



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

**Processo n°** 10875.005595/2003-13  
**Recurso n°** Especial do Procurador  
**Acórdão n°** 9101-002.147 – 1ª Turma  
**Sessão de** 07 de dezembro de 2015  
**Matéria** IRPJ e CSLL  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** SUPORTE ORGANIZAÇÃO E SERVIÇOS LTDA

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

Ano-calendário: 1998

IRPJ. CSLL. LUCRO REAL. ERRO NO LANÇAMENTO. ASPECTO TEMPORAL.

O lançamento de ofício do IRPJ e da CSLL, ao adotar equivocadamente regime de tributação trimestral, ao invés do anual conforme opção consumada pelo contribuinte, afronta o aspecto temporal previsto na legislação tributária. Trata-se de erro de direito que macula o ato administrativo de nulidade insanável.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, (1) por maioria de votos, conhecer o Recurso Especial da Fazenda Nacional, vencidos os Conselheiros Rafael Vidal de Araújo e Ronaldo Apelbaum (Suplente Convocado); (2) por maioria de votos, quanto ao mérito, negar provimento ao Recurso, vencido o Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão (Relator). Designado para redigir o voto vencedor nessa parte o Conselheiro André Mendes Moura.

*(assinado digitalmente)*

Carlos Alberto Freitas Barreto – Presidente

*(assinado digitalmente)*

Marcos Aurélio Pereira Valadão - Relator

(assinado digitalmente)

André Mendes de Moura - Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Marcos Aurélio Pereira Valadão, Cristiane Silva Costa, Adriana Gomes Rego, Luís Flávio Neto, André Mendes de Moura, Livia De Carli Germano (Suplente Convocada), Rafael Vidal de Araújo, Ronaldo Apelbaum (Suplente Convocada), Maria Teresa Martínez López (Vice-Presidente) e Carlos Alberto Freitas Barreto (Presidente).

## Relatório

Trata-se de recurso especial da Procuradoria da Fazenda Nacional contra o Acórdão 1803-01.025, exarado pela **3ª Turma Especial - 1ª Seção**, que deu provimento ao recurso voluntário, entendendo nulo o lançamento e cancelando-o por vício material.

O acórdão foi assim ementado:

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

**Exercício: 1999**

**LANÇAMENTO. NULIDADE. VÍCIO MATERIAL. PERIODICIDADE DE APURAÇÃO.**

*É nulo o lançamento por vício material quando indicar fatos geradores da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável e calcular o montante do tributo devido com periodicidade de apuração diversa da originariamente declarada pelo sujeito passivo.*

Para a Turma recorrida, o vício material estaria estampado quando o Fisco, sem nenhuma motivação ou esclarecimento, perpetrou os lançamentos de IRPJ e CSLL do ano-calendário de 1998 fixando-os sob a regra geral, ou seja, o regime “trimestral” de apuração, enquanto a contribuinte indicou opção pela sistemática “anual”, consoante sua DIPJ do exercício/1999 (v. fls. 22 – numeração digital).

No voto condutor, o posicionamento da Turma:

*“4. Ressalto, de início, que os autos de infração lavrados neste processo, de fls. 182 a 189 (IRPJ) e 190 a 194 (CSLL), padecem de **vício material** que os torna **nulos**.*

*5. Conforme se verifica de fls. 19 do processo, a opção da Recorrente, com relação ao IRPJ e à CSLL, foi pela **apuração anual do lucro real***

(...)

*Contudo, os referidos autos de infração indicaram fatos geradores da obrigação correspondente, determinaram a*

*matéria tributável e calcularam o montante do tributo devido considerando uma **apuração trimestral do lucro real** (fls. 186)."*

Para concluir (os destaques são do original):

*"Dessa forma, é **nula, por vício material**, a autuação objeto deste processo. (...) Em face do exposto, e considerando tudo o mais que dos autos consta, voto no sentido de **DAR PROVIMENTO AO RECURSO**".*

Inconformada, a Fazenda Pública, recorrente, às fls. 454/461 (numeração digital), apresentou Recurso Especial de divergência arguindo dissenso jurisprudencial entre Turmas do CARF quanto ao tema e, no mérito, que não restaram atendidos os requisitos dos artigos 59 e 60, do PAF, que pudessem levar à decretação da nulidade e que, *"pela leitura detida da do lançamento, bem como do Relatório Fiscal e dos demais termos que acompanham o procedimento fiscal, conclui-se, indubitavelmente, que tudo está em plena conformidade com o que estabelece o Decreto n.º 70.235/72"*.

Diz ainda a PGFN no Recurso Especial manejado que *"a origem do crédito constituído, o período compreendido, os elementos que serviram de base para a apuração, os valores lançados, bem assim a fundamentação legal que dá sustento ao crédito previdenciário lançado encontram-se presentes. De tudo, vê-se que os termos do procedimento fiscal contêm os elementos necessários e suficientes para o atendimento do art. 11 do Decreto n.º 70.235/72. O exercício amplo e efetivo do direito de defesa foi propiciado à contribuinte, que, inclusive, apresenta longo e detalhado arrazoado, por meio do qual insurge-se contra o procedimento de apuração adotado pela fiscalização, dentre outros argumentos"*.

