



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

Processo n° 10280.005071/2001-42
Recurso n° Especial do Procurador
Acórdão n° 9101-002.146 – 1ª Turma
Sessão de 07 de dezembro de 2015
Matéria Nulidade de lançamento.
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado AGROPECUARIA RIO BRANCO LTDA.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 1996, 1997, 1998, 1999, 2000

NULIDADE DE LANÇAMENTO. VÍCIO MATERIAL. VÍCIO FORMAL. ASPECTOS QUE ULTRAPASSAM O ÂMBITO DO VÍCIO FORMAL.

Vício formal é 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 não diz respeito aos elementos constitutivos da obrigação tributária, ou seja, ao fato gerador, à base de cálculo, ao sujeito passivo, etc. A indicação defeituosa ou insuficiente da infração cometida, da data em que ela ocorreu, do montante correspondente à infração (base imponible); e dos documentos caracterizadores da infração cometida (materialidade), não configura vício formal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em NEGAR provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional. Votaram pelas conclusões os Conselheiros Marcos Aurélio Pereira Valadão, Adriana Gomes Rêgo e Livia De Carli Germano (Suplente Convocada).

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto Freitas Barreto - *Presidente.*

(documento assinado digitalmente)

Rafael Vidal De Araujo - *Relator.*

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: MARCOS AURÉLIO PEREIRA VALADÃO, CRISTIANE SILVA COSTA, ADRIANA GOMES REGO, LUÍS FLÁVIO NETO, ANDRE MENDES DE MOURA, LÍVIA DE CARLI GERMANO (Suplente Convocada), RAFAEL VIDAL DE ARAÚJO, RONALDO APELBAUM (Suplente Convocado), MARIA TERESA MARTINEZ LOPEZ (Vice-Presidente) e 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 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 espécie do vício que ensejou declaração de nulidade de parte do auto de infração contido nos presentes autos.

A recorrente insurgiu-se contra o Acórdão nº 1402-001.320, de 05/03/2013, por meio do qual a 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF, por unanimidade de votos, deu provimento a recurso voluntário da contribuinte para fins de "acolher a alegação de nulidade parcial dos autos de infração por cerceamento do direito de defesa, **por vício material**, em relação às infrações descritas nos itens 002 a 005; 008; 013; 015 a 017; 020 e 022 do auto de infração."

O acórdão recorrido contém a ementa e a parte dispositiva descritas abaixo:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 1996, 1997, 1998, 1999, 2000

PRELIMINAR. NULIDADE DO LANÇAMENTO POR INSUFICIÊNCIA NA DESCRIÇÃO DOS FATOS. A autoridade fiscal tem competência para, de forma unilateral, constituir o crédito tributário. Contudo, há que observar os procedimentos necessários previstos em lei, dentre os quais a correta identificação da matéria tributável, data, materialidade e base impositiva correspondente à infração. Descumpridos tais requisitos no auto de infração, admite-se o lançamento complementar, à luz do artigo 18 do Decreto nº 70.235, de 1972, desde que não ocorrida a decadência, e o julgamento administrativo. Portanto, não é cabível manter os itens do lançamento original que estão alicerçados em descrição, datas e provas especificadas no Termo de Verificação Complementar lavrado após o transcurso do prazo decadencial.

No caso concreto, a insuficiência na descrição dos fatos resultou devidamente caracterizada com a conversão do julgamento em diligência. O relatório da diligência composto de 42 páginas necessárias para indicar a infração cometida, a data em que ocorreu, a materialidade ou documentos caracterizadores e o montante correspondente à base impositiva, demonstrou que o auto de infração, antes das infrações serem reescritas, não

preenchia os requisitos necessários à constituição do crédito exigido.

AUTO DE INFRAÇÃO NULIDADE PARCIAL. EFEITOS. O lançamento de ofício que contempla a exigência tributária decorrente de múltiplas infrações é passível de nulidade parcial, desde que os vícios que implicaram nessa nulidade contaminem apenas parte das irregularidades tributadas.

In casu, a nulidade parcial do lançamento de ofício não atinge a parcela do crédito tributário relativo às matérias em que não se observou o cerceamento do direito de defesa, as quais não são objeto do litígio, sendo que os débitos foram incluídos em parcelamento.

Preliminar Acolhida. Recurso Voluntário Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário para reconhecer a nulidade parcial do auto de infração por cerceamento do direito de defesa, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

A PGFN afirma que o acórdão recorrido deu à lei tributária interpretação divergente da que tem sido dada em outros processos, especificamente quanto à espécie do vício que ensejou a declaração de nulidade de parte do auto de infração contido nos presentes autos.

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

- o acórdão recorrido diverge do entendimento acolhido no acórdão paradigma ora indicado, com a seguinte ementa:

Acórdão nº 2302-01.621

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/05/2002 a 30/09/2006

MOTIVAÇÃO. DISCRIMINAÇÃO DOS FATOS GERADORES. INSUFICIÊNCIA. NULIDADE DO LANÇAMENTO.

