



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA TURMA ESPECIAL**

Processo nº 10855.004293/2003-58
Recurso nº 155.451 Voluntário
Matéria IRPJ - Ex(s): 1993
Acórdão nº 198-00.088
Sessão de 29 de janeiro de 2009
Recorrente SIAM - SERVIÇOS À INDÚSTRIA DE ASSISTÊNCIA MÉDICA S/C LTDA
Recorrida 3ª TURMA/DRJ-RIBEIRÃO PRETO/SP

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

ANO-CALENDÁRIO: 1992

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

Vício formal é aquele verificado no próprio instrumento de formalização do crédito, e que não está relacionado à realidade representada (declarada) por meio do ato administrativo de lançamento. Essa espécie de vício não diz respeito aos elementos constitutivos da obrigação tributária, ou seja, ao fato gerador, à base de cálculo, ao sujeito passivo, etc.

A falta de descrição da matéria tributável e de clareza na tipificação da infração atribuída ao sujeito passivo não configura vício formal.

Uma vez prejudicada a aplicação do art. 173, II, do CTN, o lançamento relativo ao IRPJ do primeiro semestre de 1992, realizado em 03/11/2003, encontra-se fulminado pela decadência, tanto pelo prazo do § 4º do art. 150 do CTN, quanto pelo prazo do art. 173, I.

Recurso Voluntário Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por SIAM - SERVIÇOS À INDÚSTRIA DE ASSISTÊNCIA MÉDICA S/C LTDA.

ACORDAM os Membros da OITAVA TURMA ESPECIAL do PRIMEIRO CONSELHO de CONTRIBUINTES, por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.



MÁRIO SÉRGIO FERNANDES BARROSO

Presidente



JOSÉ DE OLIVEIRA FERRAZ CORRÊA

Relator

FORMALIZADO EM: 23 MAR 2009

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros JOÃO FRANCISCO BIANCO E EDWAL CASONI DE PAULA FERNANDES JÚNIOR.



Relatório

Trata-se de auto de infração relativo ao Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ do ano-calendário de 1992 (fls. 62 a 73), formalizado em 03/11/2003, no valor total de R\$ 44.396,65.

Segundo o relatório fiscal, a contribuinte compensou prejuízos fiscais inexistentes e também deduziu indevidamente, na apuração do lucro real, despesas com contribuições e doações, que foram consideradas indedutíveis em virtude de não haver lucro operacional que as amparasse, conforme os limites estabelecidos na legislação.

Esta mesma matéria já havia sido objeto de Notificação de Lançamento Suplementar emitida no dia 10/04/97 (fl. 06), em decorrência de trabalhos de revisão interna de declaração.

Contudo, esse primeiro lançamento, após apresentação de Solicitação de Retificação do Lançamento Suplementar – SRLS (fl. 04), foi declarado nulo por não conter os requisitos do art. 142 do Código Tributário Nacional - CTN, conforme DESPACHO DECISÓRIO nº 1109/98 da Delegacia da Receita Federal em Sorocaba/SP (fl. 38), datado de 24/11/98.

Posteriormente, em 03/11/2003, a fiscalização, considerando o disposto no art. 173, II, do CTN, que trata do prazo decadencial para os casos de anulação de lançamento por vício formal, realizou novo lançamento, aqui sob exame.

Instaurado o contencioso, a contribuinte alegou em sua impugnação de fls. 82 a 101 que teria ocorrido a decadência do direito de ação. Alegou também a ilegalidade da taxa Selic para correção do crédito tributário, uma vez que ela teria natureza remuneratória, e não moratória, e ofenderia o princípio da legalidade.

Em face da decadência, a contribuinte considerou serem desnecessários maiores comentários sobre o mérito da autuação.

A DRJ de Ribeirão Preto/SP, em 28/06/2006, por meio do acórdão 14-13.055 (fls. 112 a 115), considerou procedente o lançamento, expressando suas conclusões com a seguinte ementa:

“Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 1992

Ementa: IRPJ. LANÇAMENTO DECLARADO NULO POR VÍCIO FORMAL. DECADÊNCIA.

O termo inicial do prazo de decadência, na hipótese de nulidade do lançamento anterior por vício formal, inicia-se na data da decisão declaratória da nulidade.

JUROS DE MORA. SELIC.

A cobrança de juros de mora com base no valor acumulado mensal da taxa referencial do Selic tem previsão legal.

