

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

Processo nº 18471.000340/2007-34
Recurso nº 162.234 Voluntário
Acórdão nº 1802-00.179 – 2ª Turma Especial
Sessão de 30 de setembro de 2009
Matéria CSLL
Recorrente MILBURN DO BRASIL LTDA.
Recorrida 4ª TURMA/DRJ-RIO DE JANEIRO/RJ I

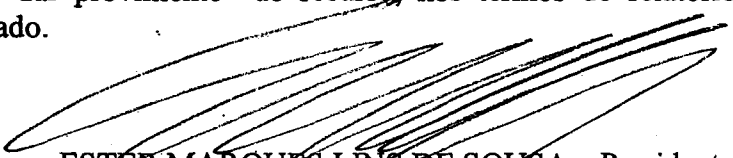
ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

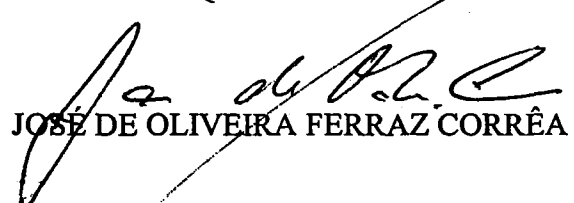
Data do fato gerador: 30/04/1995, 31/07/1995, 31/08/1995, 30/09/1995

CSLL - DECADÊNCIA - LANÇAMENTO DECLARADO NULO POR VÍCIO FORMAL - ART. 173, II, DO CTN

Vício formal é aquele verificado no próprio instrumento de formalização do crédito, e que não está relacionado à realidade representada (declarada) por meio do ato administrativo de lançamento. Essa espécie de vício não diz respeito aos elementos constitutivos da obrigação tributária, ou seja, ao fato gerador, à base de cálculo, ao sujeito passivo, etc. A falta de descrição da matéria tributável e de clareza na tipificação da infração atribuída ao sujeito passivo não configura vício formal. Uma vez afastada a aplicação do art. 173, II, do CTN, o crédito tributário relativo à CSLL dos meses de abril, julho, agosto e setembro de 1995, e lançado em 15/05/2007, encontrava-se, nesta data, fulminado pela decadência, tanto pelo prazo do § 4º do art. 150 do CTN, quanto pelo prazo do art. 173, I, e até mesmo pelo antigo prazo do art. 45 da Lei 8.212/1991, que não é mais aplicado por força da Súmula 8 do STF.

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


ESTER MARQUES LINS DE SOUSA – Presidente.


JOSÉ DE OLIVEIRA FERRAZ CORRÊA – Relator.

EDITADO EM: 04 NOV 2009

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Ester Marques Lins de Sousa (Presidente da Turma), João Francisco Bianco (Vice-Presidente), José de Oliveira Ferraz Corrêa, Leonardo Lobo de Almeida, Nelso Kichel (Suplente) e Edwal Casoni de Paula Fernandes Junior

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário contra decisão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro/RJ I, que considerou procedente o lançamento realizado para a constituição de crédito tributário relativo à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL (fls. 57 a 61), no valor de R\$ 42.631,81, estando incluído nesse montante a multa de ofício de 75% e os juros moratórios.

A autuação decorreu do fato de a contribuinte, em alguns meses do ano-calendário de 1995, ter efetuado compensações indevidas de base de cálculo negativa de períodos anteriores, sem a observância do limite de 30% previsto no art. 58 da Lei 8.981/95 e no art. 16 da Lei 9.065/95.

De acordo com o Termo de Constatação de fls. 53 a 55, esta mesma matéria já havia sido objeto de um lançamento anterior, controlado pelo processo nº 15374.000989/00-18 (que está anexado ao presente), e esse outro lançamento foi declarado nulo pela Delegacia de Julgamento, em razão da inobservância de requisitos essenciais em sua confecção.

Assim, observando o disposto no art. 173, II, do Código Tributário Nacional, teria aquela autoridade julgadora determinado que o lançamento fosse feito em boa e devida forma, o que resultou nessa nova autuação, que ora se examina.