O lançamento deve discriminar os fatos geradores das contribuições previdenciárias de forma clara e precisa, sob pena de nulidade. O artigo 142 do Código Tributário Nacional não deixa dúvidas de que a motivação se refere à verificação pelo agente fiscal da ocorrência do fato gerador.

*A falta da evidenciação do fato gerador implica na nulidade do lançamento por **vício formal**, uma vez que descumprido o artigo 10 do Decreto nº 70.235/72.*

- cotejando os acórdãos recorrido e paradigma, verifica-se, de plano, a semelhança das questões fáticas ali envolvidas, tendo em vista que, em todos os casos, houve uma descrição deficiente de modo a efetivamente demonstrar a ocorrência do fato gerador das contribuições lançadas;

- entretanto, em que pese tenham enfrentado situações semelhantes, os acórdãos cotejados chegam a conclusões inteiramente distintas. Enquanto o acórdão recorrido qualificou como material o vício na descrição deficiente dos fatos geradores, o acórdão paradigma entendeu que tal vício tem índole formal;

- a decisão recorrida classificou como material o vício caracterizado pela descrição insuficiente do fato gerador, mas o Decreto nº 70.235/72, que regula o Processo Administrativo Fiscal, indica "a descrição do fato" como um dos requisitos que devem fazer parte do auto de infração (art. 10, III);

- por sua vez, o art. 37 da Lei n.º 8.212/91 prescreve, *in verbis*:

Art. 37. Constatado o atraso total ou parcial no recolhimento de contribuições tratadas nesta Lei, ou em caso de falta de pagamento de benefício reembolsado, a fiscalização lavrará notificação de débito, com discriminação clara e precisa dos fatos geradores, das contribuições devidas e dos períodos a que se referem, conforme dispuser o regulamento.

- pela leitura dos dispositivos dantes mencionados, percebe-se que os requisitos neles elencados possuem natureza formal, ou seja, determinam como o ato administrativo, *in casu*, o lançamento, deve exteriorizar-se;

- tal disciplina tem por objetivo uniformizar o procedimento de autuação da fiscalização, de maneira a conferir garantias ao contribuinte, em especial da ampla defesa e do contraditório;

- o elemento da formalidade, componente do ato administrativo, é "o revestimento exteriorizador do ato, previsto no ordenamento jurídico e deve ser integrada pela motivação, isto é, a exteriorização das razões de fato e de direito que levam à edição do ato";

- 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;

- o acórdão recorrido mostra-se equivocado ao afirmar que a deficiência na descrição dos fatos originários do lançamento se trata de vício material, pois a mácula é de natureza formal, visto que relacionada a elemento de exteriorização do ato administrativo;

- patente no caso que, se vício houve no lançamento, este seria de natureza formal, acarretando, por consequência, apenas e tão-somente a nulidade do lançamento nesses termos (por vício formal);

- ante o exposto, requer a União (Fazenda Nacional) que seja conhecido e provido o presente recurso especial para reformar o acórdão recorrido, declarando-se de ordem formal o vício apontado no lançamento.

Quando do exame de admissibilidade do Recurso Especial da PGFN, o Presidente da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF, por meio do Despacho nº 1400-000.144/2013, de 04/12/2013, admitiu o recurso especial fazendo as seguintes considerações sobre a divergência suscitada:

[...]

Da contraposição dos fundamentos expressos nas ementas e nos votos condutores dos acórdãos, evidencia-se, de plano, que há dissídio jurisprudencial em relação as matérias recorridas, pois:

- há semelhança das questões fáticas ali envolvidas, tendo em vista que, em ambos os casos, houve uma descrição deficiente de modo a efetivamente demonstrar a ocorrência do fato gerador das contribuições lançadas;

- quanto aos efeitos dessa nulidade, os acórdãos cotejados chegam a conclusões inteiramente distintas. Isso porque, enquanto o acórdão recorrido qualificou como material o vício na descrição deficiente dos fatos geradores, o acórdão paradigma entendeu que tal vício tem índole formal.

Por tais razões, neste juízo de cognição sumária, conclui-se pela caracterização das divergências de interpretação suscitada.

