



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

**Processo n°** 18471.000841/2002-14  
**Recurso n°** 156.893 De Ofício  
**Matéria** IRF  
**Acórdão n°** 104-23.428  
**Sessão de** 10 de setembro de 2008  
**Recorrente** 7ª TURMA/DRJ-RIO DE JANEIRO/RJ I  
**Interessado** FEDERAÇÃO AQUÁTICA DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF**

Ano-calendário: 1998, 1999

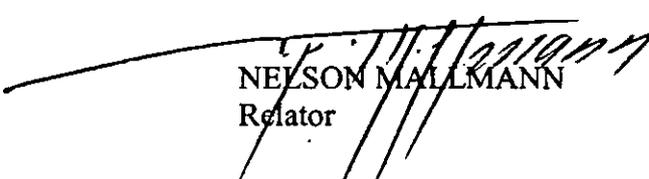
**LANÇAMENTO - NULIDADE** - Estando a infração perfeitamente identificada, apontando os elementos que determinaram a falta de recolhimento do imposto de renda na fonte e feito o devido enquadramento legal, permitindo a ampla defesa, não padece de nulidade o lançamento.

Recurso de ofício provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso de ofício interposto pela 7ª TURMA/DRJ-RIO DE JANEIRO/RJ I.

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento ao Recurso de Ofício e determinar o retorno dos autos à Delegacia da Receita Federal de Julgamento, para apreciação das demais questões suscitadas, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

  
MARIA HELENA COTTA CARDOZO  
Presidente

  
NELSON MALLMANN  
Relator

FORMALIZADO EM: 20 OUT 2008

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros RAYANA ALVES DE OLIVEIRA FRANÇA, PEDRO PAULO PEREIRA BARBOSA, PEDRO ANAN JÚNIOR, ANTONIO LOPO MARTINEZ, RENATO COELHO BORELLI (Suplente convocado) e GUSTAVO LIAN HADDAD. Ausente justificadamente a Conselheira HELOÍSA GUARITA SOUZA.

A handwritten signature in black ink, appearing to be 'gel', is written over the end of the text block.

## Relatório

A Sétima Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento do Rio de Janeiro – RJ I recorre de ofício, a este Primeiro Conselho de Contribuintes, de sua decisão de fls. 380/393, que, por maioria de votos, acolheu a preliminar de cerceamento do direito de defesa e declarou nulo por vício formal o lançamento, resguardando o direito da Fazenda Pública de refazê-lo na boa e devida forma, no prazo previsto no artigo 173, II, do Código Tributário Nacional.

Contra a contribuinte FEDERAÇÃO AQUÁTICA DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO, contribuinte inscrito no CNPJ/MF 33.977.695/0001-15, com domicílio fiscal na cidade do Rio de Janeiro – Estado do Rio de Janeiro, à Rua Santa Luzia, nº 799 – Bairro Centro, jurisdicionada a DFI no Rio de Janeiro - RJ, foi lavrado, em 17/05/02, o Auto de Infração de Imposto de Renda Retido na Fonte (fls. 215/233), com ciência pessoal, em 17/05/02, exigindo-se o recolhimento do crédito tributário no valor total de R\$ 1.529.912,25 (padrão monetário da época do lançamento do crédito tributário), a título de Imposto de Renda Retido na Fonte, acrescidos da multa de lançamento de ofício normal de 75% e dos juros de mora de, no mínimo, de 1% ao mês, calculados sobre o valor do imposto de renda retido na fonte relativo aos anos-calendário de 1998 e 1999.

A exigência fiscal em exame originou-se da realização de fiscalização externa onde a autoridade entendeu haver falta de retenção do Imposto de Renda na Fonte sobre pagamentos de prêmios em dinheiro obtidos em bingo, conforme Termo de Verificação em anexo. Infração capitulada no artigo 740 do RIR/94 e artigo 676 do RIR/99.

A Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil, responsável pela constituição do crédito tributário, esclarece, ainda, através do Termo de Verificação (fls. 208/214), entre outros, os seguintes aspectos:

- que durante os trabalhos de fiscalização, relativos ao Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, nos anos-calendário de 1998, 1999 e 2000, efetuados nas empresas Cariobing Ltda., CNPJ 00.163.129/0001-10 e Barra Bingo Promoções e Eventos Ltda., CNPJ 02.638.988/0001-44, empresas contratadas pela Federação Aquática, com a finalidade de administrar o estabelecimento “Barra Bingo”, constatamos a existência de irregularidades fiscais, cuja sujeição passiva é da Federação Aquática;

- que a pessoa jurídica em epígrafe é uma federação, de caráter desportivo, sem fins lucrativos, que aufera receitas diversas, inclusive as que lhe são proporcionalmente destinadas, como entidade credenciada pela LOTERJ, para operar o bingo permanente – “Barra Bingo”, termo de credenciamento em anexo, fls. 205/206;

- que durante as auditorias efetuadas nas empresas administradoras supra citadas, analisamos as planilhas de movimento de jogos (bingo tradicional e eletrônico), doc. fls. 65 a 112, e as confrontamos com os comprovantes de pagamentos fornecidos (DARF's), doc. fls. 130/184, e com o extrato emitido pelo Sistema da Receita Federal – “SINAL07 – Consulta Pagamento” – doc. fls. 113/129, tendo sido constatado insuficiência de retenção do

Imposto de Renda na Fonte sobre prêmios. Em decorrência, estes valores foram considerados como rendimentos líquidos e, portanto, as bases de cálculo destas insuficiências apuradas foram reajustadas;

- que, ainda, devemos ressaltar que analisando os artigos 41 do Decreto nº 981, de 1993, que regulamentou a Lei nº 8.672, de 1993 (“Lei Zico”), autorizando o exercício da atividade de bingo, com o artigo 61 da Lei nº 9.615, de 1998, evidencia-se que a sujeição passiva tributária, quanto a retenção e pagamento do Imposto de Renda na Fonte, que deixou de ser recolhido, recai sobre as entidades desportivas, a quem a legislação federal autorizou a explorar a atividade, em conformidade com o artigo 121, inciso II do CTN;

- que se ressalte o fato de que tal situação perdurou até a edição da Medida provisória nº 1.926, de 1999 que, acrescentando o parágrafo único ao artigo 61 da lei nº 9.615, de 1998, transferiu a responsabilidade pelo pagamento do Imposto de Renda na Fonte à empresa comercial responsável pela administração dos jogos;

- que intimada, a Federação, em 10 de janeiro de 2002, 20 de fevereiro de 2002 e 08 de abril de 2002, doc. fls. 57/64, a apresentar os documentos que comprovassem os pagamentos do Imposto de Renda na Fonte, relativamente aos prêmios pagos ou esclarecer porque deixou de fazê-lo, o contribuinte tão somente forneceu a esta fiscalização os livros contábeis da empresa.

Em sua peça impugnatória de fls. 268/272, instruída pelos documentos de fls. 273/303, apresentada, tempestivamente, em 18/06/02, a contribuinte, 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, em preliminar, ao contrário da proposição fiscal, não há sorteios semanais de prêmios, através de bingos. O que determina a legislação é o recolhimento do imposto retido até o terceiro dia útil da semana seguinte àquela da distribuição dos prêmios, conforme artigo 63, § 1º, da Lei nº 8.981, de 1995. Portanto, distintos são os fatos: um a data de ocorrência do pagamento do prêmio; outro, àquela da data fixada para o recolhimento do tributo retido;

- que conforme planilhas examinadas pela fiscalização, inclusive mencionadas no item 3 do Termo de Verificação, as empresas mencionadas mediante contrato de administração de bm/direito da Federação Aquática do Rio de Janeiro, promoviam não único sorteio de bingo semanal. Ao contrário, os bingos funcionam mediante diversos sorteios diários, com o é sabido;