O referido Termo de Constatação também informa que a contribuinte ajuizou Mandado de Segurança preventivo, processo nº 95.0013280-0, pleiteando a compensação integral dos prejuízos fiscais e das bases negativas da CSLL, sem a limitação legal de 30%.

Contudo, o Tribunal Regional Federal da 2ª Região teria exarado decisão, em sede de apelação, denegando a segurança pleiteada pela contribuinte, e o processo judicial estaria aguardando julgamento de Recurso Extraordinário pelo Supremo Tribunal Federal.

Deste modo, e de acordo ainda com a fiscalização, a contribuinte, ao realizar a compensação de base negativa acima do limite permitido, deixou de apurar débitos de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL em alguns meses de 1995.

Como haviam depósitos judiciais que cobriam parcialmente esses débitos, a fiscalização constituiu uma parte deles com exigibilidade suspensa, por meio do processo nº 18471.000339/2007-18, e a parte que estava desacoberta de depósito se encontra no presente processo, lançada com multa de ofício e juros de mora.

Com a instauração da fase contenciosa, por meio da impugnação de fls. 91 a 109, a contribuinte insurgiu-se contra a exigência fiscal, trazendo os seguintes argumentos, conforme descritos na decisão de primeira instância, Acórdão nº 12-15.168, de fls. 202 a 216:

13.1 através do Mandado de Segurança impetrado pretende o reconhecimento do direito de proceder à compensação integral dos prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas acumulados, sem o limite de 30% (trinta por cento) previsto nos artigos 42 e 58 da Lei nº 8.981/1995;

13.2 no curso da ação de Mandado de Segurança, efetuou depósitos judiciais de IRPJ, CSLL e PIS/REPIQUE;

13.3 as autoridades fiscais lançaram no auto de infração os valores de IRPJ já depositados em Juízo, relativos aos períodos de agosto e setembro/1995, salientando-se que o lançamento foi efetuado com suspensão da exigibilidade do crédito em razão de depósito judicial do montante considerado devido;

13.4 a mencionada limitação de 30% introduzida pela Lei nº 8.981/1995 constitui verdadeira afronta aos princípios basilares do Direito Tributário, quais sejam, da anterioridade, da irretroatividade, do direito adquirido, da capacidade contributiva e da isonomia fiscal;

13.5 os conceitos de lucro e renda pressupõem acréscimo patrimonial, que somente pode ser comprovado se do resultado de um exercício forem primeiramente deduzidos os prejuízos apurados em exercícios anteriores;

13.6 no tocante à inconstitucionalidade da limitação referida, cumpre examinar a questão relacionada com a própria validade do ato normativo publicado no Diário Oficial da União de 31/12/1994 (sábado), que somente circulou efetiva e normalmente no dia 02/01/1995;

13.7 é sabido que a publicação da lei é requisito essencial para a sua obrigatoriedade, sendo condição indispensável à sua validade, logo, importa definir se a data a ser considerada como marco inicial da vigência da lei é a constante do Diário Oficial ou aquela em que o mesmo é efetivamente levado a público, pois tal definição esclarecerá se a majoração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL é exigível já a partir de 01/01/1995;

13.8 para que a lei seja conhecida e cumprida, necessário se faz, porém, sua publicação, porquanto o conhecimento da lei pressupõe a circulação efetiva do Diário Oficial, motivo pelo qual conclui-se que a data da publicação da lei deve ser considerada como a data de sua efetiva circulação e não a data constante do veículo oficial utilizado para sua divulgação;

13.9 essa questão já foi analisada pelo Poder Judiciário, tendo ficado decidido na oportunidade que a data da publicação da Lei nº 8.383, de 31 de dezembro de 1991, não foi aquela constante do Diário Oficial em que foi veiculada, mas sim a de sua efetiva circulação, tese adotada igualmente pelo Egrégio Supremo Tribunal Federal;

13.10 o Diário Oficial que trazia a publicação da Medida Provisória nº 812/1994, circulou apenas no dia 02/01/1995, data em que, portanto, a referida norma entrou em vigor, assim, não poderiam as disposições nela contidas alcançar os fatos geradores do IRPJ ocorridos antes de 01/01/1996, nos termos do inciso III, "a" e "b", do artigo 150, da Constituição Federal, que dispõe sobre os princípios da irretroatividade e da anterioridade;

