



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

Processo n° 15374.002289/2007-13
Recurso n° De Ofício
Acórdão n° 1402-001.623 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 13 de março de 2014
Matéria CSLL
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado INDÚSTRIA DE BEBIDAS ANTÁRTICA DO SUDESTE S/A

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Exercício: 2003, 2004

AFRONTA AO DISPOSTO NO ART. 142 DO CTN. ENQUADRAMENTO LEGAL. DESCRIÇÃO CORRETA DOS FATOS. VÍCIO MATERIAL. NULIDADE. EXISTÊNCIA.

Os vícios materiais são aqueles que interferem no litígio propriamente dito, ou seja, correspondem a elementos cuja ausência impede a compreensão dos fatos que baseiam as infrações imputadas. Circunscreve-se a exigências legais para garantia da integridade do lançamento como ato de ofício. Para isso, todos os critérios necessários à descrição tanto do fato tributável como da relação jurídico-tributária reclamam uma manifesta e esgotante previsão legal. No caso em análise, não havia possibilidade de conhecimento dos fatos descritos e das infrações imputadas.

Recurso de Ofício Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício, nos termos do voto do Relator.

(Assinado digitalmente)

Leonardo de Andrade Couto - Presidente

(Assinado digitalmente)

Paulo Roberto Cortez - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Leonardo de Andrade Couto, Frederico Augusto Gomes de Alencar, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Moisés Giacomelli Nunes da Silva, Carlos Pelá e Paulo Roberto Cortez.

CÓPIA

Relatório

O Presidente da 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Campinas - SP, em razão do duplo grau de jurisdição, recorre de ofício, em conformidade com o artigo 34, inciso I, do Decreto nº 70.235, de 1972, combinado com o art. 3º inciso II, da Lei nº 8.748, de 1993, com nova redação dada pelo art. 67, da Lei nº 9.532, de 1997 e da Portaria MF nº 03, de 2008, a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, da decisão prolatada de fls. 277/282, que julgou procedente a impugnação, interposta pelo contribuinte, declarando a exoneração do crédito constituído pelo Auto de Infração de fls. 31/36.

Contra a contribuinte INDÚSTRIA DE BEBIDAS ANTARCTICA DO SUDESTE S A, inscrita no CNPJ/MF sob nº 55.962.385/0001-60, com domicílio fiscal na cidade do Rio de Janeiro, na Estrada do Engenho D'Água, nº 199, Bairro Jacarepaguá, jurisdicionada a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Administração Tributária no Rio de Janeiro - RJ, foi lavrado pela Delegacia da Receita Federal do Brasil em Campinas- SP, em 20/02/2008, o Auto de Infração de Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido - CSSL, com ciência por AR, em 28/02/2008 (fl. 80), exigindo-se o recolhimento do crédito tributário no valor total de R\$ 8.208.559,13 a título de contribuição, acrescidos da multa de ofício normal de 75%; dos juros de mora de, no mínimo, de 1% ao mês, calculados sobre o valor da contribuição, referente aos exercícios 2003 e 2004 correspondente aos anos-calendários de 2002 e 2003, respectivamente.

A exigência fiscal em exame teve origem em procedimentos revisão interna de análise de compensação de créditos tributários referente aos exercícios de 2003 e 2004, respectivamente, onde a autoridade lançadora entendeu haver insuficiência de recolhimento e/ou declaração da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, tendo em vista a não homologação das compensações constantes dos processos no 13707.003542/2002-07 e 13707.000468/2603-81, conforme Despacho Decisório 162/2007 proferido pela DERAT/RJO, que originou o Processo de Representação no 15374.002289/2007-13, e a não inclusão, dos débitos nas respectivas DCTF's. Infração capitulada no art. 841, incisos I, III e IV, do RIR/99.

Em sua peça impugnatória de fls. 84/110, instruída pelos documentos de fls. 111/199, apresentada, tempestivamente, em 28/03/2008, a autuada se indispõe contra a exigência fiscal, solicitando que seja acolhida à impugnação para declarar a insubsistência do Auto de Infração, com base, em síntese, nos seguintes argumentos:

- que da cobrança de valores em duplicidade, portanto, o presente Auto de Infração foi lavrado devido a não homologação das compensações constantes nos processos administrativos números 13707.003542/2002-07 e 13707.000968/2003-81 e a não inclusão desses débitos nas respectivas DCTF'S;

- que na ocasião em que a Impugnante foi cientificada da decisão que não reconheceu seu direito creditório e acarretou a não homologação das compensações, foi intimada, ainda, a pagar os débitos compensados através de DARF'S que lhe foram enviados (**Anexo 2**). A citada cobrança diz respeito ao valor principal dos débitos, multa de mora de 20% (vinte por cento) e juros;

- que com a apresentação da Manifestação de Inconformidade pela Impugnante, em 12/11/2007, a cobrança dos débitos foi suspensa, situação esta que se estende até a presente data, uma vez que ainda não houve julgamento definitivo da referida Manifestação de Inconformidade;

- que, dessa forma, por entender que os débitos não compensados já estavam declarados através da própria Declaração de Compensação, a Impugnada realizou a cobrança dos mesmos, nos próprios autos principais (13707.003542/2002-07 e 13707.000968/2003-81), por meio de Intimação (Anexo 2, fls. 1), Carta de Cobrança (Anexo 3, fls. 6 e 14) e DARF';

- que, contudo, em 28/02/2008, a Impugnante foi surpreendida com a intimação do presente Auto de Infração que visa, novamente, a exigência do valor principal de alguns débitos não compensados, acrescido de multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento) e juros sobre cada um deles;

- que pela documentação juntada é possível concluir que os valores citados na planilha acima estão sendo cobrados em duplicidade. Primeiramente, através dos Processos Administrativos principais que discutem o direito creditório da Impugnante (13707.003542/2002-07 e 13707.000968/2003-81) e, ainda, por meio do presente Auto de Infração que motivou o lançamento de ofício dos débitos;

