



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

Processo n° 13808.000447/99-67
Recurso n° 162.996 Voluntário
Acórdão n° 1202-00-244 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 09 de março de 2010
Matéria IRPJ E OUTRO
Recorrente FRANCAP COMERCIAL LTDA.
Recorrida 4ª TURMA/DRJ-SÃO PAULO/SPI

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ
Exercício: 1988

Ementa: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL – NULIDADE - VÍCIO FORMAL - Os vícios formais são aqueles que não interferem no litígio propriamente dito, ou seja, correspondem a elementos cuja ausência não impede a compreensão dos fatos que baseiam as infrações imputadas. Circunscvem-se a exigências legais para garantia da integridade do lançamento como ato de ofício, mas não pertencem ao seu conteúdo material.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL – VÍCIO FORMAL – LANÇAMENTO AUTÔNOMO – Caracteriza lançamento autônomo, sujeito a regra geral de decadência prevista no CTN, a exigência cujo auto de infração alterou a fundamentação jurídica do lançamento ao deixar de tributar diretamente o montante indicado no auto original, passando a fazê-lo como postergação no pagamento de tributos.

IRPJ E PIS-DEDUÇÃO-IR - DECADÊNCIA – LANÇAMENTO POR DECLARAÇÃO - De acordo com o entendimento exarado em julgados da Câmara Superior de Recursos Fiscais, até o período-base de 1991 devem o Imposto de Renda Pessoa Jurídica e o PIS-DEDUÇÃO-IR ser considerados como tributos sujeitos ao lançamento por declaração. Nesse caso, o lapso temporal de cinco anos tem como termo inicial a data da entrega da respectiva declaração. Tendo a ciência do auto de infração sido realizada em 12 de maio de 1999, cabível a decadência do IRPJ e do PIS-Dedução-IR para o fato gerador ocorrido em 31 de dezembro de 1987.

Preliminar de Decadência Acolhida.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso para acolher a preliminar de decadência suscitada e cancelar as exigências do IRPJ e do PIS-DEDUÇÃO-IR, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.


NELSON LÓSSO FILHO – Presidente e Relator.

EDITADO EM: 07 MAI 2010

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Nelson Lósson Filho (Presidente da Turma), Cândido Rodrigues Neuber, Carlos Alberto Donassolo, Nereida de Miranda Finamore Horta, Valéria Cabral Géo Verçoza, Orlando Jose Gonçalves Bueno (Vice Presidente da Turma).



Relatório

Contra a empresa Francap Comercial Ltda., foram lavrados autos de infração do IRPJ e do PIS-Dedução-IR, fls. 70/83, por ter a fiscalização constatado a seguinte irregularidade no exercício de 1988, período-base de 1987, descrita às fls. 77:

"1- Ajuste do lucro líquido do exercício. Exclusões indevidas.

Utilização indevida do benefício concedido pela IN 54/88 e a consequente exclusão de valores tributáveis no ano-base de 1987, exercício de 1988, conforme relatado no termo de constatação fiscal e demonstrativos."

O auditor autuante complementa a descrição dos fatos no Termo de Constatação Fiscal de fls. 51/52, de onde extraio o seguinte excerto:

"Trata-se o presente processo (nº 10830.006869/90-41) de lançamento de crédito tributário (conforme documentação anexa), proveniente da não aceitação do diferimento do Lucro Inflacionário do exercício de 1988, ano-calendário de 1987. O Lançamento foi anulado por vício formal, sem análise do mérito, decisão DRJ/SPO/SP nº: 16979/98-11.3824. Em diligência à empresa, atendendo solicitação de fls. 72 do processo em questão, e de posse do Contrato Social e do LALUR e DIÁRIO dos anos-calendário 1987 e 1988, constatei que:

1. De acordo com a Instrução Normativa 54/88, de cuja legislação a empresa se utilizou quando da impugnação, e que trata de empresas em fase pré-operacional, o saldo conjunto das despesas e receitas financeiras, das variações monetárias ativas e passivas e do resultado líquido da correção monetária do balanço, se credor, será diminuído do total das despesas pré-operacionais incorridas no próprio período-base; e caso este saldo exceda o total das referidas despesas, seu excesso deverá compor o lucro líquido do exercício e poderá ser totalmente diferido como Lucro Inflacionário.

2. A empresa foi constituída em 31 de julho de 1987 conforme Contrato de Constituição anexo ao presente processo, tendo como objeto social dentre outros, a participação em outras sociedades como acionista, quotista ou representante, prestação de serviços de consultoria empresarial, e participação em empreendimento imobiliários, compra venda de imóveis, etc.

