



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11080.727425/2012-85
ACÓRDÃO	1002-004.353 – 1ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	11 de junho de 2026
RECURSO	EMBARGOS
EMBARGANTE	FAZENDA NACIONAL
INTERESSADO	ALVARO DA SILVA CRISTINA & FILHOS LTDA

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2008

EMBARGOS. OMISSÃO. ACOLHIMENTO.

Acolhem-se os embargos para sanar a omissão apontada, mas sem efeitos infringentes.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em acolher os embargos interpostos, sem efeitos infringentes, tão somente para esclarecer que, embora o art. 247 tenha figurado na fundamentação legal do auto de infração, juntamente com os artigos 248, 249, inciso II, 288 e 392, inciso II, todos do RIR/99, a nulidade do lançamento reconhecida no Acórdão recorrido foi fundamentada na motivação imprópria da infração como “omissão de receita”, ao invés de “falta de adição de despesas indedutíveis no LALUR”.

Assinado Digitalmente

Aílton Neves da Silva – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Aílton Neves da Silva (Pres.), Ricardo Pezzuto Rufino, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Andrea Viana Arrais Egypto. Ausente(s) justificadamente o conselheiro(a) Maria Angelica Echer Ferreira Feijo.

RELATÓRIO

Trata-se de embargos de declaração opostos pela Fazenda Nacional em face do Acórdão nº 1002-003.603, de 2 de setembro de 2024, por meio do qual a 2ª Turma Extraordinária da 1ª Seção assim se manifestou:

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso, declarando a nulidade do auto de infração guerreado por vício material insanável, vencido o Conselheiro Luis Angelo Carneiro Baptista, relator. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Ailton Neves da Silva.

A decisão teve a seguinte ementa:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2008

AUTO DE INFRAÇÃO. DESATENDIMENTO DE REQUISITO LEGAL. MOTIVAÇÃO INVÁLIDA. NULIDADE.

Por se tratar de ato administrativo vinculado, o lançamento tributário está sujeito à observância estrita do critério da tipicidade cerrada, que impõe à autoridade administrativa autuante o dever de estabelecer o nexo real entre o motivo do ato e a norma jurídica infringida.

A falta de correspondência entre a imputação e o enquadramento legal implica nulidade do auto de infração por vício material insanável e cerceamento do direito de defesa do contribuinte.

A Fazenda Nacional teve ciência da decisão e apresentou embargos de declaração (fls. 349), sob o argumento de que o acórdão padeceria de **omissão/erro material** ao decidir pela nulidade do auto de infração *“sob o fundamento central de que não haveria correspondência entre a imputação (reversões de provisões; §2º do art. 247 do RIR/99) e o enquadramento legal supostamente declinado (omissão de receita; arts. 281, 283 e 287 do Decreto n. 3000/99)”*, nos seguintes termos (destaques da embargante):

Trata-se de lançamentos tributários versando IRPJ e CSLL originados de trabalho da fiscalização que constatou que a contraparte, optante pelo regime do Lucro Real nos períodos apurados (2007 e 2008), registrou em sua contabilidade reversão da despesa dedutível de provisão de férias e encargos sociais debitando e creditando contas indevidamente, no montante de R\$ 182.542,94. De acordo com a autoridade fiscal, a irregularidade se explica da seguinte forma:

[...]

Mantido o lançamento no âmbito da DRJ, ao apreciar Recurso Voluntário da empresa, esse douto Colegiado deu provimento integral ao apelo, sob o

fundamento central de que não haveria correspondência entre a imputação (reversões de provisões; §2º do art. 247 do RIR/99) e o enquadramento legal supostamente declinado (omissão de receita; arts. 281, 283 e 287 do Decreto n. 3000/99). Com isso declarou a nulidade do auto de infração por vício material insanável, firme na convicção de que os fundamentos normativos que renderam ensejo ao lançamento não dizem com os fatos descritos.

O voto condutor é assim fundamentado:

Dentro da perspectiva da legislação e auditoria fiscais, o correto seria considerar como a infração praticada a falta de adição ao lucro real da reversão de provisão de férias e encargos sociais sobre férias, contabilizada a crédito da conta lucros e prejuízos acumulados, face ao descumprimento do método adotado pela legislação tributária para a anulação do efeito fiscal gerado pela dedução da provisão anteriormente constituída como despesa operacional.

