



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19675.000577/2007-91
Recurso De Ofício
Acórdão nº 1201-005.378 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 21 de outubro de 2021
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado BRANCALHAO TRANSPORTES LTDA

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2002, 2003

RECURSO DE OFÍCIO. NULIDADE MATERIAL DO LANÇAMENTO RECONHECIDA PELA INSTÂNCIA DE PISO. ERRO DE METODOLOGIA DO LEVANTAMENTO FISCAL QUE APURA CRÉDITO BASEADO EM REGIME TRIBUTÁRIO DIVERSO DA OPÇÃO DO SUJEITO PASSIVO.

É materialmente nulo o lançamento baseado em levantamento fiscal que apura o crédito tributário com base em parâmetros de regime tributário diverso daquele optado pelo contribuinte, evidenciando-se erro de metodologia na composição da base de cálculo e indicação de alíquotas do lançamento.

A validade do lançamento está condicionada à realização de atos administrativos pautados no cumprimento de regras jurídicas, não se admitindo que a administração tributária pretenda convalidar erros que colidam com o regular atendimento aos princípios da legalidade e estrita tipicidade.

Não é dado ao julgador corrigir lançamento tributário mal feito, inadmitindo-se validar auto de infração claramente maculado pela pecha de vício material que decorra de inadequada composição da base de cálculo e equivocada indicação de alíquota.

O erro de metodologia do levantamento fiscal macula integralmente o lançamento do crédito tributário em seu aspecto elementar, verdadeiramente substancial, tratando-se de vício insanável do qual resulta nulidade material do auto de infração. Se, por um lado, é verdade que não há nulidade sem prejuízo (“*pas de nullité sans grief*”), por outro, só não há prejuízo quando se pretende convalidar erros instrumentais simples, desde que seja dado ao contribuinte exercitar sua defesa plenamente e condicionado ao fato de que o equívoco procedimental não gere embaraço ao devido processo legal.

Não se negocia com a ilegalidade. Não se convalida erro materialmente insanável. Não se extraem efeitos jurídicos válidos de ato administrativo nulo.

A imprestabilidade de atos administrativos de matriz tributária decorre da ausência de comprovação fenomênica dos elementos essenciais da hipótese normativa, de inadequada indicação da matéria tributável que subjaz à respectiva pretensão fazendária, do incorreto cômputo do quanto devido, e/ou

da errônea atribuição de sujeição obrigacional passiva e ativa dos titulares de direitos e obrigações. Quaisquer dessas pechas destrói o lançamento e o torna inservível aos fins a que se destina, por ausência de legalidade que justifique validá-lo.

É dever do julgador administrativo tributário desconstituir o lançamento que seja praticado com inadequação da apuração dos elementos essenciais à constituição do crédito tributário, representados nos respectivos critérios material, temporal, espacial, quantitativo e pessoal da norma jurídica tributária, sem os quais se deve reconhecer a nulidade material ou improcedência dos autos de infração que desatendam a previsão legal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Neudson Cavalcante Albuquerque - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Fredy José Gomes de Albuquerque - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Efigenio de Freitas Junior, Jeferson Teodorovicz, Wilson Kazumi Nakayama, Fredy José Gomes de Albuquerque, Sérgio Magalhães Lima, Viviani Aparecida Bacchmi, Bárbara Santos Guedes (suplente convocado(a)), Neudson Cavalcante Albuquerque (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso de Ofício manejado em face do acórdão da DRJ que julgou nulo autos de infração de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, decorrentes de ação fiscal que identificou a pretensa omissão de receitas, apurada pela sistemática do lucro presumido, referente aos anos de 2002 e 2003.

A impugnação do contribuinte apontou equívocos no levantamento fiscal e juntou documentos para comprovar o recolhimento dos tributos devidos no período, notadamente porque era optante pelo Simples e a fiscalização considerou regime tributário diverso (lucro presumido). Transcreve-se parte do relatório da decisão da DRJ, para complementação dos argumentos trazidos pelo então impugnante:

3.1. No exercício de sua atividade de transporte de cargas, a impugnante recebe valores relativos aos pagamentos pelas cargas que transporte, valores estes que são repassados aos respectivos fornecedores. Os recursos repassados não representam renda auferida. A

impugnante apresenta planilha junto de seu recurso, elaborada, segundo alega, de acordo com os extratos bancários anexados aos autos, planilhas estas que, afirma, permitem a identificação de todos os depósitos efetivados em suas contas-correntes. Por diversas vezes, foram efetuadas transferências de valores entre as diversas contas-correntes da impugnante, fato este comprovado mediante a análise dos microfilmes de alguns dos cheques utilizados para fazer circular os recursos entre suas contas, bem como pelos extratos bancários. Estas transferências não foram excluídas na lavratura dos autos de infração. As incongruências apontadas pela autoridade autuante entre os valores depositados e a receita declarada decorrem do fato de que foram observadas as datas das notas fiscais de transporte e não as do efetivo recebimento, não obstante o total anual das receitas seja maior que o total dos depósitos. Deve-se considerar, ademais, que, a despeito da apresentação, por mera falha contábil, de declaração pelo Simples após sua exclusão do sistema e da declaração do valor do lucro em vez da receita bruta, a movimentação financeira foi devidamente registrada no Livro Caixa, conforme reconhece a própria autoridade autuante. Tal fato demonstra que não houve intenção de burlar o Fisco e que as irregularidades se resumem a declarações inexatas, mas não a omissão de rendimentos. A impugnante afirma que apresenta, por amostragem, os documentos comprobatórios de suas alegações e que se dispõe a apresentar outros que, excepcionalmente, deixou de apresentar em razão do grande volume.

3.2. É descabida a aplicação, na hipótese dos autos, da presunção de omissão de receitas prevista no art. 42 da Lei 9.430/96, pois foram apresentadas as provas das origens dos valores depositados junto a instituições financeiras. Tendo em vista que a impugnante atendeu às intimações da autoridade autuante, esta, por dever de ofício, deveria intimar as fontes pagadores informadas e que constam dos cheques depositados, requisitando informações para confirmar a origem dos depósitos que constam das contas-correntes, de modo a segregar os valores pagos a título de frete daqueles pagos pelo fornecimento da madeira. Assim determina o princípio segundo o qual o ônus da prova cabe a quem acusa. A presunção prevista no art. 42 da Lei 9.430/96 é relativa. Não é dado à autoridade administrativa discriminar quais documentos podem ou não ser aceitos para comprovar a origem dos recursos depositados, já que a lei não contempla esta discriminação. Requer a impugnante a realização de perícia, com o fim de apurar os valores relativos a repasses a fornecedores e a transferência entre as contas-correntes. Designa, como assistente técnico, o Sr. João Meira Neto (CRC 1 SP117865-0).

3.3. A impugnante não tem capacidade contributiva para fazer frente aos créditos tributários lançados, conforme comprovam as declarações relativas aos anos-calendário 2006 e 2007. Não houve acréscimo considerável em seu patrimônio.

3.4. A existência de depósitos bancários e apenas indício de renda, devendo a autoridade administrativa aquilatar o efetivo acréscimo patrimonial e a renda consumida pelo contribuinte. Tais verificações não foram realizadas pela autoridade autuante. O imposto de renda só pode ser exigido quando houver acréscimo patrimonial, fato este que não é demonstrado pela simples constatação da existência de depósitos bancários. A jurisprudência repele as exigências fundadas apenas em depósitos bancários, conforme se observa pela Súmula n.º 182 do TFR.

3.5. A exigência de juros moratórios em matéria tributária com base na taxa Selic é inconstitucional por violar os princípios da legalidade, da anterioridade e da indelegabilidade da competência tributária.

3.6. Por fim, pede a impugnante que seja cancelada a exigência. Requer, ademais, a conversão do julgamento em diligência (perícia), com o fim de analisar a documentação probante já apresentada, bem como para coletar outros elementos necessários à comprovação das origens e destinações dos recursos financeiros que transitaram nas contas correntes.

A instância de piso anulou os autos de infração, porquanto o contribuinte ser optante do Simples Nacional, tendo sido excluído do regime especial somente no ano de 2007 (5 anos após o período da suposta infração). Não obstante, segundo registrado na decisão da DRJ, *“Todos esses elementos conduzem à conclusão de que equivocou-se a autoridade autuante ao apurar o IRPJ dos anos de 2002 e 2003 pelo lucro presumido, fato este que ocasionou, como consequência, equívocos também na apuração da CSLL, do PIS e da COFINS. Com efeito, o contribuinte só optou de maneira eficaz pela exclusão do Simples em 02/01/2007, opção esta com efeitos para o ano de 2007. Anteriormente, havia optado pela exclusão em 26/07/2005, com efeitos a partir de 2006, mas desfez tempestivamente esta exclusão em 29/12/2005, de modo que permaneceu no sistema”*.

Assim, a DRJ anulou os lançamentos, porquanto o levantamento fiscal ter utilizado metodologia de apuração relacionada ao lucro presumido, quando o contribuinte era optante do Simples. Concluiu que, *“Nos termos da lei o contribuinte sempre esteve submetido ao Simples, de modo que deveria haver cumprido as obrigações principal e acessória consoante a legislação aplicável a essa sistemática de apuração dos tributos. Assim se portou para a maior parte dos fatos geradores, inclusive durante os anos de 2002 e 2003. Cometeu, como mencionado, alguns equívocos pontuais, como a apresentação de declaração pelo lucro presumido para o ano-calendário de 2001 e a realização de alguns recolhimentos de IRPJ e de CSLL segundo o lucro presumido. Isso, contudo, não autoriza a aplicação desta sistemática de apuração dos tributos para os anos de 2002 e 2003, tal como feito pela autoridade autuante”*.

Diante da decisão contrária à Fazenda Pública, a DRJ recorreu ofício ao CARF, para reexame necessário da matéria.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Fredy José Gomes de Albuquerque, Relator.

Não há razões para modificar a decisão de piso, considerando que a administração tributária equivocou-se em realizar levantamento fiscal baseado em regime do lucro presumido em período onde o contribuinte era optante do Simples Nacional.

Houve evidente erro de metodologia na composição da base de cálculo e nas alíquotas do lançamento, ensejando verdadeira nulidade material de todas as autuações.

Autorizado pelo § 1º do art. 57 do RICARF, considerando que não há novas razões de mérito apresentadas pelas partes, transcrevo parte do acórdão recorrido e a incorporo como razão de decidir deste voto, a saber:

5. Esclarece a autoridade autuante (fls. 662-665) que o contribuinte optou, em 10/08/1998, pelo Simples e que, a partir de 01/01/2001, promoveu espontaneamente sua exclusão do sistema, apresentando DIPJ com base no lucro presumido. Porém, relativamente aos anos-calendário 2002 e 2003, apresentou indevidamente declarações pelo Simples, promovendo posteriormente a apresentação de declarações pelo lucro presumido. Intimado a esclarecer

tais inconsistências, o contribuinte informou que, não havendo recebido deferimento de seu pedido de exclusão do Simples, voltou a apresentar declaração no modelo simplificado, até que houvesse manifestação da SRF para voltar a apresentar declaração pelo lucro presumido. A ciência da exclusão, porém, só ocorreu por intermédio da fiscalização, razão pela qual apresentou em 2006 declaração pelo lucro presumido. A exclusão do Simples consta de relatório do sistema CNPJ, emitido em 31/10/2005 (fl. 656). Concluiu a autoridade autuante que o contribuinte equivocou-se ao apresentar declarações pelo Simples. As mencionadas declarações pelo lucro presumido foram apresentadas por ocasião da opção do contribuinte pelo PAEX. Ocorre que, quando de sua apresentação, a ação fiscal já estava em curso, de modo que os valores declarados não foram deduzidos dos valores incluídos nos autos de infração que resultaram da fiscalização. Ademais, foi aplicada multa de ofício sobre a totalidade dos tributos apurados.

5.1. No curso da ação fiscal, o contribuinte, inquirido acerca das razões que o levaram a apresentar declarações pelo Simples para os anos-calendário de 2002 e 2003, informou à autoridade autuante (fl. 585) que "foram entregues por engano declarações do Simples, porque não havia recebido resposta da exclusão".

5.2. Ocorre que as consultas aos sistemas informatizados da SRF (fls. 933-958) não dão conta da referida exclusão do Simples.

5.3. Com efeito, o contribuinte, antes do início da ação fiscal, havia apresentado declarações pelo Simples para os anos-calendário de 1999, 2000, 2002, 2003, 2004, 2005 e 2006. Apenas para o ano-calendário 2001 foi apresentada declaração pelo lucro presumido. Ressalte-se que nesta declaração não foi indicado qualquer valor a título de receita (fls. 955-958). As declarações pelo lucro presumido relativas aos anos de 2002, 2003, 2004 e 2005 foram apresentadas apenas em 15/09/2006, vale dizer, quando a ação fiscal já estava em curso.

5.4. Deve-se esclarecer, ademais, que há, no período de 01/01/2001 a 31/12/2003, apenas cinco recolhimentos de IRPJ pelo lucro presumido, com as seguintes datas de vencimento indicadas nos DARF's: 31/08/2001, 28/03/2002, 30/04/2002, 28/06/2002 e 31/07/2002. Para a CSLL foram efetuados apenas quatro recolhimentos no período mencionado, com as seguintes datas de vencimento: 31/08/2001, 28/03/2002, 30/04/2002 e 31/07/2002. Finalmente, não há, para o período referido, qualquer recolhimento isolado a título de PIS e COFINS. Por outro lado, verifica-se (fls. 941-950) que o contribuinte efetuou diversos recolhimentos do Simples para a maior parte dos meses dos anos de 2002 a 2006. Especificamente quanto ao ano de 2002, recolheu DARF-SIMPLES para os meses de agosto a novembro, e, no ano de 2003, recolheu DARF-SIMPLES para todos os meses.

5.5. Constata-se, ademais, que não foi editado ato declaratório de exclusão do Simples (fl. 940). Mais que isso, constata-se que o contribuinte jamais havia optado pela exclusão do Simples para os anos de 2002 e 2003. Às fls. 935-937 resta evidenciado que o contribuinte optou pelo Simples em 10/08/1998 e alterou sua FCPJ com o fim de sair do sistema apenas em 26/07/2005. Esta é a razão pela qual consta do extrato (fl. 656), colhido pela autoridade autuante em 31/10/2005, que a exclusão do Simples se daria em 01/10/2006. Deveras, nos termos do art. 15, I, da Lei 9.317/96, a exclusão do Simples por opção do contribuinte surte efeito a partir do ano-calendário subsequente. Porém, em 29/12/2005, ou seja, antes mesmo do fim do ano-calendário, o contribuinte alterou novamente a FCPJ, fazendo novamente a opção pelo Simples. Esta opção, nos termos do art. 8º, § 2º da Lei 9.317/96, gera efeitos a partir do ano-calendário subsequente. Portanto, o contribuinte seguiu enquadrado no Simples durante o ano de 2006. Finalmente, em 02/01/2007 o contribuinte alterou novamente a FCPJ, optando pela exclusão do Simples, exclusão essa que gera efeitos a partir de 01/01/2007, já que efetuada dentro do primeiro mês do respectivo ano-calendário.

5.6. Em síntese, conclui-se pelas alterações na FCPJ que o contribuinte optou pela exclusão do Simples apenas a partir do ano de 2007.

5.7. Quanto às normas que regulam a exclusão do Simples, veja-se o que dispõe a Lei 9.317/96:

(...)

5.8. Todos esses elementos conduzem à conclusão de que equivocou-se a autoridade autuante ao apurar o IRPJ dos anos de 2002 e 2003 pelo lucro presumido, fato este que ocasionou, como consequência, equívocos também na apuração da CSLL, do PIS e da COFINS. Com efeito, o contribuinte só optou de maneira eficaz pela exclusão do Simples em 02/01/2007, opção esta com efeitos para o ano de 2007. Anteriormente, havia optado pela exclusão em 26/07/2005, com efeitos a partir de 2006, mas desfez tempestivamente esta exclusão em 29/12/2005, de modo que permaneceu no sistema.

5.9. Ressalte-se que a apresentação de declaração pelo lucro presumido para o ano-calendário de 2001 não significa opção pela exclusão do Simples. O art. 13, § 1º, da Lei 9.317/96 é expresso ao determinar que a exclusão é formalizada mediante alteração cadastral. Ademais, na declaração pelo lucro presumido apresentada para o ano de 2001 não consta qualquer receita declarada. Acresça-se que não há congruência ou proporcionalidade no entendimento de que a apresentação da declaração pelo lucro presumido em 2001 teve o condão de manifestar a opção do contribuinte de ser excluído do Simples e a apresentação da declaração pelo Simples para os anos de 2002 e 2003 não teve o condão de manifestar sua opção pelo retorno ao sistema. Além disso, o contribuinte efetuou recolhimentos ocasionais do IRPJ e da CSLL apurados pelo lucro presumido no ano de 2002, mas efetuou também recolhimentos pelo Simples para este ano e, para o ano de 2003, só constam recolhimentos pelo Simples.

5.10. Como se vê, sob qualquer dos ângulos de análise possíveis, não há como concluir que o contribuinte estava submetido ao lucro presumido nos anos de 2002 e 2003. Tampouco a manifestação do contribuinte (fl. 585), no curso da ação fiscal, no sentido de que "foram entregues por engano declarações do Simples, porque não havia recebido resposta da exclusão" pode ser tomada como critério de decisão acerca do regime de apuração dos tributos a ser empregado. A opção pelo Simples ou pelo lucro presumido não é feita após a ocorrência dos fatos geradores. Não é isso que determina a legislação, conforme já ressaltado.

5.11. Na hipótese *dos* autos o contribuinte, em 10/08/1998, optou, pela forma prescrita em lei, pelo Simples, e sua exclusão, também pela forma prescrita em lei, só ocorreu a partir do ano de 2007. Não há como negar que a declaração pelo lucro presumido apresentada para o ano-calendário 2001 e os DARF's eventuais de IRPJ e CSLL recolhidos pelo lucro presumido representam equívocos do contribuinte no cumprimento das obrigações principal e acessória. Nos termos da lei o contribuinte sempre esteve submetido ao Simples, de modo que deveria haver cumprido as obrigações principal e acessória consoante a legislação aplicável a essa sistemática de apuração dos tributos. Assim se portou para a maior parte dos fatos geradores, inclusive durante os anos de 2002 e 2003. Cometeu, como mencionado, alguns equívocos pontuais, como a apresentação de declaração pelo lucro presumido para o ano-calendário de 2001 e a realização de alguns recolhimentos de IRPJ e de CSLL segundo o lucro presumido. Isso, contudo, não autoriza a aplicação desta sistemática de apuração dos tributos para os anos de 2002 e 2003, tal como feito pela autoridade autuante.

6. Em face do exposto, VOTO pela nulidade do lançamento, por equívoco na respectiva base legal, já que o contribuinte estava enquadrado no Simples nos anos de 2002 e 2003.

Destaque-se que o lançamento tributário é um ato administrativo vinculado, parametrizado em requisitos legais, que exigem a desconstituição do ato equivocadamente realizado. O dever de controle da legalidade do ato administrativo impõe ao fisco e aos órgãos

juízes a revisão de lançamentos que não preencham os requisitos de constituição regular do crédito tributário.

Outrossim, ao realizar ato administrativo, inclusive o lançamento de tributo, a autoridade não apenas aplica a lei, mas cumpre a “*função de concretizar e de estabilizar as relações jurídicas entre o Estado e o cidadão particular*”, conforme leciona Hartmut Maurer¹, pois deles nascem pretensões jurídicas presumivelmente válidas que exigem o atendimento da legalidade, eficiência e expectativa de confiança decorrentes do Estado de Direito.

Por isso mesmo, o lançamento assume um caráter definitivo, conforme previsão do art. 145 do CTN, porquanto vinculado e parametrizado pelas exigências legais, mas nunca irrevogável. Havendo a comprovação de que a autoridade administrativa cometeu erro de fato ao lançar o crédito tributário, é dever dela mesma desconstituir o respectivo ato administrativo que se baseou em premissa fática equivocada e fora constatado posteriormente pelo agente do Estado. Não o fazendo, cabe às instâncias de julgamento corrigirem a rota equivocada.

Destaque-se – e aqui é sempre importante destacar – que não se admite Revisão de Lançamento por erro de direito, assim entendido aquele que pretenda alterar o lançamento por modificação de critério jurídico que motivou a realização do ato administrativo. É dizer: a revisibilidade de lançamento é oponível unicamente diante do cotejo de circunstâncias materiais, jamais alteração de critérios interpretativos, não sendo lícito que a autoridade lançadora tenha determinado entendimento sobre eventual controvérsia jurídica e, após o lançamento, pretenda alterá-lo para modificar sua interpretação.

Aliás, o próprio CTN disciplina que “*a modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução*” (art. 146).

Registre-se, por fim, que a Lei n.º 9.784/99, ao regular o processo administrativo no âmbito da administração pública federal, expressamente determina o dever revisão de processos administrativos que resultem em sanções, “*quando surgirem fatos novos ou circunstâncias relevantes suscetíveis de justificar a inadequação da sanção aplicada*” (art. 65), aplicando-se também nos casos de inadequação de lançamentos por ausência de materialidade do fato gerador, não sendo lícito, a meu juízo, que de tal revisão resulte agravamento do lançamento originário, mercê da expressa vedação do parágrafo único do citado artigo.

A validade do lançamento está condicionada à realização de atos administrativos pautados no cumprimento de regras jurídicas, não se admitindo que a administração tributária pretenda convalidar erros que colidam com o regular atendimento aos princípios da legalidade e estrita tipicidade.

Não se valida ato administrativo eivado da pecha de nulidade que decorra de erro de metodologia do levantamento fiscal, por expressa violação à regularidade do lançamento

¹ MAURER, Hartmut: CONTRIBUTOS PARA O DIREITO DO ESTADO. HECK, Luís Afonso (Tradução). Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007, p. 108. Cf. MELIS, Giuseppe. L'Interpretazione nel diritto tributario. Padova: CEDAM, 2003. p. 514. GARCÍA NOVOA, César. El principio de seguridad jurídica en materia tributaria, Madrid: Marcial Pons, 2000, p. 77.

prevista no art. 142 do Código Tributário Nacional, além de representar inadequação procedimental que fulmina o dever de correta constituição do crédito tributário.

Não é dado ao julgador corrigir lançamento tributário mal feito, inadmitindo-se validar auto de infração claramente maculado pela pecha de vício material que decorra de inadequada composição da base de cálculo e equivocada indicação de alíquota.

Vê-se dos autos elementos de fato que evidenciam os equívocos perpetrados pela administração tributária ao pretender lançar crédito tributário pautado em erro insanável.

Mais vale desconstituir lançamentos tributários mal conduzidos a admitir o descumprimento da lei!

Outrossim, registre-se que o erro na apuração macula integralmente o lançamento do crédito tributário em seu aspecto elementar, verdadeiramente substancial, tratando-se de vício insanável do qual resulta nulidade material do auto de infração. Não se está diante de erro procedimental de natureza sanável, do qual hipoteticamente não resultaria qualquer espécie de cerceamento ou vilipêndio à defesa. Não é o que se vê do caso em análise.

Se, por um lado, é verdade que não há nulidade sem prejuízo (*“pas de nullité sans grief”*), por outro, só não há prejuízo quando se pretende convalidar erros instrumentais simples, desde que seja dado ao contribuinte exercitar sua defesa plenamente e condicionado ao fato de que o equívoco procedimental não gere embaraço ao devido processo legal. Com efeito, os instrumentos procedimentais não são um fim em si mesmos, por isso se admite que equívocos formais sejam corrigidos se a matéria que subjaz à forma seja alcançada.

Não obstante, o erro de lançamento oriundo de inadequação da metodologia de apuração não representa equívoco procedimental, mas consubstancia verdadeira ilegalidade na constituição do crédito tributário, maculando toda a autuação, viciando a relação jurídica que dela resulte e desconstruindo os parâmetros da lei que a elevam ao mesmo patamar de relevância dos demais elementos essenciais à sua formação.

Não se negocia com a ilegalidade. Não se convalida erro materialmente insanável. Não se extraem efeitos jurídicos válidos de ato administrativo nulo.

Registre-se que não se defende aqui a aplicação de formalismo exagerado no âmbito do processo administrativo tributário, pois esta Relatoria tem o firme entendimento de que o julgador deve admitir a construção de solução jurídica que permita alcançar a verdade material, mediante critérios e instrumentos de moderação, seja para impedir a desconstituição desnecessária de créditos tributários cuja validade seja atestável, seja para garantir o livre exercício do direito de defesa. O formalismo moderado dá sentido finalístico à verdade material que subjaz à atividade de julgamento, e, no dizer de Celso Antônio Bandeira de Mello, evita *“que a parte aceite como verdadeiro algo que não o é, ou que negue a veracidade do que é, pois no procedimento administrativo, independentemente do que haja sido aportado aos autos pela parte, ou pelas partes, a Administração deve sempre buscar a verdade substancial”* (MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*, 9ª ed., São Paulo: Malheiros, 1997, p. 322/323).

Por outro lado, a busca da verdade material, além de ser direito do contribuinte, representa uma exigência procedimental, a ser observada pela autoridade lançadora e pelos julgadores no âmbito do processo administrativo tributário, a ela condicionada a regularidade da constituição do crédito tributário e os atributos de certeza, liquidez e exigibilidade que justificam os privilégios e garantias dele decorrentes.

Mas nada disso autoriza convalidar ato administrativo materialmente nulo, oriundo de inadequada metodologia do levantamento fiscal.

Leandro Paulsen tem razão ao afirmar que *“não há requisitos de forma que impliquem nulidade de modo automático e objetivo. A nulidade não decorre propriamente do descumprimento do requisito formal, mas dos seus efeitos comprometedores do direito de defesa assegurado constitucionalmente ao contribuinte já por força do art. 5º, LV, da Constituição Federal. Isso porque as formalidades se justificam como garantidoras da defesa do contribuinte; não são um fim, em si mesmas, mas um instrumento para assegurar o exercício da ampla defesa. Alegada eventual irregularidade, cabe, à autoridade administrativa ou judicial verificar, pois, se tal implicou efetivo prejuízo à defesa do contribuinte. Daí falar-se do princípio da informalidade do processo administrativo”*².

Penso que o erro apontado macula diretamente um dos elementos obrigatórios de constituição de crédito tributário a que alude o art. 142 do CTN, tal como expressamente conclui a própria administração tributária na Solução de Consulta Interna COSIT n.º 8/2013, em que consigna que *“o erro na interpretação da regra-matriz de incidência no que concerne ao sujeito passivo da obrigação tributária (o que inclui tanto o contribuinte como o responsável tributário) gera um lançamento nulo por vício material, não se aplicando a regra especial de contagem do prazo decadencial do art. 173, II, do CTN”*.

A imprestabilidade de atos administrativos de matriz tributária decorre da ausência de comprovação fenomênica dos elementos essenciais da hipótese normativa, de inadequada indicação da matéria tributável que subjaz à respectiva pretensão fazendária, do incorreto cômputo do quanto devido, e/ou da errônea atribuição de sujeição obrigacional passiva e ativa dos titulares de direitos e obrigações. Quaisquer dessas pechas destrói o lançamento e o torna inservível aos fins a que se destina, por ausência de legalidade que justifique validá-lo.

É dever do julgador administrativo tributário, ao exercer a função jurisdicional³ que lhe compete, desconstituir o lançamento que seja praticado com inadequação da apuração dos elementos essenciais à constituição do crédito tributário, representados nos respectivos *critérios material, temporal, espacial, quantitativo e pessoal* da norma jurídica tributária, sem os quais se deve reconhecer a nulidade material ou improcedência dos autos de infração que desatendam a previsão legal.

² PAULSEN, Leandro. CONSTITUIÇÃO E CÓDIGO TRIBUTÁRIO À LUZ DA DOCTRINA E DA JURISPRUDÊNCIA. 13ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011.

³ Conforme notável obra da Conselheira Maysa de Sá Pittondo Deligne, objeto de sua tese de doutoramento junto à Universidade de São Paulo, ao lecionar que: "reconhece-se que os julgadores administrativos tributários exercem função jurisdicional, tendo competência para dizer o direito aplicável ao caso concreto, com a interpretação estatal dos textos normativos diante de uma lide. Portanto, os julgadores administrativos podem resolver litígios instaurados a partir de um ato administrativo tributário" (DELIGNE, Maysa de Sá Pittondo. EFEITOS DAS DECISÕES NO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO. Belo Horizonte: Forum, 2021, p. 43).

Com efeito, seja no antecedente da norma (precisão hipotética de materialidade, espacialidade e temporalidade), seja no conseqüente de sua aplicação (sujeição passiva, sujeição ativa e quantificação), tem-se como condição à regularidade do lançamento a correta indicação de todos esses elementos, uma vez que, *“na identificação do fato jurídico, a tipicidade compreende, pois, todos os elementos do conceito da hipótese: materialidade, temporalidade e espacialidade, bem como do conceito do conseqüente, isolados mediante criteriosa seleção das propriedades necessárias e suficientes à sua qualificação”*⁴.

A decisão de piso não merece retoques, em face dos equívocos perpetrados no levantamento fiscal realizado.

DISPOSITIVO

Ante o exposto, nego provimento ao Recurso de Ofício.

(documento assinado digitalmente)

Fredy José Gomes de Albuquerque

⁴ TÔRRES, Heleno. DIREITO TRIBUTÁRIO E DIREITO PRIVADO: AUTONOMIA PRIVADA, SIMULAÇÃO E ELUSÃO TRIBUTÁRIA. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 66