Em 03/02/2014, a contribuinte foi intimada do despacho que admitiu o recurso especial da PGFN, e em 17/02/2014 ela apresentou tempestivamente contrarrazões, com os principais argumentos resumidos a seguir:

EXPOSIÇÃO DO DIREITO SUSTENTADO NO RECURSO

- o ônus da prova, para que seja caracterizada a infração, cabe ao Fisco;
- a não desincumbência da prova do ilícito fiscal pela autoridade administrativa vicia de modo irrefragável o ato do lançamento, a ponto de cercear o exercício do direito de defesa pelo contribuinte;
- nos autos em questão, tal prova da infração viria justamente da vinculação do Termo de Verificação Fiscal ao Auto de Infração;
- assim, há que se falar obrigatoriamente em nulidade do auto de infração, tendo em vista que os fatos que motivaram o lançamento não se encontram adequadamente descritos no Termo de Verificação Fiscal, o qual é parte integrante do Auto de Infração;
- o vício detectado e apontado no recurso voluntário, além de ter prejudicado o direito de defesa do sujeito passivo, representa, em verdade, o descumprimento de requisito do lançamento consubstanciado no art. 142 do Código Tributário Nacional (CTN), especificamente o de ordem material, pelo que, a recorrida requereu fosse declarado nulo, por vício material, o procedimento fiscal levado a efeito no presente processo;
- sabe-se que a doutrina não é pacífica acerca da existência de uma graduação das invalidades no ato administrativo, à semelhança do que há no direito privado, em que as **invalidades são de duas espécies: nulidade e anulabilidade;**

- alguns administrativistas rejeitam a noção de anulabilidade no direito administrativo, enquanto outros defendem a existência de uma gradação das invalidades;

- os que entendem pela gradação de invalidades, adotam como critério principal o da convalidação. Se o vício for sanável ou convalidável, caracteriza-se hipótese de nulidade relativa, quando se terá o ato de lançamento anulável; caso contrário, a nulidade é absoluta, quando se terá o lançamento nulo;

- o critério da convalidação foi o eleito pelo legislador positivo como índice apto a graduar as invalidades do lançamento tributário (Lei nº 9.784/99, art. 69);

- para o legislador ordinário e para Celso Antônio Bandeira de Mello, o critério basilar para se definir o que seja ato nulo ou anulável é o da convalidação. Por sua vez, o ilustre administrativista afirma que é convalidável o ato que pode ser realizado sem vício (critério do refazimento), ao passo que o não convalidável não pode ser praticado novamente sem que seja reproduzida a invalidade anterior;

- tendo em conta esse critério, o ilustre administrativista situou a questão da convalidação relacionando-a aos elementos do ato administrativo (competência, objeto, forma, motivo e finalidade), no tocante às suas respectivas infringências. Desse modo, podem ser re praticados sem vício os atos que infringjam os elementos competência e forma. De outra banda, não podem ser realizados sem vícios os atos que infringjam ao objeto (v. g., objeto ilícito), à finalidade (v. g., desvio de poder) e ao motivo (v. g., falta de motivo);

- o art. 142 do CTN relaciona quais os elementos que necessariamente deverão integrar a formação do ato administrativo do lançamento. São eles: a fixação da ocorrência do fato jurídico tributário, que decorre dos atos que verificam a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente; a determinação da matéria tributável; identificação do sujeito passivo da obrigação tributária; e a determinação do montante do tributo devido;

- em relação à fixação da ocorrência do fato jurídico tributário, essa formulação constitui requisito essencial ao ato de lançamento, em virtude do que estipula o art. 142 do CTN. A estatura de requisito conferida a esse elemento também foi positivada pelo art. 10 do PAF, nos incisos III e IV, primeira parte;

- da combinação desses elementos tem-se a construção lingüística do fato jurídico tributário, que é a descrição do motivo do ato administrativo. Por meio da descrição dos fatos, no seu aspecto material, espacial e temporal, descrição essa que inclui a vinculação entre os diversos termos (Auto de Infração e Termo de Verificação Fiscal) necessários a tal fim, o agente tributário elabora o conceito de fato, tomando por base o material fático-probatório com o qual deve instruir a pretensão fiscal; e, por meio da disposição legal infringida (ou enquadramento legal), revela o conceito de direito apto a subsumir o conceito de fato;

- em outros termos, a motivação do ato administrativo exacional compreende: a descrição dos fatos que ensejam sua feitura; a explicitação do direito aplicável; e a demonstração da juridicidade dos fatos, ou seja, da consonância entre a matéria de fato e o antecedente da regra-matriz emanada do direito aplicável;

- todo esse conjunto de elementos deve ser articulado para inviabilizar qualquer cerceamento ao direito de defesa do contribuinte, bem como para convencer o

julgador administrativo da plausibilidade da imposição fiscal. Qualquer deficiência em um dos elementos da motivação acarretará a nulidade absoluta do lançamento, por ser a motivação requisito essencial ao lançamento, desde que demonstrado o prejuízo à defesa dela decorrente, o que justamente aconteceu no presente caso;

- essa digna Câmara Superior de Recursos Fiscais e o nobre Conselho recorrido, de mãos dadas, são unânimes ao reconhecer o todo aqui defendido (ementas transcritas);

