



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

Processo n° 18471.002773/2003-09
Recurso n° Especial do Procurador
Acórdão n° 9101-002.474 – 1ª Turma
Sessão de 22 de novembro de 2016
Matéria IRPJ - Periodicidade de Apuração
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado ASSOCIAÇÃO NÓBREGA DE EDUCAÇÃO E ASSISTÊNCIA SOCIAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 1998

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.

(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, Luis Flávio Neto, 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 do lançamento contido nestes autos, por erro na periodicidade de apuração dos tributos IRPJ/CSLL no ano-calendário de 1998.

A recorrente insurgiu-se contra o Acórdão nº 1201-001.166, de 04/03/2015, por meio do qual a 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF decidiu, por unanimidade de votos, dar provimento a recurso voluntário apresentado pela contribuinte acima identificada, para fins de cancelar o lançamento fiscal em razão de erro na apuração da base de cálculo dos tributos.

O acórdão recorrido contém a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 1998

IMUNIDADE. SUSPENSÃO. ERRO NO LANÇAMENTO FISCAL. BASE DE CÁLCULO. LUCRO REAL ANUAL. NULIDADE.

O artigo 3º da Lei nº 9.430/96 prescreve que a opção pelo contribuinte quanto à apuração pelo lucro real anual se dá com o pagamento do tributo correspondente ao mês de janeiro do ano calendário. No caso em análise o contribuinte declarou ser imune. Portanto, deveria o fisco apurar o IRPJ e a CSLL do ano de 1998 com base no lucro real trimestral. Não fazendo dessa forma incorre em nulidade o lançamento por erro na base de cálculo.

Recurso conhecido e provido.

A PGFN afirma que o acórdão recorrido deu à lei tributária interpretação divergente da que tem sido dada em outros processos, especificamente quanto ao cancelamento dos lançamentos de IRPJ e CSLL referentes ao ano-calendário de 1998, 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*, considerando que o Recorrido não foi intimado ou notificado pela fiscalização para que apresentasse a apuração do IRPJ e da CSLL pelo Lucro Real anual, e ainda o fato de que o mesmo se declarou imune para o período de apuração em questão, afirmou que a fiscalização não poderia ter efetuado o lançamento com base no lucro real anual, que os tributos deveriam ter sido apurados com base no lucro real trimestral;

- 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 se tratava de entidade imune, não fazendo qualquer opção. 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;

- 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), a fiscalização poderia somente se valer do lucro real trimestral;

- 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, há que se aferir se os registros contábeis permitiam ou não que se calculasse o lucro real trimestral;

- 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 nº 9.430/96 e do art. 47, I, da Lei nº 8.981/95, para impedir que no caso concreto o contribuinte fosse penalizado com a medida excepcional;

- os fatos que desencadearam a declaração de nulidade do presente lançamento não foram abarcados pelo art. 59 do Decreto nº 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 de 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, ajustando-se a base imponible, 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, para o ano-calendário de 1998, procedendo-se apenas à revisão do lançamento.

Quando do exame de admissibilidade do Recurso Especial da PGFN, o Presidente da 2ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF, por meio do despacho exarado em 21/07/2015, admitiu o recurso especial com base na seguinte análise sobre a divergência suscitada:

[...]

No tocante ao erro no lançamento fiscal, o voto condutor do acórdão recorrido posicionou-se no sentido de que, a fiscalização deveria ter apurado os tributos, IRPJ e CSLL de 1998, e, lançados com base no lucro real trimestral, e não, com base no lucro real anual, tendo em vista que o contribuinte declarou ser imune e não efetuara o pagamento do tributo correspondente ao mês de janeiro do ano calendário como determina o artigo 3º da Lei nº 9.430/96 o qual prescreve que a opção pelo contribuinte quanto à apuração pelo lucro real anual se dá com o mencionado pagamento.

[...]

De outra banda, segundo o acórdão paradigmático o fato de a autoridade autuante ter considerado períodos de apuração trimestrais em vez de mensais na determinação do montante devido a título de PIS e COFINS, não viciou, de forma insanável, os lançamentos tributários, de sorte que 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.

[...]

Como se vê, no acórdão recorrido considerou-se que há nulidade material em relação ao IRPJ e CSLL quanto ao critério quantitativo do lançamento, visto que a fiscalização deveria ter apurado os tributos lançados com base no lucro real trimestral e não com apuração anual, em virtude da falta de pagamento do tributo relativo ao mês de janeiro do ano calendário como condição necessário para a apuração anual, conforme previsto no artigo 3º da Lei nº 9.430/96.

