



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

**Processo n°** 10930.005846/2003-40  
**Recurso n°** Especial do Procurador  
**Acórdão n°** 9101-002.473 – 1ª Turma  
**Sessão de** 21 de novembro de 2016  
**Matéria** IRPJ - Periodicidade de Apuração  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** ALGITUR TURISMO LTDA.

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário: 1998, 1999

RECURSO ESPECIAL. REQUISITOS DE ADMISSIBILIDADE. DIVERGÊNCIA NÃO COMPROVADA.

A falta de comprovação de divergência inviabiliza o processamento do recurso especial. Não há paralelo entre o acórdão paradigma e o acórdão recorrido. Os ajustes na base de cálculo para corrigir a periodicidade na apuração de PIS/COFINS (acórdão paradigma) não são aplicáveis ao lançamento de IRPJ/CSLL (acórdão recorrido). Os contextos fáticos distintos justificam as diferentes decisões.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em não conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional, vencidos os conselheiros André Mendes de Moura, Demetrius Nichele Macei (suplente convocado) e Marcos Aurélio Pereira Valadão, que conheceram. Declarou-se impedido de participar do julgamento o conselheiro Luís Flávio Neto, substituído pela conselheira Lívia de Carli Germano.

(documento assinado digitalmente)

Marcos Aurélio Pereira Valadão - Presidente.

(documento assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araujo - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcos Aurélio Pereira Valadão (Presidente em Exercício), Adriana Gomes Rego, Cristiane Silva Costa, André Mendes de

Moura, Lívia de Carli Germano (suplente convocada), Rafael Vidal de Araújo, Daniele Souto Rodrigues Amadio, Demetrius Nichele Macei (suplente convocado).

## Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), fundamentado atualmente no art. 67 e seguintes do Anexo II da Portaria MF nº 343, de 09/06/2015, que aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), em que se alega divergência jurisprudencial relativamente à nulidade de uma parte do lançamento, por erro na periodicidade de apuração dos tributos IRPJ/CSLL nos anos-calendário de 1998 e 1999.

A recorrente insurgiu-se contra o Acórdão nº 1102-001.222, de 21/10/2014, por meio do qual a 2ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF, entre outras questões, decidiu, "por unanimidade de votos, cancelar de ofício os lançamentos de IRPJ e CSLL referentes aos anos-calendário de 1998 e 1999, bem como de multa isolada pelo não recolhimento de estimativas de IRPJ".

O acórdão recorrido contém a ementa e a parte dispositiva abaixo transcritas:

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 1997, 1998, 1999

**RECURSO VOLUNTÁRIO DA EMPRESA. INTEMPESTIVIDADE.**

Não se conhece de recurso voluntário apresentado após o prazo de 30 dias, previsto no art. 33 do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972 e alterações.

**RECURSO VOLUNTÁRIO DO RESPONSÁVEL. CONCOMITÂNCIA.**

A propositura, pelo sujeito passivo, de ação judicial por qualquer modalidade processual é suficiente para caracterizar a renúncia às instâncias administrativas. A extinção do processo judicial sem julgamento do mérito não descaracteriza a renúncia às instâncias administrativas, decorrente, apenas, da propositura da ação judicial. Interpretação da Súmula CARF nº1.

**EFEITO TRANSLATIVO DOS RECURSOS. MATÉRIA DE ORDEM PÚBLICA.**

É possível se conhecer, de ofício, de matéria de ordem pública, e por isso abrangida pelo efeito translativo dos recursos.

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

Ano-calendário: 1997, 1998, 1999

**APLICAÇÃO DO LUCRO REAL DE OFÍCIO. IMPOSSIBILIDADE DE APURAÇÃO ANUAL.**

Ao desconsiderar a opção do contribuinte pelo lucro presumido, e adotar a tributação pelo lucro real, deve a autoridade fiscal adotar a apuração trimestral, que é a regra geral prevista nos arts. 1º e 2º da Lei nº 9.430, de 1996.

Por ter adotado, de ofício, o lucro real anual, o lançamento incorreu em vício insanável, em decorrência de erro no critério temporal do fato gerador.

Trata-se de vício de natureza material, pois viola os requisitos do art. 142 do Código Tributário Nacional.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, não conhecer do recurso voluntário do contribuinte, por intempestivo. Pelo voto de qualidade, não conhecer das razões de mérito do recurso do responsável tributário em face da concomitância com a ação judicial, vencidos os conselheiros Antonio Carlos Guidoni Filho (relator), Francisco Alexandre dos Santos Linhares e João Carlos de Figueiredo Neto, que prosseguiram no julgamento por entenderem não haver concomitância. Por unanimidade de votos, cancelar de ofício os lançamentos de IRPJ e CSLL referente aos anos-calendário de 1998 e 1999, bem como de multa isolada pelo não recolhimento de estimativas de IRPJ. Designado para redigir o voto vencedor, com relação à preliminar de conhecimento do recurso do responsável tributário, o conselheiro José Evande Carvalho Araujo.

