



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



**Processo nº** 10530.000558/2007-35  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 1402-004.207 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 11 de novembro de 2019  
**Recorrente** EMPRESA DEFALA, PROMOÇÕES, EVENTOS E COMÉRCIO LTDA.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2002

INOVAÇÃO NOS CRITÉRIOS JURÍDICOS DO LANÇAMENTO PELAS AUTORIDADES JULGADORAS. IMPOSSIBILIDADE.

Às autoridades julgadoras de primeira instância não compete o aprimoramento do lançamento realizado. A adoção de critérios novos para a manutenção do lançamento, em conteúdo diverso daquele inicialmente utilizado, importa em efetiva nulidade da atuação das autoridades julgadoras.

ACÓRDÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. INOVAÇÃO DE FUNDAMENTOS. SUPRESSÃO DE INSTÂNCIA. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

E nulo o acórdão que apresenta como razão de decidir fundamento ainda não trazido ao processo, diferente do que embasou o lançamento, suprimindo instância e cerceando o direito pleno de defesa do contribuinte.

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário: 2002

LANÇAMENTOS DECORRENTES.

Tratando-se da mesma matéria fática e não havendo questões de direito específicas a serem apreciadas, estende-se aos lançamentos decorrentes (CSLL, Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins) a decisão proferida em relação ao lançamento principal (IRPJ).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para anular o Acórdão nº 15-18.545, da 1ª Turma da DRJ/Salvador, e determinar que o presente processo seja novamente julgado em primeira instância, devendo os autos, após cumprida esta determinação, retomar o trâmite procedimental previsto no Decreto nº 70.235, de 1972.

(documento assinado digitalmente)  
Paulo Mateus Ciccone - Presidente

(documento assinado digitalmente)  
Murillo Lo Visco - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Marco Rogerio Borges, Caio Cesar Nader Quintella, Evandro Correa Dias, Leonardo Luis Pagano Goncalves, Murillo Lo Visco, Júnia Roberta Gouveia Sampaio, Paula Santos de Abreu e Paulo Mateus Ciccone.

## Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pela Contribuinte acima identificada em face do Acórdão nº 15-18.545 (fls. 396 a 403), proferido em 04/03/2009 pela 1ª Turma da DRJ/Salvador.

Por meio do referido Acórdão, o órgão julgador de primeira instância julgou procedente em parte a Impugnação apresentada pela Contribuinte contra o lançamento fiscal de fls. 344 a 355, em que restou constituído o crédito tributário abaixo discriminado, relativo a fatos ocorridos no ano-calendário de 2002, que ainda deve ser acrescido dos juros de mora legais devidos à época do pagamento:

| EXAÇÃO                                                          | Valores em Reais |             |
|-----------------------------------------------------------------|------------------|-------------|
|                                                                 | PRINCIPAL        | MULTA (75%) |
| Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ)                 | 24.477,36        | 18.358,00   |
| Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL)                | 5.507,36         | 4.130,51    |
| Contribuição para o PIS/Pasep                                   | 2.226,30         | 1.669,68    |
| Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) | 6.731,29         | 5.048,44    |

No Termo de Verificação de Infração (fls. 356 a 359), a Autoridade autuante esclarece que, no período fiscalizado, a Contribuinte foi contratada por entidade esportiva para atuar na administração de jogos de bingo, tendo arrecadado com a venda de cartelas a quantia de R\$ 509.946,56.

Todavia, a Contribuinte não declarou em DCTF e nem efetuou qualquer pagamento a título de IRPJ e de CSLL referentes ao período fiscalizado. Quanto à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins, a Contribuinte efetuou recolhimentos adotando como base de cálculo dessas contribuições a parcela de 28% da quantia mensalmente arrecadada com a venda de cartelas, sob a alegação de que apenas esse percentual correspondia à receita de sua atividade, nos termos da legislação específica que regulava a atividade em questão.

Com essa tese a Autoridade Fiscal não concordou. Segundo o entendimento exposto no Termo de Verificação de Infração, a receita da Contribuinte fiscalizada compreendia todo o montante de R\$ 509.946,56 arrecadado com a venda de cartelas de bingo, não havendo autorização legal para dedução dos valores destinados à União, à Caixa Econômica Federal, ao pagamento de prêmios e à entidade esportiva autorizada a promover o bingo.

Nos Autos de Infração, a apuração do IRPJ e da CSLL foi realizada com base nas regras do Lucro Presumido, enquanto que a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins foram apuradas segundo as regras do regime cumulativo. Os demonstrativos dos valores apurados encontram-se acostados às fls. 360 a 363.

