



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10410.724040/2014-86
ACÓRDÃO	1002-003.707 – 1ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	5 de dezembro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	S. G. CONFECCOES LTDA - EPP
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2011

AUTO DE INFRAÇÃO. ARBITRAMENTO. MEDIDA EXCEPCIONAL. NULIDADE.

O arbitramento do lucro é medida excepcional e extrema, somente aplicável em situações restritas previstas na legislação tributária.

Apresentados pelo contribuinte os documentos exigidos pela legislação para adoção do lucro presumido (Livro Caixa), deve o lucro tributável ser apurado com base neste método, sendo improcedente seu arbitramento por falta de apresentação de escrituração contábil e fiscal específica para o lucro real, mormente quando não existia qualquer impedimento para utilização daquele método.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso para anular o auto de infração, vencidos os conselheiros Luis Ângelo Carneiro Baptista e Ricardo Pezzuto Rufino, que davam provimento para anular o acórdão recorrido.

Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Aílton Neves da Silva.

(documento assinado digitalmente)

Aílton Neves da Silva – Presidente e redator designado

(documento assinado digitalmente)

Luis Angelo Carneiro Baptista - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ailton Neves da Silva (presidente), Luis Angelo Carneiro Baptista, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Maria Angélica Echer Ferreira Feijó, e Ricardo Pezzuto Rufino.

RELATÓRIO

Trata-se de auto de infração lavrado em desfavor da empresa decorrente de omissão de receitas por presunção legal caracterizada por recebimentos de cartões de crédito/débito de origem não comprovadas.

O contribuinte era optante do SIMPLES NACIONAL desde 01/07/2007, regido pela Lei Complementar nº 123/2006. Contudo, através do Ato Declaratório Executivo (ADE) Nº 1, de 16/01/2013, da DRF/Maceió (fl 115), publicado em 05/11/2013 no Diário Oficial da União, o contribuinte foi excluído do SIMPLES NACIONAL com efeitos a partir de 01/01/2010. O processo relativo à exclusão do SIMPLES NACIONAL é o 10410.725233/2012-92, não havendo impugnação por parte do contribuinte. Ou seja, a exclusão do SIMPLES NACIONAL tornou-se definitiva.

A fiscalização em comento se refere ao ano de 2011. Logo, o contribuinte não estaria submetido ao regime de tributação do SIMPLES NACIONAL.

Desta sorte, através do Termo de Início de Fiscalização, o contribuinte foi intimado a apresentar, entre outros, os livros diário, razão e os arquivos contábeis em meio digital (fls 64 a 66). Apresentando parcialmente o intimado, o recorrente foi reintimado por 2 vezes a apresentar tais documentações fiscais e contábeis que não foram entregues inicialmente (fls. 68 a 71 e 82 a 83).

Nas respostas apresentadas pelo contribuinte (fls 93, 94 e 95), ele afirma que era optante do SIMPLES NACIONAL no ano fiscalizado. E como tal, não estaria obrigado a ter livros contábeis, nem tampouco entregar os arquivos digitais da contabilidade, conforme parágrafo único do art. 1º da IN SRF nº 86/2001. Desta sorte, fez a entrega do livro caixa, livro de apuração de ICMS e livros registros de entradas e saídas.

Alegou, também, que só teve ciência da sua exclusão do SIMPLES NACIONAL em 2013. Mesmo sendo a exclusão retroativa, a empresa já tinha realizada as apurações e recolhimentos pelo SIMPLES NACIONAL. Por esta razão, segundo a recorrente, não teria como apresentar as documentações intimadas que não faziam parte dos livros exigidos à época da apuração no regime de tributação do SIMPLES NACIONAL. Assim, deixou de entregar livro diário, livro razão, LALUR, DIPJ, DACON, DCTF e escrituração contábil digital.

A autoridade fiscal fez, então, o confronto do livro caixa com os valores informados pelas operadoras de cartões de crédito/débito. Frente as divergências encontradas, intimou a empresa a esclarecê-las (fls 89 e 90). A empresa não apresentou justificativa alguma para as divergências, ficando silente quanto a esta intimação.

A autoridade fiscal, então, lavrou auto de infração em desfavor do contribuinte (fls 02 a 52), conforme relatório fiscal (fls 53 a 62). A ação fiscal foi decorrente de divergências constatadas entre os valores declarados pelo contribuinte em DASN (Declaração Anual do Simples Nacional) e os valores informados por administradores de cartões de crédito.

Como regime de apuração de IRPJ, o lançamento foi realizado com base no lucro arbitrado, conforme se depreende do Relatório Fiscal:

27.Considerando que não poderia mais apurar seus resultados pelo Simples Nacional pois excluído desde 01.01.2010 e não atendeu a fiscalização para apresentação dos livros contábeis e fiscais pelo Lucro Real, não resta alternativa que efetuar o lançamento com base no Lucro Arbitrado, tendo por base a não apresentação da escrituração fiscal conforme estabelecido no Inciso III, alínea b, artigo 530 do Regulamento de Imposto de Renda.

28.A base de cálculo será a Receita Bruta Conhecida escriturada no Livro Caixa apresentado e confirmada na DASN apresentada acrescida dos valores omitidos como vendas realizadas através de cartões de créditos e débitos. fez o lançamento por omissão de receita

A autoridade fiscal separou o lançamento em duas bases de cálculo: os valores informados de Receita em DASN e os valores informados pelas operadoras de cartões de crédito/débito. Quanto aos valores informados em DASN, foram apurados IRPJ e reflexos, aplicando a multa de ofício de 75%. Quanto aos valores informados pelas operadoras de cartões de crédito/débito, apurou-se também os IRPJ e reflexos, contudo aplicando multa qualificada de 150% por suposta reincidência da infração. Isso, na visão da Autoridade Fiscal, seria aplicável pois em fiscalização anterior, para o ano de 2009, foram encontradas as mesmas omissões de receitas obtidas através de informações de cartões de crédito/débito.

