



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

Processo nº 10166.720781/2011-84
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2201-002.978 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 9 de março de 2016
Matéria IRRF
Recorrente ATP TECNOLOGIA E PRODUTOS S.A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Exercício: 2011

PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO. ERRO NA BASE DE CÁLCULO NÃO CORRIGIDO PELO FISCO. VÍCIO MATERIAL.

Cabe à Autoridade Lançadora a correta determinação da base de cálculo. Sendo por ela constatado o erro, e não havendo correção em duas diligências requeridas, deve-se acatar a nulidade pleiteada por existência de vício material no lançamento.

Recurso Voluntário Provido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento ao recurso para declarar a nulidade, por vício material, do lançamento. Vencidos os Conselheiros MARCELO VASCONCELOS DE ALMEIDA (relator), CARLOS ALBERTO MEES STRINGARI e EDUARDO TADEU FARAH (Presidente Substituto), que propunham a conversão do julgamento em diligência. Designado para fazer o voto vencedor o Conselheiro CARLOS HENRIQUE DE OLIVEIRA (Suplente convocado). Realizou sustentação oral pelo contribuinte Dr. Clelio Chisa, OAB/SP 285.860.

Assinado digitalmente

Eduardo Tadeu Farah - Presidente Substituto.

Assinado digitalmente

Marcelo Vasconcelos de Almeida - Relator.

Assinado digitalmente

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 31/03/2016 por MARCELO VASCONCELOS DE ALMEIDA, Assinado digitalmente em

31/03/2016 por MARCELO VASCONCELOS DE ALMEIDA, Assinado digitalmente em 31/03/2016 por CARLOS HENRIQUE DE OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 04/04/2016 por EDUARDO TADEU FARAH

Impresso em 25/04/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Carlos Henrique de Oliveira - Redator Designado.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Eduardo Tadeu Farah (Presidente Substituto), Carlos Alberto Mees Stringari, Ivete Malaquias Pessoa Monteiro, Marcelo Vasconcelos de Almeida, Carlos César Quadros Pierre, Carlos Henrique de Oliveira (Suplente convocado), Ana Cecília Lustosa da Cruz e Maria Anselma Coscrato dos Santos (Suplente convocada).

Relatório

Por bem descrever os fatos, adoto excertos do relatório da Resolução nº 2201-000.183, de 12 de agosto de 2014 (fls. 3.312/3.320 deste processo digital), reproduzidos a seguir:

(...)

O lançamento decorreu em razão de diferença apurada entre o valor de IRRF escriturado na conta “obrigações de IRRF a pagar” (“IRRF s/ Folha de Pagamento a Recolher” (210301001) e “IRRF Diversos a Recolher” (210301002)) e o valor reportado pelo Contribuinte nas Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF).

A fiscalização cotejou as informações apresentadas pelo Contribuinte em sua escrituração contábil e fiscal com aquelas reportadas em suas Declarações (DAFON, DCTF, DIRF e DIPJ) e localizou divergências entre os valores escriturados e aqueles reportados na DCTF.

O Contribuinte foi cientificado pessoalmente do lançamento em 22/03/2011 (fls. 211) e apresentou Impugnação (fls. 216 a 367) tempestiva em 25/04/2011, alegando os seguintes argumentos, conforme extraído do Relatório do Acórdão da DRJ:

(...)

Além dos argumentos acima, o Contribuinte anexou à Impugnação: cópias das Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF, informando os débitos do mês; os Documentos de Arrecadação de Receitas Federais – DARF, comprovando os pagamentos dos débitos informados em DCTF; conciliações, que visam demonstrar resumidamente as transações contábeis do mês e o saldo final (Diário); Razão Contábil, com as transações contábeis relativas à conta de IRRF a Recolher; e Relatórios de Apuração, que consistem em relatórios internos com identificação de impostos retidos dos fornecedores.

A 2ª Turma da DRJ/BSB, em 17/06/2011, em decisão de fls. 2228 a 2242, julgou a Impugnação improcedente.

(...)

O Contribuinte foi notificado da decisão em 06/07/2011 (fls. 2247), tendo apresentado Recurso Voluntário tempestivo em 05/08/2011 (fls. 2248 a 3134) alegando, em síntese que:

· O Auto de Infração deve ser considerado nulo, em razão de enquadramento legal genérico e impreciso, fato que impossibilitou o pleno exercício do direito de defesa do Contribuinte e com violação ao Princípio da Estrita Legalidade. Argumenta que o Auto de Infração não observa os requisitos formais para sua lavratura conforme disposto no art. 142 do CTN e art. 10 do Decreto nº 70.235/72, logo deve ser considerado nulo. Complementa que no Auto de Infração o enquadramento legal, que fundamenta a autuação, consta de forma genérica, fato que prejudica a defesa do Contribuinte.

· O Auto de Infração deve ser considerado nulo, tendo em vista que os valores contabilizados nas rubricas contábeis “IRRF s/ Folha de Pagamento a Recolher (210301001)” e “IRRF Diversos a Recolher” (210301002) não representam valores efetivamente devidos na competência, pois nessas contas há valores a recolher no próprio mês, bem como as retenções futuras que só serão devidas quando do efetivo pagamento. Pontua que a contabilização do IRRF é uma obrigação junto à Fazenda Nacional e não impacta o resultado do Contribuinte, não representa despesa, ainda que nos registros contábeis sejam apresentados como “provisão”.

· O Auto de Infração deve ser considerado nulo, pois as contas contábeis autuadas pela fiscalização não representam IRRF efetivamente devido, mas sim uma estimativa do IRRF que será pago (regime de competência), portanto, os valores de tais contas não devem ser reportados na DCTF, tendo em vista que nesta declaração apenas indicam-se os valores pagos (regime caixa). Argumenta que a fiscalização ocorreu em equívoco ao comparar valores contabilizados com base no regime de competência com valores reportados na DCTF com base no regime de caixa, fato que acaba por gerar uma série de divergências. O Contribuinte não contabiliza o IRRF na competência do pagamento, mas sim anteriormente quando da prestação do serviço ou recebimento da fatura.

· Parte dos valores de IRRF provisionados são referentes a pagamentos de Participação nos Lucros e Resultados (PLR). Como o pagamento da PLR está vinculado a metas e resultados projetados em Acordo Coletivo, no ano anterior há provisionamento do valor do IRRF como se todos os empregados alcancem as metas propostas. Porém, quando da medição das metas, o valor a ser pago de PLR é ajustado e, por consequência, o valor de IRRF também. Pondera que ainda há ajustes referentes a limite de isenção, alíquotas, dentre outros que também impactam no valor provisionado de IRRF.

· Não houve pagamento de pro-labore no período, não havendo fato gerador e, por conseguinte, não havendo IRRF devido. Em relação à parcela referente ao IRRF devido sobre autônomos, o

recolhimento do IRRF e seu informe em DCTF foi efetuado quando do efetivo pagamento aos autônomos (fevereiro/08). Contribuinte pondera que tal prova deve ser feita por amostragem, considerando a grande quantidade de documentos existentes.

· Em relação ao IRRF devido sobre as ações trabalhistas, esse é recolhido quando do trânsito em julgado desfavoravelmente ao Contribuinte. Antes desse momento, os valores são provisionados e apenas quando da decisão desfavorável ocorrerá a apropriação contábil. Logo, entende que se equivoca a fiscalização ao considerar como IRRF devido os valores provisionados a título de ação trabalhista, sem que tenha ocorrido condenação do Contribuinte. Junta documentação comprobatória referente a competência de fevereiro/2008.

· Necessidade de diligência ou perícia para aferir se há impropriedade na escrita contábil e fiscal do Contribuinte, conforme alegado no Acórdão recorrido. Pondera que nem a fiscalização e nem a autoridade julgadora de 1ª instância conseguiram apontar a documentação que comprove as suas alegações.

(...)

A 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da Segunda Seção de Julgamento do CARF em sessão de 19/06/2012, por meio de Resolução nº 2201-000.006 (fls. 3152 a 3162) resolveu, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar de nulidade do Auto de Infração e acolher o pedido de diligência à repartição de origem.

De acordo com o voto do Conselheiro Relator (...) verifica-se que a Autoridade Fiscal não possuía a documentação necessária à época da fiscalização. Confira-se:

“Contudo, a quantidade de documentos apresentados, bem como o fato de parte da documentação necessária ao perfeito deslinde da matéria controvertida estar à época da defesa em posse de terceiro, não tendo sido disponibilizada nem para a Autoridade administrativa responsável pela acusação fiscal, justifica a meu ver a diligência. Conforme consta dos autos a fiscalização não confrontou os comprovantes de pagamento efetivo com a escrituração fiscal, utilizando apenas como base da autuação os livros empresariais e as declarações prestadas”.

Desta feita, a conclusão do referido voto foi no sentido de:

i) Intimar o contribuinte para, no prazo de 60 dias, apresentar demonstrativo detalhado que contenha, para cada lançamento no contas a pagar que deu origem à autuação: a) data do lançamento no contas a pagar; b) natureza do pagamento; c) data do vencimento da obrigação; d) data do efetivo pagamento; e) inclusão em DCTF, inclusive com especificação de data; e f) recolhimento do imposto. As informações acima deverão ser documentalmente comprovadas pelo contribuinte.

ii) Apresentar relatório sobre a demonstração produzida pelo contribuinte nos termos do item (i), manifestando-se conclusivamente sobre a correção ou não da exigência fiscal; e, Intimar o contribuinte para, se desejar, manifestar-se sobre o relatório referido no item (ii) no prazo de 30 dias.

(...)

O Contribuinte apresentou a documentação solicitada (fls. 3184 e seguintes) em 27/06/2013. O Auditor Fiscal apresentou Relatório de Diligência Fiscal (fls. 3216 a 3218), cuja conclusão foi pela correção dos valores autuados, tendo em vista a precariedade das informações apresentadas pelo Contribuinte. Desta feita, não há ajustes a serem efetuados ao lançamento de ofício.

O Relatório de Diligência Fiscal examinou a seguinte documentação apresentada pelo Contribuinte: (i) planilha com valores que supostamente justificam as divergências que geraram o lançamento de ofício conjuntamente com 02 DVDROM com diversos arquivos digitalizados e (ii) cópia dos DARFs e DCTFs apresentadas. A fiscalização pontua que os valores declarados em DCTF e constantes em DARF já foram excluídos da autuação. Complementa ainda que o Contribuinte não apresenta qualquer documento que comprove a sistemática utilizada para registro do IRRF devido sobre PLR e ações trabalhistas.

Intimado do Relatório de Diligência Fiscal em 27/08/2013 (fls. 3219), o Contribuinte apresentou em 20/09/2013 argumentos contrapondo as conclusões do Relatório de Diligência Fiscal (fls. 3222 a 3254), aduzindo em suma que a documentação apresentada comprova que o IRRF devido foi corretamente recolhido quando da realização do pagamento. Pondera que juntou documentação que comprova a data da escrituração (cópia do Livros), a natureza do pagamento (Nota Fiscal), a data do pagamento (comprovantes), retenção efetiva e recolhimento do IRRF (DARF) e a declaração em DCTF.

No Relatório de Diligência Fiscal de fls. 3.216/3.218 há indicação de que o contribuinte apresentou a planilha de fls. 3.198/3.215 na tentativa de justificar as divergências entre os valores reportados em DCTF e aqueles registrados nos livros contábeis.

Também no Relatório de Diligência Fiscal a Autoridade fiscal menciona que o contribuinte acostou aos autos 02 DVDROM contendo diversos arquivos digitalizados que visam comprovar as justificativas apontadas na referida planilha (fl. 3.217). O contribuinte argumenta que nos DVDROM encontram-se: notas fiscais, cópias de lançamentos contábeis no “contas a pagar”, DCTFs e DARFs.

Entretanto, a Relatora da Resolução nº 2201-000.183, de 12 de agosto de 2014, verificou que não houve a juntada de tais informações (constantes dos 02 DVDROM) ao processo, o que, em seu entendimento, prejudicaria a análise acerca das informações prestadas pelo contribuinte. Na mesma Resolução, averbou a Relatora:

O Auditor Fiscal afirma que os documentos acostados aos autos pelo Contribuinte com vistas a justificar as divergências se tratam, em sua maioria, das cópias dos DARFs e das DCTFs e foram acostadas às fls. 3.202/25 (trecho do Relatório de Diligência Fiscal - fl. 3.218). Porém, resta imprecisa a indicação feita pelo Auditor Fiscal, pois o mesmo afirma que nessas folhas do processo se encontram a planilha elaborada pelo Contribuinte. Ademais, nas folhas 3.216 a 3.218 encontra-se o Relatório de Diligência Fiscal e não as referidas cópias.

Ainda, no Relatório de Diligência Fiscal, o Auditor Fiscal menciona que o Contribuinte não apresentou documentos que respaldassem sua alegação que os valores de IRRF seriam devidos em razão de PLR paga a empregados, IRRF sobre processos trabalhista e IRRF sobre autônomos. Porém, considerando a ausência das informações constantes nos 02 DVDROM que o Contribuinte entregou à fiscalização, bem como a imprecisa indicação das informações utilizadas pelo Auditor Fiscal na confecção do Relatório de Diligência Fiscal, resta difícil definir se as referidas informações foram ou não apresentadas pelo Contribuinte.

Ademais, o Contribuinte informa (fls. 3222 a 3254) estar entregando planilha contendo a descrição de todos os lançamentos no “contas a pagar” (em suas respectivas datas), as naturezas dos pagamentos, as datas dos pagamentos realizados, as datas em que foram declarados em DCTF e as datas dos recolhimentos. Mas, tal planilha não se encontra acostada aos autos.

Por isso mesmo entenderam os julgadores desta 1ª Turma Ordinária em converter o julgamento em nova diligência, a fim de que a Autoridade preparadora tomasse as seguintes providências:

- Juntasse aos autos o conteúdo dos 02 DVDROM entregues pelo Contribuinte, conforme indicado no Relatório de Diligência Fiscal (fls. 3.217).

- Juntasse aos autos a planilha elaborada pelo Contribuinte, que o mesmo alega ter entregue contendo a descrição de todos os lançamentos no “contas a pagar” (em suas respectivas datas), as naturezas dos pagamentos, as datas dos pagamentos realizados, as datas em que foram declarados em DCTF e as datas dos recolhimentos. Caso a referida planilha não tenha sido entregue, que restasse consubstanciado tal fato no Relatório de Diligência Fiscal.

- Revisasse o Relatório de Diligência Fiscal apresentado, com vistas a sanar as inconsistências apontadas na Resolução, especialmente no tocante a indicação das folhas do processo referente às provas, bem como indicasse de forma precisa os documentos (com indicação das folhas do processo) que tomou como base para confecção e conclusão do referido relatório, bem como uma manifestação conclusiva da fiscalização.

- Intimasse o contribuinte para que em 30 (trinta) dias se manifestasse acerca da diligência.

Por meio do Termo de Início de Diligência Fiscal de fls. 3.324/3.325 o contribuinte foi intimado a reapresentar os dois DVDROM.

Em 19/11/2014 a Interessada apresentou a petição de fls. 3.328/3.330, encaminhando dois DVDs com o seguinte conteúdo: DVD 1 - Laudo Pericial e DVD 2 - Documentação que comprova o pagamento do IRRF. Em 27/11/2014 a Recorrente informa que “por motivos de erros de validação dos arquivos digitais entregues à RECEITA FEDERAL DO BRASIL em 19/11/2014, decorrentes do Termo de Início de Diligência Fiscal, venho por meio desta colocar à disposição do Auditor novos DVDs com seus respectivos relatórios de validação SVA (...) 1. DVD 1 - Perícia Contábil e Laudo; 2. DVD 2 - Documentos Comprobatórios; 3. DVD 3 - Resumos das Folhas de Pagamento de 2006 a 2009; 4. DVD 4 - Notas Fiscais 2007 a 2009; 5. Documentos Contábeis e Planilhas Explicativas” (fls. 3.413/3.414).

Após análise da documentação juntada a Autoridade fiscal emitiu o Relatório de Diligência Fiscal de fls. 3.643/3.647, por meio do qual teceu, em síntese, as seguintes considerações:

Devido ao tamanho de parte dos arquivos apresentados, incompatíveis com os limites para anexação ao e-processo, mesmo depois de compactados (máximo de 150 M para arquivos não pagináveis), os conteúdos dos DVDs: DVD 2 – Documentos Comprobatórios (1.273.792 KB compactado); e DVD 4: Notas Fiscais 2007, 2008 e 2009 (910.016 KB compactado) tiveram que ser juntados ao e-processo separadamente, em vários anexos, de maneira que não extrapolassem aos limites máximos do sistema. Assim, os arquivos constantes dos 05 DVDs foram anexados conforme abaixo:

- 1. DVD 1 – Perícia Contábil e Laudo: 01 anexo de arquivos não pagináveis, fls. 3.568;*
- 2. DVD 2 – Documentos Comprobatórios: 16 anexos de arquivos não pagináveis, fls. 3.569 a 3.584;*
- 3. DVD 3 - Resumos da Folha de Pagamentos de 2006, 2007, 2008 e 2009: 01 anexo de arquivos não pagináveis, fls. 3.585;*
- 4. DVD 4 - Notas Fiscais 2007, 2008 e 2009: 09 anexos de arquivos não pagináveis, fls. 3.586 a 3.594;*
- 5. DVD 5 – Documentos Contábeis e Planilhas Explicativas: 01 anexo de arquivos não pagináveis, fls. 3.595.*

(...)

Da análise dos documentos juntados ao processo, em especial do “laudo pericial contábil” (DVD 1 – Perícia Contábil e Laudo, anexo de arquivo não paginável, fl. 3.568), percebe-se que o perito contábil contratado pela empresa chegou à conclusão de que os “Autos de Infração lavrados pela Autoridade Fiscal [...] estão em sua totalidade prejudicados por equívocos ocorridos na interpretação técnica contábil” (página 4 do “laudo pericial contábil”). Faz-se exceção aos períodos de 01/2006 e 06/2006, para os quais o perito do contribuinte não questionou o

lançamento de ofício (valores de R\$ 14.432,90 e R\$ 79.836,88, respectivamente, página 8 do “laudo pericial contábil”).

O cerne da discussão se concentra no momento da ocorrência do fato gerador das retenções na fonte (efetivo pagamento) em confronto ao registro na contabilidade destas mesmas retenções. A empresa informa ter registrado as retenções nas datas de emissão das notas fiscais de serviços, momento anterior ao pagamento/retenção e declaração em DCTF. Também alega registrar, nas mesmas contas contábeis, provisões para retenções futuras, de valores incertos e que podem sofrer ajustes. Tais fatos, segundo a empresa, acarretaram equívocos por parte do Auditor Fiscal autuante, que considerou as retenções na data do seu registro contábil. Para confirmar suas alegações, foram apresentados 05 DVD-ROM contendo vasta documentação.

Cabe ressaltar que o raciocínio adotado pela Autoridade Fiscal não está equivocada, tendo em vista que os valores escriturados nas contas do Passivo, referentes à obrigações de IRRF, devem refletir as obrigações efetivamente incorridas e devidas pelo contribuinte. Os registros das provisões contábeis devem ter outra destinação contábil.

Ao se analisar os valores apurados pela fiscalização, percebe-se que o Auditor- fiscal confrontou os saldos finais mensais, registrados na contabilidade, referentes ao Imposto de Renda Retido na Fonte - IRRF, com os valores declarados em DCTF das mesmas retenções (conforme Termo de Constatação Fiscal e Anexos, fls. 90 a 140). Assim, valores de retenções registrados em um determinado mês, e que somente foram pagos e declarados em DCTF ou baixados/estornados, em períodos posteriores, tendem a gerar débitos a pagar na autuação em todos os meses em que impactaram os saldos mensais das contas contábeis.

Percebe-se que ocorreu tal situação no presente processo. A empresa registrou valores significativos de provisões para pagamentos de participação em Lucros e Resultados, de Juros sobre o Capital Próprio, entre outros, cujas respectivas retenções na fonte foram contabilizadas nas contas do Passivo referentes a IRRF a recolher. Em algumas situações, os pagamentos/declarações em DCTF foram realizados em meses posteriores ao do registro contábil, tendo impactado os saldos mensais até a ocasião do seu efetivo pagamento/declaração em DCTF ou estorno/baixa. Segue tabela, com algumas dessas situações, a título de exemplo:

(...)

Verifica-se, ao analisar as informações da tabela acima, que os registros de R\$ 110.149,09 e R\$ 232,17, referentes a provisões para pagamentos de lucros e resultados, na conta: 210301001 - IRRF S/FOLHA DE PAGTO A REC. contabilizados na data de 29/06/2007, foram pagos em 10/09/2007, e declarados na DCTF do mês de agosto/2007. Esses valores impactaram os saldos mensais nos meses de junho, julho e agosto, até sua efetiva

declaração em DCTF e pagamento (o pagamento foi registrado na contabilidade em 11/09/2007, no valor de R\$ 233.290,33, pois envolvia outros recolhimentos). Ou seja, o pagamento realizado em 10/09/2007, declarado na DCTF de ago/2007 e referente a provisão contabilizada em 29/06/2007, não deveria ter gerado débitos a pagar no auto de infração em questão.

Situação similar ocorreu com os valores registrados na contabilidade, referentes à soma do Imposto de Renda Retido na Fonte sobre folha de salários, do mês de abril/2009. O imposto retido, contabilizado e declarado na DCTF do mês de abril de 2009 somente foi pago em 13/07/2009. Como o registro do pagamento, na contabilidade, ocorreu na data de 09/07/2009, esse valor impactou os saldos de maio e junho, gerando, equivocadamente, débitos a pagar no lançamento de ofício em discussão.

As comparações acima tiveram como parâmetros os registros na conta contábil: 210301001 - IRRF S/FOLHA DE PAGTO A REC., anos de 2007 e 2009, cujos lançamentos constam das planilhas em “excel”, gravadas no DVD 5, pastas: “Documentos 2007” e “Documentos 2009”, juntadas ao processo às fls. 3.595. Os pagamentos com DARF's foram confirmados conforme “Extrato Completo do Contribuinte”, gerado dos sistemas da RFB e juntado ao processo às fls. 3.596 a 3.640. Já os débitos declarados em DCTF, referentes ao IRRF cód. 0561 (rendimentos do trabalho assalariado) dos meses de ago/2007 e abr/2009 foram extraídos do sistema DCTF da RFB conforme telas às fls. 3.641 e 3.642.

CONCLUSÃO

Primeiramente, cabe reforçar que, para os períodos de 01/2006 e 06/2006, a empresa não contestou a autuação. Para os demais períodos que foram objeto do auto de infração, o perito do contribuinte concluiu que os lançamentos foram indevidos.

Da análise da documentação apresentada pela Recorrente, conclui-se que parte do alegado pela empresa é procedente. Houve casos de provisões – registradas equivocadamente em contas do Passivo - que impactaram os saldos mensais das contas contábeis, gerando equívocos na apuração fiscal, que utilizou como base os saldos mensais finais das contas de IRRF em comparação com os mesmos valores declarados em DCTF. Os registros contabilizados, nas contas do passivo, que foram pagos ou baixados em meses posteriores à sua contabilização, impactaram os saldos mensais dos períodos, impactando, da mesma forma, o auto de infração.

Intimada, a Interessada se manifestou às fls. 3.651/3.678, aduzindo, em síntese, que:

- O atual relatório fiscal é de uma assertividade ímpar, ao assim dispor na fl.

3646:

O cerne da discussão se concentra no momento da ocorrência do fato gerador das retenções na fonte (efetivo pagamento) em confronto com a contabilidade destas mesmas retenções.

(...)

Assim, valores de retenções registrados em um determinado mês, e que somente foram pagos e declarados em DCTF ou baixados/estornados, em períodos posteriores, tendem a gerar débitos a pagar na autuação em todos os meses em que impactaram nestes saldos mensais das contas contábeis.

Percebe-se que ocorreu tal situação no presente caso.

- Trata-se, no presente caso, da verificação de inúmeras operações, de forma que é inviável, nesta manifestação, a demonstração minudente de todos os detalhes. Todavia, anexa-se uma planilha explicativa (DOC. 1) contendo os valores envolvidos e que foram cobrados de forma múltipla e indevida, a qual, por ser muito extensa, é juntada também por meio de arquivo "xls", em mídia digital (DOC. 2).

- A título exemplificativo cita exemplos que demonstram uma cobrança indevida de R\$ 4.209.428,55, que acrescido unicamente da multa de 75% chega a um valor de R\$ 7.366.499,96, o que comprova o equívoco na apuração realizada pela Autoridade lançadora.

- A Recorrente manifesta a sua concordância parcial com o Relatório de Diligência Fiscal apresentado, pois apesar de ter detectado com exatidão a inconsistência na apuração dos valores tidos por devidos, de forma equivocada assim também apontou à fl. 3647:

“Primeiramente, cabe reforçar que, para os períodos de 01/2006 e 06/2006, a empresa não contestou a autuação. Para os demais períodos que foram objeto do auto de infração, o perito do contribuinte concluiu que os lançamentos foram indevidos”.

- Não é que não foram questionados os períodos de 01/2006 e 06/2006, mas sim que o perito contratado não dispunha dos documentos e registros referentes a estes períodos para, com exatidão, poder se manifestar, o que não enseja de nenhuma forma a preclusão consumativa do direito da Recorrente em relação a estes períodos.

Ao final requer, ante a constatação das inconsistências apontadas no relatório de diligência fiscal, que os Julgadores desta Turma decidam pela Nulidade do Auto de Infração, uma vez que no procedimento de diligência restou evidente que há vícios que tornam o lançamento insanável.

No pedido formulado no Recurso Voluntário a Recorrente pleiteou:

a) a declaração de nulidade do Auto de Infração objurgado, pela ausência dos requisitos formais previstos no Art. 142 do CTN, e também pela ausência dos requisitos formais para o Processo Administrativo previstos no Art. 10 do Decreto 70.235/72, na medida em que a fundamentação legal aposta no Auto de Infração é genérica e imprecisa, e desta sorte restou cerceado o pleno exercício do direito de defesa da Recorrente;

b) superado o pedido anterior, o que definitivamente não se espera, que declare a nulidade do Auto de Infração objurgado, uma vez que se comprovou a abusividade da cobrança levada a efeito pela Autoridade Fiscal, a qual não tem visos de procedência, uma vez que não se encontra na escrituração da recorrente, qualquer irregularidade, bem como a forma de apuração realizada pela Autoridade Fiscal leva a um resultado distorcido, que leva em consideração múltiplas incidências sobre um mesmo fato gerador, de forma cumulativa, apontando débitos tributários, quando os mesmos inexistem;

c) superados os pedidos anteriores, acaso não seja declarado nulo o Auto de Infração objurgado, que o converta em nova diligência ou que determine a realização de perícia, uma vez que a Autoridade Julgadora admitiu expressamente a possibilidade de uma impropriedade na escrituração da Recorrente, e da existência de uma apuração distorcida dos valores lançados como devidos pela Recorrente, aliado ao fato de que a Autoridade Fiscal não exigiu por meio das intimações que emitiu os documentos que ora alega serem insuficientes, bem como a aferição de eventual valor devido, depende de conhecimentos especializados para serem demonstrados.

Na sessão de dezembro de 2015 o processo foi redistribuído a este Conselheiro. Pedi a inclusão em pauta de julgamento.

Voto Vencido

Conselheiro Marcelo Vasconcelos de Almeida, Relator

Conheço do recurso, porquanto presentes os requisitos de admissibilidade.

Cinge-se a controvérsia às diferenças apuradas pela Fiscalização entre os valores escriturados na contabilidade a título de IRRF a recolher e os valores lançados em DCTF, relativamente aos anos-calendário de 2006 a 2009.

A Interessada entende que o Auto de Infração deve ser considerado nulo, uma vez que os valores contabilizados nas rubricas contábeis “IRRF s/ Folha de Pagamento a Recolher” (210301001) e “IRRF Diversos a Recolher” (210301002) não representam valores efetivamente devidos na competência, haja vista que nas mencionadas contas há valores a recolher referentes ao próprio mês e, também, relativos a retenções futuras que só serão devidas quando do efetivo pagamento.

Tendo em vista a ausência, nos autos, de documentos imprescindíveis à solução da controvérsia, os julgadores desta 1ª Turma Ordinária entenderam por bem converter o julgamento em diligência a fim de que fossem tomadas algumas providências, destacando-se, em especial, as seguintes: a) juntada aos autos do conteúdo dos DVDs entregues pela Contribuinte, assim como a planilha por ela elaborada; e b) revisão do Relatório de Diligência Fiscal anteriormente apresentado com vistas a sanar as inconsistências apontadas e manifestação conclusiva da Fiscalização acerca do lançamento.

A primeira observação a se fazer refere-se à manifestação da Autoridade fiscal de que “da análise dos documentos juntados ao processo, em especial do laudo pericial contábil (DVD 1 – Perícia Contábil e Laudo, anexo de arquivo não paginável, fl. 3.568), percebe-se que o perito contábil contratado pela empresa chegou à conclusão de que os Autos de Infração lavrados pela Autoridade Fiscal [...] estão em sua totalidade prejudicados por

equivocos ocorridos na interpretação técnica contábil (página 4 do laudo pericial contábil). Faz-se exceção aos períodos de 01/2006 e 06/2006, para os quais o perito do contribuinte não questionou o lançamento de ofício".

Compulsando os autos verifica-se que o documento de fl. 3.568 é o "Termo de Anexação de Arquivo Não Paginável", cuja descrição de conteúdo aponta que foram anexados ao presente processo o "DVD 1 – Perícia Contábil e Laudo". Os documentos de fls. 3.569/3.571, que encerram o primeiro volume de documentos deste processo, também são "Termos de Anexação de Arquivos Não Pagináveis" (relativos a documentos comprobatórios do ano de 2006, 1º trimestre de 2007 e 2º trimestre de 2007). A partir do 2º volume, encontram-se os documentos constantes dos arquivos não pagináveis, até o 6º volume, que contém, ainda, o Relatório de Diligência Fiscal e a resposta da Recorrente relativa à última diligência realizada.

Em trabalho exaustivo, para não dizer fatigante, este Relator examinou um a um os volumes de arquivos não pagináveis, encontrando as seguintes pastas anexadas ao processo digital (dentro de cada pasta existem inúmeros documentos):

Volume 2

- Documentos comprobatórios relativos às competências 07/2007 a 11/2007.

Volume 3

- Documentos comprobatórios relativos às competências 12/2007-1, 12/2007-2, 1º e 2º semestres de 2008 e 1º trimestre de 2009.

Volume 4

- Resposta DVD 2 (folhas de pagamento de 2006 a 2009).
- Notas fiscais 2007/1.
- Notas fiscais 2007/2.
- Notas fiscais 2007/3.
- Documentos comprobatórios relativos ao 2º trimestre de 2009.
- Documentos comprobatórios relativos ao 3º trimestre de 2009.
- Documentos comprobatórios relativos ao 4º trimestre de 2009.

Volume 5

- Notas fiscais 2008/1.
- Notas fiscais 2008/2.
- Notas fiscais 2008/3.

- Notas fiscais 2009/1.

Volume 6

- Notas fiscais 2009/2.
- Notas fiscais 2009/3.
- Planilha IRRF – Composição Justificativa x Diferenças RFB.
- Resposta 2 DVD 5, contendo as seguintes pastas: a) Apuração do IRPJ; b) DCTF 2006, DCTF 2007, DCTF 2008, DCTF 2009, Documentos 2006, Documentos 2007, Documentos 2008, Documentos 2009 e Planilhas Explicativas do IRRF.

Além das pastas acima elencadas, constam do volume 6 os seguintes arquivos:

- Documentos Comprobatórios Outros (Extrato do Contribuinte).
- Documentos Comprobatórios Outros (DCTF Mensal Agosto de 2007).
- Documentos Comprobatórios Outros (DCTF Mensal Abril de 2009).
- Relatório de Diligência Fiscal.
- Resposta Última Diligência.

Embora a Autoridade fiscal tenha mencionado a existência de um “laudo pericial contábil” que serviu de fundamento para que o perito da empresa chegasse à conclusão de que o Auto de Infração lavrado estava em sua totalidade prejudicado por equívocos na interpretação da técnica contábil, com exceção das competências 01/2006 e 06/2006, para as quais o perito não questionou o lançamento, o mencionado laudo não se encontra acostado aos autos. Este Relator pode até ter se equivocado nesta constatação, devido ao volume de documentos que foram juntados aos autos, mas a verificação foi feita com cuidado, por duas vezes, mediante a abertura de todas as pastas e arquivos dos volumes não pagináveis. O laudo mencionado pela Autoridade fiscal, no entanto, não foi localizado.

A segunda observação a se fazer refere-se à inconclusividade da manifestação da Autoridade fiscal no concernente aos débitos a pagar apurados no presente lançamento. Confira:

Ao se analisar os valores apurados pela fiscalização, percebe-se que o Auditor- Fiscal confrontou os saldos finais mensais, registrados na contabilidade, referentes ao Imposto de Renda Retido na Fonte - IRRF, com os valores declarados em DCTF das mesmas retenções (conforme Termo de Constatação Fiscal e Anexos, fls. 90 a 140). Assim, valores de retenções registrados em um determinado mês, e que somente foram pagos e declarados em DCTF ou baixados/estornados, em períodos posteriores, tendem a gerar débitos a pagar na autuação em todos os meses em que impactaram os saldos mensais das contas contábeis.

Percebe-se que ocorreu tal situação no presente processo. A empresa registrou valores significativos de provisões para

pagamentos de participação em Lucros e Resultados, de Juros sobre o Capital Próprio, entre outros, cujas respectivas retenções na fonte foram contabilizadas nas contas do Passivo referentes a IRRF a recolher. Em algumas situações, os pagamentos/declarações em DCTF foram realizados em meses posteriores ao do registro contábil, tendo impactado os saldos mensais até a ocasião do seu efetivo pagamento/declaração em DCTF ou estorno/baixa. Segue tabela, com algumas dessas situações, a título de exemplo:

(...)

Da análise da documentação apresentada pela Recorrente, conclui-se que parte do alegado pela empresa é procedente. Houve casos de provisões - registradas equivocadamente em contas do Passivo - que impactaram os saldos mensais das contas contábeis, gerando equívocos na apuração fiscal, que utilizou como base os saldos mensais finais das contas de IRRF em comparação com os mesmos valores declarados em DCTF. Os registros contabilizados, nas contas do passivo, que foram pagos ou baixados em meses posteriores à sua contabilização, impactaram os saldos mensais dos períodos, impactando, da mesma forma, o auto de infração.

Mesmo tendo constatado equívocos na apuração do imposto a pagar, a Autoridade fiscal se limitou a dar dois exemplos de valores que não deveriam ter gerado débito no presente Auto de Infração. Confira:

Verifica-se, ao analisar as informações da tabela acima, que os registros de R\$ 110.149,09 e R\$ 232,17, referentes a provisões para pagamentos de lucros e resultados, na conta: 210301001 - IRRF S/FOLHA DE PAGTO A REC. contabilizados na data de 29/06/2007, foram pagos em 10/09/2007, e declarados na DCTF do mês de agosto/2007. Esses valores impactaram os saldos mensais nos meses de junho, julho e agosto, até sua efetiva declaração em DCTF e pagamento (o pagamento foi registrado na contabilidade em 11/09/2007, no valor de R\$ 233.290,33, pois envolvia outros recolhimentos). Ou seja, o pagamento realizado em 10/09/2007, declarado na DCTF de ago/2007 e referente a provisão contabilizada em 29/06/2007, não deveria ter gerado débitos a pagar no auto de infração em questão.

Situação similar ocorreu com os valores registrados na contabilidade, referentes à soma do Imposto de Renda Retido na Fonte sobre folha de salários, do mês de abril/2009. O imposto retido, contabilizado e declarado na DCTF do mês de abril de 2009 somente foi pago em 13/07/2009. Como o registro do pagamento, na contabilidade, ocorreu na data de 09/07/2009, esse valor impactou os saldos de maio e junho, gerando, equivocadamente, débitos a pagar no lançamento de ofício em discussão.

Ora, o cálculo do montante devido, que é intrínseco ao ato de lançamento, está a cargo da Autoridade administrativa, vale dizer, da Autoridade lançadora, a teor do que

dispõe o *caput* do art. 142 do Código Tributário Nacional – CTN, cuja responsabilidade não pode ser transferida a terceiro.

Para que o crédito tributário possa ser exigido é preciso que a Autoridade lançadora determine a sua certeza e liquidez, sem o que não será possível exigir o seu pagamento. Somente quando a dívida tributária se torna líquida e certa é que surge um direito dotado de exigibilidade, oponível ao devedor.

Anoto, por oportuno, que o registro incorreto de valores na contabilidade não autoriza o Fisco a receber o mesmo tributo por duas vezes. Se os pagamentos e as respectivas declarações foram realizados/enviadas em momento posterior ao do registro contábil, e este fato é reconhecido pela Autoridade fiscal, cabe a esta promover os devidos ajustes no lançamento, evitando o enriquecimento sem causa do sujeito ativo.

Assim, verificada em procedimento de diligência fiscal a existência de equívocos na apuração do tributo, compete à Autoridade fiscal eliminar, em sua inteireza, o montante do tributo indevido, e não apenas mencionar, a título exemplificativo, alguns poucos valores que não seriam devidos. É por isso que nas duas diligências propostas no julgamento deste processo a Autoridade julgadora solicitou uma manifestação conclusiva da Fiscalização acerca da correção ou não da exigência fiscal.

Nesse contexto, penso que a melhor solução a ser dada ao caso concreto é converter novamente o julgamento em diligência a fim de que a Fiscalização:

a) junte aos autos o Laudo Pericial Contábil apresentado pelo contribuinte (caso o laudo já esteja nos autos, informar a numeração das páginas do mesmo no processo digital);

b) analise os documentos apresentados e elimine do crédito tributário todos os valores porventura já recolhidos aos cofres públicos, indicando, com precisão, no Relatório de Diligência Fiscal, todos os valores que porventura são devidos, bem como as respectivas competências.

Após as providências mencionadas, o contribuinte deve ser intimado para, caso queira, apresentar novas alegações circunscritas aos fatos objeto da presente Resolução. Caso o Recorrente discorde das conclusões da Autoridade fiscal, deverá indicar os documentos que contradizem a versão fiscal, de forma pormenorizada e com a indicação da respectiva folha do processo digital.

De seguida, os autos deverão retornar a este Conselho para a conclusão do julgamento.

É como voto.

Assinado digitalmente

Marcelo Vasconcelos de Almeida

Voto Vencedor

Conselheiro Carlos Henrique de Oliveira, Redator Designado

Em que pese o costumeiro acerto do ilustre Conselheiro Relator, ousou, com a máxima vênia discordar da decisão, embora partilhe dos mesmos fundamentos fáticos por ele apontados.

Como bem relatado, trata-se de lançamento tributário decorrente da diferença verificada, pela Autoridade Autuante, na conta contábil “*obrigações de IRRF a pagar*” (“*IRRF s/ Folha de Pagamento a Recolher*” (210301001) e “*IRRF Diversos a Recolher*” (210301002)) e o valor reportado pelo Contribuinte nas *Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF), DACON, DIRF e DIPJ*”.

Tal lançamento, sem dúvida de monta quanto aos documentos que deveriam ser analisados, foi realizado sem o devido embasamento documental, consoante se observa nas folhas de nº 19 e 20 do eprocesso, que contém cópia do Auto de Infração lavrado. Nelas há a seguinte afirmação da Autoridade Fiscal:

"Durante o procedimento de verificações obrigatórias foram constatadas diferenças a recolher entre os valores escriturados na conta obrigações de IRRF a pagar e os valores informados nas DCTF, conforme acima descritos"

Ainda apoiados no excelente relatório constante do voto vencido, constatamos que o presente lançamento foi encaminhado por esta Turma deste Conselho, por duas vezes, para diligência a fim de que se esclarecesse o lançamento, em razão dos documentos acostados pela Recorrente na impugnação e outras elucidações necessárias.

Na primeira diligência, embora tenha sido determinado por este Colegiado que outro Auditor Fiscal se pronunciasse, foi dito, pela Autoridade Notificante ao cumprir a diligência, que nada havia a ser retificado no lançamento, embora o Contribuinte tenha apresentado em resposta à nova intimação, planilha que, juntamente com arquivos digitais constantes de DVDRom, justificavam, no ver do Recorrente, as diferenças que geraram o lançamento.

Como bem aponta o Conselheiro Relator, ao examinar o resultado da Diligência, esta Turma novamente não se viu apta a realizar o julgamento, convertendo-o novamente em diligência, para que se elucidasse definitivamente os pontos apontados como nebulosos.

O Relatório traz o resultado da segunda diligência, que abaixo reproduzimos no ponto que nos é fulcral:

Devido ao tamanho de parte dos arquivos apresentados, incompatíveis com os limites para anexação ao e-processo, mesmo depois de compactados (máximo de 150 M para arquivos não pagináveis), os conteúdos dos DVDs: DVD 2 – Documentos Comprobatórios (1.273.792 KB compactado); e DVD 4: Notas Fiscais 2007, 2008 e 2009 (910.016 KB compactado) tiveram que ser juntados ao e-processo separadamente, em vários

anexos, de maneira que não extrapolassem aos limites máximos do sistema. Assim, os arquivos constantes dos 05 DVDs foram anexados conforme abaixo:

(...)

Ao se analisar os valores apurados pela fiscalização, percebe-se que o Auditor- fiscal confrontou os saldos finais mensais, registrados na contabilidade, referentes ao Imposto de Renda Retido na Fonte - IRRF, com os valores declarados em DCTF das mesmas retenções (conforme Termo de Constatação Fiscal e Anexos, fls. 90 a 140). Assim, valores de retenções registrados em um determinado mês, e que somente foram pagos e declarados em DCTF ou baixados/estornados, em períodos posteriores, tendem a gerar débitos a pagar na autuação em todos os meses em que impactaram os saldos mensais das contas contábeis.

Percebe-se que ocorreu tal situação no presente processo. A empresa registrou valores significativos de provisões para pagamentos de participação em Lucros e Resultados, de Juros sobre o Capital Próprio, entre outros, cujas respectivas retenções na fonte foram contabilizadas nas contas do Passivo referentes a IRRF a recolher. Em algumas situações, os pagamentos/declarações em DCTF foram realizados em meses posteriores ao do registro contábil, tendo impactado os saldos mensais até a ocasião do seu efetivo pagamento/declaração em DCTF ou estorno/baixa. Segue tabela, com algumas dessas situações, a título de exemplo:

(...)

Verifica-se, ao analisar as informações da tabela acima, que os registros de R\$ 110.149,09 e R\$ 232,17, referentes a provisões para pagamentos de lucros e resultados, na conta: 210301001 - IRRF S/FOLHA DE PAGTO A REC. contabilizados na data de 29/06/2007, foram pagos em 10/09/2007, e declarados na DCTF do mês de agosto/2007. Esses valores impactaram os saldos mensais nos meses de junho, julho e agosto, até sua efetiva declaração em DCTF e pagamento (o pagamento foi registrado na contabilidade em 11/09/2007, no valor de R\$ 233.290,33, pois envolvia outros recolhimentos). Ou seja, o pagamento realizado em 10/09/2007, declarado na DCTF de ago/2007 e referente a provisão contabilizada em 29/06/2007, não deveria ter gerado débitos a pagar no auto de infração em questão.

Situação similar ocorreu com os valores registrados na contabilidade, referentes à soma do Imposto de Renda Retido na Fonte sobre folha de salários, do mês de abril/2009. O imposto retido, contabilizado e declarado na DCTF do mês de abril de 2009 somente foi pago em 13/07/2009. Como o registro do pagamento, na contabilidade, ocorreu na data de 09/07/2009, esse valor impactou os saldos de maio e junho, gerando, equivocadamente, débitos a pagar no lançamento de ofício em discussão.

As comparações acima tiveram como parâmetros os registros na conta contábil: 210301001 - IRRF S/FOLHA DE PAGTO A REC., anos de 2007 e 2009, cujos lançamentos constam das planilhas em "excel", gravadas no DVD 5, pastas: "Documentos 2007" e "Documentos 2009", juntadas ao processo às fls. 3.595. Os pagamentos com DARF's foram confirmados conforme "Extrato Completo do Contribuinte", gerado dos sistemas da RFB e juntado ao processo às fls. 3.596 a 3.640. Já os débitos declarados em DCTF, referentes ao IRRF cód. 0561 (rendimentos do trabalho assalariado) dos meses de ago/2007 e abr/2009 foram extraídos do sistema DCTF da RFB conforme telas às fls. 3.641 e 3.642.

CONCLUSÃO

Primeiramente, cabe reforçar que, para os períodos de 01/2006 e 06/2006, a empresa não contestou a autuação. Para os demais períodos que foram objeto do auto de infração, o perito do contribuinte concluiu que os lançamentos foram indevidos.

Da análise da documentação apresentada pela Recorrente, conclui-se que parte do alegado pela empresa é procedente. Houve casos de provisões – registradas equivocadamente em contas do Passivo - que impactaram os saldos mensais das contas contábeis, gerando equívocos na apuração fiscal, que utilizou como base os saldos mensais finais das contas de IRRF em comparação com os mesmos valores declarados em DCTF. Os registros contabilizados, nas contas do passivo, que foram pagos ou baixados em meses posteriores à sua contabilização, impactaram os saldos mensais dos períodos, impactando, da mesma forma, o auto de infração." (destaques nossos)

Da leitura atenta do pronunciamento fiscal produzido em resposta à resolução desta Turma, confere-se de maneira cabal o reconhecimento do equívoco quanto à apuração fiscal.

São dizeres da Autoridade Fiscal: "**Os registros contabilizados, nas contas do passivo, que foram pagos ou baixados em meses posteriores à sua contabilização, impactaram os saldos mensais dos períodos, impactando, da mesma forma, o auto de infração.**"

Tal fato não passou despercebido pelo ínclito Conselheiro Relator. Reproduzo, uma vez mais, suas sensatas considerações:

Mesmo tendo constatado equívocos na apuração do imposto a pagar, a Autoridade fiscal se limitou a dar dois exemplos de valores que não deveriam ter gerado débito no presente Auto de Infração. Confira:

(...)

Assim, verificada em procedimento de diligência fiscal a existência de equívocos na apuração do tributo, compete à Autoridade fiscal eliminar, em sua inteireza, o montante do

tributo indevido, e não apenas mencionar, a título exemplificativo, alguns poucos valores que não seriam devidos. É por isso que nas duas diligências propostas no julgamento deste processo a Autoridade julgadora solicitou uma manifestação conclusiva da Fiscalização acerca da correção ou não da exigência fiscal.

Nesse contexto, penso que a melhor solução a ser dada ao caso concreto é converter novamente o julgamento em diligência a fim de que a Fiscalização:

(...)"

Esse é o cerne da divergência de opinião entre este Conselheiro e o insigne Relator: não há que se falar em nova diligência. Como relatado, tal oportunidade já foi, por duas vezes, ofertada ao Fisco.

Novamente, como bem por ele apontado: "para que o crédito tributário possa ser exigido é preciso que a Autoridade lançadora determine a sua certeza e liquidez, sem o que não será possível exigir o seu pagamento"

A determinação da base de cálculo e da alíquota aplicável, ou seja o cálculo do tributo devido, é requisito do lançamento tributário segundo o artigo 142 do CTN:

*"Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, **calcular o montante do tributo devido**, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível."*

Por ser atividade vinculada e obrigatória, é dever da autoridade fiscal empreender esforços na determinação do critério material da regra matriz de incidência tributária, base de cálculo do tributo e alíquota aplicável, apropriando-nos dos ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho.

