



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

<b>Processo nº</b>	19515.000630/2007-97
<b>Recurso nº</b>	De Ofício
<b>Acórdão nº</b>	<b>1402-002.206 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária</b>
<b>Sessão de</b>	08 de junho de 2016
<b>Matéria</b>	IRPJ/CSLL
<b>Recorrente</b>	FAZENDA NACIONAL
<b>Interessado</b>	MAIS DISTRIBUIDORA DE VEÍCULOS S.A. (sucessora por incorporação de SINAL DISTRIBUIDORA DE VEICULOS LTDA, CNPJ nº 57.215.097/0001-77)

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

**Ano-calendário: 1995**

**ARTIGO 173, II, DO CTN. CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO PARA NOVO EXAME DE PERÍODO JÁ FISCALIZADO. VÍCIO FORMAL. PRAZO DECADENCIAL PARA NOVO LANÇAMENTO.**

Tendo a Fazenda Pública, por força do art. 173, II, do CTN, readquirido o direito de constituir o crédito tributário dentro do prazo de cinco anos, contado a partir da data em que se tornou definitiva a decisão que anulou os lançamentos efetuados anteriormente, os novos lançamentos devem ser restritos às matérias e provas contidas na acusação original, sem inovação, mormente nas bases imponíveis das exações lançadas. Descumpridas tais regras, a contagem decadencial sujeita-se ao definido nos artigos 150, § 4º ou 173, I, do Estatuto Tributário. Decadência estampada. Lançamentos cancelados.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em NEGAR PROVIMENTO ao Recurso de Ofício, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

*(assinado digitalmente)*

Leonardo de Andrade Couto - Presidente.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 13/07/2016 por PAULO MATEUS CICCONE, Assinado digitalmente em 22/07/2016 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO, Assinado digitalmente em 13/07/2016 por PAULO MATEUS CICCONE, Assinado digitalmente em 13/07/2016 por PAULO MATEUS CICCONE

Impresso em 25/07/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

*(assinado digitalmente)*

Paulo Mateus Ciccone - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Leonardo de Andrade Couto (presidente), Demetrius Nichele Macei, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Gilberto Baptista, Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Paulo Mateus Ciccone e Roberto Silva Junior.

## Relatório

Trata-se de Recurso de Ofício interposto pela 5<sup>a</sup> Turma Julgadora da DRJ/São Paulo – I, que exonerou créditos tributários acima do limite de alçada, constituídos em face da contribuinte **MAIS DISTRIBUIDORA DE VEÍCULOS S.A.** (sucessora por incorporação de SINAL DISTRIBUIDORA DE VEICULOS LTDA, CNPJ nº 57.215.097/0001-77, mediante Acórdão nº 16-14.668, de 04/09/2007, em decisão unânime assim ementada:

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

*Ano-calendário: 1995*

**NULIDADE POR VÍCIO FORMAL. NOVO LANÇAMENTO. IMPOSSIBILIDADE DE INOVAÇÃO.**

*Sob o pretexto de corrigir o vício formal detectado, não pode a fiscalização inovar, empreendendo nova ação fiscal e apurando matéria tributável totalmente diversa da anteriormente constituída.*

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

*Ano-calendário: 1995*

**IRPJ. DECADÊNCIA.**

*Improcede o lançamento de IRPJ efetuado após o prazo decadencial (de 5 anos), iniciado no 1º dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado.*

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL**

*Ano-calendário: 1995*

**CSLL. DECADÊNCIA.**

*Improcede o lançamento de CSLL efetuado após o prazo decadencial (de 10 anos), iniciado no 1º dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado.*

*Lançamento Improcedente*

O litígio que aqui se aprecia tem como embrião os lançamentos realizados contra a mesma contribuinte, mesmo período objeto de autuação (ano-calendário de 1995) e mesmas exações (IRPJ e CSLL), formalizados no Processo nº 13807.005400/99-72, os quais, submetidos ao crivo da então 5<sup>a</sup> Câmara do 1º Conselho de Contribuinte foram afastados por “constatação de vício formal na sua constituição” (Ac. nº 105-13.808, de 19/06/2002), em decisão assim resumida:

**PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - IRPJ E CSLL – FATO GERADOR DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA – DECLARAÇÃO DE NULIDADE DO LANÇAMENTO -**  
*Configura hipótese de nulidade do lançamento, a incorreta identificação da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, a qual constitui elemento essencial à sua formalização, nos termos do artigo 142, do CTN.*

Em razão da decisão prolatada, a Unidade fiscal jurisdicionante da Documento assinado contribuinte empreendeu novo procedimento, como dito, sobre os mesmos fatos, período e Autenticado digitalmente em 13/07/2016 por PAULO MATEUS CICCONE, Assinado digitalmente em 22/07/2016 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO, Assinado digitalmente em 13/07/2016 por PAULO MATEUS CICCONE, Assinado digitalmente em 13/07/2016 por PAULO MATEUS CICCONE Impresso em 25/07/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

tributos, culminando com novos lançamentos perpetrados em 15/05/2007 (“AR” de fls. 296), condensados no Processo nº 19515.000630/2007-97 e que agora passam a ser apreciados.

Por bem resumir os fatos relativos a este procedimento, adoto o relatório da decisão recorrida, complementando-o, quando julgado necessário.

