



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13227.720070/2007-50
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº **9101-006.711 – CSRF / 1ª Turma**
Sessão de 12 de setembro de 2023
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado GUAPORÉ CONSTRUÇÕES & TERRAPLANAGEM LTDA.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2002, 2003, 2004

PIS E COFINS REFLEXOS. LANÇAMENTO EM BASES TRIMESTRAIS.
NULIDADE POR VÍCIO MATERIAL.

A adoção do regime de tributação trimestral pelas aludidas contribuições, em hipótese na qual a lei determina o seu fato gerador como mensal, constitui vício material que impede “salvar” o lançamento, ainda que sob a forma de reajustamento da base de cálculo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial. No mérito, por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em face do empate no julgamento, negou-se provimento ao recurso, vencidos os conselheiros Luiz Tadeu Matosinho Machado (relator), Edeli Pereira Bessa, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes e Fernando Brasil de Oliveira Pinto que votaram por dar provimento parcial para restabelecer as exigências do último mês de cada trimestre. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli.

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Relator

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli - Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Luciano Bernart (suplente convocado), Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic (suplente convocada) e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente em exercício).

Relatório

Trata-se de recurso especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional – PFN em face do Acórdão n.º 1302-005.716, proferido em 13/09/2021, pela 2ª Turma Ordinária da Terceira Câmara da Primeira Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, que negou provimento ao recurso de ofício manejado pela Autoridade Julgadora de 1ª Instância; não conheceu dos recursos voluntários de GUAPORÉ CONSTRUÇÕES & TERRAPLENAGENS LTDA., e Cesar Cassol e deu provimento ao recurso voluntário de Paulo José Pimenta, exonerando-o da responsabilidade solidária.

O acórdão recebeu a seguinte ementa:

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

Ano-calendário: 2002, 2003, 2004, 2005

MATÉRIA NÃO EXPRESSAMENTE IMPUGNADA.

A matéria não expressamente impugnada se consolida na esfera administrativa, nos termos dos artigos 16, caput, 17 e 31 do Decreto 70.235/72.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Ano-calendário: 2002, 2003, 2004, 2005

NULIDADE DO LANÇAMENTO FISCAL. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA. PRELIMINAR REJEITADA.

Tendo sido o lançamento efetuado com observância dos pressupostos legais e não havendo prova de violação das disposições contidas nos artigos 10 e 59 do Decreto n.º 70.235, de 1972, não há que se falar em nulidade do lançamento em questão.

NULIDADE MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL MPF. O Mandado de Procedimento Fiscal MPF constitui mero instrumento de controle criado pela Administração Tributária. Ainda que houvessem irregularidades em sua emissão ou prorrogação não seriam motivos suficientes para anular o lançamento.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2002, 2003, 2004, 2005

SOLIDARIEDADE TRIBUTÁRIA - ART. 124, I, DO CTN – PRESSUPOSTOS

Apenas o interesse “jurídico” desafia a aplicação dos preceitos do art. 124, I, do CTN, descabendo, muito menos, apontar-se como motivo de fato para a imposição da solidariedade ali encartada eventual interesse econômico dos sócios no resultado obtido pela prática do ato ilícito que não afetou, de qualquer forma, a materialização da hipótese de incidência do tributo lançado.

Encaminhados os autos à PFN em 30/09/2021 (fl. 2433), esta apresentou recurso especial (fls. 2434/2449) em 01/11/2021 (fl. 2450), suscitando divergência jurisprudencial quanto à matéria: **erro na indicação do critério temporal de lançamento do PIS e/ou da COFINS não invalida as exigências**, indicando como paradigmas o Acórdão n.º 1401-00.291 e o Acórdão n.º 1402-001.572.

O recurso especial foi admitido pela presidência da 4ª Câmara da 1ª Seção, nos termos do despacho de admissibilidade (fls. 2453/2460), do qual se colhe:

[...]

Para demonstrar a divergência a Recorrente, após transcrever a ementa e trechos do acórdão recorrido e as ementas e trechos dos paradigmas indicados, aduz os argumentos extraídos do apelo especial:

[...]

Em todos os casos, foram analisadas situações nas quais se considerou que houve erro no critério temporal de apuração do PIS e/ou da COFINS. Constatou-se que a apuração deveria ter ocorrido mensalmente. Todavia, a fiscalização procedeu à apuração em períodos trimestrais.

A decisão recorrida encampou o entendimento da DRJ quanto à exclusão da totalidade das exigências de PIS e de COFINS, sob o fundamento de que o “erro quanto a periodicidade da ocorrência do fato gerador encerra, ato contínuo, erro de identificação da matéria tributável, vício de iliquidez e, como já destacado, inegável obstáculo ao exercício amplo, lato e irrestrito à uma defesa eficaz”.

Os paradigmas, por outro lado, mantiveram a exigência, ainda que de forma parcial.

