



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA**

Processo nº 10875.002662/2004-11
Recurso nº 161.385 De Ofício e Voluntário
Matéria IRPJ
Acórdão nº 107-09.574
Sessão de 16 de dezembro de 2008
Recorrentes MICROLITE SOCIEDADE ANÔNIMA
1ª Turma de Julgamento da DRJ Campinas

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA -
IRPJ**

Exercício: 1992

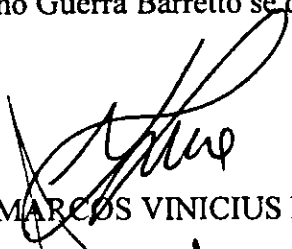
Ementa:

CRÉDITO TRIBUTÁRIO - LIQUIDEZ E CERTEZA

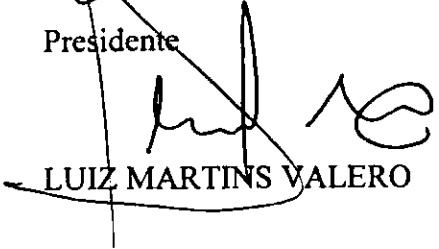
O lançamento tributário deve ser líquido e certo. Não se pode aceitar que a fase litigiosa se transforme num exercício continuado de identificação de erros e acertos nos demonstrativos e cálculos anteriores. Ainda mais quando se trata de refazimento de lançamento anterior, anulado por vício formal, quando a aplicação do prazo decadencial especial a que se refere o inciso II do art. 173 do CTN restringe à eliminação de mero erro de forma.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da SÉTIMA CÂMARA do PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso de ofício e por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso para acolher a decadência, vencidos os Conselheiros Albertina Silva Santos de Lima e Marcos Vinicius Neder de Lima. A Conselheira Silvana Rescigno Guerra Barretto se declara impedida.


MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA

Presidente


LUIZ MARTINS VALERO

 1

Relator
30 JAN 2009

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Hugo Corrêa Sotero, Albertina Silva Santos de Lima, Marcos Shigueo Takata, Décio Lima Jardim (suplente convocado) e Carlos Alberto Gonçalves Nunes.

Relatório

Em 01.08.96, contra a empresa Microbat Ltda - (CNPJ nº 61.376.497/0001-31) - fora emitida Notificação de Lançamento Suplementar do IRPJ relativo ao Exercício de 1992, Ano-base de 1991, contendo a descrição de diversas infrações que culminaram na exigência de 867.166,56 UFIR. Entre as infrações notificadas, destaca-se a acusação de compensação de prejuízos fiscais em valores não confirmados pelos sistemas de controle da Receita Federal.

A Notificação foi objeto de Solicitação de Retificação (SRLS), indeferida pela DRF Sorocaba em 02.05.1997. Ocorre que a SRLS acabou gerando dois processos distintos (10855.001218/97-71 e 10855.001790/99-93) que seguiram caminhos distintos.

No Processo 10855.001218/97-71, fls. 49/52, há um despacho encaminhando os autos à DRJ/Campinas para apreciar suposta impugnação que não se encontrava anexada. Mesmo assim a DRJ/Campinas considerou nula a Notificação de Lançamento nos termos da IN SRF nº 54/97, recorrendo de Ofício ao Conselho de Contribuintes, em face do valor superar o limite de alçada então vigente. Em 09.03.2000, o contribuinte foi cientificado da confirmação pelo Conselho de Contribuintes da anulação da Notificação pela DRJ. (fls. 68). O Processo foi então arquivado em 14.04.2000.

Já no Processo nº 10855.001790/99-93 há o Despacho nº 732/99 do Delegado da Receita Federal em Sorocaba/SP, apreciando a SRLS como impugnação, de ofício, nos termos da IN SRF nº 94/97, declarando nula a Notificação de Lançamento. Referida Decisão foi cientificada ao contribuinte em 03.08.99, AR de fls. 27., tendo o Processo sido encaminhado à Divisão de Fiscalização da Delegacia de Guarulhos/SP que jurisdiciona a incorporadora da notificada a Microlite Sociedade Anônima – CNPJ 49.032.964/0001-00.

Em 28/07/2004, sob o fundamento de refazimento do lançamento original declarado nulo, a Delegacia da Receita Federal em Guarulhos ultimou a lavratura de Auto de Infração relativo ao Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ, formalizando crédito tributário no valor total de R\$ 2.710.038,79, com os acréscimos legais cabíveis até a data da lavratura.

