



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10410.722983/2014-74
ACÓRDÃO	1004-000.299 – 1ª SEÇÃO/4ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	6 de novembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	VAP - VIGILANCIA ARMADA PATRIMONIAL EIRELI
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2010

PRELIMINAR DE NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE AMPLA DEFESA. REJEIÇÃO.

Não configura cerceamento do direito de ampla defesa a decisão que, embora não faça referência expressa e direta aos argumentos suscitados pela impugnação, aborda de forma categórica os fundamentos essenciais da controvérsia, demonstrando exame suficiente da matéria controvertida.

A circunstância de a decisão recorrida ter considerado que o regime do lucro presumido constitui "a forma de tributação mais benéfica ao contribuinte" revela o enfrentamento implícito da tese relativa à necessidade de pagamento como elemento confirmador da opção tributária.

A autoridade julgadora de primeira instância procedeu ao exame substancial da questão debatida, ainda que não tenha abordado de forma expressa todos os aspectos técnicos suscitados pelo sujeito passivo, não caracterizando omissão ou cerceamento que justifique a anulação do julgado.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2010

REGIME DE TRIBUTAÇÃO. LUCRO PRESUMIDO. AUSÊNCIA DE PAGAMENTO. OPÇÃO VÁLIDA MEDIANTE APRESENTAÇÃO ESPONTÂNEA DE DIPJ.

A entrega espontânea de DIPJ, devidamente preenchida com os elementos referentes à determinação do lucro tributável e dos tributos apurados, caracteriza opção pelo lucro presumido, mormente: i) se esta opção também foi informada nas DCTF mensais apresentadas ao longo do ano-calendário, ainda que sem a declaração de débitos de IRPJ ou CSLL a pagar,

e ii) se a DIPJ informa a dedução de imposto de renda e contribuições retidos na fonte sobre receitas auferidas pela pessoa jurídica, que assim se caracterizam como pagamento, conforme inteligência da Súmula CARF nº 138.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade. No mérito, por voto de qualidade, negar provimento ao Recurso Voluntário, vencidos os Conselheiros Jandir José Dalle Lucca (relator) e Luis Henrique Marotti Toselli que votaram por dar provimento. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Edeli Pereira Bessa.

Assinado Digitalmente

Jandir José Dalle Lucca – Relator

Assinado Digitalmente

Edeli Pereira Bessa – Redatora designada

Assinado Digitalmente

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Jandir José Dalle Lucca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente).

RELATÓRIO

1.Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face do v. acórdão de fls. 155/161, que, por unanimidade de votos, rejeitou a preliminar de nulidade suscitada e, no mérito, julgou improcedente a impugnação, mantendo integralmente os créditos tributários constituídos.

2.Para melhor compreensão sobre a matéria versada nos autos e por bem descrever os fatos, consulte-se o Relatório da r. decisão recorrida:

Contra o contribuinte acima identificado foram lavrados os Autos de Infração – AI, com exigência de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ (fls. 4/14) e Contribuição

Social sobre o Lucro Líquido – CSLL (fls. 16/26), no montante de R\$471.265,91, valor atualizado até 08/2014, relativo ao exercício 2011, ano-calendário 2010.

Demonstrativo do crédito tributário lançado.

Tributo/código de receita	Imposto/cont/multa R\$	Juros de Mora calculados até 08/2014 R\$	Multa de Ofício R\$	Total do crédito R\$
IRPJ - 2917	150.147,78	53.875,40	112.610,83	316.634,01
CSLL - 2973	73.257,67	26.430,97	54.943,26	154.631,90
Total dos créditos tributários constituídos				471.265,91

Conforme Relatório Fiscal, fls. 28/30, o sujeito passivo atua na “Atividades de vigilância e segurança privada”, de acordo com o CNAE cadastrado nos sistemas RFB.

Na Declaração de Informações da Pessoa Jurídica (DIPJ), regime tributário do Lucro Presumido, o contribuinte informou imposto/contribuição a pagar, e, nas Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF), não foi declarado valor de imposto/contribuição a pagar.

O contribuinte foi intimado em 03/07/2014, por intermédio do Termo de Intimação Fiscal nº 1 e pelo Termo de Reintimação Fiscal entregue em 23/07/2014. O contribuinte não prestou esclarecimentos ou justificativas, nem documentos sobre as divergências constatadas pela fiscalização.

O lançamento decorre de falta de recolhimento e declaração em DCTF, nº ano-calendário de 2010, dos valores de IRPJ e CSLL a pagar declarados em DIPJ, conforme tabela abaixo.

IRPJ lançado.

Período	IRPJ a pagar DIPJ R\$	DCTF R\$	Pagamentos R\$	IRPJ devido R\$
1º Trim/2010	25.440,99	0,00	0,00	25.440,99
2º Trim/2010	24.015,07	0,00	0,00	24.015,07
3º Trim/2010	36.879,08	0,00	0,00	36.879,08
4º Trim/2010	63.812,64	0,00	0,00	63.812,64

CSLL lançada.

Período	CSLL a pagar R\$	DCTF R\$	Pagamentos R\$	CSLL devida R\$
1º Trim/2010	13.720,65	0,00	0,00	13.720,65
2º Trim/2010	12.719,36	0,00	0,00	12.719,36
3º Trim/2010	17.785,94	0,00	0,00	17.785,94
4º Trim/2010	29.031,72	0,00	0,00	29.031,72

O sujeito passivo foi cientificado das autuações em 15/08/2014, via postal, conforme AR de fls. 91 e apresentou, em 12/09/2014, a impugnação de fls. 95/123.

Impugnação.

Faz um breve relato dos fatos e contesta os lançamentos pelas razões a seguir relatadas.

Discorre sobre regra de tributação e sistemática de apuração do IRPJ, citando legislação de regência.

Entende que, quando o contribuinte não apresenta nenhum documento, como no caso dos autos, a tributação deveria ser pela sistemática do lucro arbitrado. A tributação pelo Lucro Presumido é uma opção do contribuinte, cuja validade depende do pagamento por essa sistemática. No caso de não ter havido nenhum pagamento, a simples entrega de DIPJ com esta opção não valida a sistemática de apuração pelo Lucro Presumido.

Ou, ainda a sistemática do Lucro Real Trimestral, que é a regra geral, uma vez que não houve opção válida por regime de tributação, que pressupunha o efetivo pagamento dos tributos.

Não há como prosperar o lançamento, haja vista sua completa improcedência. Diante do não atendimento das intimações, caberia à fiscalização buscar a prova direta da

ocorrência dos fatos geradores e não efetuar lançamento com base em informações prestadas em declarações entregues.

Assim, o lançamento afronta o princípio do estrita legalidade e da capacidade contributiva, visto que não foi observado o critério quantitativo do fato gerador.

Discorre sobre os citados princípios constitucionais e cita jurisprudência e doutrina sobre o assunto.

Pede seja reconhecida a impertinência da exação fiscal, no sentido de o contribuinte ser tributado apenas na exata medida de sua capacidade contributiva, o que foi desconsiderada na autuação.

O lançamento com base fútil e imprecisos indícios, principalmente no que diz respeito ao aspecto quantitativo dos ilegais e presumidos fatos geradores, adotado pela fiscalização, não podem ser considerados pressupostos válidos para fundamentar a exação.

Discorre sobre legalidade, moralidade administrativa, razoabilidade, proporcionalidade e confisco.

Se o fisco entendeu que o contribuinte omitiu receitas, teria que provar o ilícito fiscal. Assim, não pode prevalecer, sob nenhum aspecto, a acusação de ocorrência de infração tributária, por sua absoluta improcedência.

Pelos exposto, pede o reconhecimento da improcedência da exigência fiscal, pelas razões explicitadas.

Com base na jurisprudência e doutrina citadas, requer seja declarada a nulidade por vício substancial da exigência, ou então reconhecida a sua completa improcedência pelo erro material no critério quantitativo dos presumidos fatos geradores e pela inobservância da correta sistemática de apuração dos tributos.

