



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº	10140.721925/2012-99
Recurso nº	Especial do Procurador
Acórdão nº	9101-003.050 – 1ª Turma
Sessão de	10 de agosto de 2017
Matéria	VÍCIOS NO LANÇAMENTO
Recorrente	FAZENDA NACIONAL
Interessado	ENERGISA MATO GROSSO DO SUL - DISTRIBUIDORA DE ENERGIA S.A.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009, 2010

LANÇAMENTO CANCELADO. VÍCIO MATERIAL. VÍCIO FORMAL. ASPECTOS QUE ULTRAPASSAM O ÂMBITO DO VÍCIO FORMAL.

Vício formal é, via de regra, aquele verificado de plano no próprio instrumento de formalização do crédito, e que não está relacionado à realidade representada (declarada) por meio do ato administrativo de lançamento. Espécie de vício que normalmente não diz respeito aos elementos constitutivos da obrigação tributária, ou seja, ao fato gerador, à base de cálculo, ao sujeito passivo, etc. Se o problema que ensejou o cancelamento do lançamento está situado na própria essência da relação jurídico-tributária, na ocorrência do fato gerador do IRPJ e da CSLL, mais especificamente na possibilidade de amortização de ágio apurado em operação societária que teve o seu conteúdo analisado pelas decisões de primeira e segunda instâncias administrativas, não há como reconhecer a ocorrência de vício de natureza formal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em negar-lhe provimento. Votaram pelas conclusões, em relação ao conhecimento, os conselheiros Luís Flávio Neto e Daniele Souto Rodrigues Amadio.

(assinado digitalmente)

Carlos Alberto Freitas Barreto - Presidente.

(assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araujo - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Adriana Gomes Rego, Cristiane Silva Costa, André Mendes de Moura, Luís Flávio Neto, Rafael Vidal de Araújo, Daniele Souto Rodrigues Amadio, Gerson Macedo Guerra, Carlos Alberto Freitas Barreto (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), fundamentado atualmente no art. 67 e seguintes do Anexo II da Portaria MF nº 343, de 09/06/2015, que aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), em que se alega divergência jurisprudencial quanto à identificação da espécie do vício que ensejou o cancelamento do lançamento contido nos presentes autos (vício material x vício formal).

A recorrente insurgiu-se contra o Acórdão nº 1401-001.166, de 08/04/2014, complementado pelo Acórdão nº 1401-001.447, de 09/12/2015, por meio dos quais a 1^a Turma Ordinária da 4^a Câmara da 1^a Seção de Julgamento do CARF, por unanimidade de votos, negou provimento a recurso de ofício contra a decisão de primeira instância administrativa, para fins de manter o cancelamento do lançamento fiscal, considerando ainda que ele estava maculado por vício material, e não por vício formal.

O Acórdão nº 1401-001.166 contém a ementa e a parte dispositiva descritas abaixo:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009, 2010

PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. AQUISIÇÃO. PROCESSO PÚBLICO DE PRIVATIZAÇÃO. ÁGIO. REGULARIDADE.

Pode ser legalmente contabilizado como ágio o valor correspondente à diferença entre o valor nominal da participação societária e o valor de arrematação em leilão, ocorrido no âmbito do processo público de desestatização.

INCORPORAÇÃO, FUSÃO OU CISÃO. ÁGIO. AMORTIZAÇÃO. EXCLUSÃO DO LUCRO TRIBUTÁVEL.

A pessoa jurídica que, por meio de incorporação, fusão ou cisão, absorver patrimônio de outra, na qual detenha participação societária adquirida com ágio fundado em expectativa de rentabilidade, poderá amortizar o valor do ágio nos balanços correspondentes à apuração de lucro real, levantados durante os cinco anos subsequentes ao evento de incorporação, fusão ou cisão, à razão de um sessenta avos, no mínimo, para cada mês do período de apuração.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL**Ano-calendário: 2007, 2008, 2009, 2010****CSLL E IRPJ. LANÇAMENTO. DECORRÊNCIA.**

Aplicam-se ao lançamento da CSLL as mesmas razões de decidir aplicáveis ao lançamento do IRPJ, quando ambos decorrerem dos mesmos elementos de fato.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso de ofício, nos termos do voto do Relator.

E o Acórdão nº 1401-001.447, que julgou embargos de declaração apresentados pela PGFN contra a decisão acima mencionada, contém a seguinte ementa:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**Ano-calendário: 2007, 2008, 2009, 2010****EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. REJEIÇÃO.**

Rejeitam-se os embargos declaratórios, tendo em vista a ausência de qualquer omissão, contradição ou obscuridade na decisão embargada.

O voto que orientou a rejeição dos embargos de declaração apresenta os fundamentos abaixo:

Voto**Conselheiro Fernando Luiz Gomes de Mattos**

Trata-se de embargos de declaração interpostos pela douta Procuradoria da Fazenda Nacional, sob a alegação de que a violação do art. 142 do CTN, por questões relacionadas à falha na motivação e na comprovação dos fatos imputados ao contribuinte, enseja a nulidade do lançamento por víncio formal, e não o seu cancelamento.

[...]

Não obstante os respeitáveis precedentes transcritos pela embargante, considero que no caso presente o que se constatou foi um erro na subsunção do fato ao critério pessoal da regra matriz de incidência, o que configura víncio material.

Para maior clareza, cumpre destacar que víncio formal é aquele que se situa no elemento forma do ato administrativo, enquanto o víncio material situa-se no elemento objeto.

O víncio formal é aquele que ocorre no instrumento de lançamento (ato-fato administrativo). É quando o produto do lançamento está corretamente enquadrado na regra-matriz de incidência, existindo meramente um erro formal no instrumento de lançamento (auto de infração ou notificação de lançamento).

Por outro lado, erro material é aquele erro intra-normativo, ou seja, "um desajuste interno na estrutura do enunciado, por insuficiência de dados lingüísticos informativos ou pelo uso indevido de construções de linguagem que fazem às vezes de prova", nos exatos dizeres do festejado professor Paulo de Barros Carvalho (in Curso de Direito Tributário. 22ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 485).

No caso concreto, indiscutivelmente houve um desajuste dentro do ato normativo concreto (lançamento ou auto de infração), ou seja, entre o que consta dele e os fatos ocorridos no mundo fenomênico.

[...]

E estamos diante de um lançamento eivado de vício material, não se aplicando a regra especial de contagem do prazo decadencial do art. 173, II, do CTN.

Conclusão

Diante do exposto, voto no sentido de rejeitar os presentes embargos.

A PGFN afirma que a decisão recorrida deu à lei tributária interpretação divergente da que tem sido dada em outros processos, por ter mantido o cancelamento do lançamento em razão de problema que foi considerado como vício de natureza material.

Para o processamento de seu recurso, a PGFN desenvolve os argumentos descritos abaixo:

DO CABIMENTO DO RECURSO ESPECIAL.

- o entendimento jurisprudencial que fundamenta o presente recurso diverge do adotado pela e. Turma *a quo*, e está representado em acórdãos, cujas ementas estão abaixo transcritas na forma do art. 67, §9º do RICARF:

Acórdão nº 9303-01.961

NORMAS PROCESSUAIS. AUSÊNCIA DE REQUISITOS ESSENCIAIS. NULIDADE. AUTO DE INFRAÇÃO ELETRÔNICO. NULIDADE.