A acusação foi de compensação de prejuízos fiscais acima do limite disponível no ano-base 1991, promovida pela incorporada pelo autuado no montante de Cr\$ 1.557.838.221,00.

Impugnação

Impugnando essa exigência a autuada argumentou, em síntese elaborada pela Relatora do Julgamento de Primeiro Grau:



"7.1. Aduz que o lançamento foi anulado por vício formal em 05/07/99 e, considerando-o duplamente decadente, entende desnecessário enfrentar o mérito a lide.

7.2. Isto porque a decisão que anulou o lançamento anterior tornou-se definitiva em 05/07/99, razão pela qual a reabertura do lançamento somente seria possível até 04/07/2004, e a presente exigência lhe foi cientificada vinte e quatro dias após esta data limite.

7.3. Demais disso, como o fundamento da exigência mais recente é distinto daquele constante na anterior, destaca que o prazo fixado no art. 173, inciso I do CTN, contado, na pior das hipóteses, a partir de abril/92, já teria expirado. Afirma que no novo lançamento questiona-se compensação de prejuízos a partir da verificação dos anos-base de 1988, 1989 e 1990, enquanto que no lançamento anulado a matéria versou certas irregularidades cometidas na Declaração de Rendimentos do ano-calendário de 1991, ora versando transporte a menor do lucro líquido para o cálculo da Contribuição Social, ora diferença de correção monetária IPC/BTNF e ora transporte a menor do lucro líquido do período-base, depois da provisão para o imposto de renda, para demonstração da base de cálculo do imposto na fonte, inclusive invocando-se, nesse particular, o art. 35 da Lei 7.713/88, declarado inconstitucional."

Decisão DRJ

Iniciando a apreciação da lide instaurada, a cuidadosa Relatora designada reuniu todas as informações relativas à duplicidade de Processos em que diferentes autoridades apreciaram a Solicitação de Retificação da Notificação de Lançamento original e também constatou, em consulta aos sistemas informatizados da SRF, que os prejuízos fiscais utilizados pela Microbat S A, formados nos anos-base de 1988 a 1990, haviam sido reduzidos em razão de fiscalização externa (fls. 172/174). Identificou também a Relatora que no Processo Administrativo nº 10880.090323/92-18 o resultado daquele procedimento de reversão de prejuízos fiscais sido considerado integralmente improcedente pelo Conselho de Contribuintes, e assim já arquivado (fls. 112/169).

Providenciou então o restabelecimento nos sistemas informatizados da SRF dos prejuízos fiscais declarados de 1988 a 1990, tendo constatado que, mesmo assim, o saldo ainda era inferior ao utilizado pelo contribuinte no período-base de 1991.

Reunidas tais informações, os autos retornaram à Delegacia da Receita Federal em Guarulhos para ciência ao contribuinte e reabertura do prazo de impugnação (fl. 182/183), tendo a autuada se limitado a reiterar suas razões de impugnação.

Retornado os autos a julgamento, a Turma Julgadora acolheu à unanimidade o Voto da Relatora pela procedência parcial do novo lançamento, cujas razões foram assim sintetizadas:

De início a Turma Julgadora refutou a arguição de decadência e apressou-se em registrar que não tem razão o impugnante quando afirma que há inovação na exigência formulada em 28/07/2004, pois:



“As retificações mencionadas na notificação, pertinentes às apurações da CSLL e do ILL não resultaram em lançamento no procedimento inicial, conforme se vê nos valores dos tributos apurados à fl. 03. Somente as alterações na compensação de prejuízos fiscais motivaram a exigência do IRPJ, e resultaram no lançamento suplementar de 867.166,56 UFIR [...]

12.1. E, no processo administrativo nº 10875.002662/2004-11, consoante descrito à fl. 45, as mesmas alterações nas compensações de prejuízos fiscais são consideradas, resultando no mesmo lucro real tributado, equivalente a Cr\$ 1.557.838.221.

12.2. Apenas que, não houve recálculo do adicional sobre o imposto de renda devido e, ao fazer a imputação do imposto já declarado pela incorporada, a Fiscalização lançou a parcela de 154.475,16 em cruzeiros, mas, em verdade, ela está declarada em UFIR (fls. 07 e 08 do processo apenso). Estes aspectos serão retomados ao final do voto.”