- que, do exposto, para que a objetividade lastreasse a autuação, acaso devida alguma diferença tributária, impunha-se à fiscalização determinar a base de cálculo de cada incidência tributária, observadas as disposições do artigo 676 do decreto nº 3.000, de 1999, comparando-a com o imposto efetivamente retido e recolhido em cada prêmio, para apuração concreta e objetiva de eventual diferença tributária;

- que a simples comparação entre totalidade de prêmios distribuídos semanalmente e a totalidade de imposto recolhido na semana seguinte, correspondente às retenções legalmente efetuadas na semana anterior, produz apenas distorções materiais das efetivas bases de cálculo do tributo de acordo com a legislação, e, pela abordagem genérica levada a efeito pela fiscalização, não indicam ao contribuinte qual o valor do prêmio em que

teria ocorrido retenção a menor do tributo, ou, não retenção quando legalmente cabível a retenção;

- que assim, permissa vênia, preliminarmente, ao generalizar situações distintas o comparativo genérico promovido pela fiscalização não só distorceu fatos concretos, previstos em lei, como redundou, por sem dúvidas, em cerceamento do direito de defesa. Razão porque se requer, em preliminar, a nulidade da autuação, conforme prescrição do artigo 59 do Decreto nº 70.235, de 1972;

- que, de outro lado, o artigo 142 do Código tributário Nacional determina que no lançamento seja identificada a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, a matéria tributável e o montante do tributo devido;

- que o tratamento genérico da questão, levado a efeito pela fiscalização, não obedeceu tais parâmetros. Pois, não é a totalidade de prêmios distribuídos fato gerador, ou não, do tributo. Sim, cada operação de sorteio de bingo na qual o valor do prêmio seja sujeito ao tributo. Pois, o fato gerador, conforme definido no artigo 114 do CTN, é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência;

- que a observar que as planilhas de controle de sorteios, legalmente exigíveis, conforme legislação específica indicam e atestam distintos sorteios diários, com diferentes valores de prêmios distribuídos por rodada;

- que, portanto, mesmo na determinação da matéria tributável a fiscalização incidiu em lapso material pela abordagem genérica da questão, tratando os prêmios pagos diariamente, em diversas rodadas de bingo como um único prêmio semanal. Assim, para a exigência, ora contestada, nem mesmo o artigo 142 do CTN foi observado pela fiscalização. O que levou à apuração e base de cálculo do tributo completamente distinta da realidade material. E, para que não restem quaisquer dúvidas requer-se a necessária diligência, na forma do artigo 16, IV, do Decreto nº 70.235, de 1972;

- que a Lei nº 9.981, de 2000, em seu artigo 4º dirimiu, em definitivo dúvidas levantadas quanto à responsabilidade pela retenção e recolhimento de tributos devidos em operações de bingos, se contratada sua administração a empresa comercial. Como é sabido, na forma do Decreto nº 981, de 1993, artigo 41, somente entidade de natureza desportiva poderiam ser credenciadas à realização de sorteios de bingos. Estas, entretanto, poderiam contratar os serviços de sociedade comercial para a administração e realização dos sorteios;

- que exatamente porque uma empresa comercial arrecada valores, promove sorteios e distribui prêmios, sujeitos, ou não, à retenção de imposto, porque administra bem/direito de terceiro, em consonância com os artigos 128 e 134 do CTN, antes citados, é que a legislação ordinária veio a reconhecer como da administradora de bem/direito de terceiro, a responsabilidade tributária que lhe é inerente.

Em 15 de dezembro de 2005, o Membros da Oitava Turma de Julgamento da DRJ – RJO – I, resolvem, por maioria de votos, converter o julgamento em diligência, a fim de que Auditor da Receita Federal, a ser designado pelo chefe da unidade administrativa lançadora de jurisdição da interessada, atenda aos seguintes quesitos:

1 – informe a origem dos valores constantes da coluna denominada “Prêmios Trib.” da tabela de fls. 209/209;

2 – informe se os valores constantes da coluna “Prêmios Trib.” da tabela de fls. 209/211 já estão reajustados;