## DA ACUSAÇÃO FISCAL

*“O Termo de Verificação Fiscal de fls. 273 a 280 relata o seguinte:*

*A infração que originou o lançamento anterior foi a constatação de diferenças entre o valor da receita bruta declarada e a apurada nos livros de Registro de Saídas e no razão contábil e entre diferenças entre os custos declarados e os apurados nos livros Registro de Entradas e no Razão contábil.*

*Em sua contabilidade a contribuinte apurou lucro líquido a menor e, por consequência, as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL foram também apuradas e declaradas a menor.*

*A fundamentação do Conselho de Contribuintes para a anulação do lançamento foi que a contribuinte adotou o regime de apuração mensal, determinando o lucro real em cada mês do ano-calendário de 1995 e que, no procedimento fiscal as diferenças constatadas foram integralmente consideradas em dezembro de 1995. Não foram as diferenças imputadas aos diversos períodos de apuração, observando a opção da contribuinte. Os fatos geradores decorrentes das diferenças que deveriam ser apuradas mensalmente foram dadas como ocorridas no mês de dezembro, pelo seu montante acumulado.*

*No encerramento da ação fiscal, quando da conclusão dos trabalhos, a empresa retirou a escrituração contábil que estava em poder do fiscal autuante, ficando, dessa forma, impossível a verificação do lucro líquido mensal e as consequentes bases de cálculo do IRPJ e da CSLL que seriam devidos com a inclusão dos valores omitidos.*

*Em 14/09/2006 e 11/10/2006, a fiscalização intimou a contribuinte a apresentar o Livro Diário, contendo balanços, balancetes de Demonstração do Resultado. Foram apresentados os Livros de nºs 40 a 51, tornando possível a verificação da apuração do lucro líquido mensal. Os balancetes e a Demonstração do resultado foram elaborados, no entanto, com valores de vendas e de custos bem inferiores ao registrado na escrituração, estando, portanto, inexata a apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL.*

*Considerando que na ação fiscal anterior haviam sido apresentados os Livros de Saídas de Mercadorias, de nºs 52 a 63, respectivamente de janeiro a dezembro de 1995, dos quais foram tiradas cópias, autenticadas pela fiscalização, sendo os originais rubricados e devolvidos ao representante legal da empresa, assim como o Livro Razão das contas de Vendas e Custos e Aquisições, a empresa foi dispensada da apresentação do Livro Razão e do Livro de Saídas de Mercadorias (Termo de Constatação com ciência em 16/02/2007).*

*No exame da escrituração desses livros, verifica-se que na elaboração do Resumo do Período de Operações por CFOP: 512 e 612, no final de cada mês, a empresa subtrai aproximadamente 50% da soma total das notas fiscais, valores esses que ela computa na Demonstração do Resultado para apuração do lucro líquido.*

*Foram relacionadas as notas fiscais com os respectivos valores, para demonstrar a soma de cada mês, que é significativamente superior aos valores do resumo do período demonstrado na última página do Livro de Saídas, que originou o Anexo I.*

*No Livro Razão a empresa registra, diariamente, o valor correto das notas fiscais emitidas no dia, conforme Livro de Saídas, mas no final do mês, com o objetivo de diminuir o lucro, ela registra, para reduzir o total da conta, valores a débito, em contrapartida com a conta de Valores a Regularizar.*

*Foi elaborado o Demonstrativo nº 2, para apontar o total mensal de cada conta de Vendas registrada no Livro Razão. As cópias das páginas desse Livro que contêm as contas de vendas estão no Anexo nº 2, fls. 3 a 211, cópias essas tiradas do Livro Razão apresentado na ação fiscal anterior, que haviam sido confrontadas com o Livro Diário.*

*No exame da escrituração contábil, tanto do Razão quanto do Diário, verifica-se os lançamentos nas contas: a débito de 3.1.1.1.309.100 - Vendas de Veículos Novos; 3.1.1.2.320.1000 - Vendas de Veículos Usados; e a crédito das contas 4.2.1.510.1000 - Custos de Veículos Usados - Valores a Regularizar, mas em seguida, nos meses de janeiro, fevereiro, março, abril e outubro, a empresa lança a débito da conta de Custos outros valores, em contrapartida a Valores a Regularizar, retornando assim parte dos custos.*

*Esse lançamentos, somados com os valores da Demonstração do Resultado, totalizam a mesma importância do montante de vendas e Custos apurados pela soma dos valores registrados no Livro Diário com o Livro Razão e com a soma das notas fiscais.*

*Na ação fiscal anterior foram examinadas também as aquisições, a escrituração do Livro de Registro de Notas Fiscais de Entrada e o Livro Razão. Foram fornecidas folhas (cópias) do Livro Razão, que foram conferidas com o Livro razão original e com o Livro Diário. Essas cópias, juntamente com a relação das notas fiscais da compras por informações fornecidas pela Montadora FIAT, fls. 116 a 365, formaram o Anexo nº 3. Nesse anexo estão relacionados no demonstrativo os valores de aquisições registradas no Livro de Entradas, onde se pode verificar que a soma das notas fiscais de compras é no mesmo valor do Livro Razão e superior ao registrado na folha resumo do Livro, tal como no Livro Registro de Saídas.*

*No Livro Diário a empresa registra diariamente, em cada conta, os valores de vendas e custos correspondentes, valores que conferem com os registrados no Livro Razão e com a soma das notas fiscais.*

*Foi elaborado o Demonstrativo nº 1 para determinar a soma dos valores de vendas escriturados no Livro Diário e o Demonstrativo nº 3 a soma dos valores escriturados de custos. Através desses demonstrativos foi elaborado o Demonstrativo nº 4, para apuração do lucro líquido mensal, tomando como base a Demonstração do Resultado elaborada pela empresa, com imputação da soma dos valores de vendas e de custos apurados.*

*As cópias das páginas do Livro Diário correspondente à escrituração desses valores originaram os Anexos nºs 4, 5, 6 e 7.*