Os paradigmas consignaram que o citado erro na apuração não inquinava de vício todo o lançamento. Também não atestaram que disso decorreria prejuízo ou obstáculo ao exercício do direito de defesa. Ao revés. Afirmam até que a apuração trimestral seria forma de apuração mais favorável ao contribuinte.

Desse modo, os precedentes indicados mantiveram o lançamento de PIS e de COFINS, ainda que de forma parcial (em relação ao último mês do trimestre). Consideraram possível tal procedimento, sem qualquer mácula ou alteração no critério jurídico adotado no lançamento.

Diante desse contexto, é cristalina a demonstração de divergência acerca do disposto no art. 142 do CTN; nos arts. 10, 11, 18, parágrafo 1º, 59, 60, todos do Decreto n. 70.235/72; art. 2º, da Lei Complementar n. 70, de 1991; art. 2º, da Lei n.º 9.715, de 1998.

Fica claro, portanto, que diante da mesma situação fática discutida no acórdão recorrido e no(s) paradigma(s) foi dada solução jurídica diversa pelos órgãos julgadores.

O presente feito trata de autos de infração lavrados em face da contribuinte para exigir créditos tributários concernentes ao IRPJ e a CSLL apurados segundo o regime de lucro presumido -, e PIS e COFINS calculados trimestralmente conforme a modalidade cumulativa, todos referentes aos anos de 2002 a 2005, acrescidos de multa de ofício qualificada (ante a constatação de simulação/fraude). Foram lavrados termos de sujeição passiva em face Cesar Cassol e Paulo José Pimenta.

Diante da intempestividade, os recursos voluntários da contribuinte e do corresponsável Cesar Cassol não foram conhecidos.

Ao apreciar o recurso de ofício da Autoridade Julgadora de 1ª Instância, que decidiu cancelar os lançamentos de PIS e COFINS por erro na determinação do critério temporal das exigências – o lançamento se deu sobre bases trimestrais, quando o correto seria em bases mensais – o Colegiado negou-lhe provimento, por concordar com as razões de decidir da DRJ. Estes foram os fundamentos adotados na decisão:

[...]

O apelo fazendário comporta dois objetos distintos. Um primeiro, concernente aos tributos previdenciários, PIS e COFINS, em que a Turma a quo cancelou a respectiva exigência, tendo em conta o fato da D. Autoridade Lançadora tê-las apurado em períodos trimestrais, num claro, lamentável e insuperável erro material que, como bem posto no v. acórdão recorrido, evidencia bem mais que uma mera tecnicidade.

Semelhante vício, frise-se, impede o cálculo correto, e transparente, inclusive dos encargos moratórios respectivos, tornando ilíquido o crédito tributário e, mais que isso, dificultando, sobremaneira, a defesa da insurgente (que não sabe, ao certo, qual seria, efetivamente, o montante correto a que estaria submetida).

E, ainda que no TVF, à e-fls. 392/443, a Fiscalização tenha feito a apuração mensal, o valor que foi efetivamente lançado foi aquele constante das planilhas de cálculo das exações, lançadas nos Autos de Infração, divisadas, especialmente, nas e-fls. 410/411, quanto ao PIS e 419/420, quanto à COFINS.

O erro quanto a periodicidade da ocorrência do fato gerador encerra, ato contínuo, erro de identificação da matéria tributável, vício de iliquidez e, como já destacado, inegável obstáculo ao exercício amplo, lato e irrestrito à uma defesa eficaz.

Nada a prover, neste ponto.

Os paradigmas indicados pela Recorrente podem ser compulsados no sítio do CARF e não se encontram reformados.

O primeiro paradigma adotou a ementa abaixo transcrita, na parte que importa a análise:

Acórdão n.º 1401-00.291

[...]

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 1998, 1999, 2000

PIS E COFINS, APURAÇÃO TRIMESTRAL. PROCEDÊNCIA DO LANÇAMENTO

Mantém-se o lançamento a título de PIS e Cofins com base de cálculo trimestral, posto que tal procedimento é mais benéfico para o contribuinte do que o cálculo correto, baseado no faturamento mensal.

[...]

Neste paradigma apreciou-se lançamentos de IRPJ, PIS, COFINS, CSLL e IRRF, em razão da apuração de omissão de receitas e de indevida dedução de custos e despesas na apuração do lucro tributável, além da existência de pagamento cuja causa não restou comprovada.

A 3ª Turma da DRJ Recife (PE), ao apreciar a impugnação, deu-lhe parcial provimento para exonerar as exigências de PIS e COFINS, em razão de o lançamento ter sido formalizado com base de cálculo trimestral, quando o correto seria bases de cálculo mensais. Desta decisão recorreu de ofício ao CARF. Ao analisar o recurso de ofício o Colegiado negou-lhe provimento, restabelecendo parcialmente as exigências de PIS e de COFINS, apenas para os meses de março, junho, setembro e dezembro de cada ano-

calendário e reduzindo os valores desses períodos de apuração ao montante mensal que deveria ter sido exigido. Eis o arrazoado do voto:

Em relação aos créditos tributários relativos ao PIS e à COFINS, assim decidiu o colegiado recorrido (ementa e corpo do voto, fls. 8,134 e 8,142):

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário; 1998, 1999, 2000

PIS E COFINS APURAÇÃO TRIMESTRAL IMPROCEDÊNCIA DO LANÇAMENTO

Não procede o lançamento do PIS, bem assim da Cofins, com base de cálculo trimestral, vez que tais contribuições incidem sobre o faturamento mensal.