13.11 no que tange à CSLL, ocorre que, por força do artigo 195, § 6º, da Constituição Federal, além das garantias citadas, dever-

se-á observar o prazo de 90 (noventa) dias contados da respectiva publicação, para que entre em vigor a lei que vier a instituí-la ou modificá-la;

13.12 o Supremo Tribunal Federal já decidiu em sessão plenária que a lei que visa instituir ou modificar a CSLL, se não for publicada noventa dias antes do encerramento do ano-base respectivo só abrangerá fatos geradores ocorridos no exercício financeiro seguinte, em homenagem ao princípio da irretroatividade, conforme ocorreu com o artigo 8º da Lei nº 7.689/1988, declarado inconstitucional pelo STF;

13.13 desse modo, tem certeza que ao menos no que diz respeito à inaplicabilidade das restrições impostas pelos artigos 42 e 58 já no exercício financeiro de 1995, terá sua pretensão acolhida face aos princípios da irretroatividade, da anterioridade e do previsto pelo artigo 195, § 6º, da Constituição Federal;

13.14 por não fazer as ressalvas necessárias no sentido de assegurar aos contribuintes a manutenção de seu direito adquirido, a Lei nº 8.981/1995 feriu, de maneira frontal e direta, o princípio da irretroatividade das leis previsto no artigo 5º, XXXVI, da Constituição Federal;

13.15 ao não garantir-lhe o gozo do direito adquirido de compensar integralmente os saldos de prejuízos fiscais e de bases negativas, constituídos em períodos anteriores ao de sua vigência, a Lei nº 8.981/1995 infringiu o princípio da segurança jurídica, porque o direito surgiu no momento em que os mesmos foram apurados, ou seja, na data de levantamento do balanço, entendimento esse mantido, inclusive, pelo Primeiro Conselho de Contribuintes através dos Acórdãos nº 101-92.411, de 12/11/1998, e nº 101-92.605, de 17/03/1999;

13.16 não se trata de mera expectativa de direito, pois à época da promulgação da lei já sabia a interessada a proporção exata do quantum que poderia deduzir do lucro a ser apurado futuramente, significando que esse direito já integrava seu "patrimônio líquido";

13.17 o Primeiro Conselho de Contribuintes já decidiu que as normas aplicáveis à compensação de prejuízos são aquelas vigentes à época de sua constituição (Acórdão nº 101-75.566, de 02/12/1984);

13.18 lei nova não pode retroagir, alcançando fatos que já se consumaram, afetando direitos adquiridos, logo, aceitar a limitação imposta pela Lei nº 8.981/1995 seria o mesmo que reconhecer a retroatividade da lei, fazendo letra morta da garantia constitucional, razão pela qual é flagrante a inconstitucionalidade das limitações por ela impostas ao gozo do direito adquirido;

13.19 por outro lado, sua capacidade contributiva estaria sendo inflada de forma artificial, de modo a provocar maior incidência tributária a recair sobre base de cálculo superavaliada,

decorrente de falso signo de aptidão econômica, por força da desconsideração dos resultados negativos acumulados superiores a 30% previstos na lei, desrespeitando, assim, o disposto no § 1º do artigo 145 da Constituição Federal;

13.20 a limitação quantitativa à compensação dos resultados negativos acumulados importa, na prática, elevação da alíquota e da base de cálculo dos tributos incidentes sobre a renda e o lucro, relativamente aos contribuintes que alternam, sucessivamente, períodos de lucro e prejuízo;

13.21 considerados os princípios da continuidade da empresa e da interpenetração dos períodos-base de apuração de resultados, mostra-se discriminatória a restrição dos artigos 42 e 58 da Lei nº 8.981/1995, porquanto situações análogas com resultados globais idênticos no curso do empreendimento teriam tratamentos tributários diferenciados, visto que pagaria mais imposto sobre a renda ou o lucro aquele contribuinte que alternasse períodos de prejuízo e lucro, sucessivamente, o que fere o princípio da isonomia fiscal;