- que a cobrança em duplicidade dos débitos acarreta a nulidade do Auto de Infração em pauta, considerando que tanto a legislação pátria quanto as normas administrativas refutam a cobrança em duplicidade dos mesmos débitos, fato este que pode causar enormes prejuízos ao contribuinte;

- que para embasar o Auto de Infração, a Impugnada mencionou tão somente o artigo 841, incisos I, III e IV do Regulamento de Imposto de Renda no item denominado "*Enquadramento Legal*". Diz o artigo 841, incisos I, III e IV do RIR;

- que houve grave erro na tipificação legal que justifica a punição contida no Auto de Infração, o que acaba por ensejar a nulidade do mesmo, em virtude de flagrante cerceamento de defesa ao contribuinte;

- que a Impugnante foi cientificada da lavratura do presente Auto de Infração, no dia 28/02/2008. Ressalte-se que a data de encerramento do mencionado Auto ocorreu, em 20/02/2008, conforme mencionado no "Termo de Encerramento";

- que os débitos cobrados referem-se à CSLL dos anos de 2002 e 2003. Sabe-se que a Impugnante é contribuinte optante pelo Lucro Real Anual, que exige o recolhimento por estimativa mensal. Portanto, o fato gerador do tributo ocorre mensalmente na data da apuração dos resultados do contribuinte;

- que, neste diapasão, convém salientar primeiramente que o Código Tributário Nacional estabelece, com rigor, o prazo decadencial para que a autoridade tributária efetue o lançamento dos tributos. No que concerne especificamente aos tributos sujeitos a lançamento por homologação, como é o caso da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido - CSLL e Imposto de Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ, o prazo decadencial esta previsto no artigo 150, § 4º;

- que pela análise do disposto no artigo 150, § 4º do CTN, chega-se à conclusão de que o Fisco possui 5 (anos), a partir da ocorrência do fato gerador, para realizar a homologação expressa do lançamento, contudo, se o mesmo não se pronunciar dentro deste prazo, ocorrerá a homologação tácita, com a extinção definitiva do crédito tributário;

- que, sendo assim, na data da lavratura e intimação do Auto de Infração, não poderia mais a Impugnada lançar os débitos dos fatos geradores de 10/2002, 11/2002 e 01/2003, que já haviam sido homologados tacitamente pelo prazo decadencial descrito alhures;

- que, no que diz respeito das razões de direito, ou seja, da existência de confissão de dívida na Declaração de Compensação exigida pela Lei nº 10.637, de 01/10/2002 é de se dizer, que segundo entendimento constante no Auto de Infração em pauta, "apenas a partir de 31/10/2003, com a publicação da MP 135/2003, artigo 17, § 6º, convertida na Lei 10.833/2003, foi definido que a declaração de compensação constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos débitos indevidamente compensados";

- que a partir deste entendimento, a Auditora Fiscal responsável pela lavratura do Auto, pretende demonstrar que a falta de inclusão dos débitos não compensados em DCTF, só pode ser sanada pela apresentação da Declaração de Compensação, considerada instrumento hábil e suficiente para a exigência dos mencionados débitos, conforme determinação do artigo 17, parágrafo 6º da Medida Provisória nº 135/2003, publicada em 31/10/2003 e convertida na Lei nº 10.833, de 29/12/2003;

- que desde a publicação da Lei nº 10.637, em 01/10/2002, a Receita Federal do Brasil passou a exigir, para a efetivação de compensações, a entrega dos formulários de "Declaração de Compensação". Além disso, os "Pedidos de Compensação" adotados pela legislação anterior e pendentes de apreciação passaram a ser considerados verdadeiras "Declarações de Compensação";

- que, com isso, o Pedido de Compensação que antes suspendia a exigibilidade do tributo até sua homologação ou não-homologação ao tornar-se Declaração de Compensação teve (como ainda tem) o condão de extinguir o crédito tributário, "*sob condição resolutória de sua ulterior homologação*";

- que a partir de 01/10/2002, a declaração dos débitos compensados em DCTF tornou-se dispensável para a exigência do crédito tributário, uma vez que os mesmos já estavam declarados nas Declarações de Compensação, fato este que, por si só, já condicionava o contribuinte ao pagamento dos valores não homologados, tornando o lançamento de ofício (lavratura do Auto de Infração) totalmente descabido e ilegítimo;

- que dos Livros Comerciais e DIPJ's, neste sentido, conforme já mencionado, a Impugnante deixou de informar em sua DCTF - Declaração de Contribuições e Tributos Federais, alguns débitos compensados;

- que, contudo, a Impugnante demonstrou sua boa-fé, declarando tais débitos em suas DIPJ's dos anos-calendário de 2002 e 2003 (Declarações de Imposto de Renda Pessoa Jurídica), além de registrá-los em seus Livros Razão e Diário (Anexo 8);

- que da multa de ofício, ou seja, conforme consta no Auto de Infração (Anexo 4, fls. 4), a multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento) foi sobreposta ao valor principal dos débitos, com base no artigo 44, inciso I da Lei 9.430/96;

- que, destarte, no caso de admissibilidade do presente Auto de Infração, o mesmo se limitaria somente à cobrança da diferença entre as duas multas aplicadas (75% menos 20% = 55%), já que o valor principal e os juros estão sendo cobrados nos processos administrativos principais;

- que do apensamento do Auto de Infração aos Processos Administrativos Fiscais principais. Portanto, baseando-se na aludida Instrução Normativa, o presente Auto de Infração deve ser apensado aos processos principais nº 13707.003542/2002-07 e 13707.000968/2003-81, havendo o sobrestamento do primeiro até o julgamento definitivo destes últimos;

- que discute-se nos processos administrativos principais que versam sobre a existência ou não do direito creditório da Impugnante. Caso o direito creditório seja reconhecido, todas as compensações serão definitivamente homologadas, acarretando a conseqüente extinção deste Auto de Infração;

- que a decisão constante nos processos administrativos citados, refletirá imediatamente no presente Auto de Infração.