A PGFN afirma que o acórdão recorrido deu à lei tributária interpretação divergente da que tem sido dada em outros processos, especificamente quanto à parte da decisão que cancelou de ofício os lançamentos de IRPJ e CSLL referentes aos anos-calendário de 1998 e 1999, bem como o lançamento de multa isolada pelo não recolhimento de estimativas de IRPJ, em razão de vício de nulidade, por erro na periodicidade de apuração dos referidos tributos.

Para o processamento de seu recurso, a PGFN desenvolve os argumentos descritos abaixo:

- de acordo com o acórdão recorrido, os lançamentos de IRPJ/CSLL se deram com base no lucro real anual, quando deveriam se dar em bases trimestrais, havendo, portanto, erro jurídico, que inquina de nulidade por vício substancial o lançamento;

#### DA ADMISSIBILIDADE DO RECURSO ESPECIAL

- a decisão recorrida está em evidente divergência com decisão da 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento:

ACÓRDÃO Nº 1302-00.163

[...]

PIS, COFINS, MOMENTO DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR.  
RETIFICAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. POSSIBILIDADE.

O fato de a autoridade autuante ter considerado períodos de apuração trimestrais na determinação do montante devido a título de PIS e COFINS, não impede que, em sede de revisão, a autoridade administrativa julgadora retifique as bases de cálculo correspondentes a cada um dos meses de encerramento do referido período de apuração, vez que, concretizada a hipótese de incidência, ainda que disso decorram exações inferiores às que foram consignadas nas peças acusatórias, remanesce o dever do contribuinte de cumprir com a obrigação tributária principal correspondente.

[...]

- diante das teses antagônicas dos acórdãos recorrido e paradigma, no que concerne à possibilidade de revisão/retificação do lançamento efetuado com mero erro do lançamento no que concerne à periodicidade em que o tributo deveria ter sido lançado, não restam dúvidas em relação à divergência jurisprudencial, encontrando-se presentes, portanto, os requisitos de admissibilidade do recurso especial;

### DO MÉRITO

- a e. câmara *a quo* afirmou que o Recorrido estaria proibido de apurar o lucro presumido, em face do disposto no art. 36, III, da Lei nº 8.981/95. Portanto, os tributos teriam que ser calculados com base no lucro real;

- há muito o imposto de renda convive com formas de apuração anual e mensal (ou trimestral) do lucro real;

- a partir da Lei nº 9.430/96, a pessoa jurídica que não cumprisse com as condições para efetuar os pagamentos por estimativa deveria determinar a base de cálculo do IRPJ e da CSLL trimestralmente;

- o contribuinte que tem o dever de calcular o lucro real pode fazê-lo de duas maneiras, trimestralmente ou pelo regime de estimativa. À fiscalização compete velar pela correta apuração do lucro real, respeitando a opção do contribuinte, e, no caso do regime de estimativa, deve verificar se as condições dispostas nos §§ 5º e 6º da Lei nº 8.981/95 foram cumpridas;

- ocorre que no caso concreto, o contribuinte julgou, erroneamente, que poderia fazer a apuração do lucro presumido, e não do lucro real. Nessa situação, não havia opção do contribuinte pelo regime de estimativa ou pelo lucro real trimestral;

- a e. câmara *a quo* aduziu que caberia à fiscalização intimar o contribuinte para que ele manifestasse sua opção por uma das formas de apurar o lucro real, ou, se tal determinação não fosse possível, que caberia o arbitramento;

- veja-se que, consoante o disposto no art. 3º da Lei nº 9.430/96, não poderia mais o Recorrido, à época da lavratura do auto de infração, optar por uma das formas de apuração do lucro real. Consoante o dispositivo legal, a opção seria manifestada apenas com o pagamento do imposto correspondente, o que, infere-se, não ocorreu no presente caso;

- entende-se do voto condutor do acórdão que, inexistente qualquer opção do Recorrido quanto à forma de apuração do lucro real (tanto pelo regime de estimativa quanto

pelo lucro real trimestral, eis que foi utilizado o lucro presumido), a fiscalização poderia somente se valer do lucro real trimestral, ou do arbitramento;

