



84

 SI-CITI
Fl. 1

MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 10380.005080/2006-10
Recurso nº 159.025 De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 1103-00.015 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 30 de julho de 2009
Matéria IRPJ E OUTROS
Recorrentes 3ª TURMA/DRJ FORTALEZA/CE e CONSTRUTORA MARQUISE S.A.

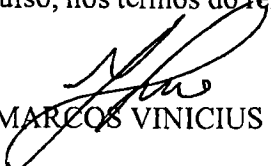
Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

NULIDADE - VICIO FORMAL E MATERIAL - O lançamento tributário pode ser visto como ato administrativo, cujo conteúdo expressa uma norma individual e concreta. A produção desse ato pressupõe um procedimento formal regido pela legislação tributária. Assim, a disciplina do lançamento compõe-se de normas substanciais (que descrevem o fato jurídico tributário e estabelecem os elementos do vínculo obrigacional) e outras formais (que tratam do procedimento para produção da norma substancial). São perspectivas distintas da mesma ação: uma estática e outra dinâmica. O exame da norma individual e concreta introduzida pelo ato de lançamento e do preenchimento dos critérios da regra matriz de incidência permite entender as causas de invalidade dos lançamentos tributários. Qualquer violação de um desses critérios constituirá razão necessária e suficiente para que o julgador administrativo invoque vício substancial do lançamento tributário, para decretar a sua nulidade. No caso objeto de análise, o vício do lançamento original refere-se a quantificação do tributo, dimensão que expressa o critério quantitativo da regra matriz de incidência. Logo, não falar em vício formal, pois o descumprimento a lei se localiza no próprio conteúdo da obrigação tributária que tem natureza substancial.

Recurso de ofício negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.


MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA – Presidente e Relator

EDITADO EM: 05 OUT 2009

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Marcos Vinicius Neder de Lima, Albertina Silva Santos de Lima, Hugo Correia Sotero, Marcos Shigueo Takata, Eric Moraes de Castro e Silva.

Relatório

Trata-se o presente processo de autos de infração relativos aos anos-base 1987 e 1988 referentes ao IRPJ (fls. 03/10), PIS/Dedução (fls. 11/17), PIS/repique (fls. 18/24), FINSOCIAL/IR (fls. 25/31) e IRRF (fls. 32/39). A autuação fundamenta-se na omissão de receitas de prestação de serviços de limpeza efetuados pela autuada para as prefeituras dos municípios de Manaus-AM, Salvador-BA e Fortaleza-CE.

A presente autuação é decorrência da nulidade, pelo Poder Judiciário, dos lançamentos efetuados em setembro de 1990, constantes dos processos administrativos n.º 10380.007422/90-81, 10380.007423/90-43, 10380.007424/90-14, 10380.007426/90-31 e 10380.007428/90-67, trataram das exigências originais do IRPJ, PIS/Dedução, PIS/repique, FINSOCIAL/IR e IRRF, respectivamente.

Sucumbente em todas as instâncias administrativas, a interessada se socorreu do Poder Judiciário, através de Ação Declaratória c/c Ordinária Anulatória de Crédito Fiscal (nº 96.0040878-5), e teve sua pretensão acatada na íntegra sob o argumento de que a tributação das omissões de receitas apuradas deveria operar-se na base de 50% de seus valores e não integralmente como calculadas pelo Fisco. A respectiva decisão judicial transitou em julgado em 20/09/2001.

Na verdade, o Poder Judiciário entendeu que a fiscalização, ao arbitrar o lucro no lançamento original, afrontou o art. 400, §6º, do RIR/80. Segundo os juizes do TRF 5ª Região, o lançamento original deveria arbitrar o lucro líquido com base em 50% dos valores omitidos e não 100% como entenderam os auditores fiscais.

Em decorrência, a fiscalização elaborou os autos de infração ora em análise para adaptar o levantamento do crédito tributário ao decidido judicialmente, alegando que a nulidade dos autos originais se dera por vício formal e dentro de novo prazo decadencial previsto no art. 173, inciso II, do CTN.

Inconformada com a autuação, a interessada protocolizou impugnação de fls.107/114, em 04/07/2006, alegando em apertada síntese que a nulidade dos lançamentos originais se dera por vício material, e não formal como pretende a autuante, não sendo cabível, por conseguinte, a invocação do art. 173, II, para a fixação do prazo decadencial. Como resultado, restaria decaído o direito de a Fazenda constituir o novo crédito tributário.

A DRJ de Fortaleza decidiu pela improcedência da revisão do lançamento por entender que, na lide em questão, não se observa a ausência de qualquer dos elementos formais indispensáveis ao lançamento. O que se constata, na realidade, é a inexistência de elemento essencial à boa formação do lançamento, qual seja, o erro na apuração do lucro líquido arbitrado, com afronta ao dispositivo legal supra citado, condição essa que provocou a decretação da nulidade do lançamento fora da órbita onde se aloja o vício formal. Sustenta a autoridade julgadora que o lançamento original não foi anulado por vício material. O levantamento do crédito tributário devido é requisito essencial à regular constituição da relação jurídico-tributária material entre os sujeitos, ativo e passivo, nos termos do art. 142 do CTN,





não se configurando, a sua ausência, em irregularidade de forma, mas sim de substância quanto ao lançamento efetuado. Aduz que se o lançamento original continha falhas no seu aspecto substancial, aplica-se a regra especial de decadência prevista no art. 173, I, do CTN, e a revisão do lançamento está alcançada pela decadência.

