



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

RMF-8

Processo nº : 10247.000082/00-91
Recurso nº : 129.310 - EX OFFICIO e VOLUNTÁRIO
Matéria : IRPJ e OUTROS – Ex(s): 1995 a 1998
Recorrentes : DRJ em BELÉM/PA e MONTE DOURADO COMERCIAL LTDA.
Sessão de : 09 de julho de 2002
Acórdão nº : 107-06.695

RECURSO EX OFFICIO. Nega-se provimento ao recurso de ofício quando a autoridade julgadora de primeiro grau aprecia o feito de conformidade com a legislação de regência e em consonância com as provas constantes dos autos.

RECURSO EX OFFICIO - NULIDADE DO LANÇAMENTO - VÍCIO FORMAL. A verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação, a determinação da matéria tributável, o cálculo do montante do tributo devido e a identificação do sujeito passivo, definidos no art. 142 do Código Tributário Nacional – CTN, são elementos fundamentais, intrínsecos, do lançamento, sem cuja delimitação precisa não se pode admitir a existência da obrigação tributária em concreto. O levantamento e observância desses elementos básicos antecedem e são preparatórios à sua formalização, a qual se dá no momento seguinte, mediante a lavratura do auto de infração, seguida da notificação ao sujeito passivo, quando, aí sim, deverão estar presentes os seus requisitos formais, extrínsecos, como, por exemplo, a assinatura do autuante, com a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula; a assinatura do chefe do órgão expedidor ou de outro servidor autorizado, com a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

IRPJ – DECADÊNCIA. Por se tratar de tributo cuja modalidade de lançamento é por homologação, expirado cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador sem que a Fazenda Pública tenha se pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito tributário.

IRPJ - OMISSÃO DE RECEITAS. A presunção legal de omissão de receitas operacionais, apurada em levantamento de estoque de mercadoria destinada à venda, foi autorizada pela Lei n.º 9.430, de 27/11/96, carecendo de base legal lançamentos efetuados anteriormente à sua edição, sem que tenham sido colhidos consistentes elementos de prova quanto à materialização do ilícito fiscal.

TRIBUTAÇÃO REFLEXIVA. A decisão proferida no processo matriz aplica-se aos processos decorrentes, em face da identidade e da estreita relação de causa e efeito entre eles existentes.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recursos interpostos pela DRJ em BELÉM-PA e por MONTE DOURADO COMERCIAL LTDA.

Processo nº : 10247.000082/00-91
Acórdão nº : 107-06.695

ACORDAM os Membros da Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso de ofício e DAR provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Absteve-se de votar o Conselheiro Carlos Alberto Gonçalves Nunes, por não ter assistido à sustentação oral realizada na sessão do dia 20 de junho de 2002.



JOSE CLOVIS ALVES
PRESIDENTE



FRANCISCO DE SALES RIBEIRO DE QUEIROZ
RELATOR

FORMALIZADO EM: 13 AGO 2003

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros LUIZ MARTINS VALERO, NATANIEL MARTINS, EDWAL GONÇALVES DOS SANTOS, FRANCISCO DE ASSIS VAZ GUIMARAES e NEICYR DE ALMEIDA.

Processo nº : 10247.000082/00-91
Acórdão nº : 107-06.695

Recurso nº : 129.310
Recorrentes : DRJ em BELÉM-PA e MONTE DOURADO COMERCIAL LTDA.

RELATÓRIO

MONTE DOURADO COMERCIAL LTDA., pessoa jurídica já qualificada nos autos do presente processo, recorre a este Colegiado às fls. 14.846/14.877, contra decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento/DRJ em Belém - PA (fls. 14.807/14.823), que julgou parcialmente procedente a exigência fiscal consubstanciada nos Autos de Infração de fls. 03/92, para cobrança do Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ e os consectários referentes ao Imposto de Renda na Fonte - IRF; à Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS; à Contribuição Social sobre o Lucro - CSL e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS.

A autoridade julgadora de primeira instância administrativa, por seu turno, recorre de ofício a este Conselho de Contribuintes, da parcela objeto do provimento parcial, consoante determina o inciso I do art. 34 do Decreto n.º 70.235/72 – Processo Administrativo Fiscal – PAF.

A ciência do Auto de Infração deu-se em 06/12/2000, sendo decorrente de infrações que a autoridade de fiscalização teria apurado nos anos-calendário de 1994, 1995, 1996 e 1997, constantes dos itens 001 – OMISSÃO DE RECEITAS e 002 – LUCROS NÃO DECLARADOS – BASE DE CÁLCULO APURAÇÃO INCORRETA, da folha de continuação do Auto de Infração, às fls. 04/06.

A omissão de receitas a que se refere o item 001 originou-se de diferença apurada no estoque da mercadoria botijão de gás, conforme demonstrativo de fls. 172.

Os valores concernentes ao item 002 do lançamento foram extraídos dos demonstrativos elaborados pela fiscalização, tendo sido efetuada a recomposição da base de cálculo do Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSL, tributando-se o resultado positivo apurado em determinados períodos dos anos fiscalizados. Nos citados demonstrativos constam

que foram ajustados os seguintes itens na apuração dos resultados da empresa, conforme planilhas que especifica:

- receita de venda não declarada;
- custo das mercadorias vendidas;
- variações monetárias passivas;
- variações monetárias ativas
- compensação de prejuízos.