Já no acórdão paradigma, prevaleceu o entendimento de 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, cabendo a adequação da base de cálculo ao fato gerador ocorrido.

Portanto, nesse julgado, não obstante a indicação incorreta dos períodos de apuração trimestrais, e não mensais, não se considerou o fato como suficiente para a nulidade do lançamento fiscal.

O confronto dos fundamentos expressos nos votos condutores dos acórdãos recorrido e paradigma evidencia que a PFN logrou comprovar a ocorrência do alegado dissenso jurisprudencial, no que diz respeito à nulidade ou retificação do lançamento efetuado quanto à periodicidade em que o tributo deveria ter sido lançado.

Portanto, demonstrada a divergência jurisprudencial argüida, deve-se DAR seguimento ao recurso especial da PFN.

Antes mesmo de ser formalmente intimada do Acórdão nº 1201-001.166, do recurso especial da PGFN, e do despacho que admitiu esse recurso, a contribuinte apresentou em 30/06/2015 as contrarrazões ao referido recurso, com os argumentos descritos a seguir:

DA TEMPESTIVIDADE

- a Recorrida tomou ciência pessoal do recurso especial interposto pela Fazenda Nacional em 15/06/2015 (mediante solicitação de cópias do processo), iniciando seu prazo para apresentação de contrarrazões no primeiro dia útil seguinte, ou seja, na terça-feira, dia 16/06/2015;

- o termo final para apresentação de contrarrazões encerrou-se no dia 30/06/2015 (terça-feira). Apresentada nesta data é, pois, tempestiva a presente contrarrazões;

PRELIMINAR - DA INADMISSIBILIDADE DO RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA NACIONAL

- requisito fundamental para a admissibilidade do recurso especial é a demonstração clara da divergência da interpretação dada à lei num caso concreto e em outro;

- no presente caso, decidiu-se que o lançamento de IRPJ e de CSLL realizado contra a Recorrida padece de nulidade, visto que há erro na apuração da base de cálculo do suposto crédito tributário, elemento essencial para sua constituição, nos termos do artigo 142 do Código Tributário Nacional;

- isto porque, ao invés de a autoridade fiscal realizar o lançamento do IRPJ e da CSLL com base no lucro real trimestral, que é a regra, o lançamento foi realizado com base no lucro real anual, sem que, contudo, a Recorrida tivesse feito a opção por tal regime, conforme dispõe o artigo 1º c/c os artigos 2º e 3º, todos da Lei nº 9.430/96;

- já o acórdão paradigma apresentado pela Fazenda Nacional (AC nº 1302-, 00.163), decidiu que o erro na apuração da base de cálculo, naquele caso concreto, não daria

azo à nulidade do lançamento pois "uma vez concretizada a hipótese de incidência em determinado período de apuração, emerge o dever do contribuinte de cumprir com a obrigação tributária principal correspondente, cabendo, se for o caso, a adequação da base de cálculo ao fato gerador";

- ocorre que o acórdão paradigma trazido pela Fazenda Nacional diz respeito a erro na apuração base de cálculo de crédito tributário relativo ao PIS e à COFINS, onde a autoridade fiscal, ao invés de lançar os créditos tributários mensalmente, lançou-os trimestralmente;

- está claro que o acórdão paradigma trazido pela Fazenda Nacional trata de situação fática diversa da debatida no v. acórdão recorrido;

- o acórdão paradigma diz respeito a erro na apuração da base de cálculo do PIS e da COFINS, ao passo que o v. acórdão recorrido trata da apuração de IRPJ e CSLL. Como se sabe, estas contribuições sociais têm como fato gerador "auferir receita" e como base de cálculo, a própria receita, definida como a receita bruta auferida pela pessoa jurídica e todas as demais receitas;

- nesta linha, a despeito de também discordamos do entendimento exposto no voto condutor do acórdão paradigma, é um pouco mais plausível dizer que apurar equivocadamente a base de cálculo do PIS e da COFINS em períodos trimestrais ao invés de período mensal não influenciaria na caracterização do próprio fato gerador. Uma vez auferida a receita, serão devidos o PIS e a COFINS;

- já no caso do IRPJ e da CSLL, o fato gerador destes tributos é "auferir lucro" e a base de cálculo é próprio lucro;

- o lucro tributável pelo IRPJ e pela CSLL é o resultado positivo do confronto entre receitas e despesas num determinado intervalo de tempo, ajustado pelas adições e exclusões previstas em lei;

- neste caso, ao contrário do que restou consignado no acórdão paradigma, o erro no regime de apuração do lucro real (anual ou trimestral) e, portanto, na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, fulmina a certeza sobre o próprio fato gerador dos tributos, visto que, se em bases anuais, conforme o lançamento combatido, a Recorrida teria apurado lucro, isso não significa que, em bases trimestrais, o mesmo teria ocorrido;

- constata-se que o contexto fático do acórdão paradigma é claramente diverso do contexto fático do caso vertente, o que impossibilita comparar a aplicação da legislação tributária num caso e no outro;

- ressalte-se que a Câmara Superior de Recursos Fiscais tem entendimento firme pela inadmissibilidade do recurso especial quando o contexto fático do acórdão paradigma é diferente do contexto do acórdão recorrido (ementas transcritas);

- a Recorrida transcreve, ainda, trecho do voto do conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, no julgamento do acórdão nº 9202-003.045, pela 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, que entende que não há que se falar na aplicação de critérios jurídicos diferentes quando as situações fáticas analisadas nos acórdãos (recorrido e paradigma) são distintas (transcrição contida nas contrarrazões);

- como se vê, diante da jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais, não se pode admitir que um acórdão que trate da apuração do PIS e da COFIN, ou seja, tributos que possuem fatos geradores e bases de cálculo distintas do IRPJ e da CSLL, seja utilizado como paradigma, sob pena de se aplicar o mesmo critério jurídico a situações fáticas completamente distintas;

- ademais, como restará demonstrado no próximo tópico, nos casos com situações fáticas muito próximas à da Recorrida - erro na apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL em decorrência de erro no regime de apuração - o entendimento do CARF demonstra-se em consonância com o acórdão recorrido, isto é, pela nulidade material do lançamento;

- portanto, inexistente a alegada divergência de "interpretação" da legislação tributária, a Recorrida entende que deve ser inadmitido, de plano, o recurso especial da Fazenda Nacional, conforme entendimento pacificado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais;

DIREITO - DA NULIDADE DO LANÇAMENTO EM DECORRÊNCIA DE ERRO NO REGIME DE APURAÇÃO DO IRPJ E DA CSLL - ERRO MATERIAL INSANÁVEL NA APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO

- na remota hipótese de o recurso especial da Fazenda Nacional ser admitido, o que se admite apenas para fins de argumentação, é certo que não merece ser provido, conforme se passa a demonstrar;

- como já esclarecido, a fiscalização pretendeu a exigência do IRPJ e da CSLL calculados com base no regime de apuração anual, conforme se infere do campo "fato gerador" dos autos de infração. No entanto, a regra geral prevista na legislação é o da apuração trimestral do IRPJ e da CSLL, nos termos do artigo 1º da Lei nº 9.430/96;

- opcionalmente, pode o contribuinte voluntariamente apurar o IRPJ e a CSLL com base no regime de apuração anual, mas, nessa hipótese, deve efetuar o recolhimento mensal por estimativa. É o que dispõe o artigo 2º da Lei nº 9.430/96;

- importante ressaltar que a adoção de uma dessas sistemáticas é irretratável para todo o ano-calendário, de forma que na apuração anual, a opção é manifestada com o pagamento do imposto correspondente ao mês de janeiro do respectivo ano-calendário, conforme artigo 3º da Lei nº 9.430/96;

- portanto, restando assente que a regra geral prevista na legislação é a apuração trimestral, a ausência do recolhimento de estimativa de janeiro leva, necessariamente, à aplicação dessa sistemática;

- no caso dos autos, considerando que a Recorrida sempre foi destinatária da imunidade tributária (e continua sendo), evidentemente ela não fez qualquer opção pelo regime de apuração anual do IRPJ e da CSLL. Inclusive, essa ausência de opção pela tributação com base no lucro real, seja trimestral seja anual, foi devidamente demonstrada e comprovada em petição protocolizada nos autos do presente processo;

- assim, é evidente que, consoante determina a Lei nº 9.430/96, a autoridade fiscal deveria obedecer à regra geral quando da lavratura do auto de infração, isto é, efetuar a

apuração do IRPJ e da CSLL do ano-calendário de 1998 de forma apartada por trimestre, seja a partir da escrituração contábil e de informações prestadas pela Recorrida ou mesmo através de arbitramento do lucro, evitando, assim, eventuais distorções causadas pelo regime de apuração anual. Esse, contudo, não foi o procedimento adotado pela fiscalização;

- ressalte-se que a própria Fazenda Nacional, em seu recurso especial, reconhece a ausência de opção da Recorrida pelo lucro real anual;

- a Fazenda Nacional afirma claramente (i) que a Recorrida não havia feito qualquer opção pela tributação pelo lucro real anual ou trimestral e (ii) que tal opção já não poderia ser feita quando da lavratura do auto de infração, visto que a opção pela regra de exceção - lucro real anual - se dá com o pagamento do imposto por estimativa mensal devido em janeiro;

- destas afirmações, que não merecem reparo, a conclusão lógica frente à legislação já aqui apresentada seria de que a fiscalização apenas poderia ter efetuado o lançamento com base na apuração do lucro real trimestral já que esta, como já demonstrado, é a regra e o lucro real anual, a exceção;

- de forma incoerente, a Fazenda Nacional utiliza-se das premissas acima para concluir que, diante da ausência de opção feita pela contribuinte, a aplicação da apuração do IRPJ e da CSLL em base anual mostrou-se como uma alternativa para evitar o arbitramento do lucro, opção esta que seria mais onerosa para a Recorrida;

- tal argumento não ratifica a errônea conduta adotada pela fiscalização. Isto porque, ainda que o lançamento fosse feito com base no lucro arbitrado, ainda assim este o seria em períodos trimestrais, tal como dispõe o artigo 27, inciso I, c/c artigo 1º, ambos da Lei nº 9.430/96;

- portanto, seja com base no lucro real, seja com base no lucro arbitrado, o período de apuração de eventual crédito tributário de IRPJ e, reflexamente, de CSLL, sempre seria trimestral e nunca anual, já que não houve o pagamento de qualquer estimativa mensal;

- nesta linha, a autoridade fiscal, no caso concreto, teria apenas duas opções: (i) se entendesse que a Recorrida possuía escrituração contábil e fiscal regular, verificar a apuração do lucro real em bases trimestrais e, se for o caso, efetuar o lançamento nestes termos ou (ii) se entendesse que a Recorrida não possuía escrituração contábil e fiscal regular, lançar o crédito tributário de IRPJ e CSLL com base no lucro arbitrado, também em períodos trimestrais;

- assim, tendo a autoridade fiscal realizado o lançamento com base no lucro real anual, contrariando claramente a legislação de regência, esta incorreu em gravíssimo erro na apuração da base de cálculo, o que fulmina a validade do lançamento por inobservância ao artigo 142 do Código Tributário Nacional;

- nessas hipóteses, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais vem reconhecendo a nulidade do lançamento (ementas transcritas);

- e não poderia ser diferente, na medida em que o artigo 142 do Código Tributário Nacional, ao tratar do lançamento tributário, expressamente prevê que se trata de

atividade vinculada, a qual deve seguir alguns procedimentos, dentre eles, o correto cálculo do montante do tributo devido;

- inclusive, cabe destacar que, em todas as hipóteses, ainda que diversas da presente, em que há a constatação de que o lançamento implicou em violação de qualquer das atividades previstas no artigo 142 do Código Tributário Nacional (verificar a ocorrência do fato gerador, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e propor a aplicação da penalidade cabível), este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, de forma pacífica, reconhece a nulidade material do lançamento (ementas transcritas);

- do mesmo modo, não deve prosperar o argumento da Fazenda Nacional de que o erro na base de cálculo não seria fundamento para a nulidade do lançamento por não estar previsto no artigo 59 do Decreto nº 70.235/72;

- no mínimo, essa é uma interpretação bastante limitada dos vícios que podem acarretar a nulidade do ato administrativo;

- em se tratando de nulidades absolutas, ainda que não previstas no artigo 59 do Decreto nº 70.235/72, não há como se admitir a manutenção do ato administrativo viciado, sob pena de cometimento de outra ilegalidade, que afeta diretamente o interesse público;

- as nulidades não correspondem apenas àquelas previstas nos incisos I e II do artigo 59 do Decreto nº 70.235/72, mas incluem ainda outras hipóteses de nulidades, como o caso dos vícios materiais presentes no ato do lançamento;