E finaliza requerendo o provimento do RE e a reforma do acórdão recorrido.

É o relatório, em síntese apertada.

## Voto Vencido

Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão, Relator

Entendo que a divergência restou comprovada e por isso conheço do especial.

A matéria trazida à apreciação desta 1ª Turma da CSRF diz respeito às consequências advindas da mudança, de ofício, feita pelo Fisco, do regime de apuração do IRPJ/CSLL adotado pela contribuinte (no caso, de anual para trimestral) e se tal alteração afetaria os lançamentos perpetrados.

Para a decisão recorrida, a adoção do regime trimestral de apuração pela Fiscalização, em detrimento da sistemática do lucro real anual, opção claramente exercida pela contribuinte em sua DIPJ de 1999 (ano-calendário de 1998), levou à nulidade – por vício material – dos lançamentos, levando ao cancelamento das exigências, enquanto que para a recorrente, nenhum prejuízo houve à defesa da autuada, pelo que a decisão deve ser reformada.

De plano há que se pontuar alguns aspectos, a saber: i) em momento algum a autoridade fiscal fez qualquer ressalva à opção feita pela contribuinte pelo regime de apuração anual, de modo que, implicitamente, deu como válida tal opção; ii) subsequentemente, tendo

sido validada a opção pelo regime anual, não poderia o Fisco ter adotado, a seu bel prazer e sem nenhuma justificativa técnica, factual ou jurídica, outra sistemática de apuração, à revelia da interessada, para consecução dos lançamentos; iii) o tema, entretanto, não foi objeto de questionamento pela autuada em nenhuma das fases procedimentais e sequer foi pontuado pela decisão de 1º Grau (DRJ/Campinas), que passou ao largo da matéria, que só veio à baila quando do julgamento pela Câmara *a quo* (3ª Turma Especial), que a levantou de ofício.

Nesta linha, portanto, houvesse a contribuinte perquirido a matéria, seria imperioso o retorno dos autos à DRJ para esta se debruçasse sobre ela. Entretanto, como dito, quedando silente o sujeito passivo, tal medida se mostra impraticável e o julgamento deve prosseguir.

Assim, resta definir se se está diante de uma possível nulidade, e, neste caso, se esta seria de caráter formal (que permitiria ao Fisco perpetrar novo lançamento, se não decaído, na forma do artigo 173, II, do CTN), ou se esta teria cunho material (como admitiu a Câmara *a quo*), ou se o vício aventado não teria se materializado e os lançamentos não restariam maculados.

Com a devida vênia ao entendimento esposado na decisão recorrida, penso não se estar diante de caso de nulidade por vício, nem formal, nem material.

Explico.

Para que o vício fosse formal, haveria necessidade de ofensa aos ditames do artigo 10, do PAF, o que não se vê.

Já a materialização de vício material exige ultraje ao artigo 142 do Estatuto Tributário, o que também entendo não ter havido, ao contrário, o lançamento foi feito por autoridade competente, houve procedimento administrativo válido e que verificou a ocorrência do fato gerador (no caso, despesas não comprovadas para fins de dedução da base imponible das exações), determinou-se a matéria tributável, calculou-se o montante do tributo devido, identificou-se corretamente o sujeito passivo e aplicou-se a penalidade cabível.

Mais ainda, a autuada pode se defender, integralmente, em todas as instâncias, arguir o que entendia válido, questionar o procedimento, juntar provas e documentos, enfim, exercer o inalienável direito ao contraditório.

Deste modo, não vejo o vício apontado e que levou à nulidade da autuação e cancelamento das exigências.

Ao revés, tenho que se está diante de lançamento não viciado mas que se revela parcialmente im procedente, posto que, pela alteração feita pelo Fisco no regime de apuração, os valores tributáveis relativos aos meses de janeiro a setembro de 1998 (que a autoridade fiscal condensou como sendo os três primeiros trimestres do mencionado ano-calendário), foram inquinados pela fixação de datas-base que vieram a afetar os percentuais de juros (para mais), atingindo diretamente o montante final devido.

Veja-se que há um flagrante erro no que diz respeito ao aspecto temporal do fato gerador, o que implica em invalidação do lançamento nessa parte. Ou seja, embora o cálculo dos tributos e da multa não tenha sofrido violação, em virtude do erro na fixação da data da ocorrência do fato gerador, a parametrização da apuração dos juros, com fixação de

data incorreta para contagem do prazo, restou afetada, pelo que se impõe o cancelamento dos lançamentos relativos aos três primeiros trimestres de 1998.

De outro lado, os valores relativos aos meses de outubro, novembro e dezembro de 1998, agrupados como “4º trimestre” devem ser mantidos, visto que não apenas os valores e a multa foram corretamente calculados como os juros tiveram sua data primária irreprensivelmente fixada (31.12.1998).