3 – caso os valores constantes da coluna “Prêmios Trib.” Da tabela de fls. 209/211 estejam reajustados, informar qual o fator de reajuste adotado, se o mesmo foi calculado através da aplicação da fórmula de fls. 214, ou de outro modo, esclarecendo qual o seu valor, a razão de sua utilização e base legal;

4 – elabore tabela que demonstre as bases de cálculo antes do reajustamento, por período de apuração, indicando a fonte dos dados no processo;

5 – informe qual o fator de reajuste utilizado para cálculo dos valores constantes da coluna denominada “dif. IRRF reajustada”, da tabela de fls. 209/211 (de acordo com os dados constantes da mesma o fator de reajuste foi de 0,88), a razão deste procedimento e sua base legal;

6 – esclareça qual o erro ocorrido na fórmula de reajustamento da base de cálculo do imposto, em virtude da informação constante às fls. 37 (item 3), do processo 18471.001658/2002-28, que cita falha na elaboração da planilha excel;

7 – cite os fundamentos legais que ampararam a metodologia de cálculo utilizada na elaboração da tabela de fls. 209/211;

8 – elabore parecer conclusivo sobre os fatos apurados em virtude da realização da diligência e, se for o caso, planilha com os novos valores de tributo a serem cobrados do contribuinte, por período de apuração;

9 – cientifique a interessada do inteiro teor dos novos fatos ou provas que venham a ser trazidos aos autos, em decorrência da diligência ora determinada, concedendo-lhe, expressamente, o prazo de 30 (trinta) dias para, querendo, aditar razões de defesa, a respeito dos mencionados fatos, provas e/ou novos documentos acostados ao processo.

Em 03 de agosto de 2006, a Divisão de Fiscalização da Delegacia da Receita Federal de Fiscalização no Rio de Janeiro, através da Equipe de Fiscalização 16, a apresenta a Informação Fiscal de fls. 322, entre outros, diz o seguinte:

- que, quanto ao item 1 da diligência, é de se dizer que a origem dos valores constantes da coluna “Prêmio Trib” da tabela de fls. 209/211, está no somatório dos valores constantes do Demonstrativo Geral de Arrecadação, fornecido pelo contribuinte doc. fls. 66/113 referentes aos meses de janeiro de 1998 a dezembro de 1999 e estão subdivididos para o ano-calendário de 1998 em Cartelas e Linhas (doc. fls. 66/77) e Vídeo Bingo (doc. fls. 78/79) e para o ano-calendário de 1999 em Cartelas e Linhas (doc. fls. 90/101) e Vídeo Bingo (doc. fls. 102/113);

- que, quanto aos itens 2 e 3 da diligência, é de se dizer que os valores constantes da coluna “Prêmio Trib” da tabela de fls. 209/211, não estão reajustados;

- que, quanto ao item 4 da diligência, é de se dizer que tendo em vista que não houve alteração na base de cálculo "Prêmio Trib." Antes do reajustamento, a Auditora Fiscal Autuante elaborou tabela, anexa ao Termo de Verificação, referente ao processo 18471.001658/2002-28, com base nos Demonstrativos de fls. 66/113, cópia anexa a presente informação fiscal, fls. 323/326;

- que, quanto aos itens 5, 6 e 7, é de se dizer que o art. 725 do RIR/99, dispõe que quando a fonte pagadora assumir o ônus do imposto devido pelo beneficiário, a importância paga, creditada, empregada, remetida ou entregue, será considerada líquida, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento bruto, sobre o qual recairá o imposto;

- que, quanto aos itens 8 e 9, é de se dizer que tendo em vista que não foram trazidos ao processo novos fatos ou provas, em decorrência da diligência, proponho o encaminhamento do processo a 8ª Turma DRJ/RJO I, no Rio de Janeiro.