Inconformada, a contribuinte apresentou impugnação ao lançamento (fls 1043 a 1051) alegando, em síntese:

a) Nulidade do lançamento por ser como base quebra de sigilo bancário, que seria inconstitucional. Requer, então, que o auto de infração seja anulado por ter ocorrido a quebra do sigilo de dados, ou mesmo sobrestado até o julgamento final da questão pelo Supremo Tribunal Federal no RE 601.314.

b) Que deveria ser tributada pelo regime do SIMPLES NACIONAL em 2011, pois só foi excluída do SIMPLES NACIONAL em 2013 (mesmo que retroativamente). Por este motivo, questiona o arbitramento do lucro realizado pela autoridade fiscal. Assim, defende a anulação ou redução da base de cálculo do lançamento.

c) Que teria entregado os livros que possuía referente ao ano de 2011 (livro caixa, livro registro de apuração de ICMS, livro registro de entradas e livro registro de saídas), razão pela qual também deve ser afastada a tributação pelo lucro arbitrado. Reforça, assim, seu pedido de anulação ou redução da base de cálculo dos tributos lançados.

d) Que seria ilegal a multa qualificada em 150%, pois a autoridade fiscalização não evidenciou fraude. Entende que a hipótese de incidência da multa qualificada deve ser interpretada restritivamente e aplicada somente nos casos de fraude, em que tenha ficado exaustivamente demonstrado pela fiscalização que o contribuinte agiu dolosamente, com base no artigo 1º da Lei nº 8.137/90, combinado com o artigo 44, inciso II, da Lei nº 9.430/96,

A DRJ/SPO exarou o Acórdão 16-78.648 - 5ª Turma da DRJ/SPO, de 13 de julho de 2017 (fls 1115 a 1133) em resposta à impugnação do contribuinte. Neste julgado, a turma considerou procedente em parte a impugnação, reformando o lançamento da seguinte forma:

a) Tendo a contribuinte apresentado o Livro Caixa, não haveria razão para o arbitramento, sendo cabível a tributação pelo lucro presumido. Assim, foi refeito o cálculo do IRPJ devido, reduzindo-se o percentual de presunção de 9,6% para 8%, percentual previsto no artigo 532 do RIR/99.

b) Redução da multa qualificada de 150% para 75%, pois a fiscalização não logrou êxito em comprovar que o contribuinte tenha agido com dolo em omitir as receitas. A reincidência da infração alegada pela autoridade fiscal (situação não prevista na norma) não teria ocorrido em ano consecutivos, o que enfraqueceria ainda mais o argumento da fiscalização.

O contribuinte foi cientificado do julgamento da DRJ em 26/07/2017 (fl 1139).

Em 25/08/2017 o contribuinte vem ao processo apresentar Recurso Voluntário (fls 1152 a 1161), aduzindo as seguintes questões, em suma:

a) Nulidade do lançamento por ter como base quebra de sigilo bancário da empresa, extrapolando o previsto no § 2 do art. 5º da Lei Complementar 105/01. Essa norma estabelecerá como limites para uso pelo fisco montantes globais movimentados pelo contribuinte, o que não ocorreu no caso em tela, onde o fisco teve acesso a informações bancárias em nível de detalhe, diário e por lançamento.

b) Nulidade do lançamento por não ter sido observado o art. 6º da Lei Complementar 105/2001. Esta norma só tornaria possível o acesso a dados bancários pelo fisco quando já houver processo administrativo instaurado ou procedimento fiscal em curso e tais exames serem considerados indispensáveis. Na visão da recorrente, não havia processo administrativo instaurado ou procedimento fiscal em curso no momento do acesso a seus dados de cartão de crédito/débito.

c) No mérito, sustenta ter realizado o pagamento dos tributos para o ano de 2011 sob o regime de tributação do SIMPLES NACIONAL. Contudo, a Autoridade Fiscal não levou em consideração os valores pagos a título de tributos federais sob este regime quando da lavratura do

auto de infração. A fiscalização deveria ter deduzido do montante lançado os valores efetivamente pagos de tributos federais, sob pena de ocorrer bitributação. Entende que este não abatimento é causa de nulidade ou, alternativamente, que deve ser reduzido os valores apurados de tributos abatendo os valores efetivamente recolhidos.

Este é o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro Luis Angelo Carneiro Baptista, Relator.

Trata-se de Recurso Voluntário contra Impugnação julgada parcialmente procedente, que teve por objeto a contestação da lavratura de auto de infração por omissão de receita (fls 02 a 52), conforme relatório fiscal (fls 53 a 62).

Primeiramente, é fundamental esclarecer que a forma de tributação do lucro é uma opção realizada pelo contribuinte. Não cabe ao Fisco realizar esta escolha.

Para contribuintes que não são optantes do SIMPLES NACIONAL, a regra é o denominado lucro real trimestral como forma de tributação do lucro. Contudo, pode o contribuinte optar pelo lucro real anual (com estimativas mensais) ou pelo lucro presumido, com base, respectivamente, nos art. 2º e 26 da Lei nº 9.430/1996 (vigente à época):

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.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.

Reforço, a opção pelo Lucro Real Anual ou pelo Lucro Presumido deve ser realizado pelo contribuinte. E não o fazendo, volta-se para a regra geral que é a tributação pelo Lucro Real Trimestral.

Neste ponto, vale montar o histórico legislativo da opção de tributação do lucro das empresas excluídas do SIMPLES.

A Lei nº 9.317/96, que regravava o extinto SIMPLES FEDERAL, não mencionava que as empresas excluídas deste regime de tributação teriam o direito a realizar a opção quanto ao regime de tributação do lucro a que passariam a ser submetidas a partir da exclusão (lucro real anual, lucro real trimestral ou lucro presumido). Desta forma, a Câmara Superior de Recursos Fiscal deste Conselho entendeu que essa opção seria vedada quando realizada a exclusão da empresa do SIMPLES FEDERAL se já tivesse sido iniciado o procedimento fiscal, sendo a empresa submetida automaticamente na regra geral, que seria o lucro real trimestral. É o que se depreende do Acórdão nº 9101-005.434 – CSRF / 1ª Turma, julgado em 8 de abril de 2021, cuja parte da ementa assim pronuncia:

ASSUNTO: SISTEMA INTEGRADO DE PAGAMENTO DE IMPOSTOS E CONTRIBUIÇÕES DAS MICROEMPRESAS E DAS EMPRESAS DE PEQUENO PORTE (SIMPLES) Ano-calendário: 2006, 2007 EXCLUSÃO DO SIMPLES FEDERAL.