Inaugurando a fase litigiosa do procedimento, a autuada apresentou a peça impugnativa de fls. 12.348/12.389, cujos argumentos encontram-se descritos nas p. 4-6 da decisão recorrida (fls. 14.810/14.812), tendo a autoridade julgadora de primeira instância administrativa decidido por (fls. 14.822):

1. acolher a preliminar de decadência dos lançamentos referentes ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ e ao Imposto de Renda na Fonte – IRF que seriam devidos sobre fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 1994, considerando não atingidos pela decadência os lançamentos referentes a fatos geradores ocorridos no ano de 1995, sob o entendimento de que os mesmos poderiam ser constituídos em até cinco anos da data da entrega da declaração de rendimentos, ocorrida em 14/08/96 (fls. 3.051), permitindo, consequentemente, o lançamento de ofício sobre fatos geradores que tivessem ocorrido até a data de 14/08/2001, já que não teria sido efetuado pagamento antecipado do imposto, sujeito à homologação. Não considerou alcançadas pela decadência as Contribuições para o PIS, para a COFINS e sobre o Lucro Líquido – CSL, sob o entendimento de que o lançamento das Contribuições submeter-se-ia ao prazo de caducidade de 10 (dez) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito tributário poderia ter sido constituído;
2. declarar nulas, por vício formal, as parcelas do lançamento constantes do item 002 dos Autos de Infração (principal e reflexos);
3. rejeitar o pedido de perícia por considerá-la desnecessária para o julgamento do feito;
4. manter o crédito tributário principal e os reflexivos, referentes às irregularidades constantes do item 001 do Auto de Infração do IRPJ (fls. 04), quando não atingidos pela decadência;
5. rejeitar as argüições de constitucionalidade do lançamento e as alegações de que não seria devida multa de ofício de 75% mas tão-somente multa de mora de 20%.

Cientificada dessa decisão em 22 de junho de 2001 (AR. de fls. 14.845), no dia 16 de julho seguinte a autuada protocolizou Recurso Voluntário a este Conselho (fls. 14.846/14.877), alegando, em síntese, que:

1. o item 1 do Auto de Infração também seria passível de nulidade, pois na descrição dos fatos não teria ficado claro se “*o regime dos fretes obedece ao CIF ou FOB*” (fls. 14.848), contrariando a IN. n.º 94, de 24/12/97, o ADN-COSIT n.º 2, de 03/02/99, e o art. 2º da Lei n.º 9.784, de 29/01/99, que transcreve;

2. os fatos geradores até 30/11/95 já estariam alcançados pela decadência, e não até 14/08/95, conforme decisão recorrida, pois trata-se de lançamento por homologação, cujo prazo decadencial é disciplinado no § 4º do art. 150, do Código Tributário Nacional – CTN, que é de cinco anos a partir da ocorrência do fato gerador. Cita diversos acórdãos dos Conselhos de Contribuintes em apoio à sua tese. O mesmo prazo decadencial de cinco anos se aplicaria também aos lançamentos reflexivos do IRF, PIS, COFINS e CSL, recorrendo a decisões administrativas a respeito, sob o entendimento de que, perecendo o lançamento principal pela decadência, todos os procedimentos decorrentes pereceriam, citando os artigos 59 e 77 do Código Civil, que versam sobre a perda do objeto e sobre o acessório seguir o principal;

3. a decadência do lançamento principal faz coisa julgada em relação aos autos reflexos, citando acórdãos dos Conselhos de Contribuintes a respeito;

4. não há motivação para os lançamentos serem mantidos, pois a autoridade julgadora de primeira instância não determinou os motivos que levaram ao lançamento;

5. na decisão recorrida não foram apreciados os itens 22 a 27 da impugnação, que tratam sobre os custos das mercadorias vendidas – CMV, constituindo-se em cerceamento do direito de defesa;

6. haveria a necessidade da realização de perícia para que se comprovasse a inexistência de imposto a recolher, “*em face da forma de escrituração dos fretes e carretos*” (fls. 14.853). “*A perícia deveria esclarecer,*



conforme quesito n.º 4, sobre os estoques de embalagens (vasilhames) no estoque final.”;

7. os lançamentos referentes ao IRF, ao PIS, à COFINS e à CSL não podem prevalecer, pois não houve entradas ou ingressos de receitas “*mas, sim, mera controvérsia sobre o modo de escrituração dos fretes e carretos, para inclusão ou não no estoque final*” (fls. 14.853/4), fazendo citações doutrinárias a respeito;

8. no demonstrativo de fls. 14.832 foi lançado indevidamente o mês de março de 1994, devendo o mesmo ser excluído da tributação por ter sido alcançado pela dacadência;

9. não pode haver IRF sobre o lucro considerado distribuído, pois o art. 44 da Lei n.º 8.541/92 foi revogado pelo art. 36 da Lei n.º 9.249/95, cuja isenção fora dada para tornar o tratamento insonômico em relação ao art. 10 da Lei n.º 9.249/95. Portanto, se a distribuição de lucros ou dividendos está isenta do IRPF também deve estar isenta do IRF;

10. a falta de registro de compras tomada isoladamente não pode ser considerado como suficiente para a exigência do imposto sobre omissão de receitas, sendo necessário que o fisco traga aos autos “*elementos probantes que configurem a movimentação de recursos à margem da escrituração*” (fls. 14.855);

11. a falta de indicação do dispositivo legal infringido, para caracterizar as irregularidades apontadas quanto ao Custo de Mercadorias Vendidas – CMV, bem como a insuficiência na narração dos fatos, contraria o art. 5º da Instrução Normativa n.º 94, de 24/12/97, que transcreve, constituindo-se em fator de nulidade do lançamento, por vício formal, cuja nulidade residiria também na ausência de precisão quanto da indicação das irregularidades, que é feita de forma genérica, transcrevendo jurisprudência administrativa a respeito;