13.22 em aspectos práticos, os contribuintes que apuram prejuízo vêm a recolher, na proporção da limitação de 30%, mais imposto e contribuição do que aqueles que, nos mesmos montantes, apuram apenas lucros, o que torna o tributo regressivo e discriminatório;

13.23 equivocou-se a Fiscalização ao considerar que os depósitos judiciais efetuados não correspondem ao valor total discutido judicialmente, eis que foram ignorados os depósitos correspondentes aos meses de janeiro, fevereiro, março, junho, julho, agosto e setembro/1995 (fls. 183/189), os quais são, no mínimo, suficientes para suprir a suposta insuficiência;

13.24 a Fiscalização não atentou para a existência de saldo de imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF), equivalente a R\$ 24.655,51, na medida em que utilizou, na apuração do IRPJ supostamente devido, valor muito inferior àquele devido pela interessada;

13.25 esse saldo, conforme se verifica através dos documentos de fls. 191/199, originou-se de aplicações financeiras realizadas no decorrer do ano-calendário de 1995;

13.26 o crédito tributário total, pretensamente devido a título de IRPJ, CSLL e PIS/Repique (R\$ 103.668,68) é bem inferior ao total dos depósitos realizados (R\$ 108.902,48), razão pela qual apresenta demonstrativo com o objetivo de mostrar que os depósitos judiciais efetuados são suficientes para garanti-lo integralmente;

13.27 deve ser salientado que os depósitos realizados em excesso precederam as insuficiências detectadas pela Fiscalização, o que leva à conclusão de que a exigibilidade dos tributos lançados pela Fiscalização sempre esteve suspensa, nos termos do inciso II do art. 151 do CTN;

13.28 os valores depositados, por seu turno, não sofreram qualquer tipo de atualização, porém, caso tivessem sido atualizados o valor indevidamente depositado seria ainda maior;

13.29 desse modo, comprova-se que os valores depositados judicialmente, em conjunto ou não com o saldo credor de IRRF, seriam não só suficientes para suspender a exigibilidade do crédito tributário, mas também para fazer frente ao crédito contido nos autos de infração;

13.30 sabendo-se que sua exigibilidade estava suspensa quando da lavratura do auto de infração, não poderia a Fiscalização ter lançado o principal acrescido de multa e juros de mora, na medida em que nenhum dos depósitos judiciais foi insuficiente ou efetuado em atraso, conforme, inclusive, entendimento do Conselho de Contribuintes (Acórdãos n.ºs 101-93675, de 07/11/2001, 105-14322, de 17/03/2004, 108-07439, de 01/07/2003, e 202-11240, de 08/06/1999);

13.31 no mesmo sentido é o entendimento da Câmara Superior de Recursos Fiscais, mantido através do Acórdão CSRF nº 02-01.095, de 22/01/2002, concluindo-se que, também por esse aspecto, deve ser julgado improcedente o auto de infração;

13.32 sendo flagrante a inconstitucionalidade da limitação contida nos artigos 42 e 58 da Lei nº 8.981/1995, eis que afronta princípios fundamentais insculpidos na Constituição Federal, requer a improcedência integral da ação fiscal ou, subsidiariamente, do lançamento dos juros de mora, até porque os valores supostamente devidos estão com sua exigibilidade suspensa em face dos depósitos judiciais efetuados, nos termos do artigo 151, inciso II, do CTN;

13.33 caso assim não entenda a autoridade julgadora, requer seja determinado que se aguarde a decisão definitiva a ser proferida nos autos do Mandado de Segurança, por meio do qual pleiteia o reconhecimento de seu direito de proceder à compensação integral dos prejuízos fiscais e das bases de cálculo negativas acumulados, sem o limite de 30% previsto nos artigos 42 e 58 da Lei nº 8.981/1995, devendo ser esclarecido que, na hipótese de improcedência da ação mandamental, a conversão dos valores depositados em Juízo extinguirá o suposto crédito lançado pela Fiscalização.