- a contribuinte já expôs nas fases anteriores que, tendo o procedimento fiscal se desenvolvido com reconhecida preterição do direito de defesa do contribuinte, o que se traduz em vício material mortal, acarretando a nulidade absoluta da autuação, tal fato deveria ser conhecido de ofício pela autoridade julgadora, por se tratar de matéria de ordem pública, sendo impassível de convalidação, o que tornava a anterior determinação de realização de diligência (ainda na primeira instância administrativa) e o seu conseqüente resultado inservíveis no caso concreto;

- apreciando o recurso da recorrida, o órgão julgador de 2º Grau, ora recorrido, houve por bem acolher a pretensão preliminar de mérito, por insuficiência do lançamento na descrição dos fatos e isso depois de caracterizada a conversão do julgamento em diligência, com o quê se anteviu que o auto de infração, antes de serem reescritas as infrações, não preenchia os requisitos necessários;

INADMISSIBILIDADE DO RECURSO ESPECIAL

- o Regimento Interno do CARF, na última parte do § 2º do art. 67, traz com clareza que o recurso especial interposto haverá de ser inadmitido, porque o acórdão recorrido anulou a decisão de primeira instância (DRJ) acolhendo a preliminar de nulidade material do auto de infração;

- o cotejo analítico do Acórdão atacado com o acórdão indicado como paradigma, demonstra a inexistência de similitude fática entre as decisões, o que impede o conhecimento do recurso especial aviado pela Fazenda Nacional, nos termos do que dispõe o art. 64, § 6º, do Regimento Interno desse Conselho;

- com efeito, o recorrido decretou a nulidade do lançamento de ofício por insuficiência de demonstração de um dos aspectos do fato imponible (elemento quantitativo);

- o acórdão recorrido decretou a nulidade do lançamento por insuficiente descrição dos elementos de quantificação dos fatos geradores, consignando estar adstrita a autoridade lançadora a "individualizar, no Termo de Verificação Fiscal, os valores considerados omitidos", tendo a autoridade lançadora, no caso concreto, se descuidado do cumprimento do dever, porquanto "não há no Termo de Verificação Fiscal nenhuma planilha por meio da qual pudesse de chegar à individualização dos depósitos que compõem o montante lançado";

- já o acórdão indicado como paradigma trata de questão distinta, sem qualquer relação de identidade ou semelhança com as questões discutidas no acórdão recorrido, na medida em que decreta a nulidade do lançamento por ausência de exposição dos motivos que ensejaram a desconsideração da contabilidade do contribuinte e formalização do lançamento por arbitramento;

- no acórdão paradigma, a questão central discutida e adotada como razão de decidir, resume-se à ausência de motivação do ato administrativo (preliminar ao lançamento), que considerou imprestáveis os assentamentos contábeis do contribuinte e, por não confiáveis tais assentamentos, considerou imprescindível a apuração da materialidade do fato imponible por arbitramento;

- verifica-se do cotejo analítico dos acórdãos contrapostos, tratarem as decisões de situações absolutamente distintas, sendo impossível estabelecer similitude fático-jurídica entre elas, não tendo a Fazenda Nacional, assim, cumprido a exigência posta no art. 64, § 5º, do Regimento Interno desse Conselho;

- mais que isso, observa-se que os acórdãos contrapostos analisam normas jurídicas de natureza distinta;

- de fato, as regras atinentes ao arbitramento se referem exclusivamente à atividade do lançamento administrativo, dispondo sobre o modo como deve ser formalizado o ato de constituição do crédito tributário (definição do procedimento de apuração da base tributável). Assim, as regras atinentes ao arbitramento do lucro não integram a hipótese de incidência, sendo, em verdade, uma (entre diversas previstas na legislação) das formas de quantificar o fato imponible, tendo, portanto, natureza eminentemente instrumental (adjetiva);

- o acórdão-paradigma trata, portanto, de regras instrumentais;

- já o acórdão atacado trata, essencialmente, da substância do fato imponible, qual seja, determinação do elemento quantitativo do fato imponible, realidade econômica (base de cálculo) componente do fato gerador;

MÉRITO

- quanto ao mérito, na hipótese de não ser acolhida a preliminar de inadmissibilidade do recurso, melhor sorte não merece o recurso especial aviado pela Fazenda Nacional;

- a pretensão formulada pela Fazenda Nacional, com todo o respeito, esbarra na jurisprudência dessa Câmara Superior de Recursos Fiscais, cristalizada no Acórdão nº. 9101-00.955, com a seguinte ementa:

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, aí sim, deverão estar presentes os seus requisitos formais, extrínsecos, como, por exemplo, a assinatura do autuante, com a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula; a assinatura do

chefe do órgão expedidor ou de outro servidor autorizado, com a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

- nesse sentido, os vícios concernentes à 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, são vícios materiais, substanciais, não se confundindo com vícios formais, pertinentes à forma de exteriorização do ato de lançamento;

- colhe-se da decisão erigida por essa Câmara Superior, ainda, critério objetivo para definição da natureza do defeito eventualmente identificado no lançamento de ofício (vício formal ou vício material), assim descrito:

"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 vício formal. Com efeito, 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 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."