No mérito:

“14. Quanto ao mérito, havia-se concluído pela admissibilidade, apenas, de compensação de prejuízos fiscais formados no ano-base de 1989, no montante atualizado de Cr\$ 594.293.891, glosando-se parcialmente o valor utilizado pertinente a este período (Cr\$ 1.045.364.739 do total de Cr\$ 1.639.658.630), e integralmente as parcelas oriundas do ano-base de 1988 (Cr\$ 4.218.008) e 1990 (Cr\$ 244.793.431).

14.1. E, de fato, à vista dos dados constantes no Sistema de Acompanhamento de Prejuízos Fiscais e Lucro Inflacionário – SAPLI à época do lançamento, somente aquela primeira parcela apresentava-se disponível para compensação no ano-calendário 1991 (fls.170).

14.2. Contudo, a análise do histórico das alterações procedidas nos valores declarados pelo contribuinte, evidenciou a alteração dos prejuízos fiscais informados naqueles anos-base em razão de fiscalização externa antes realizada (fls. 172/174).

14.3. Localizado o processo administrativo nº 10882.090323/92-18, constatou-se que o contribuinte havia sido submetido a procedimento fiscal concluído em 16/12/92, do qual resultou a seguinte recomposição dos resultados por ele declarados (fls. 113/134):

	1988	1989	1990
Prejuízo Declarado	(4.891.076,00)	(28.405.992,00)	(42.438.443,00)
Glosa de Despesas	61.207.892,37	-	-
Receita CM Mútuo	367.388.320,01	17.504.914,44	427.327.110,13
Base Tributável	423.705.136,38	(10.901.077,56)	384.888.667,13

14.4. Além disso, em virtude da referida alteração dos prejuízos, naqueles autos também foi glosada a sua utilização, no montante de Cr\$ 1.259.435.889,87 em 1991. Este valor, aproxima-se na diferença verificada entre o lucro real declarado pelo contribuinte (Cr\$ 263.462.043) e aquele tributado na presente exigência (Cr\$ 1.557.838.221), equivalente a Cr\$ 1.294.376.178.

14.4. A diferença entre a glosa promovida nos autos do processo administrativo nº 10882.090323/92-18 e aquela aqui veiculada possivelmente decorre da utilização de diferentes critérios de atualização monetária do prejuízo fiscal remanescente no ano-base de 1989, dado que conforme fl. 124 e fl. 170, tanto no primeiro procedimento, como nos sistemas informatizados da SRF, parte-se do prejuízo original de NC\$ 10.901.077 para admitir-se, no ano-calendário 1991, a compensação de Cr\$ 629.234.179,13 no primeiro caso, e de Cr\$ 594.293.891, no segundo caso.

14.5. Relevante, porém, é consignar que as infrações apuradas nos anos-base de 1988, 1989 e 1990, que reduziram ou eliminaram os prejuízos fiscais compensáveis em 1991, foram julgadas integralmente improcedentes.

14.6. De fato, a Fiscalização glosou despesas referentes a bens materiais duráveis e reformas capitalizáveis, e vinculadas a brindes, viagens e atividades promocionais no ano-base de 1988, além de adicionar ao lucro tributável as receitas de correção monetária de empréstimos de mútuo de coligadas, pertinentes aos anos-base de 1987, 1989 e 1990 (fls. 113/134). Em primeira instância administrativa, acolhendo a informação fiscal dos autuantes (fls. 135/136), a autoridade julgadora apenas excluiu parcelas pertinentes a erros de cálculo nos anos-base de 1987, 1988 e 1990 (fls. 137/142). Contudo, a 7ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes deu integral provimento ao recurso voluntário da Microbat Ltda, no Acórdão nº 107-04619 (fls. 145/166),[...]

14.7. Em face destes julgamentos, procedeu-se à extinção total dos créditos tributários controlados pelo processo administrativo nº 10880.090323/92-18 (fls. 167/169), cientificando-se o contribuinte de tais providências em 13/04/98, e promovendo-se o arquivamento do feito em 14/04/98.