Concluindo, os fatos geradores de outubro, novembro e dezembro de 1998, ainda que listados pela Fiscalização de forma individualizada e depois agrupados em um único trimestre, foram, corretamente, para fins de cálculo, tidos como ocorridos em 31/12/1998, o que permite sua manutenção, posto que nenhuma irregularidade se estampou, de ordem formal, material ou de fixação do montante apurado.

Com relação à CSLL, o mesmo raciocínio e conclusão se aplicam.

Sendo assim voto no sentido de reformar parcialmente a decisão recorrida, para i) CANCELAR os lançamentos relativos aos períodos de janeiro a setembro de 1.998 e, ii) MANTER os pertinentes a outubro, novembro e dezembro do mesmo ano, tudo conforme abaixo demonstrado.

*(assinado digitalmente)*

Marcos Aurélio Pereira Valadão

## **Voto Vencedor**

Conselheiro André Mendes de Moura, Redator Designado.

Não obstante as considerações do I. Relator, tão bem expostas ao Colegiado, peço vênias para divergir quanto a natureza da irregularidade incorrida no lançamento fiscal em debate.

O caso em tela trata de lançamento efetuado pela autoridade fiscal, no qual, não obstante a opção exercida pela contribuinte pelo regime de tributação do lucro real anual, foi lavrado adotando o regime trimestral.

O voto vencido discorre, didaticamente, que, *tendo sido validada a opção pelo regime anual, não poderia o Fisco ter adotado, a seu bel prazer e sem nenhuma justificativa técnica, factual ou jurídica, outra sistemática de apuração, à revelia da interessada, para consecução dos lançamentos*, entendimento com o qual estou de pleno acordo.

Minha divergência reside na natureza do vício do ato administrativo.

Isso porque, no caso em tela, entendo ter sido caracterizado o erro de direito. A autoridade autuante interpretou equivocadamente a legislação regente do IRPJ e CSLL, adotando a regra geral de tributação (trimestral) para o lançamento de ofício, desconsiderando a legítima opção pelo regime de lucro real anual realizada pela contribuinte.

Vale transcrever o art. 142 do CTN:

*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.*

*Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.*

Observa-se que a autoridade administrativa, ao verificar a ocorrência do fato gerador, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo e identificar o sujeito passivo, na realidade, opera com competência legal a demonstração de que o suporte fático amolda-se ao conseqüente jurídico, ou seja, que a hipótese de incidência enquadra-se na moldura da norma tributária.

Por sua vez, a hipótese de incidência é construída a partir da análise da legislação que rege o tributo (no caso do IRPJ e CSLL, a Lei nº 9.430, de 1996, em especial os artigos 1º, 2º e 28), da lei específica que trata de infração tributária (aquela que irá determinar a matéria tributável) e atos normativos complementares.

E, adotando os ensinamentos da melhor doutrina (Geraldo Ataliba, na obra Hipótese de Incidência Tributária), os fatos que se amoldam à hipótese de incidência foram estruturados de forma a contemplar aspectos de natureza material, temporal, espacial e pessoal.

Percebe-se que o labor é complexo.

Ocorre que, para determinados aspectos, eventual equívoco pode não ser passível de correção. Isso porque, a depender do que dispõe o diploma legal, não restam lacunas para promover o saneamento do ato administrativo.

Nesse contexto, vale transcrever parte dos mencionados arts. 1º, 2º e 28 da Lei nº 9.430, de 1996:

*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 dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, sobre a receita bruta definida pelo art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, auferida mensalmente, deduzida das devoluções, vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30, 32, 34 e 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)*

(...)

*§ 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. 28. Aplicam-se à apuração da base de cálculo e ao pagamento da contribuição social sobre o lucro líquido as normas da legislação vigente e as correspondentes aos arts. 1º a 3º, 5º a 14, 17 a 24-B, 26, 55 e 71. (Redação dada pela Lei nº 12.715, de 2012) (...) (grifei)*

No caso em tela, a autoridade fiscal efetuou o lançamento adotando o regime de tributação do lucro real **trimestral**. Contudo, a contribuinte já havia feito a opção pelo regime do lucro real **anual**.

Observa-se que o aspecto temporal encontra-se previsto em lei. Não se consumou nenhuma previsão para se alterar, no lançamento de ofício, o regime de tributação de lucro real anual para trimestral.

Na realidade, entendo que a autoridade autuante incorreu em erro de direito, ao interpretar equivocadamente os fatos e aplicar o tipo legal em desacordo com a hipótese de incidência delineada.

De qualquer forma, trata-se de vício de natureza material (concernente ao suporte fático), e, por se tratar de **aspecto temporal previsto em lei**, macula o lançamento tributário de nulidade insanável.

Portanto, diante de todo o exposto, voto do sentido de conhecer e negar provimento ao recurso especial interposto pela Fazenda Nacional.

*Assinado Digitalmente*

André Mendes de Moura

Processo nº 10875.005595/2003-13  
Acórdão n.º **9101-002.147**

**CSRF-T1**  
Fl. 510

---

CÓPIA