3.A 7ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belo Horizonte (MG) proferiu decisão assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Ano-calendário: 2010

FALTA DE DECLARAÇÃO E RECOLHIMENTO DE IRPJ/CSLL.

O valor dos tributos não declarados à RFB em DCTF, constatado nas informações prestadas em DIPJ, enseja o lançamento de ofício das importâncias devidas.

JURISPRUDÊNCIA E DOCTRINA. NÃO VINCULAÇÃO DAS DRJ.

O contribuinte não juntou aos autos posição que vincule as decisões prolatadas por este Colegiado Julgador e as manifestações de doutrina especializada também não vinculam as decisões das autoridades administrativas.

ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE.

As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente no país, sendo incompetentes para a apreciação de arguições de inconstitucionalidade de normas regularmente editadas.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

4.Inconformada, a Recorrente interpôs o Recurso Voluntário de fls. 95/123, via do qual reedita os argumentos da sua impugnação de fls. 165/191, além de refutar os fundamentos da decisão recorrida, assim sintetizados:

- **Preliminarmente:**

- Requer o reconhecimento da nulidade do Acórdão recorrido por cerceamento do direito de ampla defesa, determinando o retorno à primeira instância para novo julgamento.

- **Mérito:**

- Erro na aplicação do regime de tributação: Sustenta que a fiscalização aplicou incorretamente a sistemática do lucro presumido quando deveria ter utilizado o lucro arbitrado, conforme o artigo 530 do RIR. Baseia-se no princípio de que, diante da não apresentação de documentos fiscais solicitados pela fiscalização, a legislação determina cogentemente a aplicação do regime de lucro arbitrado.
- Ausência de opção válida pelo lucro presumido: Aduz que a opção pelo lucro presumido exige manifestação mediante pagamento (conforme artigo 516, § 4º do RIR), não bastando a mera entrega da DIPJ. Como não houve recolhimento de tributos nesta modalidade, não se configurou opção válida. Por consequência, aplicar-se-ia a regra geral do lucro real trimestral, ou subsidiariamente, o lucro arbitrado diante da não apresentação de documentos.
- Vício no critério quantitativo do fato gerador: Alega erro material na constituição do lançamento por inobservância do aspecto quantitativo obrigatório dos fatos geradores. Sustenta que a aplicação da sistemática incorreta (lucro presumido ao invés de lucro arbitrado) compromete a validade jurídica do lançamento.
- Violação aos princípios da legalidade estrita e tipicidade: Argumenta que o lançamento desrespeita o princípio da estrita legalidade tributária, fundamental no direito fiscal. Defende que a modificação irregular do regime jurídico de apuração não constitui mero ajuste na base de cálculo, mas erro na fundamentação jurídica que exigiria novo lançamento.
- Violação ao princípio da capacidade contributiva: Explica que o valor exigido (R\$ 471.265,91) é desproporcional ao porte e capacidade contributiva da empresa, caracterizando confisco vedado pelo artigo 150, inciso IV da Constituição Federal.
- Deficiências probatórias e metodológicas: Questiona a metodologia utilizada pela fiscalização, que se baseou exclusivamente em divergências entre declarações sem investigação adequada. Argumenta que a fiscalização optou pelo "caminho mais curto" ao invés de buscar provas diretas junto aos tomadores de serviços da empresa. Sustenta que a empresa prestava serviços principalmente a órgãos públicos

(listados na DIPJ), facilitando a verificação direta das receitas, mas a fiscalização preferiu presumir omissões sem fundamentação probatória adequada.

- Violação aos princípios do processo administrativo: Invoca a Lei nº 9.784, de 1999, para sustentar que a Administração Pública deve observar os princípios da legalidade, motivação, razoabilidade e proporcionalidade. Alega que o lançamento desrespeitou tais princípios ao se basear em presunções não respaldadas em lei.

5.É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro **Jandir José Dalle Lucca**, Relator

6.Considerando que, nos termos do despacho de fls. 192, o “Contribuinte apresentou Recurso Voluntário antes da intimação de resultado de julgamento. Assim, foi atribuída a data da interposição do recurso como a data da ciência do Acórdão de Impugnação”, o apelo é tempestivo e atende aos requisitos legais de admissibilidade.

7.Trata-se de lançamentos de IRPJ e CSLL do ano-calendário de 2010, decorrentes de inconsistências identificadas entre os valores declarados como "a pagar" na DIPJ e os efetivamente recolhidos ou declarados em DCTF.

8.Segundo informa o Relatório Fiscal de fls. 28/30, as discrepâncias identificadas totalizaram R\$ 150.147,78 em IRPJ (distribuídos em R\$ 25.440,99 no 1º trimestre, R\$ 24.015,07 no 2º trimestre, R\$ 36.879,08 no 3º trimestre e R\$ 63.812,64 no 4º trimestre) e R\$ 73.257,67 em CSLL (sendo R\$ 13.720,65 no 1º trimestre, R\$ 12.719,36 no 2º trimestre, R\$ 17.785,94 no 3º trimestre e R\$ 29.031,72 no 4º trimestre). A empresa foi devidamente intimada através de Termo de Intimação Fiscal emitido em 25.06.2014 (entregue em 03.07.2014), seguido de Termo de Reintimação Fiscal de 17.07.2014 (entregue em 23.07.2014). Contudo, a contribuinte não apresentou esclarecimentos ou justificativas, tampouco apresentou os documentos solicitados, o que levou à lavratura dos autos de infração em questão, tendo em vista o não recolhimento dos valores declarados como devidos na DIPJ 2010 e pela ausência de confissão destes débitos na DCTF do mesmo período.

PRELIMINAR DE NULIDADE DA DECISÃO RECORRIDA

9.Suscita a Recorrente a nulidade do Acórdão recorrido, por entender que este se limitou a examinar apenas a circunstância de a fiscalização ter observado a "opção" do contribuinte manifestada em sua DIPJ pelo lucro presumido, considerando essa "opção" mais vantajosa que o lucro arbitrado.

10.Segundo a empresa, a fundamentação expressa no *decisum* revela incompreensão sobre a natureza jurídica da questão debatida, pois não enfrentou adequadamente aspecto jurídico essencial abordado na impugnação, qual seja, que a mera entrega de DIPJ não configura opção válida por forma de tributação, sendo necessário o pagamento efetivo dos tributos para caracterizar a escolha pelo lucro presumido.

11.Argumenta que a primeira instância deveria ter apreciado especificamente esta tese, considerando que não houve qualquer recolhimento de IRPJ ou CSLL pela sistemática do lucro presumido, conforme reconhecido pelo próprio autor do feito em seu Relatório Fiscal.

12.Em relação ao tópico em exame, assim se pronunciou a decisão de piso:

Quanto à contestação de o lançamento ter sido pela forma de tributação Lucro Presumido e que deveria ser no Lucro Arbitrado, também não merece êxito.

O próprio contribuinte optou pela apuração dos tributos pelo Lucro Presumido em sua DIPJ. A Fiscalização simplesmente observou a mesma forma de tributação por ele adotada, bem como os valores informados pelo contribuinte em sua DIPJ. O contribuinte foi intimado para esclarecer as divergências e por não ter se manifestado, o lançamento foi realizado na forma de tributação do Lucro Presumido.

Registre-se que a apuração pela sistemática do Lucro Arbitrado é mais onerosa para o contribuinte, pois aplica-se sobre a receita conhecida os percentuais fixados no art. 519 do RIR/99, acrescidos de 20%, para se achar a base de cálculo dos tributos (art. 532 do RIR/99). No caso de prestador de serviços em geral, a base de cálculo do IRPJ é o resultado do percentual a ser aplicado sobre a receita de 32%, acrescido de 20%, resultando no total de 38,4% e, para a CSLL, o percentual é de 32%.

Já na apuração pelo Lucro Presumido, vê-se claramente que é a forma de tributação mais benéfica ao contribuinte, pois a base de cálculo do IRPJ e do adicional é determinada pela aplicação do percentual de 32% sobre a receita de serviços em geral.