Se a autuação toma como pressuposto de fato a inexistência de processo judicial e o contribuinte demonstra a existência desta ação, deve-se reconhecer a nulidade do lançamento por falta de amparo fático. O ato administrativo de lançamento deve se revestir de todas as formalidades exigidas em lei, sendo nulo por vício formal o auto de infração que não contiver todos os requisitos prescritos como obrigatórios pela legislação processual tributária. Recurso Especial da Fazenda Nacional negado. Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acórdão nº 3201-001.102

AUTO DE INFRAÇÃO ELETRÔNICO. DESCRIÇÃO EQUIVOCADA DO FATO PUNÍVEL. VÍCIO FORMAL. NULIDADE.

A correta descrição do fato que motiva o lançamento é requisito formal de validade do auto de infração, nos termos do art. 10, III, do Decreto nº 70.235 de 1972. Demonstrado, no curso do processo administrativo, que a motivação do auto de infração não subsiste no plano fático, não é possível manter a exigência fiscal que lhe é subjacente. O referido vício formal torna nulo o auto de infração. Precedentes. Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

- a 1^a Turma Ordinária da 4^a Câmara da 1^a Seção de Julgamento do CARF negou provimento ao recurso de ofício para cancelar o lançamento, sustentando que a autuação não possuía amparo fático. Para a e. Turma, a Fiscalização pecou por não descrever/comprovar suficientemente os fatos imputados ao contribuinte. Vejamos: [...];

- por outro lado, os acórdãos paradigmas sinalizam que o vício na fundamentação do lançamento pela ausência de amparo fático, ou seja, a contrariedade ao art. 142 do CTN gera nulidade por vício formal;

- para tornar mais clara a divergência, convém transcrever trecho do Acórdão paradigma nº 3201-001.102: [...];

- verifica-se, portanto, que diante de vício semelhante (falha na motivação do lançamento), acórdãos, recorrido e paradigmas, chegaram a soluções divergentes. Enquanto um cancelou o auto de infração, os outros anularam, por vício de forma;

- a similitude fática existe, da mesma forma que a divergência de interpretação da mesma tese jurídica, pelo que cabe a esta e. Câmara Superior de Recursos Fiscais julgar, então, qual a posição correta;

- dessa forma, encontram-se presentes os requisitos de admissibilidade do presente recurso especial;

DOS FUNDAMENTOS PARA REFORMA DO ACÓRDÃO RECORRIDO

- rezam os arts. 10 do Decreto 70.235/72 e 142 do CTN: [...];

- pela leitura desses dispositivos, percebe-se que os requisitos neles elencados possuem natureza formal, ou seja, determinam como o ato administrativo, *in casu*, o auto de infração, deve exterioriza-se;

- desse modo, tem-se que um lançamento tributário é anulado por vício formal quando não se obedece às formalidades necessárias ou indispensáveis à existência do ato, isto é, às disposições de ordem legal para a sua feitura;

- na hipótese em apreço, a falha na descrição dos fatos imputados ao contribuinte/motivação é causa de anulação do lançamento por vício formal, vez que foi preterido o método estabelecido em lei. A propósito, a jurisprudência do CARF é farta em decisões que anulam o auto de infração por vício de forma, em razão da falta de preenchimento de alguns dos requisitos estipulados no art. 10 do Decreto nº 70.235/72 e/ou art. 142 do CTN. A título de exemplo, seguem as ementas dos seguintes julgados:

Acórdão 3201-00.249:

É nulo, por vício formal, o lançamento tributário quando não estiverem presentes todos os elementos do artigo 142 do Código Tributário Nacional, bem como, quando se constatar confusa contextualização dos elementos de prova que visavam determinar o fato gerador da obrigação, e os que forem formalizados com erro na determinação da matéria tributável, posto que, por representar preterição de uma formalidade essencial, caracteriza-se cerceamento do direito de defesa. RECURSO DE OFÍCIO NEGADO.”

Acórdão 302-40.005:

É nulo, por vício formal, o lançamento tributário quando não estiverem presentes todos os elementos do artigo 142 do Código Tributário Nacional, bem como, quando se constatar confusa contextualização dos elementos de prova que visavam determinar o fato gerador da obrigação, e os que forem formalizados com erro na determinação da matéria tributável, posto que, por representar preterição de uma formalidade essencial, caracteriza-se cerceamento do direito de defesa. RECURSO DE OFÍCIO NEGADO.”

Acórdão nº 301-31.801

[...]

Acórdão nº 106-10.087

[...]

Acórdão nº 203-09.332

[...]

- por tudo, conclui-se que o acórdão recorrido mostra-se equivocado, pois o vício apontado pelo Relator acarreta a anulação formal do auto de infração, e não o seu cancelamento;

DO PEDIDO.

- em face do exposto, a União (Fazenda Nacional) requer o conhecimento e o provimento do presente recurso para que seja anulado por vício formal, o Auto de Infração.

Quando **do exame de admissibilidade do Recurso Especial da PGFN**, o Presidente da 4^a Câmara da 1^a Seção de Julgamento do CARF, por meio do despacho exarado em 04/05/2016, deu seguimento ao recurso especial com base na seguinte análise sobre a divergência suscitada:

[...]

1) Nulidade do Lançamento - Vício Formal

A PFN argui em síntese que "a falha na descrição dos fatos imputados ao contribuinte/motivação é causa de anulação do lançamento por vício formal", e ainda que o "lançamento tributário é anulado por vício formal quando não se obedece às formalidades necessárias ou indispensáveis à existência do ato, isto é, às disposições de ordem legal para a sua feitura."

Para fins de análise, tem cabimento transcrever excertos dos acórdãos apresentados como paradigmas:

Acórdão nº 9303-01.961, de 12.04.2012:

[...]

Acórdão nº 3201-001.102, de 26.09.2012:

[...]

Examinando os acórdãos paradigmas verifica-se que trazem o entendimento de que "a correta descrição do fato que motiva o lançamento é requisito formal de validade do auto de infração, nos termos do art. 10, III, do Decreto nº 70.235 de 1972. Demonstrado, no curso do processo administrativo, que a motivação do auto de infração não subsiste no plano fático, não é possível manter a exigência fiscal que lhe é subjacente. O referido vício formal torna nulo o auto de infração."

Consta no voto condutor do acórdão recorrido:

[..]

O acórdão recorrido, por seu turno, vem considerar que "os elementos reunidos pela Fiscalização são insuficientes para respaldar a inexistência de fato da Magistra Participações como fundamento único do auto de infração [por essa razão] o lançamento não pode subsistir".

Portanto, as conclusões sobre a matéria ora recorrida nos acórdãos examinados revelam-se discordantes, restando plenamente configurada a divergência jurisprudencial pela PGFN.

2) Nulidade do Lançamento - "Contradição ao disposto no art. 142, do CTN e nos art. 11 e 59, do Decreto 70.235/72"

A PFN argui em síntese que "a jurisprudência do CARF é farta em decisões que anulam o auto de infração por vício de forma, em razão da falta de preenchimento de alguns dos requisitos estipulados no art. 10 do Decreto nº 70.235/72 e/ou art. 142 do CTN."