Após resumir os fatos constantes da autuação e as principais razões apresentadas pela impugnante, os membros da 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Campinas – SP, através do Acórdão nº 05-33.620, de 03/05/2011, concluíram pela procedência da impugnação e pela exclusão do crédito tributário lançado com base, em síntese, nas seguintes considerações:

- que, inicialmente, diga-se que a questão do Contencioso Administrativo Fiscal foi especificamente disciplinada no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972. A respeito do tema "prova";

- que, como visto, a legislação transcrita determina a apresentação da prova no momento da impugnação, admitida a dilação do prazo para formação de prova documental apenas quando: a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; b) refira-se a fato ou direito superveniente; e c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos, o que não se logrou atender neste caso;

- que quanto à jurisprudência trazida pela impugnante, esclareça-se que a Administração não está jungida à observância das decisões prolatadas em outros julgados nos tribunais judiciais, uma vez que somente se faz coisa julgada em relação às partes do processo. Tampouco está vinculada às decisões administrativas, quando a lei não lhes atribua eficácia normativa (art. 100, inciso II, do Código Tributário Nacional (CTN), aprovado pela Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966);

- que a Declaração de Contribuições e Tributos Federais - DCTF foi inicialmente instituída pela IN SRF 129, de 1986, como obrigação acessória com a finalidade de a contribuinte *"prestar mensalmente informações relativas el obrigação principal de tributos e/ou contribuições federais"*. Assim, por comunicar a existência de crédito tributário, foi conferido o atributo de instrumento de confissão de dívida dos créditos tributários nela inseridos, nos termos do Decreto-Lei nº 2.124, de 13 de junho de 1984;

- que já a Declaração de Compensação introduzida pela Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto de 2002, convertida na Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, foi instituída como instrumento com a finalidade de formalizar a extinção do crédito tributário nela inserido, sob condição resolutória da ulterior homologação pela autoridade administrativa, não configurando, portanto, obrigação acessória da contribuinte com a finalidade própria de comunicar a existência de crédito tributário à RFB, dado que tal característica foi conferida A DCTF, razão porque à Declaração de Compensação não se aplicam as disposições do Decreto-Lei nº 2.124, de 1984, como pretendido pela impugnante;

- que, portanto, diante da finalidade específica estipulada à Declaração de Compensação é que foi necessária disposição expressa em lei para conferir a tal documento o atributo de confissão de dívida, o que só foi implementado com a vigência da MP nº 135, de 2003, convertida na Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003;

- que por somente a DCTF ter a finalidade própria de ser obrigação acessória visando a comunicação da existência de crédito tributário à RFB é que permanece a obrigação de nela se continuar informando os débitos objeto de Declaração De Compensação;

- que diante desse panorama legal, impõe-se reconhecer, portanto, que o Programa Gerador do PER/DCOMP, versão 1.0, editado na vigência da MP nº 66, de 2002, convertida na Lei nº 10.637, de 2002, apresentou inconsistência ao consignar, no respectivo recibo de entrega, a mensagem “fica o contribuinte cientificado de que, mediante a entrega da Declaração de Compensação, está confessando os débitos nela informados. Compensação efetuada sob condição resolutória sujeita a ulterior homologação”, conforme cópia acostada às fls. 238;

- que tanto é assim que referida inconsistência foi solucionada na versão seguinte do Programa Gerador PER/DCOMP (versão 1.1), editado ainda na vigência da MP nº 66, de 2002, convertida na Lei nº 10.637, de 2002, mediante introdução de nova mensagem, de seguinte teor “fica o contribuinte cientificado de que, mediante a entrega da Declaração de Compensação, está compensando os débitos nela informados, sob condição resolutória da ulterior homologação do procedimento”, como mostra a cópia acostada às fls. 243;

- que a época, os procedimentos de cobrança relativos à compensação indevida eram aqueles estabelecidos na IN SRF nº 210, de 2002, porque ainda não vigentes as alterações introduzidas pela MP nº 135, de 2003. As determinações da referida IN SRF nº 210, de 2002;

- que, como visto, tratando-se de débitos informados em declaração de compensação entregues/transmitidas antes da vigência da MP nº 135, de 2003, e não declarados em DCTF, por não restarem formalmente confessados perante a RFB, cumpre o respectivo lançamento de ofício, para constituição do correspondente crédito tributário, sob pena de se operar a decadência;

- que isso, porque não se pode olvidar que a partir da instituição da IN SRF nº 127, de 30 de outubro de 1998, a declaração de rendimentos da pessoa jurídica passou a se denominar Declaração Integrada de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica – DIPJ e constituir mero instrumento de prestação de informações, deixando de configurar confissão de dívida, por não mais comunicar a existência de crédito tributário, atributo que permaneceu apenas em relação à DCTF;

- que, nessas circunstâncias, o lançamento de ofício a que se reporta o art. 23 da IN SRF nº 210, de 2002, acima transcrito, vem atender, inclusive, a determinação contida nas IN SRF nº 45, de 05 de maio de 1998 (art. 2º, § 1º), e nº 77, de 24 de julho de 1998 (art. 2º), para formalização das diferenças verificadas no confronto das informações constantes da DCTF e da DIPJ, justamente porque as Declarações de Compensação ainda não se atribuía o caráter de confissão de dívida;

- que o lançamento assim efetuado deve vir acompanhado da multa de ofício de que trata o art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, diante da falta de

declaração, assim considerada a falta de informação de débito a ser prestada em instrumento o qual configure confissão de dívida;

- que a Instrução Normativa SRF nº 77, de 24 de julho de 1998, confirma que no lançamento relativo às diferenças verificadas nos saldos a pagar informados em DCTF quando em confronto com as informações da DIPJ, deve constar a multa de ofício de 75% (art. 2º);