*Em resumo, pode-se verificar que a escrituração contábil apresenta-se em conformidade com a escrituração fiscal, apresentando divergência apenas na elaboração da Demonstração do Resultado e com a Declaração de Rendimentos.*

*(...)*

*A base de cálculo dos tributos foi apurada no Demonstrativo nº 4 (fls. 254 a 256), parte integrante deste Termo, juntamente com os Demonstrativos nºs 1, 2 e 3 (fls. 224 a 253).*

*Em face do acima exposto, foi formalizada Representação Fiscal para Fins Penais (processo nº 19515.001142/2007-05), e efetuados os seguintes lançamentos (com multa agravada de 150%), relativos ao ano-calendário de 1995”.*

## DA IMPUGNAÇÃO

Em sua impugnação inaugural, a contribuinte rebate as acusações do Fisco e centra seus argumentos em diversos tópicos, assim resumidos (excertos da relatoria de 1<sup>a</sup> Grau):

➤ ***Impossibilidade de aplicação de legislação posterior - princípio da segurança jurídica e irretroatividade da lei tributária***

*“O período questionado reporta-se ao ano-calendário de 1995, de modo que jamais se poderia utilizar como base legal do lançamento o RIR/99, em respeito ao princípio da irretroatividade das leis.*

➤ ***Do princípio da legalidade - vinculação dos atos administrativos***

*A atuação da Administração Pública no exercício da função administrativa é vinculada quando a lei estabelece a única solução possível diante de determinada situação de fato, fixando todos os requisitos, cuja existência a Administração deve limitar-se a constatar, sem qualquer margem de apreciação subjetiva.*

*Os procedimentos adotados e elencados na presente extrapolam o âmbito da vinculação a que deve estar adstrito, não encontrando a devida correspondência legal pertinente e baseando-se na presunção de apuração de lucro líquido a menor.*

➤ ***Do princípio da motivação dos atos***

*Tratando-se de atos vinculados ou regrados os empreendidos pela fiscalização, impõe-se o dever de motivá-los, no sentido de evidenciar a conformação de sua prática com as exigências e requisitos legais que constituem pressupostos necessários de sua existência e validade, de forma a se observar que a alegação de apuração de lucro líquido a menor não restou comprovada em nenhum momento.*

(...)

*Ainda mais grave é o fato de a fiscalização ter concluído pela apuração do lucro líquido a menor quando toda a escrituração contábil mostra exatamente o contrário, aplicando à impugnante a severa penalidade de multa em percentual de 150%, cabível apenas para os casos onde esteja evidente o intuito de fraude.*

*A empresa não falsificou, não adulterou ou omitiu dados para a apuração do lucro líquido para fins de tributação pelo IRPJ, tendo recolhido os tributos devidos em valores compatíveis com o lucro auferido, não tendo cabimento, portanto, a aplicação da multa qualificada.*

➤ ***Da nulidade do lançamento***

*Após reiniciar o procedimento de fiscalização, por conta da anulação pelo Conselho de Contribuintes do Auto de Infração original, a agente fiscal solicitou à impugnante que apresentasse novamente os documentos, em que pese já terem sido oportunamente apresentados em 1998, tendo sido lavrado o Auto de Infração posteriormente anulado.*

*Destaque-se que a anulação pelo Conselho de Contribuintes se deu por erro de procedimento, e não por falta de documentos.*

(...)

*A impugnante fez todas as provas ao seu alcance para demonstrar a origem de seus rendimentos e a correta apuração do IRPJ, sobre a totalidade dos rendimentos tributáveis. Demonstrou que as receitas foram apontadas em sua declaração de rendimentos, comprovando que, do montante escriturado, tudo aquilo que constituiu renda tributável foi devidamente oferecido à tributação para fins de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS.*

*Ao contrário do que consta no Termo de Verificação Fiscal, a empresa não retirou a escrituração contábil que estava em poder do fiscal autuante. A documentação foi devolvida, pois a fiscalização, em tese, já havia colhido tanto as cópias quanto os dados que necessitava para lançar os tributos, como de fato o fez.*

(...)

*Nesse diapasão, os Demonstrativos de nºs 1 a 4 nada demonstram, pois não indicam claramente a quais documentos se referem, para, ao final, tributar a empresa sobre valores que efetivamente não foram auferidos, e que jamais poderiam integrar a base de cálculo do IRPJ.*

➤ ***Da apuração inadequada do fato gerador do IRPJ e da CSLL***

*O fato gerador "auferir renda" permite à pessoa jurídica deduzir todos os seus custos, tributando o valor efetivamente auferido a título de renda, e não meras entradas, como pretende a fiscalização.*

*A fiscalização não comprovou o fato gerador do IRPJ e reflexos, não apurou corretamente os tributos devidos; não há prova e nem certeza se existem tributos a serem exigidos.*

*Vale ressaltar que não se pode efetuar lançamentos imprecisos*

*ou sem fundamentos, para, na fase de julgamento, aperfeiçoá-los*

*com novos argumentos, nova fundamentação ou com juntada de provas que venham a robustecê-los. O Auto de Infração já deve nascer pronto, com observância dos requisitos estabelecidos pelo artigo 142 do CTN, o que não ocorreu.*

*Logo, o Auto de Infração deve ser declarado nulo, vez que não apresenta lançamento tributário válido, pois o fato imponível o imposto de renda não foi comprovado.*

➤ ***Da documentação apresentada - levantamentos fiscais que não correspondem à verdade dos fatos***

*O Auto de Infração apresenta elementos absolutamente estranhos à realidade da empresa autuada, porquanto todos os encontros de contas foram realizados, ou seja, valores de vendas e custos de produção foram contabilizados.*