[...]

35 Da mesma forma, entendo que não podem subsistir os créditos relativos ao PIS e à Cotins. Como se vê dos concernentes autos de infração, a autuante equivocou-se ao lançá-los de forma trimestral. Consoante legislação citada nos próprios Quadros dos Fatos e Enquadramento Legal, o fato gerador das referidas contribuições ocorre mensalmente

Discordo do entendimento adotado pelo colegiada julgador a quo.

De fato, a autoridade lançadora equivocou-se, ao lançar o PIS e a COFINS com base de cálculo trimestral. Este equívoco, porém, não afeta a validade do lançamento referente às receitas auferidas no último mês de cada trimestre.

Neste sentido, existe um precedente no âmbito da Primeira Câmara do extinto Primeiro Conselho de Contribuintes (Acórdão nº 101-96.298, de 12 de setembro de 2007, Relatara Sandra Maria Faroni, unânime).

Do referido julgado, transcrevo o seguinte trecho (verbis):

Quando ao PIS e à COFINS, uma vez que o fato gerador ocorre a cada mês, integram a base de cálculo mensal apenas as receitas omitidas no mês Assim, a base de cálculo do mês de dezembro deve ser reduzida a R\$ 1.153.780,87. Dessa forma, rejeito as preliminares e, no mérito, dou provimento parcial ao recurso para cancelar as exigências de IRPJ e CSLL e reduzir a base de cálculo tributada pelo PIS e pela COFINS a R\$ 1 153.780,87, fato gerador em dezembro de 1997.

Diante do exposto, julgo que merece ser parcialmente provido o recurso de ofício, para restabelecer parcialmente os lançamentos referentes ao PIS e à COFINS, quanto às receitas auferidas nos meses de março, junho, setembro e dezembro de cada ano, excluindo-se apenas as parcelas correspondentes às omissões de receitas ocorridas nestes meses, eventualmente excluídas no lançamento referente ao IRPJ.

Este paradigma se mostra apto a caracterizar a divergência suscitada. Enquanto a decisão recorrida concluiu que os lançamentos de PIS e COFINS formalizados equivocadamente com bases de cálculo trimestrais, ao invés das bases mensais, deveriam ser cancelados. Por outro lado o paradigma decidiu que os valores lançados deveriam ser ajustados, de forma a restar a exigência apenas sobre os meses finais dos trimestres dos anos-calendários, reduzindo igualmente os montantes lançados.

O segundo paradigma encontra-se assim ementado:

Acórdão nº 1402-001.572

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2002

LANÇAMENTO DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO REGULARMENTE NOTIFICADO. ALTERAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO. IMPOSSIBILIDADE

[...]

PIS. COFINS. ERRO NA DETERMINAÇÃO DO PERÍODO DE APURAÇÃO.

Ressalvada a opinião do relator, a douta maioria do Colegiado do entende que em se tratando de contribuições com período de apuração mensal, a exigência formalizada trimestralmente deve ser reduzida ao valor tributável correspondente apenas ao mês de encerramento de cada um dos trimestres. Para a minoria vencida, tal procedimento caracteriza cisão do critério temporal eleito pela autoridade autuante, o que resultaria em alteração do critério jurídico temporal.

Este outro julgado também apreciou lançamentos de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, em razão da apuração de omissão de receitas da atividade do sujeito passivo, em procedimento de circularização com seus clientes. A DRJ julgou improcedente a impugnação. O Colegiado do CARF, ao analisar o recurso voluntário, deu-lhe parcial provimento. Assim como se deu no paradigma anterior, aqui também a turma entendeu cabível não cancelar as exigências de PIS e de COFINS exigidas com bases de cálculo trimestrais, mas mantê-las em relação ao último mês de cada trimestre, ajustando igualmente os valores lançados. Os seguintes parágrafos do voto demonstram a convicção da turma:

[...]

Contudo, em que pese os fundamentos acima mencionados, a douta maioria do colegiado entende nos casos em que o lançamento do PIS e da Cofins é feito com apuração trimestral ou anual é possível manter a exigência em relação ao último mês do trimestre ou do ano-calendário, conforme o caso. Tal decisão está alicerçada no entendimento de que não se trata de alteração de critério jurídico, em relação ao aspecto temporal, eleito pela autoridade fiscal, mas sim de adequação da base de cálculo.

