



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

Processo n° 13808.000397/99-91
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2202-003.565 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de setembro de 2016
Matéria IRRF
Recorrente UNIMED PARTICIPAÇÕES S/C LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Exercício: 1992

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO DECLARADO NULO. LANÇAMENTO SUBSTITUTIVO OU NOVO LANÇAMENTO.

A reabertura do prazo para a feitura de um novo lançamento destina-se apenas a permitir que seja sanada a nulidade do lançamento anterior, mas não autoriza um lançamento diverso ou abrangente do que não estava abrangido no anterior. Assim, o novo lançamento, de caráter substitutivo, que se faz em decorrência do lançamento anterior, anulado por vício formal, não pode trazer inovações materiais, mas apenas corrigir o vício apontado.

No caso, observa-se que houve intimação do contribuinte para a apresentação de documentos e foi materialmente alterado o valor lançado, configurando-se um lançamento diverso e não um lançamento substitutivo.

Recurso Voluntário Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso.

Assinado digitalmente

Marco Aurélio de Oliveira Barbosa – Presidente.

Assinado digitalmente

Marcio Henrique Sales Parada - Relator.

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Marco Aurélio de Oliveira Barbosa (Presidente), Júnia Roberta Gouveia Sampaio, Dilson Jatamy Fonseca Neto, Rosemary Figueiroa Augusto, Martin da Silva Gesto, Cecília Dutra Pillar, Wilson Antonio de Souza Correa (Suplente Convocado) e Marcio Henrique Sales Parada.

Relatório

Adoto como relatório, em parte, aquele elaborado pela Autoridade Julgadora de 1ª instância (fl. 162), complementando-o ao final:

Trata o presente processo de autuação contra a empresa em epígrafe, que resultou no lançamento de Imposto de Renda Retido na Fonte, incidente sobre o lucro líquido - ILL (fls. 12 a 16), em decorrência de ajustes do lucro líquido do exercício.

2. No Termo de Verificação Fiscal (fl. 10), a Fiscalização informa que o contribuinte, através do Processo nº 13805.009748/96-15, impugnou o Lançamento Suplementar do Imposto de Renda Retido na Fonte sobre o Lucro Líquido - 1992, consubstanciado na notificação nº 03-02582 (fls. 03 e 04), decorrente da revisão sumária de sua declaração de rendimentos IRPJ — Exercício 1992 — Período-Base 1991, onde foi retificado o item 04 do Quadro 04 do Anexo 4.

3. O referido Lançamento Suplementar foi declarado nulo de ofício pela autoridade julgadora, em obediência ao disposto no artigo 6º, inciso I, da Instrução Normativa SRF nº 94/1997, conforme Decisão DRJ/SPO/SP/Nº 16991/98 (fls. 05 e 06).

4. O contribuinte foi cientificado da decisão citada em 23/02/1999, conforme termo de fl. 02.

5. Com base nos dados extraídos do referido processo, a Fiscalização constatou que a DIRPJ/1992, continha, ainda, o seguinte equívoco: Anexo 4 (item 04/04) 4 não preenchimento do campo destinado A. exclusão do valor "Ajustes por aumento no valor de Investimentos avaliados pelo Patrimônio Líquido", no valor de Cr\$ 19.882.267,00.

6. Por fim, foi elaborada pela Fiscalização tabela na qual estão contidos os ajustes efetuados no Anexo 04 — Quadro 04 da DIRPJ/1992 (fl. 11) em consequência da ação fiscal, tendo sido lavrado o auto de infração abaixo discriminado:

6.1. ILL — fls. 12 a 16— FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE SOBRE O LUCRO LÍQUIDO — Enquadramento legal:

Artigo 35 da Lei nº 7.713/1988, com as alterações do artigo 1º da Lei nº 7.959/1989.