Para fins de análise, tem cabimento transcrever excertos dos acórdãos apresentados como paradigmas:

Acórdão 3201-00.249, de 10.07.2009:

[...]

Acórdão 301-31.801, de 18.05.2005:

[...]

Examinando os acórdãos paradigmas verifica-se que trazem o entendimento de que "o descumprimento de requisitos essenciais do lançamento como omissão dos fundamentos pelos quais estão sendo exigidos os tributos e aplicadas as multas e acréscimos legais, além da falta da prévia intimação estabelecida na legislação específica, tudo em contradição ao disposto no art. 142, do CTN e nos art. 11 e 59, do Decreto 70.235/72, autorizam a declaração de nulidade desse lançamento por vício formal."

Consta no voto condutor do acórdão recorrido:

[...]

O acórdão recorrido, por seu turno, vem considerar que "os elementos reunidos pela Fiscalização são insuficientes para respaldar a inexistência de fato da Magistra Participações como fundamento único do auto de infração [por essa razão] o lançamento não pode subsistir".

Portanto, as conclusões sobre a matéria ora recorrida nos acórdãos examinados revelam-se discordantes, restando plenamente configurada a divergência jurisprudencial pela PGFN.

Conclusão

Do exame dos requisitos de admissibilidade estabelecidos nos arts. 67 e 68 do Anexo II do RICARF, verifica-se que o recurso especial deve ser admitido, haja vista que restou demonstrada a divergência jurisprudencial em relação às seguintes matérias:

1) Nulidade do Lançamento - Vício Formal; e

2) Nulidade do Lançamento - "Contradição ao disposto no art. 142, do CTN e nos art. 11 e 59, do Decreto 70.235/72".

Em assim sucedendo, proponho que seja dado seguimento ao recurso especial interposto.

Em 08/06/2016, a contribuinte foi intimada do despacho que deu seguimento ao recurso especial da PGFN, e em 22/06/2016, tempestivamente, ela apresentou as contrarrazões ao recurso, com os argumentos descritos a seguir:

DO NÃO CONHECIMENTO DO RECURSO ESPECIAL

- é entendimento assente por essa E. Câmara Superior de Recursos Fiscais o de que não deve ser admitido recurso especial cuja potencial divergência jurisprudencial não esteja adequadamente apresentada pela parte recorrente por meio do cotejo analítico dos acórdãos (recorrido e paradigma) ou, quando formalmente apresentada, essa divergência não esteja demonstrada no recurso. Veja-se, nesse sentido, a iterativa jurisprudência desta CSRF, verbis: [...];

- no caso, o recurso especial interposto pela Fazenda Nacional não atende aos requisitos regimentais acima referidos, em clara violação ao pressuposto processual previsto no art. 67, §8º do RICSRF, seja pela ausência de demonstração analítica da divergência entre o acórdão recorrido e os acórdãos paradigmas, seja pela falta de similitude fática entre os arestos

que permitam a configuração de dissídio jurisprudencial passível de ser solucionado por esse E. Colegiado;

DA FALTA DE COTEJO DOS ACÓRDÃOS CONFRONTADOS E DA DEMONSTRAÇÃO DA SIMILITUDE FÁTICA E DA DIVERGÊNCIA JURÍDICA

- a “demonstração analítica” da divergência desdobra-se em dois aspectos, quais sejam: (a) a demonstração da similitude fática entre os casos confrontados e (b) a demonstração da divergência na solução jurídica dada a ambos. Estes dois pressupostos devem ser comprovados e demonstrados de modo analítico, ou seja, mediante o cotejo específico dos aspectos fáticos e jurídicos relevantes para comprovação da divergência alegada;

- o recurso especial interposto pela Fazenda Nacional não atende a esse pressuposto formal;

- nada obstante a indicação do Acórdão nº 9303.01961, proferido pela 3^a Turma da CSRF (doc.02), e do Acórdão nº 3201-001.102, proferido pela 1^a Turma Ordinária, da 2^a Câmara da Terceira Seção do CARF (doc.03), como arestos paradigmas, o recurso especial não cumpre o requisito formal de descrever as respectivas situações de fato (identificando sua identidade) e de indicar os pontos nos paradigmas que divirjam de pontos específicos no acórdão recorrido;

- a singeleza do recurso especial da Fazenda Nacional é prova inequívoca de que não há (na insurgência) a demonstração/comprovação da similitude fática entre os acórdãos confrontados. Não há no recurso sequer a indicação e, menos ainda, o cotejo dos aspectos fáticos relevantes dos arestos paradigmas e sua respectiva identidade com os (aspectos fáticos) do Acórdão (recorrido). Limita-se a Recorrente à mera transcrição de trechos desconexos dos acórdãos paradigmas, não apontando semelhança (muito menos de forma analítica) que ensejaria a pretensa divergência jurisprudencial;

- do mesmo modo, não há no recurso especial a demonstração e o cotejo dos pontos nos quais teria havido divergência quanto à solução jurídica dada a fatos similares pelos acórdãos confrontados. O recurso se limitou à mera citação da ementa dos acórdãos paradigmas, sem adentrar na análise de seus fundamentos em face daqueles discutidos no acórdão recorrido;

- tais circunstâncias, por si só, são suficientes para negar conhecimento ao recurso especial interposto, em face do não atendimento do pressuposto de “demonstração analítica” da divergência;

DA INEXISTÊNCIA DE SIMILITUDE FÁTICA ENTRE OS ACÓRDÃOS CONFRONTADOS

- além da falta de cotejo analítico entre os acórdãos confrontados, o recurso especial da Fazenda Nacional também não merece ser conhecido por ausência de similitude fática entre tais acórdãos;

- o Acórdão nº 9303.019611, da 3^a Turma, da CSRF, versa sobre auto de infração lavrado eletronicamente para a cobrança de COFINS que não havia sido recolhido em decorrência de ação judicial informada em DCTF, cuja existência não havia sido comprovada. A posterior comprovação da existência da ação judicial no curso daquele processo

administrativo deu causa ao cancelamento do lançamento por vício formal. Trata este acórdão paradigma de simples erro de fato, conceituado pelo art. 966, §1º do CPC, como a admissão de fato inexistente ou consideração como inexistente de fato efetivamente ocorrido;

- essa acusação (de planejamento tributário ilícito ou abusivo) não tem relação com a existência ou não de fatos, os quais, como se disse, são incontroversos, mas evidentemente com a qualificação jurídica destes, com a possibilidade ou não dos fatos existentes surtirem os efeitos de direito que lhe são próprios. O lançamento fiscal, ao sustentar que a MAGISTRA “não passava de empresa de papel”, não está a negar a sua existência no plano dos fatos, mas tão somente a desconsiderar seus efeitos jurídicos para fins fiscais;

- o reconhecimento pelo acórdão recorrido da legitimidade da operação realizada pela Recorrida não significou a admissão de fato tido por inexistente pela autoridade fiscal ou ainda a consideração como inexistente de fato por ela afirmado, mas sim o reconhecimento de que referida operação ocorreu dentro dos limites e parâmetros legais existentes e em consonância com os princípios jurídicos aplicáveis (qualificação jurídica dos fatos). Nada disso pode ser considerado como “erro de fato” apto a induzir ao reconhecimento de similaridade entre o acórdão recorrido e o Acórdão nº 9303.01961, da 3ª Turma, da CSRF;