3. Quando da constituição da sociedade, a integralização de parte do capital foi feita pelos sócios com investimentos de ações da empresa MANIÇOBA AGRÍCOLA S/A, conforme Cláusula Terceira do Contrato Social e respectiva escrituração no Diário, demonstrando claramente já estar 'operando', pois um de seus objetivos sociais era (e é até hoje: CNAE: 7414-4-00: Gestão



participações Societárias – holdings) a participação em outras sociedades como já dito e comprovado anteriormente.

4. Na DIRPJ/ex.88 e na Demonstração de Resultados do período de 01 de julho a 31 de dezembro de 1987, a presença da Conta Resultado da Equivalência Patrimonial ratifica o descrito acima.

5. Na Demonstração do lucro Líquido (DIRJ-ex.89), podemos verificar a existência quase que exclusiva de receitas financeiras como no período-base anterior, dito como pré-operacional.

6. A empresa em questão, por não se enquadrar no conceito de pré-operacionalidade, não poderia ter se utilizado do benefício concedido pela IN 54/88.”

Inconformada com a exigência, apresentou impugnação protocolada em 11 de junho de 1999, em cujo arrazoado de fls. 86/101 contesta o lançamento.

Em 06 de janeiro de 2005 foi prolatado o Acórdão nº 6344, da 4ª Turma de Julgamento da DRJ em São Paulo, fls. 173/184, que considerou procedente o lançamento, expressando seu entendimento por meio da seguinte ementa:

“Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 1987

Ementa: DECADÊNCIA. VÍCIO FORMAL. FALTA DE LANÇAMENTO ANTERIOR.

Não ocorreu a decadência pois o lançamento efetuado anteriormente foi anulado por vício formal.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ano-calendário: 1987

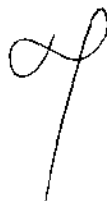
Ementa: BENEFÍCIO FISCAL. DESPESAS PRÉ-OPERACIONAIS. DIFERIMENTO DE LUCRO INFLACIONÁRIO. USO INDEVIDO.

A caracterização da fase pré-operacional depende da natureza da operação a que se refere, não podendo a empresa presumir que todas as suas despesas, nos primeiros seis meses de existência, sejam pré-operacionais, especialmente quando não foram assim contabilizadas, e quando há evidências de que a operação da empresa, nesse período, era participação societária e aplicações no mercado financeiro.

SUBSCRIÇÃO DO CAPITAL COM AÇÕES.

A subscrição prova que não existiu fase pré-operacional, relativamente a participações societárias.

REDUÇÃO INDEVIDA DO LUCRO REAL. EXCLUSÃO INDEVIDA EM 1987. INCLUSÃO DOS VALORES CORRIGIDOS EM 1988. IMPUTAÇÃO. RECOMPOSIÇÃO DOS LUCROS REAIS. COMPENSAÇÃO DE VALORES TRIBUTÁVEIS.



A diferença de imposto exigida foi corretamente apurada por meio da compensação de valores tributáveis, após a imputação de multa de mora e juros de mora.

Lançamento Procedente."

Cientificada em 05 de julho de 2007, AR de fls. 185-verso, e novamente irredigida com o Acórdão de Primeira Instância, apresenta seu recurso voluntário protocolado em 06 de agosto de 2007, em cujo arrazoado de fls. 198/213, alega, em apertada síntese, o seguinte:

Em Preliminar.

1- a decadência do direito do fisco de lançar crédito tributário relativo ao ano de 1987;

2- os créditos tributários objeto do Auto de Infração, cujos fatos geradores ocorreram em 1987, somente poderiam ser objeto de lançamento tributário até, no máximo, 31 de dezembro de 1992, 5 anos após a ocorrência do fato gerador, sob pena de serem alcançados pela decadência;

3- o Fisco Federal decaiu de seu direito de lançar os créditos tributários objeto do presente processo administrativo, uma vez que o lançamento somente ocorreu em 28 de abril de 1999, quando da lavratura do presente Auto de Infração (fls. 67 dos autos), ou seja, cerca de 12 anos depois, o que torna imperiosa a necessidade de extinção do presente processo;

4- nem se alegue que por tratar-se de Auto de Infração que tem por objeto crédito tributário cujo lançamento anterior foi declarado nulo (fls. 07 e 08 dos autos), seria aplicável à espécie o disposto no artigo 173, II, do CTN;

5- o referido dispositivo legal somente é aplicável na hipótese em que o lançamento anterior tiver sido anulado por vício formal, o que não se verifica *in casu*;

