consequente exigência de tributos relativos ano ano-calendário de 2007. Em seu voto, o relator entendeu que “a autoridade fiscal já direciona a apuração dos tributos pela regras do **lucro real trimestral**, impondo a apresentação da DIPJ do ano de 2007, por este regime de tributação”, o que retira do contribuinte a possibilidade de escolher entre a tributação de acordo com a sistemática do lucro real ou lucro presumido. Diante disso, concluíram pela exoneração integral dos créditos tributários constituídos. Confira-se:

Conforme relatoriado, a exclusão da Recorrente do SIMPLES contemplou o período de 01 de janeiro a 30 de junho de 2007, conforme consta no ADE nº 35/2010, e se tornou definitiva na esfera administrativa.

Assim, iniciaram-se os procedimentos fiscais de coleta de dados e documentos contábeis e fiscais para a apuração dos tributos por outro regime de tributação.  
(...)

<sup>2</sup> Acórdão n. 9900-00.149, de 08.12.2009.

Nesta intimação, podemos perceber que a autoridade fiscal já direciona a apuração dos tributos pela regras do **lucro real trimestral**, impondo a apresentação da DIPJ do ano de 2007, por este regime de tributação, procedimento que não se pode concordar.

Esta posição assumida pela autoridade fiscal elimina, de pronto, qualquer possibilidade de a empresa, então excluída do SIMPLES, apurar seus tributos devidos pelas regras do Lucro Presumido.

E tanto na Impugnação, quanto no Recurso Voluntário, a Contribuinte aventava a possibilidade de tributação pelas regras do **lucro real** ou do **presumido**, mas a autoridade fiscal não lhe concedeu esta opção de escolha.

Eis o que constou, mesmo texto, na Impugnação e Recurso Voluntário: (...)

E a decisão recorrida, **equivocadamente**, entendeu que a Contribuinte teria optado pela tributação considerada pela autoridade fiscal:

*Em função da exclusão da sistemática do SIMPLES, a atuada foi intimada a apresentar a DIPJ e DACON relativas ao ano-calendário de 2007, **optando pelo Lucro Real, apuração trimestral**. Como a DIPJ e as DACON estavam compatíveis com a documentação apresentada, incluindo os livros contábeis, fiscais e comprovantes de despesas, foram utilizadas as próprias declarações como base para o presente lançamento de ofício. [destaquei]*

Ora, se a documentação estava compatível para este regime de tributação, poder-se-ia perfeitamente a Contribuinte ter optado pela tributação com base nas regras do lucro presumido e, se um regime seria mais ou menos vantajoso que o outro, não cabe aqui aferir, mas sim, que tal escolha deveria ser ofertada à Contribuinte.

Entendo que não há dispositivo na legislação tributária que permita concluir que, uma vez excluída do SIMPLES, a empresa não possa, caso preencha os requisitos legais pertinentes, ser tributada pelo lucro presumido, regime pelo qual a Recorrente, sim, suscitou que poderia ter declarado.

Na medida em que o lucro real é o regime que mais obrigações acessórias impõe ao sujeito passivo, nunca, em situações normais, se terá uma situação na qual um determinado contribuinte está apto a optar pelo lucro real, mas não está para o lucro presumido.

Tem-se, assim, que a contribuinte poderia ser intimada para, por exemplo, fazer seu Livro Caixa, e talvez nem precisasse já que dispunha de documentação contábil, ou seja, não lhe foi dada oportunidade de optar pelas regras do lucro presumido, esta forma de tributação lhe foi deixada de lado sem qualquer explicação.

A autoridade fiscal somente lhe *concedeu* uma única opção, qual seja, a tributação pelas regras do lucro real trimestral

A possibilidade de opção pelo lucro presumido, pelas regras do antigo SIMPLES, já constava nas edições de Perguntas e Respostas da SRF (atualmente Receita Federal do Brasil): (...)

Tal possibilidade foi, posteriormente, expressamente inserida na legislação que rege o SIMPLES NACIONAL:

Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006

[...]

Art. 32. As microempresas ou as empresas de pequeno porte excluídas do Simples Nacional sujeitar-se-ão, a partir do período em que se processarem os efeitos da exclusão, às normas de tributação aplicáveis às demais pessoas jurídicas. § 1º Para efeitos do disposto no caput deste artigo, na hipótese da alínea a do inciso III do caput do art. 31 desta Lei Complementar, a microempresa ou a empresa de pequeno porte desenquadrada ficará sujeita ao pagamento da totalidade ou diferença dos respectivos impostos e contribuições, devidos de conformidade com as normas gerais de incidência, acrescidos, tão-somente, de juros de mora, quando efetuado antes do início de procedimento de ofício. § 2º Para efeito do disposto no caput deste artigo, o sujeito passivo poderá optar pelo recolhimento do imposto de renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido na forma do lucro presumido, lucro real trimestral ou anual.

A pessoa jurídica excluída do SIMPLES deve apurar seu resultado pelo lucro real ou presumido e, caso não exista a escrituração na forma da legislação comercial e fiscal, nem o Livro Caixa, seria correto o arbitramento do lucro, com base no inciso III do art.530 do RIR/99.

Deste modo, tendo a contribuinte sido excluída do SIMPLES, mas mantido documentação, no caso de todo o seu faturamento, que lhe permitiria, em tese, ser tributada pelo lucro presumido, lhe deveria ter sido aberta a possibilidade de optar pelo regime de tributação que viesse a preferir.

Nestes termos, incorreu em equívoco a autoridade fiscal ao considerar como automaticamente aplicável à contribuinte, depois da exclusão do SIMPLES, o regime de apuração do IR pelo lucro real trimestral. (...)

Apenas para constar, tal DIPJ não se encontra nos autos, e, ainda, estamos diante de mais um equívoco, pois tal posição não foi assumida pela autoridade fiscal, pois, como mostrado, no racional da autoridade lançadora, a exclusão da contribuinte do SIMPLES FEDERAL ou NACIONAL já conduziria, automaticamente, a empresa excluída para a apuração dos seus tributos utilizando-se das regras do lucro real trimestral.

Em face, assim, de tudo quanto foi exposto, manifesto-me no sentido do provimento do recurso voluntário com a exoneração integral dos créditos tributários constituídos.

Em razão do quadro posto, deixo de me manifestar em relação às demais questões trazidas no recurso.

No **Acórdão paradigma nº 1101-000.953**, por sua vez, analisou-se exclusão do Simples Federal realizada em 2007 para exigência dos tributos devidos a partir de 2002. E, nesse contexto, entenderam os julgadores, em resumo, que “somente com a edição da Lei Complementar nº 123/2006, no âmbito do Simples Nacional, foi deferido ao sujeito passivo, após sua exclusão da sistemática simplificada de recolhimento, optar por uma das formas de tributação facultadas aos demais sujeitos passivos”. Até o advento de tal legislação, “[i]niciado o procedimento fiscal e excluída a espontaneidade do sujeito passivo, não lhe é mais possível optar pela tributação com base no lucro presumido, e a exigência fiscal deve observar a sistemática do lucro real trimestral ou, quando esta se mostra inviável, ter em conta o lucro arbitrado”. Confira-se:

No mérito, depois de reiterar os aspectos já apreciados preliminarmente neste voto, a recorrente aponta que o lançamento na sistemática do lucro real ensejou exigência mais gravosa, pois na medida em que a recorrente não está obrigada a utilizar o lucro real, poderia optar pelo Lucro Presumido ou por outra forma legal menos gravosa para recolhimento dos tributos. Reporta-se a cálculos dos valores que seriam devidos na sistemática do lucro presumido, e invoca a aplicação do art. 112 do CTN, para recolher valores menores e também a correspondente penalidade.