O próprio acórdão recorrido confirma nossa assertiva, no trecho seguinte do voto condutor (destaques deste relator):

(...)

A Fiscalização identificou que em 02/01/2008 a Autuada efetuou lançamentos contábeis a débito de Provisões para pagamento de férias (e respectivos encargos), tendo como contrapartida crédito na conta contábil Lucros Acumulados. Considerando que se tratam de provisões dedutíveis (referente aos anos-calendário 2005 e 2006), a Fiscalização efetuou lançamento em função da falta de adição dessa reversão de provisão ao Lucro Real do ano-calendário 2008.

No caso, aplicar-se-ia o § 2º do artigo 247 do RIR/99 (destaques deste relator):

Art. 247. Lucro real é o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas por este Decreto (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º).

§ 1º A determinação do lucro real será precedida da apuração do lucro líquido de cada período de apuração com observância das disposições das leis comerciais (Lei nº 8.981, de 1995, art. 37, § 1º).

§ 2º Os valores que, por competirem a outro período de apuração, forem, para efeito de determinação do lucro real, adicionados ao lucro líquido do período de apuração, ou dele excluídos, serão, na determinação do lucro real do período de apuração competente, excluídos do lucro líquido ou a ele adicionados, respectivamente, observado o disposto no parágrafo seguinte (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 4º).

Logo, entende-se que houve vício de motivação do ato administrativo de lançamento. (Grifou-se)

Sucedendo que, ao contrário do entendimento que levou à declaração de nulidade, a fiscalização foi clara ao enquadrar sob a moldura do art. 247 do RIR/99 no Auto de Infração para o IRPJ. Vejam:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Secretaria da Receita Federal do Brasil

Folha: _____

INFORMAÇÃO PROTEGIDA POR SIGILO FISCAL

DESCRIÇÃO DOS FATOS E ENQUADRAMENTO LEGAL
IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA JURÍDICA

SUJEITO PASSIVO

CNPJ
05.010.431/0001-52
Nome Empresarial
ALVARO DA SILVA CRISTINA & FILHOS LTDA

Em procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias pelo sujeito passivo supracitado, efetuamos o presente lançamento de ofício, nos termos dos arts. 904 e 926 do Decreto nº 3.000/99 (Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99), em face da apuração da(s) infração(ões) abaixo descrita(s) aos dispositivos legais mencionados.

0001 OUTROS RESULTADOS OPERACIONAIS
REVERSÃO DE PROVISÃO DEDUTÍVEL

Omissão de receita operacional, conforme relatório fiscal em anexo, gerando, em consequência, redução indevida de lucro sujeito à tributação.

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/12/2008	182.542,94	75,00

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2008 e 31/12/2008:

art. 3º da Lei nº 9.249/96.

Arts. 247, 248, 249, inciso II, 251, 277, 278 e 288 do RIR/99

Art. 392, inciso II do RIR/99

Fazem parte do presente auto de infração todos os termos, demonstrativos, anexos e documentos nele mencionados.

Ainda que seja possível questionar a pretensa inexistência de violação ao princípio da tipicidade cerrada, **fato é que o acórdão embargado partiu de um erro de avaliação ao considerar que TODOS os lançamentos não teriam lastro no art. 247 do RIR/99, motivo pelo qual anulou também o crédito tributário alusivo ao IRPJ, que efetivamente está radicado no dispositivo em questão, como a imagem acima o demonstra.**

Pela lógica na qual o acórdão se ancora, o lançamento correspondente ao IRPJ não estaria viciado. A despeito disso, a conclusão do julgado foi pela invalidação do trabalho da fiscalização, que procedeu exatamente como este preclaro Colegiado decretou que ela deveria proceder (fundamentando o lançamento no art. 247 do RIR/99).

Portanto, **mesmo que a Fazenda Nacional se reserve ao direito de, no momento adequado, enfrentar a inexistência de nulidade** – tanto que a parte adversa exerceu plenamente seu direito de defesa, inclusive sem jamais alegar esse ponto –, o que importa destacar agora é que, pela fundamentação contida no acórdão, o IRPJ exigido da empresa nasce de um lançamento absolutamente livre de vícios formais, motivo pelo qual deveria ser **mantido** e não anulado.

