



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

Processo n° 10410.002280/2009-69
Recurso n° Especial do Procurador
Acórdão n° 9101-003.039 – 1ª Turma
Sessão de 10 de agosto de 2017
Matéria VÍCIOS NO LANÇAMENTO
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado ARADISA - ARAPIRACA DIESEL LTDA.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2005

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 não comprovação da ocorrência do fato gerador do IRPJ, no errado dimensionamento de sua base de cálculo, mais especificamente na falta de cômputo de custos/despesas que apenas não estavam registrados na DIPJ/original, não há como reconhecer a ocorrência de vício de natureza meramente 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.

(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 1101-00.654, de 17/01/2012, por meio do qual a 1ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF, por unanimidade de votos, deu provimento a recurso voluntário anteriormente apresentado pela contribuinte acima identificada, para fins de cancelar o lançamento objeto dos presentes autos.

O Acórdão recorrido contém a seguinte ementa:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Exercício: 2005

DADOS DECLARADOS. POSSIBILIDADE DE RETIFICAÇÃO. PROVA.

Se o lançamento se baseia exclusivamente em dados informados pelo contribuinte em declaração e se o contribuinte infirma estes dados na sua defesa, o lançamento perde a sua base fática.

LANÇAMENTO. PROVA DOS FATOS.

O lançamento deve ser feito com elementos que permitam a convicção dos fatos. Caso a tese que fundamenta o lançamento seja refutável por mera alegação do contribuinte, o Fisco fica sujeito a ver cancelado o lançamento.

Antes de apresentar o referido recurso especial, a contribuinte apresentou embargos de declaração contra o acórdão acima referido, e esses embargos foram rejeitados pelo Presidente da 1ª Câmara da 1ª Seção do CARF, conforme o Despacho nº 1100-00-000.016, de 22/01/2014, pelas seguintes razões:

[...]

A Procuradoria da Fazenda Nacional aponta contradição e omissão porque o Colegiado, embora reconhecendo a nulidade da decisão de 1ª instância, não determinou o retorno dos autos para novo julgamento e omitiu manifestação sobre supressão de instância. Cita ementas de julgados administrativos em sentido diverso do que adotado nestes autos.

Ocorre, porém, que o voto condutor do acórdão embargado assim expõe, ao seu final:

[...]

Como se vê, a declaração de nulidade da decisão de 1ª instância deixou de ser promovida em virtude da possibilidade de se decidir o mérito em favor do sujeito passivo, em clara referência ao disposto no art. 59, §3º do Decreto nº 70.235/72. Assim, se a Fazenda Nacional entende que esta providência é inadequada, deve se valer da via do recurso especial para demonstrar à Câmara Superior de Recursos Fiscais que entendimento diverso vem sendo aplicado por Colegiados deste Conselho.

Assim, não se confirmando a omissão e contradição apontadas, proponho que sejam rejeitados os embargos de declaração aqui opostos pela Fazenda Nacional.

Nessa fase de recurso especial, a PGFN não mais contesta o ponto abordado nos embargos, ou seja, o tratamento que deveria ter sido dado à nulidade apontada para a decisão de 1ª instância administrativa.

A matéria tratada no recurso especial diz respeito aos vícios contidos no próprio lançamento fiscal. De acordo com a PGFN, a decisão recorrida deu à lei tributária interpretação divergente da que tem sido dada em outros processos, especificamente quanto à identificação da espécie do vício que ensejou o cancelamento do lançamento contido nos presentes autos (vício material x vício formal).

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 3201-00.248

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 203-09.332

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - IMUNIDADE - NULIDADE POR VÍCIO FORMAL - A imprecisa descrição dos fatos, pela falta de motivação do ato administrativo, impedindo a certeza e segurança jurídica, macula o lançamento de vício insanável, tornando nula a respectiva constituição. Processo anulado *ab initio*.

- a 1ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF deu provimento ao recurso do contribuinte para cancelar o Auto de Infração, em virtude de deficiência na descrição e na comprovação dos fatos atribuídos ao contribuinte;

- por outro lado, os acórdãos paradigmas sinalizam que esse tipo de vício ou qualquer outra contrariedade ao art. 142 do CTN gera nulidade por vício formal;

- verifica-se, portanto, que diante de fatos semelhantes, os acórdãos, recorrido e paradigmas, entenderam de modo divergente. Enquanto um cancela o auto de infração, os outros anulam, por vício de forma;

- dessa forma, demonstrada a divergência jurisprudencial, 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: [...];

- por tudo, conclui-se que o acórdão recorrido mostra-se equivocado, pois o vício apontado pelo Relator acarreta a anulação 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, e lavrado um novo, revestido de todos os requisitos legais.

Quando **do exame de admissibilidade do Recurso Especial da PGFN**, o Presidente da 1ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF, por meio do despacho exarado em 17/04/2015, reconheceu a ocorrência de divergência jurisprudencial e deu seguimento ao recurso, nos seguintes termos:

[...]

A Recorrente trouxe ao dissídio os Acórdãos ns 3201-00.248 e 203-09.332, cujas ementas trazem:

[...]

Nessas decisões, adotou-se o entendimento de que deficiências ou imprecisões na descrição dos fatos imputados ao contribuinte devem ocasionar a anulação do lançamento, e não o seu cancelamento.

Assim, num exame prelibatório, como o é o exame de admissibilidade de recurso especial, entendo que estão presentes os elementos capazes de comprovar a divergência argüida pela Procuradoria, e ensejar a subida dos autos ao exame da Câmara superior de Recursos Fiscais.

