



MINISTÉRIO DA FAZENDA

LRC/

Sessão de...10 de abril...de 19...89...

ACÓRDÃO Nº...103...09...025

Recurso nº - 92.681 - IRPJ - EXS: DE 1983 e 1984.

Recorrente - ARLINDO CABRAL & CIA. LTDA.

Recorrid a: - DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL EM JOÃO PESSOA - PB

IRPJ - PRELIMINAR DE NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO - Uma vez que a empresa impetrou mandado de segurança para que o Poder Judiciário declarasse a nulidade do auto de infração e, nem sequer, conseguiu a liminar pretendida, perdendo a questão, no mérito, perdeu, também, o direito de levantar a mesma matéria, no âmbito administrativo, por existir coisa julgada.

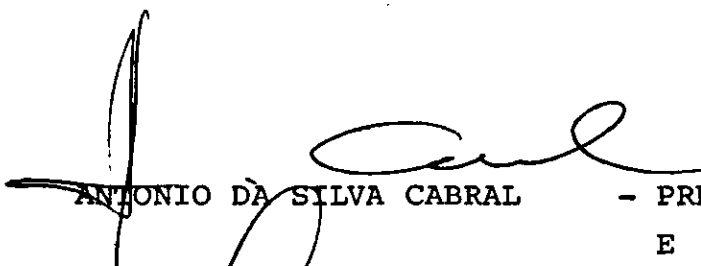
ERROS MATERIAIS - SUA CORREÇÃO EM PRIMEIRA INSTÂNCIA - A qualquer momento podem ser corrigidos erros materiais contidos na decisão de primeiro grau, ainda que por determinação do Conselho de Contribuintes.

OMISSÃO DE RECEITAS - PASSIVO FICTÍCIO - A manutenção, no passivo, por ocasião do levantamento do balanço patrimonial, em conta Fornecedores, de obrigações já pagas no período leva à presunção de omissão de receitas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por ARLINDO CABRAL & CIA. LTDA.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, em não conhecer a preliminar de nulidade, e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso a fim de se excluir da tributação, no exercício de 1984, a importância de Cr\$ 29.546.508,71.

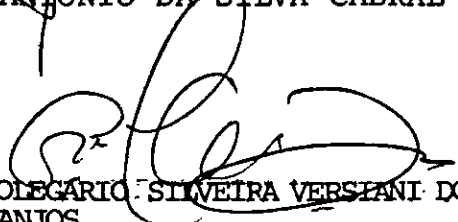
Sala das Sessões (DF), em 10 de abril de 1989.



ANTONIO DA SILVA CABRAL

- PRESIDENTE
E RELATOR

VISTO EM
SESSÃO DE:



OLEGÁRIO SILVEIRA VERSIANI DOS
ANJOS

- PROCURADOR DA
FAZENDA NACIONAL

13 ABR 1989

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: AYRES DE OLIVEIRA, ANTONIO PASSOS COSTA DE OLIVEIRA, LÓRGIO RIBEIRO, DÍCLER DE ASSUNÇÃO, FRANCISCO XAVIER DA SILVA GUIMARÃES e BRAZ JANUÁRIO PINTO. Ausente por motivo justificado
Conselheiro SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL. 

RECURSO Nº 92.681

ACÓRDÃO Nº 103-09.025

RECORRENTE: ARLINDO CABRAL & CIA. LTDA.

R E L A T Ó R I O

ARLINDO CABRAL & CIA. LTDA., empresa com sede no município de Santa Rita, Estado da Paraíba, inscrita no C.G.C. sob o nº 08699191/0001-33, não se conformando com a decisão de fls.... 237/243, recorre a este Conselho, para os efeitos do art.33 do Decreto nº 70.235/72.

Contra a empresa foi lavrado auto de infração de fls.205, nos seguintes termos:

"Conforme está explicitado no termo de encerramento de ação fiscal e no quadro demonstrativo nº 1 (fls.192/202), que integram o presente auto de infração como se aqui estivessem transcritos, ficou constatada a omissão de receita, pela falta de comprovação de contas no passivo circulante, no valor de Cr\$ 488.020.435,92, relativamente ao balanço patrimonial levantado pela empresa em 31/12/83. Consoante consta no citado termo de encerramento de ação fiscal, entretanto, esse passivo fictício foi distribuído por vários anos, cabendo ao exercício de 1983, ano-base 1982, o valor de Cr\$ 24.048.491,95 e ao exercício de 1984, ano-base 1983, o valor de Cr\$ 461.552.585,45. No quadro demonstrativo nº 1 está indicado, com pormenores, a ocorrência de fraudes nas datas de pagamento de algumas duplicatas, casos esses relacionados, no mesmo demonstrativo, sob o código de exclusão "D", sujeitando-se o imposto respectivo à penalidade estabelecida no artigo 728 inciso III do RIR/80. Configurado o passivo fictício como prevê o artigo 180, infringiu a empresa o disposto no artigo 157 parágrafo 1º, 158 e 387 inciso II do RIR/80, submete-se a empresa ao presente procedimento, como determinam os artigos 645, 676 e 678 III do RIR/80 e se sujeita às penalidades sicas de 50% e de 150%. Para se calcular a pena de aplicável, faz-se necessária a seguinte análise:

Exercício 1983. Valor tributável total Cr\$...
24.048.491,95. Percentuais suscetíveis das
de 50% e de 150% conforme quadro demonstrativo
14,06% e 85,94%, respectivamente. Do imposto
do, portanto, 331,05 OTN sujeita-se à multa
e 2.023,46 OTN a de 150% (2.354,51 x 14,06
2.354,51 x 85,94). Exercício 1984. Valor tr
total Cr\$ 461.552.585,45. Percentuais sus

Acórdão nº 103-09.025

das multas de 50% e de 150%, conforme quadro demonstrativo nº 1: 20,17% e de 79,83%, respectivamente. Do imposto exigido (23.055,87 OTN), portanto, 4.650,37 OTN sujeita-se à multa de 50% e 18.405,40 OTN à de 150%. O adicional de 2.718,39 OTN, segundo o mesmo critério, fica assim desdobrado: 548,30 OTN sujeito à multa de 50% e 2.170,09 OTN sujeito à de 150%."