Em 09 de novembro de 2006, a recorrente apresenta as suas razões aditivas de fls. 331/335, apresentando, em síntese, as seguintes considerações:

- que a informação fiscal anexada aos autos retrata que, além de valores pagos foram considerados na base de cálculo provisões mensais para prêmios acumulados, reservas e extras, que não implicam em quaisquer pagamentos a beneficiários. Sim, retenções para futuras destinações. Portanto, infensas à incidência imediata do tributo, exceto se e quando utilizadas de fato a pagamentos a beneficiários. A própria informação retrata, com fidedignidade tal inexata concepção factual da base de cálculo da incidência;

- que na oportunidade, ressalta o argumento impugnatório de que os beneficiários dos valores pagos a título de prêmios, ao longo dos períodos de apuração da exação ora questionada, foram devidamente identificados.

Após resumir os fatos constantes da autuação e as principais razões apresentadas pela impugnante, a Sétima Turma da DRJ/RJO I, conclui pela nulidade da ação fiscal, com base, em síntese, nas seguintes considerações:

- que apesar de ter divergido do relator original, por entender ser necessária a realização de diligência para formação de convicção, compartilho do seu entendimento quanto à inexistência de erro de identificação do sujeito passivo;

- que, quanto ao cerceamento do direito de defesa, é de se dizer que no item 6 da Resolução 149/2005 foi solicitado à Fiscalização que esclarecesse qual o erro ocorrido na fórmula de reajustamento da base de cálculo do imposto, em virtude da informação constante às fls. 37 (item 3), do processo 18471.001658/2002-28. Tal informação não foi prestada, preterindo mais ainda o direito de defesa do contribuinte pela dificuldade de compreensão da matéria tributável;

- que o fato de não explicar o erro cometido nos autos do presente processo compromete o presente lançamento e por extensão o lançamento complementar, cuja causa também não restou esclarecida;

- que na Resolução 149/2005, no item 4, foi solicitado à Fiscalização que fosse elaborada tabela que demonstrasse as bases de cálculo antes do reajustamento, por período de apuração, indicando a fonte dos dados no processo, o que não foi atendido;

- que o IRRF, contudo, não foi lançado com base na diferença de IRRF apurada, mas sim com a base na coluna dif. IRRF reajustada. Assim, o item 5 da resolução 145/2005 requereu que se informasse qual o fator de reajuste utilizado para cálculo dos valores constantes da coluna denominada “dif. IRRF reajustada”, da tabela de fls. 209/211 (de acordo com os dados constantes da mesma o fator de reajuste foi de aproximadamente 0,88), a razão deste procedimento e sua base legal;

- que o acima requerido não foi esclarecido, limitando-se a Fiscalização a informar que utilizou a fórmula do reajustamento prevista na IN 15/01, art. 20, parágrafo 1º, editada em data posterior aos períodos de apuração;

- que a base legal para o reajustamento não foi citada no auto de infração nem no Termo de Verificação prejudicando também inicialmente a sua compreensão;

- que quanto aos aspectos materiais, assiste razão ao contribuinte, o lançamento possui falhas metodológicas que comprometem a sua compreensão;

- que a doutrina é clara, ao ressaltar a falta de clareza na demonstração da matéria tributável provocam preterição ao direito de defesa. No presente caso, a elaboração de demonstrativos de cálculo claros e informações de como os mesmos foram elaborados deveriam ter acompanhado o lançamento;

- que de acordo com o artigo 142 do CTN o lançamento é entendido como 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;

- que a determinação da matéria tributável é, portanto requisito essencial à apuração do crédito tributário, posto que sem a sua demonstração clara, o auto de infração poderá ser comprometido pela nulidade, por preterição do direito de defesa do contribuinte. Neste ponto a autuação carece de clareza.