Ocorre que, somente com a edição da Lei Complementar nº 123/2006, no âmbito do Simples Nacional, foi deferido ao sujeito passivo, após sua exclusão da sistemática simplificada de recolhimento, optar por uma das formas de tributação facultadas aos demais sujeitos passivos:

*Art. 32. As microempresas ou as empresas de pequeno porte excluídas do Simples Nacional sujeitar-se-ão, a partir do período em que se processarem os efeitos da exclusão, às normas de tributação aplicáveis às demais pessoas jurídicas.*

*§ 1º Para efeitos do disposto no **caput** deste artigo, na hipótese da alínea a do inciso III do caput do art. 31 desta Lei Complementar, a microempresa ou a empresa de pequeno porte desenquadrada ficará sujeita ao pagamento da totalidade ou diferença dos respectivos impostos e contribuições, devidos de conformidade com as normas gerais de incidência, acrescidos, tão-somente, de juros de mora, quando efetuado antes do início de procedimento de ofício.*

*§ 2º Para efeito do disposto no caput deste artigo, o sujeito passivo poderá optar pelo recolhimento do imposto de renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido na forma do lucro presumido, lucro real trimestral ou anual.*

*§ 3º Aplica-se o disposto no **caput** e no § 1º em relação ao ICMS e ao ISS à empresa impedida de recolher esses impostos na forma do Simples Nacional, em face da ultrapassagem dos limites a que se referem os incisos I e II do **caput** do art. 19, relativamente ao estabelecimento localizado na unidade da Federação que os houver adotado. (negrejou-se)*

*Já no âmbito da Lei nº 9.317/96, seu art. 16 apenas estipulava que a pessoa jurídica excluída do SIMPLES sujeitar-se-á, a partir do período em que se processarem os efeitos da exclusão, às normas de tributação aplicáveis às demais pessoas jurídicas. Por sua vez, a Lei nº 9.430/96 estabelece como regra geral de tributação o lucro real trimestral, e faculta sua apuração anual àqueles que promoverem pagamentos por estimativas, bem como autoriza a apuração com base no lucro presumido apenas se manifestada a opção com o pagamento do imposto devido no primeiro período de apuração do ano-calendário: (...)*

Iniciado o procedimento fiscal e excluída a espontaneidade do sujeito passivo, não lhe é mais possível optar pela tributação com base no lucro presumido, e a exigência fiscal deve observar a sistemática do lucro real trimestral ou, quando esta se mostra inviável, ter em conta o lucro arbitrado.

Portanto, enquanto no **acórdão recorrido** se entendeu que, mesmo antes do advento do art. 32 da Lei Complementar nº 123/2006, já era necessário oportunizar ao contribuinte optar por se sujeitar ao lucro real ou presumido quando excluído do Simples; no **Acórdão paradigma nº 1101-000.953**, de forma diametralmente oposta, se afirmou que, até a publicação da referida norma, excluído o contribuinte do simples, não lhe é mais possível optar pela tributação pela sistemática do lucro presumido, devendo a exigência fiscal observar o lucro real trimestral ou, quando for inviável, o lucro arbitrado.

Diante do exposto, presente a divergência interpretativa, deve ser conhecido o recurso especial a Fazenda Nacional.

## II – MÉRITO

Inicialmente, cumpre destacar que o lançamento subjacente abarca exigências relativas aos fatos-geradores ocorridos entre 31.01.2007 e 31.12.2007.

Nos termos do art. 16 da Lei nº 9.317/1996, vigente até 30.06.2007<sup>3</sup>, “a pessoa jurídica excluída do SIMPLES sujeitar-se-á, a partir do período em que se processarem os efeitos da exclusão, às normas de tributação aplicáveis às demais pessoas jurídicas”.

As demais pessoas jurídicas estão obrigadas à apuração do IRPJ e da CSLL pela sistemática do lucro real quando a receita bruta total no ano-calendário anterior seja superior a R\$ 78.000.000,00 - ou a R\$ 6.500.000,00, multiplicado pelo número de meses em atividade no ano

<sup>3</sup> O dispositivo foi revogado pelo art. 89 da Lei Complementar n. 123/2006, que assim dispõe: “Art. 89. Ficam revogadas, a partir de 1º de julho de 2007, a Lei nº 9.317, de 5 de dezembro de 1996, e a Lei nº 9.841, de 5 de outubro de 1999”.

anterior -, ou quando a lei assim o determine em função da atividade exercida, da constituição societária, da origem dos rendimentos ou da fruição de benefícios fiscais, a lei assim o determine<sup>4</sup>. Nas demais hipóteses, o contribuinte pode optar pela apuração do IRPJ e da CSLL da forma que lhe for mais benéfica, seja a sistemática do lucro real ou do presumido.

Não se desconhece que, a partir das previsões contidas na Lei n. 9.430/1996, pode-se entender que a regra geral é a tributação pela sistemática do lucro real. Mas isso não significa que, excluída do simples, a pessoa jurídica estará sujeita obrigatoriamente a tal sistemática, vez, que, frise-se, o art. 16 da Lei nº 9.317/1996 remete “às normas de tributação aplicáveis às demais pessoas jurídicas”, que incluem àquelas que autorizam o contribuinte a optar pela tributação pela sistemática do lucro real ou presumido, desde que não haja vedação legal para tanto.

O advento do parágrafo 2º do art. 32 da Lei Complementar n. 123/2006, com vigência a partir de 01.07.2007, expressamente concede ao sujeito passivo excluído do Simples Nacional a opção “pelo recolhimento do imposto de renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido na forma do lucro presumido, lucro real trimestral ou anual”. Confira-se:

Art. 32. As microempresas ou as empresas de pequeno porte excluídas do Simples Nacional sujeitar-se-ão, a partir do período em que se processarem os efeitos da exclusão, às normas de tributação aplicáveis às demais pessoas jurídicas.

§ 1º Para efeitos do disposto no **caput** deste artigo, na hipótese da alínea a do inciso III do caput do art. 31 desta Lei Complementar, a microempresa ou a empresa de pequeno porte desenquadrada ficará sujeita ao pagamento da totalidade ou diferença dos respectivos impostos e contribuições, devidos de conformidade com as normas gerais de incidência, acrescidos, tão-somente, de juros de mora, quando efetuado antes do início de procedimento de ofício.

§ 2º Para efeito do disposto no **caput** deste artigo, o sujeito passivo poderá optar pelo recolhimento do imposto de renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido na forma do lucro presumido, lucro real trimestral ou anual.

§ 3º Aplica-se o disposto no **caput** e no § 1º em relação ao ICMS e ao ISS à empresa impedida de recolher esses impostos na forma do Simples Nacional, em face da ultrapassagem dos limites a que se referem os incisos I e II do **caput** do art. 19, relativamente ao estabelecimento localizado na unidade da federação que os houver adotado.