É o relatório

Voto

Conselheiro MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA

O litígio posto ao conhecimento deste Colegiado centra-se em apreciar a natureza do vício que ensejou a nulidade do lançamento de ofício por determinação do Poder Judiciário. Os autuantes sustentam que o vício é formal e, portanto, o direito de realizar lançamento se iniciaria a partir da decisão anulatória do lançamento fiscal como prevê a regra extintiva do art. 173, II, do CTN. A recorrente, por sua vez, defende que o vício é material e o novo lançamento após cinco anos da ocorrência do fato gerador estaria decaído.

Na verdade, o vocábulo *lançamento* é utilizado em diversas passagens no Código Tributário Nacional, não apresentando uniformidade de sentido. No art. 142, refere-se ao lançamento como procedimento; no art. 150, diz que a legislação atribui ao sujeito passivo o dever de efetuar o recolhimento do tributo, sem atuação prévia da autoridade administrativa, e o lançamento ocorre pelo ato em que esta, expressamente o homologa; o art. 149 do CTN, por sua vez, disciplina a revisão do ato de lançamento. Diante de tal ambigüidade, a doutrina, embasada nos parâmetros da Teoria Geral do Direito e do Direito Administrativo, tem procurado estudar o ato do lançamento sob diferentes visões: uma dinâmica, como parte da cadeia de produção normativa; outra estática, como produto de que resulta um procedimento administrativo.

Nesse sentido, o lançamento tributário pode ser visto como ato administrativo, cujo conteúdo expressa uma norma individual e concreta. De fato, ao lavrar o auto de infração, o agente fiscal realiza um ato que tem como conteúdo normativo, vinculando os sujeitos por meio de uma obrigação jurídica. É essa relação jurídica que impõe o dever de o sujeito passivo pagar uma determinada quantia nas bases que o próprio ato administrativo de lançamento especifica.

A produção desse ato pressupõe um procedimento formal regido pela legislação tributária. Assim, a disciplina do lançamento compõe-se de normas substanciais (que descrevem o fato jurídico tributário e estabelecem o vínculo obrigacional) e outras formais (que tratam do procedimento para produção da norma substancial). São perspectivas distintas da mesma ação: uma estática e outra dinâmica.

Para o direito tributário, todas essas visões do mesmo fenômeno constituem instrumentos úteis de análise. Optando pela análise estática da norma individual e concreta introduzida, a abordagem teórica privilegiará sua natureza substancial, permitindo revelar todos os elementos do fato e da relação jurídica, indicando os termos da obrigação tributária que há de ser satisfeita pelo sujeito passivo. Já como procedimento, a atenção se volta para sua natureza formal, possibilitando examinar os vícios porventura existentes na realização da sucessão de atos tendentes a identificar a ocorrência de fatos jurídicos tributários.

No corpo do documento que expressa o lançamento, por exemplo, além da descrição do fato gerador (subsumida a hipótese da regra-matriz de incidência tributária) e da prescrição de um comando dirigido ao sujeito passivo da obrigação tributária, também se encontra a descrição do modo como o ato foi construído (momento, procedimento, autoridade competente). Estas informações sobre o procedimento que precede a lavratura do ato de lançamento permitem evidenciar qualquer desatendimento aos procedimentos obrigatórios para



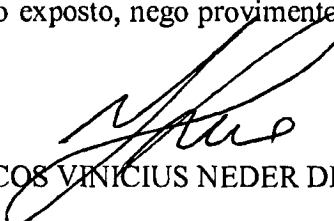
realização do ato. Os vícios formais atingem o procedimento e, muitas vezes, podem ser sanados sem que seja necessário anular o ato de lançamento original, enquanto os materiais prejudicam a validade da própria obrigação tributária e exigem a realização de um novo ato.

Para diferenciá-los, deve-se identificar a norma individual e concreta que expressa o conteúdo do ato destinado à formalização do crédito tributário. Essa norma tem projetada em sua estrutura normativa a regra-matriz de incidência. O atendimento aos requisitos do ato de lançamento deve ser comprovado pelo confronto de seu enunciado com os critérios que integram o antecedente e o conseqüente da estrutura da regra-matriz de incidência (critérios material, temporal, espacial, quantitativo e pessoal).

O exame de tais critérios permite entender as causas de invalidade dos lançamentos tributários por vícios na aplicação da regra de direito material. Por conseguinte, qualquer violação de um dos critérios que compõem a estrutura da regra-matriz de incidência constituirá razão necessária e suficiente para que o julgador administrativo invoque defeito substancial do lançamento tributário, para decretar a sua nulidade.

No caso objeto de análise, o lançamento original errou na quantificação do tributo, dimensão que expressa o critério quantitativo da regra matriz de incidência. Logo, não se trata de desrespeito a uma regra procedimental necessária a realização do lançamento, mas do próprio conteúdo da obrigação tributária que é, em sua essência, substancial.

Dado o exposto, nego provimento ao recurso de ofício e mantenho a decisão recorrida.


MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA - Relator