- que, por outro lado, a alegada cobrança em duplicidade não acarreta a nulidade do lançamento efetuado, mas, tão somente, o reconhecimento da ineficácia das cartas de cobrança nº 750/2007 (fls. 142/143 e 150/151), relativamente a não homologação da compensação dos débitos de estimativa de CSLL, porque, à época em que emitidas referidas cartas de cobrança, os débitos de estimativa de CSLL, discriminados em tais documentos, ainda não eram passíveis de execução, pois não haviam sido constituídos de ofício e nem informados em instrumento de confissão de dívida, nos termos já esclarecidos neste voto;

- que prosseguindo, não se olvida que, à época do lançamento, estava vigente a Portaria SRF nº 6.129, de 02 de dezembro de 2005, segundo a qual já eram prescritas as mesmas determinações constantes da Portaria RFB nº 666, de 24 de abril de 2008, quais sejam, que a não homologação da compensação e o lançamento de ofício dela decorrente deveriam, de fato, ser objeto de um único processo administrativo (art. 1º, inciso II), devendo, os processos em andamento, não formalizados de acordo com tal mandamento, serem juntados por anexação na unidade da RFB na qual se encontrem (art. 2º), tal como também determina o art. 68 da Instrução Normativa SRF nº 600, de 28 de dezembro de 2005;

- que, contudo, quanto a possibilidade de sobrestamento desta decisão até o deslinde dos processos administrativos nos quais se decidiu pela não homologação das compensações, cumpre dizer que tal pleito não pode ser acatado, pois no ordenamento preconizado pelo Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, o qual regulamenta o Processo Administrativo Fiscal, não existe referida previsão. O Processo Administrativo Fiscal é regido por princípios, dentre os quais o da oficialidade, que obriga a Administração a impulsionar o processo até sua decisão final, não podendo a autoridade executiva sobrestar o julgamento na inexistência de impeditivo legal;

- que, ainda, cumpre esclarecer que à Administração Tributária não compete formalizar lançamento para exigência de estimativas cujo recolhimento não tenha sido confirmado em DCTF, mas apenas para exigir a multa isolada calculada sobre o valor das estimativas que deveria ser recolhido e, concomitantemente, formalizar a retificação do resultado do período, em razão da falta de confirmação do recolhimento das estimativas que comporiam referido resultado, conforme determinam as IN SRF nº 77, de 24 de julho de 1998 (art. 3º, inciso III), e nº 93, de 24 de dezembro de 1997 (art. 15), e a SCI nº 18, de 13 de outubro de 2006, segundo a qual, inclusive, os débitos de estimativas declarados em DCTF e não recolhidos também sequer devem ser encaminhados para inscrição em Dívida Ativa da União;

- que, de fato, a estimativa somente integra o resultado apurado ao final do ano-calendário, como dedução, *se confirmado o seu caráter de antecipação do devido*, ou seja, se efetivamente o valor estimado for objeto de extinção, até o prazo final para encerramento do período ao qual compete referida obrigação;

- que, *in casu*, as estimativas de CSLL, cuja compensação foi considerada não homologada pela autoridade administrativa, contribuíram para a formação de saldo negativo de CSLL, no ano-calendário 2002 (-R\$17.189,29), e de saldo de CSLL a pagar, no

ano-calendário 2003 (R\$17.936,45), conforme se vê das cópias das correspondentes DIPJ, regularmente processadas (fls. 275 e 276);

- que ressalte-se que o objeto da autuação é, em verdade, a CSLL devida no Ajuste Anual, por força da glosa das estimativas indevidamente compensadas. Desse modo, não se cogita do fato gerador mensal, dado que na apuração anual este ocorre em 31 de dezembro do ano-calendário;

- que, nesse contexto, não se vislumbra o transcurso do prazo fatal para o lançamento, à vista da ciência do auto de infração em 28/02/2008, considerando que, relativamente ao fato gerador mais antigo, ocorrido em 31/12/2002, aplica-se a regra de contagem do prazo decadencial prevista no art. 173, inciso I, do CTN, diante da apuração de saldo negativo no período e da falta do pagamento das antecipações levadas ao resultado;

- que, porém, a Descrição dos Fatos, como efetuada, onde as estimativas são reportadas aos "*valores lançados*"; o Demonstrativo do Fato Gerador que a acompanha, no qual se cominou a multa de ofício a cada ocorrência mensal; o enquadramento legal insuficiente, porque relativo apenas a dispositivo genérico ao lançamento de ofício, carecendo dos dispositivos legais próprios para a exigência da CSLL devida no ajuste anual, por força da glosa das estimativas cuja compensação não restou confirmada; e também o Demonstrativo de Apuração que acompanha o Auto de Infração, constante de fls. 34/36, no qual se deixou de recompor o resultado dos anos-calendário 2002 e 2003, resultando a exigência do valor total das estimativas indevidamente compensadas, induziram a contribuinte a conclusão de estarem sendo exigidas as estimativas ao invés do resultado apurado no ajuste anual, como efetivamente implementado;

- que o princípio da tipicidade revela que o instituto da competência impositiva fiscal deve ser exaustivo. Todos os critérios necessários à descrição tanto do fato tributável como da relação jurídico-tributária reclamam uma manifesta e esgotante previsão legal. O lançamento fiscal não pode se valer de sua própria dúvida. A certeza e segurança jurídicas envolvidas no princípio da reserva legal (CTN, arts. 3º e 142) não comportam infidelidades nos lançamentos fiscais;

- que, assim, impõe-se reconhecer que a falha na perfeita identificação da infração e do enquadramento legal pertinente causou prejuízo à defesa da contribuinte, resultando nulidade do feito, especialmente por afronta ao disposto no art. 142 do CTN.

Desta forma, ao apreciar a peça impugnatória, a turma de julgamento da primeira instância decidiu pelo provimento integral ao pleito da contribuinte, nos termos do acórdão mencionado, cuja ementa tem a seguinte redação:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2002, 2003

Princípio da Tipicidade. Improcedência Acusatória.