A mensuração das grandezas tributárias já deveria ter sido corretamente efetuada quando da lavratura do auto de infração. Pode-se até compreender a impossibilidade do acerto em razão da ausência de comprovação por parte do contribuinte. Porém, desde a impugnação do lançamento que novos documentos que permitem a quantificação da base de cálculo são carreados aos autos.

Instada a comprovar os fatos modificativos do lançamento por meio das diligências requeridas, a Recorrente soube, ao menos parcialmente, se desvencilhar do ônus, transferido ao Fisco o dever da quantificação correta.

Tal fato não ocorreu.

Pior, mesmo reconhecendo - como acima demonstrado - a comprovação da alteração da base de cálculo do tributo devido, a Autoridade Lançadora se queda inerte quanto à retificação da base imponible, como se dela não fosse a obrigação.

Forçoso reconhecer o vício no procedimento do lançamento tributário. Como ato administrativo que é, o auto de infração não pode ser irregular. Celso A Bandeira de Melo (*Curso de Direito Administrativo*, 29ª ed., p.478), assim comenta sobre a irregularidade dos atos administrativos:

"Atos irregulares são aqueles padecentes de vícios materiais irrelevantes, reconhecíveis de plano, ou incursos em formalização defeituosa consistente em transgressão de normas cujo real alcance é meramente o de impor a padronização interna dos instrumentos pelos quais se veiculam os atos administrativos"

Verificando a irregularidade do ato administrativo, deve a Administração de ofício regularizá-lo, em face do princípio da autotutela. Nesse sentido, a Lei 9.784, de 1999, é clara ao determinar que:

"Art. 53. A Administração deve anular seus próprios atos, quando eivados de vício de legalidade, e pode revogá-los por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos."

(...)

Art. 55. Em decisão na qual se evidencie não acarretarem lesão ao interesse público nem prejuízo a terceiros, os atos que apresentarem defeitos sanáveis poderão ser convalidados pela própria Administração."

(grifos nossos)

Observa-se que a Lei que regula o processo administrativo federal cinde as irregularidades do ato segundo a gravidade do mesmo. Atos portadores de defeitos sanáveis, meras irregularidades, poderão ser convalidados. Já os atos produzidos com ofensa a legalidade devem ser anulados.

Sobre o tema, a Professora Maria Sylvia Zanella Di Pietro (*Direito Administrativo*, 14ª ed, p. 234), titular da inesquecível Faculdade de Direito do Largo São Francisco, leciona que convalidação ou saneamento *"o ato administrativo pelo qual qual é suprido o vício existente em um ato ilegal, com efeitos retroativos à data em que este foi praticado"*.

Além disso, a doutrinadora explicita que nem sempre é possível a convalidação, pois depende do tipo de vício que atinge o ato.

Os defeitos atinentes à incompetência quanto à matéria, quanto ao motivo e finalidade, e ainda quanto ao objeto e conteúdo não são passíveis de convalidação.

Especificamente quanto a impossibilidade de convalidação, esclarece a Professora:

"O objeto ou conteúdo ilegal não pode ser objeto de convalidação."

O remédio que deve ser tomado pela Administração é o previsto no artigo 53 da Lei nº 9.784/99, acima transcrito,: a anulação. Novamente, recordemos os ensinamentos de Maria Sylvia:

"Quando o vício seja sanável ou convalidável, caracteriza-se hipótese de nulidade relativa; caso contrário, a nulidade é absoluta."

Sobre o tema, devemos lembrar que as nulidades, absoluta ou relativa, produzem efeitos distintos para a Administração Tributária em razão do tempo que a lei determina para a correção do lançamento tributário viciado. Se este for convalidável, por vício de vício formal, o saneamento deve ser realizado em 5 anos após o trânsito em julgado da decisão que anular o ato administrativo. Já o lançamento maculado por nulidade absoluta, deve ser refeito no prazo decadencial previsto no CTN, seja o do parágrafo 4º do artigo 150, seja o do inciso I do artigo 173.

Tal distinção nos obriga a perquirir qual o vício existente no caso concreto.

Para nós a distinção é simples e fundada no texto legal. Como ensina Maria Sylvia Zanela Di Pietro, lançamentos que contenham conteúdo ilegal não são passíveis de convalidação, pois a nulidade que ostentam é absoluta.

Nesse sentido, qualquer ofensa às determinações do artigo 142 do CTN acima reproduzido, viciam o conteúdo do ato, pois são requisitos do lançamento, atributos intrínsecos ao procedimento de constituição do crédito tributário.

A lição de Paulo de Barros Carvalho corrobora a afirmação.

Assevera o Professor Emérito (*Curso de Direito Tributário, 14ª ed., p. 415*):

"O ato administrativo de lançamento será declarado nulo de pleno direito, se o motivo nele inscrito - a ocorrência do fato jurídico tributário, por exemplo - inexistiu. Nulo será, também, na hipótese de ser indicado sujeito passivo diferente daquele que deve integrar a obrigação tributária. Igualmente é nulo o lançamento de IR (pessoa física), lavrado antes do termo final do prazo legalmente estabelecido para que o contribuinte apresente sua declaração de rendimentos e bens."

Para a nulidade se requer vício profundo, que comprometa viceralmente o ato administrativo. Seus efeitos, em decorrência, são 'ex tunc', retroagindo, linguisticamente, à data do correspondente evento. A anulação por outro lado, pressupõe invalidade iminente, que necessita de comprovação, a qual se objetiva em procedimento contraditório. Seus efeitos são 'ex nunc', começando a contar do ato que declara a nulidade"

Continua o doutrinador

"(...) não importa que o ato administrativo haja sido celebrado e que nele conjuguem os elementos tidos como substanciais. Insta que seus requisitos estejam conformados às prescrições da lei"

Após distinguir os erros de fato (aqueles que o vício ocorrem dentro da própria norma), dos de direito (nos quais os defeitos são detectáveis entre normas distintas, no caso entre a norma geral e abstrata prescritora da obrigação tributária e a individual e concreta instituidora do lançamento), asseverando que erros de direito são sempre ensejadores de atos administrativos viciados de maneira absoluta, Paulo de Barros (*Fundamentos Jurídicos da Incidência Tributária*, 6ª ed., p. 285), exemplifica o erro na determinação da base de cálculo como erro de direito em razão da dissonância entre o consequente da norma individual e concreto (elemento quantitativo) e o enunciado do consequente da regra matriz de incidência.

Por todo o exposto, ao analisarmos o caso concreto, observamos que o Fisco quando do lançamento tributário, adotou base impositiva diversa da devidamente calculada, e que nas duas diligências posteriores não a corrigiu. Posteriormente, explicitamente a Administração Tributária reconhece a alegação da Recorrente que aponta a diferença de valor, sem contudo reduzi-la.

Assim, constamos a incorreção do cálculo do tributo devido, ofensa a literalidade do artigo 142 do CTN, ensejando vício material do lançamento.

Por via de consequência, voto por dar provimento ao recurso voluntário para anular o lançamento tributário por vício material.

Assinado digitalmente

Carlos Henrique de Oliveira