Desta forma, em relação a este ponto, dado o entendimento da douta maioria, ressalvada a opinião do relator e do Conselheiro Carlos Pelá, e considerando os valores das receitas nos meses de março, junho, setembro e dezembro de 2002, dá-se provimento ao recurso, reduzir a base de cálculo do PIS e da Cofins, nos meses aqui indicados, para R\$ 339.950,00, R\$ 236.793,00, R\$ 65.235,00 e R\$ 371.028,00, respectivamente.

[...]

Nota-se que os casos analisados pelo acórdão recorrido e por este paradigma são similares. Mas as conclusões dos colegiados foram distintas. Este paradigma, portanto, logra caracterizar a divergência jurisprudencial suscitada.

Caracterizada a divergência jurisprudencial deve ser dado seguimento ao Recurso Especial.

Diante do exposto, com fundamento no art. 67, do Anexo II, do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015, proponho que seja **DADO SEGUIMENTO** ao Recurso Especial, interposto pela Fazenda Nacional, para que seja rediscutida a seguinte questão: **erro na indicação do critério temporal de lançamento do PIS e/ou da COFINS não invalida as exigências.**

[...]

De acordo.

Com fundamento nos artigos 18, inciso III, 67 e 68, do Anexo, II, do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015, DOU SEGUIMENTO ao Recurso Especial, interposto pela Fazenda Nacional, admitindo a rediscussão da seguinte matéria: erro na indicação do critério temporal de lançamento do PIS e/ou da COFINS não invalida as exigências.

[...]

No mérito a recorrente apresenta os seguintes fundamentos para a reforma do acórdão recorrido quanto ao ponto em discussão:

Segundo resulta da disciplina dos arts. 59 c/c 60 do Decreto n.º 70.235/72, o auto de infração e demais termos do processo administrativo fiscal somente serão declarados nulos na ocorrência de uma das seguintes hipóteses: a) quando se tratar de ato/decisão lavrado ou proferido por pessoa incompetente; b) resultar em inequívoco cerceamento de defesa à parte.

A propósito, confira-se a redação dos dispositivos supra citados:

“Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

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

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

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio”. [sublinhou-se].

Sobre a matéria, a jurisprudência desta CSRF, de longa data, firmou orientação no sentido de que “*Não existe prejuízo à defesa quando os fatos narrados e fartamente documentados nos autos amoldam-se perfeitamente às infrações imputadas à empresa fiscalizada. Não há nulidade sem prejuízo*” (Recurso: 203-112290, Segunda Turma, Sessão: 25/04/2006, Relator: Henrique Pinheiro Torres, Acórdão: CSRF/02-02.301).

Como já citado acima, a jurisprudência da Câmara Superior tem firmado o entendimento que se o atuado revela conhecer plenamente as acusações que lhe foram imputadas, rebatendo-as mediante substancial defesa, abrangendo não somente preliminares, mas também razões de mérito mostra-se incabível a declaração de nulidade de lançamento por vício insanável, devendo prevalecer os princípios da instrumentalidade e economia processual em lugar do rigor das formas.

Na doutrina, é tranqüila a prevalência desses princípios. Anote-se:

“Se no processo judicial já se deixou de lado o uso das formas sacramentais, no processo administrativo o uso de formas ou de fórmulas não tem sentido. Aqui,

mais do que nas outras espécies de processo, predomina o princípio da economia processual. Como disse Hely Lopes Meirelles (Direito administrativo brasileiro, cit., p. 641): ‘O princípio do informalismo dispensa ritos sacramentais e formas rígidas para o processo administrativo, principalmente para os atos a cargo do particular. Bastam as formalidades estritamente necessárias à obtenção da certeza jurídica e à segurança procedimental’. O informalismo se deve ao fato de o próprio particular estar no processo administrativo, ao contrário do processo judicial, em que o interessado atua por meio de advogado, conforme dito acima.

(...) Embora o Decreto n. 70.235/72 não tenha contemplado explicitamente o princípio da salvabilidade dos atos processuais, é ele admitido, no art. 59, de forma implícita. Segundo tal princípio, todo ato que puder ser aproveitado, mesmo que praticado com erro de forma, não deverá ser anulado”.¹ (grifou-se).

Não se vislumbra a ocorrência de prejuízo à defesa do contribuinte neste processo, pelo que a decretação da nulidade representa a desnecessária movimentação da máquina pública, com o dispêndio de recursos do erário, para a repetição de atos administrativos válidos, perfeitos e eficazes.

Tampouco resta malferido o art. 142 do CTN uma vez que não há qualquer registro de que o fato gerador não ocorreu. E, ainda que possa ser alegado equívoco no critério de apuração, esse erro não é suficiente para atingir a validade do ato, sendo possível sua correção, sem qualquer violação das normas regentes da espécie.

Desse modo, revela-se possível a adequação da base de cálculo, com esteio, exemplificativamente, no art. 18 do Decreto n. 70.235/72.

No presente caso não houve prejuízo manifesto, efetivo e concreto, havendo aí manifesta afronta ao princípio da instrumentalidade das formas. Ora, o ato alcançou a sua finalidade. O autuado, diante de suas peças de insurgência, demonstrou ter pleno conhecimento dos termos da autuação e dele se defendeu.