6- o artigo 173, II do CTN somente é aplicável quando o lançamento anterior tenha sido anulado por vício formal, o que não ocorre na situação dos autos. Isso porque, conforme destacado pela própria Decisão DRJ/SPO/SP nº 16979/98, o lançamento tributário anterior foi anulado "*por manifesta deficiência de instrução dos autos*", o que prejudicaria a apreciação do mérito;

7- como não se trata de situação de nulidade meramente formal do Auto de Infração, mas de verdadeira nulidade material - deficiência de instrução dos autos -, o que prejudicava inclusive o efetivo conhecimento do objeto da autuação e, conseqüentemente, acabava por cercear o direito de defesa da Recorrente, é de se reconhecer a inaplicabilidade do art. 173, II, do CTN;

8- o novo lançamento tributário, realizado em 28 de abril de 1999, não possui exatamente o mesmo objeto - matéria tributável - do lançamento anterior, o que também impede a aplicação do art. 173, II, do CTN. Com efeito, conforme expressamente esclarecido no Termo de Retificação e Re-Ratificação de Auto de Infração (fls. 68 dos autos), a matéria tributável teria sido corrigida, de forma a apurar "*a correção monetária da base tributável do imposto postergado*";



9- enquanto o Auto de Infração original (fls. 04 a 06) apurou como valor tributável o montante de Cr\$52.847.125,00, o Auto de Infração ora atacado (fls. 69 a 84) baseia-se em valor tributável no montante de Cr\$ 40.609.712,57;

10- o novo lançamento tributário baseia-se em 'matéria tributável' diversa daquela objeto do lançamento original, o que impede, na espécie, a aplicação do permissivo previsto no art. 173, II, do CTN;

11- o referido dispositivo jamais poderia ser invocado na situação ora sob exame, na medida em que o Auto de Infração original não foi anulado por vício formal, mas verdadeiro vício material, pois possuía deficiência na sua instrução e o novo Auto de Infração baseia-se em matéria tributável diversa daquela considerada pelo lançamento anulado.

No Mérito:

1- a Instrução Normativa nº 54/88 estabelece a possibilidade de que o lucro inflacionário eventualmente apurado em fase pré-operacional de empresa seja diferido;

2- com base em suas demonstrações financeiras, apurado o conjunto das receitas e despesas financeiras, das variações monetárias ativas e passivas e do resultado líquido da correção monetária do balanço (saldo devedor), nos estritos termos da Instrução Normativa nº 54/88, a Recorrente apurou saldo credor de Cz\$ 63.189.685,30 que, diminuído das despesas pré-operacionais incorridas no próprio período, montava ainda a Cz\$ 52.847.124,30;

3- tal saldo credor foi adicionado ao lucro real e, conquanto excedesse o montante das despesas pré-operacionais incorridas no próprio período-base, diferido sob a rubrica de lucro inflacionário;

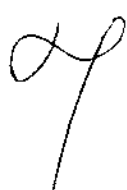
4- apresenta-se cabalmente demonstrada a consonância do procedimento adotado pela Recorrente com o disposto na Instrução Normativa nº 54/88 que, nos termos do artigo 100 do CTN, constitui norma complementar à legislação tributária. Resta apenas demonstrar que a pretensão da Administração de excluir a Recorrente do conceito de empresa em fase pré-operacional, apenas por ter arrolado dentre seus objetivos sociais a participação no capital de outras empresas, é inteiramente descabido;

5- ficou caracterizada a fase pré-operacional da empresa no ano de 1987, e, nos termos da Instrução Normativa nº 54/88, a recorrente agiu corretamente ao diferir a tributação em decorrência de apuração de lucro inflacionário;

6- os documentos societários da Recorrente, constituída no próprio ano de 1987, descrevem seu objeto social como (i) desenvolvimento de atividades agrícolas, pastoris, pecuárias, comerciais e industriais, (ii) compra e venda, permuta e locação de imóveis por conta própria, participação em empreendimentos imobiliários em geral e (iii) participação no capital de outras sociedades;

7- sustenta a d. fiscalização federal que o aporte de ações representativas do capital da Maniçoba Agrícola S.A., quando da subscrição inicial do capital da Recorrente, indica desde já a consecução de seu objeto social ou, por outras;

8 - há que se fazer uma clara distinção entre as sociedades que possuem como objeto social primário a participação no capital de outras empresas, daquelas que apenas participam no capital de outras empresas como forma de atingir seu objetivo social ulterior;



9 - até o advento da Lei nº 6.404/76, por força da própria Lei do Registro de Comércio, as sociedades não poderiam participar no capital uma das outras a não ser que tal circunstância fosse expressamente autorizada nos seus estatutos. Por essa razão, os estatutos normalmente encontrados nas sociedades comerciais prevêm até hoje tal possibilidade;