O princípio da tipicidade revela que o instituto da competência impositiva fiscal deve ser exaustivo. Todos os critérios necessários à descrição tanto do fato tributável como da relação jurídico-tributária reclamam uma manifesta e esgotante previsão legal. O lançamento fiscal não pode se valer de sua própria

dívida. A certeza e segurança jurídicas envolvidas no princípio da reserva legal (CTN, arts. 3º e 142) não comportam infidelidades nos lançamentos fiscais.

Impugnação Procedente

Crédito Tributário Exonerado

Deste ato, por força do recurso necessário, a Presidência da 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Campinas - SP recorre de ofício ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, em conformidade com o art. 3º inciso II, da Lei nº 8.748, de 1993, com nova redação dada pelo art. 67, da Lei nº 9.532, de 1997 e da Portaria MF nº 03, de 2008.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Paulo Roberto Cortez, Relator

O presente recurso de ofício reúne os pressupostos de admissibilidade previstos na legislação que rege o Processo Administrativo Fiscal e deve, portanto, ser conhecido por esta Turma de Julgamento.

Como se depreende do relatório, o presente processo trata de exigência fiscal que teve origem em procedimentos de fiscalização de revisão interna de Pedidos de Compensações. Em razão das irregularidades apuradas os pedidos apresentados não foram homologados e lavrou-se o Auto de Infração relativo à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, lavrado em 20/02/2008, que formalizou o crédito tributário contra a contribuinte em questão no valor total de R\$ 8.208.559,13, incluindo multa de ofício, no percentual de 75%, e juros de mora calculados até 31/01/2008, em razão da insuficiência de recolhimento/declaração, nos anos-calendário de 2002 e 2003, respectivamente.

De fato, da análise dos autos observa-se que tendo em vista a não homologação das compensações constantes dos processos nº 13707.003542/2002-07 e 13707.000968/2003-81, conforme Despacho Decisório 162/2007 proferido pela DERAT/RJO, que originou o Processo de Representação nº 15374.002289/2007-13, e a não inclusão dos débitos nas respectivas DCTF's, foi lavrado o Auto de Infração em discussão.

A autoridade julgadora de primeira instância julgou procedente a impugnação apresentada pela contribuinte ao argumento de que o princípio da tipicidade revela que o instituto da competência impositiva fiscal deve ser exaustivo. Todos os critérios necessários à descrição tanto do fato tributável como da relação jurídico-tributária reclamam uma manifesta e esgotante previsão legal. O lançamento fiscal não pode se valer de sua própria dúvida. A certeza e segurança jurídicas envolvidas no princípio da reserva legal (CTN, arts. 3º e 142) não comportam infidelidades nos lançamentos fiscais.

Do reexame necessário, verifico que deve ser confirmada a exoneração processada pelos membros da decisão recorrida, não merecendo reparos a sua decisão, visto que assentada em interpretação da legislação tributária perfeitamente aplicável à hipótese submetida à sua apreciação.

Existe o princípio genérico da legalidade segundo o qual somente a lei é fonte de direito. Há, ainda, um princípio específico de legalidade que supõe a existência de lei específica para qualquer tributo possa ser cobrado do contribuinte. Não basta, portanto, existência de lei anterior, mas faz-se necessário que esta especifique em que circunstâncias se há de cobrar o tributo. É o que certos tributaristas denominam de princípio da reserva da lei. O poder Público está impedido, de instituir ou aumentar tributo sem lei específica a respeito. Se ninguém é obrigado a fazer ou não fazer alguma coisa senão em virtude de lei, é óbvio que o Estado não poderá impelir alguém a pagar tributo, a não ser que exista lei anterior prevendo a hipótese.

Vivemos em um Estado de Direito, onde deve imperar a lei, de tal sorte que o indivíduo só se sentirá forçado a fazer ou não se houver previsão legal para tal. Daí porque o lançamento ser previsto no art. 142 do Código Tributário Nacional como atividade plenamente vinculada, isto é, sem possibilidade de a cobrança se firmar em ato discricionário, e, por outro lado, obrigatória, isto é o órgão da administração não pode deixar de cobrar o tributo previsto em lei.

O Processo Administrativo Fiscal, regulado pelo Decreto nº 70.235, de 1972, passa cotidianamente por diversas alterações de ordem normativa, gerando, pois uma nova visão sobre diferentes assuntos, visto que o princípio da legalidade, sendo pedra angular do Direito Público não pode se afastar da realidade fática dos mais variados acontecimentos envolvendo o interesse público e a administração.

Não há dúvidas, que as questões preliminares relativas à distinção entre os casos de nulidade e de anulabilidade do lançamento são, e certamente continuarão sendo por muito tempo, controvertidas, assim como a convalidação ou invalidação dos atos administrativos.

As nulidades em matéria tributária estão reguladas através do Processo Administrativo Fiscal aprovado pelo Decreto nº 70.235, de 1972, verbis:

CAPÍTULO – III

DAS NULIDADES

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam conseqüência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Parágrafo acrescentado pela Lei nº 8.748, de 9/12/93)

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

Art. 61. A nulidade será declarada pela autoridade competente para praticar o ato ou julgar a sua legitimidade.

Observa-se que, no tocante ao lançamento, esse dispositivo somente admite literalmente, nulidade por incompetência do agente e por cerceamento do direito de defesa.

Entretanto, este dispositivo traça as linhas mestras dos critérios que devem orientar os julgadores na apreciação das alegações de nulidade dos atos processuais.

O sujeito passivo dificilmente pode praticar, no processo administrativo tributário, ato jurídico nulo, mas pode praticar ato anulável. Ensina a doutrina civilista (FRANÇA, Instituições de Direito Civil, 1991, p. 176) que:

Ato nulo – é aquele que, eivado de vício essencial, torna o ato jurídico absolutamente ineficaz.

Ato anulável – é aquele que, eivado de algum vício capaz de lhe gerar a ineficiência, pode regularizar-se, uma vez que esse vício seja eliminado.