Como mencionado, a DRJ Rio de Janeiro/RJ I considerou procedente o lançamento, expressando suas conclusões com a seguinte ementa:

Normas Gerais de Direito Tributário

Data do fato gerador: 30/04/1995, 31/07/1995, 31/08/1995, 30/09/1995

PRELIMINAR. ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI. INCOMPETÊNCIA DOS ÓRGÃOS ADMINISTRATIVOS.

Falece competência aos órgãos administrativos da Administração Pública para apreciar arguições de inconstitucionalidade e/ou ilegalidade de leis promulgadas pelo Poder Legislativo, atribuição esta privativa do Poder Judiciário.

PRELIMINAR. SOLICITAÇÃO DE SOBRESTAMENTO DO JULGAMENTO. FALTA DE AMPARO LEGAL.

Inexiste norma na legislação tributária e fiscal que disponha sobre o sobrestamento do julgamento de processos administrativos fiscais até o trânsito em julgado de sentença judicial.

CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. ATIVIDADE VINCULADA E OBRIGATÓRIA.

A atividade do lançamento, no que respeita aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, além de privativa do Auditor Fiscal é vinculada e obrigatória, motivo pelo qual impõe-se a constituição do crédito tributário pelo lançamento de ofício, como meio de garantia de eventual cobrança do crédito tributário, ainda que sua exigibilidade esteja suspensa por força de depósitos judiciais efetuados nos autos de ação de Mandado de Segurança.

Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Data do fato gerador: 30/04/1995, 31/07/1995, 31/08/1995, 30/09/1995

LUCRO REAL MENSAL. COMPENSAÇÃO DE BASES DE CÁLCULO NEGATIVAS ACUMULADAS DE PERÍODOS ANTERIORES. LIMITAÇÃO DE 30%. AJUIZAMENTO DE MANDADO DE SEGURANÇA PREVENTIVO. LAVRATURA DE AUTO DE INFRAÇÃO COM O MESMO OBJETO. MÉRITO NÃO CONHECIDO.

O ajuizamento de ação judicial contra a Fazenda Nacional, por qualquer que seja a modalidade processual, com o mesmo objeto, importa em renúncia tácita às instâncias administrativas e desistência de eventual impugnação interposta, operando-se, por conseguinte, o efeito de constituição definitiva do crédito tributário na esfera administrativa.

AÇÃO JUDICIAL PREVENTIVA. INEXISTÊNCIA DE DEPÓSITOS JUDICIAIS. EXIGÊNCIA DE MULTA DE OFÍCIO E JUROS MORATÓRIOS.

Impõe-se o lançamento da contribuição, com acréscimo de multa de ofício e de juros moratórios, se a pessoa jurídica não deposita judicialmente os valores da CSLL posteriormente exigidos em auto de infração. Falece competência aos órgãos administrativos da Administração Pública no sentido de promover alterações, a qualquer título, nas informações constantes das guias de depósito judicial.

IRRF SOBRE APLICAÇÕES FINANCEIRAS. DEDUÇÃO. INAPLICABILIDADE.

Descabe a dedução do IRRF sobre aplicações financeiras realizadas no ano-calendário, se nos autos não fica demonstrado que os rendimentos correspondentes incluem-se dentre aqueles oferecidos à tributação na Declaração de Rendimentos, a título de receitas financeiras.

Lançamento Procedente

Inconformada com essa decisão, da qual tomou ciência em 27/08/2007, a contribuinte apresentou em 17/09/2007 o recurso voluntário de fls. 222 a 246, onde reitera os mesmos argumentos de sua impugnação, conforme descrito nos parágrafos anteriores, acrescentando ainda que:

- não se está a requerer nenhum tipo de compensação tributária, uma vez que não se está diante de pagamentos, mas de depósitos judiciais;

- todos os valores depositados constaram de guias específicas para cada tributo, porém encontram-se em uma única conta bancária;

- a decisão final do mandado de segurança somente poderá acarretar duas consequências: ou a liberação da totalidade dos valores depositados e a conseqüente invalidade dos lançamentos efetuados, ou a conversão em renda da totalidade dos valores depositados e a conseqüente quitação dos valores lançados;