Tal dispositivo, a meu ver, não alterou a sistemática anterior, mas apenas confirmou uma previsão que já se extraía da legislação tributária. Isso fica ainda mais claro quando se observa que o texto contido no caput do art. 32 da Lei Complementar n. 123/2006 é muito similar àquele do art. 16 da Lei nº 9.317/1996, sendo que o seu parágrafo 2º serve para explicitar que, por “normas de tributação aplicáveis às demais pessoas jurídicas”, se entende, inclusive, àquelas que

<sup>4</sup> Art.14 da Lei n. 9.718/1998.

concedem ao sujeito passivo a opção “pelo recolhimento do imposto de renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido na forma do lucro presumido, lucro real trimestral ou anual”.

Diante disso, o parágrafo 2º do art. 32 da Lei Complementar n. 123/2006 apenas confirma que o art. 16 da Lei nº 9.317/1996, interpretado em conjunto com “às normas de tributação aplicáveis às demais pessoas jurídicas”, já autorizava ao contribuinte excluído do simples nacional a optar pela sistemática do lucro real ou lucro presumido, desde que não se enquadrasse em uma das hipóteses de vedação legal.

Tanto é assim que a própria Receita Federal, no Capítulo V – Simples, do “Perguntas e Respostas” da DIPJ 2008, expressamente esclarece que, quando da exclusão do Simples, o contribuinte estará sujeito às normas de tributação aplicáveis às demais pessoas jurídicas, inclusive no que se refere à possibilidade de opção pelo lucro presumido. Confira-se:

#### **078 Quais os efeitos da exclusão do Simples?**

A pessoa jurídica excluída do Simples, por opção, obrigatoriamente ou de ofício, a partir do período em que se processarem os efeitos da exclusão, sujeitar-se-á às normas de tributação aplicáveis às demais pessoas jurídicas, inclusive com relação à forma de apuração dos seus resultados, tomando como base as regras previstas para o lucro real, ou, quando seja permitido, opcionalmente, pelo lucro presumido, ou ainda, excepcionalmente, pelo lucro arbitrado, nas hipóteses previstas na lei fiscal.

A pessoa jurídica que, por qualquer razão, for excluída do Simples deverá apurar o estoque de produtos, matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagens, existentes no último dia do último mês em que houver apurado o IPI ou o ICMS, de conformidade com aquele sistema, e determinar, a partir da respectiva documentação de aquisição, o montante dos créditos que serão passíveis de aproveitamento nos períodos de apuração subseqüentes. Na existência de convênio, poderão ser estabelecidas formas de aproveitamento dos créditos relativos ao ICMS (IN SRF nº 608, de 2006, art. 25). Não sendo contribuinte de IPI, a escrituração do Registro de Inventário deverá ser feita até o término do ano-calendário da mudança do sistema de tributação.

Portanto, seja na vigência do art. 16 da Lei nº 9.317/1996, seja do art. 32 da Lei Complementar n. 123/2006, deve ser facultado ao contribuinte excluído do Simples a opção pela tributação pelo lucro real ou presumido, desde que não se enquadre nas hipóteses de vedação legal.

### **III - CONCLUSÕES**

Diante do exposto, voto por CONHECER do recurso especial e, no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO.

*Assinado Digitalmente*

**Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic**

## DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheira **Edeli Pereira Bessa**

Esta Conselheira divergiu da I. Relatora, e votou por dar provimento ao recurso especial da PGFN, mantendo o entendimento expresso no paradigma nº 1101-000.953.

A legislação de regência foi alterada substancialmente com a edição da Lei Complementar nº 123/2006, e isto com respeito às providências a serem adotadas no âmbito do procedimento fiscal, ou seja, quando excluída a espontaneidade do sujeito passivo. Somente em face das exclusões de sujeitos passivos optantes pelo Simples Nacional é que se permitiu a opção pelo lucro presumido ainda que já iniciado o procedimento fiscal. Esta Conselheira, inclusive, firmou este entendimento acolhido, à unanimidade<sup>5</sup>, no Acórdão nº 9101-005.434, consignando que:

A autoridade julgadora de 1ª instância, portanto, pautou-se no entendimento de que a legislação de regência, mesmo antes da Lei Complementar nº 123/2006, admitia a opção pelo lucro presumido. Em consequência, sob a premissa de que a autoridade fiscal corretamente questionou a Contribuinte acerca de sua opção em face da exclusão do Simples, concluiu que a opção assim manifestada deveria ter sido respeitada ou rejeitada com fundamento em algum óbice à apuração na sistemática do lucro presumido. Já o voto condutor do acórdão recorrido interpreta que a possibilidade de opção pelo lucro presumido, quando da exclusão do Simples, somente surge com a Lei Complementar nº 123/2006 e, sob o pressuposto de que a intimação dirigida ao sujeito passivo somente se referia às apurações a partir de julho/2007, afirmou válida a tributação na sistemática do lucro real trimestral quando presentes as condições para tanto.

O paradigma nº 101-96.545, único admitido no exame de agravo, embora tenha em conta procedimento fiscal desenvolvido antes da edição da Lei Complementar nº 123/2006, validou a opção manifestada por pessoa jurídica que, excluída do Simples e intimada pela autoridade fiscal a apresentar as correspondentes DCTF, nelas informou a apuração do IRPJ e da CSLL na sistemática do lucro presumido. Contudo, como a Contribuinte informara não possuir os livros Caixa, Diário e

<sup>5</sup> Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Lívia 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).

Razão, a 1ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuinte negou provimento ao recurso voluntário que pretendia desconstituir o arbitramento dos lucros em tais circunstâncias.

Referido paradigma, portanto, está alinhado à decisão de 1ª instância, segundo a qual, mesmo antes da edição da Lei Complementar nº 123/2006, *sempre houve a previsão de que o desenquadramento implicaria seguir as normas de tributação aplicáveis às demais empresas, ou seja, a adoção do lucro real ou, opcionalmente, o lucro presumido.*

O debate estabelecido nestes termos ainda envolve outra determinação legal, expressa no art. 7º, §1º do Decreto nº 70.235/72<sup>6</sup>, e que motivou o entendimento assim expresso por esta Conselheira no voto condutor do Acórdão nº 1101-000.953, acolhido à unanimidade<sup>7</sup> em sessão de julgamento de 12 de setembro de 2013:

No mérito, depois de reiterar os aspectos já apreciados preliminarmente neste voto, a recorrente aponta que o lançamento na sistemática do lucro real ensejou exigência mais gravosa, pois na medida em que a recorrente não está obrigada a utilizar o lucro real, poderia optar pelo Lucro Presumido ou por outra forma legal menos gravosa para recolhimento dos tributos. Reporta-se a cálculos dos valores que seriam devidos na sistemática do lucro presumido, e invoca a aplicação do art. 112 do CTN, para recolher valores menores e também a correspondente penalidade.

Ocorre que, somente com a edição da Lei Complementar nº 123/2006, no âmbito do Simples Nacional, foi deferido ao sujeito passivo, após sua exclusão da sistemática simplificada de recolhimento, optar por uma das formas de tributação facultadas aos demais sujeitos passivos:

Art. 32. As microempresas ou as empresas de pequeno porte excluídas do Simples Nacional sujeitar-se-ão, a partir do período em que se processarem os efeitos da exclusão, às normas de tributação aplicáveis às demais pessoas jurídicas.