*A incorreção por parte da fiscalização altera todo o Auto de Infração, e, por conseguinte, derruba a presunção de legitimidade, certeza e, principalmente, liquidez.*

*Com a apresentação de livros fiscais, a fiscalização detinha todo o poder de constatação do real valor a título de IRPJ. As simples vendas realizadas não podem servir de base de cálculo, vez que o conceito de renda exige que se afigura o efetivo acréscimo patrimonial. Sem acréscimo não há tributação.*

➤ ***Apuração pelo lucro real- necessidade de apuração de resultado***

*Não se pode atribuir a meras notas fiscais de saída com valores de venda força e característica de renda, lucro líquido ou faturamento, de onde se conclui que inexiste o nascimento da obrigação tributária, por completa ausência de subsunção do fato descrito no Auto de Infração à norma de incidência tributária radicada no texto constitucional.*

*A tributação deve ocorrer de acordo com os lucros apurados na demonstração de resultado, com observância das leis convencionais, ajustando-se, para fins de tributação, o lucro contábil, em função de certas adições e exclusões previstas em lei.*

*O lucro líquido apurado pela impugnante foi exatamente o lucro declarado, logo não há diferenças a integrar a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, porquanto todo o quantum devido foi adequadamente apurado e recolhido, nos termos da legislação vigente à época.*

➤ ***Da inaplicabilidade da multa de 150% - ausência de falsificação da escrituração***

*Pelos livros contábeis já acostados ao processo, não há como prosperar a alegação de falsificação da escrituração, porquanto ausentes os elementos necessários para sua caracterização.*

*Trata-se de imputação demasiadamente grave, que somente pode ser efetuada diante de elementos concretos de que tenha ocorrido, o que, certamente, não é o caso, pois os documentos contábeis da impugnante possuem regularidade que elidem qualquer presunção do Fisco.*

*Pela manutenção regular dos livros fiscais e contábeis, deve ser desconsiderada a aplicação de penalidade majorada, porquanto a manutenção de todas as operações escrituradas em livro em perfeitas condições veda a conduta da fiscalização, que arbitrou multa por fraude, quando resta evidente que esta não ocorreu.*

(...)

*Destaque-se que a mera falta de recolhimento de tributo apurado pela fiscalização não enseja a majoração da penalidade.*

*Por todo o exposto, resta clara a impossibilidade de aplicação da multa qualificada de 150%, razão pela qual deve ser reduzida ao seu percentual normal de 75%.*

➤ ***Da tributação reflexa - CSLL***

*Tratando-se de lançamento reflexo, ante a anulação do processo principal (IRPJ), deve também ser anulado o reflexo da CSLL.*

➤ ***Da impossibilidade de aplicação da taxa SELIC***

*A taxa SELIC é totalmente inaplicável ao vertente caso, sendo inadmissível a sua utilização para atualização de créditos tributários”.*

## **DA DECISÃO RECORRIDA**

Analisando o litígio, a 5ª Turma da DRJ/SPO I, por sua Relatoria, aduziu discordar do entendimento do Conselho de Contribuintes (5ª Câmara, 1º Conselho) quando aquele Colegiado decidiu cancelar o lançamento “*por constatação de vício formal na sua constituição*”, pontuando que o caso era de “vício material”, por restarem desrespeitados não só requisitos extrínsecos do Auto de Infração (formalidades previstas pela legislação), “*mas requisitos intrínsecos, relativos aos critérios material e quantitativo da hipótese de incidência dos tributos, ou seja, a ocorrência do fato gerador e a determinação da matéria tributável*”.

Neste entender, posiciona a decisão recorrida, não se tratando de nulidade por vício formal, “*há que se considerar que os Autos de Infração cancelados nunca existiram, de modo que deve-se verificar se o novo lançamento, objeto deste processo, observou o prazo decadencial previsto no artigo 173, inciso I, do CTN, não podendo o Fisco invocar em seu benefício o inciso II do mesmo artigo*”.

A se observar este posicionamento, os lançamentos, tanto de IRPJ quanto de CSLL (neste caso, com prazo decadencial de uma década – art. 45, Lei nº 8.212/91) estariam decaídos.

Para concluir o Relator da decisão *a quo*:

*“Por todo o exposto, haveria que se considerar improcedente a presente autuação, fulminada pela decadência.*

*Acato, no entanto, o posicionamento do Primeiro Conselho de Contribuintes de que a nulidade dos lançamentos originais foi decorrente de vício formal.*

Ocorre que, mesmo nesse caso, há que se aplicar ao caso o disposto no artigo 173, inciso I, do CTN, e não o inciso II do mesmo artigo, isto porque os lançamentos objeto deste processo são, efetivamente, novos lançamentos não se confundindo com a mera reedição, apenas modificando-se os aspectos formais, dos lançamentos cancelados.

No caso da nulidade por vício formal, o lançamento substitutivo só tem lugar se a obrigação tributária já estiver perfeitamente definida no lançamento primitivo, de modo que a aplicação do inciso II do artigo 173 do CTN seria uma espécie de proteção ao crédito público já constituído, mas contaminado por um vício de forma que o torna inexistível.

Neste contexto, as investigações intentadas no sentido de determinar, aferir, precisar o fato que se pretendeu tributar anteriormente, revelam-se incompatíveis com os estreitos limites dos procedimentos reservados ao saneamento do vício formal.

Sob o pretexto de corrigir o vício formal detectado, não pode o Fisco intimar o contribuinte para apresentar informações, esclarecimentos, documentos, etc., tendentes a apurar nova matéria tributável. Se tais providências forem necessárias, significa que a obrigação tributária não estava definida e o vício apurado não seria apenas de forma, mas da essência do ato praticado.