OPÇÃO PELO LUCRO PRESUMIDO. IMPOSSIBILIDADE. A legislação não reabre ao sujeito passivo a possibilidade de optar pelo lucro presumido depois de iniciado o procedimento fiscal motivado por sua anterior exclusão do Simples Federal.

Contudo, com o surgimento do SIMPLES NACIONAL, a Lei Complementar 123/2006 assim previu no seu art. 32, § 2º:

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.

(...)

§ 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.

Desta sorte, é consenso que o contribuinte pode realizar a opção pela forma de tributação do lucro (lucro real trimestral, lucro real anual ou lucro presumido) se for excluído do SIMPLES NACIONAL, mesmo durante o procedimento fiscal.

E neste ponto surge um debate no contencioso administrativo se a Autoridade Fiscal é obrigada a intimar o fiscalizado, durante o procedimento fiscal, para que se pronuncie

sobre sua opção da forma de tributação do lucro, considerando que ele foi excluído do SIMPLES NACIONAL.

Na linha que entende como obrigatória a intimação prévia pela Autoridade Fiscal para que o contribuinte opte pela sua nova forma de tributação do lucro consta o Acórdão nº 1201-005.761 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, de 14/03/2023. Neste, o Conselheiro Fredy José Gomes de Albuquerque assim se pronunciou:

No caso dos autos, a contribuinte estava enquadrada no regime do Simples Nacional, tendo sido fiscalizada em relação ao ano-calendário de 2009. A auditoria ocorreu desde janeiro/2012 e chegou ao final em dezembro/2013, quanto efetivamente (atenção para as datas):

a) A empresa foi excluída do Simples em 04/12/2013, conforme Ato Declaratório Executivo de e-fls. 1110;

b) No dia seguinte (05/12/2013), os autos de infração foram lavrados, conforme TVF de e-fls. 58 em diante.

Chama a atenção que não foi cumprido o requisito da LC 123/96, especialmente, do art. 32, porquanto o principal efeito da exclusão de empresas do Simples Nacional é sujeitar o contribuinte excluído às normas de tributação aplicáveis às demais pessoas jurídicas, a saber:

(...)

O § 2º do art. 32 da LC 123/96 é claro ao determinar que, após a exclusão do sujeito passivo do regime do Simples Nacional, o mesmo 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, ou seja, cabe à autoridade lançadora notificá-lo para que indique qual a opção de recolhimento, podendo a contribuinte, inclusive, refazer sua escrita fiscal e contábil e apresentá-la à administração tributária nos moldes do novo regime de apuração, ao qual só estará sujeito após a exclusão, conforme determina o caput do dispositivo.

(...)

Conquanto o dispositivo legal imponha à administração tributária realizar uma sequência de atos procedimentais após a exclusão do sujeito passivo do Simples Nacional, para permitir que o mesmo opte pelo regime tributário que entender mais benéfico e apresente, a partir daí, escrituração nele parametrizada, no caso em apreço, **houve lançamento do crédito tributário um dia após a exclusão da contribuinte do Simples Nacional, partindo da presunção de inidoneidade da escrituração anterior, sem sequer considerar sua recomposição, complementação ou tentativa de apuração do lucro real.**

Note-se que as empresas excluídas do Simples Nacional apenas se sujeitam às normas de tributação regular a partir do período em que se processarem os efeitos da exclusão, ou seja, somente após a efetiva exclusão da contribuinte é que a mesma poderia apresentar escrituração passível de atendimento às

exigências de apuração do lucro real ou presumido. Evidentemente, teria que refazer sua escrita fiscal e contábil, mas tal procedimento seria plenamente possível, inclusive, caberia à própria administração tributária realizar esforço para chegar nele.

(...)

Todas as operações escrituradas foram desconsideradas e a **exigência legal de prévia notificação do sujeito passivo foi sumariamente ignorada**, fato que macula integralmente a metodologia do levantamento fiscal realizado, impactando em todo o lançamento e nos seus reflexos, inclusive no agravamento e qualificação da multa. (grifamos)

Por outro lado, em julgado mais recente, a mesma turma acima se posicionou inversamente no Acórdão nº 1102-001.434 – 1ª Seção de Julgamento / 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, de 15/08/2024. Da lavra do Conselheiro Fenelon Moscoso de Almeida, assim consta no seu voto, onde faz, inclusive, referência ao julgado anterior:

Com todas as vênias ao D. Conselheiro declarante, não vejo na norma apontada absolutamente nenhum comando procedimental, não tendo sido fixada pela lei (diga-se, material, sem nenhum conteúdo instrumental) nenhuma sequência de atos procedimentais após a exclusão do sujeito passivo do Simples Nacional que deveriam ser observadas, sob pena de nulidade material.

A indigitada norma, claramente de direito material, não determina, nem mesmo, que seja feita qualquer intimação para que o excluído do regime simplificado opte pelo lucro presumido ou pelo lucro real, deixando claro tratar-se de direito subjetivo que pode ser exercido ou não pelo contribuinte, a partir da leitura do comando: “o sujeito passivo poderá optar”, revelando a opção do legislador, que poderia ter determinado expressamente que o sujeito passivo seria intimado a optar.

Na verdade, encontramos na prática das ações fiscais da RFB, a reclamada **intimação como mero instrumento de obtenção de prova** pela acusação fiscal do exercício ou não da opção pelo contribuinte e fixação do regime escolhido pelo lucro presumido ou pelo lucro real, resguardando o procedimento fiscal de futuras **alegações pelo autuado** de não ter sido dada a oportunidade de optar ou mesmo de ter optado por um regime diverso.