A ementa que consubstancia os fundamentos da decisão de Primeira Instância é a seguinte:

*Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF*

*Período de apuração: 03/01/1998 a 14/10/1999*

**CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. REQUISITOS FORMAIS DO LANÇAMENTO.**

*Caracterizada a efetiva ocorrência de circunstâncias no auto de infração o que impedem a perfeita defesa da autuada ou julgamento a contento do feito, impõe-se a anulação do lançamento efetuado.*

*Lançamento Nulo.*

Deste ato, a Presidência da Sétima Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro – RJ I, recorre de ofício ao Primeiro Conselho de Contribuintes, em conformidade com o inciso I do art. 34, do Decreto nº 70.235, de 1972, alterado pelo inciso

II do art. 3º, da Lei nº 8.748, de 1993, com nova redação dada pelo art. 67, da Lei nº 9.532, de 1997, combinado com a Portaria MF nº 375, de 07 de dezembro de 2001.

É o Relatório.



## Voto

Conselheiro NELSON MALLMANN, Relator

O presente recurso de ofício reúne os pressupostos de admissibilidade previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal, inclusive o limite de alçada, deve, portanto, ser conhecido por esta Câmara.

Da análise dos autos se constata que a decisão de Primeira Instância decidiu tomar conhecimento da impugnação por apresentação tempestiva para, no mérito deferi-la determinando o cancelamento do crédito tributário constituído relativo à infração verificada, qual seja: falta de recolhimento do imposto de renda na fonte. Ou seja, acordaram os membros da 7ª Turma de Julgamento, por maioria de votos, declarar nulo o lançamento por entender que havia vício formal no lançamento efetuado, sob o argumento principal de ter havido cerceamento do direito de defesa.

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 fazer alguma coisa compelido pela lei. Daí porque o lançamento ser previsto no art. 142 do CTN 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, Direto 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 sujeitas 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 tomado 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 Primeiro Conselho de Contribuintes e Câmara Superior de Recursos Fiscais que sustentam a amplitude das nulidades em matéria tributária:

*Primeiro Conselho de Contribuintes. Sexta Câmara. Acórdão ° 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.*

*Primeiro Conselho de Contribuintes. Oitava Câmara. Acórdão ° 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.*

*Primeiro Conselho de Contribuintes. Quarta Câmara. Acórdão ° 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.*

*Primeiro Conselho de Contribuintes. Oitava Câmara. Acórdão ° 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.*

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 n.º 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.*

Cumprir 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”<sup>1</sup> e ao “vício formal”<sup>2</sup>, 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:*

**“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*

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

<sup>2</sup> CABRAL, *ibid.* p. 532-534

*sendo próprios do Direito Público<sup>3</sup> 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 autuar, 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 conseqüência, das infrações correspondentes, é vício material, pois mitiga, indevidamente, a participação do contribuinte, mediante a apresentação da impugnação, na instauração do litígio.

No entanto, no caso em apreço, além de não vislumbrar qualquer vício formal, creio, outrossim, que o lançamento identificou os fatos e as infrações, ainda que a fiscalização não tenha usado toda a clareza possível para o caso em questão. Porém, essa falta de clareza não pode ser traduzida por nulidade.

A leitura da decisão de primeira instância nos indica, que a nulidade foi proferida sob o amparo dos argumentos abaixo transcritos:

*No item 6 da Resolução 149/2002 foi solicitado à Fiscalização que esclarecesse qual o erro ocorrido na fórmula de reajustamento da base de cálculo do imposto, em virtude da informação constante às fls. 37 (item 3), do processo 18471.001658/2002-28. Tal informação não foi prestada, preterindo mais ainda o direito de defesa do contribuinte pela dificuldade de compreensão da matéria tributável.*

*O fato de não explicar o erro cometido nos autos do presente processo compromete o presente lançamento e por extensão o lançamento complementar, cuja causa também não restou esclarecida.*

*Na Resolução 145/2005, no item 4, foi solicitado à Fiscalização que fosse elaborada tabela que demonstrasse as bases de cálculo antes do reajustamento, por período de apuração, indicando a fonte dos dados no processo, o que não foi atendido.*

*O IRRF, contudo, não foi lançado com base na diferença de IRRF apurada, mas sim com a base na coluna dif. IRRF reajustada. Assim, o item 5 da resolução 145/2005 requereu que se informasse qual o fator de reajuste utilizado para cálculo dos valores constantes da coluna denominada "dif. IRRF reajustada", da tabela de fls. 209/211 (de acordo com os dados constantes da mesma o fator de reajuste foi de aproximadamente 0,88), a razão deste procedimento e sua base legal.*