Portanto, consoante o comando do art. 59 do Decreto n.º 70.235/72, nenhuma causa subjaz para a decretação da nulidade do presente lançamento. A uma porque não há que se falar na incompetência da autoridade administrativa. A duas, porque não houve qualquer ofensa ao direito à ampla defesa do contribuinte. Ausentes esses dois pressupostos, cabe concluir pela manutenção do lançamento.

No mais, pede-se vênias para adotar como razões de reforma os fundamentos expostos nos paradigmas indicados. Os precedentes deixam claro que, ao admitir a manutenção das exigências de PIS e COFINS não traz qualquer prejuízo ou obstáculo ao exercício do direito de defesa, nem tampouco promove alteração do critério jurídico do lançamento, *verbis*:

[...]

Por todo o exposto, impõe-se a reforma do acórdão recorrido, restabelecendo-se o lançamento em sua inteireza.

A contribuinte foi cientificada por meio de edital eletrônico (fl. 2464), mas não apresentou contrarrazões.

É o relatório.

¹ Cabral, Antonio da Silva. Processo Administrativo Fiscal. São Paulo: Saraiva, 1993, p. 74

Voto Vencido

Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado, Relator.

Conhecimento

O recurso especial é tempestivo e foi admitido nos termos regimentais.

A contribuinte, interessada no presente, não apresentou contrarrazões ao recurso.

Por entender que a divergência jurisprudencial foi adequadamente aferida no despacho de admissibilidade do presidente da Câmara a quo, adoto seus fundamentos, nos termos do art. 50, § 1º da Lei nº 9.784/1999, e votar no sentido de conhecer do recurso.

Mérito

No mérito a recorrente defende a possibilidade de ajustar as bases de cálculo dos lançamentos de PIS e Cofins, equivocadamente lançadas em períodos trimestrais, mantendo-se os parcialmente a exigência cujos fatos geradores ocorreram ao final de cada trimestre, apenas excluindo-se de sua base as receitas dos dois primeiros meses de cada trimestre.

Fundamenta seu pedido nos artigos 59 e 60 do Decreto nº 70.235/1972 no sentido de que o auto de infração e demais termos do processo administrativo fiscal somente serão declarados nulos na ocorrência quando se tratar de ato/decisão lavrado ou proferido por pessoa incompetente; ou, ainda resultar em inequívoco cerceamento de defesa à parte.

Defende que tampouco há ofensa ao art. 142 do CTN, uma vez que é inequívoco que o fato gerador ocorreu e ainda que exista equívoco no critério de apuração, *“esse erro não é suficiente para atingir a validade do ato, sendo possível sua correção, sem qualquer violação das normas regentes da espécie”*.

Sustenta que *“a jurisprudência da Câmara Superior tem firmado o entendimento que se o autuado revela conhecer plenamente as acusações que lhe foram imputadas, rebatendo-as mediante substancial defesa, abrangendo não somente preliminares, mas também razões de mérito mostra-se incabível a declaração de nulidade de lançamento por vício insanável, devendo prevalecer os princípios da instrumentalidade e economia processual em lugar do rigor das formas”*.

De fato, existem precedentes desta turma no sentido da possibilidade de ajuste no lançamento de PIS/Cofins realizado equivocadamente em períodos trimestrais de apuração, quando a autoridade fiscal, a despeito do erro cometido no momento da lavratura do auto de

infração por meio do sistema eletrônico, inadvertidamente imputa toda a receita do trimestre ao fato gerador que ocorreu no último mês de cada trimestre.

Nesse sentido tem-se o Acórdão n.º 9101-002.608, sob a relatoria do d. ex-conselheiro Rafael Vidal de Araújo, que examinou a questão, *verbis*:

O presente processo tem por objeto lançamento a título de IRPJ e tributos reflexos (CSLL, PIS e COFINS) sobre fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 2005. A apuração dos tributos está baseada em receitas de revenda de mercadorias que não haviam sido oferecidas à tributação, e que foram apuradas de acordo com os livros fiscais da contribuinte.

A apuração do IRPJ/CSLL se deu pelo lucro arbitrado, porque a escrituração mantida pela contribuinte era imprestável para determinação do lucro real, em virtude de erros e falhas que estão enumerados no Termo de Verificação Fiscal.

As mesmas receitas de revenda de mercadorias que serviram de base para a autuação de IRPJ/CSLL, também serviram de base para a exigência das contribuições PIS/COFINS.

A controvérsia que chega a essa fase de recurso especial diz respeito à divergência jurisprudencial relativamente à nulidade dos lançamentos de PIS e COFINS, por erro na periodicidade de apuração dessas contribuições.

O acórdão recorrido afastou a incidência de PIS e COFINS sob a justificativa de que os lançamentos se deram em bases trimestrais, quando o correto seriam bases mensais, havendo, portanto, erro jurídico, que inquinaria de nulidade por vício substancial o lançamento.