Conforme já mencionado, a adoção da regra especial de decadência prevista no artigo 173, II, do CTN, no plano do vício formal, que autoriza um segundo lançamento sobre o mesmo fato, exige que a obrigação tributária tenha sido plenamente definida no primeiro lançamento.

O segundo lançamento, suprida a formalidade antes não observada, deve basear-se nos mesmos elementos probatórios colhidos por ocasião do primeiro lançamento.

Observa-se, claramente, pela descrição de ambas as autuações, consubstanciadas nos respectivos Termos de Verificação Fiscal, e pelas peças juntadas aos autos que, para efetuar o novo lançamento, a fiscalização inovou, empreendendo nova ação fiscal, utilizando outro método de apuração (vide Demonstrativo nº 4, fls. 254 a 256) e apurando matéria tributável totalmente diversa da

*anteriormente constituída - quando deveria simplesmente distribuir o total apurado pelos meses correspondentes - tendo, inclusive, agravado a diligência. Enquanto no lançamento primitivo a matéria tributável foi de R\$ 2.891.993,74 (IRPJ e CSLL), apurado com base no Lucro Bruto, no novo lançamento atingiu os montantes de R\$ 4.808.189,23 (IRPJ) e R\$ 5.346.996,47 (CSLL), apurados com base no Lucro Líquido.*

(...)

*Dessa forma, ainda que se considere que os lançamentos anulados pelo Primeiro Conselho de Contribuintes o foram pela ocorrência de vício formal, há que se considerar improcedente a presente autuação, fulminada pela decadência". (destaques acrescidos).*

## DO RECURSO DE OFÍCIO

Considerando que a exoneração do crédito tributário suplantou o limite de alçada previsto, à época, pela Portaria MF nº 375/2001 (R\$ 500.000,00), o presidente da Turma Julgadora recorreu, de ofício, a este CARF.

É o relatório do essencial, em apertada síntese.

**Voto**

Conselheiro Paulo Mateus Ciccone

Como se vê na leitura destes autos, os lançamentos agora apreciados originaram-se da decisão da 5ª Câmara, do 1º Conselho de Contribuintes que, julgando anteriores lançamentos perpetrados em face do mesmo contribuinte, mesmo período temporal e mesmas exações aqui tratadas (Processo nº 10880.009982/2001-80), entendeu pela decretação de sua NULIDADE, por vício de forma, em Acórdão então ementado:

**PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - IRPJ E CSLL -  
FATO GERADOR DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA -  
DECLARAÇÃO DE NULIDADE DO LANÇAMENTO -**  
*Configura hipótese de nulidade do lançamento, a incorreta identificação da ocorrência do fato gerador da obrigação, a qual constitui elemento essencial à sua formalização, nos termos do artigo 142, do CTN. Lançamentos nulos.*

*ACORDAM os Membros da Quinta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, ACOLHER a preliminar suscitada (de nulidade), para cancelar o lançamento, por constatação de vício formal na sua constituição, dando provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencido o Conselheiro Verinaldo Henrique da Silva, que rejeitava a preliminar argüida.*

Sessão de 19 DE JUNHO DE 2002 - Acórdão nº :105-13.808

Para melhor compreensão daquele julgamento (que se reflete no presente), necessário recorrer à manifestação do Fisco que motivou a consecução dos lançamentos anulados pelo Conselho;

Do relatório do Acórdão nº 105-13.808, sessão de 19 de junho de 2002, extraem-se (com destaques acrescidos)

*“Segundo o detalhamento contido no Termo de Verificação Fiscal de fls. 12/20, a infração arrolada decorreu da constatação dos seguintes fatos:*

*1. diferença entre o valor da receita bruta declarada e a apurada nos livros Registro de Saídas e no Razão contábil;*

*2. diferença entre os custos declarados e os apurados nos livros Registro de Entradas e no Razão contábil.*

*As divergências constatadas levaram ao cálculo de novo lucro bruto, cujo valor excedente ao declarado foi considerado como adição ao lucro real, sendo arrolado para fins de tributação”.*

E de seu voto condutor:

i) *Na espécie dos autos, acha-se plenamente comprovado que*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001  
Autenticado digitalmente em 13/07/2016 por PAULO MATEUS CICCONE, Assinado digitalmente em 22/07/2016  
por LEONARDO DE ANDRADE COUTO, Assinado digitalmente em 13/07/2016 por PAULO MATEUS CICCONE, Assina  
do digitalmente em 13/07/2016 por PAULO MATEUS CICCONE  
Impresso em 25/07/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

*determinando o lucro real em cada mês do ano-calendário de 1995 e recolhendo o imposto e a contribuição, nos períodos em que os resultados foram positivos (vide cópia da respectiva DIRPJ, às fls. 12 a 49). A propósito, tal constatação foi invocado na decisão recorrida, para afastar a pretensão da defesa, no sentido de que fossem compensados os valores do IRPJ e da CSLL recolhidos ao longo do ano-calendário.*