12. os artigos 45 e 46 da Lei n.º 8.212/91 é inconstitucional por contrariar o art. 146 da Constituição Federal, pois versa sobre matéria reservada a legislação complementar, citando jurisprudência administrativa a respeito;

13. a Constituição Federal de 1988 revogou a prescrição e a decadência de dez anos, prevista no art. 10 do Decreto-lei n.º 2.052/83, em face da mudança da natureza das contribuições para tributária;

14. o lançamento tem caráter confiscatório, o que é vedado pela Constituição, pois se está a tributar não o lucro mas o patrimônio do contribuinte, já que a empresa apresenta patrimônio líquido negativo na declaração do IRPJ do ano-calendário de 1996, além de violar a sua capacidade contributiva, assegurada no art. 145 § 1º da C.F.;

15. a multa não pode ultrapassar 20%, sendo ilegal a aplicação da multa de 75%, pois o art. 61 da Lei n.º 9.430/96 alterou a cobrança da multa de mora para 20%, com efeito retroativo, nos termos do Ato Declaratório n.º 1, de 07/01/97;

16. a aplicação da taxa SELIC, para atualizar débitos, é ilegal, citando jurisprudência do S.T.J. mediante transcrição da ementa de acórdão daquele Tribunal;

17. os créditos tributários reflexos devem ficar suspensos “até que seja proferida decisão definitiva no procedimento administrativo contra a pessoa jurídica” (fls. 14.868), fazendo a transcrição de ementas de decisões do Poder Judiciário sobre a matéria;

18. os custos dos produtos vendidos e dos serviços prestados apropriados indevidamente geram a postergação do pagamento do imposto de renda, citando jurisprudência administrativa sobre o tema;

19. o valor dos fretes estão contidos no estoque final, tendo o inventário sido “realizado pelas últimas notas fiscais de compra, com a inclusão do valor dos fretes” (fls. 14.874), transcrevendo ementa do Ac. 101-73.919/82, do Primeiro Conselho de Contribuintes;

20. é legítima a contabilização dos fretes como despesas operacionais para posteriormente incluí-los no estoque final pela contagem física, conforme ocorreu no presente caso;

21. no levantamento fiscal não foram segregados os vasilhames pertencentes à empresa fornecedora e não a adquirente das

mercadorias, fato que tem “levado à confusão e à pressuposição de que o valor dos fretes não consta do Inventário” (fls. 14.875);

22. o giro comercial das mercadorias é de aproximadamente 15 dias, sendo adquirida e vendida mercadoria dentro do próprio mês. “Com as vendas de mercadorias, no prazo aproximado de 15 dias, são realizadas baixas no estoque. Com isso os fretes não fazem parte do Inventário e não afetam o lucro” (fls. 14.875);

23. requer a realização de perícia para a constatação de que os vasilhames pertenceriam à empresa fornecedora das mercadorias e não à recorrente, indicando o seu perito e formulando as seguintes indagações a título de quesitos:

“A fiscalização computou os estoques de embalagens (vasilhames) no estoque final, quando elas pertencem à empresa vendedora de mercadorias e não à Impugnante? Considerando esse erro da fiscalização, os fretes constam do valor final dos estoques?” (fls. 14.876).

Para garantia de instância, prevista no parágrafo 2º. do art. 33 do Decreto n.º 70.235/72 – Processo Administrativo Fiscal - PAF, o Recurso Voluntário foi instruído mediante o arrolamento de bens, às fls. 14.879 dos autos.

É o relatório.



VOTO

Conselheiro FRANCISCO DE SALES RIBEIRO DE QUEIROZ, Relator.

Submete-se à apreciação deste Colegiado recurso *ex officio*, interposto pela autoridade julgadora de primeira instância administrativa relativamente à parcela do crédito tributário exonerado, e recurso voluntário, de autoria do sujeito passivo, no que diz respeito à parte não provida em primeiro grau.

Ambos os apelos preenchem os pressupostos necessários de admissibilidade, motivo pelo qual deles conheço.

Reportando-se inicialmente à parcela do lançamento objeto do recurso de ofício, verifica-se que dois foram os motivos que levaram ao afastamento da tributação na instância *a quo*, quais sejam:

1. decadência do direito de a Fazenda Nacional efetuar o lançamento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ e do Imposto de Renda na Fonte – IRF, relativamente a fatos geradores que teriam ocorrido no ano-calendário de 1994, e
2. existência de insustentável vício formal no lançamento, que o teria inquinado de nulidade.

No que diz respeito à caducidade do direito referido no primeiro item supra, em que o fato gerador das questionadas infrações ocorreu em determinados meses do ano-calendário de 1994, e tendo em vista tratar-se de lançamento definido no art. 150 do Código Tributário Nacional – CTN como sendo do tipo por homologação, em que o direito de a Fazenda Nacional proceder a sua revisão expira-se após cinco anos da ocorrência do fato gerador, observa-se que na data da ciência do Auto de Infração, ocorrida em 06/12/2000, o prazo fatal de cinco anos já se havia expirado, de onde se extrai que referido direito não mais podia ser exercido, porque já havia sido alcançado pela decadência.

Quanto à existência de vício formal no lançamento, relativamente às irregularidades descritas no item 002 do Auto de Infração, entendo que andou bem a

autoridade julgadora de primeiro grau ao declarar a nulidade do lançamento, porém discordo da fundamentação de que a nulidade dava-se pela existência de vício meramente formal. De fato, são inquestionáveis os defeitos presentes no lançamento, porém, com a devida vênia, lanço dúvida quanto à caracterização do vício como sendo *de forma*, à falta de uma definição precisa, ou, pelo menos, mais debatida, a respeito, pelo que externo minha inquietação diante da situação atual em que, na espécie, tem-se adotado idêntica solução para situações fáticas diversas.