No caso do autos, a fiscalização se restringiu ao batimento entre os valores apurados em DIPJ e DCTF. Ademais o contribuinte não apresentou nenhum documento ou esclarecimento quando solicitado a fazê-lo, tampouco em fase de defesa, que pudesse alterar o lançamento fiscal em questão. Assim, deve ser mantido o lançamento apurado na forma de tributação do Lucro Presumido.

13.Bem se vê, pois, que como a própria Recorrente reconhece, apesar de não ter se referido diretamente à necessidade de pagamento como elemento de confirmação da opção pelo lucro presumido, a decisão recorrida foi categórica ao abarcar o entendimento de que este regime de apuração *“é a forma de tributação mais benéfica ao contribuinte”*. Ao assim considerar, subentende-se refutado o argumento relativo ao alegado vício material, sob a premissa implicitamente adotada de que seu reconhecimento demandaria a existência de prejuízo ao interessado.

MÉRITO

14.Alega a Recorrente que o lançamento foi concebido mediante aplicação indevida da sistemática do lucro presumido, quando a legislação determinava obrigatoriamente o uso do lucro arbitrado. Aduz que o artigo 530 do RIR/99 estabelece de forma cogente que, presentes

certas condições, o imposto será determinado com base nos critérios do lucro arbitrado. O termo "será" configura imperativo legal que não admite discricionariedade administrativa.

15. Explica que a fiscalização reconheceu expressamente no Relatório Fiscal que a empresa não apresentou os documentos solicitados nos termos enviados, situação que enquadra perfeitamente nas hipóteses previstas no referido artigo 530. Não obstante, optou por aplicar a sistemática do lucro presumido, contrariando frontalmente a determinação legal específica para o caso concreto.

16. Sustenta que a simples entrega da DIPJ não constitui manifestação de opção por regime tributário. Conforme estabelecem os artigos 516, § 4º, e 222, parágrafo único, do RIR/99, a opção manifesta-se exclusivamente através do pagamento efetivo dos tributos na modalidade escolhida.

17. Prossegue narrando que o próprio autuante reconheceu que não houve recolhimento nem declaração na DCTF de valores de IRPJ e CSLL devidos pela sistemática do lucro presumido. Esta constatação eliminaria qualquer possibilidade de existência de opção válida, tornando obrigatória a aplicação da regra geral do lucro real trimestral ou, diante das circunstâncias específicas do caso, do lucro arbitrado.

18. Defende que o vício material se manifesta na violação ao princípio da estrita legalidade, elevado às últimas consequências em matéria tributária conforme estabelece a Constituição Federal. A fiscalização teria procedido como se possuísse poder normativo para criar nova forma de tributação, modificando unilateralmente os critérios legais de apuração sem amparo na legislação vigente. Esta modificação irregular do regime jurídico de apuração não representa mero ajuste na base de cálculo do imposto lançado, mas sim erro fundamental na aplicação da norma jurídica, cuja correção demandaria novo lançamento com fundamento jurídico diverso e observância do prazo decadencial.

19. Nessa ordem de ideias, argumenta que o lançamento padece de vício material por não observar adequadamente o critério quantitativo obrigatório dos fatos geradores. Ao aplicar incorretamente a sistemática do lucro presumido, a fiscalização deixou de utilizar os percentuais específicos e as bases de cálculo determinadas pelos artigos 532 e 535 do Regulamento do Imposto de Renda para o lucro arbitrado, comprometendo a liquidez e certeza do crédito tributário, requisitos essenciais estabelecidos pelo artigo 142 do CTN para validade do lançamento. A aplicação de critérios quantitativos inadequados contamina todo o procedimento com vício insanável.

20. Além disso, aduz que o vício material evidencia-se na ausência de investigação adequada dos fatos alegadamente geradores dos tributos exigidos. A empresa demonstra que todos os seus tomadores de serviços se encontram perfeitamente identificados na DIPJ apresentada, incluindo órgãos públicos como CHESF, Petrobras Distribuidora, Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos, Fundação Delmiro Gouveia, entre outros. A fiscalização optou deliberadamente por não realizar investigação junto a estes tomadores para verificar as notas

fiscais emitidas e os correspondentes pagamentos efetuados, procedimento que seria tecnicamente simples e proporcionaria certeza absoluta sobre a ocorrência ou não dos fatos geradores. Esta omissão investigativa caracteriza procedimento temerário e sem respaldo legal.

21. Argumenta que o lançamento apresenta vício material por contrariar os princípios da moralidade e razoabilidade administrativa estabelecidos pela Lei 9.784, de 1999. A fiscalização teria abandonado definitivamente os recursos adequados de investigação, optando por palpites e ficções na expectativa de legitimar exigência de cumprimento de obrigação tributária sem correspondência com a realidade do contribuinte. Este comportamento configura utilização de meios gravosos e indiretos de coerção estatal para compelir o contribuinte inadimplente ao pagamento de tributo, prática vedada pela jurisprudência consolidada do Supremo Tribunal Federal conforme as Súmulas 70, 323 e 547.

22. Por fim, argumenta que o vício material manifesta-se na completa desproporcionalidade entre o valor exigido e a capacidade contributiva da empresa autuada. O montante de R\$ 471.265,91 revela-se absurdamente incompatível com o porte de empresa prestadora de serviços de vigilância, caracterizando potencial confisco vedado pelo artigo 150, inciso IV, da Constituição Federal.

23. Pois bem, conforme bem explica a Recorrente, a sistemática legal estabelece que a escolha pelo lucro presumido não decorre de manifestação expressa, mas sim de comportamento conclusivo da empresa, configurando-se através da prática de atos inequívocos que demonstrem a adesão a este regime tributário. O ordenamento jurídico, particularmente através do artigo 26, § 1º da Lei nº 9.430, de 1996 e das disposições do Regulamento do Imposto de Renda, estabelece que a opção pelo lucro presumido materializa-se quando a pessoa jurídica efetua o primeiro recolhimento do imposto de renda calculado sobre base presumida no curso do ano-calendário. Este primeiro ato de recolhimento constitui marco temporal definitivo, a partir do qual a empresa vincula-se irretratabilmente ao regime durante todo o ano-calendário.

24. Por via de consequência, sendo incontrovertido nos autos que a Recorrente não realizou o recolhimento de qualquer valor que pudesse confirmar a sua opção pelo lucro presumido ou mesmo pelo lucro real anual mediante estimativas mensais, nos termos do art. 2º c/c art. 3º, parágrafo único da Lei nº 9.430, de 1996, deveria ser-lhe aplicado o regime de apuração do lucro real trimestral de que trata o artigo 1º do mesmo diploma legal.

25. Sob esta perspectiva, há, de fato, vício no lançamento, de natureza material, que consiste em defeito substancial que atinge a própria existência jurídica do crédito tributário, caracterizado pela ausência de fundamento legal válido para a imposição tributária ou pela incorreta aplicação da legislação tributária material. Manifesta-se quando há equívoco na identificação do fato gerador, na determinação do sujeito passivo da obrigação, na aplicação de norma tributária inválida ou inaplicável à situação concreta, ou quando se verifica a inexistência do próprio pressuposto de fato que autoriza a exigência do tributo.

26.Diferentemente do vício formal, que se relaciona aos aspectos procedimentais e documentais do lançamento, o vício material compromete a própria legitimidade da pretensão fiscal, pois questiona a existência mesma da obrigação tributária. Quando presente, implica na inexistência jurídica do débito, tornando o lançamento absolutamente nulo e insuscetível de correção, uma vez que não há dívida tributária válida a ser constituída.

27.O vício material atinge, portanto, o mérito da exigência fiscal, demonstrando que a Fazenda Pública pretende cobrar tributo sem amparo na legislação vigente ou em desconformidade com os pressupostos materiais estabelecidos pela norma tributária aplicável.