Adotando uma ou outra linha jurisprudencial, a verdade é que o contribuinte do primeiro caso (Acórdão nº 1201-005.761) foi excluído do SIMPLES NACIONAL em um dia e autuado no dia seguinte. Neste caso entendo que, realmente, não houve tempo hábil para que o contribuinte fizesse sua opção pelo regime de tributação das formas previstas na legislação (seja através do pagamento, da entrega da obrigação acessória onde informa a forma de tributação desejada ou até mesmo se pronunciando no curso do procedimento fiscal). Seria, então, fundamental que a Autoridade Fiscal oportunizasse ao contribuinte a realização de tal opção.

Contudo, não é o caso em tela neste processo. O Ato Declaratório Executivo (ADE) Nº 1, de 16/01/2013, da DRF/Maceió (fl 115), foi publicado em 05/11/2013 no Diário Oficial da União. O contribuinte foi cientificado por AR deste ADE em 18/12/2013 (fl. 88 do processo 10410.725233/2012-92, onde tramitou a exclusão do SIMPLES NACIONAL). Não houve impugnação por parte do contribuinte da exclusão. Ou seja, a exclusão do SIMPLES NACIONAL tornou-se definitiva em 20/01/2014, considerando que o contribuinte foi cientificado do ADE em 18/12/2013.

A fiscalização que resultou nos autos de infração sob controle neste processo teve ciência dos autos de infração se deu em 06/12/2014.

Ou seja, no caso atual, contribuinte teve praticamente um ano (cientificado de sua exclusão do SIMPLES NACIONAL em 18/12/2013 e cientificado do lançamento em 06/12/2014) para realizar sua opção da forma de tributação do lucro após sua exclusão do SIMPLES NACIONAL (seja por pagamento, por declaração ou por informação à Autoridade Fiscal). Mas não o fez!

Entendo, então, que o contribuinte teve prazo bastante amplo para realizar sua opção de tributação do lucro após sua exclusão do SIMPLES NACIONAL, não o fazendo. Ao mesmo tempo, não vislumbro na legislação em comento ordenamento procedimental que vincule a Autoridade Fiscal a ter que intimar o contribuinte a realizar tal opção de tributação, na mesma linha adotada pelo Acórdão nº 1102-001.434 antes comentado:

A indigitada norma, claramente de direito material, não determina, nem mesmo, que seja feita qualquer intimação para que o excluído do regime simplificado opte pelo lucro presumido ou pelo lucro real, deixando claro tratar-se de direito subjetivo que pode ser exercido ou não pelo contribuinte, a partir da leitura do comando: “o sujeito passivo poderá optar”, revelando a opção do legislador, que poderia ter determinado expressamente que o sujeito passivo seria intimado a optar.

Em respostas às intimações durante o procedimento fiscal, o contribuinte afirmou (fl. 93 e 94) ter como regime de tributação o SIMPLES NACIONAL. Contudo, essa seria a única opção inviável, dada a sua exclusão do SIMPLES NACIONAL ocorrida com efeitos anteriores ao ano calendário fiscalizado (2011). Dessa sorte, não se observa no processo corrente pronunciamento do contribuinte quanto a um dos regimes possíveis de tributação do lucro para o ano fiscalizado: Real Trimestral, Real Anual ou Presumido. Do mesmo jeito, não há pagamento ou entrega de obrigação acessória que demonstre alguma opção.

Desta sorte, a opção pela forma de tributação do lucro não pode ser outra a não ser a regra geral: Lucro Real Trimestral. Contudo, na visão da fiscalização, ela se viu impossibilitada de apurar os tributos devidos pelo contribuinte, já que não foram entregues os livros necessários para apuração do lucro pelo regime do Lucro Real Trimestral.

Alternativamente, a Autoridade Tributária adotou o regime de tributação o denominado Lucro Arbitrado, conforme previsto no inciso III do art. 530 do RIR/99 (vigente à época):

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):

(...)

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;

Até se observa um erro de digitação pela autoridade fiscal no item 27 do Relatório Fiscal quando cita como base legal para o arbitramento uma “alínea b” no inciso III acima referido. Essa alínea é inexistente, mas o inciso é claro e plenamente aplicável conforme narrado no Relatório Fiscal.

A instância *a quo* entendeu por bem alterar o regime tributário de apuração do IRPJ pregado pela Autoridade Tributária Autuadora. No seu entendimento, “*tendo a contribuinte apresentado o Livro Caixa, não há razão para o arbitramento do lucro, sendo cabível a tributação pelo lucro presumido.*”.

Ora, no meu ponto de vista, o que fez a instância *a quo* foi alteração do critério jurídico da autuação. A turma entendeu que não seria o caso de tributação com base no lucro arbitrado (art. 529 a 540 do RIR/99), mas sim no lucro presumido (art. 516 a 528 do RIR/99).

Com efeito, constata-se claramente que a decisão de piso adotou uma outra motivação e outra base normativa, tendo em vista a nova interpretação dada aos fatos conferidos pela fiscalização. Isso configura, na realidade, uma alteração do critério jurídico adotado no lançamento, a partir de nova interpretação dada.

Ao estabelecer um novo enquadramento jurídico, em descompasso com o fundamento adotado pela autoridade autuante, a DRJ trouxe modificações às razões de decidir da autoridade autuante, extrapolando os limites inseridos no lançamento, nos termos em que determinado pelo art. 142 do CTN:

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

Ressalte-se ainda que o previsto no art. 146 do CTN:

Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em

relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

Por se tratar de matéria de ordem pública, sob o meu ponto de vista, é caso de suscitação, de ofício, da nulidade da decisão exarada pela turma julgadora *a quo*.

No entanto, adotando este caminho, poderia desencadear ofensa ao princípio *non reformatio in pejus*. Isso porque este novo julgado poderia resultar em valor mantido maior do que o atualmente presente no processo. Esse princípio é previsto no art. 617 do CPP (Código de Processo Penal), aplicado subsidiariamente na seara tributária:

Art. 617. O tribunal, câmara ou turma atenderá nas suas decisões ao disposto nos arts. 383, 386 e 387, no que for aplicável, não podendo, porém, ser agravada a pena, quando somente o réu houver apelado da sentença.