Questiono, portanto, se em certos casos, como no presente, não estariámos diante de um vício substancial, não meramente formal, sob a ótica de que a verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação, a determinação da matéria tributável, o cálculo do montante do tributo devido e a identificação do sujeito passivo, definidos no art. 142 do Código Tributário Nacional – CTN, bem como a competência da autoridade que praticou o ato, constituir-se-iam em elementos fundamentais, intrínsecos, do lançamento, sem cuja delimitação precisa não se poderia admitir a existência da obrigação tributária em concreto. O levantamento e observância desses elementos básicos antecedem e seriam preparatórios à formalização do lançamento, a qual se dá no momento seguinte, mediante a lavratura do auto de infração e a consequente notificação ao sujeito passivo, quando, aí sim, deverão estar presentes os seus requisitos formais, extrínsecos, como, por exemplo, a assinatura do autuante, com a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula; a assinatura do chefe do órgão expedidor ou de outro servidor autorizado, com a indicação de seu cargo ou função e o número da matrícula, regrados nos artigos 10 e 11 do Decreto n.º 70.235/72, que rege o Processo Administrativo Fiscal – PAF.

Mal comparando, poderíamos dizer que o vício substancial está para a constituição do crédito tributário assim como o cálculo estrutural está para a edificação, no ramo da construção civil, enquanto que a forma seria, para o lançamento de ofício, o equivalente ao acabamento, à “fachada”, na edificação civil. Deduz-se daí que o vício substancial pressupõe a ocorrência de defeito na estrutura, que é o sustentáculo de toda edificação, seja na construção civil ou na constituição do crédito tributário, possuindo sua ocorrência, assim, efeito demolidor, que joga por terra a obra erigida com esse insanável vício.

Em outro passo, o defeito de forma, de acabamento ou na “fachada”, não possui os tais efeitos devastadores causados pelo vício de estrutura, sendo

contornáveis, sem que dano de morte cause à edificação. Fazem-se os acertos ou até mesmo as modificações pertinentes, porém, sem reflexo algum sobre as bases em que a obra tenha sido erigida ou à sua própria condição de algo que existe, apesar dos defeitos. E, a meu ver, são esses “defeitos menores” que o legislador quis contemplar quando admite que tais vícios, apenas eles, podem e devem ser sanados, e que somente a partir da decisão que declarar a nulidade desse ato é que passaria a fluir o prazo de decadência para o sujeito ativo da obrigação tributária, exercer o direito a novo lançamento de ofício.

Buscando na doutrina, encontrei referências que se enquadram perfeitamente ao tema sob estudo, no consagrado trabalho de Antonio da Silva Cabral, sobre o processo administrativo fiscal, nos tópicos relativos aos “efeitos da nulidade”¹ e ao “vício formal”², conforme segue:

5. Efeitos da nulidade.

“...”

O julgador deverá sanar o processo, determinando, inclusive, se repitam os atos posteriores àquele que foi declarado nulo. Acontece, entretanto, que o efeito do ato do julgador é “ex tunc”. Deste modo, o ato nulo pode, até, tornar-se ato insanável. Suponha-se que um processo chegue a julgamento no Conselho de Contribuintes após sete anos da lavratura do auto de infração que o motivou e o Conselho apure ter ocorrido erro na identificação do sujeito passivo. O erro seria insanável, pois se a repartição quisesse proceder ao lançamento contra o verdadeiro sujeito passivo ver-se-ia impossibilitada (pela decadência.)”

O texto acima nos leva a concluir que o autor considera o erro na identificação do sujeito passivo como sendo um vício substancial, pois, se assim não fosse, estaria afastada a hipótese da caducidade do direito de a Fazenda Nacional efetuar novo lançamento, como sói acontecer quando a nulidade do ato se dá por vício de forma.

Mais adiante, na mesma obra, contrapondo-se ao caso acima descrito, brinda-nos esse consagrado autor e eminente ex-Conselheiro deste Primeiro Conselho de Contribuintes, com as seguintes colocações:

“4. O vício formal. O art. 173 do CTN diz que o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos contados da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício

¹ CABRAL, Antonio da Silva. In: **Processo Administrativo Fiscal**. São Paulo: Saraiva, 1993. p. 531.

² CABRAL, ibid. p. 532-534

formal, o lançamento anteriormente efetuado. Um dos motivos da declaração de nulidade, portanto, é o chamado vício formal, antes mencionado.

O art. 642 do RIR/80 também determina que os auditores fiscais procederão ao exame dos livros e documentos de contabilidade dos contribuintes e realizarão diligências e investigações necessárias para apurar a exatidão das declarações, balanços e documentos apresentados etc. Acrescenta o § 2º desse artigo que, em relação ao mesmo exercício, só é possível um segundo exame mediante ordem escrita do superintendente, do delegado ou do inspetor da Receita Federal. Se, após terminada a ação numa empresa, o fiscal aí reaparecer e tornar a examinar documentos sem a devida autorização, poderá ter o respectivo auto de infração, que porventura vier a lavrar, totalmente anulado por vício de forma, isto é, por não ter obedecido à formalidade necessária, que era a autorização do superior.

Esta foi a tese confirmada pela CSRF, no Ac. CSRF/01-0.538, de 23-5-1985. Tratava-se de caso em que o lançamento foi anulado, por vício formal, uma vez que a escrita do contribuinte já havia sido anteriormente examinada pela fiscalização relativamente ao mesmo exercício, e faltava, no novo lançamento, a autorização determinada pela lei. A Câmara recorrida entendeu que ocorreu a decadência, pois tendo sido anulado o lançamento, o segundo lançamento foi feito quando já ocorreu o período decadencial. A questão estava em saber se o início da decadência deveria ter sido contado a partir da decisão que anulara o lançamento primitivo. O núcleo da questão estava em saber se houve vício formal no lançamento.

O acórdão valeu-se da doutrina da Marcelo Caetano (*Manual de direito administrativo*, 10. Ed., Lisboa, 1973, t. I), que lecionou: "O vício de forma existe sempre que na formação ou na declaração da vontade traduzida no ato administrativo foi preterida alguma formalidade essencial ou que o ato não reveste a forma legal". Mais adiante Marcelo Caetano esclarece: "Formalidade é, pois, todo ato ou fato, ainda que meramente ritual, exigido por lei para segurança da formação ou da expressão da vontade de um órgão de uma pessoa coletiva".

O acórdão também mencionou o 'Vocabulário jurídico' (2. Ed., 1967, v. 4, p. 1651), de De Plácido e Silva: 'Vício de Forma. É o defeito, ou a falta, que se anota em um ato jurídico, ou no instrumento, em que se materializou, pela omissão de requisito, ou de desatenção à solenidade, que se prescreve como necessária à sua validade ou eficácia jurídica'.

No v. 3 (p. 712/3), De Plácido e Silva assinalou: 'Formalidade – Derivado de forma (do latim 'formalitas'), significa a regra, solenidade ou prescrição legal, indicativas da maneira por que o ato deve ser formado'.

O relator da matéria continuou na citação: 'Neste sentido, as 'formalidades' constituem a maneira de proceder em determinado caso, assinalada em lei, ou compõem a própria forma solene para que o ato se considere válido ou juridicamente perfeito. As 'formalidades' mostram-se prescrições de ordem legal para a feitura do ato ou promoção de qualquer contrato. Quando as formalidades atendem à questão de 'forma material' do ato, dizem-se 'extrínsecas'. Quando se referem ao 'fundo', condições ou requisitos para a sua eficácia jurídica, dizem-se 'intrínsecas' ou 'viscerais'. ...'.


À vista de tudo isto, finalizou o relator: 'Vejo a autorização do § 2º do art. 642 do RIR/80 como ato preliminar e indispensável à formação do lançamento como formalidade essencial, cuja inobservância vicia o ato de modo a determinar sua anulabilidade, mas não a nulidade. Nestas condições, merece ser reformado o acórdão recorrido. A ilustre Maioria deteve-se em questão preliminar, respeitante ao prazo decadencial. Na medida em que entendeu não ter havido vício de forma, afastou a aplicabilidade da regra do inciso II do art. 173 do CTN, e, por via de conseqüência, declarou a decadência do direito de lançar, apegada ao quinquênio normal. Pelo que se ensaiou de demonstrar acima, entendo caracterizado o vício formal, devendo incidir o citado inciso II do art. 173 do CTN'.

Há um pormenor de suma importância no voto citado, qual seja, a distinção feita por ele entre ato 'nulo' e ato 'anulável'. Conforme se salientará mais adiante, a diferença está, entre outras muitas, no fato de que o ato anulável continua a produzir efeitos, enquanto não for anulado. Na verdade, vício de forma é ato anulável, exceto, é claro, quando a forma for da essência do ato e imprescindível para a sua própria validade e não apenas para a sua eficácia." (os grifos não são do original)

Embora no texto supra se esteja fazendo referência à distinção entre ato nulo ou anulável, entendo que a questão fulcral não está nessa discussão, mesmo porque a doutrina não admite tais institutos como sendo próprios do Direito Público³ pátrio, como o são do Direito Privado, pois é consabido que o princípio da oficialidade rege o ato administrativo, que, por seu turno, é praticado visando e em função do interesse público. Nada impede, entretanto, que utilizemos essa distinção apenas para que dimensionemos os diferentes efeitos que, quanto à sua natureza e intensidade, cada um desses erros podem ter sobre o crédito tributário constituído. Trago a lume tal avaliação para corroborar a tese anteriormente posta, colocando o erro como sendo "menos ou mais gravoso" e reforçando a idéia de que, também daí, poderíamos extrair subsídios com vistas à classificação do vício como sendo de forma ou de substância.

A dita questão fulcral residiria, assim, no estudo da natureza e intensidade do erro cometido, de cujas conclusões extrair-se-ia a classificação necessária para se definir a existência, ou não, do direito de o sujeito ativo da obrigação efetuar novo lançamento, tudo em homenagem ao princípio da segurança jurídica e dos limites temporais dos atos administrativos.

³ XAVIER, Alberto. In: *Do Lançamento – Teoria Geral do Ato do Procedimento e do Processo Tributário*. 2^ª ed., Rio de Janeiro, 1998. Forense, p. 244.

Sem embargo, cumpre à administração tributária acercar-se dos cuidados necessários para que o lançamento seja efetuado de acordo com os preceitos legais, mormente quando se está a estabelecer as bases do próprio ato de ofício, que precedem sua formalização e lhe são intrínsecos.

Se é válido dizer-se que o ato administrativo defeituoso pode e deve ser declarado nulo pela autoridade competente, também é justo admitir-se que não se pode expor o administrado à incerteza da viabilidade do lançamento de ofício, diante da possibilidade de, a qualquer tempo e hora, ser submetido ao constrangimento de um novo lançamento, sem que tenha dado causa à ocorrência do erro que o inquinara de nulidade.

Em suma, entendo que o vício formal pressupõe que novo lançamento, se viabilizado, não poderá ultrapassar os limites estabelecidos no lançamento primitivo, relativamente aos seus elementos estruturais, substanciais. No presente caso, ao se proceder a um novo lançamento estar-se-ia aperfeiçoando crédito tributário já constituído e, portanto, acabado, quanto aos seus aspectos estruturais, providência que entendo inviabilizada pelo transcurso do prazo decadencial.

Mister que se faça referência, ainda, ao posicionamento de outros ilustres doutrinadores, citados em importante trabalho do Dr. Antonio Airton Ferreira, publicado no site FISCOsoft On Line - www.fiscosoft.com.br, em acesso realizado no dia 07/11/2002, do qual, com a devida vênia, extraio e transcrevo os seguintes excertos:

"Normas Gerais de Direito Tributário - Lançamento Anulado por Vício Formal - Novo Lançamento - Alcance da Norma - CTN art. 173, II

Dr. Antonio Airton Ferreira

"..."

2. DEFINIÇÃO DE VÍCIO FORMAL NO CONTEXTO DO ARTIGO 173, II, DO CTN

Luiz Henrique Barros de Arruda, com a experiência haurida nos vários anos do exercício das magnas funções de Auditor-Fiscal, de Coordenador-Geral do Sistema de Fiscalização e de destacado Conselheiro do Egrégio Conselho de Contribuintes, à página 82 do seu Processo Administrativo Fiscal publicado pela Editora Resenha Tributária, define assim o vício formal:

"O vício de forma existe sempre que na formação ou na declaração da vontade traduzida no ato administrativo foi preferida alguma formalidade essencial ou que o ato não reveste a forma legal.

Formalidade é, pois, todo o ato ou fato, ainda que meramente ritual, exigido por lei para segurança da formação ou da expressão da vontade de um

órgão de uma pessoa coletiva (Marcelo Caetano, *Manual de Direito Administrativo*, 10a. ed., Tomo I, 1973, Lisboa.)

De Plácido e Silva, no seu *Vocabulário Jurídico*, vol. IV, Forense, 2a. ed., 1967, pág. 1651, detalha mais essa definição:

"As formalidades mostram-se prescrições de ordem legal para feitura do ato ou promoção de qualquer contrato, ou solenidades próprias à validade do ato ou contrato.

Quando as formalidades atendem à questão de forma material do ato, dizem-se extrínsecas.

Quando se referem ao fundo, condições ou requisitos para a sua eficácia jurídica, dizem-se intrínsecas ou viscerais, e habitantes, segundo se apresentam como requisitos necessários à validade do ato (capacidade, consentimento), ou se mostram atos preliminares e indispensáveis à validade de sua formação (autorização paterna, autorização do marido, assistência do tutor, curador etc" (grifos acrescidos).

As lições desses dois Mestres evidenciam a importância de se estabelecer com rigor a distinção entre formalidade extrínseca e intrínseca, sendo legítimo afirmar que há casos em que a omissão de forma, como, por exemplo, a falta de indicação do dispositivo legal infringido, desde que o fato esteja perfeitamente identificado, por não caracterizar um vício intrínseco, não prejudica a validade do procedimento fiscal, como reconhece pacificamente a nossa jurisprudência administrativa.

Todavia, se a ausência de formalidade for intrínseca ou visceral - a definição do fato tributário, por hipótese - ela determina a nulidade do ato administrativo de lançamento, fora do contexto do vício formal. Oportunas e insuspeitas, à esse respeito, as conclusões do Mestre Luiz Henrique Barros de Arruda, grafadas nesses peremptórios termos:

"o lançamento que, embora tenha sido efetuado com atenção aos requisitos de forma e às formalidades requeridas para a sua feitura, ainda assim, quer pela insuficiência na descrição dos fatos, quer pela contradição entre seus elementos, efetivamente não permitir ao sujeito passivo conhecer com nitidez a acusação que lhe é imputada é igualmente nulo por falta de materialização da hipótese de incidência e/ou o ilícito cometido; nessa hipótese, não pode o Fisco invocar em seu benefício o disposto no artigo 173, inciso II, do CTN, aplicável apenas às faltas formais" (destaques acrescidos).

Essa visão rigorosamente técnica e insuspeita, pois formada ao tempo em que o autor exercia a função de Auditor-Fiscal, encontra apoio na mais abalizada doutrina nacional:

Sacha Calmon Navarro Coêlho, por sua precisão habitual, merece o primeiro destaque, verbis:

"Em síntese, embora anômalo em relação à teoria geral da decadência, que não admite interrupções, pois que sua marcha é fatal e peremptória, o sistema do Código adotou uma hipótese de interrupção da caducidade. Mas há que entendê-la com temperamentos. Em rigor, já teria ocorrido um lançamento, e, pois, o direito de crédito da Fazenda já estaria formalizado. Não há mais falar em decadência. Em real verdade, está a se falar em anulação de lançamento - por isso que inaproveitável - e sua substituição por outro, hipótese, por exemplo, de lançamento feito por autoridade incompetente para fazê-lo (o SERPRO, v.g., e não o funcionário fiscal da

Receita Federal" (Curso de Direito Tributário Brasileiro, editora Forense, pág. 722 - grifo acrescido).