A PGFN pretende reverter essa decisão, indicando paradigma que, diante da mesma situação, ou seja, de erro na periodicidade de apuração de PIS e COFINS, não cancelou os lançamentos por vício de nulidade, mas apenas retificou as bases de cálculo.

O acórdão recorrido apresenta os seguintes fundamentos para o cancelamento dos lançamentos de PIS e COFINS:

[...]

Tanto o lançamento de PIS como o de Cofins se deram em bases trimestrais.

É o que se constata das fls. 19 a 21, 24 a 26.

O dislate aqui é juridicamente incontornável. Não se trata de erro matemático, mas de erro jurídico. A recondução em bases mensais, conquanto aritmeticamente possível, juridicamente não a é, sob pena de refazimento dos autos de infração.

Em suma, trata-se de eiva que inquina os lançamentos por vício substancial.

Por tal ordem de razão, dou provimento ao recurso sobre a questão de PIS e de Cofins.

O acórdão paradigma, por sua vez, ao tratar de autuação com o mesmo tipo de erro na apuração de PIS e COFINS, não cancelou os lançamentos 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.

(grifos acrescidos)

O entendimento lá manifestado foi no sentido de que, como o auto de infração apontava a ocorrência de fatos geradores em 31/03/2005, 30/06/2005, 30/09/2005 e 31/12/2005, e como realmente havia ocorrido fatos geradores nessas datas, era correto manter a autuação para esses meses (março, junho, setembro e dezembro), apenas ajustando a base de cálculo para que ela representasse o faturamento do mês indicado no auto de infração, e não do trimestre.

É isso o que a PGFN busca nos presentes autos.

Alguns aspectos são importantes para examinar a questão da nulidade dos lançamentos de PIS e COFINS sob exame.

O primeiro deles, é que há uma tabela que acompanha os autos de infração, intitulada "DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO DA RECEITA BRUTA E LUCRO ARBITRADO - ANO-CALENDÁRIO 2005", às fls. 40, e que discrimina a composição e o valor total da receita bruta mensal de vendas durante o referido ano.

Cabe observar também que a informação de períodos trimestrais ("trimestre 1", "trimestre 2", "trimestre 3" e "trimestre 4") só aparece nos autos de infração de IRPJ e CSLL.

A referência temporal que consta dos autos de infração de PIS e COFINS consiste apenas na indicação das datas de ocorrência dos fatos geradores, assim discriminadas: 31/03/2005, 30/06/2005, 30/09/2005 e 31/12/2005.

Não há dúvida de que ocorreram fatos geradores das contribuições PIS e COFINS em 31/03/2005, 30/06/2005, 30/09/2005 e 31/12/2005.

Também não há dúvida de que houve erro no lançamento de PIS e COFINS.

Mas esse erro consistiu em não indicar as datas de todos os fatos geradores ocorridos em 2005, especificamente as relativas aos meses de janeiro, fevereiro, abril, maio, julho, agosto, outubro e novembro de 2005. E englobar as receitas desses meses nos fatos geradores ocorridos em 31/03/2005, 30/06/2005, 30/09/2005 e 31/12/2005 (datas que constaram dos autos de infração de PIS e COFINS).

O que ocorreu é que o sistema eletrônico de apuração de tributos replicou nos autos de infração de PIS e COFINS as mesmas datas dos fatos geradores de IRPJ e CSLL, agrupando as bases mensais nessas datas.

O primeiro erro do lançamento foi não exigir as contribuições PIS e COFINS que seriam devidas em relação aos meses de janeiro, fevereiro, abril, maio, julho, agosto, outubro e novembro de 2005.

E o segundo erro foi inflar equivocadamente a base de cálculo dos fatos geradores de PIS e COFINS ocorridos em 31/03/2005, 30/06/2005,

30/09/2005 e 31/12/2005 (datas que constam dos autos de infração de PIS e COFINS).

Com base nessas informações, penso que foi acertada a decisão contida no acórdão paradigma, de modo que ela deve ser reproduzida neste processo.

Como já mencionado, não há dúvida de que ocorreram fatos geradores das contribuições PIS e COFINS em 31/03/2005, 30/06/2005, 30/09/2005 e 31/12/2005 (datas que constam dos autos de infração dessas contribuições), cabendo apenas ajustar a base de cálculo desses fatos geradores aos valores das receitas auferidas em março, junho, setembro e dezembro de 2005, respectivamente.

[...]

Entendo que a decisão acima transcrita apresenta situação similar ao presente caso e a ele se amolda perfeitamente .

De fato, o lançamento das contribuições ao PIS e a Cofins relativas aos períodos de apuração de 2002 a 2004 foi equivocadamente realizado tendo por base apenas os fatos geradores encerrados em cada trimestre dos anos-calendário, agrupando-se as receitas omitidas apuradas em cada período trimestral.

