



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

Processo nº 12571.720398/2012-51
Recurso nº Embargos
Acórdão nº 1201-002.317 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 27 de julho de 2018
Matéria IRPJ
Embargante FAZENDA NACIONAL
Interessado MIGUEL SALLUM & FILHOS LTDA.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2007

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO.

Os embargos de declaração são cabíveis quando houver omissão no acórdão.

NULIDADE DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. ERRO MATERIAL. ART. 19 DA LEI Nº 10.522/2007.

É nula a decisão de primeira instância que revisa o ato administrativo de lançamento, com o objetivo de sanar erro material existente na constituição do crédito tributário. O artigo 19 da Lei nº 10.522/2007 é inaplicável à hipótese dos autos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar os Embargos de Declaração. Ausentes justificadamente a conselheira Ester Marques Lins de Sousa e Luis Fabiano Alves Penteado, substituídos respectivamente pelos conselheiros Lizandro Rodrigues de Sousa e Breno do Carmo Moreira Vieira.

(assinado digitalmente)

EVA MARIA LOS - Presidente em exercício.

(assinado digitalmente)

RAFAEL GASPARELLO LIMA - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Eva Maria Los (presidente em exercício), José Carlos de Assis Guimarães, Luis Henrique Marotti Toselli, Rafael Gasparello Lima, Paulo Cezar Fernandes de Aguiar, Gisele Barra Bossa, Lizandro Rodrigues de Sousa (suplente convocado) e Breno do Carmo Moreira Vieira (suplente

convocado). Ausentes justificadamente a conselheira Ester Marques Lins de Sousa e o conselheiro Luis Fabiano Alves Penteado.

Relatório

Trata-se de Embargos de Declaração, argumentando a Fazenda Nacional, ora Embargante, uma **omissão** no acórdão nº 1103-001.139, ementado abaixo:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2007

NULIDADE DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. ERRO MATERIAL.

É nula a decisão de primeira instância que revisa o ato administrativo de lançamento, com o objetivo de sanar erro material existente na constituição do crédito tributário.

A Embargante expõe que o acórdão proferido pela outrora 3ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 1ª Seção, resumidamente, concluiu que "*a autoridade julgadora não poderia de ofício, modificar o trabalho fiscal*", incorrendo em omissão, quando não justificado o afastamento do artigo 19, § 7º, da Lei nº 10.522/2002. Ressalta a Fazenda Nacional "*que não se pretende aqui, com a presente peça, alterar o entendimento do acórdão ora embargado. O que se busca é a manifestação do C. Colegiado sobre esse ponto.*"

Por fim, a Embargante requer "*o conhecimento e o provimento do presente recurso, para que esta e. Câmara justifique o afastamento do art. 19, § 7º da Lei nº 10.522/2002, fato que correspondeu à verdadeira declaração de inconstitucionalidade por meio indireto.*"

Considerando a modificação da composição desta Turma, mediante novo sorteio, fui designado relator.

A admissibilidade dos Embargos de Declaração foi proferida em despacho nos autos, neste momento, sobrevindo a sua apreciação pelo presente colegiado.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rafael Gasparello Lima, Relator

Os Embargos de Declaração são tempestivos, com admissibilidade reconhecida, portanto, deles tomo conhecimento.

Inicialmente, ressalva-se que o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, mediante sua **Súmula nº 2**, delimita que "*não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária*". Entretanto, o acórdão recorrido não declarou a inconstitucionalidade do artigo 19, § 7º, da Lei nº 10.522/2002, ainda que pela via indireta, como sugere a Embargante.

O artigo 19, § 7º, da Lei nº 10.522/2002, viabiliza a revisão de ofício do crédito tributário pela **autoridade lançadora**, quando houver declaração de inconstitucionalidade pelo Egrégio Supremo Tribunal Federal (artigo 19, inciso IV, da Lei nº 10.522/2002) ou de ilegalidade pelo Colendo Superior Tribunal de Justiça (artigo 19, inciso V, da Lei nº 10.522/2002):

Art. 19. Fica a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional autorizada a não contestar, a não interpor recurso ou a desistir do que tenha sido interposto, desde que inexistir outro fundamento relevante, na hipótese de a decisão versar sobre:

(...)

IV - matérias decididas de modo desfavorável à Fazenda Nacional pelo Supremo Tribunal Federal, em sede de julgamento realizado nos termos do art. 543-B da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 - Código de Processo Civil; (Incluído pela Lei nº 12.844, de 2013)

V - matérias decididas de modo desfavorável à Fazenda Nacional pelo Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos art. 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 - Código de Processo Civil, com exceção daquelas que ainda possam ser objeto de apreciação pelo Supremo Tribunal Federal.