- com relação ao Acórdão nº 3201-001.102, da 1ª Turma Ordinária, da 2ª Câmara do Conselho de Contribuintes, este, da mesma forma, não se presta ao confronto com o acórdão recorrido por ausência de similitude fática;

- trata referido acórdão de auto de infração lavrado eletronicamente em decorrência de compensação declarada em DCTF relativa a créditos de PIS recolhidos com base nos Decretos-Lei nº 2.445/88 e 2.449/88, cuja ação judicial de suporte não era relativa ao CNPJ do contribuinte, impedindo assim a compensação pretendida;

- no curso do processo administrativo restou comprovado que a ação judicial referida na DCTF era de titularidade de outra empresa incorporada pelo contribuinte autuado, ensejando, assim, o cancelamento da autuação fiscal;

- este acórdão, assim como o outro acórdão paradigma, versa sobre erro de fato, decorrente da consideração como inexistente de fato efetivamente ocorrido, qual seja: a existência de ação judicial proposta por empresa incorporada pelo contribuinte autuado. Este fato, inexistente aos olhos da autoridade fiscal autuante, foi posteriormente reconhecido e a causa determinante do cancelamento da exigência fiscal;

- assim, pelas mesmas razões já expostas em relação ao Acórdão nº 9303.01961, não há similitude fática entre o acórdão recorrido e o Acórdão nº 3201-001.102 apta a ensejar o conhecimento do presente recurso especial;

- em suma, a par (a) da ausência de identidade entre as matérias tratadas em cada um dos lançamentos, e (b) da ausência de identidade entre a natureza dos lançamentos (pois os acórdãos paradigmas tratam de lançamentos eletrônicos, em que os fatos são presumidos por cruzamento de dados, enquanto que o Acórdão recorrido versa sobre procedimento de fiscalização específico, cujos fatos são incontroversos no processo), os arrestos em referência tratam de reconhecimento de “erros” de natureza distinta, erro de fato vs. erro de direito, o que impede seja atribuído a eles o mesmo resultado e/ou a mesma solução jurídica;

- essa a razão pela qual os arestos paradigmaram o cancelamento dos lançamentos por alegado “vício formal”, enquanto que o Acórdão paradigma procede ao cancelamento dos autos de infração por improcedência de seus aspectos materiais;

- uma vez evidenciada a ausência de similitude fática entre os acórdãos confrontados, resta inevitavelmente prejudicada a arguição de conflito jurisprudencial, impondo-se a negativa ao conhecimento do recurso especial ora interposto;

MÉRITO: INEXISTÊNCIA DE VÍCIO FORMAL NOS LANÇAMENTOS

- ainda que fossem superadas as preliminares acima aduzidas, o que se admite apenas para argumentar, o recurso especial não mereceria provimento em seu mérito, ante a manifesta inexistência de “vício formal” nos lançamentos cancelados;

- conforme já exposto no Capítulo “Dos Fatos” supra, a 2^a Turma da DRJ/CGE, por unanimidade de votos, julgou procedente a impugnação e cancelou integralmente o crédito tributário exigido. Por sua vez, o Acórdão recorrido ratificou integralmente tal decisão e, da mesma forma, reconheceu a improcedência do lançamento fiscal;

- em resposta aos embargos de declaração opostos pela Fazenda Nacional, a 1^a Turma Ordinária da 4^a Câmara da Primeira Seção de Julgamento atestou expressamente que o cancelamento dos autos de infração foi lastreado na improcedência da acusação fiscal e não em aspectos (formais) relacionados à formalização dos lançamentos;

- busca a Fazenda Nacional o reconhecimento por essa E. CSRF de que o cancelamento dos lançamentos decidido pelo Acórdão recorrido decorreu de mero “vício formal” dos autos de infração e não de sua improcedência;

- provavelmente, a PGFN realiza esse esforço para permitir à Fazenda Nacional a lavratura de novos lançamentos sobre os mesmos fatos e períodos e a futura rediscussão da questão já apreciada nas instâncias inferiores;

- no entanto, com a devida vênia, a Recorrida não entende sequer como tal circunstância seria possível, pois, ainda que fosse reconhecida, por absurdo, a natureza formal do vínculo dos lançamentos, não seria possível a lavratura de novo lançamento sobre os mesmos fatos, pois (a) não paira dúvida a respeito da existência, do montante e da higidez do ágio amortizado, posto que resultante do processo de desestatização da Recorrida; (b) não poderia ser renovada a discussão a respeito da natureza da MAGISTRA e sua função na operação societária, posto que objeto do contraditório desse processo e sobre o qual a própria PGFN não mais se insurgiu;

- em suma, ainda que reconhecida a existência de “vício formal”, qual seria este “vínculo”? Qual seria o vínculo formal que, se suprido, permitiria novo (e procedente) lançamento?

- o vínculo formal consiste em erro pertinente à formalização do ato de lançamento. Trata-se de equívoco relativo ao procedimento adotado ou ao momento de crivar no papel (transformar em linguagem escrita) a infração constatada. Assim, sempre que houver discrepância entre a intenção do sujeito competente e a forma como ele transpõe (essa intenção) ao auto de infração, ter-se-á um vínculo formal, tal como ocorre quando constatado um

erro na indicação do dispositivo legal infringido ou na indicação do sujeito passivo (quando toda a narrativa apontava em outro sentido);

- por outro lado, o vício material consiste no equívoco quanto ao conteúdo do ato administrativo (e não de sua forma), ou seja, quando houve erro quanto à própria caracterização do fato gerador e da classificação jurídica atribuída aos fatos que motivaram a realização do lançamento;

- a jurisprudência desta Corte é assente em classificar como vício material todo aquele que se refere ao próprio conteúdo do lançamento, senão se veja: [...];

- arrematando a distinção acima esmiuçada, mostra-se oportuno colacionar o Acórdão nº 2302-003.442, no qual a 2^a Turma Ordinária da 3^a Câmara da 2^a Seção firmou a diferença entre vício formal e vício material, *verbis*:

“VÍCIO MATERIAL E FORMAL. DISTINÇÃO. Quando se relacione à (i) exteriorização do lançamento, o vício formal é corrigido como o mero refazimento deste, mediante a correção da forma utilizada exteriorização. Todavia, pode ocorrer do vício se relacionar à (ii) formalização da fundamentação (motivação) de fato e de direito, desde que esta não necessite ser alterada substancialmente, apenas aclarada ou depurada. Isso ocorre somente quando a fundamentação (motivação) preexiste, mas não foi devidamente formalizada, ou seja, vertida em linguagem adequada nos autos. Uma terceira situação de vício formal, ocorre pela não observação do (iii) iter procedural.