- assim, o vício de forma seria identificável de plano, sem qualquer outra indagação que não a observância das formalidades estabelecidas na legislação, o que não pode ser confundido com incorreta delimitação da obrigação tributária, que demanda investigações e providências complementares para definição precisa do fato imponible, hipótese em que "o vício apurado não seria apenas de forma, mas, sim, de estrutura ou da essência do ato praticado";

- adotando-se o critério estabelecido por essa digna Câmara Superior ao caso em apreço, tem-se insofismavelmente caracterizada a existência de vício material, substancial, visto que, como ressaltado no acórdão atacado, fez-se necessária a realização de diligência na qual "a autoridade fiscal necessitou de termo composto de 42 laudas para especificar cada infração; quando esta ocorreu; a base imponible e os elementos de prova";

- a necessidade de realização de diligência para especificação "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" (elementos fundamentais, intrínsecos, do lançamento, sem cuja delimitação precisa não se pode admitir a existência da obrigação tributária em concreto), comprova tratar-se, na hipótese, de vício material;

- é condição *sine qua non* à perfeita identificação dos dois lançamentos, que não sobrevenha qualquer inovação no lançamento tornado nulo por vício formal, sem que se comprometa a aplicação da regra do inciso II, do 173, do CTN, o que aqui não pode ser aplicada, porque a análise constante da decisão subsequente revela a falta de coincidência entre as duas exigências fiscais, nos seus principais requisitos: a descrição dos fatos, a capitulação legal e o quantum exigido;

- relanceando-se o recurso voluntário da contribuinte, pode-se visualizar o quadro de alterações materiais promovidas pela digna autoridade fazendária de 1º grau, as quais permitem divisar-se com clareza de luz de meio-dia que o aperfeiçoamento do lançamento originário não se cingiu, nem se confinou a espancar vícios formais, mas, de ordem estrutural mesma, na configuração jurídico-fiscal do lançamento suplementar emendado ou aperfeiçoado;

- pleiteia a contribuinte que seja acolhida a preliminar de inadmissibilidade do recurso especial, por ausência de similitude fático-jurídica entre o acórdão recorrido e o acórdão indicado como paradigma ou, eventualmente rejeitada a preliminar, seja desprovido o recurso, mantendo essa Colenda Câmara Superior íntegro o Acórdão nº 1402-001.320.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rafael Vidal de Araujo, Relator.

Conheço do recurso, pois este preenche os requisitos de admissibilidade.

Em seu recurso especial, a PGFN suscita divergência de interpretação da legislação tributária quanto à identificação da espécie do vício que ensejou a declaração de nulidade de parte do auto de infração contido nos presentes autos.

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.

Mas antes de adentrar nesse tema, é preciso apresentar as circunstâncias do caso concreto. Para tanto, transcrevo em parte o relatório do acórdão recorrido (Acórdão nº 1402-001.320, de 05/03/2013), que sintetiza muito bem os principais aspectos da evolução deste processo:

AGROPECUÁRIA RIO BRANCO LTDA. recorreu a este Conselho contra a decisão proferida pela DRJ em primeira instância, que julgou procedente em parte a exigência, pleiteando sua reforma, com fundamento no artigo 33 do Decreto nº 70.235 de 1972.

Trata-se de auto de infração de Imposto de Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ); de Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF); de Programa de Integração Social (PIS), de Contribuição Social

sobre o Lucro Líquido (CSLL) e de Contribuição para o Financiamento da Seguridade (Cofins), referentes aos anos-calandário de 1996, 1997, 1998, 1999 e 2000 no valor total de R\$ 12.694.857,75 (principal, multa e juros, calculados até 29.11.2002) – fl. 1.065).

O termo de verificação fiscal consta das fls. 863/951 e o auto de infração, notificado à parte interessada em 20/12/2002, encontra-se às fls. 952 e seguintes.

Apresentada a impugnação de fls. 1.251 a 1.290, os autos foram encaminhados à DRJ que por meio do acórdão de fls. 1.313 e seguintes, julgou procedente o lançamento, sendo que desta decisão, de forma tempestiva, a parte interessada apresentou recurso alegando, dentre outros fundamentos, a nulidade do lançamento por impossibilidade de correlacionar os termos das acusações aos valores lançados.