- porém, é importante ter em conta que, consoante com o próprio voto condutor do acórdão, não era possível à fiscalização apurar o lucro real trimestral, em face da inadequação dos livros fiscais e contábeis existentes, que apenas permitiam fazer o cálculo do lucro real anual. E, ademais, a inexistência de elementos que permitissem à fiscalização determinar o lucro real resultou no arbitramento dos lucros em 1997, que foi inclusive mantido pela e. câmara *a quo*;

- assim, diante dos elementos dos autos, tem-se claro (e, infere-se, esse também foi o entendimento da e. câmara *a quo*) que uma intimação ao Recorrido para apresentar as bases de cálculo trimestrais não seria bem sucedida, diante da total ausência de elementos contábeis para tanto;

- ocorre que, se a escrita se apresentava imprestável para a apuração do lucro real trimestral, não há dúvida nos autos que era possível calcular o lucro real anual;

- nesse contexto, e tendo em vista que a lei prevê duas maneiras de apuração do lucro real, coube ao Fisco, corretamente, não arbitrar o lucro do Recorrido, eis que seria possível apurar o lucro real anual;

- a jurisprudência do Primeiro Conselho de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais é pacífica e tranqüila no sentido de que o arbitramento de lucros é medida excepcional, e não pode ocorrer quando for possível apurar a efetiva base de cálculo do tributo. E, no caso, se os registros contábeis não permitiam que se calculasse o lucro real trimestral, está claro que a determinação do lucro real anual era possível;

- o arbitramento é medida excepcional, que somente pode ocorrer nos casos em que a apuração do lucro real for impossível. E, no caso concreto, isso não ocorreu;

- ou seja, a interpretação mais consentânea com as normas aplicáveis ao caso aponta para a conclusão de que na hipótese em que a ausência de uma opção formal por parte do contribuinte leve a um arbitramento que poderia ser evitado, é correto dispensar tal opção, para favorecer o contribuinte e impedir que a medida excepcional seja tomada pela fiscalização;

- trata-se da interpretação mais razoável dos arts. 1º e 2º da Lei n.º 9.430/96 e do art. 47, I, da Lei n.º 8.981/95, para impedir que no caso concreto o contribuinte fosse penalizado com a medida excepcional. Ou seja, quando a fiscalização verifica que é possível apurar o lucro real anual, e que, se não o fizer, será necessário exigir ao contribuinte os tributos com base no lucro arbitrado, é válido dispensar a opção formal do contribuinte;

- dessa forma, merece ser mantido integralmente o auto de infração, eis que a fiscalização tomou a providência mais consentânea com o espírito e as finalidades das normas incidentes no caso concreto;

- os fatos que desencadearam a declaração de nulidade do presente lançamento não foram abarcados pelo art. 59 do Decreto n.º 70.235/72;

- há que se interpretar o art. 59 do Decreto nº 70.235/72 à luz do princípio da instrumentalidade processual, plenamente aplicável ao processo administrativo tributário, que impede seja declarada a nulidade de atos processuais quando não exista prejuízo ao contribuinte;

- somente importarão em nulidade as irregularidades apontadas no art. 59 do diploma legal acima referido, o que não é a hipótese dos autos, haja vista que a decisão vergastada reconheceu como nulidade eventual equívoco na determinação da matéria tributável, fato este que não se enquadra às hipóteses descritas pelo art. 59 do Decreto nº 70.235/72;

- esse julgamento vai de encontro aos princípios da economia processual e da instrumentalidade das formas. É de se concluir, por conseguinte, que se aplica a este feito o art. 60 do Decreto 70.235/72, razão pela qual a suposta irregularidade do lançamento não poderá importar em nulidade;

- considerando-se o equívoco na apuração do tributo devido pelo contribuinte e a patente necessidade de revisão, não havendo dúvida quanto à infração imputada ao contribuinte, o presente lançamento se torna necessário, com o intuito de se preservar o direito da Fazenda Pública na constituição do correto montante do crédito tributário;

- trata-se de mero ato para salvaguardar eventual crédito tributário representado pelo presente lançamento, não havendo razão plausível para se declarar a sua nulidade, se o mesmo pode ser ajustado;

- portanto, desnecessária e ilegal a anulação do presente lançamento, bastando-se sua revisão pela autoridade julgadora, excluindo-se os valores indevidos, até mesmo em sede de execução do julgado, para sanar eventuais equívocos na determinação da matéria tributável;

#### DO PEDIDO

- requer a FAZENDA NACIONAL seja conhecido e provido o presente recurso especial para reformar o acórdão atacado e declarar a validade do lançamento em relação ao IRPJ e a CSLL, para os anos-calendário de 1998 e 1999, e em consequência, seja mantida da multa isolada por falta do recolhimento das estimativas;

- caso assim não se entenda, requer também seja mantido o lançamento procedendo-se apenas à sua revisão.