§ 1º Para efeitos do disposto no **caput** deste artigo, na hipótese da alínea a do inciso III do caput do art. 31 desta Lei Complementar, a microempresa ou a empresa de pequeno porte desenquadrada ficará sujeita ao pagamento da totalidade ou diferença dos respectivos impostos e

<sup>6</sup> Art. 7º O procedimento fiscal tem início com:

I - o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificado o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto;

II - a apreensão de mercadorias, documentos ou livros;

III - o começo de despacho aduaneiro de mercadoria importada.

§ 1º O início do procedimento exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independentemente de intimação a dos demais envolvidos nas infrações verificadas.

[...]

<sup>7</sup> Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcos Aurélio Pereira Valadão (presidente da turma), José Ricardo da Silva (vice-presidente), Edeli Pereira Bessa, Benedicto Celso Benício Júnior, Mônica Sionara Schpallir Calijuri e Marcelo de Assis Guerra.

contribuições, devidos de conformidade com as normas gerais de incidência, acrescidos, tão-somente, de juros de mora, quando efetuado antes do início de procedimento de ofício.

**§ 2º Para efeito do disposto no caput deste artigo, o sujeito passivo poderá optar pelo recolhimento do imposto de renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido na forma do lucro presumido, lucro real trimestral ou anual.**

§ 3º Aplica-se o disposto no **caput** e no § 1º em relação ao ICMS e ao ISS à empresa impedida de recolher esses impostos na forma do Simples Nacional, em face da ultrapassagem dos limites a que se referem os incisos I e II do **caput** do art. 19, relativamente ao estabelecimento localizado na unidade da Federação que os houver adotado. *(negrejou-se)*

Já no âmbito da Lei nº 9.317/96, seu art. 16 apenas estipulava que a pessoa jurídica excluída do SIMPLES sujeitar-se-á, a partir do período em que se processarem os efeitos da exclusão, às normas de tributação aplicáveis às demais pessoas jurídicas. Por sua vez, a Lei nº 9.430/96 estabelece como regra geral de tributação o lucro real trimestral, e faculta sua apuração anual àqueles que promoverem pagamentos por estimativas, bem como autoriza a apuração com base no lucro presumido apenas se manifestada a opção com o pagamento do imposto devido no primeiro período de apuração do ano-calendário:

Art.1º A partir do ano-calendário de 1997, **o imposto de renda das pessoas jurídicas será determinado com base no lucro real, presumido, ou arbitrado, por períodos de apuração trimestrais, encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário**, observada a legislação vigente, com as alterações desta Lei.

[...]

Art.2º A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real **poderá optar pelo pagamento do imposto, em cada mês**, determinado sobre base de cálculo estimada, mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, observado o disposto nos §§1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30 a 32, 34 e 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995.

[...]

§3º A pessoa jurídica que optar pelo pagamento do imposto na forma deste artigo **deverá apurar o lucro real em 31 de dezembro de cada ano**, exceto nas hipóteses de que tratam os §§1º e 2º do artigo anterior.

[...]

Art. 3º A adoção da forma de pagamento do imposto prevista no art. 1º, pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime do lucro real, ou a opção pela forma do art. 2º será **irretratável para todo o ano-calendário**.

Parágrafo único. A opção pela forma estabelecida no art. 2º será manifestada com o pagamento do imposto correspondente ao mês de janeiro ou de início de atividade.

[...]

Art.26.A **opção pela tributação com base no lucro presumido** será aplicada em relação a todo o período de atividade da empresa em cada ano-calendário.

§1º A opção de que trata este **artigo será manifestada com o pagamento da primeira ou única quota do imposto devido correspondente ao primeiro período de apuração de cada ano-calendário.**

§2º A pessoa jurídica que houver iniciado atividade a partir do segundo trimestre manifestará a opção de que trata este artigo com o pagamento da primeira ou única quota do imposto devido relativa ao período de apuração do início de atividade.

§3º A pessoa jurídica que houver pago o imposto com base no lucro presumido e que, em relação ao mesmo ano-calendário, alterar a opção, passando a ser tributada com base no lucro real, ficará sujeita ao pagamento de multa e juros moratórios sobre a diferença de imposto paga a menor.

§4º A mudança de opção a que se refere o parágrafo anterior somente será admitida quando formalizada até a entrega da correspondente declaração de rendimentos e antes de iniciado procedimento de ofício relativo a qualquer dos períodos de apuração do respectivo ano-calendário. *(negrejou-se)*

Iniciado o procedimento fiscal e excluída a espontaneidade do sujeito passivo, não lhe é mais possível optar pela tributação com base no lucro presumido, e a exigência fiscal deve observar a sistemática do lucro real trimestral ou, quando esta se mostra inviável, ter em conta o lucro arbitrado.

A questão que se fazia presente antes da Lei Complementar nº 123/2006 era, portanto, a validade da opção pelo lucro presumido quando o sujeito passivo se encontrava com a espontaneidade excluída pelo início do procedimento fiscal. Diversa era a situação na qual o sujeito passivo, excluído de ofício do Simples Federal sem estar submetido a procedimento fiscal, buscasse regularizar seus recolhimentos. É com este recorte que deve ser interpretada a orientação da Receita Federal, no “Perguntas e Respostas – PIR 2006”, mencionada na decisão de 1ª instância:

183 Quais os efeitos da exclusão do Simples?

A pessoa jurídica excluída do Simples, por opção, obrigatoriamente ou de ofício, a partir do período em que se processarem os efeitos da exclusão, sujeitar-se-á às normas de tributação aplicáveis às demais pessoas jurídicas, inclusive com relação à forma de apuração dos seus resultados, tomando como base as regras previstas para o lucro real, ou, quando seja permitido, opcionalmente, pelo lucro presumido,

ou ainda, excepcionalmente, pelo lucro arbitrado, nas hipóteses previstas na lei fiscal.

Referida orientação, portanto, apenas flexibiliza a interpretação do art. 26 da Lei nº 9.430/96 para admitir que o sujeito passivo, uma vez excluído do Simples Federal, opte pelo lucro presumido mesmo se já ultrapassado o prazo para o *pagamento da primeira ou única quota do imposto devido correspondente ao primeiro período de apuração de cada ano-calendário*. É válido cogitar que, como o sujeito passivo vinha recolhendo os tributos na sistemática simplificada, antes de sua exclusão não lhe era exigida a opção em referência. Assim, promovida a exclusão do Simples Federal, a opção era possível antes da exclusão da espontaneidade pelo início do procedimento fiscal, ou da prática de outro ato com ela incompatível (por exemplo, o recolhimento ou a declaração de débitos por outra sistemática de apuração do lucro).

Somente com a Lei Complementar nº 123/2006 é afastada a aplicação do art. 7º do Decreto nº 70.235/72, derrogando-a no âmbito do Simples Nacional por regular a situação de forma incompatível com sua determinação. Observe-se, inclusive, que a espontaneidade foi reconhecida no mesmo dispositivo da referida lei também para exclusão de penalidades, desde que o sujeito passivo promovesse os recolhimentos devidos fora da sistemática simplificada antes do início do procedimento fiscal:

Art. 32. As microempresas ou as empresas de pequeno porte excluídas do Simples Nacional sujeitar-se-ão, a partir do período em que se processarem os efeitos da exclusão, às normas de tributação aplicáveis às demais pessoas jurídicas.