Na impugnação, alegou a autuada, preliminarmente, que o presente auto foi lavrado após anulação do auto de infração de nº 092/86, em razão de o julgador ter apontado dificuldade de entendimento na constituição do crédito apurado, impropriedade na formalização da exigência e impraticabilidade de saneamento do processo. Com isto, a autoridade julgadora entendeu que não existem elementos idôneos para a caracterização da infração. Logo, o presente auto também é nulo de pleno direito.

Quanto ao mérito, o fisco falou em transgressão aos dispositivos legais vigentes e não comprovação dos mesmos. Segundo as regras jurídicas que disciplinam a matéria é aproximadamente a mesma coisa. Faltou objetividade por parte dos agentes fiscais na especificação da matéria de fato que constitui a infração. Na verdade, a empresa teria cometido, apenas, irregularidades, não ocasionando nenhum prejuízo à Fazenda Pública. Não existiu fato gerador que pudesse ocasionar a cobrança de tributo.

Na mesma ocasião em que apresentou a impugnação a empresa ingressou em juízo com um mandado de segurança, cujos documentos se acham às fls. 214/223, solicitando ao Poder Judiciário a anulação do auto de infração. Às fls. 233/237 foi inserida a sentença do juiz que não só negou a liminar como também não atendeu a pretensão da empresa e, por esse motivo, o processo teve sua continuação.

As fls. 224/228 foi inserida a informação fiscal.

Na decisão, o Delegado da Receita Federal atacou, inicialmente, a preliminar de nulidade, reportando-se ao doc. de fls. 214/218 que demonstra o fato de a preliminar de nulidade do auto de infração ter sido objeto de mandado de segurança, que foi

Acórdão nº 103-09.025

negado, sendo que na ementa se lê o seguinte:

"MANDADO DE SEGURANÇA. - PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO-FISCAL. - CARECE DE AÇÃO MANDAMENTAL

Carece de ação mandamental o contribuinte que visa anular Auto de Infração específico e reflexos, quando anteriormente a Autoridade Impetrada fez anular Auto, precedente, no sentido de assegurar a ampla defesa do Autuado.

CRÉDITO TRIBUTÁRIO. - Enquanto se não opere a Decadência do Direito de constituir o Crédito Tributário a Obrigação preexistente subsiste."

Em vista disto, a autoridade monocrática rejeitou a preliminar de nulidade, posto que já decidida na esfera judicial, sendo confirmada a legitimidade da ação fiscal instaurada.

Quanto ao mérito, a manutenção no passivo de obrigações já pagas é presunção de omissão de receitas, que se encontra no art. 180 do RIR/80, conforme consta do auto de infração, não procedendo a alegação da impugnante no sentido de que não se invocou base legal. Por outro lado, a infração praticada, ao contrário do que afirma a impugnante, não constituiu mera irregularidade, pois se caracterizou como existência de receitas à margem da contabilidade comercial e fiscal e consequente diminuição do lucro tributável (Ac. nº 103-06.823/85). Além do mais, embora resguardado ao contribuinte o direito de provar a improcedência da presunção, a empresa limitou-se a meras alegações, sem apresentação de documentação hábil e idônea que pudesse infirmar as diligências realizadas junto a terceiros, nos termos do art. 642 do RIR/80. Em consequência, negou acolhida à impugnação.

No longo recurso voluntário, que se estende das fls. 245 às fls. 270, mencionam-se, em síntese, os argumentos da recorrente:

a) reportou-se, inicialmente, ao Auto de Infração nº 092/86, peça fiscal dúbia e que mereceu ser anulado pela autoridade de primeira instância. Por outro lado, da decisão da autoridade julgadora em determinar novos procedimentos, sem dar oportuna

de de recurso ao Contribuinte feriu frontalmente o art.20 do Decreto nº 70.235/72, que manda reabrir prazo para manifestação do interessado. Este ato do julgador cerceou novamente o direito de defesa da empresa (Ac. nº 102-17.033, de 03.07.78 e Acórdão número 15.931, Bol. ADCOAS nº 49.672/77);

b) a seguir, atacou o Auto de Infração nº 042/87 , que foi objeto do presente processo, alegando que existem mais 3 volumes, em anexo, material este tentando "lavar a honra do colega" que elaborara o auto anulado;

c) quanto ao mandado de segurança, embora tendo perdido em primeira instância, houve recurso para TFR;

d) acusa a Decisão nº 081/88 de nova decisão baseada em "solidariedade funcional". Ao invés de anular novamente o auto de infração, a autoridade julgadora manteve-se apegada ao que a fiscalização disse, sem examinar em profundidade a questão. Deveria ter-se utilizado da Súmula 473, que prevê a anulação dos atos próprios pela autoridade competente.

Quanto ao mérito, suscitou as seguintes irregularidades:

a) Considerando-se que o auto prevê um passivo fictício, em 1982, da ordem de Cr\$ 24.048.491,95 e, em 1983, da ordem de Cr\$ 433.612.108,74, não sabe onde a repartição encontrou tais valores, já que a soma dos valores constantes do anexo ao auto de infração acusavam um passivo de apenas Cr\$ 456.054.568,69 , verificando-se, portanto, uma diferença de Cr\$ 1.606.032,00, sendo isto o bastante para desclassificar o auto de infração;

b) não bastasse isso, o autuante cometeu erros de constituição da base de cálculo, conforme os números que cita:

c) a base de cálculo, como se sabe, é um dos elementos do fato gerador, de tal sorte que a falta de liquidez da matéria tributável infirma absolutamente o auto de infração;

d) não se tem conhecimento da existência de qualquer legislação tributária que expressamente desaprove ou não reconheça ser o recibo firmado por uma pessoa física ou jurídica como documento de validade para caracterizar a quitação de qualquer operação. Relativamente às quitações com recibos, o autuante relacionou tais documentos no Quadro 1, dizendo que tais operações fo-ram feitas em 1983, sem, no entanto, comprovar o que disse;

e) o autuante incluiu, no auto, obrigações relativas aos períodos-base de 1982 e 1983, valores concernentes a pe-riódos anteriores ferindo assim a própria lei (Decreto-lei nº.... 1.967/82 e Decreto-lei nº 2.065/83), inclusive aplicando alíquotas diversas (1982: 30%; 1983: 35%; enquanto no período-base de 1981: 35% e 1980: 35% e, finalmente, 1979: 35%):

f) a respeito dos financiamentos a curto prazo , disse o autuante, no Termo de Encerramento da Ação Fiscal, que a empresa admitiu a existência de Cr\$ 27.940.476,71, já que não com-provou esta quantia. Ora, isto não é verdade, pois a empresa ofe-receu toda a documentação exigida pela fiscalização, conforme a-testado pelo próprio autuante;

g) após tecer longas considerações acerca do fato gerador da obrigação tributária, lembrou que a tributação é sem-pre ex lege não sendo permitida tributação por mera presunção.