28.A exigência de tributo com base no regime de tributação pelo lucro presumido, quando o contribuinte não efetivou validamente a opção por tal sistemática, configura vício material que contamina substancialmente o lançamento tributário.

29.Conforme estabelece o art. 142 do CTN, compete privativamente à autoridade administrativa verificar a ocorrência do fato gerador, determinar a matéria tributável e calcular o montante do tributo devido. Essa atividade vinculada pressupõe a correta identificação do regime tributário aplicável ao contribuinte, elemento essencial para a válida constituição do crédito fiscal.

30.No caso em análise, embora tenha havido indicação do regime de lucro presumido na Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ), a ausência do pagamento da primeira quota do imposto devido impediu a confirmação da opção, mantendo o contribuinte no regime geral, isto é, do lucro real trimestral. Isso porque, como visto anteriormente, a legislação condiciona a eficácia da opção pelo lucro presumido ao cumprimento integral dos requisitos legais, incluindo o recolhimento tempestivo da primeira parcela.

31.Por outro lado, o Relatório Fiscal fiscal de fls. 28/30 noticia que a fiscalização decorreu *“de Revisão de Declarações através da inconsistência entre os valores declarados de “IRPJ A PAGAR”, e “CSLL A PAGAR” declarados na DIPJ, correspondentes ao ano calendário 2010, em batimento com os valores recolhidos e/ou declarados na Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF”*. Os valores discrepantes foram os seguintes:

IRPJ			
Trimestre	A Pagar - DIPJ	DCTF	Recolhimento
1º	25.440,99	0,00	0,00
2º	24.015,07	0,00	0,00
3º	36.879,08	0,00	0,00
4º	63.812,64	0,00	0,00

CSLL			
Trimestre	A Pagar - DIPJ	DCTF	Recolhimento
1º	13.720,65	0,00	0,00
2º	12.719,36	0,00	0,00
3º	17.785,94	0,00	0,00
4º	29.031,72	0,00	0,00

32.Ainda assim, em que pese a Recorrente tenha sido intimada a apresentar documentos e esclarecimentos, o que poderia demandar o arbitramento do lucro, a fiscalização optou por realizar o lançamento pelo lucro presumido.

33.Vale dizer, o lançamento deveria ter sido efetivado pelo lucro real trimestral, ou, no caso de a fiscalização identificar qualquer das situações previstas no art. 530 do RIR/99, pelo lucro arbitrado:

Art. 530. O imposto, devido trimestralmente, no decorrer do ano-calendário, será determinado com base nos critérios do lucro arbitrado, quando (Lei nº 8.981, de 1995, art. 47, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º):

I - o contribuinte, obrigado à tributação com base no lucro real, não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal;

II - a escrituração a que estiver obrigado o contribuinte revelar evidentes indícios de fraudes ou contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para:

a) identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária; ou

b) determinar o lucro real;

III - o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o Livro Caixa, na hipótese do parágrafo único do art. 527;

IV - o contribuinte optar indevidamente pela tributação com base no lucro presumido;

V - o comissário ou representante da pessoa jurídica estrangeira deixar de escriturar e apurar o lucro da sua atividade separadamente do lucro do comitente residente ou domiciliado no exterior (art. 398);

VI - o contribuinte não mantiver, em boa ordem e segundo as normas contábeis recomendadas, Livro Razão ou fichas utilizados para resumir e totalizar, por conta ou subconta, os lançamentos efetuados no Diário.

34.Ao proceder ao lançamento com fundamento em regime tributário não validamente escolhido, a fiscalização aplicou incorretamente a legislação material, constituindo crédito tributário sem o devido suporte legal. Tal equívoco não se limita a aspectos procedimentais ou de cálculo, mas atinge a própria base jurídica da exigência, caracterizando vício de natureza material.

35.Este vício difere consideravelmente daqueles meramente formais previstos no art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, pois não se trata de defeito sanável no procedimento de lançamento, mas sim de erro na própria fundamentação legal da pretensão fiscal. A aplicação de regime tributário indevido compromete a legitimidade da cobrança, tornando o lançamento absolutamente nulo por ausência de pressuposto material válido.

36.Nesse sentido, confira-se o voto condutor do Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas no Acórdão nº 9303-013.134:

(...)

O tributarista Anselmo Souza, em seu "Curso básico de direito tributário" (Rio de Janeiro: Editora Lilen Rids, 2006), assim conceitua vícios, formal e material, no lançamento tributário.

Vício formal é defeito no processo de formação do lançamento, tal como incompetência da autoridade lançadora, falta de capitulação do fato gerador, (...). Já o **vício material**, diz respeito à existência da dívida, como não-ocorrência do fato gerador sujeito passivo incorreto; sujeito ativo incorreto, (...). **No vício formal a dívida tributária não é declarada inexistente, mas sim tem declarada viciada sua formalização**

(lançamento). No vício material, a dívida que a Fazenda Pública alega existir, na verdade, não existe, (...). (destaque não original)

Já Leandro Paulsen, em sua obra "Direito Tributário - Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência" (Livraria do Advogado Editora, 10ª Edição), assim define vício formal e vício material:

Vício formal X Vício material. Os vícios formais são aqueles atinentes aos procedimentos e ao documento que tenha formalizado a existência do crédito tributário.

Vícios materiais são os relacionados à validade e à incidência da lei.

Da conceituação/definição de ambos os tributaristas, depreende-se que o vício formal é aquele referente aos procedimentos e aos documentos utilizados na formalização e exigência do crédito tributário. Já o vício material refere-se à validade e à aplicação da lei, ou seja, a fundamentação da exigência do tributo.

O vício material ocorre na constituição do crédito tributário, na medida em que as leis utilizadas para dar sustentação ao ato administrativo fiscal não são válidas e/ ou não são aplicáveis ao tributo lançado e exigido o que implica na nulidade do lançamento, sem possibilidade de correção, nos termos dos artigos 145 do CTN, citados e transcritos anteriormente, e da aplicação do art. 173, inciso II, desse mesmo Código.

Diferentemente, o vício formal decorre de erros de cálculos, na apuração da base de cálculo do tributo, na alíquota aplicada, na própria operação aritmética e/ ou no descumprimento de disposições na legislação que regula o lançamento, implicando na nulidade, de fato, anulação do lançamento. O vício formal permite a correção do lançamento, nos termos do art. 145, citado e transcrito anteriormente, c/c o art. 149, ambos do CTN, inclusive, mediante novo lançamento.

Também este é o entendimento da Secretaria da Receita Federal, veiculado no Parecer nº 9, de 3 de fevereiro de 1999, da Coordenação Geral do Sistema de Tributação – Cosit, reproduzido a seguir:

A nulidade está presente num ato jurídico quando há defeito grave que impeça a produção do efeito pretendido. 116 nulidade quando o ato desrespeita, no momento de sua formação, o pressuposto exigido pela lei para que tenha validade. A nulidade é a reação da ordem jurídica, tolhendo o ato de seus efeitos, imposta à manifestação de vontade que não cumpriu os requisitos fixados pela lei. Ocorre que nem sempre tais requisitos aparecem de maneira expressa na lei. Não raras vezes, a essência do ato vem à tona mediante o conhecimento dos princípios gerais com os quais deve ele se conformar. Se o ato, no momento de sua formação, passa ao largo dessa essência ou descumpra alguma solenidade fundamental, deverá suportar a reação do ordenamento - a nulidade. (...)

Assim como os atos jurídicos em geral, os atos administrativos também possuem elementos básicos de estruturação. A competência do agente, forma e objeto do ato, somam-se a finalidade e o motivo. Qualquer vício nesses elementos estruturais faz com que o ato não refine condições para irradiar os efeitos jurídicos que lhe são próprios. Portanto, é causa de nulidade do ato a existência de qualquer defeito que macule tais elementos.