14.8. Todavia, atualizando-se o Sistema de Acompanhamento de Prejuízos Fiscais e Lucro Inflacionário (SAPLI), de forma a restabelecer o prejuízo fiscal declarado pelo contribuinte, constata-se que os valores atualizados são insuficientes para amparar a compensação pretendida pelo impugnante no ano-calendário 1991, conforme a seguir demonstrado:

Ano-base 1991	Declarado	Apurado	Recalculad
Lucro Líquido Ajustado	2.152.132.112,00	2.152.132.112,00	2.152.132.112,00
Comp. Prej. 1988	(4.218.008,00)	-	(4.217.875,00)
Comp. Prej. 1989	(1.639.658.630,00)	(594.293.891,00)	(1.548.592.755,00)
Comp. Prej. 1990	(244.793.431,00)	-	(244.793.426,00)
Lucro Real	263.462.043,00	1.557.838.221,00	354.528.056,00

14.9. Neste contexto, deve remanescer o imposto não recolhido em face da elevação da base de cálculo no ano-calendário de 1991 de Cr\$ 263.462.043 para Cr\$ 354.528.056.

15. Recorde-se, porém, que no lançamento sob análise, considerou-se o recolhimento de 154.475,16 em cruzeiros quando, em verdade, este

valor corresponde àquele declarado em UFIR pelo contribuinte (fl. 05 e 47). Além disso, a presente exigência não engloba o recálculo do adicional decorrente da elevação da base de cálculo, limitando-se ao cálculo do imposto à alíquota de 30%. Por outro lado, não considera as deduções declaradas antes do confronto com o imposto a pagar, informado na linha 17 do quadro 15 da DIRPJ/92, como efetuado no lançamento original.

15.1. Dessa forma, não sendo possível inovar o presente lançamento para acrescer os efeitos do recálculo do adicional, e para não se afastar do lançamento inicial quanto à admissibilidade das deduções na determinação do imposto não pago, a exigência deve ser assim recalculada:

Ano-base 1991	Declarado	Lançado 1996	Lançto. 2004	Mantido
Lucro Líquido Ajustado	2.152.132.112	2.152.132.112	2.152.132.112	2.152.132.112
Comp. Prej. 1988	(4.218.008)	-	-	(4.217.875)
Comp. Prej. 1989	(1.639.658.630)	(594.293.891)	(594.293.891)	(1.548.592.755)
Comp. Prej. 1990	(244.793.431)	-	-	(244.793.426)
Lucro Real	263.462.043	1.557.838.221	1.557.838.221	354.528.056
Lucro Real em UFIR	441.265,61	2.609.182,03		593.789,66
IRPJ Apurado	132.379,68	782.754,61	782.642,13	178.136,90
Adicional 5%	2.931,02	2.931,02	-	2.931,02
Adicional 10%	32.402,45	249.194,09	-	32.402,45
Deduções	(13.237,99)	(13.237,99)	-	(13.237,99)
IRPJ a pagar	154.475,16	1.021.641,72	782.642,13	200.232,37
IRPJ Exigido (UFIR)		867.166,56		45.757,22

15.2. E, promovendo-se a conversão para reais, utilizando-se a UFIR de 01/01/97 (R\$ 0,9108), conforme fl. 48, tem-se a exigência remanescente de R\$ 41.675,67."

Julgadora: E concluiu a Relatora, acompanhado, como dito, à unanimidade pela Turma

16. Diante do exposto, o presente voto é no sentido de RECEBER a impugnação de fls. 59/63, por tempestiva, e JULGAR PARCIALMENTE PROCEDENTE a exigência relativa ao Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ, para manter o principal de R\$ 41.675,67, a ser acrescido de multa de ofício e juros de mora."

Da Decisão a Turma recorreu de ofício a este Colegiado.

Recurso Voluntário

Cientificado do Acórdão DRJ nº 8.958/2005 em 18 de maio de 2007, AR de fls. 240, o contribuinte recorre a este Colegiado em 13 de junho de 2007, desfilando as seguintes razões de apelação, em síntese:



- em que pese a substancial redução do débito, volta o contribuinte a defender a ocorrência de decadência do direito do fisco de efetuar novo lançamento, trazendo argumento fundado em doutrina no sentido de que o prazo a que se refere o inciso II do art. 173 do CTN há de ser interpretado em consonância com o prazo a que alude o caput do referido artigo;

- há inovação no segundo lançamento, pois teve ele diluído o seu *quantum*, pela computação de prejuízos que a autoridade julgadora encontrou nos sistemas da Receita Federal, logo está provado que o montante do tributo agora devido não é o montante de tributo lançado anteriormente, sendo este o cerne do aperfeiçoamento.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro LUIZ MARTINS VALERO, Relator

Recursos tempestivos e que atendem aos demais requisitos da legislação. Deles conheço.