A matéria veio a julgamento no dia 09/08/88 e o Co-legiado houve por bem acatar a sugestão que fiz no sentido de se esclarecerem certas dúvidas e possíveis erros materiais cometidos no decorrer do processo. Por isso, em razão da Resolução número 103-064/88 (fls.298) intimou-se a autoridade julgadora a esclarecer se procedentes as dúvidas acerca de erros de cálculo, especi-almente:

a) se é real a diferença de Cr\$ 1.606.032,00 en-tre o valor da exigência fiscal e a soma dos valores relacionados pela fiscalização, conf. alegado às fls.258;

b) se as diferenças relativas aos montantes apontados às fls.259 são reais.

A autoridade competente determinou a se fizesse a respectiva diligência e o autuante teve oportunidade de se manifestar às fls.301/312, o qual, em síntese, admitiu procedente a observação da recorrente no tocante ao erro de soma total dos dois exercícios e, após verificar em que exercício se encontrava o equívoco, propôs se reduzisse a exigência, no exercício de 1984, em Cr\$ 1.606.032,00. Reconheceu, também, serem procedentes as observações acerca de erros no demonstrativo anexo aos autos, mas, por outro lado, lembrou que o erro de cálculo beneficiou a contribuinte em Cr\$ 1.113.676,30.

A empresa se manifestou, por sua vez, às fls. 316/327, e, em resumo, alegou o seguinte:

a) a Câmara se reportou a erros materiais na decisão, mas, a rigor, a esses erros são de ordem substancial. Já que o lançamento é um meio pelo qual se atinge a liquidez e certeza da obrigação tributária, pode-se inferir que o crédito tributário ora pretendido não é objeto lícito, por falta de certeza e por inexistência de liquidez. O ato administrativo pode ser revogado desde que sua permanência se revele inconveniente, por falta de suporte fático, a certeza e a liquidez;

b) ao determinar o Relator que a autoridade julgadora de primeira instância esclarecesse os erros materiais apontados pela recorrente, acatou em todos os termos o mérito da lide suscitada no recurso voluntário;

c) a diligência foi realizada pelo autor do feito, e não pela autoridade julgadora, conforme determinara a Câmara. O informante aproveitou-se da ocasião para reafirmar o que já dissera antes;

d) tornou a se reportar a várias alíquotas aplicadas nos diversos anos, o que não é permitido;

e) suscitou toda a questão relativa ao valor de
Cr\$ 27.940.476,71.

É o relatório.

V O T O

Conselheiro ANTONIO DA SILVA CABRAL, Relator:

Uma vez que o processo já se acha devidamente saneado, passo a proferir o meu voto.

I - PRELIMINAR DE NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO.
SUA IMPOSSIBILIDADE JURÍDICA.

Em todo o processo a recorrente atacou tudo, menos a matéria relacionada com PASSIVO FICTÍCIO. Afinal, depois de escrever tantas folhas, pergunta-se: e que disse ela sobre as dezenas de obrigações já pagas e constantes dos balanços levantados em 1982 e 1983?

Aproveitou-se de meros erros materiais, isto é, erros de cálculo para desviar a atenção do julgador e tentar inquirir de nulidade um auto de infração, sem, na realidade, abordar o tema do auto que é a questão relacionada com passivo fictício. O pouco que disse a respeito da matéria será analisado adiante.

A questão sobre a qual se debruçou, a saber, a nulidade do auto de infração na realidade está mais do que preclusa: já ocorreu a coisa julgada.

Com efeito, após a lavratura do auto de infração a empresa impetrou mandado de segurança a fim de que o Poder Judiciário

Acórdão nº 103-09.025

rio declarasse a nulidade do lançamento. O feito nem sequer mereceu ter a liminar deferida e, ao apreciar o mérito, o MM. Juiz da 1ª Vara da Justiça Federal no Processo nº 1831-II-PA, assim se pronunciou:

"O Procedimento Administrativo Fiscal regido pelo Decreto nº 70.235/72 e alterações ulteriores tem por escopo apurar a liquidez e certeza dos créditos fiscais da União, proporcionando pela observância do princípio da legalidade que se quantifiquem os valores, estabeleça-se a base legal das exigências, permita-se a produção de provas, e adote-se a ampla defesa dos autuados.

Inicia-se a chamada "ação fiscal" com moção de fiscal de tributos, é preparado e submetido à decisão. Dela cabe recurso para o Conselho de Contribuintes quando desfavorável ao Autuado. Ou de Ofício, pela autoridade de 1ª instância, em função do valor do Auto - alçada.

No caso, verifica-se que a Autoridade determinou a anulação do Auto (fls.09/14) manifestando-se em prol da observância do princípio da legalidade, nos seguintes termos:

"IMPOSTO DE RENDA - PESSOA JURÍDICA.

Cerceamento do direito de defesa - é de ser declarado quando impropriedades na formalização do crédito tributário inviabilizam sua compreensão para fins de impugnação da exigência (artigo 61 do Decreto nº 70.235/72).

Nulidade da ação fiscal respectiva e instauração de novos procedimentos fiscais".

Ora, ao anular o procedimento inicial a autoridade fiscal visou preservar o princípio da legalidade, assegurando ao Contribuinte que se lhe não fosse cerceada a defesa, no âmbito administrativo.

Com isto se não compadece a instauração de novos procedimentos com vistas a constituir o crédito tributário, enquanto não se opere a decadência, que ocorreria acaso não houvesse a instauração de novas "ações fiscais" para usar a terminologia dos tributaristas.

Assegurar a ampla defesa no âmbito do procedimento administrativo fiscal não é impedir que se constituam os créditos tributários, enquanto não emerja a decadência do direito de constituição, por quanto, a Obrigação Tributária preexistia e subsistia.