De mais a mais, é certo que a hipótese dos autos encontra esteio jurídico no art. 40 da Lei n. 9430/96:

[...]

Como se viu ao longo do contraditório, os fatos colocados em disputa remetem a precisamente a falhas na escrituração de pagamentos pela pessoa jurídica, falhas estas que não foram contestadas no Recurso Voluntário, diga-se.

O art. 40 da Lei 9430/96, **que fica desde logo prequestionado**, considera ditas condutas como “omissão de receita”, o que, mesmo por uma visão mais estrita da

legalidade, tal qual aquela que serviu de *ratio* para o acórdão embargado, revelaria a correção dos lançamentos, notadamente dos valores referentes à CSLL.

Por essas razões, de forma bastante respeitosa, a Fazenda Nacional toma como imperioso que o Colegiado se manifeste para corrigir a **omissão/erro material** identificada, pronunciando-se de forma específica **(i)** acerca do auto de infração lavrado em relação ao IRPJ, que traz expressamente a referência ao art. 247 do RIR/99, bem como **(ii)** a respeito do art. 40 da Lei n. 9430/96, para o qual a falta de escrituração de pagamentos também é considerada omissão de receita.

Apresentados os argumentos pela embargante, passo a sua análise.

VOTO

Conselheiro **Aílton Neves da Silva**, Relator

Como relatado, os autos foram encaminhados em 08/01/2025 para a Procuradoria, para ciência do acórdão embargado.

Nos termos do art. 23, § 9º, do Decreto 70.235/72 – PAF, a ciência da Procuradoria se presume ocorrida com o término do prazo de 30 dias contados da data em que os respectivos autos são a ela entregues, contando-se a partir daí o prazo regimental de 5 dias para a apresentação dos embargos.

Os embargos foram opostos em 10/01/2025 (conforme termo de fl. 5076), sendo, portanto, **tempestivos**.

Os embargos de declaração têm como requisito de admissibilidade a indicação de algum dos vícios de omissão, obscuridade ou contradição verificadas entre a decisão (parte dispositiva do acórdão) e os seus respectivos fundamentos, ou a omissão de algum ponto sobre o qual deveria pronunciar-se. São cabíveis também os embargos inominados para a correção de *“inexatidão material devida a lapso manifesto ou de erro de escrita ou de cálculo existentes na decisão”*.

No mérito, no entendimento da embargante, o auto de infração questionado não estaria viciado, porquanto teria tido esteio nos arts. 40 da Lei nº 9.430/96¹ e art. 247 do RIR/99².

¹ Art. 40. A falta de escrituração de pagamentos efetuados pela pessoa jurídica, assim como a manutenção, no passivo, de obrigações cuja exigibilidade não seja comprovada, caracterizam, também, omissão de receita.

² Art. 247. Lucro real é o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas por este Decreto ([Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º](#)).

§ 1º A determinação do lucro real será precedida da apuração do lucro líquido de cada período de apuração com observância das disposições das leis comerciais ([Lei nº 8.981, de 1995, art. 37, § 1º](#)).

§ 2º Os valores que, por competirem a outro período de apuração, forem, para efeito de determinação do lucro real, adicionados ao lucro líquido do período de apuração, ou dele excluídos, serão, na determinação

A análise do primeiro fundamento recursal não foi admitida no despacho de admissibilidade de embargos porque este ponto foi esclarecido no próprio voto condutor do acórdão embargado, no sentido de que o art. 40 citado aplica-se apenas às hipóteses de omissão de receita caracterizada pela falta de escrituração de pagamentos, o que não é o caso dos autos, a uma porque a receita foi escriturada na contabilidade, como reconhecido no próprio relatório fiscal do auto de infração, e, a duas, porque a hipótese versada nos autos não configurou omissão de receita de que cuidam os artigos 281, 283 e 287 do Decreto nº 3.000/99, mas sim, falta de adição de despesas indedutíveis no LALUR, considerado um livro extracontábil utilizado para apuração do lucro real e controle de receitas e despesas que influenciarão o resultado fiscal de períodos futuros.