*O acima requerido não foi esclarecido, limitando-se a Fiscalização a informar que utilizou a fórmula do reajustamento prevista na IN 15/01, art. 20, parágrafo 1º, editada em data posterior aos períodos de apuração.*

*A base legal para o reajustamento não foi citada no auto de infração nem no Termo de Verificação prejudicando também inicialmente a sua compreensão.*

*Quanto as aspectos materiais, assiste razão ao contribuinte, o lançamento possui falhas metodológicas que comprometem a sua compreensão.*

*A doutrina é clara, ao ressaltar a falta de clareza na demonstração da matéria tributável provocam preterição ao direito de defesa. No presente caso, a elaboração de demonstrativos de cálculo claros e informações de como os mesmos foram elaborados deveriam ter acompanhado o lançamento.*

*De acordo com o artigo 142 do CTN o lançamento é entendido como 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.*

*A determinação da matéria tributável é, portanto requisito essencial à apuração do crédito tributário, posto que sem a sua demonstração clara, o auto de infração poderá ser comprometido pela nulidade, por preterição do direito de defesa do contribuinte. Neste ponto a autuação carece de clareza.*

Com a devida vênia do relator e dos que acompanharam o seu voto estou firmando a posição de dar provimento ao recurso de ofício pelos motivos abaixo expostos:

Ora, se no início da instauração do litígio havia alguma dúvida quanto à matéria tributada, a diligência realizada esclareceu os fatos. Senão vejamos:

No primeiro julgamento os membros da Turma de Julgamento resolveram, por maioria de votos, converter o julgamento em diligência para que a autoridade lançadora se esclarecesse alguns pontos conflitantes para a solução do processo e estes foram plenamente atendidos pela autoridade lançadora, conforme passo a explanar.

Quanto ao item 1: “informe a origem dos valores constantes da coluna denominada “Prêmios Trib.” da tabela de fls. 209/209”, é de se dizer que às fls. 322 consta, de forma clara, que os valores foram retirados de informações que a própria suplicante forneceu, conforme se pode constatar dos demonstrativos de fls. 66/113.

Quanto ao item 2: “informe se os valores constantes da coluna “Prêmios Trib.” da tabela de fls. 209/211 já estão reajustados”, é de se dizer que às fls. 322 consta que os valores não estão reajustados.

Quanto ao item 3: “caso os valores constantes da coluna “Prêmios Trib.” da tabela de fls. 209/211 estejam reajustados, informar qual o fator de reajuste adotado, se o mesmo foi calculado através da aplicação da fórmula de fls. 214, ou de outro modo, esclarecendo qual o seu valor, a razão de sua utilização e base legal”. A resposta deste item ficou prejudicada em razão da resposta do item 2.

Quanto ao item 4: “elabore tabela que demonstre as bases de cálculo antes do reajustamento, por período de apuração, indicando a fonte dos dados no processo”, é de se dizer que em razão do não reajustamento da base de cálculo a elaboração da tabela perdeu a finalidade neste processo. Ademais, consta de forma clara no Auto de Infração às fls. 215/227 que a base de cálculo lançada diz respeito a “dif. IRRF reajustada e dif. BC reajustada”, ou seja, quando do reajustamento da base de cálculo a lançar houve erro na fórmula de reajustamento da base de cálculo, conforme consta às fls. 323/324. Assim, tomando como exemplo 03/01/1998, ao invés de reajustar a diferença de IRRF apurada de R\$ 782,03 para R\$ 1.117,19 correspondente à base de cálculo de R\$ 3.723,98, foi apurada uma base de cálculo reajustada de R\$ 2.941,94, correspondente à diferença de IRRF reajustada de R\$ 882,58. Ora, se R\$ 782,03 de diferença IRRF corresponde a uma base de cálculo normal de R\$ 2.606,76 e que esta base de cálculo reajustada pelos critérios legais corresponde a R\$ 3.723,98, fica evidente que houve um erro material na base de cálculo desfavorável a Fazenda Nacional.