7. Tendo tomado ciência da autuação em 05/05/1999 (fl. 15), a Autuada apresentou impugnação em 02/06/1999 (fls. 19 a 24), na qual, por meio de seu Diretor Presidente (fls. 25 a 57), alega, em síntese, que:

7.1. Ocorreu a decadência do direito do Fisco realizar o lançamento em 31/12/1996 ou, na pior das hipóteses, no dia 01/01/1997. A doutrina e o próprio Conselho de Contribuintes reconhecem que o ILL submete-se ao disposto no artigo 150 do Código Tributário Nacional — CTN, por se tratar de tributo sujeito ao lançamento por homologação (fls. 22 e 23).

7.2 O Supremo Tribunal Federal, em vários julgados, declarou a cobrança do ILL inconstitucional, quando não há uma efetiva distribuição do lucro aos sócios.

7.3 Como se depreende do documento nº 04 — Balanço Social encerrado em 31.12.1991, a sociedade apurou um prejuízo de Cr\$ 215.743.038,66, que, somado ao prejuízo acumulado, importou, na data de 31/12/1991, em um saldo de prejuízo no valor de Cr\$ 916.795.208,46.

7.4. Por conseguinte, não ocorreu disponibilidade econômica ou jurídica passível de tributação pelo ILL, acarretando a inconstitucionalidade da cobrança.

O contribuinte apresentou impugnação, que foi assim tratada pela DRJ em São Paulo/SP, em resumo:

1 - Disse que este lançamento decorreu da nulidade da Notificação de Lançamento Suplementar do Imposto - 1992, portanto, o prazo decadencial deve ser contado na forma do artigo 173, II, do CTN. Concluiu pela não ocorrência de decadência.

2 - Com relação as alegações de inconstitucionalidade da cobrança do ILL, uma vez que não teria ocorrido disponibilidade econômica ou jurídica passível de tributação, observe-se que a base de cálculo apurada pela Fiscalização foi positiva (Cr\$ 27.822.154,00), apesar da empresa ter apurado prejuízo contábil. A decisão do STF, proferida no julgamento do Recurso Extraordinário nº 172.058-1/SC, reconhece a conformidade do artigo 35 da Lei nº 7.713/1988 com a Lei Maior, salvo quando, segundo o contrato social, não dependa do assentimento de cada sócio a destinação do lucro líquido a outra finalidade que não a distribuição. Analisando a questão, concluiu que somente é indevido o ILL nos casos em que o contrato social prevê a obrigatoriedade de destinação do lucro líquido a finalidade diversa da distribuição. O Contrato Social da empresa determina que, após a constituição da Reserva Legal (5% do lucro líquido, não excedendo essa reserva a 20% do capital social) e Da Reserva de Investimento e Capital de Giro (10% do lucro líquido), o saldo remanescente ficará à disposição da Assembléia Geral, que poderá deliberar por sua capitalização, total ou parcial ou por sua distribuição entre os sócios. Não há que se falar, então, em inconstitucionalidade da exigência o ILL em relação a 85% do lucro líquido, devendo ser aplicado esse percentual no montante de ILL a ser mantido.

Deu-se, então, provimento parcial à impugnação.

Cientificado dessa decisão em 28 de março de 2008 (sexta feira), conforme AR na folha 173, o contribuinte apresentou recurso voluntário em 28 de abril de 2008, com protocolo na folha 180. Em sede de recurso, alega, em síntese:

1 - preliminar de decadência, fundamentando-se na contagem do prazo na forma do artigo 150, § 4º do CTN;

2 - enfatiza que o STF declarou inconstitucional o ILL, quando não há uma efetiva distribuição do lucro aos sócios. Ressalta que se não ocorreu disponibilidade econômica ou jurídica passível de tributação pelo ILL, inexistente fato gerador, ainda que de forma presumida, razão pela qual a incidência do Imposto de Renda na Fonte sobre o Lucro Líquido não pode prevalecer.

PEDE o acolhimento de seu recurso para que seja anulado o lançamento debatido.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Marcio Henrique Sales Parada, Relator.

O recurso é tempestivo, conforme relatado, e, atendidas as demais disposições legais, dele tomo conhecimento.

A numeração de folhas a que me refiro é a existente após a digitalização do processo, transformado em meio magnético (*formato .pdf*)

PRELIMINAR. DECADÊNCIA.

O lucro líquido aqui tributado refere-se ao ano calendário de 1991, exercício de 1992. Foi emitida a Notificação de Lançamento de fls. 06, em 12/07/1996.

Na decisão DRJ/SPO Nº 1.6991/98, que consta da folha 10, diz que:

0 presente processo versa sobre Lançamento Suplementar de Tributo/Contribuição, cuja notificação não observou os requisitos estabelecidos no artigo 142 do Código Tributário Nacional - Lei nº 5172/66.

Em conformidade com o artigo 6º, I, da Instrução Normativa SRF nº 94/97, publicada no DOU de 29/12/97, os lançamentos efetuados em desacordo com as normas legais supracitadas, quando impugnados, serão declarados nulos pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento, mesmo que essa preliminar não tenha sido suscitada pelo sujeito passivo.(destaquei)

Não identifico, na supracitada decisão, qual requisito a Notificação não haveria observado, apenas destaco que é mencionado expressamente o artigo 142, do CTN.

O artigo 142 do CTN dispõe que o ato de lançamento constitui-se na atividade atinente à autoridade administrativa para: verificar a ocorrência do fato gerador e determinar a matéria tributável (antecedentes), calcular o montante devido e identificar o sujeito passivo (consequentes). Portanto, esses elementos constituem-se em aspectos da hipótese de incidência tributária.

Socorrendo-me na doutrina de Regina Helena Costa:

Os aspectos pessoal e quantitativo compõem o chamado "consequente" da hipótese de incidência tributária, isto é, descrita a materialidade e indicadas as coordenadas espacial e temporal do fato no antecedente da norma, exsurge uma relação jurídica mediante a qual um sujeito possui o direito de exigir o tributo e outro sujeito o dever de pagá-lo (aspecto subjetivo), apontando-se o valor da prestação correspondente (aspecto quantitativo). (COSTA. Regina Helena, Curso de Direito Tributário, 2ª ed. São Paulo : Saraiva, 2012, p. 205)

No Termo de Verificação Fiscal (fl. 20), emitido em 05/05/1999, portanto após a decisão da DRJ que anulou o lançamento anteriormente efetuado, a Auditora Fiscal diz que "como não houve apreciação de mérito no lançamento anulado" e após intimação do contribuinte e "correção de erro de forma constante da notificação", "a matéria tributável ... passa a ser o seguinte".

No Auto de Infração, cujo demonstrativo está na folha 24/26, o valor da autuação em UFIR foi de 3.727,89. Na Notificação original (fl. 06), que fora anulada, o valor de ILL exigido foi de 6.391,90 UFIR.

Ou seja, além de não especificados "erros de forma", houve ainda, nesse novo lançamento, correções de cunho material, que significaram alterações no valor lançado (aspecto quantitativo).

Colho os seguintes julgados, da Câmara Superior deste CARF:

Acórdão 9202-002.731– 2ª Turma Sessão de 11 de junho de 2013

Período de apuração: 01/05/1996 a 30/04/1997, 01/06/1998 a 30/06/1998

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO DECLARADO NULO. LANÇAMENTO SUBSTITUTIVO OU NOVO LANÇAMENTO.

No presente caso a nulidade do primeiro lançamento foi declarada em face da ausência da perfeita descrição do fato gerador do tributo, em virtude da não caracterização da existência da cessão de mão de obra, o que caracteriza violação ao art. 142 do CTN.

Saliento que, não estou aqui reapreciando a natureza do vício declarado por ocasião da anulação do primeiro lançamento. Estou sim, apreciando a conformidade do novo lançamento com o lançamento a que pretende substituir.