Tal definição, todavia, não encontra apoio na moderna e melhor doutrina administrativa, que recusa ao ato administrativo a aplicação da dicotomia importada do direito comum, classificatória dos atos jurídicos em nulos e anuláveis, como Hely Lopes Meirelles ao opinar:

(...) em direito público não há lugar para os atos anuláveis, como já assinalamos precedentemente. Isto porque a nulidade (absoluta) e a anulabilidade (relativa) assentam, respectivamente, na ocorrência do interesse público e do interesse privado na manutenção ou eliminação do ato irregular. Quando o ato é de exclusivo interesse dos particulares – o que só ocorre no direito privado – embora ilegítimo ou ilegal, pode ser mantido ou invalidado segundo o desejo das partes; quando é de interesse público – e tais são todos os atos administrativos – a sua legalidade se impõe como condição de validade e eficácia do ato, não se admitindo o arbítrio dos interessados para a sua manutenção ou invalidação, porque isto ofenderia a exigência de legitimidade da atuação pública. O ato administrativo é legal ou ilegal, é válido ou inválido. O que pode haver é correção de mera irregularidade que não torna o ato nem nulo nem anulável, mas simplesmente defeituoso ou ineficaz até a sua retificação (MEIRELLES, Direito Administrativo Brasileiro, Revista dos Tribunais, 1991, pp. 183/184).

Neste caso, levando em conta que o princípio da especificidade, que informa o sistema de nulidades processuais, prevê que as nulidades, por sua natureza sancionatória, devem ser expressamente cominadas em texto de lei, Meirelles estaria com a razão. Entretanto, segundo Teresa Wambier (Nulidades do Processo e da Sentença. 1997. pp. 148/149) esse princípio deve ser amenizado, pois é quase impossível ou, pelo menos, muito difícil que o legislador preveja todos os casos em que os vícios dos atos jurídicos sejam de tal porte a ponto de serem aptos a torná-los nulos.

Não há dúvidas, que a questão é polêmica, pois, para muitos autores, na esfera do Direito Público, por se estar a tratar de relações jurídicas que tratam de bens indisponíveis e sujeitos ao princípio da legalidade estrita, não caberia a figura dos atos anuláveis, ou seja, não haveria espaço para a figura das nulidades relativas, dos atos anuláveis; ou o ato atenderia os requisitos da lei e não poderia ser invalidado, ou então não atenderia tais requisitos e deveria ser anulado, sem possibilidades de saneamento.

O que pode ser dito é que, apesar das polêmicas, certo é que já existem hoje vários fundamentos jurídicos formais a acobertar a tese da coexistência dos atos nulos e anuláveis no âmbito do Processo Administrativo Fiscal.

É importante frisar, que qualquer ato precedente em ofensa ao contraditório e à ampla defesa macula o ato decisório posterior que deverá ser tornado ineficaz por declaração de nulidade pelo julgador, o quer dizer, que se impõe no caso de o ato administrativo ter sido praticado com afronta aos princípios e normas legais, bem como normalmente, as nulidades estão ligadas a questões externas ao mérito da relação jurídico-tributária, razão pela qual mostram-se, em regra, como questões preliminares no âmbito dos julgamentos.

Tal pensamento encontra apoio na doutrina de Antônio da Silva Cabral (in "Processo Administrativo Fiscal", Ed. Saraiva, São Paulo, 1993, p. 525-526), que critica a posição de tantos quantos defendem a idéia de que as hipóteses de nulidade em processo fiscal são apenas aquelas elencadas nos incisos I e II do artigo 59 do decreto n.º 70.235/1972. Utilizando-se de distinção efetivada por De Plácido e Silva, defende a idéia de que os citados dispositivos representam hipóteses de nulidade expressa ou legal (que devem ser declaradas a qualquer tempo, independentemente de argüição, sendo os atos inquinados inaproveitáveis), sem negar que existam outras causas que provocam a nulidade absoluta ou a declaração de nulidade; seriam estas as nulidades relativas ou acidentais (que dependem de argüição, podendo os atos inquinados serem ratificados ou sanados) e as nulidades virtuais (que resultam da interpretação das leis).

Nesta mesma linha de raciocínio se encontra o pensamento de Marcos Vinicius Neder ao opinar:

(...) o ato processual pode se desviar desse esquema, apresentando uma inadequação como tipo. São atos imperfeitos, atípicos, sujeitos, portanto, a aplicação de uma regra sancionadora que os tornem inválidos e ineficazes, de modo a garantir a obediência aos imperativos do sistema. A imperfeição por si pode não ser evidente e o ato produzirá efeitos normalmente previstos pela ordem jurídica. Apenas com a declaração de nulidade pelo julgador é que o tornará ineficaz. Assim, tanto o legislador como julgador devem ponderar a relevância jurídica da atipicidade e o prejuízo de sua permanência no mundo jurídico. O primeiro, em sua tarefa legiferante, prescreve as causas merecedoras da sanção de nulidade e o segundo as aplica no caso concreto no processo. No dizer de J Calmon de Passos, o ato só encontra no estado de nulidade após o pronunciamento sancionador do juiz, antes ele é um ato jurídico capaz de produzir efeitos, embora imperfeito (NEDER, Marcos Vinicius. Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado. São Paulo: Dialética, 2004, p. 467.)

Existe, nesse sentido, jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (nas Câmaras Baixas e na Câmara Superior) que sustentam a amplitude das nulidades em matéria tributária:

Acórdão nº 106-11.750

PRELIMINAR. NULIDADE DO LANÇAMENTO POR CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA: A ausência, nos autos, de descrição minuciosa dos fatos e, ainda, de demonstrativos hábeis a esclarecer o critério adotado para

apurar o montante de “recursos” e “aplicações”, consignados nos demonstrativos de acréscimo patrimonial a descoberto, além de cercear a garantia constitucional de ampla defesa, impedem o exame da matéria pela autoridade julgadora de segunda instância. DECLARAR a nulidade do lançamento por cerceamento do direito de defesa.

Acórdão nº 108-07.556.