Ao apreciar o recurso, o Primeiro Conselho de Contribuintes, em julgamento da Sétima Câmara, por meio da Resolução nº 1070.469, de 03 de dezembro de 2003 (fls. 1.506 ou 1.512 pela numeração digitalizada), converteu o julgamento em diligência para que a autoridade fiscal fizesse elaborasse demonstrativo das parcelas correspondentes a cada matéria tributável constante do Auto de Infração, totalizando-as por períodos, e com indicação do item correspondente ao termo de verificação fiscal, aos valores objeto de lançamento. Neste sentido, para efeito de relato, transcrevo os seguintes fundamentos da Resolução:

Com efeito, note-se que, apesar das infrações estarem numeradas no TVF, a peça básica, em alguns casos, não indica o número do item do TVF a que corresponde cada parcela relacionada, embora diga "conforme discriminação no TVF que faz parte integrante do auto". E há também dificuldade, exatamente por isso, de se vincular fatos descritos no termo a cada infração, uma vez que há, na peça básica, diversos itens sobre omissão de receita, mas os títulos adotados não batem com os do termo, obrigando a defesa a arriscar argumentos (fl. 1.547 numeração digitalizada).

....

Não basta indicar as parcelas por períodos, como figura do auto de infração, sendo necessária sua remissão ao item correspondente ao TVF (quando integrante do auto de infração). E este determine cada nota-fiscal, ou outro documento que fundamente a acusação, com o respectivo valor, relacionando-os e totalizando-os por infração, com a indicação das fls. dos autos (volume ou anexo) onde se encontrem essas provas. (fl. 1.548 - numeração digitalizada).

O relatório da diligência consta das fls. 1.562 e seguintes (numeração digitalizada). Nesta ocasião o auditor fiscal elaborou

o demonstrativo de fl. 1.563 e seguintes especificando e correlacionando os seguintes elementos:

- a) identificação da matéria no termo de verificação fiscal;*
- b) item correspondente à infração descrita;*
- c) a denominação ou motivação da infração (exemplos: 1. receitas não contabilizadas notas fiscais; 2. Depósitos bancários não contabilizados; 3. Diferenças de estoque; 4. Pagamentos efetuados com recursos estranhos à contabilidade (cheques); 5. pagamentos efetuados com recursos estranhos à contabilidade (ordenados e salários); 6. Receitas não contabilizadas (controle de venda de animais); 7. Pagamentos efetuados com recursos estranhos à contabilidade (documentos de pagamentos não localizados na contabilidade); 8. Pagamentos efetuados com recursos estranhos à contabilidade (documentos apreendidos sem lançamentos a despesas); 9. Pagamentos efetuados com recursos estranhos à contabilidade (Documentos obtidos por circularização); 10. Omissão de receitas (recuperação de despesas); 11. omissão de receita (diferença de pesagem) etc.*
- d) Período de apuração;*
- e) Base de cálculo;*
- f) documentação que fundamentava a autuação.*

Em síntese, com a diligência realizada em 2004 a autoridade fiscal elaborou termo demonstrativo de 42 páginas indicando:

- a) a infração cometida;*
- b) quando esta ocorreu;*
- c) o montante correspondente à infração (base impositiva); e*
- d) os documentos caracterizadores da infração cometida. (materialidade)*

Realizada a diligência, por meio do acórdão nº 107.08.108 (fl. 1645), retificado pela decisão dos embargos de declaração de fls. 1.653 e seguintes (acórdão 10708.800), o Colegiado, de forma unânime, anulou a decisão de primeira instância que havia entendido que, da forma pela qual o auto de infração original tinha sido lançado, não tinha ocorrido cerceamento de defesa. Destacou o acórdão que a decisão da DRJ era nula porque simplesmente tinha ignorado as alegações da autuada acerca do cerceamento de defesa.

Anulada a primeira decisão, os autos retornaram à DRJ que proferiu o acórdão de fls. 1.717 a 1.768, decidindo, por maioria de votos, julgar improcedente a alegação de cerceamento de direito de defesa do Contribuinte. Vencidos os julgadores ANTÔNIO MARCOS C. LIMA, e PAULO ROGÉRIO CARREIRO LIMA FERREIRA, que votaram pela nulidade do lançamento em decorrência de vícios na descrição dos fatos. E por

unanimidade, no mérito, julgar parcialmente procedente o lançamento, cancelando parte dos créditos do IRPJ, IRRF, do PIS, da CSLL, e da COFINS.

Intimada desta segunda decisão, a parte interessada apresentou o recurso de fls. 1.778 e seguintes, reiterando os argumentos articulados quando da impugnação anterior, dando ênfase, dentre outras razões, ao argumento de que, ao atender ao que fora determinado na resolução a autoridade fiscal vez verdadeiro aperfeiçoamento do lançamento, visto que o anterior não se sustentava, fato este inclusive reconhecido por dois integrantes da DRJ.

[...]

Diante desse quadro, o acórdão recorrido deu provimento ao recurso voluntário da contribuinte para fins de "acolher a alegação de nulidade parcial dos autos de infração por cerceamento do direito de defesa, **por vício material**, em relação às infrações descritas nos itens 002 a 005; 008; 013; 015 a 017; 020 e 022 do auto de infração."

Os argumentos contidos no recurso especial da PGFN e nas contrarrazões da contribuinte foram apresentados nos parágrafos anteriores.