- para comprovar que os rendimentos correspondentes ao IRRF foram oferecidos à tributação, a recorrente traz a Demonstração do Resultado de 1º de janeiro a 31 de dezembro de 1995, além do balancete gerencial, valendo lembrar que a escrita contábil dos contribuintes, quando regular, faz prova em seu favor;

- na remota eventualidade de que essa Câmara não entenda comprovada de plano a suficiência dos valores depositados, bem como do saldo de IRRF, a recorrente requer a baixa dos autos em diligência, para que não reste dúvidas quanto ao alegado;

- apesar de a decisão de primeira instância ter entendido que houve renúncia à esfera administrativa, em razão do referido mandado de segurança, é preciso ressaltar que a verificação da suficiência dos depósitos judiciais, bem como do saldo de IRRF, não é objeto de nenhum processo judicial, devendo ser levada a cabo na esfera administrativa, porque a comprovação da suficiência dos valores depositados deverá, no mínimo, suspender a exigibilidade dos créditos lançados.

Este é o Relatório.

Voto

Conselheiro JOSÉ DE OLIVEIRA FERRAZ CORRÊA, Relator

O recurso é tempestivo e dotado dos pressupostos para a sua admissibilidade. Portanto, dele tomo conhecimento.

Conforme relatado, a controvérsia diz respeito ao limite de 30% (trinta por cento) para a compensação de base de cálculo negativa de CSLL, nos termos do artigo 58 da Lei nº 8.981/1995 e do artigo 16 da Lei nº 9.065/1995, abaixo transcritos.

Lei 8.981/1995

Art. 58. Para efeito de determinação da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, o lucro líquido ajustado poderá ser reduzido por compensação da base de cálculo negativa, apurada em períodos-base anteriores em, no máximo, trinta por cento.

Lei 9.065/1995

Art. 16. A base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, quando negativa, apurada a partir do encerramento do ano-calendário de 1995, poderá ser compensada, cumulativamente com a base de cálculo negativa apurada até 31 de dezembro de 1994, com o resultado do período de apuração ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação da referida contribuição social, determinado em anos-calendário subseqüentes, observado o limite máximo de redução de trinta por cento, previsto no art. 58 da Lei nº 8.981, de 1995.

Restou bastante esclarecido que o mérito da questão principal está a cargo do Poder Judiciário, no Mandado de Segurança nº 95.0013280-0, onde será dada a decisão sobre a obrigatoriedade ou não de se observar o limite de 30% na compensação das bases negativas, e, conseqüentemente, sobre a existência ou não dos débitos de CSLL que foram constituídos em razão de a contribuinte não ter observado esse limite.

Contudo, como bem apontou a recorrente, embora haja a concomitância em relação a essa questão dita principal, caberia a essa instância administrativa analisar o problema da suficiência ou não dos depósitos judiciais, pois sendo estes suficientes, como alega a recorrente, não subsistiriam a multa de ofício e os juros de mora que foram incluídos no lançamento sob exame.

No caso, estaríamos diante da hipótese de lançamento de débitos com exigibilidade suspensa, aliás, como ocorreu com os débitos que estão controlados no processo de nº 18471.000339/2007-18.

O problema em relação aos depósitos ocorre porque a contribuinte pretende que eles sejam considerados em conjunto, ou seja, pelo valor global dos vários tributos nos vários períodos de apuração, conforme planilha à fl. 240, enquanto que a fiscalização levou em conta, para fins de suspensão da exigibilidade, apenas os depósitos referentes à própria CSLL dos períodos autuados.

De acordo com a decisão de primeira instância, a Receita Federal não tem competência para fazer com que valores depositados a maior a título de um tributo sejam alocados a outro tributo, ou para que depósito judicial relativo a fato gerador de um período seja atribuído a outro período, vez que a administração dos depósitos está a cargo do juiz da causa, e a Receita Federal não teria, portanto, qualquer ingerência sobre eles.

Somando-se a esses depósitos, haveria ainda a questão do IRRF, cujos valores não foram considerados pela DRJ, decisão essa que foi adotada em razão de não estar comprovada a tributação dos rendimentos correspondentes a essas retenções, apesar de o lançamento sob exame referir-se à CSLL e não ao IRPJ.