O vício de forma é um dos possíveis vícios que podem atingir o ato administrativo, causando a sua nulidade. Ao discorrer sobre a teoria da nulidade dos atos administrativos, Antônio da Silva Cabral, in "Processo Administrativo Fiscal", menciona os principais vícios dos atos administrativos, e, entre eles, o vício de forma, que, nos dizeres de Seabra Fagundes, consistiria no "conjunto de solenidades com que a lei cerca a exteriorização do ato administrativo, estabelecendo o vínculo aparente entre a manifestação de vontade e objeto".

O item "b" do parágrafo único do art. 2º da Lei nº 4.717, de 20 de junho de 1965, que define os vícios dos atos administrativos, dispõe:

"b) o vício de forma consiste, na omissão ou na observância incompleta ou irregular de formalidades indispensáveis à existência ou seriedade do ato; ...". (...)

Assim, é equivoco pensar que a única causa de nulidade do lançamento é a incompetência do agente. A interpretação meramente literal do disposto no art. 59 do Decreto nº 70.235/1972 levar-nos-ia à conclusão absurda de que, por exemplo, mesmo que a forma adotada pelo ato de lançamento fosse desconforme com o mandamento legal, ele reuniria condições para produzir efeitos. Ora, de tal conclusão decorreria a afirmação errônea de que um ato administrativo poderia prosperar, mesmo tendo sido exteriorizado por uma forma absolutamente irregular. Cabe enteio lembrar que se nos atos jurídicos da ordem privada, em que impera a liberdade de forma, o vício nesta última é causa de nulidade absoluta, conforme preconiza o art. 145, incisos III e IV, da Lei nº 3.071, de 1º de janeiro de 1916 (Código Civil), mais ainda o será para os atos administrativos, pois neles impera a vinculação à forma.

Aplicar, de maneira literal e isolada, o disposto no referido art. 59 significa ignorar a coerência do sistema jurídico. Não concordamos, desta feita, que a lista prescrita naquele dispositivo legal seja *numerus clausus*, e sim *numerus apertus*. E nulo todo ato administrativo que desrespeita os requisitos impostos pela legislação. O dispositivo do Decreto não faz menção às vicissitudes do ato administrativo do lançamento em virtude da forma, por esta circunstância .16 estar implícita, já que ele é cercado de requisitos e formalidades já consagradas pela legislação.

Os requisitos formais do ato administrativo de lançamento aparecem no art. 142 do Código Tributário Nacional (CTN) e nos artigos 10 e 11 do Decreto nº 70.235/1972. Se o ato não respeita referidas formalidades, não tem condições para produzir efeitos. (...)

(...) E mesmo que o lançamento seja promovido por agente competente, que a finalidade seja o interesse público, o motivo seja aquele fixado em lei, no caso dos atos vinculados, e o objeto seja a manifestação creditícia do Fisco, ainda assim o lançamento carregará consigo a nulidade absoluta se a forma determinada explicita ou implicitamente na lei for desrespeitada, com a omissão dos elementos que deveriam estar contidos no documento que exterioriza o ato de imposição. (...)

A ineficácia do ato administrativo não é decretada em prol do particular interessado, mas em respeito ex ordem pública e ao princípio da legalidade, que devem sempre nortear as atividades da Administração. (...) Costuma a doutrina sobre o assunto sentenciar que, tratando-se de atos administrativos, não há que se falar em anulabilidade, visto que os vícios a eles relativos são de ordem pública, cabendo, nesses casos, somente a nulidade, cuja declaração é de interesse da própria administração e não apenas de interesse privado do particular. (...)

Em face do que se expôs, conclui-se que a falta de menção, no lançamento, dos elementos previstos no art. 142 do CTN e nos arts. 10 e 11 do Decreto nº 70.235/1972 constitui vício de forma, causando, portanto, a nulidade do lançamento que pode e deve ser decretada de ofício pela autoridade administrativa competente. (destaque não original)

(...)

37.Como ensina José Cretella Júnior, com apoio em Tito Prates da Fonseca, "Insanável é o ato administrativo nulo, irrecuperável sob qualquer aspecto o ato administrativo

inexistente” (Enciclopédia Saraiva de Direito, “Ato Administrativo Anulável”, volume 8, p. 451, grifo nosso).

38.Outrossim, anote-se que o vício material prescinde da demonstração de prejuízo concreto ao contribuinte para configurar a nulidade do ato administrativo. Esta característica decorre da própria natureza do defeito material, que atinge a essência jurídica da exigência fiscal e compromete fundamentos de ordem pública inerentes à atividade tributária.

39.O vício material, por atingir os pressupostos essenciais da obrigação tributária previstos no art. 142 do CTN, gera invalidade que independe dos efeitos práticos sobre a situação específica do contribuinte. O vício material ocorre quando o auto de infração não preenche os requisitos do artigo 142 do Código Tributário Nacional, relacionando-se com o objeto do ato. A ausência de fundamento legal adequado para a exigência fiscal constitui, por si só, motivo suficiente para a declaração de nulidade, dispensando a análise de eventuais consequências prejudiciais ao sujeito passivo.

40.Diferentemente dos vícios formais, que podem ser convalidados quando não causam prejuízo efetivo à defesa, os vícios materiais são insanáveis e contaminam irremediavelmente o lançamento. Esta distinção reflete a supremacia do interesse público na manutenção da legalidade tributária, impedindo que exigências desprovidas de amparo jurídico subsistam no ordenamento, ainda que aparentemente benéficas ou neutras para o contribuinte.

41.No âmbito tributário, onde impera o princípio da estrita legalidade, a constituição de crédito sem fundamento legal válido representa violação direta ao ordenamento, configurando interesse público primário que transcende eventuais interesses particulares. Portanto, a configuração de vício material independe da demonstração de prejuízo, bastando a constatação de que a exigência fiscal carece dos pressupostos materiais exigidos pela legislação tributária aplicável.

42.Consequentemente, resta configurado vício material insanável que determina a nulidade do auto de infração, sem possibilidade de correção mediante novo lançamento com base no mesmo fundamento jurídico equivocado.

CONCLUSÃO

43.Ante o exposto, rejeito a preliminar suscitada e dou provimento ao Recurso Voluntário para anular o lançamento por vício material.

Assinado Digitalmente

Jandir José Dalle Lucca

VOTO VENCEDOR

Conselheira Edeli Pereira Bessa, redatora designada

O I. Relator restou vencido no provimento que dava ao recurso voluntário. A maioria qualificada do Colegiado compreendeu que deveria ser negado provimento à pretensão da Contribuinte. Isto porque, embora não tenha havido recolhimento, nem declaração constitutiva de débito correspondente à primeira quota do imposto devido no curso do ano-calendário, houve conduta equivalente praticada espontaneamente pela Contribuinte.

O procedimento fiscal se destinou à *revisão da Declaração de Informações Econômico Fiscais da Pessoa Jurídica – DIPJ e do Demonstrativo de Apuração das Contribuições Sociais – DACON*, conforme Termo de Intimação Fiscal nº 1, no qual a autoridade fiscal consignou que:

Os valores informados na DIPJ referentes a “IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA – IRPJ A PAGAR” e “CONTRIBUIÇÃO SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – CSLL A PAGAR”, não foram informados na Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF, não houve recolhimento e não foi apresentado Pedido Eletrônico de Restituição, Ressarcimento ou Reembolso e Declaração de Compensação – PERDCOMP.

No caso do DACON constatou-se que houve a apresentação do mesmo com quase todos os meses com valores zerados, apesar da empresa ter declarado receita em todos os trimestres na DIPJ, no caso, esclarecer o motivo da apresentação do DACON com valores zerados e apresentar livros contábeis e fiscais com as receitas mensais para apuração das contribuições devidas.

Ante o exposto, fica o sujeito passivo acima identificado, nos termos dos artigos 835, 927, 928 e 992 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR/99), do art. 71 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001 e art. 2º da IN SRF nº 077, de 24 de julho de 1998, INTIMADO a, no prazo de 05 (cinco) dias úteis a contar do recebimento deste, prestar os esclarecimentos necessários quanto às ocorrências constatadas.