Demais disso, a Impetração limitou-se a repor

Acórdão nº 103-09.025

tar-se a peças isoladas do procedimento administrativo fiscal, sem respaldar-se em abrangentes peças fundamentais que compõem o procedimento administrativo-fiscal nos termos do supra citado Decreto de regência.

A via mandamental, pois, fora imprópria para o desiderato de "ser declarado NULO de pleno direito o auto de infração nº 3.399, bem como todos os demais expedidos por via reflexa" - (fls.06).

A decretação de nulidade do procedimento administrativo fiscal antes de ser um ato "arbitrário e ilegal" como manifesta a Impetrante representa a consubstanciação do controle da legalidade e quando embasada no evitar o cerceamento de defesa, representa para o Contribuinte, uma garantia constitucional.

Interpretá-la inversamente de molde a pretender com isso impedir que se refaça o procedimento administrativo fiscal no sentido de obter-se a constituição do crédito tributário, legal, válida e legitimamente, enquanto se não opere a decadência instituída pelo Código Tributário Nacional, significa esbarrar na carência do direito material deduzido em Juízo.

As considerações subjetivas não socorrem Impetração para suprimir a base legal do ato da autaridade.

Releva, desse modo, ser considerado o fundamento objetivo da impetração que atém-se à anulação do procedimento inclusive, em favor do Contribuinte, ora Impetrante.

Consequência mediata da pretensão do Impetrante seria, por consequência, eximir-se da apuração da liquidez a certeza dos créditos que viessem ou vierem a ser constituídos mediante lançamento válido.

Em face do exposto, denego a segurança. Custas ex lege. Sem verba honorária (Súmula 512, do STF)."

Com isso, a empresa ficou impedida de pleitear novamente a anulação do auto de infração.

Para que não pareça menosprezo por seu arrazoado, no entanto, tecerei as considerações a seguir.

II - A RESPEITO DO AUTO DE INFRAÇÃO Nº 092/86

Este auto de infração foi declarado nulo pela autoridade de primeiro grau.

O gesto da autoridade de primeira instância merece ser louvado, pois o julgador mostrou que, apesar de ser Delegado da Receita Federal e, portanto, fazendo parte da administração tributária e estar interessado na arrecadação, colocou o princípio da legalidade acima de tudo e não tergiversou em declarar sua nulidade, mesmo com dano para o Fisco.

A recorrente não entendeu esse gesto de lealdade do julgador e tentou estender a nulidade para todo e qualquer ato que se realizar após a declaração de nulidade de um auto de infração.

A nulidade não se comunica a não ser aos atos que estejam ligados ao ato nulo, o que é o caso presente, em que outro lançamento foi realizado e o contribuinte teve a oportunidade da mais ampla defesa. Isto porque o julgado anulou o primeiro lançamento pelos seguintes motivos:

- I - dificuldade de entendimento na constituição do crédito apurado;
- II - impropriedade na formalização da exigência;
- III - impraticabilidade de saneamento do processo.

Já agora não há que se falar em obscuridade do auto ou impropriedade na formalização da exigência, que está cristalina, líquida e certa. O saneamento do processo está tão patente que bastou a empresa levantar a existência de erros materiais que logo se sanou o processo.

As fls.249 a recorrente afirma que a decisão da autoridade julgadora em determinar novos procedimentos sem dar oportu

tunidade de recurso ao contribuinte feriu frontalmente o art. 20 do Decreto nº 70.235/72. Sem qualquer sentido tal afirmação. A decisão foi muito mais além do citado art.20, pois simplesmente terminou com o auto de infração.

A tese que pretende sustentar a recorrente, em realidade é no sentido de que anulado um auto de infração outro não poderá ser lavrado. Isto, porém, já foi muito bem explicado a ela pelo MM. Juiz da 1ª Vara da Fazenda Federal da Paraíba.

III - OS VOLUMES DO PROCESSO

A recorrente se reporta ao fato de o presente processo conter, em apenso, mais três volumes de documentos. Denomina este fato de "novo suplicio jurídico".

Na qualidade de julgador, eu acrescentaria: "doce suplicio jurídico", pois o que mais se ressenete quem vai apreciar um caso é a falta de provas, de tal sorte que é um alívio quando, como no caso presente, pode o julgador verificar duplicatas e demais documentos que o levem a formar sua livre convicção.

IV - SOBRE A RESOLUÇÃO Nº 103-0864

No arrazoadado de fls.316, iniciou a empresa suas alegações afirmando: "O Egrégio Conselho de Contribuintes, pela maioria dos votos na sua Terceira Câmara decidiu acolher o mérito da questão suscitada, e reconhecer a existência de erros materiais comprometedores do montante da exigência Fiscal." Em primeiro lugar, a deliberação da Câmara não foi por maioria de votos, mas por unanimidade. Em segundo lugar, numa Resolução a Câmara não se pronuncia sobre o mérito de qualquer questão. Quando o Colegiado resolveu baixar o processo em diligência, o que pretendia era ouvir a administração sobre a existência ou não de erros materiais, pois erros de soma, como foi o caso, devem ser sanados antes de se pronunciar sobre esta ou aquela parcela que há de ser subtraída da tributação. *J*

Por que a Câmara se reportou ao art.32 do Decreto nº 70.235/72? A razão foi muito simples: a empresa deixou passar a oportunidade da impugnação, sem mencionar nada daquilo que foi levantado em matéria de cálculo e números somente no recurso voluntário. É óbvio que o Delegado da Receita Federal, ao adotar os mesmos números e cálculos apontados na autuação adotou-os como razão de decidir e, de certa forma, tornou-se implicado na questão.

O fato de a resposta não ter sido dada diretamente pelo Delegado da Receita Federal em nada invalida a informação fiscal. Também não é o Delegado que redige a decisão, e nem por isso a decisão é invalida. É óbvio que esse funcionário, na qualidade de representante da Fazenda, não possui sequer tempo material para atender a expedientes desta ordem. Delega competência para que um outro funcionário cumpra a determinação do Conselho, mas sempre em seu nome, por delegação de competência. Isto não é proibido pelo Direito Administrativo.

A empresa esperava que este Colegiado de imediato lhe desse razão, e não encarasse suas alegações como simples erros materiais. Acontece que todas as citações de números envolviam erros de cálculo ou erros de transposição das cifras dos documentos para os quadros demonstrativos e a Câmara achou por bem, primeiro, certificar-se dos valores corretos, já que em muitos deles percebia-se a existência de puro equivoco de datilografia ou de lapso cometido no momento de se acionar a tecla da máquina calculadora.