Antes de adentrarmos na análise dessa matéria, porém, há outro problema a ser examinado em relação ao presente lançamento, embora ele não tenha sido argüido pela recorrente.

O fato é que este lançamento, que se deu em 15/05/2007, em substituição ao lançamento de 28/03/2000, destinou-se à constituição de débitos cujos fatos geradores ocorreram em 30/04/1995, 30/07/1995, 31/08/1995 e 30/09/1995.

Como mencionado, esse lançamento anterior, controlado pelo processo nº 15374.000989/00-18, foi declarado nulo pela Delegacia de Julgamento, em razão da inobservância de requisitos essenciais em sua confecção.

E a nova autuação foi realizada, no entendimento da fiscalização, com observância do disposto no art. 173, II, do Código Tributário Nacional, que trata do prazo de decadência quando há anulação por vício formal:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - (...)

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

É de suma importância, então, verificar se o vício do primeiro lançamento configura-se ou não como vício formal, para fins de aplicação do art. 173, II, do CTN.

A Lei nº 4.717/1965 (Lei da Ação Popular), ao tratar da anulação de atos lesivos ao patrimônio público, permite, em seu art. 2º, uma análise comparativa entre os diferentes elementos que compõe o ato administrativo (competência, forma, objeto, motivo e finalidade):

“Art. 2º São nulos os atos lesivos ao patrimônio das entidades mencionadas no artigo anterior, nos casos de:

a) incompetência;

b) vício de forma;

c) ilegalidade do objeto;

d) inexistência dos motivos;



e) desvio de finalidade.

Parágrafo único. Para a conceituação dos casos de nulidade observar-se-ão as seguintes normas:

a) a incompetência fica caracterizada quando o ato não se incluir nas atribuições legais do agente que o praticou;

b) o vício de forma consiste na omissão ou na observância incompleta ou irregular de formalidades indispensáveis à existência ou seriedade do ato;

c) a ilegalidade do objeto ocorre quando o resultado do ato importa em violação de lei, regulamento ou outro ato normativo;

d) a inexistência dos motivos se verifica quando a matéria de fato ou de direito, em que se fundamenta o ato, é materialmente inexistente ou juridicamente inadequada ao resultado obtido;

e) o desvio de finalidade se verifica quando o agente pratica o ato visando a fim diverso daquele previsto, explícita ou implicitamente, na regra de competência." (grifos acrescidos)

Pela enumeração dos elementos que compõe o ato administrativo, já se pode visualizar o que se distingue da forma, ou seja, o que não deve ser confundido com o aspecto formal do ato (a competência, o objeto, o motivo e a finalidade).

No contexto do ato administrativo de lançamento, vício formal é aquele verificado no próprio instrumento de formalização do crédito, e que não está relacionado à realidade representada (declarada) por meio deste ato.

O vício formal, portanto, não pode estar relacionado aos elementos constitutivos da obrigação tributária, ou seja, não pode referir-se ao fato gerador, à base de cálculo, ao sujeito passivo, etc.

O vício a que se refere o artigo 173, II, do CTN abrange, por exemplo, a ausência de indicação de local, data e hora da lavratura do lançamento, a falta de assinatura do autuante, ou a falta da indicação de seu cargo ou função, ou ainda de seu número de matrícula, todos eles configurando elementos formais obrigatórios para a lavratura de auto de infração, conforme art. 10 do Decreto nº 70.235/1972.

Nesse passo, e retomando o caso concreto, registro que a anulação do primeiro lançamento, conforme Acórdão DRJ/RJ I nº 6.023/2004, proferido nos autos do processo nº 15374.000989/00-18 (fls. 177 a 189), traz os seguintes fundamentos:

8. Exige-se da interessada nestes autos, o recolhimento da CSLL pelo suposto cometimento da seguinte infração, assim descrita pelo fiscal autuante: "Falta de recolhimento da Contribuição Social sobre o Lucro. Falta de pagamento integral e/ou pagamento a menor através de depósito judicial da Contribuição Social s/ Lucro Líquido."