Em suas contrarrazões, a contribuinte suscita duas preliminares pelas quais o recurso especial da PGFN não deveria ser admitido.

Primeiro, porque o §2º do art. 67 do Regimento Interno do CARF (aprovado pela Portaria MF nº 256/2009) estabelece que não cabe recurso especial contra decisão "que, na apreciação de matéria preliminar, decida pela anulação da decisão de primeira instância".

Em relação a esse ponto, é importante perceber que o recurso especial sob exame não foi apresentado contra a primeira decisão proferida pela segunda instância administrativa, ou seja, contra o Acórdão nº 107-08.108 (fl. 1645), retificado pela decisão dos embargos de declaração de fls. 1.653 e seguintes (Acórdão nº 107-08.800), que anulou a decisão de primeira instância administrativa, por ter incorrido em cerceamento do direito de defesa.

O recurso especial da PGFN tem por objeto a segunda decisão proferida pela segunda instância administrativa, ou seja, o Acórdão nº 1402-001.320, de 05/03/2013, que acolheu preliminar de nulidade em relação ao próprio auto de infração, por vício material, cancelando parte dos itens da autuação fiscal.

As situações são bem diferentes.

A nulidade de uma decisão de primeira instância administrativa não afeta diretamente o lançamento. Normalmente, o processo é retomado, com a produção de uma nova decisão, e mais para a frente, dependendo dos caminhos do mesmo processo, surgirá nova oportunidade para apresentação de recurso especial. Esse é o sentido da mencionada regra do Regimento interno do CARF.

Careceria até mesmo de sentido prático a apresentação de recurso especial **contra um conjunto decisório que vai ser modificado.**

O reconhecimento de nulidade do auto de infração, por sua vez, configura o cancelamento do próprio lançamento e o fim do processo, a menos que haja interposição de recurso, o que aconteceu aqui.

A PGFN não teria outra oportunidade para defender o seu ponto de vista, e a própria literalidade do dispositivo acima mencionado evidencia que a vedação de apresentação de recurso especial não se aplica à situação atual do presente caso, em que houve cancelamento de parte do próprio lançamento, e não mais de decisão de primeira instância administrativa.

A segunda preliminar contida nas contrarrazões da contribuinte também não é procedente.

A contribuinte alega que as decisões recorrida e paradigma tratam de situações absolutamente distintas; que até mesmo as normas jurídicas analisadas por essas decisões são distintas; que o problema da desconsideração da contabilidade, no caso do acórdão paradigma, não integra a hipótese de incidência, sendo, em verdade, uma (entre diversas previstas na legislação) das formas de quantificar o fato imponível, tendo, portanto, natureza eminentemente instrumental (adjetiva); enquanto que o acórdão recorrido trata, essencialmente, da substância do fato imponível, ou seja, da determinação de seu elemento quantitativo (base de cálculo), componente do fato gerador.

Realmente há diferenças entre as situações examinadas pelo acórdão recorrido e pelo acórdão paradigma, mas elas não justificam os diferentes resultados.

No caso do acórdão paradigma, o vício apontado, embora tenha sido identificado a partir de outras circunstâncias fáticas, também está diretamente relacionado aos elementos essenciais do crédito tributário lá em questão, no contexto dos procedimentos determinados pelo art. 142 do CTN para consecução do ato de lançamento:

[...]

Da forma, com base nos elementos trazidos pelo fisco para proceder à aferição indireta, não restou demonstrado que a contabilidade da recorrente fosse imprestável e merecesse ser desconsiderada como elemento de prova a seu favor.

A simples menção quanto à impossibilidade dos serviços serem prestados pelos empregados constantes da folha porque não atingiram um percentual de 40% e ainda utilizando como parâmetro os serviços prestados em obra de construção civil, não é suficiente como suporte para o lançamento. É necessário o cotejamento da situação fática com as características definidas pela norma como hipótese de incidência. A subsunção do fato à regra de incidência deve ser detalhadamente consignada no relatório fiscal a fim de possibilitar as garantias constitucionais à ampla defesa e ao contraditório. Violá-las contamina o ato administrativo de lançamento com vício insuscetível de convalidação.

Cabe à autoridade lançadora motivar adequadamente suas afirmativas, possibilitando ao contribuinte a perfeita compreensão do que lhe é imputado, viabilizando o exercício do

direito inserido no inciso LV, do artigo 5 da Constituição Federal/88.

[...]

Ademais, em se tratando de lançamento fiscal, o artigo 142 do Código Tributário Nacional não deixa dúvidas de que a motivação se refere à verificação pelo agente fiscal da ocorrência do fato gerador.

No procedimento da fiscalização e na formalização do lançamento não foram cumpridos todos os requisitos do artigo 10 do Decreto nº 70.235, de 06/03/72, em especial do inciso III, pois não houve a descrição dos fatos, dos motivos que levaram a desconsideração da mão de obra registrada pela recorrente, o que impõe a anulação do lançamento por vício formal:

[...]