§ 1º Para efeitos do disposto no caput deste artigo, na hipótese da alínea a do inciso III do caput do art. 31 desta Lei Complementar, a microempresa ou a empresa de pequeno porte desenquadrada ficará sujeita ao pagamento da totalidade ou diferença dos respectivos impostos e contribuições, devidos de conformidade com as normas gerais de incidência, acrescidos, tão-somente, de juros de mora, quando efetuado antes do início de procedimento de ofício.

§ 2º Para efeito do disposto no caput deste artigo, o sujeito passivo poderá optar pelo recolhimento do imposto de renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido na forma do lucro presumido, lucro real trimestral ou anual.

Significa dizer que o optante pelo Simples Nacional, quando excluído desta sistemática, poderia optar por qualquer outra forma de tributação do lucro, ainda que iniciado o procedimento fiscal, sendo que a exclusão da espontaneidade daí decorrente somente afasta a possibilidade prevista no §1º de pagamento dos tributos devidos sem o acréscimo de penalidades, mas apenas de juros de mora. *(destaques do original)*

No presente caso, a Contribuinte foi excluída do Simples Federal, não questionou tal exclusão e inclusive apresentou DIPJ na sistemática do lucro real trimestral, bem como os DACON, ao longo do procedimento fiscal, a partir dos quais foi formalizada a exigência, vez que confirmada sua compatibilidade com a documentação submetida à apreciação fiscal. Em sua

defesa, a Contribuinte sequer manifesta seu interesse pela tributação na sistemática do lucro presumido, suscitando diversos vícios formais no lançamento e arguindo no mérito, apenas, que houve *um equívoco por parte do Contador da empresa, que no período sub examine enquadrrou erroneamente a atuada no SIMPLES*, sendo que *pelo faturamento da empresa naquele ano fiscal, a mesma deveria ter efetuado a declaração por meio do lucro real ou presumido*. Concluiu, assim, que como todas as vendas foram acobertadas pelas respectivas notas fiscais ou cupom fiscal e devidamente contabilizadas, as diferenças apuradas decorreriam de equívoco e poderiam ser sanadas por meio de Depósito Administrativo.

Por tais razões, correto o procedimento fiscal que não cogitou de questionar a Contribuinte acerca de seu interesse em optar pelo lucro presumido após sua exclusão do Simples Federal, quando já excluída sua espontaneidade.

Estas as razões, portanto, para DAR PROVIMENTO ao recurso especial da PGFN, com retorno dos autos ao Colegiado *a quo* para apreciação dos demais argumentos de defesa deduzidos em recurso voluntário.

*Assinado Digitalmente*

**Edeli Pereira Bessa**

Conselheiro **Fernando Brasil de Oliveira Pinto**

Acompanhei pelas conclusões o brilhante voto condutor da Ilustre Relatora, Conselheira Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic.

Já havia me manifestado anteriormente sobre o tema, concluindo que o art. 16 da Lei nº 9.317/1996, ao estabelecer que “*a pessoa jurídica excluída do SIMPLES sujeitar-se-á, a partir do período em que se processarem os efeitos da exclusão, às normas de tributação aplicáveis às demais pessoas jurídicas*”, implicaria a impossibilidade de o Contribuinte ser tributado com base no Lucro Presumido.

A respeito das formas de opção pelo Lucro Presumido, assim já me manifestei no Acórdão 1301-004.397:

Em princípio, aplicar-se-ia o disposto no § 4º do art. 516 do RIR/99, a seguir transcrito:

*Art. 516. A pessoa jurídica cuja receita bruta total, no ano-calendário anterior, tenha sido igual ou inferior a vinte e quatro milhões de reais, ou a dois milhões de reais multiplicado pelo número de meses de atividade no ano-calendário anterior, quando inferior a doze meses, poderá optar pelo regime de tributação com base no lucro presumido (Lei nº 9.718, de 1998, art. 13).*

*§ 1º A opção pela tributação com base no lucro presumido será definitiva em relação a todo o ano-calendário (Lei nº 9.718, de 1998, art. 13, § 1º).*

[...]

*§ 3º A pessoa jurídica que não esteja obrigada à tributação pelo lucro real (art. 246), poderá optar pela tributação com base no lucro presumido.*

*§ 4º A opção de que trata este artigo será manifestada com o pagamento da primeira ou única quota do imposto devido correspondente ao primeiro período de apuração de cada ano-calendário (Lei nº 9.430, de 1996, art. 26, § 1º). [grifos nossos]*

Se, por um lado, não houve o pagamento da primeira quota do IRPJ, por outro há de se considerar o disposto no § 2º do art. 13 da Lei nº 8.541/1992, verbis:

*Art. 13. Poderão optar pela tributação com base no lucro presumido as pessoas jurídicas cuja receita bruta total, acrescida das demais receitas e ganhos de capital, tenha sido igual ou inferior a 9.600.000 Ufir no ano-calendário anterior.*

*[...]*

*§ 2º Sem prejuízo do recolhimento do imposto sobre a renda mensal de que trata esta seção, **a opção pela tributação com base no lucro presumido será exercida e considerada definitiva pela entrega da declaração** prevista no art. 18, inciso IV, desta lei.*

No mesmo sentido, o § 4º do art. 26 da Lei nº 9.430/96 também conduz à conclusão de que a opção pelo Lucro Presumido é feita com a entrega da declaração. Veja-se:

*Art. 26. A opção pela tributação com base no lucro presumido será aplicada em relação a todo o período de atividade da empresa em cada ano-calendário.*

*§ 1º A opção de que trata este artigo será manifestada com o pagamento da primeira ou única quota do imposto devido correspondente ao primeiro período de apuração de cada ano-calendário.*

*§ 2º A pessoa jurídica que houver iniciado atividade a partir do segundo trimestre manifestará a opção de que trata este artigo com o pagamento da primeira ou única quota do imposto devido relativa ao período de apuração do início de atividade.*

*§ 3º A pessoa jurídica que houver pago o imposto com base no lucro presumido e que, em relação ao mesmo ano-calendário, alterar a opção, passando a ser tributada com base no lucro real, ficará sujeita ao pagamento de multa e juros moratórios sobre a diferença de imposto paga a menor.*

*§ 4º A mudança de opção a que se refere o parágrafo anterior somente será admitida quando formalizada até a entrega da correspondente declaração de rendimentos e antes de iniciado procedimento de ofício relativo a qualquer dos períodos de apuração do respectivo ano-calendário.*

Corroborando esse mesmo entendimento, a Receita Federal admite que a informação em DCTF sobre a forma de opção pelo Lucro Presumido é válida. A esse respeito, assim conclui a Solução de Consulta Interna Cosit 8/2007:

*4. Preliminarmente, é importante observar que o § 1º do art. 26 da Lei nº 9.430, de 1996, acima transcrito, ao estabelecer que a opção será manifestada com o pagamento, vinculou o pagamento do imposto à opção pelo lucro presumido, ou seja, uma vez efetuado o pagamento a pessoa jurídica fica obrigada a esta forma de apuração para o IR e a CSLL. Entretanto, a consulta formulada pela Cofis tem como foco o “não pagamento” do imposto. A ausência de pagamento não foi expressamente disciplinada pelo dispositivo mencionado. O que nos leva a seguinte indagação: o “não pagamento” do imposto relativo ao 1º trimestre do ano-calendário implica na falta de opção pela forma de tributação do lucro presumido e, conseqüentemente, na obrigatoriedade de apuração do imposto de renda com base no lucro real trimestral?*

*5. Com efeito, a legislação tributária prestigia a manifestação da opção pela tributação com base no lucro presumido mediante o pagamento do imposto devido relativo ao primeiro trimestre do ano-calendário, até porque o pagamento deve ocorrer antes das declarações. Mas a forma de tributação adotada na apuração deve ser informada na Declaração de Informações EconômicoFiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ), o débito (crédito tributário) e crédito (pagamento, compensação ou suspensão) declarados na Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF), e se a extinção do débito for efetuada mediante compensação, declarada no Per/Dcomp (Pedido Eletrônico de Restituição ou Ressarcimento e da Declaração de Compensação).*

#### **Conclusão**

*A entrega espontânea da DCTF ou de Declaração de Compensação, bem como os parcelamentos requeridos caracterizam opção pelo lucro presumido, uma vez que constituem confissão de dívida, e são encaminhados para inscrição em Dívida Ativa da União, quando não pagos administrativamente.*

*18. A entrega da DIPJ, devidamente preenchida, sem pagamentos e sem entrega de DCTF, caracteriza opção pelo lucro presumido, uma vez que ela representa mais do que a mera opção pelo lucro presumido, pois traz todos os elementos referentes à apuração do lucro presumido e do imposto.*

E esse mesmo entendimento sempre manifestei quando da exclusão do Simples Federal, regido pela Lei nº 9.317/96: a opção pelo Lucro Presumido se daria somente se o Contribuinte houvesse realizado o pagamento de DARF com o respectivo código de arrecadação, com a confissão em DCTF do débito ou mediante informação em DIPJ transmitida.

Também discordo da aplicação da aplicação do art. 32 da Lei Complementar nº 123/2006, pois não há qualquer forma de comunicação entre o Simples Federal, regulado pela Lei nº 9.317/96, com regime instituído pela Lei Complementar nº 123/2006 (Simples Nacional). Nesse contexto, não haveria que se falar em aplicação retroativa do disposto no art. 32 da Lei Complementar nº 123/2006, essa sim trazendo, na prática, a possibilidade de o Contribuinte optar por qualquer forma de apuração de IRPJ após a exclusão do Simples Nacional.

A propósito, acerca da impossibilidade de aplicação retroativa da Lei Complementar nº 123/2006, a Súmula CARF nº 81<sup>8</sup> já trilhou esse caminho no caso lá tratado. Embora tal enunciado não possua força vinculante no caso concreto, em tese seria ao menos um válido precedente persuasivo.

Contudo, no caso concreto, o acórdão recorrido fundamentou seu entendimento em suposto entendimento veiculado pela própria Secretaria da Receita Federal do Brasil - RFB sobre o tema. Confira-se:

A possibilidade de opção pelo lucro presumido, pelas regras do antigo SIMPLES, já constava nas edições de Perguntas e Respostas da SRF (atualmente Receita Federal do Brasil):

*Pergunta de nº 183 Quais os efeitos da exclusão do Simples?*

*A pessoa jurídica excluída do Simples, por opção, obrigatoriamente ou de ofício, a partir do período em que se processarem os efeitos da exclusão, sujeitar-se-á às normas de tributação aplicáveis às demais pessoas jurídicas, inclusive com relação à forma de apuração dos seus resultados, tomando como base as regras previstas para o lucro real, ou, quando seja permitido, opcionalmente, pelo lucro presumido, ou ainda, excepcionalmente, pelo lucro arbitrado, nas hipóteses previstas na lei fiscal.*

Em pesquisa no sítio da RFB relativamente ao ano-calendário de 2007 (DIPJ 2008 - Perguntas e Respostas<sup>9</sup>), confirma-se, no mínimo, dúvida interpretativa razoável acerca do entendimento da Receita Federal sobre o tema, repetindo-se, na pergunta 078, o mesmo texto reproduzido no acórdão recorrido.

Refletindo melhor sobre os aspectos dessa orientação da RFB, a partir de agora, a adotar, peço vênha aos meus pares para veicular entendimento distinto ao que vinha aplicando sobre a matéria.

É certo que o entendimento firmado pela RFB pode trazer dúvidas ao trazer tratamento genérico a situações distintas de exclusão do Simples Federal (por opção,

<sup>8</sup> Súmula CARF nº 81 (Aprovada pela 1ª Turma da CSRF em 10/12/2012): É vedada a aplicação retroativa de lei que admite atividade anteriormente impeditiva ao ingresso na sistemática do Simples. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

<sup>9</sup> Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/orientacao-tributaria/declaracoes-e-demonstrativos/dipj/dipj-2008-perguntas-e-respostas>. Acesso em: 14 nov. 2025.

obrigatoriamente ou de ofício): mas, ao possibilitar que *“a partir do período em que se processarem os efeitos da exclusão, sujeitar-se-á às normas de tributação aplicáveis às demais pessoas jurídicas, [...] tomando como base as regras previstas para o lucro real, ou, quando seja permitido, opcionalmente, pelo lucro presumido, ou ainda, excepcionalmente, pelo lucro arbitrado, nas hipóteses previstas na lei fiscal”*, sem fazer qualquer diferenciação quanto às exclusões do Simples Federal por opção/obrigatoriamente, ou de ofício (como no caso concreto), no mínimo, traduz em dúvida razoável aos Contribuintes sobre a possibilidade ampla de opção pelo Lucro Presumido após exclusão do Simples Federal, regulado pela Lei nº 9.317/96.

Acerca da impossibilidade de veiculação de novas interpretações prejudiciais aos administrados, de forma retroativa, assim firmei entendimento no Acórdão nº 1301-003.007:

Nesse mesmo sentido, a própria Lei nº 9.784, de 1999<sup>10</sup>, aplicável subsidiariamente ao processo administrativo fiscal, determina que a Administração Pública obedecerá, dentre outros, ao princípio da segurança jurídica, vedando a aplicação retroativa de nova interpretação.

A esse respeito, em situação semelhante à ora analisada, a própria Procuradoria Geral da Fazenda Nacional já se pronunciou no sentido de fazer prevalecer a orientação contida em normas complementares expedidas pela Administração Tributária, aplicando-se novel interpretação somente com efeitos *ex nunc*. A esse respeito, em razão da importância do entendimento da PGFN sobre o tema, peço vênua para transcrever excerto substancial do Parecer PGFN/CAT nº 1285/2008:

Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 19, de 7 de dezembro de 2007. Instrução Normativa RFB nº 791, de 10 de dezembro de 2007. Fixação de Alcance no Tempo. Regra do Tempus Regit Actus. Estabelecimentos Hospitalares. Percentuais Diferenciados de Presunção para Fins de Fixação de Imposto de Renda. Princípio da Boa-Fé. Princípio da Segurança Jurídica. Eficácia Preclusiva da Decisão Administrativa Favorável ao Contribuinte.