Lançamento Procedente”

Inconformada com essa decisão, da qual tomou ciência em 06/10/2006, a contribuinte apresentou em 06/11/2006 o recurso voluntário de fls. 121 a 137, onde reitera os argumentos relativos à decadência do direito de ação, não mais se insurgindo contra a aplicação da taxa SELIC, mas acrescentando outras razões de defesa quanto à decadência:

- o ano-calendário 1992 estava sob a vigência da Lei nº 8.383/91, que em seu art. 38 instituiu o regime de apuração mensal do imposto;

- nos termos do art. 150, § 4º, do CTN, o lançamento deverá ocorrer nos cinco anos seguintes a contar da ocorrência do fato gerador;

- é absolutamente equivocado o entendimento de que a decadência se operaria a partir da declaração de 1993, baseada na premissa de que a declaração é o instrumento de lançamento, pois, a partir da edição da Lei nº 8.383/91 e da instituição do regime de apuração mensal, a declaração de 1993 tornou-se apenas instrumento de verificação;

- o art. 173 do CTN não se aplica aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, aplicando-se, nesta hipótese, os termos do § 4º do art. 150 do CTN;

- ademais, por ocasião da lavratura da Notificação de Lançamento Suplementar, em 10/04/97, já se encontravam fulminados pela decadência o imposto devido nos períodos de janeiro a abril de 1992;

- é pacífico o entendimento do Egrégio Conselho de Contribuintes, no sentido de que o IRPJ devido no ano de 1992 constituía-se tributo sujeito ao lançamento por homologação, sendo aplicado, neste caso, o § 4º do artigo 150 do CTN, e não o art. 173;

- está fulminado pelo instituto da decadência, não só o auto de infração lavrado em 29/10/2003, como também, e principalmente, a Notificação de Lançamento Suplementar, lavrada em 10/04/97;

- além disso, a previsão contida no inciso II do artigo 173 jamais poderia ser aplicada ao caso em tela, pois a hipótese lá tratada refere-se à anulação do lançamento anteriormente realizado, por vício exclusivamente formal;

- a Notificação de Lançamento Suplementar, lavrada em 10/04/97, fora anulada por não atender aos requisitos do artigo 142 do CTN, requisitos cuja natureza não é unicamente formal, e, neste caso, é absolutamente inaplicável a previsão contida no inciso II do artigo 173 do CTN.

Ao final, a recorrente solicita seja julgada totalmente improcedente a ação fiscal.

Este é o relatório.



Voto

Conselheiro JOSÉ DE OLIVEIRA FERRAZ CORRÊA, Relator

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

Conforme relatado, o tributo em questão foi objeto de outro lançamento, formalizado pela Notificação de Lançamento Suplementar de fl. 06, em decorrência de trabalhos de revisão interna de declaração.

Esse lançamento anterior foi declarado nulo, e em razão disso realizou-se um novo lançamento, que ora está sob exame desta segunda instância administrativa.

Trata-se do IRPJ relativo ao ano-calendário de 1992, apurado na modalidade do Lucro Real. O primeiro lançamento ocorreu em 10/04/1997, e a decisão administrativa de sua anulação foi proferida em 24/11/1998, com ciência da contribuinte em 28/08/2002. O segundo lançamento data de 03/11/2003.

Como na primeira instância administrativa, a contribuinte foca a sua defesa nas questões relativas à decadência.

Quanto ao primeiro lançamento, ressalto que tanto o prazo de decadência previsto no art. 150, § 4º, do CTN, quanto o do art. 173, I, demandam para a sua contagem a identificação precisa do momento da ocorrência do fato gerador do tributo.

Nesse sentido, é importante registrar que a apuração do IRPJ no ano-calendário de 1992 seguiu as normas da Lei 8.383/1991, que introduziu profundas modificações na incidência do imposto, para que ele passasse a ser pago dentro do próprio período anual a que se referia (sistema de bases correntes).

Esta lei, de fato, instituiu a forma de apuração mensal definitiva, conforme alega a recorrente (art. 38). Entretanto, também previu para a modalidade do Lucro Real o sistema de pagamento por estimativa, onde o contribuinte pagava o IRPJ ao longo de 1992 e início de 1993, a partir de valores estimados, e na Declaração de Ajuste Anual, a ser apresentada em 1993, apurava a diferença a pagar em cota única, ou a compensar/restituir, no caso de haver excedente nos valores já recolhidos (art. 39).

Para regulamentar esse sistema de recolhimento por estimativa, o Ministério da Economia, Fazenda e Planejamento - MEFP editou a Portaria nº 441, de 27/05/1992, nos seguintes termos:

“Faculta às pessoas jurídicas de que tratam os artigos 86 e 87 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991, a substituição da consolidação de resultados mensais por consolidação de resultados semestrais, no ano-calendário de 1992.” (grifos acrescentados)

Com isso, a apuração neste sistema foi feita por períodos semestrais, e não mensais. Ou seja, os contribuintes, na modalidade do Lucro Real por estimativa, apuravam o

IRPJ em 30/06/1992 e 31/12/1992, confrontando estas duas apurações com os valores já recolhidos por estimativa, com a finalidade de verificar a diferença a pagar ou a compensar/restituir.

Esse é exatamente o caso da recorrente, conforme inclusive indica a Declaração de Rendimentos que apresentou à Receita Federal (fls. 25 a 36).

Portanto, os fatos geradores do ano de 1992, nesse caso, ocorreram em 30/06/1992 e 31/12/1992. Com efeito, o fato gerador do Imposto de Renda não pode estar dissociado da consolidação dos resultados.

Pela referida DIRPJ e pelos demonstrativos do auto de infração (fls. 62 a 73), observo que a recomposição da base de cálculo do IRPJ foi feita em relação à apuração do primeiro semestre de 1992.

Nestes termos, considerando que o fato gerador do IR aqui examinado ocorreu em 30/06/1992, e não em cada um dos meses do ano de 1992, como alega a recorrente, concluo que não houve a decadência em relação ao primeiro lançamento (realizado no mês de abril de 1997), independentemente de a contagem ser feita pelo § 4º do art. 150 do CTN, ou pelo art. 173, I.

Quanto ao segundo lançamento, a controvérsia gira em torno do art. 173, II, do CTN:

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

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

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

De imediato afasto as alegações de que nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, o § 4º do art. 150 do CTN afasta a aplicação do art. 173, na sua totalidade. Essa linha de raciocínio, corroborada em farta jurisprudência do Primeiro Conselho de Contribuintes, abrange apenas o inciso I do art. 173 do CTN, mas em nada prejudica a aplicação de seu inciso II, desde que estejam configurados os pressupostos para a sua incidência.

Conforme já mencionado, a decisão administrativa que declarou nulo o primeiro lançamento foi proferida em 24/11/1998, com ciência da contribuinte em 28/08/2002. E o segundo lançamento ocorreu em 03/11/2003.

Portanto, não há maiores problemas quanto ao prazo, uma vez que o segundo lançamento ocorreu antes de 24/11/2003, que seria a data final para a sua realização.

Realmente, o problema na aplicação do referido dispositivo está na caracterização ou não do vício do primeiro lançamento como sendo vício formal.

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

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

a) incompetência;

b) vício de forma;

c) ilegalidade do objeto;

d) inexistência dos motivos;

e) desvio de finalidade.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Entretanto, o Despacho Decisório nº 1.109/98 (fl. 38), que anulou o primeiro lançamento, apresenta a seguinte motivação:

“(…)

3 Ocorre que a Instrução Normativa nº 94, de 24/12/97, do Secretário da Receita Federal, publicada no Diário Oficial da União em 29/12/97, traz, em seu artigo 6º, inciso II, orientação administrativa no sentido de que, quando impugnados, os lançamentos que não contenham os requisitos do art. 142 da Lei nº 5.172/66 (Código Tributário Nacional) sejam declarados nulos pelo Delegado da Receita Federal que jurisdiciona o domicílio fiscal do contribuinte, ainda que essa preliminar não tenha sido suscitada pelo sujeito passivo.

4 Considerando que o lançamento à folha 03 não contém os requisitos estabelecidos no dispositivo legal acima referido e que se encontram reproduzidos no artigo 5º da IN SRF nº 94/97, especialmente por não descrever a matéria tributável e não tipificar com clareza a infração atribuída ao sujeito passivo, e tudo o mais que do processo consta, PROPONHO DECLARAR NULO o lançamento à folha 03, conforme orientação contida no artigo 6º, inciso II, da IN 94/97.” (grifos acrescidos)

Não há como este problema ser caracterizado como vício formal, posto que ele diz respeito à descrição da própria matéria tributável, bem como à tipificação da infração atribuída ao sujeito passivo. Com efeito, esse vício ultrapassa os aspectos formais do ato de lançamento.

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

A análise da decadência, portanto, deve ser feita levando-se em conta ou o prazo previsto no § 4º do art. 150, ou no art. 173, I, do CTN. E por qualquer um destes prazos o segundo lançamento, relativo ao IRPJ do primeiro semestre de 1992, realizado em 03/11/2003, encontra-se fulminado pela decadência.

Diante do exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões - DF, em 29 de janeiro de 2009.


JOSÉ DE OLIVEIRA FERRAZ CORRÊA