Caso haja, por parte do sujeito passivo a constatação de que a DIPJ e o DACON tenham sido apresentados com valores incorretos, deverá ser apresentada a devida documentação comprobatória, livros contábeis e fiscais e arquivos digitais (IN SRF nº 86/2001 e ADE-COFIS nº 15/2001) referentes à escrituração contábil e fiscal, no local abaixo indicado.

Fica o sujeito passivo também cientificado de que se procederá ao lançamento de ofício, mediante lavratura de auto de infração, no caso de deixar de atender ao pedido de esclarecimento que lhe foi dirigido,

recursar-se a prestá-lo ou não o prestar satisfatoriamente, de conformidade com o disposto no art. 841, inciso II, do RIR/99.

Ressalvamos que o não atendimento, ensejará lançamento com as informações de que se dispuser (art. 845 do RIR/99).

A presente intimação exclui a espontaneidade, nos termos do inciso I e parágrafo único do art. 7º do Decreto 70.235/72, observado o disposto do artigo 909 do Decreto 3.000/99.

[...]

A Contribuinte não se manifestou no prazo fixado, ensejando reintimação que também não foi atendida. Em consequência, a autoridade lançadora formalizou o lançamento, apontando no Relatório Fiscal que:

A ação fiscal foi decorrente de Revisão de Declarações através da inconsistência entre os valores declarados de “IRPJ A PAGAR”, e “CSLL A PAGAR” declarados na DIPJ, correspondentes ao ano calendário 2010, em batimento com os valores recolhidos e/ou declarados na Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF, conforme demonstrativos abaixo:

[...]

Não tendo a empresa comparecido para apresentar quaisquer esclarecimentos ou justificativas e não tendo apresentado os documentos solicitados nos Termos enviados à mesma, lavramos o presente Auto de Infração, lançando os valores declarados “A PAGAR” de IRPJ e CSLL na DIPJ correspondentes ao ano-calendário 2010, tal procedimento foi adotado uma vez que tais valores não foram recolhidos e também não houve a confissão de tais débitos na DCTF no ano de 2010 por parte da empresa.

Desde a impugnação, a Contribuinte *atribui as divergências de informação entre declarações/demonstrativos ao fato de a empresa ter passado muito recentemente por uma reformulação interna, inclusive com duas mudanças do profissional encarregado de elaborar a contabilidade e prestar as informações à Receita Federal*, e observa que o lançamento foi formalizado antes que tivesse *tempo de solicitar um prazo razoável para se inteirar acerca do acontecido, tomando providências e esclarecendo os fatos*. Mas, diante da exigência, limita-se a discorrer sobre a forma de apuração dos tributos federais para defender que a opção pelo lucro presumido somente se dá com o pagamento, e não com a entrega de DIPJ, conforme pretende inovar a fiscalização, e concluir que *diante da presença das condições listadas nos incisos do art. 530 do Regulamento do Imposto de Renda, não resta ao fisco outra alternativa a não ser submeter-se ao IMPERATIVO LEGAL (será determinado) e determinar trimestralmente, o imposto devido com base nos critérios do lucro arbitrado*. No mais, a Contribuinte se prende a lições doutrinárias e jurisprudência que determinariam o cancelamento da exigência em tais circunstâncias.

Como se vê, apesar de intimada por duas vezes, entre as datas de 03/07/2014 e 23/07/2014, para prestar esclarecimentos acerca da falta de recolhimento e declaração dos débitos informados em DIPJ, a Contribuinte não se manifestou antes da lavratura do auto de infração em 12/08/2014 e, em sua defesa pretende desqualificar a exigência reportando supostos vícios em sua apuração com vistas a desconstituir a apuração antes prestada em DIPJ, e que serviu de base fática para a constituição do crédito tributário, especialmente tendo em conta a inobservância do dever de colaboração bem expresso no Regulamento do Imposto de Renda então vigente, aprovado pelo Decreto nº 3.000/99:

REVISÃO DA DECLARAÇÃO

Art. 835. As declarações de rendimentos estarão sujeitas a revisão das repartições lançadoras, que exigirão os comprovantes necessários (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 74).

§ 1º A revisão poderá ser feita em caráter preliminar, mediante a conferência sumária do respectivo cálculo correspondente à declaração de rendimentos, ou em caráter definitivo, com observância das disposições dos parágrafos seguintes.

§ 2º A revisão será feita com elementos de que dispuser a repartição, esclarecimentos verbais ou escritos solicitados aos contribuintes, ou por outros meios facultados neste Decreto (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 74, 1º).

§ 3º Os pedidos de esclarecimentos deverão ser respondidos, dentro do prazo de vinte dias, contados da data em que tiverem sido recebidos (Lei nº 3.470, de 1958, art. 19).

§ 4º O contribuinte que deixar de atender ao pedido de esclarecimentos ficará sujeito ao lançamento de ofício de que trata o art. 841 (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 74, § 3º, e Lei nº 5.172, de 1966, art. 149, inciso III).

[...]

Lançamento de Ofício

Art. 841. O lançamento será efetuado de ofício quando o sujeito passivo (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 77, Lei nº 2.862, de 1956, art. 28, Lei nº 5.172, de 1966, art. 149, Lei nº 8.541, de 1992, art. 40, Lei nº 9.249, de 1995, art. 24, Lei nº 9.317, de 1996, art. 18, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 42):

I - não apresentar declaração de rendimentos;

II - deixar de atender ao pedido de esclarecimentos que lhe for dirigido, recusar-se a prestá-los ou não os prestar satisfatoriamente;

III - fizer declaração inexata, considerando-se como tal a que contiver ou omitir, inclusive em relação a incentivos fiscais, qualquer elemento que implique redução do imposto a pagar ou restituição indevida;

IV - não efetuar ou efetuar com inexatidão o pagamento ou recolhimento do imposto devido, inclusive na fonte;

V - estiver sujeito, por ação ou omissão, a aplicação de penalidade pecuniária;

VI - omitir receitas ou rendimentos.

Parágrafo único. Aplicar-se-á o lançamento de ofício, além dos casos enumerados neste artigo, àqueles em que o sujeito passivo, beneficiado com isenções ou reduções do imposto, deixar de cumprir os requisitos a que se subordinar o favor fiscal.

[...]

Procedimentos para o Lançamento

Art. 844. O processo de lançamento de ofício, ressalvado o disposto no art. 926, será iniciado por despacho mandando intimar o interessado para, no prazo de vinte dias, prestar esclarecimentos, quando necessários, ou para efetuar o recolhimento do imposto devido, com o acréscimo da multa cabível, no prazo de trinta dias (Lei nº 3.470, de 1958, art. 19).

§ 1º As intimações a que se refere este artigo serão feitas pessoalmente, mediante declaração de ciência no processo, ou por meio de registrado postal com direito a aviso de recepção - AR, ou, ainda, por edital publicado uma única vez em órgão de imprensa oficial local, ou afixado em dependência, franqueada ao público, da repartição encarregada da intimação, quando impraticáveis os dois primeiros meios (Decreto-lei nº 5.844, de 1943, art. 78, § 1º).

§ 2º Se os esclarecimentos não forem apresentados para sua juntada ao processo, certificar-se-á nele a circunstância e, quando feita a intimação mediante registrado postal, juntar-se-á o aviso de recepção - AR ou, quando por edital, mencionar-se-á o nome do jornal em que foi publicado ou o lugar em que esteve afixado (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 78, § 2º).

[...]

Disposições Gerais

Art. 927. Todas as pessoas físicas ou jurídicas, contribuintes ou não, são obrigadas a prestar as informações e os esclarecimentos exigidos pelos Auditores-Fiscais do Tesouro Nacional no exercício de suas funções, sendo as declarações tomadas por termo e assinadas pelo declarante (Lei nº 2.354, de 1954, art. 7º).

Art 928. Nenhuma pessoa física ou jurídica, contribuinte ou não, poderá eximir-se de fornecer, nos prazos marcados, as informações ou esclarecimentos solicitados pelos órgãos da Secretaria da Receita Federal (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 123, e Decreto-Lei nº 1.718, de 27 de novembro de 1979, art. 2º, e Lei nº 5.172, de 1966, art. 197).