Por outro lado, não se pode esquecer que a principal função dos tribunais administrativos é o controle da legalidade dos atos administrativos. Então, não se pode estar diante de um ato administrativo nulo e não atuar para buscar sua reforma pelo risco (em tese, mas não concreto) do *reformatio in pejus*. Há que se sopesar os princípios aqui presentes para que se possa garantir segurança jurídica aos jurisdicionados.

Frente a este contexto, por se tratar de matéria de ordem pública, entendo devida a anulação da decisão exarada pela primeira instância por ter efetuado modificações às razões de decidir da Autoridade Autuante. Deve o processo retornar para a instância *a quo* para que seja realizado novo julgamento e, mantido o entendimento, que se anule a autuação realizada por erro material (enquadramento legal inadequado). Por outro lado, se for mantida a autuação, se deve estar atento que a nova decisão realizada não pode incorrer em *reformatio in pejus*, tomando como limite máximo os valores resultados do julgado que ora se anula (conforme extrato do processo emitido após o julgamento de primeira instância presente nas fls. 1188 a 1194).

Dispositivo

Ante o exposto, voto por dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para anular o Acórdão 16-78.648 - 5ª Turma da DRJ/SPO, de 13 de julho de 2017, devendo o processo retornar à instância anterior para realização de novo julgamento, estabelecendo como limite máximo os valores resultados do julgado que ora se anula para que não se incorra em *reformatio in pejus*.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Luis Angelo Carneiro Baptista

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Aílton Neves da Silva, redator designado.

Em que pese o bem articulado voto do conselheiro relator, entendo que os fundamentos nele expendidos não podem ser aplicados ao caso concreto, devido à circunstância de o lançamento encontrar-se eivado de vícios que o levam à nulidade, conforme será explicado na sequência.

Como relatado no Termo de Verificação Fiscal (TVF), a ação fiscal foi desencadeada face a constatação de divergências entre informações declaradas em DASN – Declaração Anual do Simples Nacional - e os valores informados pelas Administradoras de Cartões de Crédito por meio da Declaração de Operações com Cartões de Crédito – DECRED.

Para aferir a validade e idoneidade do auto de infração, a primeira questão fundamental analisada referiu-se à verificação de possível violação do direito de defesa do contribuinte, devido ao fato de a fiscalização ter adotado o lucro arbitrado como modalidade de lançamento, sem, contudo, ter-lhe facultado a opção pelo lucro presumido, após ou concomitantemente à exclusão do Simples Nacional, e antes de iniciado o procedimento fiscal. Tal interpretação é extraída do § 2º do art. 32 da Lei Complementar 123/2006, *in verbis*:

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 (...)

§ 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.

Em síntese, cabe perquirir se o dispositivo acima - que previu a possibilidade de o sujeito passivo excluído do Simples Nacional optar pelo recolhimento do imposto de renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido na forma do lucro presumido – constitui-se numa mera faculdade de iniciativa exclusiva do contribuinte, sujeita à preclusão, ou num direito subjetivo condicionado a um ato precedente da administração tributária.

Tenho para mim que se trata de um direito subjetivo condicionado, para cujo exercício há necessidade de emissão prévia de notificação da autoridade administrativa dando ciência dos efeitos da exclusão e das providências a serem tomadas pelo sujeito passivo concernentes à entrega das declarações substitutivas às DASN invalidadas.

No âmbito do antigo Simples Federal, por exemplo, não era incomum a expedição de notificações aos contribuintes para informação sobre deduções ou créditos apurados e recolhidos nas DASN substituídas, consectários legais incidentes sobre eventuais débitos calculados no novo regime de tributação adotado, etc., bem como para alertá-los de que o não

atendimento da notificação no prazo nela previsto acarretaria eventual lançamento de ofício dos créditos tributários decorrentes das obrigações tributárias inadimplidas.

Em suma, entende-se que a emissão da notificação seria indispensável para dar concretude ao § 2º do art. 32 da Lei Complementar 123/2006, eis que, sem a interveniência da administração tributária no procedimento, haveria risco potencial de o sujeito passivo não conseguir identificar *sponte propria* os valores e deduções envolvidos, prazo para cumprimento da obrigação e forma de cálculo do crédito tributário eventualmente apurado por meio das declarações substitutivas entregues. Tal risco evidencia-se claramente na hipótese de que cuida o parágrafo 4º do inciso V do artigo 76 do artigo 32 da LC 123/2007, que estabelece apenas a incidência de juros de mora no adimplemento de débitos na hipótese de exclusão retroativa ali mencionada.

Por outro lado, não se desconhece que na regulamentação do artigo 32 da LC 123/2007 pela Resolução CGSN nº 94, de 29 de novembro de 2011 (vigente à época dos fatos), não foi estabelecida textualmente qualquer obrigatoriedade de a administração tributária emitir notificação ao administrado e tampouco fixar prazo para entrega de declarações substitutivas às empresas excluídas do Simples Nacional, limitando-se aquele ato à repetição literal da redação do dispositivo regulamentado.

Entretanto, esta aparente omissão ou lacuna normativa colide de frente com um direito básico do administrado: o de ter ciência dos atos processuais praticados pela administração tributária que provoquem alteração na sua esfera jurídica, assegurado pelo inciso II do artigo 3º da Lei nº 9.784/99, *in verbis* (destaques deste relator):

Art. 3º **O administrado tem os seguintes direitos perante a Administração, sem prejuízo de outros que lhe sejam assegurados:**

I - ser tratado com respeito pelas autoridades e servidores, que deverão facilitar o exercício de seus direitos e o cumprimento de suas obrigações;

II - **ter ciência da tramitação dos processos administrativos em que tenha a condição de interessado**, ter vista dos autos, obter cópias de documentos neles contidos e **conhecer as decisões proferidas**;

III - formular alegações e apresentar documentos antes da decisão, os quais serão objeto de consideração pelo órgão competente;

IV - fazer-se assistir, facultativamente, por advogado, salvo quando obrigatória a representação, por força de lei.