Quando do exame de admissibilidade do Recurso Especial da PGFN, o Presidente da 1ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF, por meio do despacho exarado em 30/04/2015, admitiu o recurso especial após a seguinte análise sobre a divergência suscitada:

[...]

Na decisão recorrida foi julgado que:

“Tendo a Fiscalização desconsiderado a apuração pelo lucro presumido e aplicado a sistemática do lucro real, a periodicidade

correta a ser aplicada seria apuração trimestral, ou seja, o denominado “lucro real-trimestral” e não o “lucro real anual”.

Considerou haver erro material no critério temporal do fato gerador, constituindo-se em vício insanável a ensejar a nulidade do lançamento.

De outro modo, no paradigma está explícito que:

“... o fato de a autoridade autuante ter considerado períodos de apuração trimestrais na determinação do montante devido a título de PIS e COFINS, não impede que, em sede de revisão, a autoridade administrativa julgadora retifique as bases de cálculo correspondentes a cada um dos meses de encerramento do referido período de apuração.”

Ficou decidido nesse julgado que, uma vez concretizada a hipótese de incidência, emerge o dever do contribuinte de cumprir com a obrigação tributária, cabendo se for o caso, a adequação da base de cálculo ao fato gerador ocorrido.

Assim, num exame prelibatório, entendo que foi comprovada a divergência jurisprudencial argüida, uma vez que ante situações semelhantes, obteve-se resultados diversos.

#### IV - Conclusão

Em razão de terem sido preenchidos os requisitos do art. 67 do RICARF, DOU SEGUIMENTO AO RECURSO ESPECIAL POR DIVERGÊNCIA.

Em 03/06/2015 e 05/06/2015, respectivamente, Sidnei Feijolli Bispo e Alfons Gardemann, na condição de responsáveis, foram intimados do Acórdão nº 1102-001.222, do recurso especial da PGFN, e do despacho que admitiu esse recurso.

Tempestivamente, em 16/06/2015, a contribuinte Algitur Turismo Ltda. (com petição assinada por Sidnei Feijolli Bispo) e o responsável Alfons Gardemann apresentaram contrarrazões ao recurso, com os argumentos descritos a seguir:

#### **CONTRARRAZÕES DE ALGITUR TURISMO LTDA.**

##### DA INADMISSIBILIDADE DO RECURSO ESPECIAL INTERPOSTO

- a suscitação de divergência demanda o cotejo analítico entre o acórdão recorrido e o acórdão paradigma, o qual, segundo a jurisprudência pacífica do Conselho, demanda a identidade de temas;

- Esta identidade não está presente no particular, pois enquanto o caso dos autos versa a nulidade da apuração do IRPJ e da CSLL realizada pela acusação fiscal, o acórdão paradigma, trazido pela Fazenda Nacional, tem por objeto o PIS e a COFINS. Além disso, o acórdão paradigma discute a possibilidade de revisão da base de cálculo utilizada em lançamento de ofício, enquanto o caso concreto versa a nulidade da constituição feita com base em fato gerador equivocados;

- Não há, pois, similitude fática entre a decisão recorrida e o acórdão paradigma, de forma que o recurso especial não deve ser conhecido;

## DA TRIMESTRALIDADE DO IRPJ APURADO SOBRE O LUCRO REAL

- Como deixa claro o acórdão recorrido, a recorrida, nos anos-calendário de 1998 e 1999, optou pela tributação com base no seu lucro presumido, a qual foi desconsiderada pela fiscalização. Aferida a obrigatoriedade pelo lucro real, a apuração do IRPJ e da CSLL deveria observar o regime trimestral, o qual é a regra geral para estes tributos, consubstanciando o regime anual mera opção do contribuinte, não realizada neste particular. Logo, os créditos constituídos pela acusação fiscal são nulos, à medida que não observaram os fatos geradores das obrigações tributárias discutidas;

- a Fazenda Nacional defende em seu recurso especial que, em sendo possível a apuração do IRPJ com base no lucro real da pessoa jurídica, este deve ser priorizado quando se puder evitar o arbitramento da base de cálculo;

- esse entendimento, porém, não se coaduna com a jurisprudência pacífica do CARF, que o lançamento de ofício do IRPJ com base no lucro real deve observar a trimestralidade do imposto, ou, caso não seja possível, deve ter sua base arbitrada. A apuração anual somente é cabível quando houver opção válida do contribuinte, o que não foi o caso (ementas transcritas);

- é de se acrescentar que o erro incorrido pela acusação fiscal não é de mero cálculo do imposto, que, em tese, poderia ensejar a revisão do lançamento, mas houve verdadeiro erro na identificação dos fatos geradores da obrigação tributária, o que implica na plena nulidade dos créditos;

- portanto, o recurso especial não merece provimento, devendo o acórdão recorrido ser mantido em sua integralidade;

## DO REQUERIMENTO

- diante do exposto, requer: (a) o não conhecimento do recurso especial, visto a ausência dos pressupostos da sua interposição, especificamente a ausência de similitude fática entre o acórdão recorrido e o acórdão paradigma; (b) no mérito, ultrapassada a preliminar, seja negado provimento ao recurso especial, mantendo-se o acórdão nº 1102-001.222 em sua integralidade.