No vício material, há (i) modificação das razões de fato e de direito (motivação) do lançamento ou mesmo (ii) posterior elaboração ou descobrimento pela autoridade fiscal da fundamentação (motivação). Portanto, para que seja suprido, há necessidade de mudança de compreensão, de entendimento ou até mesmo a criação de um novo fundamento para o lançamento anteriormente efetuado, não se restringindo a um mero reforço argumentativo ou a transformação em linguagem adequada daquelas razões de fato e de direito (motivação) que haviam dado ensejo ao lançamento.

DECADÊNCIA. VÍCIO FORMAL.

O reconhecimento de vício meramente formal enseja o deslocamento da regra de contagem do prazo decadencial para a previsão do artigo 173, II, do Código Tributário Nacional.

Recurso Voluntário Negado”.

- é até intuitivo que o caso não versa sobre falha na formalização de autuação, mas sim a comprovação de que o próprio conteúdo que motivou a autuação é inexistente (falso). Não há “falha na motivação do lançamento”, ou seja, uma falha na demonstração, formal e por escrito, da presença dos pressupostos autorizadores da prática do ato administrativo;

- com a devida vênia, a motivação dos lançamentos é clara, objetiva e completa, embora o motivo dos autos de infração seja improcedente. Tanto a DRJ quanto o CARF procederam a uma nova - (e distinta) - análise jurídica sobre a qualificação dos

(incontroversos) fatos procedida pela Fiscalização no TVF. Os órgãos julgadores referidos reconheceram a improcedência dos lançamentos por seu mérito, jamais por vício formal;

- a simples leitura dos fundamentos afirmados pelo Acórdão recorrido evidenciam que este, em momento algum, tratou de falhas formais na descrição da acusação fiscal ou na indicação dos pressupostos dos lançamentos. Pelo contrário, os fundamentos do Acórdão recorrido desceram ao âmago do mérito da questão, confirmando a legitimidade e legalidade dos atos praticados pela Recorrida mediante nova qualificação jurídica desses mesmos atos e fatos, sem questionamentos quanto à forma do lançamento fiscal. Veja-se, nesse sentido, trecho do Acórdão recorrido, *verbis*: [...];

- não há como se admitir, como requer a Fazenda Nacional em seu recurso especial, que houve mera “falha na descrição dos fatos imputados ao contribuinte”. A operação societária narrada pela Fiscalização foi exatamente aquela que ocorreu na realidade fática. Contudo, diante de nova qualificação jurídica dos fatos trazidos pela Fiscalização, tanto a DRJ quanto o CARF constataram que referida operação é legítima, realizada por empresa que não poderia ser classificada juridicamente como “mera empresa veículo”, na forma pretendida pela Fiscalização;

- neste sentido, verificando que o cancelamento dos autos de infração ocorreu ante a comprovação de falsidade/improcedência do cerne da acusação fiscal (conteúdo central do lançamento), ao julgar os embargos de declaração opostos pela PGFN nestes autos, o Colegiado *a quo* não hesitou em asseverar que o caso versa sobre nítido “vício material”, senão se veja: [...];

- restando comprovado que o cancelamento dos autos de infração se deu por inequívoca comprovação de falsidade da acusação fiscal, decorrente de análise (qualificação) jurídica, pelos órgãos julgadores, dos fatos incontroversos trazidos à colação pela Fiscalização, não há como se admitir que o cancelamento da autuação por improcedência seja revertido em mera anulação por vício formal;

- entender-se em sentido contrário, com a devida vênia, seria admitir que toda e qualquer improcedência do ato de lançamento poderia (ou deveria) ser reduzida à presença de um vício formal relacionado à “motivação” do ato administrativo;

DO PEDIDO

- em face de todo o exposto, a Recorrida pede dignem-se V. Sas. de negar seguimento ao recurso especial interposto pela Fazenda Nacional, ante o não atendimento dos respectivos pressupostos de admissibilidade;

- superadas as preliminares aduzidas neste instrumento, o que ora se admite apenas para fins de argumentação, a Recorrida pede dignem-se V. Sas. de negar provimento ao recurso especial pelas razões acima expostas, mantendo-se o cancelamento dos autos de infração nos moldes do Acórdão recorrido.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rafael Vidal de Araujo, Relator.

O presente processo tem por objeto lançamento para constituição de crédito tributário a título de IRPJ e CSLL, no montante de R\$ 44.482.779,98, compreendendo ambos os tributos, acrescidos de juros de mora e de multa vinculada e multa isolada.

De acordo com a Fiscalização, nos anos-calendário de 2007 a 2010, a contribuinte realizou exclusões indevidas na apuração do lucro tributável, relativamente à amortização de ágio.

A Fiscalização apontou a existência de planejamento tributário ilícito, baseado em pessoa jurídica fictícia, qualificada no referido termo como "mera empresa de papel", constituída com o único propósito de possibilitar a transferência de ágio para a impugnante. Em resumo, a infração consistiu na amortização de ágio, que teria gerado redução indevida do lucro tributável.

A decisão de primeira instância administrativa cancelou o lançamento, e, em razão dos valores exonerados, houve recurso de ofício.

A decisão de segunda instância administrativa, composta pelos Acórdãos nºs 1401-001.166 e 1401-001.447, negou provimento ao recurso de ofício, mantendo o cancelamento das exigências fiscais, e ainda concluiu que o lançamento estava "eivado de vício material, não se aplicando a regra especial de contagem do prazo decadencial do art. 173, II, do CTN."

Por meio do recurso especial que está sendo examinado nesse momento, a PGFN suscitou divergência de interpretação da legislação tributária quanto à identificação da espécie do vício que ensejou o cancelamento do lançamento contido nos presentes autos.

A PGFN procura demonstrar que o vício apontado pela decisão recorrida deveria ter acarretado a anulação formal do auto de infração, e não o seu cancelamento por vício material.

Em sede de contrarrazões, a contribuinte apresenta preliminar de não conhecimento do recurso especial. Em resumo, ela alega a ausência de demonstração analítica da divergência entre o acórdão recorrido e os acórdãos paradigmas, e também a falta de similitude fática entre os arrestos que permitiriam a configuração do dissídio jurisprudencial.

Revisitando o despacho de exame de admissibilidade, constato que o recurso especial da PGFN não trouxe duas divergências, conforme lá ficou registrado: 1) Nulidade do Lançamento por Vício Formal; e 2) Nulidade do Lançamento por "Contradição ao disposto no art. 142, do CTN e nos art. 11 e 59, do Decreto 70.235/72".

O que a PGFN procurou demonstrar, seja em relação à admissibilidade do recurso, seja em relação ao seu mérito, é que o lançamento tributário deve ser "anulado por

vício formal quando não se obedece às formalidades necessárias ou indispensáveis à existência do ato, isto é, às disposições de ordem legal para a sua feitura".

É justamente por não observar os dispositivos legais mencionados no recurso, que o lançamento padeceria de vício formal, e não de vício material (como entendeu o acórdão recorrido).

A divergência, portanto, é uma só, e diz respeito à identificação da espécie do vício que ensejou o cancelamento do lançamento.

A indicação dos acórdãos que foram tidos como paradigmas de uma suposta segunda divergência, simplesmente teve o condão de reforçar a argumentação que já vinha sendo apresentada pela recorrente, no sentido de que o desatendimento dos referidos dispositivos legais deveria levar ao reconhecimento de um vício de natureza formal, e não material.

Feito esse esclarecimento inicial, já manifesto o meu entendimento de que a preliminar de não conhecimento é improcedente.

A PGFN demonstrou expressamente a similitude fática entre os casos confrontados e também a divergência na solução jurídica dada a ambos.

Tanto o acórdão recorrido quanto os paradigmas trataram de situação em que houve afastamento da motivação apresentada para o lançamento. E diante de vício semelhante (falha na motivação do lançamento), os acórdão recorrido e os paradigmas chegaram a soluções divergentes. Enquanto um cancelou o auto de infração (por entender que estava diante de um vício material), os outros anularam o lançamento por vício de forma.

A argumentação de que o acórdão recorrido está tratando de erro de direito, e que os paradigmas trataram de erro de fato, não compromete a admissibilidade do recurso especial.

Primeiro, porque não é tão nítido que o problema enfrentado pelo acórdão recorrido é apenas de erro de direito. Tanto é assim, que essa decisão coleta várias informações para refutar a afirmação da Fiscalização de que a empresa Magistra Participações era uma pessoa jurídica sem existência real, ou seja, uma empresa "de papel", de existência fictícia.

Mas mesmo que o acórdão recorrido estivesse tratando de um problema específico de erro de direito, e que o problema enfrentado pelos paradigmas fosse um típico erro de fato, o que nem sempre é fácil distinguir, ainda assim a divergência estaria caracterizada.

Isto porque, o que está em pauta aqui é se o afastamento da motivação do lançamento configura vício formal ou material, independentemente de o mérito dessa decisão envolver questões de fato ou de direito.

É esse o contexto da divergência que deve ser examinada nestes autos.

Passo, portanto, a conhecer do recurso.

Para o Direito Tributário, essa questão de compreender e identificar se o vício é formal ou material tem grande relevância, porque o Código Tributário Nacional - CTN, nos casos de vício formal, prolonga o prazo de decadência para constituição de crédito tributário, nos termos de seu art. 173, II:

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.

Os prazos de decadência têm a função de trazer segurança e estabilidade para as relações jurídicas, e é razoável admitir que o prolongamento desse prazo em favor do Fisco, em razão de erro por ele mesmo cometido, deve abranger vícios de menor gravidade.

Com efeito, o sentido do CTN não é prolongar a decadência para todo o tipo de crédito tributário, mas apenas para aqueles que tenha sido anulados por ocorrência de "vício formal" em sua constituição.

Nem sempre é tarefa fácil distinguir o vício formal do vício material, dadas as inúmeras circunstâncias e combinações em que eles podem se apresentar.

O problema é que os requisitos de forma não são um fim em si mesmo. Eles existem para resguardar direitos (p/ ex., o direito ao contraditório e à ampla defesa). É a chamada instrumentalidade das formas, e isso às vezes cria linhas muito tênues de divisa entre o aspecto formal e o aspecto substancial das relações jurídicas.

É esse o contexto quando se afirma que não há nulidade sem prejuízo da parte. Nesse sentido, vale trazer à baila as palavras de Leandro Paulsen:

Não há requisitos de forma que impliquem nulidade de modo automático e objetivo. A nulidade não decorre propriamente do descumprimento do requisito formal, mas dos seus efeitos comprometedores do direito de defesa assegurado constitucionalmente ao contribuinte já por força do art. 5º, LV, da Constituição Federal. Isso porque as formalidades se justificam como garantidoras da defesa do contribuinte; não são um fim, em si mesmas, mas um instrumento para assegurar o exercício da ampla defesa. Alegada eventual irregularidade, cabe, à autoridade administrativa ou judicial verificar, pois, se tal implicou efetivo prejuízo à defesa do contribuinte. Daí falar-se do princípio da informalidade do processo administrativo. (PAULSEN, Leandro. Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 13ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011.)

A Lei nº 4.717/1965 (Lei da Ação Popular), ao tratar da anulação de atos lesivos ao patrimônio público, permite, em seu art. 2º, uma análise comparativa entre os diferentes elementos que compõe o ato administrativo (competência, forma, objeto, motivo e finalidade):

"Art. 2º São nulos os atos lesivos ao patrimônio das entidades mencionadas no artigo anterior, nos casos de:

- a) incompetência;
- b) vício de forma;**
- c) ilegalidade do objeto;
- d) inexistência dos motivos;
- e) desvio de finalidade.

Parágrafo único. Para a conceituação dos casos de nulidade observar-se-ão as seguintes normas:

- a) a incompetência fica caracterizada quando o ato não se incluir nas atribuições legais do agente que o praticou;
- b) o vício de forma consiste na omissão ou na observância incompleta ou irregular de formalidades indispensáveis à existência ou seriedade do ato;**
- c) a ilegalidade do objeto ocorre quando o resultado do ato importa em violação de lei, regulamento ou outro ato normativo;
- d) a inexistência dos motivos se verifica quando a matéria de fato ou de direito, em que se fundamenta o ato, é materialmente inexistente ou juridicamente inadequada ao resultado obtido;
- e) o desvio de finalidade se verifica quando o agente pratica o ato visando a fim diverso daquele previsto, explícita ou implicitamente, na regra de competência.” (grifos acrescidos)

Pela enumeração dos elementos que compõe o ato administrativo, já se pode visualizar o que se distingue da forma, ou seja, o que não deve ser confundido com a aspecto formal do ato (a competência, o objeto, o motivo e a finalidade).

No contexto do ato administrativo de lançamento, vício formal é, via de regra, aquele verificado de plano, no próprio instrumento de formalização do crédito, e que não está relacionado à realidade jurídica representada (declarada) por meio deste ato.

O vício formal normalmente não diz respeito aos elementos constitutivos da obrigação tributária, ou seja, à verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação, à determinação da matéria tributável, ao cálculo do montante do tributo devido e à identificação do sujeito passivo, porque aí está a própria essência da relação jurídico-tributária.

O vício formal a que se refere o artigo 173, II, do CTN abrange, por exemplo, a ausência de indicação de local, data e hora da lavratura do lançamento, a falta de assinatura do autuante, ou a falta da indicação de seu cargo ou função, ou ainda de seu número de matrícula, todos eles configurando elementos formais para a lavratura de auto de infração, conforme art. 10 do Decreto nº 70.235/1972, mas que não se confundem com a essência/conteúdo da relação jurídico-tributária, apresentada como resultado das atividades inerentes ao lançamento (verificação da ocorrência do fato gerador, determinação da matéria tributável, cálculo do montante do tributo devido, etc. - CTN, art. 142).

Aliás, um erro nos elementos que identificam a essência/conteúdo da relação jurídico-tributária até pode ser considerado como um vício formal desde que, por exemplo, ele

se apresente como resultado de uma evidente discrepância entre o que se pensou e o que se exteriorizou pela escrita (as inexatidões materiais devidas a lapso manifesto e os erros de escrita ou de cálculo), quando todo o contexto do que está sendo dito aponta num determinado sentido, e um ponto específico, desconexo do conjunto das ideias, aponta em outro, ou dá uma informação simplesmente fora de contexto, etc.

Mas mesmo diante desse tipo de situação, vale novamente lembrar que não há nulidade sem prejuízo da parte.