Luciano da Silva Amaro tem posicionamento parecido, a saber:

"O Art. 173, II [CTN], cuida de situação particular; trata-se de hipótese em que tenha sido efetuado um lançamento com vício de forma, e este venha a ser 'anulado' (ou melhor, declarado nulo, se tivermos presente que o vício de forma é causa de nulidade, e não de mera anulabilidade) por decisão (administrativa ou judicial) definitiva. Nesse caso, a autoridade administrativa tem novo prazo de cinco anos, contados da data em que torne definitiva a referida decisão, para efetuar novo lançamento de forma correta. O dispositivo comete um dislate. De um lado, ele, a um só tempo, introduz, para o arreio da doutrina, causa de interrupção e suspensão do prazo decadencial (suspensão porque o prazo não flui na pendência do processo em que se discute a nulidade do lançamento, e interrupção porque o prazo recomeça a correr do início e não da marca já atingida no momento em que ocorreu o lançamento nulo). De outro, o dispositivo é de uma irracionalidade gritante. Quando muito, o sujeito ativo poderia ter a devolução do prazo que faltava quando foi praticado o ato nulo. Ou seja, se faltava um ano para a consumação da decadência, e é realizado um lançamento nulo, admite-se que, enquanto se discute esse lançamento, o prazo fique suspenso, mas, resolvida a pendenga formal, não faz qualquer sentido dar ao sujeito ativo um novo prazo de cinco anos, inteirinho, como 'prêmio' por ter praticado um ato nulo" (Direito Tributário Brasileiro, Saraiva, pág. 381).

Com o devido respeito ao Mestre citado, no tocante ao prazo adicional oferecido ao Fisco, é possível gravar uma interpretação que melhor se coaduna com essa regra especial, garantindo a vigência ao questionado inciso II, do artigo 173, do CTN. Com efeito, diante de um lançamento declarado nulo por vício formal, o Fisco teria o direito de repisar o lançamento no prazo original de decadência, vale dizer, no prazo original dos 5 (cinco) anos para feitura do imprescindível lançamento.

Feito esse registro, lançando os olhos para o outro espectro doutrinário, impõe-se dar a palavra final ao Mestre Ives Gandra da Silva Martins, *'verbis'*: "Entendemos que a solução do legislador não foi feliz, pois deu para a hipótese excessiva elasticidade a beneficiar o Erário no seu próprio erro. Premiou a imperícia, a negligência ou a omissão governamental, estendendo o prazo de decadência. A nosso ver, contudo, sem criar uma interrupção (...). Devemos compreender, porém, o artigo no espírito que norteia todo o Código Tributário, que considera créditos tributários definitivamente constituídos aqueles que se exteriorizem por um lançamento, o qual pode ser modificado, constituindo um novo crédito tributário. Ora, o que fez o legislador foi permitir um novo lançamento não formalmente viciado sobre obrigação tributária já definida no primeiro lançamento mal elaborado. Pretendeu, com um prazo suplementar, beneficiar a Fazenda a ter seu direito à constituição do crédito tributário restabelecido, eis que claramente conhecida a obrigação tributária por parte dos sujeitos ativo e passivo. Beneficiou o culpado, de forma injusta, a nosso ver, mas tendendo a preservar para a hipótese de um direito já previamente qualificado, mas inexequível pelo vício formal detectado" (citação contida no Código Tributário Nacional Comentado, obra coletiva dos Magistrados

Federais, sob a coordenação do Juiz Vladimir Passos de Freitas, publicada pela Revista dos Tribunais, pág. 664 - destaque acrescidos).

Como visto, há um ponto comum em todos os mestres citados: o lançamento substitutivo só tem lugar se a obrigação tributária já estiver perfeitamente definida no lançamento primitivo. Neste plano, haveria uma espécie de proteção ao crédito público já formalizado, mas contaminado por um vício de forma que o torna inexequível. Bem sopesada, percebe-se que a regra especial do artigo 173, II, do CTN, impede que a forma prevaleça sobre o fundo. É preciso, contudo, como sabiamente afirma o mestre Ives Gandra, que esse direito esteja previamente qualificado.

3. O VÍCIO FORMAL NO CONTEXTO DAS IN SRF 54/97 E 94/97

A Instrução Normativa SRF nº 54/97 não trata apenas de nulidade por vício formal, muito pelo contrário, o seu artigo 5º define os elementos que a notificação de lançamento deve conter, listando didaticamente os requisitos necessários para resguardar a validade do lançamento, em consonância com o artigo 142 do CTN. Ora, os elementos do lançamento definidos no artigo 142 em destaque representam formalidades intrínsecas ou viscerais desse ato administrativo, para usar a terminologia dos Mestres anteriormente citados; portanto, não tem sentido afirmar que toda nulidade do lançamento ultimado por notificação interna decorre de um vício formal.

A falta de caracterização ou de determinação do fato tributário no lançamento primitivo é um bom exemplo de nulidade não vinculada a vício formal. Oportunas, neste ponto, as lições do Mestre Alberto Xavier:

"O artigo 142 do Código Tributário Nacional contém uma definição de lançamento, estabelecendo que "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 o caso, propor a aplicação da penalidade cabível", acrescentando o § único que a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional" (Do Lançamento Teoria Geral do Ato do Procedimento e do Processo Tributário, Forense, pág. 23).

Ora, a ausência desses elementos ou de algum deles, inquestionavelmente, dá causa à nulidade do lançamento por defeito de estrutura e não apenas por um vício formal, caracterizado, como visto anteriormente, pela inobservância de uma formalidade exterior ou extrínseca necessária para a correta configuração desse ato jurídico.

Com efeito, as Instruções Normativas SRF nºs 54/97 e 94/97 não estabeleceram uma regra geral determinando que em todos os casos deve haver novo lançamento, fundado no vício formal. Deveras, o § 1º do art. 6º da IN SRF nº 54/97 tem a seguinte redação:

"§ 1º A declaração de nulidade não impede, quando for o caso, a emissão de nova notificação de lançamento" (grifo acrescido).

A expressão "quando for o caso" tem uma nítida função restritiva no contexto normativo da referida instrução, em perfeita harmonia, portanto, com a interpretação estrita aplicável à regra excepcional de decadência instituída pelo artigo 173, II, do CTN em destaque.