Em que pese o equívoco perpetrado, provavelmente no momento da inserção dos dados no sistema de lavratura dos autos de infração, observa-se no Termo de Verificação Fiscal – TVF (subitem 3.1) que a autoridade lançadora teve o cuidado de demonstrar as bases de cálculo apuradas e respectivas alíquotas com relação a cada um dos tributos lançados, apontando as bases de cálculo trimestrais no caso do IRPJ e da CSLL e as bases mensais das contribuições devidas em face da legislação do PIS e da Cofins (vide tabelas e-fls. 470/479).

Assim, me parece inequívoco que nenhum prejuízo ao direito de defesa e ao contraditório trouxe ao sujeito passivo o lançamento equivocado realizado pela autoridade competente, não obstante não se possa exigir em relação aos fatos geradores efetivamente lançados (último mês de cada trimestre) o montante que constou da autuação, devendo as bases serem ajustadas e limitadas ao montante mensal apurado pela fiscalização, conforme demonstrado no TVF .

Nota-se que a contribuinte sequer questionou as bases imputadas pela fiscalização trimestralmente no auto de infração, tendo sido anulado de ofício o lançamento pela autoridade julgadora de 1º grau, conforme se extrai do Acórdão da DRJ (e-fls. 1332/1333), *verbis*:

[...]

Outra questão que deve ser analisada, **ainda que de ofício**, periodicidade do PIS e da Cofins.

Como se depreende da descrição dos fatos (fls. 385, 393 e 394), a fiscalização considerou o período de apuração do PIS e da Cofins como trimestral, ao invés de mensal como determinado pelo art. 74 do Decreto nº 4.524, de 17.12.2002:

[...]

Tal tipo de erro gera reflexos não somente no critério temporal do lançamento mas, também, no quantitativo, uma vez que interfere no cálculo dos juros moratórios. Por consequência, impõe-se a anulação das exigências de PIS e de Cofins.

Com a devida vênia da decisão acima, referendada pelo acórdão recorrido, o erro no critério temporal somente prejudicou a Fazenda Nacional que deixou de exigir a contribuição que seria devida mensalmente em face das diferenças apuradas; quanto a este aspecto falece competência à autoridade julgadora para corrigir o lançamento.

Com relação ao critério quantitativo entendo que ocorreu mera inexatidão material no lançamento, passível de correção utilizando-se estritamente os dados já apurados e demonstrados pela autoridade fiscal no seu Termo de Verificação Fiscal -TVF.

Não vislumbro, portanto, qualquer erro insanável que macule o lançamento e tampouco que tenha prejudicado o seu direito à ampla defesa e ao contraditório.

Desta feita, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso especial da Fazenda Nacional para restabelecer parcialmente as exigências de PIS e da Cofins dos períodos mensais encerrados em: setembro/2002, dezembro/2002, junho/2003, setembro/2003, dezembro/2003. Março/2004, junho/2004, setembro/2004 e dezembro/2004, ajustando-se os valores lançados no auto de infração aos respectivos montantes mensais constantes das tabelas das referidas contribuições sociais no Termo de Verificação Fiscal (e-fls. 470/479).

(documento assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado

Voto Vencedor

Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, Redator designado

A controvérsia diz respeito à possibilidade ou não de *reajustamento* da base de cálculo das contribuições ao PIS/COFINS em cada um dos últimos meses do trimestre, considerando que a fiscalização, ao invés de efetuar o lançamento em bases mensais, considerou o período trimestral quando da lavratura dos Autos de Infração das aludidas contribuições.

Pois bem.

Segundo o artigo 142 do CTN, *verbis*:

Artigo 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”.

Sobressai desse dispositivo legal a imposição à Administração Tributária (atividade vinculada e obrigatória) de averiguar o enquadramento da descrição do fato à norma geral e abstrata, individualizando-a e tipificando-a, cabendo ao fisco motivar, de forma explícita, clara e congruente, a existência de todos os elementos essenciais da obrigação tributária.

Para que a autoridade fiscalizatória, então, possa efetivamente proceder ao lançamento, deve antes confirmar a ocorrência dos aspectos (pessoal, material, temporal, espacial e quantitativo) que teriam deflagrado a incidência tributária. Isso porque a oneração do patrimônio do contribuinte somente pode decorrer de situações suficientemente descritas em lei e perfeitamente identificadas no mundo dos fatos, sob pena de se tributar uma realidade econômica inexistente ou diversa daquela prevista na regra matriz de incidência correspondente.

Nesse contexto, cumpre observar que os requisitos do lançamento podem ser divididos em dois grandes grupos: **(i)** os requisitos fundamentais ou estruturais, e **(ii)** os requisitos complementares ou formais.

Como destaca Manoel Antonio Gadelha Dias², ex-presidente da Câmara Superior de Recursos Fiscais:

À luz do Código Tributário Nacional, fonte de direito material nacional, e do Decreto nº 70.235/1972, fonte de direito formal de âmbito restrito à União, entendemos que os requisitos do lançamento podem ser divididos em dois grandes grupos: 1º) o dos

² O vício formal no lançamento tributário. in Direito Tributário e processo administrativo aplicados. TÔRRES, Heleno Taveira, QUEIROZ, Mary Elbe, FEITOSA, Raymundo Juliano (Coords.). São Paulo: Quartier Latin, 2005. pp. 345-346

requisitos fundamentais ou estruturais; e 2º) o dos requisitos complementares ou formais.