Penso que a verificação da possibilidade de refazimento (repetição) do ato de lançamento, com o mesmo conteúdo, para fins de apenas sanear o vício detectado, é um referencial bastante útil para se examinar a espécie do vício.

Se houver possibilidade de o lançamento ser repetido, com o mesmo conteúdo concreto (mesmos elementos constitutivos da obrigação tributária), sem incorrer na mesma invalidade, o vício é formal. Isso é um sinal de que o problema está nos aspectos extrínsecos e não no núcleo da relação jurídico-tributária.

Há uma decisão da Câmara Superior de Recursos Fiscais, o Acórdão nº 9101-00.955, que explicita bem esse aspecto:

Acórdão nº 9101-00.955

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2000

NULIDADE DO LANÇAMENTO. VÍCIO MATERIAL. 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, por serem elementos fundamentais, intrínsecos, do lançamento, sem cuja delimitação precisa não se pode admitir a existência da obrigação tributária em concreto, antecedem e são preparatórios à formalização do crédito tributário, a qual se dá no momento seguinte, mediante a lavratura do auto de infração, seguida da notificação ao sujeito passivo, quando, ai 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.

[...]

Voto

[...]

Como visto, há um ponto comum em todos os mestres citados: o lançamento substitutivo só tem lugar se a obrigação tributária já estiver perfeitamente definida no lançamento primitivo. Neste plano, haveria uma espécie de proteção ao crédito público já formalizado, mas contaminado por um vício de forma que o torna inexistível.... Bem sopesada, percebe-se

que a regra especial do artigo 173, II, do CTN, impede que a forma prevaleça sobre o fundo. [...]

[...]

4.0 VÍCIO FORMAL NÃO ADMITE INVESTIGAÇÕES ADICIONAIS

Neste contexto, é lícito concluir que as investigações intentadas no sentido de determinar, aferir, precisar o fato que se pretendeu tributar anteriormente, revelam-se incompatíveis com os estreitos limites dos procedimentos reservados ao saneamento do víncio formal. Com efeito, sob o pretexto de corrigir o víncio formal detectado, não pode o 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 víncio apurado não seria apenas de forma, mas, sim, de estrutura ou da essência do ato praticado.

Deveras, como visto anteriormente, a adoção da regra especial de decadência prevista no artigo 173, II, do CTN, no plano do víncio formal, que autoriza um segundo lançamento sobre o mesmo fato, exige que a obrigação tributária tenha sido plenamente definida no primeiro lançamento. Vale dizer, para usar as palavras já transcritas do Mestre Ives Gandra Martins, o segundo lançamento visa "preservar um direito já previamente qualificado, mas inexequível pelo víncio formal detectado".

Ora, se o direito já estava previamente qualificado, o segundo lançamento, suprida a formalidade antes não observada, deve basear-se nos mesmos elementos probatórios colhidos por ocasião do primeiro lançamento.

[...]

O que a referida decisão esclarece é que se houver inovação na parte substancial do lançamento (seja através de um lançamento complementar, seja através do resultado de uma diligência), não há como sustentar que a nulidade então existente decorria de víncio formal.

Nesse passo, vale transcrever os fundamentos utilizados pelo Acórdão nº 1401-001.166 para manter o cancelamento da autuação fiscal:

Voto

Conselheiro Fernando Luiz Gomes de Mattos

O recurso atende aos requisitos legais, razão pela qual deve ser conhecido.

Conforme relatado, o fundamento da autuação foi a alegada inexistência de fato da pessoa jurídica Magistra Participações S.A..

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal (fls. 2593 a 2606), a Magistra Participações S.A. seria uma empresa de papel, de existência meramente formal, cujo único objetivo teria sido a de servir de veículo para transportar ágio para a contribuinte, para que esta última pudesse deduzi-lo do lucro tributável.

O colegiado recorrido, contudo, por decisão unânime, considerou que o lançamento fundava-se neste único fundamento, o qual, examinado em conjunto com os demais elementos constantes dos autos, não se mostrava consistente para sustentar a conclusão a que chegaram as autoridades autuantes.

Para embasar seu entendimento, assim se pronunciou o voto condutor da decisão de piso, fls. 3693 e seguintes:

Outros casos envolvendo planejamento tributário, mediante reorganização societária, já passaram por esta Turma de Julgamento. E, em quase todos, o lançamento foi mantido na totalidade. Em geral, a ineficácia dos atos perpetrados pelos contribuintes decorria de simulação do negócio jurídico ou da inexistência do ágio. Eram situações que muitas vezes envolviam empresas do mesmo grupo econômico, que fixavam, de forma unilateral e às margens das condições de mercado, o preço pelo qual uma empresa seria vendida à outra. Em outras situações, os órgãos de direção das sociedades eram compostos pelas mesmas pessoas, o que também possibilitava a fixação arbitrária do preço da operação, ensejando o aparecimento de ágios fictícios, porquanto imunes aos fatores que atuam na formação do preço de mercado.

[...]

Em determinadas situações, o ágio foi descaracterizado pela falta de propósito negocial, que normalmente se evidenciava quando as operações (aquisição/incorporação/cisão/fusão) se processavam em lapso de tempo muito curto, deixando entrever que as operações se ajustavam numa estratégia traçada para atingir uma finalidade de natureza estritamente fiscal.

[...]

O caso em exame, entretanto, não se encaixa em nenhuma das situações acima descritas. Em primeiro lugar, a aquisição da Enersul se deu, no contexto do processo de desestatização do setor elétrico, em leilão público realizado em bolsa de valores. Essa circunstância, por si, afasta a ilação de falsidade do ágio.

Não há ligação entre as empresas envolvidas no negócio. As ações são oferecidas em leilão público, aberto a todos que, atendendo as condições do edital, se disponham a participar da disputa. O preço, por sua vez, é o maior lance oferecido, observado o mínimo estabelecido no mesmo edital.

Portanto, não se trata de negócio jurídico simulado, nem há prova de que o ágio seja falso ou de que o preço fora fixado de forma arbitrária e alheia aos fatores que interferem no mercado. A Fiscalização, aliás, em nenhum momento, fez qualquer afirmação nesse sentido.

A par desse fato, não se poderia afirmar a existência de operações desprovidas de propósito negocial, normalmente caracterizado pelo curto intervalo entre aquisição e incorporação. É que a aquisição da Enersul pela Magistra Participações se deu em 1997 e a incorporação desta pela controlada só veio a se consumar em 2005, ou seja, oito

anos depois. A distância entre essas duas operações enfraquece a tese de que ambas integrem uma engenharia societária preordenada exclusivamente a reduzir o IRPJ e a CSLL.

[...]

Oito anos parece um tempo muito grande para sustentar a tese de que Magistra Participações foi criada com o propósito exclusivo de evasão fiscal.

O auto de infração, como se disse, está alicerçado em fundamento único: a pessoa jurídica Magistra Participações seria uma empresa de papel, de existência apenas formal.

[...]

A par de tudo quanto se disse, o que torna mais frágil o argumento de que Magistra Participações é uma pessoa jurídica sem existência real é o fato de a Receita Federal ter lavrado contra ela quatro autos de infração, buscando exigir respectivamente IRPJ, CSLL, PIS e Cofins (18471.001222/2004-09; 18471.001224/2004-90; 18471.001225/2004-34; 18471.001226/2004-89).