Ora, se no campo do processo administrativo (Lei nº 9.784/99) é assegurado aos interessados o direito ao conhecimento de decisões e atos administrativos que tenham repercussão sobre eles, com maior razão ainda, é necessária, no âmbito do processo administrativo tributário (Decreto nº 70.235/72), a ciência de atos e decisões que geram efeitos na esfera jurídica dos administrados que figuram na relação jurídica obrigacional como sujeitos passivos, visto que tais decisões tem impacto direto no seu patrimônio.

Não é por outro motivo que, no bojo dos processos de exclusão retroativa do Simples Federal, a administração tributária historicamente notificava o sujeito passivo à apresentação de declarações substitutivas das DASN invalidadas, fixando-lhe prazo para cumprimento dessas obrigações, inclusive para evitar eventual alegação de cerceamento do direito de defesa dos sujeitos passivos envolvidos, na hipótese de lançamento de ofício.

A título ilustrativo, exibe-se a seguir recorte de imagem extraída de processo que apresenta notificação elaborada nos moldes aqui retratados (autos do processo 13888.002805/2008-67):



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL
DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL EM PIRACICABA
AGÊNCIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL EM AMERICANA
RUA SETE DE SETEMBRO, 633 CENTRO AMERICANA/SP

rubrica
ARFEMAMER

COMUNICAÇÃO 13886/AME/0657/2009

Em 28/05/2009

INTERESSADO : S & P MONTAGEM E MANUTENÇÃO INDUSTRIAL LTDA
CNPJ N.º : 04.915.875/0001-74
PROCESSO N.º : 13888.002805/2008-67

Vimos comunicar Vossa Senhoria do inteiro teor do **DESPACHO DECISÓRIO DRF/PCA Nº 700, DE 22 DE MAIO DE 2009** do chefe da SEORT/DRF/PIRACABA Sr. Fabio João Cunico, **excluindo a empresa do SIMPLES Federal a partir de 01/06/2004, devendo o contribuinte entregar as declarações devidas por outra forma de apuração inclusive DCTF e DACON no prazo de 30 dias** conforme ordem de intimação constante da decisão, cabe manifestação de inconformidade à DRJ, e que após ciência do interessado não sendo atendida as exigências ou manifestação contrária, o mesmo será enviado ao SAPAC/DRF/PIRACICABA para as providências devidas.

RICHARD TOGNETTA
AGENTE DA ARF/AMERICANA/SP
COMPETÊNCIA DELEGADA
PORTARIA DRF PIRACICABA Nº 98 /2007 D.O.U. 14/08/2007

A situação do presente processo é muito semelhante à acima apresentada, eis que o contribuinte estava enquadrado no Simples Nacional no ano-calendário de 2011, porém, foi excluído deste sistema pelo ADE SRRF 4ª RF nº 01/2013 com efeitos retroativos ao ano de 2010. A diferença é que não houve (ou não consta dos autos) qualquer notificação para apresentação das declarações substitutivas correspondentes.

O fato de a notificação acima se reportar ao Simples Federal não invalida o raciocínio aqui desenvolvido; pelo contrário, o reforça, no sentido de que o parágrafo 2º do artigo 32 da Lei complementar 123/2007 (Simples Nacional) apenas teve o condão de legitimar uma prática administrativa que já era sistematicamente adotada no âmbito da administração tributária federal, aplicável às exclusões retroativas do sistema de tributação simplificada então vigente.

Dentro dessa perspectiva, e com base numa interpretação sistemática da legislação tributária, considero indispensável o envio da aludida notificação ao contribuinte antes da feitura do lançamento de ofício para o fim de noticiar as obrigações a serem cumpridas e conferir prazo ao seu cumprimento. Como não consta dos autos qualquer providência neste sentido, o auto de infração é nulo por cerceamento do direito de defesa do sujeito passivo, à luz do que dispõe o inciso II do artigo 59 do Decreto nº 70.235/72 (PAF):

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

(...)

Outro ponto do lançamento que constituiu violação às regras de direito tributário vigentes é que o auto de infração foi lavrado pelo lucro arbitrado, quando, na verdade, poderia (e deveria) ter sido lavrado na modalidade do lucro presumido, porquanto não havia qualquer impedimento à opção por este regime de tributação de contribuinte excluído do Simples Nacional, à luz do que determina o § 2º do art. 32 da Lei Complementar nº 123/2006, visto alhures.

Partindo desta premissa, a opção pelo lucro presumido ficaria sujeita apenas à apresentação do Livro Caixa, nos termos do artigo 527 do RIR/99, *in verbis*:

Art. 527. A pessoa **jurídica habilitada à opção pelo** regime de tributação com base no lucro **presumido deverá manter** (Lei nº 8.981, de 1995, art. 45):

I - Escrituração contábil nos termos da legislação comercial;

(...) Parágrafo único. **O disposto no inciso I deste artigo não se aplica à pessoa jurídica que, no decorrer do ano-calendário, mantiver Livro Caixa**, no qual deverá estar escriturado toda a movimentação financeira, inclusive bancária (Lei nº 8.981, de 1995, art. 45, parágrafo único)”.

Disso se extrai que o auto de infração, sob este aspecto, também é nulo por violação do direito de defesa do contribuinte, eis que lavrado em desacordo com o dispositivo de Lei examinado.

A propósito do tema, é consenso doutrinário e jurisprudencial que o arbitramento é medida excepcional e extrema que deve ser utilizada nos estritos termos da Lei, passível de aplicação somente na hipótese de esgotamento das possibilidades de adoção de outras modalidades de lançamento baseadas em elementos diretos e objetivos indicadores de riqueza, receita ou renda (lucro real ou Presumido), extraídos da escrituração do contribuinte, descabendo sua utilização de forma indiscriminada ou com escopo de onerar desmotivadamente o contribuinte, porquanto, em regra, o arbitramento envolve majoração de alíquotas, agravamento de penalidades e utilização de bases indiretas e subjetivas na apuração do lucro tributável.

No caso vertente, entende-se que o arbitramento só poderia ser adotado em substituição ao regime do lucro presumido se o Livro Caixa não abarcasse a totalidade da movimentação financeira e bancária do contribuinte no período-base em questão, ou fosse considerado fraudulento, não confiável e imprestável, ocorrências que não foram aventadas no Termo de Verificação Fiscal.