Se o defeito no lançamento disser respeito a requisito fundamental, estaremos diante de vício substancial ou vício essencial, que macula o lançamento, ferindo-o de morte, pois impede a concretização da formalização do vínculo obrigacional entre o sujeito ativo e o sujeito passivo.

Os requisitos fundamentais são aqueles intrínsecos ao lançamento e dizem respeito à própria conceituação do lançamento insculpida no art. 142 do CTN, **qual seja a valoração jurídica do fato jurídico tributário pela autoridade competente, mediante a verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação, a determinação da matéria tributável, o cálculo do tributo e a identificação do sujeito passivo.** [...]

Já se o vício estiver presente no que denominamos de requisitos complementares do lançamento, ou seja, naqueles que devem compor a linguagem para a comunicação jurídica, consistente na notificação ao sujeito passivo, estaremos falando de vício formal.

Os requisitos complementares ou formais são aqueles exigidos por lei para o momento da edição do ato, por isso são denominados requisitos extrínsecos ao lançamento.

Com efeito, consolidou-se que quando o lançamento apresentar falhas em seus requisitos fundamentais ou estruturais, tais como a ausência de motivação ou a falta ou erro de direito na identificação de qualquer um dos aspectos integrantes da hipótese de incidência (pessoal, temporal, espacial, material ou quantitativo), estaremos diante de vício material que macula o Auto de Infração como um todo.

É importante notar, nesse ponto, que o sistema admite reduzir a base de cálculo após a impugnação, tal como ocorre quando um ou outro ajuste mostra-se necessário em razão do próprio contencioso. Situação diversa, porém, e não admitida, consiste na alteração do critério jurídico empregado, notadamente quando há mudança de metodologia, regime de tributação ou retificação de algum dos critérios da hipótese de incidência do tributo tal como exigido.

Como bem observou o Acórdão nº 1302-002.725, a instância julgadora pode determinar que se exclua uma parcela da base tributável e que se recalcule o tributo devido, ou mesmo determinar que se recalcule a base de cálculo considerando uma despesa dedutível ou uma receita como não tributável, mas não pode determinar que se refaça o lançamento a partir de outro critério jurídico que o altere substancialmente, mesmo porque, nessa hipótese, estar-se-ia determinando um novo lançamento.

Critério jurídico, pois, vincula-se à subsunção dos fatos relatados pelo Fisco à hipótese legal da obrigação tributária, dentro da atividade vinculada do lançamento. Na prática, está intimamente ligado à aplicação do Direito, devendo por isso observar os ditames do artigo 142 do CTN, sem possibilidade de alteração para um mesmo lançamento, como determina o artigo 146 do CTN³.

Como, aliás, já se posicionou a 1ª Seção do STJ, em sede de recurso repetitivo (RESP n. 1130.545/RJ):

³ Art. 146. - A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

[...]

6. Ao revés, nas hipóteses de erro de direito (equivoco na valoração jurídica dos fatos), o ato administrativo de lançamento tributário revela-se imodificável, máxime em virtude do princípio da proteção à confiança, encartado no artigo 146, do CTN, segundo o qual "a modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução".

7. Nesse segmento, é que a Súmula 227/TFR consolidou o entendimento de que "a mudança de critério jurídico adotado pelo Fisco não autoriza a revisão de lançamento".

Trazendo essas considerações para o caso concreto, forçoso concluir que o aspecto temporal constitui elemento fundamental do lançamento, relacionando-se diretamente à valoração jurídica dos fatos e à ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente.

Ainda que o último mês de cada trimestre (30/03, 30/06, 30/09 e 31/12) se confunda com 4 (quatro) fatos geradores mensais de cada ano, trata-se de uma *identidade circunstancial* que não tem como eliminar o equivoco quanto ao aspecto temporal do fato gerador.

Por mais preconceito ou incômodo que se possa ter da anulação da autuação por vício material decorrente da adoção do período trimestral, ao invés de mensal, o intérprete a meu ver não detém competência para *salvar parcialmente o lançamento*, sob pena de, "simulando" um reajustamento de base de cálculo, "dissimular" uma verdadeira alteração no aspecto temporal que acabou sendo considerado na confecção do lançamento de ofício.

Não há, aqui, mera inexatidão material, mas um evidente erro quanto ao fato gerador das contribuições em questão, o que compromete a legitimidade de sua cobrança.

Partindo, então, da premissa de que a adoção de aspecto temporal equivocado (trimestral, e não mensal) constitui *vício material*, deve ser afastada a intenção de "salvar" o lançamento, ainda que parcialmente, sob a forma de *reajustamento de base de cálculo*.

Essas as razões, portanto, para negar provimento ao recurso especial fazendário.

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli