



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

Processo nº 16327.001451/2010-00
Recurso nº Embargos
Acórdão nº 1201-001.916 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 18 de outubro de 2017
Matéria IRPJ
Embargante FAZENDA NACIONAL
Interessado MAUÁ INVESTIMENTOS LTDA.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. AUSÊNCIA DE CONTRADIÇÃO.

Não há contradição entre os fundamentos e a parte dispositiva do acórdão, ocasionando a rejeição dos Embargos de Declaração.

IRPJ. LUCRO PRESUMIDO. DESENQUADRAMENTO. LIMITE LEGAL. VÍCIO MATERIAL DO LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

O vício material originou da apuração do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ e não de um mero erro formal pela metodologia utilizada no lançamento de ofício. Não existindo o conhecimento sobre os custos e as despesas do sujeito passivo, o lançamento é pelo Lucro Arbitrado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar os Embargos de Declaração.

(assinado digitalmente)

ROBERTO CAPARROZ DE ALMEIDA - Presidente

(assinado digitalmente)

RAFAEL GASPARELLO LIMA - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Roberto Caparroz de Almeida (presidente da turma), Rafael Gasparello Lima, Paulo Cezar Fernandes de Aguiar, Eva Maria Los, Luis Henrique Marotti Toselli e José Carlos de Assis Guimarães. Ausentes justificadamente os conselheiros Luis Fabiano Alves Penteado e Gisele Barra Bossa.

Relatório

Trata-se de Embargos de Declaração, argumentando a Fazenda Nacional, ora Embargante, uma contradição no acórdão nº 1201-000.882 a seguir ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008

LUCRO PRESUMIDO. DESENQUADRAMENTO. LIMITE LEGAL.

O desenquadramento da sistemática de recolhimento do IRPJ e da CSLL pelo Lucro Presumido em procedimento regular pela Receita Federal, sob o fundamento de ter sido ultrapassado o limite legal, não implica em lançamento para fins de apuração pelo Lucro Real.

Para que a fiscalização realize o lançamento pela sistemática do Lucro Real é necessário conhecer os custos e despesas da contribuinte através de livros fiscais e contábeis, de forma a apurar corretamente os tributos.

Não existindo esse conhecimento dos custos e despesas, o lançamento deveria ter sido feito pelo Lucro Arbitrado, nos termos do artigo 530 do RIR/99.

Nesse aspecto houve erro material quanto ao lançamento, não podendo o mesmo ser corrigido.

Recurso conhecido e provido.

A Embargante aduz que “esse julgado incorreu em contradição, pois o argumento ligado a vício na metodologia aplicada para a determinação do tributo, ou seja, a violação do art. 142 do CTN, do art. 10, V do Decreto nº 70.235, etc, enseja a nulidade por vício formal do lançamento e não, o seu cancelamento.” Por fim, ressalta a Embargante que é imprescindível o saneamento da mencionada contradição, possibilitando um novo lançamento, consubstanciado no artigo 173, inciso II, do Código Tributário Nacional.

O ilustre conselheiro, Rafael Correia Fuso, relator do acórdão embargado, expôs as razões do seu convencimento, em especial:

A principal questão a ser destacada e acolhida está na imperícia da fiscalização em efetuar o lançamento com base no Lucro Real.

JAMAIS a fiscalização poderia, sem conhecer a fundo os custos e despesas apurados pela contribuinte no ano calendário de 2008, autuar a empresa pelo LUCRO REAL, ao desqualificar a opção do contribuinte quanto ao recolhimento pelo Lucro Presumido.

Há nítido erro material da fiscalização em considerar a “receita” como “lucro” ou base tributada pelo Lucro Real, sob o fundamento de que o contribuinte não apresentou a apuração (custos e despesas) para a tributação pela sistemática do Lucro Real, após o desenquadramento, a despeito de ter sido intimado o contribuinte para tanto.

(...)

Apenas um comentário pertinente ao tema, o fato da fiscalização intimar o contribuinte a apresentar a apuração do Lucro Real não implica em presunção e permissão de considerar a receita como base de cálculo do IRPJ na sistemática do Lucro Real, muito menos permite a fiscalização, mesmo que realizando as deduções dos valores retidos na fonte e recolhidos pela contribuinte na sistemática do Lucro Presumido.

Estamos diante de um nítido caso, em razão da falta de conhecimento da despesa pela fiscalização, de APLICAÇÃO DE ARBITRAMENTO, nos termos do artigo 530, inciso III, do RIR/99, que prescreve:

“Art. 530. O imposto, devido trimestralmente, no decorrer do ano-calendário, será determinado com base nos critérios do lucro arbitrado, quando (Lei n.º 8.981, de 1995, art. 47, e Lei n.º 9.430, de 1996, art. 1.º):

III - o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o Livro Caixa, na hipótese do parágrafo único do art. 527;”

Ou se analisa e conhece a fundo, por meio de verificação de livros fiscais e contábeis os custos e despesas da contribuinte para fins de apuração do Lucro Real, ou se aplica o arbitramento quando não se conhece os custos e despesas.

Trata-se de uma forma lógica de apuração que deveria ter sido adotada pela fiscalização.

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

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

O acórdão recorrido, explicitamente, concluiu que o vício material origina da apuração do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e não um mero erro formal pela metodologia utilizada no lançamento de ofício. O erro constatado influenciou diretamente no critério quantitativo do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), ocasionando a nulidade pelo vício material.

O arbitramento do lucro, estabelecido no artigo 530, inciso III, do RIR/99, consiste em “*uma forma lógica de apuração que deveria ter sido adotada pela fiscalização*”, prosseguindo o Relator, “*ou se analisa e conhece a fundo, por meio de verificação de livros fiscais e contábeis os custos e despesas da contribuinte para fins de apuração do Lucro Real, ou se aplica o arbitramento quando não se conhece os custos e despesas.*”

Manoel Antonio Gadelha Dias, ex-presidente da Câmara Superior de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda, esclarece 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.

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 regramatriz 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.

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

(assinado digitalmente)

Rafael Gasparello Lima - Relator