Historicamente, a jurisprudência do CARF tem rechaçado a aplicação do arbitramento quando há meios de identificação de bases tributárias que se revelam mais seguras e objetivas, consignadas na escrituração do contribuinte, o que é exatamente o caso dos autos. Esta assertiva pode ser confirmada dos acórdãos seguintes, cujas ementas são aqui reproduzidas:

Ac 1302-005.601- 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária- Sessão de 16 de agosto de 2021.

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

Ano-calendário: 2002, 2004, 2005, 2006

LUCRO ARBITRADO. MEDIDA EXCEPCIONAL E OBRIGATÓRIA.

O arbitramento do lucro é medida excepcional e só se aplica nas restritas hipóteses elencadas na legislação. Como regra, deve-se apurar eventuais tributos devidos de acordo com a opção do contribuinte de tributação para o referi do ano-calendário.

Contudo, sendo identificada alguma das hipóteses legais de arbitramento, a apuração pelo lucro arbitrado se torna obrigatória. Não sendo feito o arbitramento, deve ser considerado como nulo o lançamento que apura o crédito tributário com base no lucro real.

Ac 1401-001.854 - 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária- Sessão de 12 de abril de 2017.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009

LUCRO ARBITRADO. IMPOSSIBILIDADE DE OPÇÃO PELO CONTRIBUINTE.

O arbitramento é medida excepcional. Nesse sentido, não existe permissivo legal a autorizar o arbitramento dos lucros por opção do contribuinte. a não ser quando configurada a absoluta impossibilidade de se determinar o resultado ajustado ou, se for o caso, o resultado presumido.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL Aplica-se às exigências ditas reflexas o que foi decidido quanto à exigência matriz, devido à íntima relação de causa e efeito entre elas.

Ac 1201-003.401 - 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária- Sessão de 10 de dezembro de 2019.

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

Ano-calendário: 2005

IRPJ. CSLL. ARBITRAMENTO DO LUCRO.

A não apresentação da escrituração, prevista para o optante do lucro presumido, e dos documentos atinentes às suas operações autoriza o arbitramento do lucro. A fiscalização, na busca da verdade tributária, pode utilizar de todos os meios lícitos de prova, inclusive extratos bancários que, em conjunto com outros elementos, tais como as informações extraídas das DIRF regularmente processadas, demonstrem a receita efetiva da contribuinte.

(...)

Ac 1302-003.384- 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária- Sessão de 23 de janeiro de 2019.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2010

IRPJ. APURAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. ARBITRAMENTO. REDUÇÃO DA BASE TRIBUTÁVEL APURADA PELA FISCALIZAÇÃO. DISPOSITIVO LEGAL APLICÁVEL. LITERALIDADE X INTERPRETAÇÃO SISTEMÁTICA. NULIDADE DO LANÇAMENTO. INOCORRÊNCIA.

A mera redução da base tributável do IRPJ pela aplicação, pelo órgão julgador administrativo, do princípio da equidade, com base em interpretação lógico-sistemática da legislação que rege a apuração do imposto não tem o condão de inquirir de nulidade o lançamento, posto que a autoridade fiscal observou a legislação de regência e adotou o regime correto de apuração ao arbitrar o lucro.

LUCRO ARBITRADO. MEDIDA EXCEPCIONAL E OBRIGATÓRIA.

O arbitramento do lucro é medida excepcional e só se aplica nas restritas hipóteses elencadas na legislação. Como regra, deve-se apurar eventuais tributos devidos de acordo com a opção do contribuinte de tributação para o referido ano-calendário. Contudo, sendo identificada alguma das hipóteses legais de arbitramento, a apuração pelo lucro arbitrado se torna obrigatória.

(...)

Ac 105-16.232 – 1º Conselho de Contribuintes / 5ª Câmara - Sessão de 24 de janeiro de 2007.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. DEVIDO PROCESSO LEGAL E CERCEAMENTO DE DEFESA. PROCEDIMENTO FISCALIZATÓRIO.

Não há se confundir procedimento administrativo fiscal com processo administrativo fiscal. O primeiro tem caráter apuratório e inquisitorial e precede a formalização do lançamento, enquanto o segundo somente se inicia com a impugnação do lançamento pelo contribuinte. As garantias do devido processo legal, em sentido estrito, contraditório e ampla defesa são próprias do processo

administrativo fiscal. Estando o lançamento amparado por farta documentação e tendo o mesmo descrito com clareza, precisão e de acordo com as formalidades legais, as infrações imputadas ao contribuinte, não há se falar em cerceamento de defesa a impor a nulidade do feito.

I.R.P.J. ARBITRAMENTO DOS LUCROS. EXCEPCIONALIDADE.

O arbitramento dos lucros, em razão das consequências tributáveis a que conduz, é medida excepcional, somente aplicável se o exame da escrita revela falhas que, camuflando expressivos fatos tributáveis, a torna imprestável e indiscutivelmente, impedem a quantificação do resultado do exercício.

(...)

Outro fator decisivo que inquina de nulidade o auto de infração reside no fato de não terem sido abatidos na apuração do tributo lançado os valores recolhidos pela sistemática do Simples Nacional no ano-calendário da autuação, no caso, 2011.

Observa-se, tanto no TVF quanto no auto de infração, que não constam quaisquer dados ou indicativos de que esta compensação tenha sido feita, o que viola, novamente, o direito de defesa do contribuinte, vez que não havia qualquer impedimento para realizá-la. A propósito, a Súmula CARF nº 76 reconhece expressamente este direito ao contribuinte excluído do Simples Nacional:

Súmula CARF nº 76

Aprovada pela 1ª Turma da CSRF em 10/12/2012

Na determinação dos valores a serem lançados de ofício para cada tributo, após a exclusão do Simples, devem ser deduzidos eventuais recolhimentos da mesma natureza efetuados nessa sistemática, observando-se os percentuais previstos em lei sobre o montante pago de forma unificada. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Por fim, resta verificar se os vícios do auto de infração aqui detectados se caracterizam como formais ou materiais, distinção essencial para efeito de devolução do prazo decadencial ao Fisco para feitura de novo lançamento.