10- isto não quer dizer que o objeto dessas sociedades comerciais seja propriamente a participação no capital de outras empresas, mas apenas que foi ressalvada nos seus documentos a alternativa de concretizar seus objetivos sociais mediante tal participação, sem que tal fato implique deliberação assembléia sujeita a *quórum* especial ou ato anormal de gestão por parte de seus administradores;

11- o que a legislação comercial consagra é uma divisão entre as sociedades que atuam como *holdings* puras - que possuem como objeto social primário a participação no capital de outras empresas, e aquelas que, prevendo ou não tal fato em seus estatutos, adquirem ações ou quotas de outras empresas de forma incidental, apenas para concretizar seu próprio objeto social;

12- o Supremo Tribunal Federal entendeu que, ainda que expressamente referida dentre os objetivos sociais a participação no capital de outras empresas de sociedade de empreendimentos imobiliários, a alienação de bens imóveis constituintes de seu ativo como aporte em nova sociedade caracterizariam a perda de seu objeto social essencial, com a mudança da própria natureza da sociedade, que passaria a ser uma holding pura;

13- exsurge óbvia a conclusão de que a menção à participação no capital de outras empresas nos estatutos da Recorrente não a torna uma holding pura, mas visa tão somente a assegurar que possa adquirir ações ou quotas de outras empresas, se necessário;

14- a participação em outras empresas representa para a Recorrente apenas meio, e não fim. Por tal razão, a conferência de capital realizada com ações da Maniçoba Agrícola S.A. não significa um início de atividades de uma holding pura, mas apenas um aporte inicial indispensável à própria existência da sociedade Recorrente;

15- toda e qualquer sociedade, independentemente de seu objeto social primário, compra e venda de gado, fabricação de suco de laranja, prestação de serviço de dentista, pode receber em conferência de seu capital social ações, o que jamais poderá implicar a conclusão de que tal recebimento ensejaria o início de suas atividades;

16- as autoridades julgadoras de primeira instância pretendem fazer crer que o simples fato de o capital social da Recorrente ter sido integralizado com ações faria desta sociedade uma "holding" pura, ensejando o início de suas atividades, quando na verdade suas atividades estavam voltadas ao mercado imobiliário;

17- apenas no ano seguinte à conferência ao seu capital das ações da Maniçoba Agrícola S.A. (1988) a Recorrente entrou em sua fase operacional, passando a incorrer em uma série de despesas que caracterizam o efetivo o início de suas atividades;

18- a respeito, vale conferir o teor dos documentos acostados ao presente Recurso Voluntário (doc. 04), que comprovam que em 1988 e nos anos seguintes a Recorrente passou a investir na aquisição de imóveis que posteriormente seriam objeto de operações de compra e venda;



19- a atividade de compra e venda de bens imóveis se encaixa perfeitamente no objeto social da Recorrente de "compra, venda, permuta e locação de imóveis por conta própria, participação em empreendimentos imobiliários em geral, participação de edifícios e loteamentos, tudo por conta própria, planejamento, promoção e venda de loteamentos e edifícios, prestação de serviços pertinentes à conservação de edifícios ou imóveis, sempre por conta própria" (doc. 02);

20- é claro que as atividades operacionais da empresa se iniciaram quando o exercício de atividades imobiliária, que por sua vez se deram a partir de 1988. A simples conferência ao capital social da recorrente de ações de outra sociedade, operação isolada e que somente viabilizava as atividades futuras da recorrente (mero meio, não fim) não pode ser entendida como atividade operacional;

21- a recorrente passou a exercer suas atividades fins apenas em 1988, momento em que passou a adquirir uma série de imóveis que posteriormente seriam objeto de atividade imobiliária (venda e/ou locação). Tal atividade se coaduna com o objeto social da Recorrente, conforme descrito anteriormente;

22- a conferência ao capital social da recorrente das ações da Maniçoba Agrícola S.A. não pode ser entendida como atividade operacional, dado que foi operação isolada, realizada apenas para fins de integralização de capital social e, portanto, não essencial para o desenvolvimento efetivo das atividades da Recorrente;

23- não se deve confundir a Recorrente com uma sociedade "holding" pura, uma vez que exerceu atividades imobiliárias nos anos subseqüentes à sua constituição.

É o Relatório.

A handwritten signature in black ink, consisting of a vertical line with a loop at the top and a small flourish.

Voto

Conselheiro Relator

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

As matérias em litígio dizem respeito à preliminar de decadência do direito de a Fazenda Nacional efetuar o lançamento, em virtude de não ter ocorrido vício formal na exigência anulada por acórdão de primeira instância, bem como no novo auto de infração estar indicado como base tributável o valor de Cr\$40.609.712,57, enquanto no auto original consta Cr\$52.847.125,00 e, no mérito, a existência de fase pré-operacional da empresa para efeito das normas ditadas pela Instrução Normativa nº 54/88.