Não acolho o entendimento do contribuinte de que a autorização para novo lançamento contida no referido inciso II do art. 173 do CTN deve obedecer à contagem de prazo do caput do artigo. O entendimento de que o inciso II contém norma autônoma de contagem de prazo decadencial é pacífico neste Colegiado, manifestado em centenas de julgados.

Entretanto, há que se verificar se o dispositivo autorizativo do “relançamento” restou legalmente atendido.

Por bem situar as questões relativas ao novo lançamento providenciado pelo fisco quando o anterior tenha sido anulado por vício formal, transcrevo precisas lições do tributarista Dr. Antonio Airton Ferreira¹:

“Cuida este trabalho de analisar o alcance do inciso II do art. 173 do Código Tributário Nacional - CTN. Sem a pretensão de esgotar o assunto, almeja-se definir o campo de aplicação dessa regra excepcional, que, em tese, autoriza a lavratura de um segundo lançamento tributário, quando configurada a nulidade por vício formal do lançamento original.”

¹ Ferreira Antonio Airton. Normas Gerais de Direito Tributário - Lançamento Anulado por Vício Formal - Novo Lançamento - Alcance da Norma - CTN art. 173, II. Publicado em http://www.fiscosoft.com.br/main_index.php?home=home_artigos&m=_&nx_=&viewid=26608. Acesado em 05.11.2008.

O tema assumiu relevância à vista das Instruções Normativas SRF nº 54/97 e 94/97 que disciplinaram o cancelamento, pelos órgãos administrativos encarregados dos julgamento, dos chamados "Lançamentos Eletrônicos", emitidos pela Receita Federal, até 1997, em decorrência do processamento de declarações de rendimentos retidas nas chamadas Malhas.

O dispositivo em análise, está assim redigido:

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

I - (...)

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

(...)

O primeiro passo exige a caracterização do vício formal no âmbito dessa regra especial de decadência.

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 preterida 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, a 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 Coelho, 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 arrepio 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, admita-se que, enquanto se discute esse lançamento, o prazo fique suspenso, mas, resolvida a pendência 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 exteriorizam 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 inexecúvel 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 - destaques 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 inexecutível. 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 Parágrafo 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 nº 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 Instruções Normativas 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 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 inexecutável 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."

Pois bem, resta então verificar se o lançamento original, ultimado pela Notificação de Lançamento Suplementar, anulada por vício formal, continha todos os elementos materiais necessários à formalização de crédito tributário, nos precisos termos do art. 142 do Código Tributário Nacional.

A própria Relatora do Julgamento de Primeiro Grau precisou aperfeiçoar o segundo lançamento, tanto que reabriu o prazo para impugnação. É verdade que o aperfeiçoamento foi em benefício do próprio contribuinte, mas essa providência revela que nem mesmo o primeiro lançamento era líquido e certo, logo não atendia aos ditames do art. 142 do Código Tributário Nacional.



O segundo lançamento também não considerou os prejuízos fiscais agora considerados pela Turma Julgadora e já se sabia, ou se deveria saber, desde 1998, que os prejuízos deveriam ter retornado aos sistemas internos de controle SAPLI. Claro que se no segundo lançamento a fiscalização tivesse levado em conta os prejuízos restabelecidos, paradoxalmente, estaria inovando a exigência original, fora do prazo decadencial, pois estaria sob a égide do caput do art. 178 do CTN.

Sem entrar na questão da incompetência das Delegacias da Receita Federal de Julgamento para alterar aspectos materiais do lançamento, o aperfeiçoamento levado a cabo pela Turma Julgadora somente se deu em 15 de março de 2005.

O lançamento tributário deve ser líquido e certo. Não se pode aceitar que a fase litigiosa se transforme num exercício continuado de identificação de erros e acertos nos demonstrativos e cálculos anteriores. Ainda mais quando se trata de refazimento de lançamento anterior, anulado por vício formal.

Assim, nego provimento ao recurso de ofício e acolho a alegação de decadência do direito do fisco de efetuar novo lançamento.

Sala das Sessões, em 16 de dezembro de 2008



LUIZ MARTINS VALERO