*29. A linha de entendimento é definitivamente fechada com os atos normativos cujo alcance temporal aqui se define, viz., os já citados Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 19, de 2007 e Instrução Normativa RFB nº 791, de 2007. Cabe, porém, analisar quais os efeitos dos referidos documentos no que se refere à aplicação dessas regras no tempo.*

*30. São duas as linhas interpretativas que o momento sugere. Cuida-se dos efeitos temporais dos atos jurídicos. Preocupa-se com referenciais de boa-fé da*

<sup>10</sup> Art. 2º A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

Parágrafo único. Nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de:  
[...]

XIII - interpretação da norma administrativa da forma que melhor garanta o atendimento do fim público a que se dirige, vedada aplicação retroativa de nova interpretação.

*Administração, bem como de segurança jurídica. Pretende-se a consensualidade, busca-se incansavelmente a segurança jurídica, tomando-se esta última como aquele valor proporcionado por “(...) instituições que garantem previsibilidade no emprego do poder” (Diogo de Figueiredo Moreira Neto, Curso de Direito Administrativo, Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 78). Vincula-se Administração e administrados, em regime de confiança; a este último não se pode penalizar, quando seguira orientação daquele primeiro. Fazê-lo é medida que potencializará a litigância.*

*31. Prioritariamente, a regra geral remete o intérprete à parêmia do tempus regit actum, isto é, em cada instante tributariamente alcançado aplica-se a disposição legal pertinente, bem como, para os efeitos do caso presente, o entendimento da Receita Federal, no momento específico, respeitando-se, bem entendido, decisões judiciais aplicáveis a fatos concretos. E do ponto de vista de interpretação de regra fiscal remete-se, com mais exatidão, para a mudança de critério exegético.*

*32. Concretamente, cuida-se de hipótese de aplicação do art. 146, do Código Tributário Nacional, que dispõe que “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”. Há mudança de critério jurídico, por parte da Administração, circunstância justificativa de projeções concretas de feição ex-nunc.*

*33. Deve-se proteger e se estimular a boa-fé nas relações entre Administração e administrados. Colocando-se nos termos mais simples possíveis, não poderia a Administração projetar preteritamente novo entendimento, com prejuízo para quem, no passado, pautou negócios nos termos precisos das orientações administrativas, que então havia.*

*34. Junto à legalidade absoluta, busca-se um fair play, um jogo limpo, entre Fiscalização e fiscalizados, cuidando-se dos interesses do Fisco e dos contribuintes, que não são necessariamente antagônicos, na medida em que focalizados à luz do bem comum. Fide, sed cui, vide, confia, mas vê em quem, é advertência apropriada para o momento, no sentido de se fixar adequadamente a pauta de orientações apresentada pela Administração.*

*35. A boa-fé remete-nos à segurança jurídica. Nos termos de conhecido excerto doutrinário:*

*“Esta ‘segurança jurídica’ coincide com uma das mais profundas aspirações do Homem: a da segurança em si mesma, a da certeza possível em relação ao que o cerca, sendo esta uma busca permanente do ser humano. É a insopitável necessidade de poder assentar-se sobre algo reconhecido como estável, ou relativamente estável, o que permite vislumbrar com alguma previsibilidade o futuro; e ela, pois, que enseja projetar e iniciar, conseqüentemente – e não aleatoriamente, ao mero sabor do acaso-, comportamento cujos frutos são esperáveis a médio e a longo prazo. Dita previsibilidade é,*

*portanto, o que condiciona a ação humana. Esta é a normalidade das coisas. Bem por isso, o Direito, conquanto seja, como tudo o mais, uma constante mutação, para ajustar-se a novas realidades e para melhor satisfazer interesses públicos, manifesta e sempre manifestou, em épocas de normalidade, um compreensível empenho em efetuar suas inovações causando o menor trauma possível, a menor comoção, às relações jurídicas passadas que se perlongaram no tempo ou que dependem da superveniência de eventos futuros previstos” (Celso Antonio Bandeira de Mello, Curso de Direito Administrativo, São Paulo: Malheiros, 2008, pp. 124-125).*

36. Para outro autor clássico, “a ela [a segurança jurídica] está visceralmente ligada a exigência de maior estabilidade das situações jurídicas, mesmo daquelas que na origem apresentem vícios de ilegalidade. A segurança jurídica é geralmente caracterizada como uma das vigas mestras do Estado de Direito” (Hely Lopes Meirelles, Direito Administrativo Brasileiro, São Paulo: Malheiros, 2008, p. 99).

37. Há outra passagem, de autoria de Professora Titular de Direito Administrativo da Universidade de São Paulo, que em passo que converge tematicamente para com o tema aqui avaliado, observou, como segue:

*“A segurança jurídica tem muita relação com a idéia de respeito à boa-fé. Se a Administração adotou determinada interpretação como correta e a aplicou a casos concretos, não pode depois vir a anular atos anteriores, sob o pretexto de que os mesmos foram praticados com base em errônea interpretação. Se o administrado teve reconhecido determinado direito com base em interpretação adotada em caráter uniforme para toda a Administração, é evidente que a sua boa-fé deve ser respeitada. Se a lei deve respeitar o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada, por respeito ao princípio da segurança jurídica, não é admissível que o administrado tenha seus direitos flutuando ao sabor das interpretações jurídicas variáveis no tempo” (Maria Sylvia Zanella Di Pietro, Direito Administrativo, São Paulo: Atlas, 2008, p. 80).*

38. A matéria é presentemente objeto de lei. É que o art. 2º, caput, da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, dispõe:

*“Art. 2º A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, **segurança jurídica**, interesse público e eficiência”. (grifei) [grifos do original]*

39. Segurança jurídica e boa-fé qualificam as instâncias interpretativas que a presente questão exige. Nesse sentido, boa-fé é locução de amplo uso no Direito Público. Especialmente, “a boa-fé não é elemento ou circunstância a ser considerada apenas no que diz respeito às relações de direito privado entre particulares, ou de direito penal; a consideração da boa ou má-fé, tanto do

*particular que se relaciona com a Administração Pública quanto do agente público que se relaciona com o administrado, é também essencial, configurando, sim, um princípio também de direito administrativo” (Sérgio Ferraz e Adilson Abreu Dallari, Processo Administrativo, São Paulo: Malheiros, 2007, p. 103).*

40. O Supremo Tribunal Federal tem sido muito rigoroso com os exatos contornos da segurança jurídica. Por exemplo, em outra circunstância, e em contexto de outra discussão, por ocasião do Mandado de Segurança nº 22.357-0-DF, relatado pelo Ministro Gilmar Mendes, ementou-se que:

*“ (...) 5.Obrigatoriedade da observância do princípio da segurança jurídica enquanto subprincípio do Estado de Direito. Necessidade de estabilidade das situações do Estado de Direito. Necessidade de estabilidade das situações criadas administrativamente.*

*6. Princípio da confiança como elemento do princípio da segurança jurídica. Presença de um componente de ética jurídica e sua aplicação nas relações jurídicas de direito público”.*

41. Também em outra circunstância, e em outro contexto, o Supremo Tribunal Federal manifestou-se a propósito da aplicação do princípio da segurança jurídica, enquanto subprincípio do Estado de Direito; é o que se lê na ementa no mandado de segurança nº 24.268-0-MG, relatado originariamente pela Ministra Ellen Gracie, com acórdão relatado pelo Ministro Gilmar Mendes. De igual modo, a segurança jurídica é vetor hermenêutico da questão de ordem em petição nº 2.900-3-RS.