Quanto à preliminar de decadência suscitada, restou claro que a anulação do auto de infração pela Decisão da DRJ São Paulo nº 16979/98, processo nº 10830.006869/90-41, foi motivada pela ocorrência de vício formal na notificação, como se observa da ementa que abaixo transcrevo:

“EMENTA: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO.

É nulo o lançamento cuja notificação não contém todos os pressupostos legais contidos no artigo 142 do CTN – Lei nº 5172/66 (Aplicação do disposto no art. 6º, I, da IN SRF nº 94/97).”

O vício formal a que se refere o artigo 173, II, do CTN, ao admitir a contagem de prazo especial para decadência do direito de a Fazenda Nacional efetivar o lançamento, diz respeito a erros quanto à caracterização do auto de infração, como por exemplo: inexistência de data, nome da autoridade competente, matrícula, local de lavratura do auto, assinatura do autuante, autorização para nova lavratura de auto de infração, ou quaisquer outros erros que comprometam a forma do ato do lançamento.

Luiz Henrique Barros de Arruda, em seu livro *Processo Administrativo Fiscal*, 2ª edição 1994, Editora Resenha Tributária Ltda., assim se manifesta às fls. 81 a respeito de vício formal:

“Vício Formal

A expressão vício formal, por seu turno, compreende as incorreções e omissões de forma do ato (artigos 10 e 11 do Decreto nº 70.235/72), assim como as falhas ou omissões quanto a Formalidades que devem ser respeitadas na feitura do lançamento.

Para as finalidades do artigo 173, inciso II do CTN, essas formalidades necessitam ser essenciais à legalidade do ato, pois, somente essas ensejam a revisão de ofício do lançamento e



autorizam a realização de um novo, em consonância com o artigo 149, inciso IX, "in fine", do CTN, que estatui:

"Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

I a VIII – omitidos;

IX – quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade essencial."

O vício formal se caracteriza, segundo De Plácido e Silva, *in* Vocabulário Jurídico - Editora Forense, pp. 865, como o defeito, ou a falta, que se anota em um ato jurídico, ou no instrumento, em que se materializou, pela omissão de requisitos, ou desatenção à solenidade, que se prescreve como necessário à sua validade ou eficácia jurídica.

Assim, numa visão geral sobre o Lançamento Tributário, cabe destacar as disposições do Código Tributário Nacional e do Decreto nº 70.235/72 acerca da competência para a constituição do crédito tributário, dos elementos essenciais ao lançamento e da validade dos atos praticados por servidor.

O artigo 142 do Código Tributário Nacional traça as linhas gerais a respeito da competência para a constituição do crédito tributário.

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

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional."

Por sua vez, prescreve o Decreto nº 70.235/72, respectivamente, as regras sobre o procedimento e os elementos indispensáveis ao lançamento:

"Art. 7º O procedimento fiscal tem início com:

I - o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificando o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto;

II - a apreensão de mercadorias, documentos ou livros;

III - o começo de despacho aduaneiro de mercadoria importada.

§ 1º O início do procedimento exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independentemente de intimação a dos demais envolvidos nas infrações verificadas.

§ 2º Para os efeitos do disposto no § 1º, os atos referidos nos incisos I e II valerão pelo prazo de sessenta dias, prorrogável, sucessivamente, por igual período, com qualquer outro ato escrito que indique o prosseguimento dos trabalhos.



Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.”

Buscando apoio na doutrina, encontrei inúmeras referências ao tema em questão, principalmente no livro *Processo Administrativo Fiscal*, São Paulo, Editora Saraiva, 1993, pág. 531/534 do ex-Conselheiro Antonio da Silva Cabral, do qual extraio os ensinamentos a seguir:

“5. Efeitos da nulidade.

(Omissis)

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

Prossegue o ilustre ex-Conselheiro com os seguintes ensinamentos:

“4. O vício formal. O art. 173 do CTN diz que o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos contados da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado. Um dos motivos da declaração de nulidade, portanto, é o chamado vício formal, antes mencionado.

O art. 642 do RIR/80 também determina que os auditores fiscais procederão ao exame dos livros e documentos de contabilidade dos contribuintes e realizarão diligências e investigações necessárias para apurar a exatidão das declarações, balanços e documentos apresentados etc. Acrescenta o § 2º desse artigo que, em relação ao mesmo exercício, só é possível um segundo exame mediante ordem escrita do superintendente, do delegado ou do inspetor da Receita Federal. Se, após terminada a ação numa empresa, o fiscal aí reaparecer e tornar a examinar documentos



sem a devida autorização, poderá ter o respectivo auto de infração, que porventura vier a lavrar, totalmente anulado por vício de forma, isto é, por não ter obedecido à formalidade necessária, que era a autorização do superior.