VICIO FORMAL – NULIDADE – INEXISTÊNCIA – 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. Circunscreve-se a exigências legais para garantia da integridade do lançamento como ato de ofício, mas não pertencem ao seu conteúdo material. A descrição defeituosa dos fatos impede a compreensão dos mesmos, e, por consequência, das infrações correspondentes, sendo, portanto, vício material, pois mitiga, indevidamente, a participação do contribuinte na instauração do litígio, mediante a apresentação da impugnação.

Acórdão nº 104-17.440.

NULIDADE. LANÇAMENTO SEM ENQUADRAMENTO LEGAL. NULIDADE. A ausência no lançamento da capitulação prevista para as infrações imputadas ao contribuinte implica em nulidade da exigência uma vez que foi emitido em desacordo com o disposto no artigo 142 da Lei nº 5.172/66 (CTN) e no artigo 11 do Decreto nº 70.235/72.

Além das hipóteses citadas importante é o estabelecimento da distinção entre nulidades por vício formal e nulidades de caráter material. As por vício formal referem-se especificamente à relação processual estabelecida em um dado processo, sem invadir a esfera do direito argüido; as de caráter material viciam o próprio direito, inviabilizando que qualquer relação processual se estabeleça a partir dele. Assim, declarada a nulidade por força de disposições de vício formal, extingue-se a relação processual, mas o direito do fisco pode voltar a ser pleiteado, depois de sanada a irregularidade; já a nulidade do direito material significa a extinção do próprio direito, não podendo o mesmo voltar a ser pleiteado. Como exemplo, declarada a nulidade por ilegitimidade passiva, extingue-se a relação processual, dado que contribuinte era outro.

De tais observações, infere-se, então, que não são apenas os casos do artigo 59 do Decreto nº 70.235/1972 que se conformam como hipóteses de nulidade, tanto quanto se conclui, que não são todos os casos de nulidade que dão margem a novo lançamento por parte do fisco. Só são passíveis de novo lançamento as matérias constantes de processos que foram anulados por vícios processuais (falta de emissão de MPF, falta de descrição da irregularidade cometida, falta de intimação das partes, etc.); em relação aos processos que foram anulados por vícios materiais (erro de direito, decadência, etc.), o novo procedimento deve ser vedado.

A necessidade da distinção das nulidades não é de cunho meramente acadêmico, mas, ao contrário, resulta da necessidade prática de determinar a contagem do prazo decadencial previsto no artigo 173, inciso II do CTN, verbis:

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

I – omitido;

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

Cumpra observar, que os vícios materiais dificilmente podem ser sanados, pois atingem o motivo do ato, ou seja, o vício se refere à norma e aos fatos que fundamentam o ato administrativo. Já os vícios formais são passíveis de serem corrigidos e da continuação do processo. Assunto que foi abordado de forma brilhante pelo Conselheiro Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz, no voto proferido no Acórdão 107-06.695 da Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, com a devida vênia do ilustre Conselheiro, transcrevo os seguintes excertos:

Quanto à existência de vício formal no lançamento, relativamente às irregularidades descritas no item 002 do Auto de Infração, entendo que andou bem a autoridade julgadora de primeiro grau ao declarar a nulidade do lançamento, porém discordo da fundamentação de que a nulidade dava-se pela existência de vício meramente formal. De fato, são inquestionáveis os defeitos presentes no lançamento, porém, com a devida vênia, lanço dúvida quanto à caracterização do vício como sendo de forma, à falta de uma definição precisa, ou, pelo menos, mais debatida, a respeito, pelo que externo minha inquietação diante da situação atual em que, na espécie, tem-se adotado idêntica solução para situações fáticas diversas.

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

Mal comparando, poderíamos dizer que o vício substancial está para a constituição do crédito tributário assim como o cálculo estrutural está para a edificação, no ramo da construção civil, enquanto que a forma seria, para o lançamento de ofício, o equivalente ao acabamento, à “fachada”, na edificação civil.

Deduz-se daí que o vício substancial pressupõe a ocorrência de

defeito na estrutura, que é o sustentáculo de toda edificação, seja na construção civil ou na constituição do crédito tributário, possuindo sua ocorrência, assim, efeito demolidor, que joga por terra a obra erigida com esse insanável vício.

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

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

5. Efeitos da nulidade.

“...”.

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

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

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

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

² CABRAL, *ibid.* p. 532-534

“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.

(...).

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

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

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

Se é válido dizer-se que o ato administrativo defeituoso pode e deve ser declarado nulo pela autoridade competente, também é justo admitir-se que não se pode expor o administrado à incerteza da viabilidade do lançamento de ofício, diante da

possibilidade de, a qualquer tempo e hora, ser submetido ao constrangimento de um novo lançamento, sem que tenha dado causa à ocorrência do erro que o inquinara de nulidade.

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

(...).

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

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

Não há dúvidas, que a autoridade julgadora, antes de declarar a nulidade de ato processual, deve investigar a espécie de vício que o macula e se há prejuízo para os interessados no processo, nesta espécie teríamos os atos convalidáveis, que são aqueles portadores de anulabilidade relativa, em sede de provimento administrativo de convalidação, ou seja, a eficácia dos atos convalidáveis é mantida, havendo a preservação de seu conteúdo pelo ato de convalidação sem prejuízo à moralidade administrativa ou a direito de terceiro.

Neste sentido decidiu a Primeira Turma da CSRF, em sessão realizada em 11 de setembro de 2007, quando prolatou o Acórdão CSRF/01-05.716, cuja emenda a seguir se reproduz:

NORMAS PROCESSUAIS. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. ATO MERAMENTE IRREGULAR. Se o ato alcançou os fins postos pelo sistema, sem que se verifique prejuízo as partes e ao sistema de modo que o torne inaceitável, ele deve permanecer válido. O cerceamento do direito de defesa deve se verificar concretamente, e não apenas em tese. O exame da impugnação evidencia a correta percepção do conteúdo e da motivação do lançamento. Não se deve confundir o motivo do ato administrativo com a “motivação” feita pela autoridade

administrativa que integra a “formalização” do ato. Os atos com vício de motivo não podem ser convalidados, uma vez que tais vícios subsistiram no novo ato. Já os vícios de formalização podem ser convalidados, sanando a ilegalidade desde que não cause cerceamento do direito de defesa ao administrado.