Voto pela anulação da notificação pela existência de vício formal por descumprimento do artigo 10 do Decreto nº 70235/72.

Apesar das diferenças circunstanciais, há semelhanças relevantes entre os acórdãos recorrido e paradigma que justificam a admissibilidade do recurso especial. Vale reproduzir, mais uma vez, o conteúdo final do Despacho do Presidente da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF, quando examinou pela primeira vez, na condição de autoridade *a quo*, a admissibilidade do recurso especial:

- há semelhança das questões fáticas ali envolvidas, tendo em vista que, em ambos os casos, houve uma descrição deficiente de modo a efetivamente demonstrar a ocorrência do fato gerador das contribuições lançadas;

- quanto aos efeitos dessa nulidade, os acórdãos cotejados chegam a conclusões inteiramente distintas. Isso porque, enquanto o acórdão recorrido qualificou como material o vício na descrição deficiente dos fatos geradores, o acórdão paradigma entendeu que tal vício tem índole formal.

Preliminares rejeitadas.

Adentrando propriamente na questão da análise do vício que ensejou a declaração de nulidade em relação a alguns itens do auto de infração, registro novamente que a compreensão e identificação da espécie desse vício (formal ou material) tem particular importância no âmbito do Direito Tributário, porque o Código Tributário Nacional prolonga o prazo de decadência para a constituição de crédito tributário que tenha sido cancelado por vício formal em sua constituição (CTN, art. 173, II).

Os prazos de decadência tem 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 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 não pode estar relacionado aos elementos constitutivos da obrigação tributária, ou seja, não pode referir-se 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).

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.

A decisão da Câmara Superior de Recursos Fiscais trazida pela contribuinte, Acórdão nº 9101-00.955, auxilia na compreensão do problema quando diz 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.

E também quando registra que, 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 a matéria tributável; e que 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.

O fato 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 vício formal.

Vale transcrever parte final do voto que orientou o acórdão recorrido:

[...]

Constatados os vícios no auto de infração original, vícios estes relacionados à indicação da infração cometida; quando esta ocorreu; a base de cálculo imponible e os documentos ou provas materiais das infrações, o procedimento correto seria ter anulado o auto de infração, com lançamento complementar nos termos do artigo 18 do Decreto nº 70.235, de 1972. Porém, em 2004, optou-se em manter o auto de infração original inserindo nele elementos para readequar ou permitir a identificação da descrição dos fatos; data da infração; da base de cálculo imponible e indicação das provas. Contudo, tal procedimento só é cabível mediante lançamento complementar e antes do prazo decadencial.

Observo que no caso concreto o litígio foi retomado tendo por base o auto de infração original, sendo que seus vícios, detectados no curso do processo administrativo, não foram sanados mediante lavratura de competente auto de infração complementar, nos termos do art. 18 do Decreto nº 70.235, de 1972. Nesse sentido é vasta a jurisprudência do CARF, inclusive da CSRF:

[...]

Ao meu sentir e no entendimento dos dois votos vencidos da DRJ, a descrição dos fatos, no caso concreto, tanto estava deficiente que, convertido o processo em diligência, a autoridade fiscal necessitou de termo composto de 42 laudas para especificar cada infração; quando esta ocorreu; a base imponible e os elementos de prova (documentos).

A autoridade fiscal tem a prerrogativa para, de forma unilateral, constituir o crédito tributário. Contudo, há que observar os procedimentos necessários, dentre os quais a correta identificação da matéria tributável, quando a infração ocorreu, a base imponible e as provas que caracterizam a materialidade da infração. Fora destas hipóteses, e o lançamento aqui analisado não se encaixa na exigência descrita, deve a autoridade competente, em procedimento de revisão, cancelar a exigência quanto às infrações contaminadas por tal vício.

Repito: no caso concreto, a insuficiência na descrição dos fatos resultou devidamente caracterizada com a conversão do julgamento em diligência. O relatório da diligência composto de 42 páginas necessárias para indicar a infração cometida, a data em que ocorreu, a materialidade ou documentos caracterizadores e o montante correspondente à base impositiva, demonstrou que o auto de infração, antes das infrações serem reescritas, não preenchia os requisitos necessários à constituição do crédito exigido.

[...]

ISSO POSTO, voto no sentido de acolher a alegação de nulidade parcial dos autos de infração por cerceamento do direito de defesa, por vício material, em relação às infrações descritas nos itens 002 a 005; 008; 013; 015 a 017; 020 e 022 do auto de infração.

No caso sob exame, o procedimento para sanear o erro incorrido na atividade de lançamento resultou em "42 páginas necessárias para indicar a infração cometida, a data em que ocorreu, a materialidade ou documentos caracterizadores e o montante correspondente à base impositiva".

Por tudo o que se disse, não há como reconhecer aí a ocorrência de um vício formal.

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

(documento assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araujo