Como a recorrente não distingue erro material de erro substancial, passo a explicar melhor esta matéria, pois todo o seu recurso perdeu sua razão de ser por ter ela pretendido transformar meros erros de cálculo e erros de datilografia em erros insanáveis.

V - ERRO SUBSTANCIAL E ERRO MATERIAL

A noção mais popular de "erro" consiste em se ter uma coisa como verdadeira, quando, em realidade, não o é. Diziam os escolásticos:

"Veritas est adaequatio intellectus et rei".

Não conheço melhor definição para verdade, dentro da teoria do conhecimento, do que esta, que os tomistas foram buscar em Aristóteles e trazer para a filosofia ocidental. Evidentemente, quando Sto. Tomaz se serviu de Aristóteles para definir a verdade (não como qualidade moral mas como integrante da teoria do conhecimento) aproveitou a mesma definição para conceituar o erro como a falta de adequação entre a realidade exterior e o que está na mente. A mentira, para ele, seria, pois, "locutio contra mentem", que é a forma exacerbada do erro, pois na mentira se fala, em desproporção voluntária, contra aquilo que se tem na mente.

Os latinos foram buscar na palavra "consentir" o fato de que anuir a alguma coisa dita por alguém. Significa "sentir com" e discordar de alguém é "dissentire", isto é não sentir com alguém "sentire de". Por isso ULPIANO (L.116, § 2, D. de diversis regulis juris antiqui, 50, 17) já afirmara:

"Non videntur qui errant consentire"

Quem erra, pois, não consente. Como diria PONTES DE MIRANDA: "Quem erradamente quis não quis". O erro, para os romanos, tornava o ato nulo e o nosso Código Civil incluiu o erro entre os vícios de vontade. Quem praticou um ato induzido em erro praticou um ato nulo para o Direito. Supõe-se que, se soubesse da verdade, não teria praticado o ato. Por isso, PONTES DE MIRANDA escreveu (Tratado, vol.4, pág. 272):

"Certo, a "manifestação" da vontade é o meio para se conhecer a vontade; sem ela, a vontade não faz parte do suporte fático do ato jurídico (PAULO, L. 3, D. de rebus dubiis, 34,5). Nem o que se quis, sem se manifestar, entra no suporte fático. Mas o que se manifestou erradamente entra e apenas causa anulabilidade. Passou-se, quando a segunda proposição, da afirmação da existência (Errantis voluntas non est), segundo o direito romano, a afirmação de nulidade. (L. SHEIFF, Die Divergenz zwischen Wille und Erklärung, 8; idem W. STHEPHANY Die Bedeutung des Willens bei Rechtsgeschäften, 2), que ainda se mantém em alguns sistemas jurídicos, e finalmente,

Acórdão nº 103-09.025

✕ à afirmação de simples anulabilidade (Código Civil)."

Por essa razão, o Código Civil (arts.86 a 91) trata do erro como um fator que invalida o ato jurídico. Os erros que atingem a vontade tornam inválido o ato. Daqui só ter sido contemplado no Código o chamado erro substancial, assim definido no art. 87:

"Art.87 - Considera-se erro substancial o que interessa à natureza do ato, o objeto principal da declaração, ou alguma das qualidades a ele essenciais."

Muitos autores entendem que só invalida o ato jurídico o erro na manifestação da vontade e não o erro a respeito dos motivos. Se não se declararia a vontade, caso se soubesse da verdade, tem-se o erro substancial; se se declararia, mesmo se soubesse do erro a respeito de determinado motivo, não haveria erro substancial.

O art. 87 contempla o erro no manifestar-se a vontade, pois se quis a exteriorização da vontade, mas, na verdade, se pretendeu outra coisa; ou, ainda, se quis outra exterioridade, outro contexto de manifestação de vontade, mas houve equívoco.

O art.89, por sua vez, trata do erro no transmitir-se, quando diz:

"Art.89 - A transmissão errônea da vontade por instrumento, ou por interposta pessoa, pode arguir-se de nulidade nos mesmos casos em que a declaração direta."

O Código Civil tratou do erro sobre a natureza do ato, do erro sobre o objeto principal da manifestação da vontade e do erro sobre as qualidades essenciais relativas ao objeto, bem como do erro sobre as qualidades essenciais da pessoa e, finalmente, sobre o erro sobre a falsa causa. Não tratou o Código do erro material, pois, na realidade, não interessa este à essência do

✓

ato jurídico e não afeta a manifestação da vontade.

Não se confunda, como por vezes acontece, o erro de fato com o erro material. O erro de fato tem como antônimo o erro de direito, enquanto o erro material se opõe a erro substancial. Autores antigos chegavam a distinguir o error substancialis do error accidentalis. O erro material se incluiria nesta segunda categoria, pois não atinge a essência do ato, que continua válido, enquanto o erro substancial invalida o ato jurídico.

O Código Civil preferiu não abordar a distinção entre error juris (erro de direito) e error facti (erro de fato), por seguir a natureza do Direito Romano que só se preocupou com o error in ipso negotio, ou seja, com a manifestação da vontade no ato jurídico, conforme observa PONTES DE MIRANDA.

O direito processual é que se preocupa com o erro material. Este, embora não atingindo o conteúdo do ato, ou mesmo a manifestação da vontade, afeta a forma exterior do ato ou as formalidades deste. O art.26 do Regimento Interno do 1º C.C. nem sequer se referiu a erro material mas a "inexatidão material", pois é da essência do chamado erro material não atingiu a essência do ato, e não implica em modificação da manifestação da vontade. Quem pratica o ato por erro substancial não o teria praticado, se soubesse a verdade. Quem comete um erro material, teria, assim mesmo, praticado o ato, ainda que soubesse do erro.

Por se tratar de mera inexatidão material, o ato praticado continua válido, apesar do ato equívoco. Por não se tratar de desvio da vontade, a inexatidão material é caracterizada como todo "lapso manifesto", e no Dicionário Aurélio o lapso é definido como "erro cometido por descuido, distração, ou esquecimento; engano involuntário". No linguajar comum há o fenômeno do lapsus lingue como erro involuntário cometido na conversação. Na decisão, como sói acontecer com qualquer manifestação exterior do ser humano, cometem-se "lapsos" e o Regimento Interno se reporta a "lapsos manifestos", isto é, inexatidões que são perceptíveis por qualquer um. Não se trata, repita-se, de error in ipso negotio. Este vicia o ato em si.