- portanto, não estar o "erro na apuração da base de cálculo" elencado como causa de nulidade no artigo 59 do Decreto nº 70.235/72, não significa que o lançamento não deverá ser declarado nulo por esta razão;

- aliás, o erro na apuração da base de cálculo é, evidentemente, um erro de natureza material, relacionado à própria validade e à incidência da lei e que, portanto, viola o artigo 142 do Código Tributário Nacional, configurando uma nulidade absoluta;

- verifica-se, assim, que todos os argumentos apresentados pela Fazenda Nacional devem restar improvidos, sendo de rigor a manutenção integral do acórdão recorrido;

SUBSIDIARIAMENTE - NECESSIDADE DE ANÁLISE DOS DEMAIS ARGUMENTOS DO RECURSO VOLUNTÁRIO

- na hipótese de não serem acatados os argumentos anteriores, o que se admite apenas para fins de argumentação, cabe esclarecer que a Recorrida, em seu recurso voluntário, arguiu ainda:

(i) a impossibilidade de exigência do IRPJ e da CSLL com base no superávit por ela verificado, sem que haja a efetiva apuração do lucro real; e

(ii) a ineficácia do Ato Declaratório nº 05-G de 2003, que pretendeu a suspensão de sua imunidade tributária, para fundamentar a exigência de CSLL.

- ambos os argumentos, contudo, deixaram de ser apreciados pela Turma Julgadora deste Egrégio Conselho por restarem superados em decorrência da declaração de nulidade material do lançamento;

- caso, no entanto, essa Egrégia Turma entenda que não se verificou tal nulidade, o que, repita-se, admite-se apenas para fins de argumentação, tais argumentos devem ser apreciados, sob pena de cerceamento do seu direito de defesa;

IMPOSSIBILIDADE DE EXIGÊNCIA DO IRPJ E DA CSLL COM BASE NO SUPERÁVIT

- quanto à impossibilidade de exigência do IRPJ e da CSLL com base no superávit por ela verificado, sem que haja a efetiva apuração do lucro real, a Recorrida demonstrou que, na qualidade de associação beneficente sem fins lucrativos, apura déficit ou superávit de acordo com os ingressos e despesas, consoante normas estabelecidas pelo Conselho Federal de Contabilidade - CFC (NBCT 10.19). À evidência, tais conceitos não podem ser confundidos com prejuízo ou lucro líquido, dada a natureza jurídica particular de cada instituto, assim como em razão dos ajustes previstos na legislação comercial e fiscal para a apuração do lucro líquido;

- não obstante, conforme se infere às fls. 178 do processo administrativo nº 18471.000221/2002-77, a autoridade fiscal utilizou-se da apuração do "superávit" apresentado pela Recorrida, referente ao ano-calendário de 1998, o qual foi elaborado com observância das disposições atinentes às entidades sem fins lucrativos e que permanece registrado em seus livros contábeis, como um suposto "lucro", a fim de constituir o crédito tributário, ao qual denomina "Resultados Operacionais Não Declarados";

- todavia, o superávit das entidades sem fins lucrativos não traduz o conceito de lucro real passível de tributação pelo IRPJ e pela CSLL, sistemática que requer a elaboração de demonstrações financeiras segundo as leis comerciais e fiscais, não havendo como equiparar os superávits apurados na escrituração das entidades imunes com o lucro. A esse respeito, cabe ressaltar que a jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais já reconheceu a ilegitimidade de se utilizar o superávit como base de cálculo do IRPJ e da CSLL (CSRF - Acórdão nº 0101-00.605, ementa transcrita);

- resta claro que o superávit não se confunde com o lucro líquido, de forma que a autoridade autuante não poderia utilizar o superávit apurado pela Recorrida como base de cálculo do IRPJ e da CSLL;

- inclusive, a esse respeito, quando da análise do caso, o conselheiro relator do acórdão recorrido chegou a manifestar o seu entendimento de que não seria correto utilizar o superávit como lucro real para fins de apuração do IRPJ e da CSLL, mas que essa questão, não obstante, estava superada em razão da nulidade do lançamento;

- caso seja ultrapassada a nulidade já declarada, essa matéria deve ser apreciada;