Depois de cientificada do lançamento, a Contribuinte apresentou a **Impugnação** de fls. 381 a 393, em que alegou ser mera depositária dos valores de venda de cartelas, e que lhe cabia apenas a parcela de 28% do montante arrecadado, conforme estabelecia a legislação específica do setor, vigente à época dos fatos (Decreto nº 3.659, de 2000).

Nesse sentido, a Contribuinte afirmou que a Autoridade Fiscal “comete grave erro de interpretação legal ao efetuar o lançamento sobre o valor total da venda de cartelas”, e acrescentou que os tributos deveriam ter sido apurados tendo como base de cálculo “os serviços prestados pela Impugnante para a Entidade Esportiva, esta sim autorizada a explorar a atividade de Bingo Permanente”. Ainda segundo a Contribuinte, os tributos exigidos devem ter como base sua receita própria, que não corresponde à arrecadação total de uma casa de bingo, pois nela estão contidos os valores dos prêmios, bem como o percentual destinado ao fomento do esporte.

Em sede de **julgamento de primeira instância**, a DRJ manteve em parte o lançamento fiscal, cancelando apenas os valores exigidos a título da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins dos meses de janeiro e fevereiro de 2002, que entendeu terem sido alcançados pela decadência.

Quanto ao cerne do litígio, o órgão julgador de primeira instância manteve as exigências que não foram alcançadas pela decadência, sob o fundamento de que, a partir da vigência da Medida Provisória nº 1.926, de 1999, a pessoa jurídica administradora de bingos deve recolher, na condição de contribuinte, os tributos devidos sobre 28% do montante arrecadado com a venda de cartelas e, além disso, recolher os tributos devidos sobre a totalidade dos ingressos, na condição de substituta tributária.

Contra o Acórdão da DRJ, a Contribuinte apresentou o **Recurso Voluntário** ora sob exame em que, basicamente, reitera a tese de que somente pode se sujeitar à incidência de tributos apurados a partir das receitas próprias de sua atividade e que, no caso, limitavam-se a 28% do montante total arrecadado com a venda das cartelas de bingo, por expressa determinação legal. Para corroborar sua tese, colaciona diversas ementas de julgados do CARF e de Delegacias de Julgamento.

Referindo-se especificamente ao fundamento da decisão recorrida, a Recorrente sustenta que, com a edição da Medida Provisória nº 1.926, de 1999, não se pretendeu que os repasses destinados à premiação e à entidade esportiva fossem caracterizados como parcelas integrantes das receitas da administradora de bingos, e assim não teria sido alterada a base de cálculo dos tributos incidentes sobre sua atividade. Ainda segundo seu entendimento, a Medida Provisória nº 1.926, de 1999, tratou especialmente do IRRF sobre as premiações que antes ficava a cargo da entidade desportiva.

Em outra passagem de sua peça de defesa, a Recorrente sugere que os tributos incidentes sobre os recursos por ela repassados foram devidamente recolhidos pela entidade desportiva, de modo que, caso seja mantido o lançamento ora combatido, restaria configurado *bis in idem*.

Também requereu o reconhecimento da nulidade do lançamento por erro no enquadramento legal da infração, pois, segundo seu entendimento, “a fiscalização descreveu a atividade de bingo e pretendeu realizar a tributação da base de cálculo com fundamento no artigo 528 do RIR, que não tem incidência específica sobre tal atividade, sem observar o art. 14 do Decreto 3659/2000”.

Com base nesses argumentos, a Recorrente requer a anulação da decisão recorrida ou, alternativamente, a reforma da decisão recorrida e a consequente anulação do lançamento fiscal.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Murillo Lo Visco – Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos legais, razão pela qual dele conheço.

Conforme relatado, no período fiscalizado a Recorrente foi contratada por entidade esportiva para atuar na administração de jogos de bingo, tendo arrecadado com a venda de cartelas a quantia total de R\$ 509.946,56 ao longo do ano de 2002.

Considerando que não declarou em DCTF e nem efetuou qualquer pagamento a título de IRPJ referente ao período fiscalizado, **a Recorrente foi autuada por omissão de receitas**, com reflexo na CSLL, na Contribuição para o PIS/Pasep e na Cofins.