42. E porque aplicável o art. 146 do CTN, deveria a Administração simplesmente verificar se o contribuinte recolheu no pretérito do modo exato como a própria Administração entendia que deveria ser feito. Tão-somente segue-se a compromisso anterior. Que deve ser cumprido.

43. E porque o quantum debeatur originário já fora fixado pela própria Administração, o interessado que recolheu nos moldes preconizados não vislumbraria legitimidade em lançamentos suplementares, que decorrem de mudança de entendimento. Nesse sentido, que qualifica a boa-fé, é que a segunda hipótese emerge como solução que atenta para princípios e regras que regem a matéria. Indico, expressamente, o referido princípio, subsumido em regra, e refiro-me à parte final do inciso IV, do parágrafo único, do art. 2º, da Lei nº 9.784, de 1999.

44. A **segurança jurídica**, circunstância que enseja identificação principiológica e normativa, derivada e sublimada na concepção de **boa-fé**, justifica, no caso presente, que se atente para o comando do art. 146 do Código Tributário Nacional, de modo que o Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 19, de 2007, bem como a Instrução Normativa RFB nº 791, de 2007, sejam aplicados em seus respectivos aspectos prospectivos de tempo, alcançando situações ocorridas com e após a necessária publicação e conseqüente divulgação dos referidos atos normativos.

45. *Respeitam-se situações pretéritas consolidadas, nos termos de legislação e orientação anteriormente vigentes. Deve-se verificar, caso a caso, qual o instrumento legal aplicável, com o propósito de se definir a natureza do serviço hospitalar investigado.*

46. **Tempus regit actum**, o tempo rege o ato, é regra seminal que informa o direito ocidental, centrado na racionalidade, na busca de eficiência. A matéria não era de entendimento pacífico, não há regra geral absoluta que se aplique, especialmente porque os Tribunais oscilaram, transitando de interpretação ampliativa em favor do contribuinte para exegese restritiva em prol do Fisco.

47. *Ipso facto*, o Ato Interpretativo RFB nº 19, de 2007 e a Instrução Normativa RFB nº 791, de 2007, operam-se ex-nunc, de modo prospectivo, não podendo suscitar surpresa no contribuinte, que no pretérito se comportara de acordo com a fórmula abraçada pela Administração.

48. O novo entendimento que a Administração Fiscal abraça qualifica modificação introduzida de ofício, identifica critério jurídico distinto, há lançamento (ainda que suplementar), circunstâncias que são alcançadas pelo primeiro fragmento da dicção do art. 146 do Código Tributário Nacional.

49. O superior cânone da boa-fé, ancorado na vedação de uso retroativo de norma tributária de maior imposição, síntese de uma segurança jurídica desejada por sociedade democrática, justificam que se respeite ao contribuinte que recolheu do modo como preconizado pela Administração. Por outro lado, o Ato Declaratório RFB nº 19, de 2007, e a Instrução Normativa RFB nº 791, de 2007, não autorizam que se defiram pretensões de restituição ou de repetição de indébito. Não é desse assunto que tratam, e nem se tem hipótese de eventual devolução.

50. Conclusivamente, os atos legais aqui estudados não alcançam situações jurídicas consolidadas. São dotados, sic et simpliciter, de efeitos prospectivos. Dada a necessidade de ação uniforme, adequado que a questão seja encaminhada ao Senhor Ministro de Estado da Fazenda, para análise, ponderação e eventual outorga de efeitos vinculantes, pesadas as razões aqui lançadas.

À consideração superior.

COORDENAÇÃO-GERAL DE ASSUNTOS TRIBUTÁRIOS, em 23 de junho de 2008.

**ARNALDO SAMPAIO DE MORAES GODOY**

Coordenador-Geral de Assuntos Tributários

De acordo. Concordo. Encaminhe-se ao Senhor Procurador-Geral da Fazenda Nacional.

PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, em 26 de junho de 2008.

**FABRÍCIO DA SOLLER**

Procurador-Geral Adjunto da Fazenda Nacional

Aprovo. Encaminhe-se ao Senhor Ministro de Estado da Fazenda.

PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, em 26 de junho de 2008.

**LUÍS INÁCIO LUCENA ADAMS**

*Procurador-Geral da Fazenda Nacional*

Conforme se observa, a própria Administração Tributária entende que, havendo alteração de entendimento sobre determinado tema, em prejuízo ao contribuinte, a nova interpretação deve ser aplicada prospectivamente, ou seja, com efeitos *ex nunc*, não havendo que se falar em retroatividade de nova interpretação que venha a prejudicar o contribuinte que se comportou conforme entendimento da Administração vigente à época dos fatos geradores.

Nesse mesmo sentido, convém destacar o disposto na Instrução Normativa RFB nº 1396, de 16 de setembro de 2013, que dispõe sobre o processo de consulta:

Art. 9º A Solução de Consulta Cosit e a Solução de Divergência, a partir da data de sua publicação, têm efeito vinculante no âmbito da RFB, respaldam o sujeito passivo que as aplicar, independentemente de ser o consulente, desde que se enquadre na hipótese por elas abrangida, sem prejuízo de que a autoridade fiscal, em procedimento de fiscalização, verifique seu efetivo enquadramento.

#### DOS EFEITOS DA CONSULTA

Art. 10. A consulta eficaz, formulada antes do prazo legal para recolhimento de tributo, impede a aplicação de multa de mora e de juros de mora, relativamente à matéria consultada, a partir da data de sua protocolização até o 30º (trigésimo) dia seguinte ao da ciência, pelo consulente, da Solução de Consulta.

[...]

Art. 17. Na hipótese de alteração de entendimento expresso em Solução de Consulta sobre interpretação da legislação tributária e aduaneira, a nova orientação alcança apenas os fatos geradores que ocorrerem depois da sua publicação na Imprensa Oficial ou depois da ciência do consulente, exceto se a nova orientação lhe for mais favorável, caso em que esta atingirá, também, o período abrangido pela solução anteriormente dada. [grifos nossos]

Ora, se uma decisão em processo de consulta, ainda que não formulada pelo contribuinte, lhe traz segurança suficiente para aplicar o entendimento da Administração Tributária sem que possa lhe ser exigido o tributo futuramente, não há como se imaginar não adotar o mesmo raciocínio para um ato (instrução normativa) dirigido absolutamente a todos os contribuintes.

No caso concreto, apesar de não estarmos diante de uma instrução normativa, o entendimento e a orientação veiculados no sítio da Receita Federal, em períodos seguidos, traduz-se em prática reiterada observada pelas autoridades administrativas, a teor do que dispõe o art. 100, III, do CTN, ou seja, legítima norma complementar, aplicando-se o entendimento já externado

alhures no sentido de fazer prevalecer a orientação contida em normas complementares expedidas pela Administração Tributária.

Por essas razões, encaminho meu voto para negar provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional.

*Assinado Digitalmente*

**Fernando Brasil de Oliveira Pinto**