[...]

Ocorre que, no presente caso, como se vê nos elementos que instruem a acusação fiscal às e-fls. 32/87, a autoridade lançadora estava frente a: i) entregas de DIPJ pela Contribuinte na sistemática do lucro presumido desde o ano-calendário 2004; ii) DIPJ apresentada para o ano-

calendário 2010 apontando apuração de IRPJ e CSLL em todos os trimestres do ano-calendário, confrontados com retenções na fonte tanto no âmbito do IRPJ, como da CSLL, estas especificamente promovidas por pessoa jurídica de direito privado por força da Lei nº 10.833/2003¹, que também alcança retenções das contribuições sobre o faturamento; e iii) 11 (onze) DCTFs mensais (ausente apenas o mês de novembro) no ano-calendário 2010, indicando como forma de tributação do lucro “Presumido”, com informação, apenas, de débitos esporádicos de Contribuição ao PIS e de Cofins.

Diante desta conduta consistente, não havia razão para a autoridade lançadora questionar a validade da opção da Contribuinte pelo lucro presumido. Daí porque as intimações lavradas exigiram esclarecimentos, apenas, sobre a incompatibilidade entre a DCTF e a apuração das contribuições sobre o faturamento que seriam esperadas em razão do faturamento informado em DIPJ. E, frente ao não atendimento das intimações, a autoridade lançadora procedeu como defende a Contribuinte: buscou a prova direta da ocorrência dos fatos geradores, apenas que, no caso, o informado nas declarações prestadas de forma consistente pela Contribuinte, e não, como quer fazer crer a defesa, em *informações completamente destoantes entre si apostas nos demonstrativos/declarações entregues*.

Como também observa a Contribuinte, dada sua atividade dedicada *exclusivamente à prestação de serviços de vigilância*, os tomadores de seus serviços estavam obrigados à retenção das contribuições nos pagamentos efetuados, na forma do art. 30 da Lei nº 10.833/2003, bem como do imposto de renda, na forma do art. 649 do RIR/99. E estas retenções, por caracterizarem antecipação do devido pela beneficiária, se convertem em pagamento na apuração definitiva do sujeito passivo, inclusive sendo reconhecida, neste sentido, para fins de contagem mais favorável do prazo decadencial, como consolidado na jurisprudência do CARF:

Súmula CARF nº 138

Aprovada pela 1ª Turma da CSRF em 03/09/2019

Imposto de renda retido na fonte incidente sobre receitas auferidas por pessoa jurídica, sujeitas a apuração trimestral ou anual, caracteriza pagamento apto a atrair a aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, §4º do CTN.

¹ Art. 30. Os pagamentos efetuados pelas pessoas jurídicas a outras pessoas jurídicas de direito privado, pela prestação de serviços de limpeza, conservação, manutenção, segurança, vigilância, transporte de valores e locação de mão-de-obra, pela prestação de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, bem como pela remuneração de serviços profissionais, estão sujeitos a retenção na fonte da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, da COFINS e da contribuição para o PIS/PASEP.

§ 1º O disposto neste artigo aplica-se inclusive aos pagamentos efetuados por:

I - associações, inclusive entidades sindicais, federações, confederações, centrais sindicais e serviços sociais autônomos;

II - sociedades simples, inclusive sociedades cooperativas;

III - fundações de direito privado; ou

IV - condomínios edilícios.

§ 2º Não estão obrigadas a efetuar a retenção a que se refere o caput as pessoas jurídicas optantes pelo SIMPLES.

§ 3º As retenções de que trata o caput serão efetuadas sem prejuízo da retenção do imposto de renda na fonte das pessoas jurídicas sujeitas a alíquotas específicas previstas na legislação do imposto de renda.

Acórdãos Precedentes:

9101-002.245, 9101-003.603, 9101-003.239, 9101-002.993, 9101-001.853, 1101-001.100, 1302-002.092, 1402-002.182, 1402-002.291 e 1402-003.605.

(Vinculante, conforme Portaria ME nº 410, de 16/12/2020, DOU de 18/12/2020).

Tal equivalência se fez necessária para aplicar a mesma regra decadencial em face da conduta de sujeitos passivos que, embora apurando e informando regularmente sua apuração em DIPJ, nada tinham a recolher em razão das retenções sofridas. O mesmo racional deve ser aqui aplicado pela possibilidade de a pessoa jurídica prestadora de serviço de vigilância, sujeita a retenções dos tributos incidentes sobre o lucro, e optante pelo lucro presumido, também nada ter a recolher na apuração definitiva, especialmente na hipótese de descompassos entre o reconhecimento das receitas e o seu recebimento, com a consequente retenção daqueles tributos.

Como antes demonstrado, a Contribuinte apresentou as DCTF mensais informando a apuração do lucro pela sistemática do lucro presumido e, neste contexto, a não declaração de débitos de IRPJ e CSLL a recolher poderia ser justificada pelas retenções sofridas, que, embora se prestem a reduzir o tributo apurado, não configuram “crédito vinculado”, à semelhança de *pagamento, compensação de pagamento indevido ou a maior, outras compensações, parcelamento ou suspensão*, a ser informado em DCTF. Com a entrega da DIPJ, a Contribuinte confirmou a dedução de retenções no âmbito do IRPJ e da CSLL em todos os trimestres do ano-calendário 2010, inexistindo razão para a autoridade lançadora cogitar de não formalização da opção pelo lucro presumido.

Esclareça-se, por fim, que não restou caracterizada, no presente caso, a falta de *apresentação dos livros e documentos fiscais* que sustentariam a opção pelo lucro presumido. Diversamente do que alega a Contribuinte, a intimação fiscal que lhe foi dirigida, transcrita ao norte, não se prestou a confirmar os requisitos formais para tributação na sistemática do lucro presumido, mas sim a esclarecer por que no DACON foram informados *quase todos os meses com valores zerados, apesar da empresa ter declarado receita em todos os trimestres da DIPJ*.

Não se trata, portanto, de *simples entrega de DIPJ*, mas sim da reiteração de opção pelo lucro presumido desde o ano-calendário 2004, informada também nas DCTF mensais do ano-calendário 2010, e cujos tributos apurados foram parcialmente liquidados mediante dedução das retenções sofridas, as quais, em linha com a jurisprudência deste Conselho, devem ser tomadas como pagamentos, mormente se assim informadas em DIPJ espontaneamente apresentada pela Contribuinte.

Não merecem reparos, portanto, os fundamentos assim expostos pela autoridade julgadora de 1ª instância para refutar a defesa da Contribuinte:

Na DIPJ original entregue, em 30/06/2011, fls. 33/53, do exercício 2011, ano-calendário 2010, consta que o contribuinte optou pela tributação Lucro Presumido. Neste caso, a base de cálculo é apurada conforme previsão legal

contida no art. 518 do RIR/1999, observando os percentuais conforme a atividade da empresa previstos no art. 519 do RIR/1999.

Art. 518. A base de cálculo do imposto e do adicional (541 e 542), em cada trimestre, será determinada mediante a aplicação do percentual de oito por cento sobre a receita bruta auferida no período de apuração, observado o que dispõe o § 7º do art. 240 e demais disposições deste Subtítulo (Lei no 9.249, de 1995, art. 15, e Lei nº 9.430, de 1996, arts. 1º e 25, e inciso I).

A CSLL também foi calculada pelo próprio contribuinte, conforme informações prestadas em sua DIPJ, na sistemática do Lucro Presumido, observando as disposições contidas na Lei 8.981/95, art. 57; Lei nº 9.249/95, art. 20 e Lei nº 7.689/88, art. 3º, II:

Lei nº 8.981/95:

Art. 57. Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro (Lei nº 7.689, de 1988) as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, inclusive no que se refere ao disposto no art. 38, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por esta Lei.