- ii) *No procedimento fiscal, ainda que o sua autora demonstrasse em cada mês de 1995, os valores da receita bruta e dos custos contidos nos livros Razão e Registros de Saídas e de Entradas de Mercadorias, obtidos a partir dos correspondentes arquivos magnéticos fornecidos pela fiscalizada, as diferenças constatadas, que determinaram a apuração de lucro declarado a menor, foram integralmente consideradas em dezembro de 1995, como se tais diferenças se referissem somente àquele mês, ou se tratasse de apuração anual, ao invés de imputá-las aos diversos períodos de apuração do ano-calendário, como dispõe a legislação, observada a opção do contribuinte. Assim, os fatos geradores decorrentes das diferenças que deveriam ser apuradas mensalmente, foram dados como ocorridos apenas naquele mês, pelo seu montante acumulado.*
- iii) *Nos termos do artigo 142, do Código Tributário Nacional (CTN), constitui elemento essencial do lançamento tributário, dentre outros, a verificação da ocorrência do fato gerador da correspondente obrigação.*
- iv) (...)
- v) *Conforme esposado acima, na situação sob análise, em tese, ocorreram fatos geradores do imposto de renda e da contribuição social, em diversos meses do ano-calendário de 1995, os quais deveriam ter sido apropriadamente indicados nos autos de infração, como elementos definidores da obrigação a ser constituída pelo lançamento, nos respectivos períodos em que, efetivamente, aqueles fatos se deram. Não tendo sido verificada corretamente, do ponto de vista temporal, a ocorrência desses fatos geradores, foram descumpridos requisitos essenciais ao lançamento, constantes do já citado artigo 142, do CTN, determinando a sua contaminação por vícios de forma, a justificar a procedência da argüição de nulidade suscitada pela defesa, a ser reconhecida por este tribunal administrativo.*

Pois bem, embora não conste do “Termo de Início de Fiscalização” de fls. 7<sup>1</sup> qualquer alusão a que o novel procedimento se originasse da decisão exarada pelo Conselho de

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 13/07/2016 por PAULO MATEUS CICCONE, Assinado digitalmente em 22/07/2016

por LEONARDO DE ANDRADE COUTO, Assinado digitalmente em 13/07/2016 por PAULO MATEUS CICCONE, Assinado digitalmente em 13/07/2016 por PAULO MATEUS CICCONE

Impresso em 25/07/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Contribuintes, restou claro pelo TVF de fls. 279<sup>2</sup> que a ação fiscal então inaugurada buscou apoio no chamado “vício de forma”, de modo a permitir a consecução de lançamentos sem a mácula de tal deformação jurídica. A referência ao art. 898, do RIR/1999<sup>3</sup> (literal cópia do art. 173, II, do CTN), ratifica tal entendimento.

Feitas estas preambulares digressões acerca do procedimento fiscal que culminou com a lavratura de autos de infração de IRPJ e CSL condensados no Processo nº 10880.009982/2001-80 e cancelados, por vício formal, pela 5ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, passa-se à apreciação dos lançamentos constantes no presente Processo (nº 19515.000630/2007-97) e que se referem ao mesmo ano-calendário, exações e sujeito passivo.

Não pairam dúvidas de que os lançamentos presentes no Processo de 2001 foram cancelados pelo Conselho de Contribuintes por vício de forma. Igualmente inconteste que os “novos lançamentos”, inseridos no Processo de 2007, por se referirem ao mesmo período, mesmas exações (IRPJ e CSLL) e serem assacados contra o mesmo contribuinte, buscaram lastro no artigo 173, II<sup>4</sup>, do CTN, única forma de ser evitada a óbvia decadência que se estampava.

Tais lançamentos, submetidos ao crivo do julgador *a quo* foram tidos como “improcedentes”, com conclusão de ter havido inovação no procedimento, incompatível com os estreitos limites exigidos no saneamento do vício formal.

Na sequência, concluiu o Relator de 1º Piso: “*Dessa forma, ainda que se considere que os lançamentos anulados pelo Primeiro Conselho de Contribuintes o foram pela ocorrência de vício formal, há que se considerar improcedente a presente autuação, fulminada pela decadência*”. (Acórdão 1ª Instância – fls. 509).

No meu pensar, excepcionadas as peculiaridades pontuais de cada caso específico e realçando que, como adverte Estevão Horvat<sup>5</sup>, nem sempre é fácil estabelecer a zona limítrofe entre o “erro de fato” e o “erro de direito”, havendo uma zona cinzenta, onde não se consegue enxergar com nitidez a existência de uma figura ou de outra, a distinção entre

---

<sup>2</sup> ibidem

<sup>3</sup> Art. 898. O direito de proceder ao lançamento do crédito tributário extingue-se após cinco anos, contados ([Lei nº 5.172, de 1966, art. 173](#)):

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;  
II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

<sup>4</sup> Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;  
II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

“vício formal” e “vício material” pode ser medida pela conjunção e emparelhamento dos artigos 10 do PAF (Decreto nº 70.235/1972) e 142 do CTN, *verbis*:

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

*I - a qualificação do autuado;*

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

*III - a descrição do fato;*

*IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;*

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

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

----

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

Nesta visão, os lançamentos feitos com não atendimento às imposições dos incisos II, III, IV e VI redundariam em “vícios formais”, suscetíveis de novos procedimentos, respeitados, como dito pela decisão recorrida, os estreitos limites para seu saneamento.

Em contraparte, o desatendimento às regras previstas no “*caput*” do inciso V, do artigo 10, do PAF (“*O auto de infração (...) conterá obrigatoriamente: (...) a determinação da exigência*”), e as do art. 142, do Estatuto Tributário (“*Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido ...*” sinalizam, de modo geral, para a exteriorização de “vício material”.

Em meio a isso, falhas na identificação do sujeito passivo, como previsto no inciso I, do artigo 10, do PAF ou na parte final da art. 142, do CTN (“*Compete privativamente à autoridade administrativa (...) identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível*”), situam-se justamente na zona cinzenta antes aludida, podendo viciar os lançamentos por um ou outro motivo (formal ou material)<sup>6</sup>.