Neste contexto, é lícito concluir que as investigações intentadas no sentido de determinar, aferir, precisar o fato que se pretendeu tributar anteriormente, revelam-se incompatíveis com os estreitos limites dos procedimentos reservados ao saneamento do vício formal.

Com efeito, sob o pretexto de corrigir o vício formal detectado, não pode o Fisco intimar o contribuinte para apresentar informações, esclarecimentos, documentos, etc. tendentes a apurar a matéria tributável. Se tais providências forem efetivamente necessárias para o novo lançamento, significa que a obrigação tributária não estava definida e o vício apurado não seria apenas de forma, mas, sim, de estrutura ou da essência do ato praticado.

Ocorre que, para que se aplique o art. 173, II do CTN o novo lançamento deve conformar-se materialmente com o lançamento anulado. Fazendo-se necessária perfeita identidade entre os dois lançamentos, posto que não pode haver inovação material no lançamento substitutivo ao lançamento anulado anteriormente.

O que não ocorreu no presente caso, posto que o novo lançamento introduziu inovação material no que diz respeito à caracterização da cessão de mão de obra. Em suma, não há coincidência material entre o primeiro lançamento, tornado nulo, e o presente lançamento, que, em tese, teria o condão de substituí-lo.

Destarte, o presente lançamento deve ser analisado como um novo lançamento e não como um lançamento substitutivo, o que acarreta a conclusão de que, no momento em que foi lançado, o crédito tributário a que se referia já se encontrava extinto pela decadência.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso.

Acórdão 9202-003.185 – 2ª Turma Sessão de 07 de maio de 2014

Matéria CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/05/1995 a 31/05/1995, 01/11/1995 a 30/11/1995

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. DECADÊNCIA. LANÇAMENTO DECLARADO NULO. LANÇAMENTO SUBSTITUTIVO OU NOVO LANÇAMENTO.

No presente caso a nulidade do primeiro lançamento foi declarada em face da ausência da perfeita descrição do fato gerador do tributo, em virtude da não caracterização da existência da cessão de mão de obra, o que caracteriza violação ao art. 142 do CTN. Não se está aqui a reapreciar a natureza do vício declarado por ocasião da anulação do primeiro lançamento, mas sim, a conformidade do novo lançamento com o

lançamento a que pretende substituir. Sob o pretexto de corrigir o vício formal detectado, não pode o Fisco intimar a contribuinte para apresentar informações, esclarecimentos, documentos, etc. tendentes a apurar a matéria tributável. Se tais providências forem efetivamente necessárias para o novo lançamento, significa que a obrigação tributária não estava definida e não há que se falar em lançamento substitutivo, mas, sim, em novo lançamento. Assim, no momento em que foi lançado, o crédito tributário a que se referia já se encontrava extinto pela decadência.

Santos: Em seu Voto, esclareceu o Conselheiro Relator Luiz Eduardo de Oliveira

Faço notar se estar aqui diante de caso já analisado por esta mesma Câmara Superior em situação análoga, que envolvia a mesma autuada, mas com diferente prestadora de serviço (Acórdão CSRF nº 9.20200.2.729, 2a. Turma, de 11 de junho de 2013).

A propósito, também ali se tratava de refazimento de lançamento por conta de anulação de NFLD anterior, tendo, tanto no caso ali tratado como no caso aqui sob análise, se intimado a contribuinte a apresentar, no curso da nova ação fiscal, livro diário, razão, contratos, notas fiscais e outros documentos referentes à serviços realizados pelas empresas prestadoras.

Verifico, a propósito, que o entendimento esposado de forma unânime por esta Câmara Superior, ao qual me filiei e continuo a me filiar, é no sentido de que se está a tratar, aqui, de novo lançamento e não de mero refazimento anterior do lançamento nulo, tendo em vista a inovação material proporcionada pelos novos elementos carreados aos autos, objeto da intimação acima citada. Ou seja, não se está aqui a discutir novamente a natureza do vício do lançamento anteriormente declarado nulo (questão que entendo abrangida pela preclusão sustentada no âmbito das contrarrazões), mas sim a defender a descaracterização do lançamento anterior como substitutivo, o que gera como necessária consequência o reconhecimento da decadência para as competências de 05/1995 e 11/1995 objeto de lançamento, visto que só cientificado o presente auto em 30 de dezembro de 2005.