Vale dizer, quanto à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins, a Contribuinte efetuou recolhimentos adotando como base de cálculo a parcela de 28% da quantia mensalmente arrecadada com a venda de cartelas, sob a alegação de que apenas esse percentual correspondia à receita de sua atividade, nos termos da legislação específica que regulava a atividade em questão, mais especificamente o art. 14 do Decreto nº 3.659, de 2000, vigente à época dos fatos e abaixo reproduzido juntamente com os demais dispositivos que bem contextualizam a questão:

***Art. 1º** A exploração de jogos de bingo, serviço público de competência da União, será executada, direta ou indiretamente, pela Caixa Econômica Federal em todo o território nacional, nos termos das Leis nºs 9.615, de 24 de março de 1998, e 9.981, de 14 de julho de 2000, dos respectivos regulamentos, deste Decreto e das demais normas expedidas no âmbito da competência conferida à Caixa Econômica Federal.*

[...]

***Art. 3º** Considera-se execução:*

*I - direta, quando efetuada sob responsabilidade da CAIXA e por sua conta e risco;*

*II - indireta, quando autorizada pela CAIXA e efetuada sob a responsabilidade de entidade desportiva e por sua conta e risco.*

*Parágrafo único. A exploração indireta de jogos de bingo implica responsabilidade exclusiva da entidade desportiva autorizada, mesmo que a administração da sala seja entregue a empresa comercial idônea, observado o disposto no art. 4º da Lei nº 9.981, de 2000.*

[...]

***Art. 14.** A destinação total dos recursos arrecadados em cada sorteio dos jogos de bingo permanente ou eventual será efetuada da seguinte forma:*

*I - cinquenta e três e meio por cento para a premiação, incluindo a parcela correspondente ao imposto sobre a renda e outros eventuais tributos sobre a premiação;*

*II - vinte e oito por cento para custeio de despesas de operação, administração e divulgação;*

*III - sete por cento para as entidades desportivas;*

*IV - quatro e meio por cento para a União; e*

*V - sete por cento para a CAIXA.*

[...]

*(destaques acrescidos)*

Com a tese de que a receita da Contribuinte compreendia apenas 28% da quantia total de R\$ 509.946,56, arrecadada com a venda de cartelas de bingo, a Autoridade Fiscal não concordou e, para efetuar o lançamento, **considerou que a receita da Contribuinte fiscalizada compreendia todo o montante de R\$ 509.946,56 (e não apenas 28% desse valor)**, não havendo autorização legal para dedução dos valores destinados à União, à Caixa Econômica Federal, ao pagamento de prêmios e à entidade esportiva autorizada a promover o bingo. Esse entendimento encontra-se bem evidenciado nas conclusões do Termo de Verificação de Infração, abaixo transcritas em sua íntegra:

### 3. Conclusões

*Em conformidade com o estabelecido na legislação tributária, cabe à empresa promotora (contribuinte) a apuração da receita total levantada com a venda das cartelas de bingo para fins de apuração da base de cálculo do lucro presumido, não havendo qualquer amparo legal para que sejam considerados como receita somente os 28% do repasse referido na legislação dos bingos. A conduta do sujeito passivo em declarar como receita bruta somente o repasse supramencionado constitui-se em prática de omissão de receitas, e como tal deve ser objeto da presente autuação.*

*Cabe ainda considerar que a autuação de IRPJ/CSLL deve recair sobre o total da receita arrecadada, não somente sobre a diferença entre esta e o repasse de 28%, uma vez que se constatou ausência de pagamento do IRPJ/CSLL declarados em DIPJ para todo o ano-calendário em questão. Como tais débitos também não estão declarados em DCTF, os mesmos devem forçosamente se constituir objeto do presente lançamento de ofício.*

*Com referência às contribuições para o PIS e COFINS, ambas devem compor o presente lançamento por se constituírem tributação reflexa da omissão de receitas verificada, entretanto a tributação deve considerar os pagamentos existentes no período de 2002 e que foram efetivamente realizados pelo sujeito passivo, conforme consta nas DCTFs e DARFs que integram o processo.*

*Assim, das verificações acima realizadas foi apurado o crédito tributário constante do Auto de Infração do qual este Termo é parte integrante e indissociável.*

Depois de cientificada do lançamento, a Contribuinte apresentou sua Impugnação reiterando seu entendimento de que era mera depositária dos valores de venda de cartelas, e que **sua receita correspondia apenas a parcela de 28% do montante arrecadado**, conforme estabelecia a legislação específica do setor.