Já o segundo fundamento apresentado pela embargante (art. 247 do RIR/99), de fato, merece atenção, uma vez que constou expressamente como base legal ao auto de infração, conforme mostra o destaque do recorte de imagem que segue:

 **MINISTÉRIO DA FAZENDA**
Secretaria da Receita Federal do Brasil

Folha: _____

INFORMAÇÃO PROTEGIDA POR SIGILO FISCAL

DESCRIÇÃO DOS FATOS E ENQUADRAMENTO LEGAL
IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA JURÍDICA

SUJEITO PASSIVO

CNPJ
05.010.431/0001-52
Razão Empresarial
ALVARO DA SILVA CRISTINA & FILHOS LTDA

Em procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias pelo sujeito passivo supracitado, efetuamos o presente lançamento de ofício, nos termos dos arts. 904 e 926 do Decreto nº 3.000/99 (Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99), em face da apuração da(s) infração(ões) abaixo descrita(s) aos dispositivos legais mencionados.

0001 OUTROS RESULTADOS OPERACIONAIS
REVERSÃO DE PROVISÃO DEDUTÍVEL

Omissão de receita operacional, conforme relatório fiscal em anexo, gerando, em consequência, redução indevida de lucro sujeito à tributação.

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/12/2008	182.542,94	75,00

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2008 e 31/12/2008:
art. 3º da Lei nº 9.249/95.
Arts. 247, 248, 249, inciso II, 251, 277, 278 e 288 do RIR/99
Art. 392, inciso II do RIR/99

Fazem parte do presente auto de infração todos os termos, demonstrativos, anexos e documentos nele mencionados.

Como se observa, o art. 247 integra a base legal do auto de infração juntamente com os artigos 248, 249, inciso II, **288 e 392, inciso II**, todos do RIR/99.

Para efeito de nossa análise, convém reproduzir os artigos **288 e 392, inciso II**, que constituíram também a base legal do lançamento (destaques deste relator):

Art. 288. Verificada a omissão de receita, a autoridade determinará o valor do imposto e do adicional a serem lançados de acordo com o regime de tributação

do lucro real do período de apuração competente, excluídos do lucro líquido ou a ele adicionados, respectivamente, observado o disposto no parágrafo seguinte (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 4º).
§ 3º Os valores controlados na parte "B" do Livro de Apuração do Lucro Real - LALUR, existentes em 31 de dezembro de 1995, somente serão atualizados monetariamente até essa data, observada a legislação então vigente, ainda que venham a ser adicionados, excluídos ou compensados em períodos de apuração posteriores (Lei nº 9.249, de 1995, art. 6º).

a que estiver submetida a pessoa jurídica no período de apuração a que corresponder a omissão (Lei nº 9.249, de 1995, art. 24).

Art. 392. **Serão computadas na determinação do lucro operacional:**

I - as subvenções correntes para custeio ou operação, recebidas de pessoas jurídicas de direito público ou privado, ou de pessoas naturais (Lei nº 4.506, de 1964, art. 44, inciso IV);

II - as **recuperações** ou devoluções de custos, deduções ou **provisões, quando dedutíveis** (Lei nº 4.506, de 1964, art. 44, inciso III);

III - as importâncias levantadas das contas vinculadas a que se refere a legislação do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (Lei nº 8.036, de 1990, art. 29).

O argumento central da embargante é que o acórdão embargado partiu de um erro de avaliação, ao considerar que todos os lançamentos não teriam lastro no art. 247 do RIR/99, dado que o dispositivo consta efetivamente no auto de infração.

Pois bem, como se observa claramente dos destaques supra, a base legal do lançamento e a matéria tributável consignadas no auto de infração configuraram, na visão do agente fiscal, **“Omissão de receita operacional”**, derivada da reversão de provisão dedutível. Entretanto, a bem da verdade, a infração verificada nos autos foi de natureza fiscal (falta de adição ao lucro líquido de despesas indedutíveis) e não contábil, uma vez que a receita operacional foi devidamente contabilizada de acordo com o juízo de discricionariedade do contribuinte, deixando, porém, de ser adicionada no LALUR quando de sua reversão na contabilidade.