<sup>6</sup> PARECER PGFN/CAT Nº 278/2014

**LANÇAMENTO. ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA. NATUREZA DO DEFEITO. POSSIBILIDADE DE CARACTERIZAÇÃO DE VÍCIO FORMAL OU MATERIAL. NECESSIDADE DE ANÁLISE DO CASO CONCRETO.** Documento assinado digitalmente em 22/07/2016 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO, Assinado digitalmente em 13/07/2016 por PAULO MATEUS CICCONE, Assinado digitalmente em 13/07/2016 por PAULO MATEUS CICCONE, Assinado digitalmente em 22/07/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA. Autenticado digitalmente em 22/07/2016 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO, Assinado digitalmente em 13/07/2016 por PAULO MATEUS CICCONE, Assinado digitalmente em 13/07/2016 por PAULO MATEUS CICCONE, Assinado digitalmente em 22/07/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA. Impresso em 25/07/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Confirmado que a nulidade dos lançamentos presentes no Processo nº 10880.009982/2001-80 deu-se por vício formal, é indubidoso que estes “novos” lançamentos, agora submetidos a julgamento, devem obedecer ao regramento exigido para estes casos, ou seja, não haver inovação de procedimento, mantendo-se a mesma situação fático-jurídica que ensejou o lançamento primitivo, apenas corrigindo-se o que motivou o erro apontado na primeira decisão. Em síntese, o novo auto de infração deve ser quase uma cópia do anterior.

Como muito bem resumido por Antonio Airton Ferreira, em artigo disponível na rede mundial de computadores<sup>7</sup>, “é lícito concluir que as investigações intentadas no sentido de determinar, aferir, precisar o fato que se pretendeu tributar anteriormente, revelam-se incompatíveis com os estreitos limites dos procedimentos reservados ao saneamento do vício formal. Com efeito, sob o pretexto de corrigir o vício formal detectado, não pode Fisco intimar o contribuinte para apresentar informações, esclarecimentos, documentos, etc., tendentes a apurar a matéria tributável. Se tais providências forem necessárias, significa que a obrigação tributária não estava definida e o vício apurado não seria apenas de forma, mas, sim, de estrutura ou da essência do ato praticado”.

Em dizer diferente, a adoção da regra especial prevista no artigo 173, II, do CTN, que autoriza um segundo lançamento sobre o mesmo fato, exige que a obrigação tributária tenha sido plenamente definida no primeiro lançamento, isto é, o lançamento subsequente, suprida a formalidade antes não observada, deve ter embasamento nos mesmos elementos probatórios colhidos por ocasião do primeiro lançamento.

Reconhecidamente, a autuada, no ano-calendário de 1995, optou por apurar o IRPJ e a CSLL pela forma “mensal” (fls. 9 – numeração digital), consoante disposições dos artigos 27 e 37, da Lei nº 8.981/1995.

Entretanto, ao efetuar os lançamentos de valores que entendeu subtraídos à tributação, nominados como “lucro operacional escriturado, mas não declarado”, a Autoridade Fiscal deslocou tais montantes, INTEGRALMENTE, para o mês de dezembro de 1995, ignorando a sistemática de apuração adotada pela contribuinte, levando à nulidade de tais lançamentos por vício formal, conforme explicitamente destacado no Acórdão exarado pela 5ª Câmara do 1º Conselho de Contribuinte (destacou-se):

*“na situação sob análise, (...) ocorreram fatos geradores do imposto de renda e da contribuição social, em diversos meses do ano-calendário de 1995, os quais deveriam ter sido apropriadamente indicados nos autos de infração, como elementos definidores da obrigação a ser constituída pelo lançamento, nos respectivos períodos em que, efetivamente, aqueles fatos se deram. Não tendo sido verificada corretamente, do ponto de vista temporal, a ocorrência desses fatos geradores, foram descumpridos requisitos essenciais ao lançamento, constantes do já citado artigo 142, do CTN”.*

---

I - O erro na identificação do sujeito passivo, quando do lançamento, pode caracterizar tanto um vício material quanto formal, a depender do caso concreto, não se podendo afirmar, aprioristicamente, em que categoria o defeito se enquadra.

II - Se o equívoco se der na “identificação material ou substancial” (art. 142 do CTN), o vício será de cunho “material”, por “erro de direito”, já que decorrente da incorreção dos critérios e conceitos jurídicos que fundamentaram a prática do ato. Por outro lado, se o engano residir na “identificação formal ou instrumental” (art. 10 do Decreto nº 70.235/72), o vício, por consequência, será “formal”, eis que provenientes de “erro de fato”, hipótese em que se afigura possível a aplicação da regra insculpida no art. 173, II, do CTN.

Neste trilho, nos novos lançamentos perpetrados com o fito de corrigir o erro que levou à nulidade dos lançamentos primitivos, a Autoridade Fiscal deveria manter incólume o procedimento e, tão somente, distribuir os valores que teria apurado (e, presume-se, revestidos da necessária consistência) pelos intervalos temporais adotados pela autuada (mensais).

Não é o que se vê nos autos.

As manifestações presentes nos dois TVF (do primeiro e segundo lançamentos) e as “novas” planilhas juntadas aos autos pelo Fisco mostram que o novel procedimento sofreu sensível inovação, com utilização de método diferente de apuração de valores a imputar à contribuinte (a respeito, ver o nominado “Demonstrativo nº 4” – fls. 254/256 – numeração manuscrita), culminando em se chegar a matéria e montantes tributáveis totalmente diversos daqueles que constaram nos lançamentos primitivos.

Concretamente, enquanto nos lançamentos iniciais a base imponível foi de R\$ 2.891.993,74, neste processo os montantes somam R\$ 4.808.189,23 a título de IRPJ e R\$ 5.346.996,47 de CSLL.