Portanto, esses são claramente os contornos do litígio. De um lado, a Autoridade Fiscal considerou que a Contribuinte omitiu receitas, pois, segundo seu entendimento, “cabe à empresa promotora (contribuinte) a apuração da receita total levantada com a venda das cartelas de bingo [...], não havendo qualquer amparo legal para que sejam considerados como receita somente os 28% do repasse referido na legislação dos bingos”. De outro lado, a Contribuinte alega que a receita de sua atividade corresponde apenas ao percentual de 28% da quantia total arrecadada com a venda das cartelas de bingo.

Para além do fato de haver uma parte incontroversa no presente processo – qual seja, os tributos incidentes sobre 28% da quantia total arrecadada com a venda das cartelas de bingo –, parece-me muito claro que o litígio que, por meio da Impugnação, foi trazido ao contencioso administrativo se **circunscrevia à determinação da natureza da parcela de 72% da quantia total arrecadada com a venda das cartelas de bingo, se constituía receita da atividade da pessoa jurídica fiscalizada, ou não.**

E como decidiu a DRJ?

Conforme relatado, o órgão julgador de primeira instância manteve as exigências que não foram alcançadas pela decadência, sob o fundamento de que, a partir da vigência da Medida Provisória nº 1.926, de 1999, a Recorrente (pessoa jurídica administradora de bingos) deveria recolher, na condição de contribuinte, os tributos devidos sobre 28% do montante arrecadado com a venda de cartelas e, além disso, na condição de substituta tributária recolher os tributos devidos sobre a totalidade dos ingressos. Nesse sentido, destaca-se o seguinte excerto extraído do Acórdão recorrido:

*Antes da Medida Provisória nº 1.926, de 22/10/1999, convertida após reedições na Lei nº 9.981, de 14/07/2000, a entidade contratante era quem assumia a responsabilidade pela totalidade das receitas, na condição de contribuinte e à administradora caberia contribuir apenas com a parcela recebida da entidade. **Mas com o advento da aludida MP, a administradora (empresa autuada) é contribuinte da parcela recebida (no caso 28%) e substituta tributária dos valores totais arrecadados.***

*(destaque acrescido)*

Dessa forma, independentemente do teor da Medida Provisória nº 1.926, de 1999, fica bastante claro que **a DRJ concordou com a Recorrente no sentido de que a parcela de 72% da quantia total arrecadada com a venda das cartelas de bingo não constituía receita de sua atividade**. Sim, pois, do contrário a DRJ teria aderido ao entendimento esposado pela Autoridade Fiscal e deixado assentado que, na condição de contribuinte, à Recorrente caberia recolher os tributos devidos sobre a integralidade do montante arrecadado com a venda de cartelas, e não apenas sobre parcela de 28%.

Esse ponto precisa ser bem esclarecido, e por isso é importante repetir. Ao afirmar que, para além dos **tributos devidos na condição de contribuinte, calculados sobre 28% do montante arrecadado com a venda de cartelas**, a Recorrente também estaria sujeita ao recolhimento dos tributos devidos sobre a totalidade dos ingressos, na condição de substituta tributária, a DRJ, ainda que tacitamente, reconheceu que nada além da parcela de 28% do montante arrecadado com a venda de cartelas constituía receita da Recorrente. E isso por uma razão muito simples: se algum valor além da parcela de 28% constituísse receita da Recorrente, ela deveria recolher os tributos correspondentes na condição de contribuinte, e não na condição de responsável por substituição.

Portanto, como consequência lógica do que restou assentado no Acórdão recorrido, se a Recorrente não era contribuinte em relação aos tributos referentes a qualquer valor para além da parcela de 28% do montante arrecadado com a venda de cartelas de bingo, isso só pode significar que **o órgão de primeira instância entendeu que ela (a Recorrente) não praticou o fato gerador dos tributos que estão no cerne do presente litígio, apurados sobre parcela correspondente a 72% dos ingressos financeiros**, afinal, à luz do que dispõe o art. 121 do Código Tributário Nacional, se tivesse praticado o fato gerador dos tributos a Recorrente seria contribuinte (sujeito passivo direto), e não apenas responsável tributária por substituição (sujeito passivo indireto). E a única forma de considerar que a Recorrente – optante pelo Lucro Presumido – não praticou o fato gerador dos tributos referentes a 72% dos ingressos financeiros é **admitir que essa parcela não constituía receita de sua atividade**, exatamente conforme a Recorrente defendeu desde o início.

Portanto, se a Autoridade Fiscal entendeu que a integralidade dos valores arrecadados com a venda de cartelas de bingo constituía receita da Recorrente, e a DRJ admitiu (ainda que tacitamente) que a parcela litigiosa de 72% dos ingressos financeiros não constituía receita da atividade da Recorrente, resta evidente que a DRJ não concordou com a tese central da fiscalização.