Quanto ao item 5: “informe qual o fator de reajuste utilizado para cálculo dos valores constantes da coluna denominada “dif. IRRF reajustada”, da tabela de fls. 209/211 (de acordo com os dados constantes da mesma o fator de reajuste foi de 0,88), a razão deste procedimento e sua base legal”, é de se dizer que ficou claro às fls. 322 que a autoridade lançadora ao proceder o reajustamento da base de cálculo caiu em erro em razão de erro cometido na fórmula, provocando, inclusive, insuficiência de lançamento de imposto, razão pela qual foi lavrado um Auto de Infração Complementar. Da mesma forma, informou que o lançamento se realizou de acordo com o artigo 725 do RIR/99 e que a fórmula utilizada para o reajustamento da base de cálculo foi a prevista na IN SRF nº15/2001.

Quanto ao item 6: “esclareça qual o erro ocorrido na fórmula de reajustamento da base de cálculo do imposto, em virtude da informação constante às fls. 37 (item 3), do processo 18471.001658/2002-28, que cita falha na elaboração da planilha excel”, é de se dizer que ficou claro nos autos que houve erro na aplicação da fórmula de reajustamento da base de cálculo, fórmula esta que vem sendo utilizado, pelo menos, deste de 1980 (IN SRF nº 4/80), ou seja,  $RR = RP - D / 1 - T/100$ .

Quanto ao item 7: “cite os fundamentos legais que ampararam a metodologia de cálculo utilizada na elaboração da tabela de fls. 209/211”, é de se dizer que ficou claro nos autos a metodologia adotada para a realização dos cálculos, se houve algum erro de cálculo que, por ventura prejudicasse o contribuinte cabia a autoridade julgadora reparar o erro.

Ora, as irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, ou seja, os vícios de formalização podem ser convalidados, sanando a ilegalidade desde que não cause cerceamento do direito de defesa ao contribuinte.

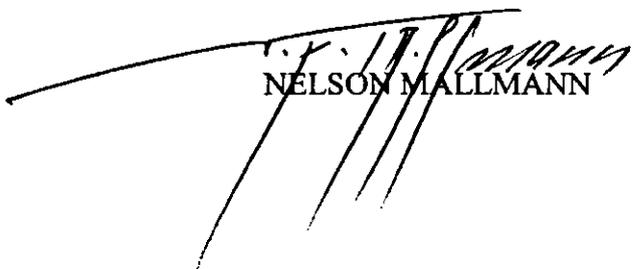
Por outro lado, com isso não se quer dizer que esteja correto o lançamento, seja em sua essência ou nos números apresentados pela autoridade lançadora. Aqui, a apreciação se restringe aos fatos ligados ao recurso de ofício, não se poderá adentrar ao mérito. O que apontamos é a ausência de vício formal, bem como o pleno conhecimento dos fatos e da infração objeto do lançamento.

A contribuinte sempre pôde, a meu ver, defender-se, ainda que para indicar erros cometidos pela Fiscalização, quanto aos números ou quanto aos conceitos adotados na recomposição dos valores, ou até mesmo em relação ao aspecto temporal de tal recomposição.

Por isso é que não vislumbro, *data vênia*, qualquer vício formal ou falta de descrição dos fatos. Assim sendo, rejeito, pois, essa preliminar de nulidade do lançamento, uma vez que não vislumbro a ocorrência do cerceamento ao direito de defesa da contribuinte, em função da nova oportunidade que teve para se manifestar sobre a diligência que complementou e esclareceu o lançamento original.

Assim sendo, voto no sentido de DAR provimento ao recurso de ofício, declarando inexistente o vício formal apontado pelo Acórdão recorrido, devendo o processo retornar a DRJ, para apreciação das demais questões suscitadas.

Sala das Sessões, em 10 de setembro de 2008

  
NELSON MALLMANN