INEFICÁCIA DO ATO DECLARATÓRIO Nº 05-G DE 2003 PARA FUNDAMENTAR A EXIGÊNCIA DE CSLL

- o auto de infração foi lavrado para a cobrança de débitos de IRPJ e de CSLL do ano-calendário de 1998, após a suspensão da imunidade em relação ao IRPJ veiculada pelo Ato Declaratório-nº 05-G de 2003;

- é fácil constatar que o referido Ato Declaratório não é eficaz para fins de CSLL, ou seja, não importa em suspensão da imunidade tributária da Recorrente em relação à CSLL;

- a própria autoridade julgadora de primeira instância já havia observado esse fato (transcrição contida nas contrarrazões);

- apesar disso, a autoridade julgadora deixou de reconhecer a nulidade do auto de infração de CSLL, sob a alegação de que esse lançamento seria reflexo do lançamento principal de IRPJ, de modo que, suspensa a imunidade para o IRPJ, não poderia a fiscalização, de ofício, deixar de fora do campo de incidência tributária o lançamento decorrente (CSLL);

- mas a regra de decorrência da CSLL em relação ao IRPJ verifica-se apenas em relação às normas de apuração e de pagamento desses tributos, o que não é a hipótese ora analisada, que diz respeito à aplicação de uma imunidade tributária;

- e nem poderia haver uma regra de decorrência em relação a essa matéria de imunidade, visto que, em se tratando de imunidade tributária, a norma de concessão deve estar prevista na Constituição Federal, sendo que a Constituição Federal de 1988 traz regra de imunidade específica para cada um desses tributos. Enquanto a imunidade do IRPJ está prevista no artigo 150, inciso VI, alínea "c", da Constituição Federal, a segunda encontra fulcro no artigo 195, parágrafo 7º, da Constituição Federal. Inclusive, os requisitos legais extrínsecos para fruição dessas imunidades também são distintos, encontrando suporte legal diverso;

- portanto, ao suspender a imunidade tributária para fins de IRPJ em razão do não atendimento aos requisitos específicos para sua fruição, evidentemente não se pode chegar à mesma conclusão de que os requisitos para fruição da imunidade tributária da CSLL não teriam sido atendidos;

- ao analisar esse tema, o conselheiro relator do acórdão recorrido, mais uma vez, reconheceu a procedência do argumento da Recorrida, destacando que a suspensão da sua imunidade foi reconhecida apenas quanto ao IRPJ, não fazendo qualquer menção à CSLL, sendo certo, inclusive, que o fundamento legal para a suspensão da referida imunidade (artigo 150, inciso VI, alínea "c", da Constituição Federal) não se aplicaria à CSLL;

- logo, também por essa razão deve ser reconhecida a nulidade do lançamento de CSLL;

DO PEDIDO

- diante o exposto, a Recorrida requer não seja conhecido o recurso especial da Fazenda Nacional, uma vez que o acórdão paradigma apresentado traz situação fática completamente distinta da discutida nestes autos, o que, considerando o entendimento pacífico desta Corte, impede o seu prosseguimento;

- caso, contudo, o recurso especial da Fazenda Nacional seja conhecido, a Recorrida requer seu integral desprovemento, tendo em vista a efetiva nulidade material do

lançamento que pretende a exigência do lucro real com base na apuração anual, quando a regra estabelece a apuração trimestral;

- subsidiariamente, caso o recurso especial da Fazenda Nacional seja conhecido e seja superada a referida nulidade, seja negado provimento a esse recurso, visto que o lançamento encontra-se, ainda, eivado de nulidade pelas seguintes razões:

(i) impossibilidade de exigência do IRPJ e da CSLL com base no superávit, sem que haja a efetiva apuração do lucro real; e

(ii) ineficácia do Ato Declaratório nº 05-G de 2003 para fundamentar a exigência de CSLL.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rafael Vidal de Araujo, Relator.

O presente processo tem por objeto lançamento a título de IRPJ e CSLL sobre fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 1998.

A apuração dos tributos se deu 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 por erro na periodicidade de apuração desses tributos.

De acordo com o acórdão recorrido, a autoridade fiscal, ao suspender a imunidade da contribuinte, 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 apresenta preliminar 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 a 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, uma linha de argumentação que só se viabiliza pela manutenção integral do lançamento.

De acordo com a PGFN, a fiscalização tomou a providência mais consentânea com as normas aplicáveis ao caso, o que tornaria dispensável a opção formal do contribuinte pelo regime de tributação anual (que foi o adotado pela fiscalização).

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 indica 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