9. O auto de infração, no entanto, contém sérias deficiências, a meu juízo, insanáveis, que o tornam insubsistente, pelas razões a seguir aduzidas.

10. Inicialmente, verifico que a falta de clareza na descrição dos fatos é evidente. No sentido de obter os esclarecimentos

necessários com vistas ao conhecimento da matéria a ser apreciada, passei à análise dos elementos constantes dos autos, através do qual pude constatar, então, que o presente feito resulta de revisão interna da declaração de rendimentos do IRPJ/1996, efetuada pela Malha Fazenda, consubstanciada no Relatório de fls. 44/45.

11. Por outro lado, somente a partir da leitura da impugnação interposta pela interessada consegue-se compreender os reais motivos que levaram o fiscal autuante a lavrar o auto de infração sob exame e que ensejaram o presente contencioso. Assim, tratam os autos, na realidade, de compensação indevida de base de cálculo negativa da CSLL, por inobservância do limite de 30% (trinta por cento) previsto na legislação que rege a matéria (Lei nº 8.981/1995, art. 58).

(...)

15. Por outro lado, o fundamento legal em que se baseou o autuante para caracterizar a infração é o seguinte: arts. 856 e 889, incisos I e IV, do RIR/1994; arts. 56 - § 4º e 97, da Lei nº 8.981/1995; art. 1º da Lei nº 9.065/1995, cujos textos transcrevo a seguir:

(...)

17. Assim, além das deficiências mencionadas anteriormente, mais uma se apresenta, qual seja, os dispositivos legais ora transcritos, que fundamentam o auto de infração, não guardam qualquer relação com a descrição dos fatos.

18. Todavia, a maior deficiência do auto de infração decorre, a meu ver, da não verificação por parte do fiscal autuante da efetiva ocorrência do fato gerador da obrigação tributária.

19. Isto porque, o depósito judicial a menor da Contribuição Social sobre o Lucro não se constitui em infração a qualquer dispositivo da legislação fiscal em vigor. A irregularidade cometida pela interessada que, efetivamente, constituiu fato gerador da contribuição em questão, e que deixou de ser descrita no auto de infração, seria aquela decorrente de compensação indevida de base de cálculo negativa, por inobservância do limite de 30%, previsto no art. 58 da Lei nº 8.981/1995.

20. Desse modo, concluo que o fiscal autuante não apurou, nestes autos, a ocorrência do fato gerador da Contribuição Social, tarefa que o Código Tributário Nacional lhe atribui competência privativa, de conformidade com o art. 142, in verbis:

(...)

22. A comprovação da tipicidade, que se caracteriza pela estreita correlação entre o fato e a hipótese em abstrato descrita

na norma legal, sendo requisito essencial à demonstração do ilícito, não restou, portanto, caracterizada nestes autos.

23. Em decorrência, voto pela nulidade do lançamento, por ausência de comprovação, no auto de infração, da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, devendo novo auto ser lavrado em boa e devida forma.

Está bem evidente que o problema do primeiro lançamento não pode ser caracterizado como vício formal, posto que ele diz respeito à descrição da própria matéria tributável, bem como à tipificação da infração atribuída ao sujeito passivo. Com efeito, esse vício em muito ultrapassa os aspectos formais do ato de lançamento.

Sendo assim, resta prejudica a aplicação do art. 173, II, do CTN.

E, deste modo, por qualquer dos outros prazos de decadência, seja o previsto no § 4º do art. 150, ou no art. 173, I, do CTN, ou até mesmo o do art. 45 da Lei 8.212/1991, já afastado do mundo jurídico por força da Súmula 8 do STF, constata-se que o direito de lançar os débitos dos meses de 1995 (abril, julho, agosto e setembro) já se encontrava desde há muito tempo fulminado pela decadência, quando se deu o lançamento sob exame, em 15/05/2007.

Diante do exposto, voto no sentido de reconhecer de ofício a decadência, para cancelar a exigência fiscal constante deste processo.


JOSÉ DE OLIVEIRA FERRAZ CORRÊA