## **CONTRARRAZÕES DE ALFONS GARDEMANN**

- o ora peticionante passou a integrar o polo passivo da exigência fiscal em virtude de a autoridade fiscal lhe ter imputado responsabilidade solidária nos termos do art. 124 do CTN, por ter concluído, a partir de depoimentos colhidos no curso da fiscalização, de que ele seria sócio de fato e real proprietário da empresa ALGITUR TURISMO, assim como da empresa AG CÂMBIO, sucedida pela primeira, tendo, supostamente, agido com o intuito de ocultar-se como proprietário, fazendo-se substituir por pessoas de sua confiança;

- o Recurso Especial interposto pela PGFN sequer merece ser conhecido, quanto mais provido, haja vista não estar devidamente caracterizada a divergência jurisprudencial decorrente de interpretação diversa de lei tributária, como será demonstrado detalhadamente abaixo;

## PRELIMINAR

## DA AUSÊNCIA DE DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL

- uma das condições de admissibilidade do Recurso Especial é a indicação, por parte da Recorrente (no caso, a PGFN), dos pontos divergentes entre o acórdão recorrido e os acórdãos paradigmas de forma analítica e clara;

- ocorre que, analisando o Recurso Especial interposto pela PGFN, observa-se que o acórdão recorrido e o acórdão paradigma tratam de situações diversas, não havendo qualquer similitude fática entre os julgados que permitam concluir a existência de divergência jurisprudencial;

- no acórdão paradigma (1302-00.163 da 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária), a nulidade citada versa sobre a forma de apuração do PIS e da COFINS procedida pelo Fiscal. No referido caso, (i) tratava-se de empresa sujeita à apuração do IRPJ pelo Lucro Real; (ii) o Auditor Fiscal arbitrou o lucro da autuada, nos termos do art. 530, III do RIR/99 e; (iii) o fiscal lançou o PIS e COFINS trimestralmente, utilizando o mesmo critério temporal e quantitativo do IRPJ e da CSLL, enquanto a norma da contribuição determina que sejam as contribuições lançadas mensalmente;

- por outro lado, a nulidade verificada no acórdão recorrido versa sobre (i) a autuação de uma empresa que nos anos-calendário de 1998 e 1999 realizou opção pela tributação do IRPJ pelo Lucro Presumido que, no entanto, foi desconsiderada pelo Fiscal, já que a atividade desenvolvida (corretora de câmbio), implicaria a obrigatoriedade de adoção de tributação pelo Lucro Real, nos termos do art. 36 da Lei n. 8.981/95; (ii) o Fiscal efetuou o recálculo do IRPJ e da CSLL com o acréscimo das receitas omitidas (depósitos bancários não identificados), com base no Lucro Real Anual, conforme art. 3º da Lei n. 8.451/92; (iii) o colegiado do CARF declarou a nulidade parcial do lançamento em virtude da desconsideração da regra de opção da forma de tributação disposta nos arts. 1º e 2º da Lei n. 9.430/96, uma vez que o Fiscal realizou o lançamento com base no Lucro Real Anual, quando deveria tê-lo feito pela regra do Lucro Real Trimestral;

- não há que se falar em interpretação divergente entre o acórdão recorrido e o acórdão paradigma uma vez que a situação verificada em ambos os casos é completamente diversa. Em síntese, a nulidade do acórdão recorrido diz respeito à falta de observação pela autoridade autuante, do disposto no art. 1º e 2º da Lei 9.430/96, tendo substituído o contribuinte na sua faculdade de alterar ou não a forma de apuração do IRPJ. Já o acórdão paradigma, diz respeito à incidência de alíquotas de PIS e COFINS sobre as bases trimestrais encontradas para o IRPJ e CSLL, enquanto deveria ter sido mensal, conforme a lei de regência;

## MÉRITO

- ainda que essa Colenda Câmara Superior entenda pela manutenção do conhecimento do Recurso Especial, deve ser negado provimento ao seu mérito, pelas razões a seguir expostas;