↓

São inexatidões materiais, ainda, segundo o citado art.26, os erros de escrita e os erros de cálculo, também estes não atingindo a vontade. Se se quis excluir da tributação o valor equivalente a 100 unidades monetárias e se escreve 10, é evidente a inexatidão material.

Sempre é recomendável atentar-se para o art.463, inciso I, do Código de Processo Civil, que determina o seguinte:

"Art.463 - Ao publicar a sentença de mérito, o juiz cumpre e acaba o ofício jurisdicional, só podendo alterá-la:

I - para lhe corrigir, de ofício ou a requerimento da parte, inexatidões materiais, ou lhe retificar erros de cálculo."

Ao comentar esse artigo, o Mestre PONTES DE MIRANDA (Comentários ao Código de Processo Civil, T.V, pág.103) assim se expressou:

"3) DECISUM E CORREÇÕES - As inexatidões materiais podem ser corrigidas a qualquer momento; mas apenas se não ofenderem o decisum na primeira ou na superior instância.

.....

Não se pode, a pretexto de se corrigir inexatidão material, alterar-se o decisum (2ª Turma do STF, 20 de julho de 1951, R.F., 142, 163, que repeliu a ementa de "negar provimento"). O ter sido confirmada a sentença não é óbice à corrigenda pelo juiz que a proferiu, se não atinge o decisum confirmado e o decisum confirmante (e. g. 4ª Câmara Cível do Trib. de Just. do DF, 28 de novembro de 1947, Rev. dos Trib., 188, 397)."

VI - CERTEZA E LIQUIDEZ DO AUTO DE INFRAÇÃO

A empresa que acusou, por várias vezes, ter o autuante "memória curta", esqueceu-se de que a anulação do primeiro auto de infração lhe trouxe várias vantagens. Para apontar uma bem significativa, menciono apenas o que disse o autuante no termo de fls.199: "Como conclusão, entendemos não existir a omissão de receita de Cr\$ 30.387.803,00, conforme tributada foi no

procedimento anterior." Não há dúvida, portanto que a recorrente recebeu por parte do Fisco um tratamento honesto e leal, a ponto de no presente auto de infração já se ter excluído importância tão substancial, já que o autuante se convenceu de sua inanidade.

Mais ainda: no presente processo a autuação obedeceu a todos os requisitos para o lançamento, inclusive no tocante à tão criticada confusão a respeito do montante da base de cálculo.

Abra-se o processo às fls.15/150 e ver-se-á que a própria empresa preencheu para o Fisco esses vários demonstrativos em que explicou, importância por importância, o montante que compôs o seu passivo, apontando:

- I - número de ordem
- II - CGC/CPF do credor
- III - Características do título, a saber:
 - a) - espécie
 - b) - emissão
 - c) - número
 - d) - vencimento da obrigação
 - e) - valor nominal
- IV - maneira de contabilização, especificando o seguinte:
 - a) - data da obrigação
 - b) - fls. do Diário
 - c) - data do pagamento da obrigação
 - d) - fls. do Diário em que se encontra escritura do o pagamento.

De posse destes dados, o autuante conferiu tais importâncias com os dados da contabilidade e com a documentação apresentada e apontou quais obrigações já tinham sido pagas constavam indevidamente na conta "Fornecedores". Para tal, elaborou os quadros de fls.188/190, nos quais especificou:

- a) por que ocorreu a infração, utilizando-se

Acórdão nº 103-09.025

um código de Exclusão-CE representado por letras do alfabeto e cuja explicação se acha em baixo de cada quadro;

b) mencionou o número de ordem pelo qual se pode, consultando os quadros preenchidos pela própria empresa, conhecer a história de cada título, desde sua emissão até seu pagamento;

c) apontou o valor excluído, isto é, o valor que constituiria a soma relativa a passivo fictício.

No caso presente o fiscal fez ainda mais: elaborou o QUADRO DEMONSTRATIVO Nº 01, de fls.192/197, onde especificou detalhadamente as razões das glosas.

A configuração jurídica da matéria fática se acha pois completamente delineada e qualquer um pode saber exatamente o que o Fisco está exigindo do contribuinte.

VII - FATO GERADOR E SITUAÇÃO JURÍDICA

Quem conheceu, de perto, o Mestre RUBENS GOMES DE SOUZA sabe muito bem que ele sofreu grande influência de GASTON JÈZE, de quem colheu a expressão "fato gerador" (fait générateur). Muitos têm criticado a expressão e já se chegou, mesmo, a escrever um livro para se mudar a expressão para "fato impositivo".

Esquece-se, no entanto, de deixar de lado questões de "nomenclatura" e nem sempre se pensa na essência da tipologia jurídica criada por RUBENS, que assim vem definido no CTN:

"Art.114 - Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência".

Na realidade, pois, fato gerador não é um FATO, encaixado no mundo fenomenológico dos seres, mas uma SITUAÇÃO definida em lei como, dentro da implicação intensiva e extensiva, necessária e suficiente à sua ocorrência. Por isso é que AMILCAR DE ARAÚJO FALCÃO definiu o fato gerador do seguinte modo: 

"Fato gerador é, pois, o fato, o conjunto de fatos ou estado de fato, a que o legislador vincula nascimento da obrigação jurídica de pagar um tributo determinado" (Fato Gerador da Obrigação Tributária, Forense, 2ª ed., 1971, p.26).

BLUMENSTEIN, aliás, denominou o fato gerador de Steuerobjekt isto é "objeto do imposto", pois tudo o que é considerado como tal configura uma situação tributável.

Esquece-se, por vezes, que o fato gerador é uma relação jurídica obrigacional. Lamentavelmente não me é dado discorrer sobre a extensão da relação obrigacional, mas apenas desejo acentuar que, em tal qualidade, a relação jurídica tributária é uma relação pessoal. Isto significa dizer que o débito do imposto não é importante enquanto composto de pequenas parcelas que compõem a exigência tributária, mas enquanto configura uma situação pessoal que obriga alguém a pagar um tributo.