(...)

Diante do exposto, voto no sentido de conhecer do recurso para, no mérito, dar provimento ao recurso especial da contribuinte, visto que, em se tratando de novo lançamento (e não de lançamento substitutivo) por conta da inovação material realizada no âmbito da nova ação fiscal, os créditos aqui em questão, referentes às competências de 05/1995 e 11/1995 já haviam sido fulminados pelo efeito decadencial, no momento de sua constituição.

O mesmo raciocínio também foi reproduzido no Acórdão 9202-003.186.

Como se pode observar, o entendimento consolidado da Câmara Superior, em questão idêntica a essa aqui em debate, é que o novo lançamento, de caráter substitutivo, que se faz em decorrência do lançamento anterior, anulado por vício formal, não pode trazer inovações materiais, mas apenas corrigir o vício apontado. Sequer aceitou-se que o Fisco novamente intimasse o contribuinte a prestar novos esclarecimentos ou apresentar novos documentos, sob o argumento de que se isso era necessário, o lançamento anteriormente anulado continha outras deficiências, além da forma.

Leandro Paulsen esclarece que, no que toca ao inciso II, do artigo 173, do CTN:

Cuida-se de hipótese de reabertura do prazo decadencial, caracterizando, pois, efetiva interrupção do prazo que estava em curso. (in Direito Tributário: Constituição e Código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência, 15 ed, ESMAFE:2013, pp 1196/7)

Segundo Hugo de Brito Machado:

Relevante é ressaltarmos que a reabertura do prazo para a feitura de um novo lançamento destina-se apenas a permitir que seja sanada a nulidade do lançamento anterior, mas não autoriza um lançamento diverso, abrangente do que não estava abrangido no anterior (in Aspectos do Direito de Defesa no Processo Administrativo Tributário, RDDT 175/106, abr 2010)

Pois bem, verificando-se no TVF e no Auto de Infração que houve alteração da matéria tributável, destaco (fl. 42):

***A matéria tributável**, após os ajustes efetuados na declaração de rendimentos — IRPJ — - Exercício 1992/1991, em decorrência de erros cometidos pelo contribuinte, no seu preenchimento, **passa a ser o seguinte**:(...)*

Assim, no lançamento original não haviam tão somente erros de forma, mas propriamente esteve errado o cálculo do montante devido, que foi também retificado. Não há de ser aplicado, portanto, o artigo 173, II, do CTN.

Ora, se houve equívoco reconhecido na apuração do montante devido (aspecto quantitativo da hipótese de incidência) o lançamento encontra-se viciado e, para sanar o problema, necessário ser feito um novo lançamento. Não é possível, *data maxima venia*, "corrigir" ou "emendar" um lançamento onde se reconhece que houve erro na apuração do tributo. Não entendo que se trate de mero erro de forma, de inobservância de aspectos formais, mas que esteve ferida a própria substância do lançamento, na aferição do montante devido. Seria necessário um novo lançamento, porque se feriram aspectos substanciais da hipótese de incidência tributária. Nesses casos, o novo lançamento só seria possível enquanto não decaído o direito da Fazenda Pública e observadas todas as normas pertinentes, na legislação tributária.

Em conclusão, ocorrido o fato gerador em 31/12/1991, o lançamento efetuado em 05/05/1999 está alcançado pela decadência e, dessa feita, **VOTO por dar provimento ao recurso.**

Assinado digitalmente

Processo nº 13808.000397/99-91
Acórdão n.º **2202-003.565**

S2-C2T2
Fl. 331

Marcio Henrique Sales Parada