- a ALGITUR TURISMO era empresa que tinha optado pela apuração do IRPJ pelo Lucro Presumido, na forma do art. 13 da Lei 9.718/98 c/c art. 516, parágrafo 3º do RIR/99. No entanto, foi decidido que essa opção foi indevida, em virtude de expressa determinação do art. 14, II, da Lei 9.718/98, com redação vigente à época do fato gerador;

- o AFRFB realizou o reenquadramento da empresa ao regime de apuração do Lucro Real, sem, no entanto, ter observado as disposições dos Arts. 1º e 2º da Lei 9.430/96, que determinam como regra a apuração do IRPJ pelo Lucro Real Trimestral;

- esse fato macula todo o lançamento, conforme decidido no acórdão recorrido pela 2ª Turma Ordinária da 1ª Câmara. Inclusive, há de se ressaltar que este foi o mesmo entendimento expressado no Acórdão 101-95862 da lavra do Conselheiro Caio Marcos Cândido (citado nas fls. 12372/12374 dos autos);

- a regra que oportuniza ao contribuinte a opção pela forma de apuração do IRPJ pelo Lucro Real é clara e objetiva, sem qualquer dissonância, seja na doutrina, seja na jurisprudência. Trata-se da forma opcional da escolha pelo lucro real anual;

- a apuração do lucro real de forma anual é uma opção do contribuinte, ou seja, as empresas poderão determinar o lucro de forma anual, observadas as demais obrigações decorrentes dessa escolha, tendo-se a regra o lucro real trimestral;

- o entendimento do CARF não discrepa do entendimento da doutrina especializada, ou seja, a forma de apuração anual é faculdade do contribuinte, não podendo a fiscalização substituí-lo nesse ato;

- o primeiro precedente que merece citação tem origem na mesma turma da mesma câmara da qual se prolatou o acórdão paradigma (2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara) no qual a PGFN se ampara para admissão do Recurso Especial. No referido caso, o contribuinte adotou o regime de apuração do lucro presumido, no entanto, o fez de forma inválida. Diante desse quando, ao invés de o AFRFB ter realizado o lançamento com base na regra geral do Lucro Real Trimestral (ou arbitrado, a depender da qualificação da contabilidade do contribuinte), o fez de forma anual, o que gerou a nulidade da autuação;

- destaque-se que o julgamento acima se deu pela unanimidade de votos, que negou provimento a recurso de ofício, confirmando, portanto, decisão de DRJ que anulou o lançamento;

- no segundo precedente, julgado pela 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara, também em julgamento de recurso de ofício, que teve negado provimento, por unanimidade, verificou-se que a fiscalização lançou o IRPJ tomando como parâmetro o Lucro Real Anual, sem, no entanto, haver qualquer ato de manifestação do contribuinte por essa modalidade de cálculo, o que caracteriza a nulidade do lançamento (Acórdão n. 1401-001.376);

- no terceiro julgado, da 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara, decidido também pela unanimidade de votos, cancelou-se a exigência do IRPJ para o ano-calendário 2005, do qual a autoridade autuante utilizou do cálculo anual, sem haver prévia opção pelo contribuinte, com o recolhimento de estimativas mensais (Acórdão n. 1402-001.415);

- além do julgado acima, a mesma turma teve a oportunidade de se deparar com a matéria nos autos do processo 10320.003354/2007-21. Ao contrário dos julgados supra, a autoridade autuante realizou o lançamento corretamente, ou seja, realizando a apuração trimestral. No entanto, o contribuinte em seu Recurso Voluntário sustentou que teria apurado prejuízo fiscal no final dos anos calendário objeto da autuação (2002 e 2003) e, por essa razão, não estaria sujeito à tributação do IRPJ. Ocorre que naquele caso, o fiscalizado não recolheu a estimativa mensal e não apresentou os demonstrativos que justificassem o não recolhimento,

razão pela qual, por unanimidade de votos, negou-se provimento ao recurso voluntário para confirmar que o procedimento correto é apuração do IRPJ de forma trimestral no caso de ausência de opção prévia pelo contribuinte;

- o quinto julgado (último colacionado, não obstante diversos outros constantes do acervo desse Conselho), trata de uma fundação que teve contra si lavrado Ato Declaratório Executivo para suspensão de sua imunidade. Esse fato decorreu no lançamento dos tributos respectivos - IRPJ, CSLL e PIS. Por entender se tratar de entidade imune a estes tributos, a pessoa jurídica não realizou qualquer opção de tributação do IRPJ (por consequência da sua situação anterior ao ADE lavrado). Diante da suspensão do benefício do autuado, o Auditor Fiscal lavrou o IRPJ com base no Lucro Real Anual, ao invés do Lucro Real Trimestral e, como dito pelo Conselheiro Relator, o fiscal exerceu uma "opção" que não lhe competia, pois privativa do sujeito passivo através do recolhimento previsto na Lei ou de manifestação na DIPJ. (Acórdão nº 1402-00.033);