Não há dúvida de que o elemento quantitativo é um dos aspectos do fato gerador (base de cálculo e alíquota), mas não é um simples erro material em qualquer parcela, ou qualquer erro de soma, que implicará em nulidade da dívida e da exigência.

A recorrente, desde o início, vem pretendendo anular todo o auto só porque houve erro de soma em relação a algumas parcelas. A configuração jurídica do suporte fático acima citada demonstra que a fiscalização apontou os elementos suficientes e necessários da ocorrência do fato gerador e isto é o que importa, e não o erro material de cálculo. Na verdade, a obrigação tributária nasce, cria-se e se formaliza por força da própria lei e não da configuração exterior que lhe atribui o auto de infração. O chamado fato gerador marca apenas o início da relação obrigacional ou a concretização normativa do pressuposto legal a fim de que o vinculum juris se inaugure. Uma vez ocorrido o fato gerador, instaura-se a obrigação de pagar e um simples erro na apresentação formal do lançamento não tem o condão de anular a relação jurídica obrigacional. L

Acórdão nº 103-09.025

VIII - ANÁLISE DOS ERROS MATERIAIS

Louve-se a argúcia de quem elaborou o recurso voluntário, pois soube tirar partido de pequeninos erros para criar a imagem de que todo o auto estava inquinado de nulidade.

1. Os erros apontados às fls.259. Notou a empresa, por exemplo, que no demonstrativo da composição do passivo (fls. 16) a importância em dinheiro era equivalente a Cr\$ 2.201.413,34 , enquanto no quadro demonstrativo 01, de fls.194, o valor aparece como sendo Cr\$ 2.201.386,14. Qualquer um percebe que se trata de mero erro material e a diferença entre as duas quantias é de apenas Cr\$ 27,20. Como a segunda quantia é que está sendo tributada, a empresa se beneficiou com o erro da repartição.

Da mesma forma, a segunda importância, que às fls. 16 aparece como sendo Cr\$ 43.754,31, foi copiada às fls.195 como sendo da ordem de Cr\$ 43.781,51, com um erro, portanto, de Cr\$ 27,20, mas também a favor da empresa.

Em ambos os casos houve mero erro material. Conforme disse o autuante, às fls.302:

"Nesses dois primeiros casos, percebe-se, nitidamente, que, por ocasião da soma das quantias relacionadas no "demonstrativo da composição do passivo", houve troca de valores entre os itens 41/49 e 51/52, não ocorrendo, entretanto, prejuízo para qualquer das duas partes, Fisco ou contribuinte."

Da mesma forma, a diferença entre Cr\$ 16.043.202,67 e Cr\$ 15.801.802,67, que montou a Cr\$ 241.400,00 foi a favor da recorrente.

No tocante à diferença entre os Cr\$ 3.640.000,00 , de fls.32, e os Cr\$ 2.949.889,52, de fls. 195, uma vez que foi esta segunda quantia que constou da exigência tributária, a empresa saiu beneficiada com a diminuição da exigência no valor de Cr\$ 690.110,48. Acontece, no entanto, que conforme acentuou o au

tuante às fls.303:

"Aqui, a recorrente, pura e simplesmente, apontou a diferença, aliás a seu favor, sem buscar o porquê de tal discrepância. Se tivesse examinado melhor o assunto, veria que dita diferença não ocorreu.

Com efeito, o "quadro demonstrativo nº 1" (fls. 195), ao tratar do número de seqüência 139, indica, como prova, o documento contido no VOLUME II fls.73.

No VOLUME III fls.73 tem-se o resultado da diligência efetuada no fornecedor Móveis Caña Verde Ltda., por onde se lê que a duplicata 3234, na importância de Cr\$ 3.640.000,00 teve o seu valor pago fracionadamente, sendo Cr\$ 2.949.889,52 no ano de 1983 e Cr\$ 690.110,48 no ano de 1984.

A parcela de Cr\$ 690.110,48 representa um passivo real em 31.12.83, enquanto que Cr\$ 2.949.889,52 existia ficticiamente no passivo em 31.12.83".

É inútil continuar citando as quantias. Todas elas contêm erros, mas a favor da empresa. Com isto, a exigência fiscal ficou diminuída em Cr\$ 1.113.676,30, beneficiando, portanto, a recorrente. Como não é possível a REFORMATIO IN PEJUS só resta deixar as coisas como estão em benefício da recorrente.

b) A irregularidade apontada às fls.258. Esta parte, realmente, merece reforma. O próprio autuante reconheceu que houve erro na soma de parcelas que compuseram a exigência fiscal no exercício de 1984, pelo que impõe-se excluir da tributação a importância de Cr\$ 1.606.032,00.

c) A questão da rejeição de recibos. Não posso me furtar de transcrever o que disse o fiscal às fls.307:

"No tocante à conta "Fornecedores", valores antes submetidos à tributação foram afastados, em função de diligências efetuadas nos emitentes das duplicatas.

Diz a recorrente à fls. 260 que a autuação foi baseada no princípio "parece que nem sempre é", deixando de acatar recibos de quitação de duplicatas

firmados pelo credor ou por representantes.

A coisa não é tão simples como pinta a recorrente. O afastamento do recibo não se deveu ao documento "recibo" como tal, mas ao caráter de inidoneidade de que se revestiu. Com efeito, na nota 2 do quadro demonstrativo nº 01 (fls.192/193) está dito que a recorrente apresentou uma gama de recibos, quitados um ano depois do vencimento da duplicata sem qualquer acréscimo de mora. Estão indicados também naquela nota 2 alguns exemplos marcantes da inidoneidade de recibos, dentre os quais enfatizo o seguinte:

"recibo de Cr\$ 3.028.358,01 da Telefunken Rádio e Televisão Ltda., referente à duplicata nº 223325/01 e emitida em 30.01.1982 e com vencimento previsto para 28.02.1982, no qual se indica a data de quitação de 14.12.83 (VOLUME I - fls.1). A diligência efetuada diretamente no fornecedor comprova que o pagamento do título foi realizado no dia 31/03/82 (VOLUME III - fls.117)."

Por outro lado, todos os valores relacionados no "quadro demonstrativo nº 1 (fls.194/197), com a indicação do código de exclusão "D", referem-se a duplicatas exibidas pela recorrente, com quitação toda "bonitinha", mas cujas datas de pagamentos não coincidem com as registradas na contabilidade dos fornecedores."

A seguir, o autuante passou a citar vários casos que elucidam melhor o procedimento irregular da empresa. Ressalto, ainda, este trecho, às fls.310:

"Repito que todas as duplicatas relacionadas no "quadro demonstrativo nº 1" (fls.194/197), sob o código de exclusão "D", tiveram, comprovadamente, suas datas de pagamento adulteradas. Com muitos dos recibos exibidos pela recorrente também ocorreu, comprovadamente, a mesma adulteração (vide exemplos de fls.192/193, letras "a" a "d")."

E acrescentou:

"Partindo dessa premissa, que é autenticamente verdadeira não aceitei, por falta de confiabilidade os demais recibos exigidos pela recorrente, desacompanhados da respectiva duplicata, e cuja data de quitação ocorreu muitos meses após o vencimento do título,"

d) A questão da inclusão de valores referentes a períodos anteriores. Alegou a recorrente que o autuante incluiu nos anos de 1982 e 1983 várias duplicatas referentes a negócios realizados em anos anteriores. Esses valores se acham relacionados às fls.263/264.

Acontece que o passivo fictício não é medido pela data em que a obrigação é contraída, mas é aferido em relação à data em que a obrigação é paga.

Quando os fiscais fazendários apontam o fenômeno do passivo fictício como sinal de omissão de receitas, costumam caracterizar a infração como "manutenção em conta de passivo exigível de obrigações já pagas". Esta Câmara tem dado ganho de causa ao contribuinte, quando, por exemplo, uma duplicata paga em 1982 e constante do balanço levantado em 31.12.84 é apontada pelo fiscal como passivo fictício no exercício de 1985. Isto porque o passivo fictício existiu, mas no exercício de 1983. Não foi este o caso da recorrente. Embora tenha contraído as obrigações em 1980, só veio a pagá-las em exercício posterior e nesse exercício em que foram pagas ainda constaram na conta Fornecedores.

e) A respeito da diferença de Cr\$ 27.940.476,71.

Entendo se deva dar razão à recorrente, sobretudo porque os elementos constantes do processo levam à convicção de que a empresa cumpriu o que lhe exigira o fiscal. Com efeito, no Termo de Verificação de fls.289 determinou o autuante que a empresa exibisse os documentos relacionados com o demonstrativo. Nesse mesmo documento, no verso, atestou que os documentos foram exibidos. Como não determinou que a empresa "trouxesse" para os autos os comprovantes, entendo que se deva acatar o recurso da recorrente nesta parte para o fim de se excluir também esta quantia da tributação.

Está ocorrendo, ao que parecer, um equívoco por parte do autuante, pois em sua informação de fls.312 alegou que:

"4º) Com relação ao termo de verificação de fls. 289, a empresa comprovou apenas os nºs de ordem 1056 a 1169 e 1336 a 1339."

|

Ora, foi isto, precisamente, o que ele exigiu da empresa.

Em sua explicação de fls.312 disse que se reportou a esses números apenas para ter uma "amostragem" das contas do contribuinte. É óbvio que não foi feliz em se expressar.

Por outro lado, o demonstrativo de fls.326, apresentado pela recorrente, menciona os bancos a respeito dos quais o autuante tinha dúvidas sobre o passivo; os números de ordem são os que o autuante diz terem sido comprovados e a quantia é praticamente a mesma cuja explicação a repartição exigira. Enquanto o autuante insistia em que deveriam ser comprovados Cr\$ 27.940.476,71, esses números de ordem comprovados atingem a Cr\$ 29.412.722,00.

Depois de tanto trabalho, neste processo, é compreensível o equívoco do autuante, mas, à falta de outros elementos, entendo deva excluir-se a referida quantia do montante tributável.

f) A respeito das alíquotas aplicáveis. Sem qualquer sentido a alegação de que a fiscalização ora usou 35%, ora 30% para o cálculo do imposto. É óbvio que a alíquota não poderia ter sido a mesma. No exercício de 1983 a alíquota foi reduzida de 35% para 30%, por força do disposto no art.24,I, do Decreto-lei nº 1.967/82, sendo que o Decreto-lei nº 2.065/83 elevou o índice, novamente, para 35%.

IX) CONSTITUCIONALIDADE DO ARTIGO 12, § 2º, do DE-
CRETO-LEI Nº 1.598/77.

A recorrente levantou a questão relacionada com a constitucionalidade do Decreto-lei nº 1.598/77.

Esta matéria é pré-processual. Como o Supremo Tribunal Federal, até o momento, não declarou o art.12, § 2º, deste diploma como ferindo a Lei Maior, não há como o Conselho enveredar por este campo que é da competência do Supremo. /

Na verdade, o que resta aplicável é o art.180 do RIR/80, nestes termos:

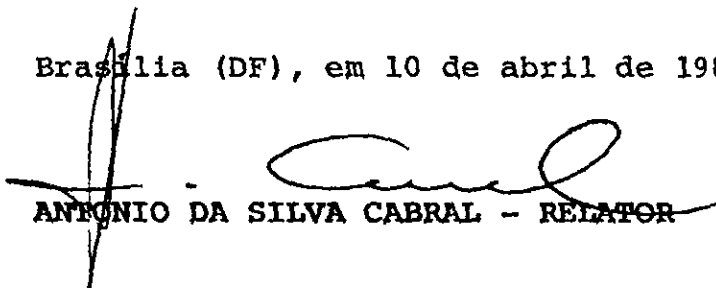
"Art.180 - O fato de a escrituração indicar saldo credor de caixa ou a manutenção, no passivo, de obrigações já pagas, autoriza a presunção de omissão no registro de receita, ressalvada ao contrário a prova da improcedência da presunção."

O cerne do processo está no fato de a empresa manter, no passivo, por ocasião do balanço, obrigações já pagas compondo o saldo da conta Fornecedores.

O contrário não provou a empresa, a não ser em relação às parcelas mencionadas.

Assim sendo, voto no sentido de não conhecer a preliminar de nulidade e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso a fim de se excluir da tributação, no exercício de 1984, a importância de Cr\$ 29.546.508,71.

Brasília (DF), em 10 de abril de 1989.


ANTONIO DA SILVA CABRAL - RELATOR