Um bom exemplo de vício formal, no contexto da Instrução Normativa SRF nº 54/97, seria a falta de indicação do número da matrícula da autoridade

responsável pela notificação, posto que no rigor do artigo 11 do Decreto nº 70.235/72, a notificação de lançamento só pode ter sido expedida pelo Delegado, diretamente ou por delegação, pois ele é o "chefe do órgão expedidor" da aludida notificação.

A situação não se altera quando se examina a Instrução Normativa nº 94/97, posto no início do seu artigo há uma ressalva parecida com a constante do § 1º da IN SRF 54/97, grafada nestes termos:

"Sem prejuízo do disposto no artigo 173, II, da Lei nº 5.172/66 (CTN) será declarada a nulidade do lançamento (...)"

4. O VÍCIO FORMAL NÃO ADMITE INVESTIGAÇÕES ADICIONAIS

Neste contexto, é lícito concluir que as investigações intentadas no sentido de determinar, aferir, precisar o fato que se pretendeu tributar anteriormente, revelam-se incompatíveis com os estreitos limites dos procedimentos reservados ao saneamento do vício formal. Com efeito, sob o pretexto de corrigir o vício formal detectado, não pode o Fisco intimar o contribuinte para apresentar informações, esclarecimentos, documentos, etc. tendentes a apurar a matéria tributável. Se tais providências forem necessárias, significa que a obrigação tributária não estava definida e o vício apurado não seria apenas de forma, mas, sim, de estrutura ou da essência do ato praticado.

Deveras, como visto anteriormente, a adoção da regra especial de decadência prevista no artigo 173, II, do CTN, no plano do vício formal, que autoriza um segundo lançamento sobre o mesmo fato, exige que a obrigação tributária tenha sido plenamente definida no primeiro lançamento. Vale dizer, para usar as palavras já transcritas do Mestre Ives Gandra Martins, o segundo lançamento visa "preservar um direito já previamente qualificado, mas inexequível pelo vício formal detectado". Ora, se o direito já estava previamente qualificado, o segundo lançamento, suprida a formalidade antes não observada, deve basear-se nos mesmos elementos probatórios colhidos por ocasião do primeiro lançamento."

Isso posto, entendo que, no caso sob análise, a nulidade se deu não por vício formal, mas em função da existência de erro substancial no ato de ofício, cometido na determinação da matéria tributável, não cabendo, pois, seu aperfeiçoamento mediante novo lançamento, por não estar caracterizada a situação prevista no inciso II do art. 173 do CTN.

A propósito do Recurso Voluntário, faz-se necessário definir com precisão o objeto da lide que subsiste, após a declarada nulidade parcial do lançamento e do seu também parcial provimento em primeira instância.

Conforme relatado, o item 002 – LUCROS NÃO DECLARADOS – BASE DE CÁLCULO APURAÇÃO INCORRETA, descrito na “folha de continuação do AUTO DE INFRAÇÃO” do processo matriz, relativo ao Imposto de Renda Pessoa

Jurídica – IRPJ (fls. 05/06), foi integralmente cancelado, em face das imperfeições que levaram à nulidade do lançamento. Sendo assim, pode-se afirmar, de pronto, que os argumentos de defesa explicitados nos itens 1, 5, 6, 7, 11, 18, 19, 20, 21, 22 e 23 do Relatório não se aplicam à matéria sobre a qual remanesce o litígio, constante do item 001 – OMISSÃO DE RECEITAS, da sobredita “folha de continuação...”, às fls. 04, pelo que entendo fora de propósito considerações adicionais envolvendo referidos argumentos.

A omissão de receitas a que se refere o supracitado item 001, objeto da lide, originou-se de diferença apurada no estoque da mercadoria botijão de gás, no período de janeiro de 1994 a dezembro de 1995, conforme demonstrativos elaborados pela fiscalização. Verifica-se, assim, que o lançamento efetuou-se com base em presunção simples, porquanto anterior à vigência da Lei nº 9.430, de 27/12/96, em desobediência ao princípio da reserva legal, que, em qualquer hipótese, deve ser preservado na atividade administrativa do lançamento.

Importante ressaltar, ainda, que, de conformidade com o entendimento desta Câmara, o prazo decadencial de cinco anos teria alcançado também os fatos geradores ocorridos até o mês de novembro de 1995, inclusive, haja vista a ciência do auto de infração ter-se dado em 06/12/2000 e o fato gerador da obrigação ter ocorrido em cada um dos meses do ano de 1995, por se tratar de lançamento por homologação, disciplinado no art. 150 do CTN.

Sendo assim, não vejo como o lançamento, também neste item, possa prevalecer.

Nessa ordem de juízos, voto no sentido de negar provimento ao Recurso de Ofício interposto pelo órgão de julgamento de primeira instância administrativa, e de dar provimento ao Recurso Voluntário interposto pelo sujeito passivo, ressalvando-se que a declaração de nulidade do lançamento não deve ser admitida como tendo sido ocasionada pela ocorrência de vício formal, mas sim em virtude da existência de vício substancial, porquanto cometido em relação a elemento constitutivo do próprio crédito tributário, essencial e intrínseco ao lançamento de ofício, definido no art. 142 do Código Tributário Nacional – CTN.

Processo nº : 10247.000082/00-91
Acórdão nº : 107-06.695

Essa decisão aplica-se igualmente aos lançamentos decorrentes, em face da relação de causa e efeito que os interligam ao procedimento matriz.

É como voto.

Sala das Sessões - DF, em 09 de julho de 2002.

FRANCISCO DE SALES RIBEIRO DE QUEIROZ