- da leitura de todos os precedentes acima, extrai-se que o erro na aplicação da norma disposta nos arts. 1º e 2º da Lei 9.430/96, enseja a nulidade por afronta às disposições do art. 142 do Código Tributário Nacional, ante a deturpação dos critérios temporal e quantitativo (base de cálculo) da regra matriz de incidência do IRPJ com regime de apuração pelo Lucro Real Trimestral (regra legal);

- outrossim, a *contrario sensu*, acaso essa Colenda Câmara da CSRF viesse a entender pela procedência do lançamento pelo Lucro Real Anual, sem opção prévia do contribuinte, mesmo com a disposição de regra geral pela Trimestralidade, poder-se-ia afirmar, da outra ponta, que o contribuinte poderia, ao final do ano-calendário, optar pela apuração anual mesmo se não o tivesse feito no início do ano com o recolhimento das estimativas mensais, como pretendeu o contribuinte citado no quarto precedente colacionado (parágrafo 29 das presentes contrarrazões), negando vigência aos arts. 1º e 2º da Lei n. 9.430/96;

#### DO PEDIDO

- por tudo o quanto exposto, com respaldo na jurisprudência do E. CARF e da E. Câmara Superior de Recursos Fiscais, o contribuinte requer o não conhecimento do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, sucessivamente, a sua improcedência, com a consequente manutenção do v. acórdão recorrido em relação à nulidade declarada para os anos-calendário 1998 e 1999, como medida de Direito e Justiça.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Rafael Vidal de Araujo, Relator.

O presente processo tem por objeto lançamento a título de IRPJ e tributos reflexos (CSLL, PIS e COFINS) sobre fatos geradores ocorridos nos anos-calendário de 1997, 1998 e 1999. Houve também lançamento de multa isolada de IRPJ por falta de recolhimento de estimativas mensais nos anos-calendário de 1998 e 1999.

A autuação fiscal está baseada em depósitos bancários não contabilizados e de origem não comprovada.

A apuração do IRPJ/CSLL no ano-calendário de 1997 se deu pelo lucro arbitrado, por falta de apresentação da escrituração na forma das leis comerciais e fiscais. Nos anos-calendário 1998 e 1999, o lançamento de IRPJ/CSLL foi realizado com base no lucro real anual.

A controvérsia que chega a essa fase de recurso especial diz respeito à divergência jurisprudencial relativamente à nulidade do lançamento de IRPJ/CSLL nos anos calendário de 1998 e 1999 (e também da multa isolada), por erro na periodicidade de apuração desses tributos.

De acordo com o acórdão recorrido, a autoridade fiscal, ao desconsiderar a opção do contribuinte pelo lucro presumido, e adotar a tributação pelo lucro real, deveria ter realizado o lançamento pelo lucro real trimestral, que é a regra geral prevista nos arts. 1º e 2º da Lei nº 9.430/1996, e não pelo lucro real anual.

A PGFN pretende reverter essa decisão, indicando paradigma que, diante de uma situação semelhante, ou seja, de erro na periodicidade de apuração de tributos (no caso, PIS e COFINS), não cancelou o lançamento por vício de nulidade, mas apenas retificou as bases de cálculo.

Em sede de contrarrazões, a contribuinte e o responsável tributário apresentam preliminares de não conhecimento do recurso.

Realmente, as situações examinadas pelas decisões cotejadas (acórdão recorrido e acórdão paradigma) não são idênticas, mas cabe verificar em que medida as diferenças entre essas situações comprometem a caracterização de divergência jurisprudencial a ser dirimida por processamento de recurso especial.

O acórdão recorrido cancelou lançamento de IRPJ/CSLL pelo lucro real anual, entendendo que a autuação fiscal deveria ter sido realizada pelo lucro real trimestral, que é a regra geral para apuração desses tributos.

O acórdão paradigma, por sua vez, tratou de lançamento de PIS e COFINS realizado por períodos trimestrais, enquanto a lei estabelece períodos mensais para a apuração dessas contribuições.

No caso do paradigma, a decisão do CARF não cancelou o lançamento por vício de nulidade, mas apenas retificou as bases de cálculo, de acordo com os meses correspondentes ao momento em que a autoridade fiscal considerou ocorrido o fato gerador:

Considerou-se, na linha aqui esposada, que, não obstante a indicação incorreta dos períodos de apuração, cada um dos meses correspondentes ao momento em que a autoridade fiscal considerou ocorrido o fato gerador, efetivamente era indicativo de tal ocorrência, porém, em montantes inferiores aos apontados nas peças acusatórias, eis que ali estavam incluídas receitas que correspondiam a meses distintos do indicado como sendo o correspondente à concretização da hipótese de incidência.