Tenho para mim que vício formal é o que não macula nenhum dos elementos essenciais do lançamento de que cuida o artigo 142 do CTN, a saber: descrição do fato gerador, determinação da base de cálculo, apuração do montante devido, identificação do (s) sujeito (s) passivo (s) e, sendo o caso, indicação da penalidade cabível.

No caso em tela, os vícios recaíram sobre a descrição do fato gerador, determinação da base de cálculo e apuração do montante devido, tratando-se, portanto, de vícios materiais.

Considerando que esta matéria foi enfrentada no Acórdão nº 9303-003.811, da lavra da Conselheira Vanessa Marini Cecconello, peço vênia para transcrever trecho do voto

vencido (vencedor nesse ponto), que externa os fundamentos da referida decisão, adotando-os como razões de decidir:

“A relevância de se distinguir se o vício que maculou o lançamento é de ordem formal ou material está no fato de o Código Tributário Nacional CTN prolongar o prazo de decadência para que seja constituído o crédito tributário quando se reconhece a existência do vício formal, conforme inteligência do seu art. 173, inciso II.

O vício formal pode ser entendido como aquele que atinge o procedimento e, não raro, pode ser sanado sem a necessidade de anulação do ato de lançamento original, podendo ser corrigido pela própria autoridade julgadora. O vício material, por sua vez, por macular a substância do lançamento, norma individual e concreta, prejudica a validade da obrigação tributária, sendo imprescindível nesses casos a realização de um novo ato administrativo de lançamento.

Os requisitos do auto de infração, dentre eles a descrição dos fatos e a fundamentação legal, estão estabelecidos no art. 10 do Decreto nº 70.235/72 e no art. 142 do Código Tributário Nacional: (...)

Sendo a descrição dos fatos, a correta determinação da matéria tributável e da fundamentação legal elementos substanciais e próprios da obrigação tributária, os equívocos na sua determinação no decorrer da realização do ato administrativo de lançamento ensejam a sua nulidade por vício material, uma vez que o mesmo não poderá ser convalidado ou sanado sem ocorrer um novo ato de lançamento. Por isso, o equívoco em análise alcança a própria substância do crédito tributário, não havendo de se cogitar em vício de ordem formal. (...)”

A jurisprudência do CARF é farta em decisões nas quais se declarou a nulidade do lançamento por falta de preenchimento de requisitos formais estipulados no art. 10 do Decreto nº 70.235/72 e/ou art. 142 do CTN, bastando citar aqui, como exemplos, as seguintes ementas:

AUSÊNCIA DE MOTIVAÇÃO DO LANÇAMENTO E DESCRIÇÃO DOS FATOS GERADORES. IMPROCEDÊNCIA. VÍCIO MATERIAL, NÃO FORMAL.

A falta de indicação suficiente dos fatos que motivaram o lançamento e da origem do crédito tributário fulmina o lançamento por vício material. (Acórdão 9202-003.285, sessão de 30 de julho de 2014, 2ª Turma CSRF, Rel. Gustavo Lian Haddad)

NULIDADE. VÍCIO MATERIAL.

O vício material ocorre quando o auto de infração não preenche aos requisitos constantes do art. 142 do Código Tributário Nacional, havendo equívoco na construção do lançamento quanto à verificação das condições legais para a exigência do tributo ou contribuição do crédito tributário, enquanto que o vício formal ocorre quando o lançamento contiver omissão ou inobservância de formalidades essenciais, de normas que regem o procedimento da lavratura do

auto, ou seja, da maneira de sua realização. (Acórdão 2403-002.707, de 10/09/2014, Relator: Marcelo Magalhães Peixoto)

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. PROVIMENTO. VÍCIO. MATERIAL. DESCRIÇÃO DO FATO GERADOR.

A descrição do fato gerador constitui-se no núcleo do lançamento tributário, sua essência. Quando a descrição do fato gerador não permite a conclusão sobre sua ocorrência o lançamento é improcedente, como não caso do lançamento original em questão. (Acórdão 2301-004.055, de 15/05/2014, Relator: Marcelo Oliveira)

DISCRIMINAÇÃO DOS FATOS GERADORES. INSUFICIÊNCIA. NULIDADE DO LANÇAMENTO.

O lançamento deve evidenciar a ocorrência dos fatos geradores das contribuições previdenciárias de forma clara e precisa, sob pena de nulidade por vício material. (Acórdão 2302-002.258, de 22/11/2012, Relatora: Liége Lacroix Thomasi)

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Período de apuração: 01/03/2006 a 31/03/2006, 01/08/2006 a 31/08/2006, 01/12/2006 a 31/01/2007, 01/03/2007 a 31/03/2007, 01/06/2007 a 30/06/2007, 01/08/2007 a 30/09/2007, 01/12/2007 a 31/12/2007 FALTA DE MOTIVAÇÃO. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. NULIDADE.

A falta de motivação do lançamento implica preterição do direito de defesa do contribuinte. Os princípios do contraditório e da ampla defesa traduzem a necessidade de se dar conhecimento da acusação fiscal em toda a sua plenitude.

Recurso de ofício negado. (Acórdão nº 3201-002.041, de 23/02/2016)

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Data do fato gerador: 25/11/2004, 02/12/2004, 07/12/2004, 13/12/2004, 16/12/2004, 17/12/2004, 23/12/2004 AUTO DE INFRAÇÃO. VÍCIO DE MOTIVAÇÃO. NULIDADE.

A falta de motivação do lançamento implica preterição do direito de defesa do contribuinte. Os princípios do contraditório e da ampla defesa traduzem a necessidade de se dar conhecimento da acusação fiscal em toda a sua plenitude. O vício assim ocorrido tem natureza material, não formal.

(Acórdão 9303-006.496, de 14 de março de 2018, Relator: Charles Mayer de Castro Souza)

Por todo o exposto, voto por anular o auto de infração, face à constatação de vícios materiais do lançamento.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Aílton Neves da Silva

ACÓRDÃO 1002-003.707 – 1ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA

PROCESSO 10410.724040/2014-86

DOCUMENTO VALIDADO