(...)

§ 7º Na hipótese de créditos tributários já constituídos, a autoridade lançadora deverá rever de ofício o lançamento, para efeito de alterar total ou parcialmente o crédito tributário, conforme o caso, após manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional nos casos dos incisos IV e V do caput.

Primeiramente, esclarece-se que tal dispositivo normativo não admitiu a "*reformatio in pejus*", quando da revisão do lançamento. Diversamente, o artigo 19, § 7º, da Lei nº 10.522/2007, impõe a revisão do lançamento favorável ao contribuinte, anulando o ato administrativo de constituição do crédito tributário em virtude do posicionamento contrário do Supremo Tribunal Federal com efeito de repercussão geral (artigo 543-B do Código de Processo Civil/1973) ou do Superior Tribunal de Justiça geral com efeito repetitivo (artigo 543-C do Código de Processo Civil/1973). Logo, o artigo 19, § 7º, da Lei nº 10.522/2002, corresponde a um instrumento eficaz de autotutela do Estado, evitando o ônus de um prescindível contencioso administrativo ou judicial.

O artigo 145 do Código Tributário Nacional, excepcionalmente, autoriza modificação do lançamento tributário de ofício, enquanto o artigo 149 do mesmo Estatuto limita as hipóteses suscetíveis da revisão:

Art. 145. O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de:

(...)

III - iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149.

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

I - quando a lei assim o determine;

II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;

III - quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade;

IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;

V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;

VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;

IX - quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial.

Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.

O acórdão embargado, explicitamente, concluiu pela existência erro material no lançamento tributário, sendo assim, insanável, consoante a seguinte exposição:

Decidiu o v. acórdão recorrido ser possível, juridicamente, a apurar omissão de receitas praticadas por empresas comerciais, mediante levantamento por espécie das quantidades das mercadorias adquiridas para revenda. Restou ainda consignado que, na dicção do art. 3º da Lei nº 5.172, de 25/10/1966, o tributo há que ser cobrado mediante atividade administrativa plenamente vinculada. Significa dizer que, o servidor fiscal não dispõe do poder discricionário de estabelecer critérios alternativos àqueles expressamente previstos na lei. Com efeito, existindo um critério fixado expressamente no texto legal – multiplicação do quantitativo da diferença pelo preço médio de custo ou de venda – não lhe é dado criar critério distinto, ainda que, em um primeiro momento, conte com a aquiescência do contribuinte.

Porém, por não entender justo o critério material adotado para a apuração do crédito tributário, a autoridade julgadora modificou o lançamento de ofício firmado pela autoridade fiscal:

*“Ocorre que o contencioso administrativo constitui mecanismo de controle da **legalidade** do lançamento. E em assim sendo, o provimento a ser dado consiste em dizer se o lançamento se harmoniza – ou não – à norma legal. **E neste caso concreto, com respeito aos valores lançados quando desconhecidos o preço médio de custo ou de venda, não vejo como declarar que o critério criado pela fiscalização presta vassalagem à norma legal.***

Em virtude desse entendimento, foi exarado o despacho de diligência de fls. 20.958, determinando a feitura de planilhas contendo apenas as omissões de compras e as omissões de vendas cujos custo médio e preço médio de venda foi possível apurar, respectivamente.

Em atendimento, foi elaborada a planilha de fls. 20.960/21.250 denominada ‘Levantamento Quantitativo de Estoques em 31/12/2007 – Omissão de Receitas por Omissão de Compras – Valoração pelo Custo Médio de Aquisição’, que totaliza a importância de R\$ 1.453.308,39, e a planilha de fls. 21.428/21.860 denominada ‘Levantamento Quantitativo de Estoques em 31/12/2007 – Omissão de Receitas por Omissão de Vendas – Valoradas pelo Preço Médio de Venda’, que totaliza a importância de R\$ 12.899.209,02.

As omissões de receitas correspondentes ao somatório das diferenças nas entradas e nas saídas apuradas nessas novas planilhas, que observam o critério legal ao considerar apenas os preços médios determinam a redução da base impositível conforme cálculo adiante demonstrado:

(...)” Destacamos.

Assim, a autoridade julgadora, reconhecendo o erro de direito do ato administrativo de lançamento, modificou, de ofício, o trabalho fiscal.

(...)

Presente, portanto, o erro de direito no lançamento administrativo, era vedado ao v. acórdão recorrido revisá-lo, com a finalidade de sanar-lhe o vício.