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

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

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

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

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

À vista de tudo isto, finalizou o relator: 'Vejo a autorização do § 2º do art. 642 do RIR/80 como ato preliminar e indispensável à formação do lançamento como formalidade essencial, cuja inobservância vicia o ato de modo a determinar sua anulabilidade, mas não a nulidade. Nestas condições, merece ser reformado o acórdão recorrido. A ilustre Maioria deteve-se em questão preliminar, respeitante ao prazo decadencial. Na



medida em que entendeu não ter havido vício de forma, afastou a aplicabilidade da regra do inciso II do art. 173 do CTN, e, por via de consequência, declarou a decadência do direito de lançar, apegada ao quinquênio normal. Pelo que se ensaiou de demonstrar acima, entendo caracterizado o vício formal, devendo incidir o citado inciso II do art. 173 do CTN'.

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

Em monografia intitulada O Vício Formal no Lançamento Tributário, apresentada no Curso de Especialização em Direito Tributário da Faculdade de Direito do Recife, da Universidade Federal de Pernambuco, o ilustre Conselheiro Manoel Antonio Gadelha Dias, que exerceu durante anos a presidência da extinta Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, estudou com maestria o assunto, ao qual peço vênias para extrair de seu trabalho o esclarecedor excerto:

"Conforme destacamos em capítulo anterior, o lançamento tributário é ato administrativo consistente em documento escrito, produzido pela Administração Pública, com vistas a exigir do contribuinte o pagamento do tributo devido.

Por sua vez, para que o lançamento possa produzir os seus efeitos, nele deverão estar presentes todos os seus elementos e pressupostos.

Atendidos tais requisitos, o lançamento será ato perfeito e acabado, produzindo efeitos jurídicos, ainda que eivados de vícios e imperfeições.

Consoante ensina Aurélio Pitanga Seixas Filho "A desconformidade do ato administrativo com seus pressupostos legais não impede a produção dos efeitos jurídicos que lhe são próprios, que somente serão interrompidos ou suspensos em um procedimento administrativo posteriori para invalidação ou modificação desses efeitos jurídicos."

Por outro lado, a ausência ou deficiência dos requisitos pode levar à invalidação do ato do lançamento, com consequências distintas em razão da natureza da imperfeição.

À luz do Código Tributário Nacional, fonte de direito material nacional, e do Decreto nº 70.235/72, fonte de direito formal de âmbito restrito à União, entendemos que os requisitos do lançamento podem ser divididos em dois grandes grupos: 1º) o dos requisitos fundamentais ou estruturais, e 2º) o dos requisitos complementares ou formais.

Se o defeito no lançamento disser respeito a requisito fundamental, estaremos diante de vício substancial ou vício



essencial, que macula o lançamento, ferindo-o de morte, pois impede a concretização da formalização do vínculo obrigacional entre o sujeito ativo e o sujeito passivo.

Os requisitos fundamentais são aqueles intrínsecos ao lançamento e dizem respeito à própria conceituação do lançamento insculpida no art. 142 do CTN, qual seja a valoração jurídica do fato tributário pela autoridade competente, mediante a verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação, a determinação da matéria tributável, o cálculo do tributo e a identificação do sujeito passivo.

Assim, a valoração jurídica equivocada do fato tributário, a lavratura de auto de infração por agente incompetente ou a indicação errada do sujeito passivo da obrigação tributária levam à nulidade do lançamento, cabendo à Administração Tributária, uma vez declarada a nulidade por decisão administrativa ou judicial, se for o caso, sanar o vício mediante a formalização de outro lançamento, agora sem o defeito apontado, desde, é claro, que a Fazenda Pública não tenha ainda decaído do direito de fazê-lo.

Nessa hipótese, a decretação da nulidade do lançamento não tem o condão de interromper ou suspender o prazo de decadência. Em verdade, para fins da contagem do lapso decadencial para outro lançamento, deve a administração tributária considerar como inexistente o lançamento declarado nulo e observar a regra geral de decadência contida no art. 173, I, ou a regra própria prevista para os casos disciplinados pelo art. 150, § 4º, ambos do CTN, ou ainda regra específica estabelecida na legislação de determinados tributos.

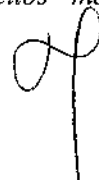
Já se o vício estiver presente no que denominamos de requisitos complementares do lançamento, ou seja, naqueles que devem compor a linguagem para a comunicação jurídica, consistente na notificação ao sujeito passivo, estaremos falando de vício formal.