AUSÊNCIA DE CONTRADITÓRIO NO CURSO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO – *O princípio do contraditório se traduz de duas formas: por um lado, pela necessidade de se dar conhecimento da existência dos atos do processo às partes e, de outro, pela possibilidade das partes reagirem aos atos que lhe forem desfavoráveis no processo administrativo fiscal. É inválida a decisão administrativa proferida em desobediência ao ditame constitucional do contraditório.*

Na aludida sessão, decidiu-se interessante questão processual relacionada à teoria das nulidades. Debateu-se sobre vícios identificados no curso do processo relacionados à insuficiência na descrição dos fatos e ao contraditório e seus efeitos sobre o lançamento fiscal e a decisão de primeira instância.

Desde sua impugnação, o contribuinte insurgia-se contra a insuficiente descrição dos fatos no auto de infração e pedia a declaração de nulidade do lançamento por cerceamento ao seu direito de defesa, no que foi atendido integralmente pela Egrégia Quinta Câmara.

De modo diverso, a Primeira Turma da CSRF, ao apreciar recurso especial da Procuradoria da Fazenda Nacional, entendeu que o lançamento fiscal não deveria ter sido anulado, pois as irregularidades não comprometeram a defesa.

Como se viu, na atualidade, a tese mais aceitável no que se refere às nulidades em matéria tributária é aquela que divide os atos administrativos inválidos em duas classes distintas: os atos convalidáveis e os atos nulos, ou seja, a nulidade por vício formal, onde a autoridade lançadora pode dar continuidade ao processo desde que saneado o vício e observado o artigo 173, II do CTN e a nulidade por vício material (substancial) onde o processo se extingue, não havendo mais possibilidade de saneamento. Tal distinção procurou seguir critérios próprios do Direito Público, servindo o Direito Privado como auxílio na melhor compreensão das invalidades dos atos administrativos.

Nessa linha de pensamento, entendo que o vício formal é aquele que, a par de garantir a integridade do auto de infração, não provoca cerceamento do direito de defesa. Há que se diferenciar, no rol dos requisitos do lançamento postos pelos artigos 10 e 11 do Decreto 70.235/72, aqueles que limitam a ampla defesa daqueles que sejam simples formalidades. Por outro lado, entendo que a descrição defeituosa dos fatos impedindo ou cerceando a defesa, não permitindo o pleno conhecimento das infrações imputadas, traduz-se em vício material, que também vicia o lançamento, mas tem efeitos distintos na possibilidade futura de renovação do mesmo.

É possível se dizer, que 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. Circunscrevem-se a exigências legais para garantia da integridade do lançamento como ato de ofício, mas não pertencem ao seu conteúdo material, resumindo-se a caracterizar o autuante, a sua chefia e a ciência desta, o local e a data da lavratura do auto, etc. No fundo, são salvaguardas para se dar certeza quanto ao procedimento vinculado do lançamento, bem como que o mesmo deriva de autoridade competente com poderes para atuar, garantias que, inclusive, vieram posteriormente a ser

estendidas pela introdução do Mandado de Procedimento Fiscal. A ausência dessas salvaguardas, embora permita pleno conhecimento das infrações e, assim, o amplo exercício do direito de defesa, vicia o lançamento por descumprimento de um requisito legal, tais como a indicação do número de matrícula, data e local da lavratura, assinatura do chefe do órgão expedidor, indicação de cargo e função, etc.

Por seu turno, uma descrição defeituosa dos fatos a impedir a compreensão dos mesmos, e, por consequência, das infrações correspondentes, é vício material, pois mitiga, indevidamente, a participação do contribuinte, mediante a apresentação da impugnação, na instauração do litígio.

Ora a descrição dos fatos, como efetuada, onde as estimativas são reportadas aos "*valores lançados*"; o demonstrativo do fato gerador que a acompanha, no qual se cominou a multa de ofício a cada ocorrência mensal; o enquadramento legal insuficiente, porque relativo apenas a dispositivo genérico ao lançamento de ofício, carecendo dos dispositivos legais próprios para a exigência da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido devida no ajuste anual, por força da glosa das estimativas cuja compensação não restou confirmada; e também o demonstrativo de apuração que acompanha o Auto de Infração, constante de fls. 34/36, no qual se deixou de recompor o resultado dos anos-calendário 2002 e 2003, resultando a exigência do valor total das estimativas indevidamente compensadas, induziram a contribuinte a conclusão de estarem sendo exigidas as estimativas ao invés do resultado apurado no ajuste anual.

O princípio da tipicidade revela que o instituto da competência impositiva fiscal deve ser exaustivo. Todos os critérios necessários à descrição tanto do fato tributável como da relação jurídico-tributária reclamam uma manifesta e esgotante previsão legal. O lançamento fiscal não pode se valer de sua própria dúvida. A certeza e segurança jurídicas envolvidas no princípio da reserva legal (CTN, arts. 3º e 142) não comportam infidelidades nos lançamentos fiscais.

Assim, impõe-se reconhecer que a falha na perfeita identificação da infração e do enquadramento legal pertinente causou prejuízo à defesa da contribuinte, resultando nulidade do feito, especialmente por afronta ao disposto no art. 142 do Código Tributário Nacional.

Assim sendo e considerando que todos os elementos de prova que compõe a presente lide foram objeto de cuidadoso exame por parte da autoridade julgadora de Primeira Instância e que a mesma deu correta solução à demanda, aplicando a legislação de regência à época da ocorrência do fato gerador, fazendo prevalecer à justiça tributária, VOTO pelo conhecimento do presente recurso de ofício, e, no mérito, NEGÓ PROVIMENTO.

(Assinado digitalmente)

Paulo Roberto Cortez

CÓPIA