O entendimento lá manifestado foi no sentido de que, como o auto de infração apontava a ocorrência de fatos geradores em março, junho, setembro e dezembro (períodos trimestrais), seria possível manter a autuação para esses meses, apenas ajustando a base de cálculo para que ela representasse o faturamento do mês indicado no auto de infração, e não do trimestre.

Não se desconhece que cada tributo tem uma regra específica que define seu período de apuração. Mas a divergência aqui, da forma como foi suscitada pela PGFN, não repousa sobre a aplicação de uma dessas regras específicas do IRPJ, do PIS, ou de qualquer outro tributo.

A divergência, nesse caso, se daria em relação à consequência pela não observância da periodicidade legal para a apuração do tributo (de qualquer tributo). O acórdão recorrido entendeu que a não observância da regra de periodicidade para o IRPJ/CSLL implicou na nulidade do lançamento por vício material, enquanto que o paradigma não decretou a nulidade da autuação de PIS/COFINS, mas apenas retificou as bases de cálculo, de acordo com os meses correspondentes ao momento em que a autoridade fiscal considerou ocorrido o fato gerador.

O problema para a caracterização da alegada divergência é que não há como comparar ajustes na base de cálculo das contribuições PIS/COFINS com ajustes na base de cálculo de IRPJ/CSLL. Os ajustes feitos no paradigma não são aplicáveis ao acórdão recorrido.

No caso de lançamento de PIS/COFINS, havendo indicação do faturamento de cada mês que compõem um determinado trimestre, o ajuste da base de cálculo trimestral para base de cálculo mensal é operação simples, plenamente viável na atividade de revisão pela autoridade julgadora, mediante simples exclusão dos valores excedentes.

O mesmo tipo de ajuste não pode ser feito para IRPJ/CSLL, que incidem sobre uma base de cálculo bem mais complexa.

No caso de IRPJ/CSLL, transformar uma apuração anual em apuração trimestral implica em novo trabalho de auditoria fiscal, que muito ultrapassa os limites da atividade revisional dos órgãos julgadores.

A própria argumentação desenvolvida pela PGFN em seu recurso denota esse problema.

É que a PGFN, embora tenha trazido paradigma que considerou adequado e possível fazer pequenos ajustes na base de cálculo de PIS/COFINS para corrigir a

periodicidade na apuração dessas contribuições, defende, no caso do acórdão recorrido, a manutenção integral do lançamento.

De acordo com a PGFN, a fiscalização tomou a providência mais consentânea com o espírito e as finalidades das normas incidentes no caso concreto (apuração pelo lucro real anual), o que tornaria dispensável a opção formal do contribuinte por esse regime de tributação.

Ao final do recurso, a PGFN apresenta um pedido subsidiário de revisão/ajuste no lançamento de IRPJ/CSLL, para sanar "eventuais equívocos" na determinação da matéria tributável, o que dá uma idéia de proximidade/semelhança entre os casos cotejados.

Mas ela não dá nenhum esclarecimento de como fazer esse ajuste no âmbito de apuração do lucro real. O que ela defende mesmo é a manutenção integral do lançamento (pelo lucro real anual), e não é esse o sentido do acórdão paradigma apresentado.

A própria PGFN informa que os registros contábeis não permitiram que se calculasse o lucro real trimestral. E se isso não era possível de ser realizado na fase de auditoria fiscal, menos ainda é na atividade revisional do órgão julgador, mediante pequenos ajustes na base de cálculo para compatibilizá-la com o período de apuração previsto na lei.

A argumentação desenvolvida pela PGFN em seu recurso denota que a caracterização da divergência que ela pretendeu suscitar dependeria da apresentação de paradigma que mantivesse a apuração pelo lucro real anual (em vez do lucro real trimestral, ou do lucro arbitrado), mesmo o contribuinte não tendo feito opção por essa forma de tributação.

Não é disso que trata o paradigma. O paradigma realizou pequenos ajustes na base de cálculo para corrigir a periodicidade na apuração de PIS/COFINS, procedimento que não é aplicável ao lançamento de IRPJ/CSLL.

Não há paralelo entre o acórdão paradigma e o acórdão recorrido que permita a caracterização de divergência a ser sanada mediante processamento de recurso especial.

Os contextos fáticos distintos justificam as diferentes decisões.

Desse modo, voto no sentido de NÃO CONHECER do recurso especial da PGFN.

(documento assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araujo