Mas, ainda assim, a DRJ manteve o lançamento, só que, para tanto, teve que lançar mão de fundamento diverso, qual seja, ainda que os tributos em tela tenham como contribuinte(s) sujeito(s) diverso(s), à Recorrente era atribuído por lei o dever de efetuar seu recolhimento, na condição de responsável por substituição.

E essa, a meu ver, é a falha fatal para o Acórdão recorrido. Ao atuar dessa forma, a DRJ alterou o fundamento utilizado pela Autoridade autuante e, na prática, refez o lançamento. Sim, pois, no presente caso, depois do Acórdão da DRJ, o que há é outro lançamento, afinal, lançar contra a Recorrente tributos devidos na condição de contribuinte (como fez a fiscalização) é juridicamente muito diferente de lançar contra a Recorrente, na condição de responsável, tributos devidos por outrem, conforme resulta do Acórdão recorrido.

Ainda que o *quantum* da exigência fiscal possa ser o mesmo, não se pode negar que no presente caso a DRJ promoveu uma clara inovação no lançamento, alterando de forma substancial um dos elementos essenciais da obrigação tributária, e fazendo dessa alteração de fundamento a razão principal de decidir contra a Recorrente.

Sobre esse ponto, percebe-se que a primeira vez que a Recorrente se manifestou em relação a eventual atribuição de responsabilidade por substituição foi perante este Colegiado, pois essa tese somente surgiu no julgamento de primeira instância.

Aqui é oportuno esclarecer que, neste momento, não está em discussão a procedência, ou não, desse fundamento diverso (de responsabilidade por substituição), trazido pela DRJ. O ponto aqui é outro. Qualquer discussão relativa a esse fundamento diverso nem mesmo poderia ser travada no presente processo, simplesmente porque a Autoridade lançadora não utilizou essa fundamentação no lançamento.

Resta claro, portanto, que o órgão julgador de primeira instância inovou na fundamentação do lançamento, e essa circunstância impõe a anulação do Acórdão recorrido, conforme bem esclareceu o Conselheiro Evandro Correa Dias no Acórdão nº 1402-004.001, proferido por esta mesma Turma em sessão realizada no 13/08/2019. São as seguintes as palavras do i. Conselheiro, que adoto aqui como razões de decidir:

*Às autoridades julgadoras de primeira instância não compete o aprimoramento do lançamento realizado. A adoção de critérios novos para a manutenção do lançamento, em conteúdo diverso daquele inicialmente utilizado, importa em efetiva nulidade da atuação das autoridades julgadoras.*

*É sabida a impossibilidade de que os critérios utilizados no lançamento sejam alterados pelas autoridades julgadoras, uma vez que tal conduta atentaria contra a segurança jurídica e violaria o direito ao contraditório e à ampla defesa assegurado aos contribuintes, pois no momento da constituição do crédito tributário, são fixados, pela autoridade responsável pelo lançamento, as premissas fáticas e jurídicas sobre as quais o ato administrativo é praticado.*

*É em relação a tais fundamentos que o autuado vai construir a sua defesa, a qual será submetida às instâncias do contencioso administrativo, portanto, torna-se inadmissível que, no momento do julgamento, seja introduzido novo fundamento jurídico, totalmente alheio aos autos e ignorado, até então, pelo recorrente, que não teve a oportunidade de a ele se contrapor.*

*A inovação operada no acórdão recorrido conduz à constatação da ocorrência da nulidade de que trata o art. 59, inciso II, do Decreto nº 70.235, de 1972:*

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.**

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993).

*Portanto, é nulo, sob pena de cerceamento do direito de defesa do contribuinte, o acórdão de primeira instância no qual a autoridade de 1º grau extrapola suas atribuições e inova a exigência procedida.*

*Ressalta-se que o equívoco cometido causa a nulidade do Acórdão de Impugnação, não tendo o condão de anular o procedimento fiscal ou o auto de infração, visto que aquela decisão é posterior a esses.*

## Conclusão

Ante o exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para anular o Acórdão nº 15-18.545, da 1ª Turma da DRJ/Salvador, e determinar que o presente processo seja novamente julgado em primeira instância, devendo os autos, após cumprida esta determinação, retomar o trâmite procedimental previsto no Decreto nº 70.235, de 1972.

É como voto.

*(documento assinado digitalmente)*

Murillo Lo Visco