Os requisitos complementares ou formais são aqueles exigidos por lei para o momento da edição do ato, por isso dão denominados requisitos extrínsecos ao lançamento.

O aludido inciso II do art. 173 do CTN, ao prescrever a anulação do lançamento na hipótese de existência de vício formal, por certo está se referindo apenas às aludidas formalidades extrínsecas, ou seja, aquelas que dizem respeito apenas à forma como o ato se exterioriza.

À toda evidência, o Código Tributário Nacional adotou a concepção restrita de forma, pois não haveria nenhuma razão lógica para o legislador de 1966, ao tratar do vício formal no lançamento, ter também nele incluído o defeito decorrente de inobservância de formalidades intrínsecas (aquelas que se apresentam como requisitos necessários à validade do ato), se tal vício leva à mesma conseqüência do vício substancial, qual seja, à decretação da nulidade do lançamento.

Com efeito, o alegado privilégio atribuído à Fazenda Pública pelo CTN só alcança os denominados defeitos menores,



ocorridos em momento posterior à aplicação da norma tributária material, quando corretamente identificados, pela autoridade competente, o fato jurídico tributário e a relação jurídica obrigacional.

Portanto, a regra especial de decadência contida no art. 173, II, do CTN, possibilita que a Fazenda Pública promova novo lançamento, na hipótese em que o anterior deixou de observar certas formalidades, mas que já permitia aos sujeito passivo conhecer claramente a obrigação tributária.

Nas palavras de Ives Gandra da Silva Martins, o novo lançamento, nessa hipótese, visa a preservar “um direito já previamente qualificado, mas inexecutável pelo vício de forma declarado”.

Em última análise, conforme conclui Antonio Airton Ferreira, a aplicação da comentada regra especial de decadência impede que questão de forma prevaleça sobre questão de fundo.

*Os mencionados requisitos complementares ou formais do lançamento, no âmbito da União, estão previstos no Decreto nº 70.235/72, que rege a determinação e exigência dos tributos federais e prevê a formalização do lançamento por meio de auto de infração lavrado por auditor-fiscal ou por notificação de lançamento a ser expedida pelo órgão que administra o tributo”.
(grifei)*

Restou no caso em voga caracterizado o vício formal na exigência fiscal.

Entretanto, entendo assistir razão à recorrente quando afirma ter ocorrido a decadência do direito de a Fazenda Nacional constituir o crédito tributário, porque a fiscalização ao proceder a formalização de sua nova exigência alterou a fundamentação jurídica do lançamento anterior.

Com efeito, pela análise do auto de infração original constato que o montante exigido foi de Cr\$52.847.125,00, correspondente à tributação direta da exclusão indevida do lucro líquido na apuração do Lucro real, processo nº 10830.006869/90-41. Entretanto, no lançamento aqui discutido a exigência foi no valor de Cr\$40.609.712,57 e o seu cálculo realizado por postergação no pagamento de tributo, fls. 70/71.

Tendo sido alterada a fundamentação jurídica no novo lançamento realizado, de tributação direta da exclusão indevida na apuração do lucro real para postergação no pagamento de tributo, fica caracterizada uma exigência autônoma, não se aplicando a regra contida no art. 173 do CTN, que possibilita novo lançamento no caso de anulação por vício formal.

Verificada a exigência autônoma do IRPJ e do PIS-Dedução-IR, cabe a análise do lapso decadencial à luz da regra geral contida no CTN.

Tenho assentado o entendimento de que o IRPJ insere-se entre os tributos cuja modalidade de lançamento é definida pelo CTN no art. 150, vale dizer, lançamento por homologação, onde se leva em consideração a data da ocorrência do fato gerador do tributo.



Já há algum tempo, por conveniência da administração tributária, por facilitar os procedimentos arrecadatórios e pelo ingresso mais célere dos recursos, a quase totalidade dos tributos passou a submeter-se àquele regime de constituição do crédito tributário conhecido como “lançamento por homologação”.

Destarte, nos tributos cuja exigência assim se opera, ocorrido o fato jurídico tributário descrito hipoteticamente na Lei, independentemente de manifestação prévia da administração tributária, deve o próprio sujeito passivo determinar o *quantum debeatur* do tributo e providenciar seu pagamento.

A autoridade tributária fica com o direito de verificar, *a posteriori*, a regularidade dos procedimentos adotados pelo sujeito passivo em relação a cada fato gerador, sem que, previamente, qualquer informação lhe tenha sido prestada.

A definição do regime de lançamento ao qual se submete o tributo é indispensável para determinar qual a regra relativa à decadência será aplicada em cada caso.