Noutras palavras, a descrição da matéria tributável e a correspondente base legal adotada no lançamento evidenciam que o auditor autuante partiu da **falsa premissa de que houve infração contábil caracterizadora de omissão de receita, quando, na verdade, a infração que restou efetivamente caracterizada foi de natureza fiscal, consubstanciada na falta de adição ao lucro líquido da reversão da provisão contábil para efeito de determinação do lucro real do período-base**.

Deve ser ressaltado que a anulação da provisão constituída e seu creditamento à conta de lucros acumulados, apuradas na escrituração do contribuinte, é decisão que está dentro de um juízo de discricionariedade do próprio sujeito passivo, e não do Fisco, o qual deve limitar-se a verificar se a reversão da provisão sensibilizou indevidamente o lucro líquido do período-base, e, em caso afirmativo, apurar se foi ela adicionada a este mesmo lucro em períodos posteriores para que o efeito fiscal da dedução indevida seja anulado extra contabilmente, objetivando à correta apuração do lucro real do período-base (§ 2º do artigo 247 do RIR/99). Entretanto, tal apuração sequer foi realizada, ou não foi demonstrada nos autos.

É de se concluir, portanto, que não há previsão legal para a imputação de omissão de receita na hipótese versada nos autos.

A título ilustrativo, apresenta-se recorte de imagem extraída de outro PAF no qual infração análoga à do presente processo não foi descrita e embasada como “omissão de receita”, mas sim (e corretamente) como ajuste do lucro líquido, sob a rubrica “Adições não computadas na apuração do lucro real”, em consonância com os dispositivos legais atinentes à matéria:

Em procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias pelo contribuinte supracitado, efetuamos o presente Lançamento de Ofício, nos termos do art. 926 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda de 1999), tendo em vista que foram apuradas as infrações abaixo descritas, aos dispositivos legais mencionados.			
001 - ADIÇÕES NÃO COMPUTADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL CONTRIBUIÇÕES E DOAÇÕES DEDUZIDAS INDEVIDAMENTE			
Ausência de adição ao lucro líquido do período, na determinação do lucro real, de despesas com contribuições e/ou doações efetuadas, em virtude de exceder o limite estabelecido pela legislação do Imposto de Renda.			
Fato Gerador	Valor Tributável ou Imposto		Multa(%)
31/12/2002	R\$	13.143,65	75,00
ENQUADRAMENTO LEGAL			
Art. 13, § 2º, da Lei nº 9.249/95; Arts. 249, inciso I, e 365, RIR/99.			

De todo o exposto, tem-se que a “falta de adição de receita não computada na apuração do lucro real” deveria ter sido a motivação adequada à presente autuação fiscal; daí a *ratio decidendi* de nulidade do auto de infração do acórdão embargado, fundamentada na falta de correspondência entre a descrição da materialidade do lançamento e a base legal que lhe deu suporte, caracterizando vício de motivação.

A simples menção do artigo 247 do RIR/99 na autuação não tem o condão de eliminar o vício de motivação constatado e legitimar o lançamento, vez que a “omissão de receita” foi matéria tributável descrita ao longo de todo o procedimento fiscal, sem que, contudo, houvesse hipótese legal para que fosse assim classificada.

Deste modo, restou caracterizada ofensa ao artigo 142 do CTN³, em face da inobservância de dois requisitos imprescindíveis ao lançamento: a verificação da ocorrência do fato gerador e a determinação da matéria tributável.

Diante de todo esse contexto é que o colegiado reconheceu a presença de vícios insanáveis no lançamento, seja pela falta de previsão legal para classificação da conduta do sujeito passivo como omissão de receita seja pela falta de demonstração dos reflexos da infração real

³ 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.

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

constatada - falta de adição de despesas indedutíveis no LALUR - na apuração do lucro real do período-base.

Pelo exposto, acolho os embargos interpostos sem efeitos infringentes, tão somente para esclarecer que, embora o art. 247 tenha figurado na fundamentação legal do auto de infração, juntamente com os artigos 248, 249, inciso II, 288 e 392, inciso II, todos do RIR/99, a nulidade do lançamento foi fundamentada na inadequação de sua motivação como “omissão de receita”, ao invés de “falta de adição de despesas indedutíveis no LALUR”.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Aílton Neves da Silva