Ora, se a empresa é “de papel”, de existência fictícia, jamais poderia figurar em uma relação de natureza obrigacional, seja como credora ou como devedora. O lançamento, portanto, não poderia se dirigido contra pessoa inexistente, mas, sim, contra quem dela se utilizasse como meio de fraudar a arrecadação tributária.

A propósito, pesquisando o comprot, sistema de controle de processos, verifica-se a existência de inúmeros processos referentes à declaração de compensação.

Nesse ponto, esbarra-se numa questão de ordem lógica intransponível, sintetizada na seguinte fórmula: ou a empresa existe ou não existe. Não há terceira hipótese (princípio do terceiro excluído).

Os elementos reunidos pela Fiscalização são insuficientes para respaldar a inexistência de fato da Magistra Participações como fundamento único do auto de infração.

Ademais, a própria Receita Federal, em outro momento, considerou que a referida pessoa jurídica existia e, assim, estava apta a figurar no polo passivo da relação tributária.

Por todas essas razões, sem embargo do tirocínio, da dedicação e do zelo dos fiscais autuantes no exercício de suas funções, o lançamento não pode subsistir.

Considero bastante fortes e contundentes os elementos fáticos e jurídicos que sustentam a decisão recorrida. Com base nestes mesmos elementos, também partilho da convicção de que a pessoa jurídica Magistra Participações não pode ser considerada uma simples empresa de papel, conforme sustentado pelas autoridades autuantes.

À guisa de conclusão, apresento uma breve síntese dos aspectos que sustentam a minha convicção de que o presente recurso de ofício não merece provimento:

1 - A aquisição da Enersul se deu, no contexto do processo de desestatização do setor elétrico, em leilão público realizado em bolsa de valores. Tal circunstância, por si só, afasta a ilação de falsidade na constituição do ágio.

2 - Não havia nenhuma ligação entre as empresas envolvidas no negócio jurídico que envolveu a aquisição da Enersul. As ações da Enersul foram oferecidas em leilão público, aberto a todos que, atendendo as condições do edital, se dispusessem a participar da disputa. O preço, por sua vez, foi o maior lance oferecido, observado o mínimo estabelecido no mesmo edital. Assim sendo, resulta afastada a hipótese de negócio jurídico simulado, bem como afastada qualquer suspeita de falsidade do ágio ou de que o preço de aquisição tenha sido fixado de forma arbitrária e/ou sem respeitar as condições de mercado.

3 - A aquisição da Enersul pela Magistra Participações ocorreu em 1997 e a incorporação desta última pela controlada só veio a se consumar em 2005, ou seja, oito anos depois. O grande lapso de tempo decorrido entre essas duas operações enfraquece a tese de que se tratava de uma “engenharia societária” preordenada exclusivamente para reduzir a incidência tributária referente ao IRPJ e à CSLL.

4 - Não é razoável a alegação do fisco no sentido de que a Magistra Participações fosse uma pessoa jurídica sem existência real. Afinal, a Receita Federal lavrou quatro autos de infração contra a citada pessoa jurídica, referentes ao IRPJ, CSLL, PIS e Cofins (PAs nº 18471.001222/2004-09; nº 18471.001224/2004-90; nº 18471.001225/2004-34 e nº 18471.001226/2004-89).

Conclusão

Diante do exposto, voto no sentido de negar provimento ao presente recurso de ofício.

E também vale transcrever os fundamentos do Acórdão nº 1401-001.447, que, ao rejeitar os embargos de declaração apresentados pela PGFN contra a decisão acima transcrita, considerou que o lançamento padecia de vício material, e não de vício formal:

[...]

Não obstante os respeitáveis precedentes transcritos pela embargante, considero que no caso presente o que se constatou foi um erro na subsunção do fato ao critério pessoal da regra-matriz de incidência, o que configura vício material.

Para maior clareza, cumpre destacar que vício formal é aquele que se situa no elemento **forma** do ato administrativo, enquanto o vício material situa-se no elemento **objeto**.

O vício formal é aquele que ocorre no instrumento de lançamento (ato-fato administrativo). É quando o produto do lançamento está corretamente enquadrado na regra-matriz de incidência, existindo meramente um erro

formal no instrumento de lançamento (auto de infração ou notificação de lançamento).

Por outro lado, erro material é aquele erro intra-normativo, ou seja, "um desajuste interno na estrutura do enunciado, por insuficiência de dados lingüísticos informativos ou pelo uso indevido de construções de linguagem que fazem às vezes de prova", nos exatos dizeres do festejado professor Paulo de Barros Carvalho (in Curso de Direito Tributário. 22ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 485).

No caso concreto, indiscutivelmente houve um desajuste dentro do ato normativo concreto (lançamento ou auto de infração), ou seja, entre o que consta dele e os fatos ocorridos no mundo fenomênico.

Para ilustrar o erro identificado no caso concreto, mais uma vez lanço mão do magistério de Paulo de Barros Carvalho:

[...]

E estamos diante de um lançamento eivado de **vício material**, não se aplicando a regra especial de contagem do prazo decadencial do art. 173, II, do CTN.

Conclusão

Diante do exposto, voto no sentido de rejeitar os presentes embargos.

Está bem claro que a decisão recorrida cancelou o lançamento pelo julgamento de seu mérito.

Ela mencionou vários tipos de reorganização societária em que os lançamentos foram mantidos, para então concluir que o caso em exame não se encaixava em nenhuma das situações descritas, e apontou os aspectos que distinguiam esse caso dos demais.

Além disso, destacou que "o fundamento da autuação foi a alegada inexistência de fato da pessoa jurídica Magistra Participações S.A."; que de acordo com a Fiscalização, essa pessoa jurídica seria uma "empresa de papel"; para, então, colacionar evidências (fatos probatórios) que refutavam totalmente esse fundamento.

O que se vê é que a motivação do lançamento não subsistiu, que seu fundamento foi afastado claramente num julgamento de mérito.

O que se vê também é que o saneamento do vício apontado pela decisão recorrida, caso isso fosse possível (possibilidade lógica, e não jurídica), demandaria uma completa inovação nos fundamentos do lançamento (seria possível descrever outros fatos, ou dar outra conotação para os mesmos fatos já apreciados?).

A contribuinte, em suas contrarrazões, faz uma indagação que bem explicita a questão acima: "em suma, ainda que reconhecida a existência de "vício formal", qual seria este "vício"? Qual seria o vício formal que, se suprido, permitiria novo (e procedente) lançamento?".

Não há dúvida de que o problema apontado pela decisão recorrida está situado na própria essência da relação jurídico-tributária, na ocorrência do fato gerador do IRPJ

e da CSLL, mais especificamente na possibilidade de amortização de ágio apurado em operação societária que teve o seu conteúdo analisado pelas decisões de primeira e segunda instâncias administrativas.

Por tudo o que se disse, não há como entender que o lançamento foi cancelado por vício de natureza formal.

Desse modo, voto no sentido de NEGAR provimento ao recurso especial da PGFN.

(assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araujo