Em se tratando de lançamento por declaração, para a contagem do prazo quinquenal de decadência, impõe-se a observância do estatuído no art. 173, I, do CTN, *verbis*:

“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;

(Omissis).”

A regra prefalada, relativamente aos tributos lançados por homologação, é afastada, aplicando-se, nesse caso, o disposto no parágrafo 4º do art. 150 do CTN:

“Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a fazenda pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.”

Como se percebe, o termo inicial da contagem do quinquênio decadencial passa a ser o momento da ocorrência de cada fato gerador que venha a ensejar o nascimento da obrigação tributária, não sendo condição necessária para tal enquadramento a existência de pagamento do tributo no período, pois desde esse momento dispõe o sujeito ativo da relação jurídica tributária do direito de constituir o crédito tributário pelo lançamento.

Em defesa dessa tese, à qual nos alinhamos, trazemos à colação a sempre lúcida lição de Paulo de Barros Carvalho:

“Prevê o Código o prazo de cinco anos para que se dê a caducidade do direito da fazenda de constituir o crédito tributário pelo lançamento. Nada obstante, fixa termos iniciais que dilatam por período maior o aludido prazo, uma vez que são posteriores ao acontecimento do fato jurídico tributário. O exposto já nos permite uma inferência: é incorreto mencionar prazo quinquenal de decadência, a não ser nos casos em que o lançamento não é da essência do tributo - hipóteses de lançamento por homologação - em que o marco inicial de



contagem é a data do fato jurídico tributário.” (Curso de Direito Tributário - Saraiva - 10ª edição - p. 314).

Do mesmo mestre, em reforço da idéia por nós esposada de tratar-se o Imposto de Renda da Pessoa Jurídica de tributo lançado por homologação, pedimos vênias para transcrever:

“... O IPI, o ICMS, o IR (atualmente, nos três regimes - jurídica, física e fonte) são tributos cujo lançamento é feito por homologação.” (Op. Cit. p. 284).

Portanto, é meu entendimento que o lançamento para a maioria dos tributos está adstrito ao chamado lançamento por homologação.

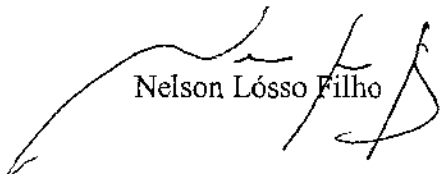
Entretanto, a Câmara Superior de Recursos Fiscais, órgão cuja função primordial é dirimir as divergências nos julgados das diversas Turmas componentes deste Conselho Administrativo já se posicionou firmemente no sentido de que para os períodos-base anteriores a 1992, que é o caso em questão, o lançamento do IRPJ é classificado como por declaração.

Curvo-me a este entendimento e considero que o prazo decadencial inicia-se no primeiro dia do exercício seguinte ao que poderia ser o tributo lançado, antecipado este prazo pela data da entrega da declaração de rendimentos.

Assim, tenho como ocorrida a decadência em relação às exigências do IRPJ e do PIS-Dedução-IR para o fato gerador acontecido em 31 de dezembro de 1987, pois a ciência pela contribuinte do novo auto de infração lavrado ocorreu em 12 de maio de 1999, fls. 76, quando já decorrido o lapso decadencial.

Fica prejudicado o exame do mérito em virtude do acolhimento da preliminar de decadência.

Pelos fundamentos expostos, voto no sentido de acolher a preliminar de decadência suscitada e cancelar as exigências do IRPJ e do PIS-Dedução-IR.


Nelson Lósso Filho



MINISTÉRIO DA FAZENDA

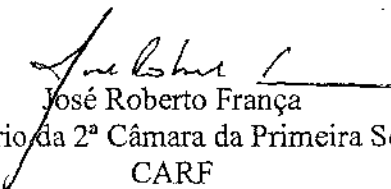
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS

Processo : 13808.000447/99-67

TERMO DE INTIMAÇÃO

Em cumprimento ao disposto no § 3º do artigo 81 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Portaria MF nº 259/2009), intime-se o(a) Senhor(a) Procurador(a) Representante da Fazenda Nacional, credenciado junto à Segunda Câmara da Primeira Seção do CARF, a tomar ciência do inteiro ter do **Acórdão nº 1202-00.244**.

Brasília - DF, em 07 de maio de 2010


José Roberto França
Secretário da 2ª Câmara da Primeira Seção
CARF

Ciente, com a observação abaixo:

- Apenas com Ciência
- Com Recurso Especial
- Com Embargos de Declaração

Data da ciência:-----/-----/-----

Procurador(a) da Fazenda Nacional