Há mais.

No primeiro procedimento, de acordo com o TVF “*as divergências constatadas levaram ao cálculo de novo lucro bruto, cujo valor excedente ao declarado foi considerado como adição ao lucro real, sendo arrolado para fins de tributação*”, no novel trabalho fiscal, a base foi o “lucro líquido”, conforme TVF, item 16 (fls. 222 numeração digital) “*16- Foi elaborado o Demonstrativo nº 1 para demonstrar a soma dos valores de vendas escriturados no Livro Diário, e o Demonstrativo nº 3 a soma dos valores escriturados de custos. Através desses Demonstrativos foi elaborado o Demonstrativo nº 4, para apuração do lucro líquido mensal, tomando como base a Demonstração do Resultado elaborada pela empresa, com imputação da soma dos valores de vendas e de custos apurados*”.

Inovações inaceitáveis para os estreitos e restritos limites presentes no art. 173, II, do CTN.

Em suma, se o valor de R\$ 2.891.993,74, apurado inicialmente (baseado, como visto, no lucro bruto) estava correto, deveria, simplesmente, ser alocado de forma mensal e não anual.

Se, ao revés, os valores de \$ 4.808.189,23 e R\$ 5.346.996,47 (IRPJ/CSLL), agora apurados sobre o “lucro líquido” (e de modo mensal) é que seriam os corretos, deveriam ter sido distribuídos em cada um dos meses respectivos à época, sendo impossível fazê-lo agora, simplesmente porque o segundo lançamento, suprida a formalidade antes não observada, deve basear-se nos mesmos elementos probatórios colhidos por ocasião do primeiro lançamento, conforme precedentes deste Colegiado:

***ARTIGO 173, II, DO CTN. CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO PARA NOVO EXAME DE PERÍODO JÁ FISCALIZADO. VÍCIO FORMAL. PRAZO DECADENCIAL PARA NOVO LANÇAMENTO.***

*A Fazenda Pública readquiriu o direito de constituir o crédito tributário, dentro do prazo de cinco anos, contados a partir da data em que se tornou definitiva a decisão que anulou*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 13/07/2016 por PAULO MATEUS CICCONE, Assinado digitalmente em 22/07/2016

por LEONARDO DE ANDRADE COUTO, Assinado digitalmente em 13/07/2016 por PAULO MATEUS CICCONE, Assina

do digitalmente em 13/07/2016 por PAULO MATEUS CICCONE

Impresso em 25/07/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

*os lançamentos efetuados anteriormente. Os novos lançamentos, por sua vez, devem ser restritos às matérias e provas contidas na acusação original.* ( Acórdão nº 1202001.089 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária)

Na jurisprudência da Corte Suprema, RE nº 69.426/RS

**"Lançamento - Revisão - Princípio da Imutabilidade.**

*A autoridade fiscal exorbita ao proceder segundo lançamento, observando critério diferente do surgido no primitivo para o cálculo do tributo, violando, em consequência, o princípio da imutabilidade do lançamento, consagrado na doutrina e na jurisprudência. Não tendo havido mutação dos elementos de fato e aceito um determinado critério para o cálculo do tributo, não é lícito ao Fisco, em revisão, alterar esse critério para obter um acréscimo do tributo" (RTJ 65/187).<sup>8</sup>*

Em suma, ou a primeira apuração da base imponível estava correta ou a segunda. Se for a primeira, deveria a Autoridade Fiscal ter seguido a opção da autuada e distribuído tais montantes mensalmente. Se for a segunda, já não cabe mais aplicá-la neste estágio.

Concluindo, os autos mostram que o Fisco inovou na elaboração dos novos lançamentos que se destinavam a corrigir os defeitos de forma dos originais, procedimento que leva, inevitavelmente, a retirar o albergue do artigo 173, II, do CTN, que protegia a Fiscalização dos efeitos da decadência.

Nesta linha, tendo em conta que descaracterizado, por completo, a formalização dos lançamentos com supedâneo no citado dispositivo, já não pode o prazo decadencial fluir a partir “da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado”, mas, sim, pela regra geral do inciso I, do mesmo artigo 173, ou seja, “do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado”, nem se cuidando, aqui, de invocar o regramento do artigo 150, § 4º, do Código, mais restrito ainda (e em desfavor do Fisco).

Por conseguinte, pertencendo os lançamentos ao ano-calendário de 1995 e cientificada a autuada em 15/05/2007, estampou-se a decadência.

Deste modo, por tudo o que consta dos autos, especialmente pela inovação no procedimento, descaracterizando a regra do art. 173, II, do CTN e pela completa mutação nas bases imponíveis das exações lançadas, modificando irremediavelmente o núcleo do lançamento (“Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a (...) verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido...”), voto no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao recurso de ofício, mantendo a decisão recorrida

É como voto.

Brasília (DF), Sala das Sessões, em 08 de junho de 2016.

<sup>8</sup> BALEIRO, Aliomar. DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO. Nota de Misabel Abreu Machado Derzi.

Documento assinado digitalmente em 13/07/2016 por PAULO MATEUS CICCONE, Assinado digitalmente em 22/07/2016

Autenticado digitalmente em 13/07/2016 por PAULO MATEUS CICCONE, Assinado digitalmente em 22/07/2016 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO, Assinado digitalmente em 13/07/2016 por PAULO MATEUS CICCONE, Assinado digitalmente em 13/07/2016 por PAULO MATEUS CICCONE

Impresso em 25/07/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

*(documento assinado digitalmente)*

Paulo Mateus Ciccone – Relator

CÓPIA