Manoel Antonio Gadelha Dias, ex-presidente da Câmara Superior de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda, explana que o vício substancial compreende a determinação da matéria tributável e o cálculo do tributo:

“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 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.

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

O acórdão nº 3202-000.633, relatado pelo Ilmo. Conselheiro, Luís Eduardo Garrossini Barbieri, distingue o vício formal e o vício material, opinando que o erro no critério quantitativo é substancial:

Questão relevante que precisa ser enfrentada, neste ponto, consiste em saber se o lançamento deve ser declarado nulo por vício formal ou material.

O ato administrativo tem a seguinte estrutura lógica (a partir da linha preconizada por Celso Antônio Bandeira de Mello e Fabiana Del Padre Tomé):

(i) elementos: forma, motivação e conteúdo;

(ii) pressupostos: agente competente, motivo, formalidades procedimentais, finalidade e causa. Nesse momento, para o deslinde do presente litígio, interessados analisar os elementos que compõem o ato de lançamento.

A “forma” refere-se ao suporte físico. Os atos administrativos devem revestir-se de formas próprias para se expressarem validamente (Hely Lopes Meirelles). Na esfera federal, os requisitos formais que devem ser observados estão prescritos nos artigos 10º e 11 do Decreto nº 70.235/72 (denominados “auto de infração” e “notificação de lançamento”, respectivamente).

A “motivação” está relacionada com a descrição dos pressupostos de fato (“motivo”). O Fisco deve demonstrar (e provar!) que a situação fática enquadrou-se perfeitamente no pressuposto de direito (dispositivo legal) que serve de fundamento ao ato administrativo. Em outras palavras, deve-se demonstrar que houve a subsunção do fato à norma, que o evento do mundo fenomênico, relatado na linguagem competente – fato jurídico, enquadra-se na situação na hipótese de incidência tributária (antecedente da norma), dando ensejo ao fato jurídicotributário (consequente da norma).

Por fim, o “conteúdo” tem relação com o efeito imediato produzido pelo ato administrativo do lançamento, qual seja fazer “nascer” a obrigação tributária, de modo a estabelecer vínculo jurídico entre o Fisco e o particular, onde o primeiro (sujeito ativo) tem o direito subjetivo de receber o tributo (prestação pecuniária) e o segundo (sujeito passivo) o dever de pagá-lo. Desse modo, podemos dizer que o lançamento introduz (daí afirmar-se tratar de “veículo introdutor”) uma norma individual e concreta no ordenamento jurídico, instaurando relação jurídico-tributária prevista no consequente da norma geral e abstrata (a regra-matriz de incidência tributária). Muito bem. A anulação de um lançamento, por vício formal, decorre do descumprimento de alguma formalidade necessária para a exteriorização ao ato (requisitos do artigo 10º do PAF, por exemplo), ou de irregularidade observadas durante o seu processo de formação (fase do procedimento fiscal), ou até mesmo, o não atendimento aos requisitos concernentes à publicidade do ato (ciência).

De outro lado, a nulidade de um lançamento, por vício material, decorre de um descompasso na aplicação da regra-matriz de incidência tributária, seja no antecedente da norma (“motivação”), seja em seu consequente (“conteúdo”). Na linha preconizada por Paulo de Barros Carvalho (Direito Tributário, Linguagem e Método, 1ª edição, p. 585), a regra-matriz de incidência pode ser explicada com base no seguinte esquema lógico: na hipótese/antecedente “haveremos de encontrar um critério material (comportamento de uma pessoa), condicionado no tempo (critério pessoal) e no espaço (critério espacial)”. No consequente “depararemos com um critério pessoal (sujeito ativo e sujeito passivo) e um critério quantitativo (base de cálculo e alíquota)”.

(...)

Assim, há vício material sempre que na formação ou declaração da vontade, traduzida no ato administrativo, for detectada uma desconformidade entre os critérios prescritos na regra-matriz de incidência e aqueles informados na aplicação da norma individual e concreta inserida pelo Fisco.

Em síntese, vê-se nulidade do lançamento administrativo original, configurando hipótese diversa do artigo 19, § 7º, da Lei nº 10.522/2007, impossibilitando o saneamento pelo acórdão nº 06-39.869, prolatado pela Colenda 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento de Curitiba (DRJ/CTA).

Por fim, o crédito tributário data do ano-calendário de 2007, no entanto, o parágrafo sétimo foi introduzido no artigo 19 da Lei nº 10.522/2007, quando da promulgação da Lei nº 12.844, **publicada em 19 de julho de 2013**.

Isto posto, **REJEITO** os Embargos de Declaração.

(assinado digitalmente)

Rafael Gasparello Lima - Relator