Lei nº 9.249/95:

Art. 20. A base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, devida pelas pessoas jurídicas que efetuarem o pagamento mensal a que se referem os arts. 27 e 29 a 34 da Lei no 8.981, de 20 de janeiro de 1995, e pelas pessoas jurídicas desobrigadas de escrituração contábil, corresponderá a doze por cento da receita bruta, na forma definida na legislação vigente, auferida em cada mês do ano-calendário, exceto para as pessoas jurídicas que exerçam as atividades a que se refere o inciso III do § 1º do art. 15, cujo percentual corresponderá a trinta e dois por cento. (Redação dada Lei nº 10.684, de 2003) (Vide Medida Provisória nº 232, de 2004) (Vide Lei nº 11.119, de 2005) Lei nº 7.689/88:

Art. 3º A alíquota da contribuição é de: (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008)

[...]

II – 9% (nove por cento), no caso das demais pessoas jurídicas. (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008).

O contribuinte foi intimado, em 30/06/2014, fls. 79/82, por intermédio do Termo de Intimação Fiscal nº 01, pelo Termo de Reintimação Fiscal nº 1, fls. 83/86, a prestar esclarecimentos sobre as diferenças de valores entre o declarado em DIPJ e DCTF. Foi solicitado, ainda, a apresentação da documentação comprobatória (escrituração contábil e/ou fiscal) para esclarecer as divergências de informações:

Os valores informados em DIPJ referentes a "Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ a Pagar" e "Contribuição Sobre o Lucro Líquido – CSLL a Pagar" não foram informados na Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF, não houve recolhimento e não foi apresentado Pedido Eletrônico de Restituição, Ressarcimento ou Reembolso e Declaração de Compensação – PER/DCOMP.

Considerou a fiscalização para fins de lavratura dos lançamentos, os valores trimestrais informados pelo próprio contribuinte em sua DIPJ, conforme tabela reproduzida nesta decisão (Relatório), pois as DCTF entregues pelo contribuinte, fls. 55/78, encontravam-se zeradas.

Deste modo, a fiscalização não apurou base de cálculo dos tributos por presunção, como afirmou o impugnante, mas sim, lançou os tributos devidos com base nos valores lançados pelo contribuinte em sua DIPJ.

Quanto à contestação de o lançamento ter sido pela forma de tributação Lucro Presumido e que deveria ser no Lucro Arbitrado, também não merece êxito.

O próprio contribuinte optou pela apuração dos tributos pelo Lucro Presumido em sua DIPJ. A Fiscalização simplesmente observou a mesma forma de tributação por ele adotada, bem como os valores informados pelo contribuinte em sua DIPJ. O contribuinte foi intimado para esclarecer as divergências e por não ter se manifestado, o lançamento foi realizado na forma de tributação do Lucro Presumido.

Registre-se que a apuração pela sistemática do Lucro Arbitrado é mais onerosa para o contribuinte, pois aplica-se sobre a receita conhecida os percentuais fixados no art. 519 do RIR/99, acrescidos de 20%, para se achar a base de cálculo dos tributos (art. 532 do RIR/99). No caso de prestador de serviços em geral, a base de cálculo do IRPJ é o resultado do percentual a ser aplicado sobre a receita de 32%, acrescido de 20%, resultando no total de 38,4% e, para a CSLL, o percentual é de 32%.

Já na apuração pelo Lucro Presumido, vê-se claramente que é a forma de tributação mais benéfica ao contribuinte, pois a base de cálculo do IRPJ e do adicional é determinada pela aplicação do percentual de 32% sobre a receita de serviços em geral.

No caso dos autos, a fiscalização se restringiu ao batimento entre os valores apurados em DIPJ e DCTF. Ademais o contribuinte não apresentou nenhum documento ou esclarecimento quando solicitado a fazê-lo, tampouco em fase de defesa, que pudesse alterar o lançamento fiscal em questão. Assim, deve ser mantido o lançamento apurado na forma de tributação do Lucro Presumido.

De fato, o interesse da Contribuinte em desconstituir lançamento por falta de recolhimento de tributos informados em DIPJ pela invocação de uma sistemática de tributação mais onerosa, em um contexto no qual não houve respostas às intimações fiscais e não há qualquer ato administrativo incompatível com a apuração informada em DIPJ, aponta para a tentativa de se beneficiar da própria torpeza. Até porque, se não estivesse confirmada a opção na sistemática do lucro presumido, necessário seria, antes, exigir escrituração contábil e fiscal completa, para apuração do lucro real trimestral², o que sujeitaria a Contribuinte à apuração não-

² Neste sentido foi a interpretação da legislação tributária de regência recentemente afirmada pela 1ª Turma da CSRF no Acórdão nº 9101-007.447.

cumulativa da Contribuição ao PIS e da Cofins, em uma onerosidade, ao menos do ponto de vista formal, superior à já vislumbrada no arbitramento dos lucros.

De todo o exposto, nada há que infirme a opção espontânea pelo lucro presumido: i) manifestada em DCTF, apesar da informação de que nada foi apurado a recolher de IRPJ e CSLL nos trimestres do ano-calendário 2010; e ii) informada em DIPJ, mediante conversão de retenções na fonte em pagamento dos tributos apurados sobre o lucro presumido.

Oportuno citar, ainda, o voto do Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto, condutor do Acórdão nº 1301-004.398:

A questão controvertida é bastante simples: o contribuinte transmitiu DIPJ informando a opção pelo Lucro Presumido, sem, contudo, realizar o pagamento de qualquer tributo. Em DCTF, contudo, o contribuinte não informou a existência de qualquer débito.

Intimado a se manifestar sobre a divergência, informou que apurou prejuízo ao longo daquele ano-calendário, e como não havia feito qualquer pagamento, não teria realizado a opção pela tributação com base no Lucro Presumido, e que já houvera feito o pedido de retificação da DIPJ para apurar o imposto de renda na forma do Lucro Real.

Pois bem, de fato, no caso concreto, o contribuinte não realizou o pagamento de IRPJ em qualquer das formas de tributação.

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.

Conforme esse dispositivo legal, com a entrega da declaração (no caso, a DIPJ), a opção pelo Lucro Presumido é considerada definitiva.

No mesmo sentido, o § 4º do art. 26 da Lei 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 Econômico-Fiscais 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.*[grifos nossos]*

No que atine à informação da Receita Federal, por meio de seus “Perguntas e Respostas”, afirmar que a opção pelo Lucro Presumido se dá com o pagamento da primeira ou única cota, trata-se de mera reprodução do dispositivo legal, e não leva em consideração a excepcionalidade de o contribuinte já ter transmitido declaração com a opção pelo Lucro Presumido, tal qual estampado no § 2º do art. 13 da Lei nº 8.541/1992, conforme já abordado alhures.

Desse modo, e não havendo qualquer outra contestação do contribuinte quanto ao lançamento, esse deve ser mantido em sua totalidade. *(destaques do original)*

Neste precedente, a negativa de opção pelo lucro presumido se deu durante o procedimento fiscal, e o sujeito passivo invocara situação deficitária posteriormente apurada, razão pela qual a discussão teve em conta, também, a definitividade da opção manifestada com a entrega da declaração. De outro lado, os casos se alinham quanto à validade da opção manifestada pela entrega espontânea da DCTF, bem como da DIPJ, que *traz todos os elementos referentes à apuração do lucro presumido e do imposto*, ao que, no presente caso, se acresce a constatação de informação de dedução de retenções na fonte convertidas em pagamento do IRPJ e da CSLL apurados trimestralmente.

Assim, confirmada a opção pelo lucro presumido manifestada nas declarações apresentadas pela Contribuinte, inexistente o vício no lançamento alegado em defesa, o que dispensa a apreciação da construção doutrinária e jurisprudencial deduzida sob esta premissa. E, ausente outros argumentos de defesa contra a exigência formulada, deve ela subsistir.

Por todo o exposto, deve ser NEGADO PROVIMENTO ao recurso voluntário da Contribuinte.

Assinado Digitalmente

Edeli Pereira Bessa