IV - Conclusão

Em razão de terem sido preenchidos os requisitos do art. 67 do RICARF, DOU SEGUIMENTO AO RECURSO ESPECIAL POR DIVERGÊNCIA.

A contribuinte tomou ciência do despacho que deu seguimento ao recurso especial da PGFN, e não apresentou contrarrazões ao recurso.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rafael Vidal de Araujo, Relator.

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

O presente processo tem por objeto lançamento para constituição de crédito tributário a título de IRPJ referente aos trimestres do ano-calendário de 2005, apurado na modalidade do lucro real trimestral.

O relatório constante do acórdão recorrido explicita bem os fundamentos da autuação fiscal:

Em 30/04/2009, é lavrado auto de infração (proc. fls. 85 a 93). Conforme o auto de infração, foi constatado que a empresa apresentou DIPJ indicando IRPJ a pagar maior que o pago e que o declarado em DCTF. Também, foi verificado que não existe PER/Dcomp informando compensação da dívida. O contribuinte foi intimado e reintimado a explicar porque os valores informados em DIPJ, referentes ao imposto de renda a pagar, são superiores que os informados em DCTF. No entanto, ficou silente. Tais fatos, implicaram na autuação do ano-calendário de 2005, com base no imposto a pagar declarado na DIPJ. Os mesmos fatos são registrados no termo de encerramento (proc. fl. 94 e 95).

A controvérsia que chega a essa fase de recurso especial diz respeito à identificação da espécie do vício que ensejou o cancelamento do lançamento pela decisão de segunda instância administrativa (acórdão ora recorrido).

Em seu recurso, o que a PGFN procura demonstrar é que a insuficiência na comprovação e na descrição dos fatos imputados ao contribuinte é causa de anulação do lançamento por vício formal, e não de cancelamento (por vício material), vez que foi preterido o método estabelecido em lei.

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 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, 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, ou seja, quando se está tratando do conteúdo da relação jurídico-tributária, vale mais uma vez 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 inexecutável.... 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 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.

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

Nesse passo, vale transcrever os fundamentos utilizados pelo acórdão recorrido para cancelar a autuação fiscal:

Voto

Conselheiro Carlos Eduardo de Almeida Guerreiro

O recurso é tempestivo e dele tomo conhecimento.

Conforme visto, o lançamento foi feito porque a DIPJ informava valor de IRPJ a pagar maior do que o confessado na DCTF e o contribuinte, apesar de intimado e reintimado, não esclareceu a razão desta divergência.

Analisando a questão, percebe-se que o fato de o Fisco ter intimado o contribuinte a explicar a divergência entre a DIPJ e a DCTF indica que o próprio Fisco considerava possível haver uma explicação para tal divergência. Porém, o contribuinte não respondeu às intimações nem justificou a divergência e abriu-se ao Fisco algumas possibilidades: 1º) ou investigar para descobrir exatamente os fatos tributáveis e verificar se foram confessados corretamente na DCTF ; 2º) ou entender que a DIPJ retratava corretamente os fatos tributáveis e fazer o lançamento de ofício tendo por base fática exclusivamente a DIPJ.

Como visto, a fiscalização optou por não efetuar qualquer investigação e adotou as informações da DIPJ como verdadeiras, mesmo frente às suas inconsistências internas e à divergência desta com a DCTF.

De outra banda, no CTN não consta nenhuma exigência para retificação de DIPJ. A única restrição feita no Código sobre retificação de

declaração, é posta no art. 147, e refere-se à retificação de declaração preparatória de lançamento, relativa a tributo lançado por declaração e assim mesmo aos casos em que esta nova declaração vise reduzir tributo.

Ou seja, a única restrição legal para retificação se refere a alteração da declaração do sujeito passivo que será usada pela Administração para efetuar com base nela o lançamento, dentro da sistemática dos tributos lançados por declaração. Apenas este tipo de declaração é que sofre a exigência de que o contribuinte precisa provar o erro que motiva a retificação. As outras declarações a que os contribuintes estão obrigados, não sofrem a restrição feita pela pelo art. 147 do CTN. Assim, submetem-se à regra geral que é a da liberdade de modificar o informado sem necessidade de demonstrar o erro que justifique a retificação. Tal regra decorre do princípio constitucional de que o administrado não é obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei.

Portanto, no caso concreto, era (ou deveria ser) de conhecimento do Fisco que a DIPJ poderia estar errada e que poderia ser infirmada pelo contribuinte a qualquer tempo, sem maior ônus para este do que a simples afirmação do erro. Deste modo, percebe-se que foi uma opção consciente do Fisco efetuar o lançamento com os poucos dados que ele tinha sobre a questão. Assim, o Fisco preferiu se abstrair da realidade, para considerar apenas as informações da DIPJ. Inclusive, destaque-se que estas informações eram inconsistentes e divergiam das prestadas na DCTF.

Ora, para fins de lançamento, o Fisco pode, ao invés de investigar a matéria tributável, utilizar informações declaradas sobre a matéria tributável. Mas, caso opte por usar apenas os fatos declarados, e não a matéria sobre a qual pretende se manifestar, assume o risco de ver suas presunções feitas com base na declaração refutadas pela simples retificação desta declaração.

Por isso, no caso em concreto, boa parte da fragilidade do lançamento decorre da opção do Fisco pelo nível de investigação dos fatos. Além disso, a circunstância de usar dados de uma declaração que conflitavam com outra aumenta a fragilidade da autuação. Mas, o que torna mais frágil a autuação é o fato da declaração utilizada como fonte de dados para autuação conter inconsistências internas que justificariam a divergência entre declarações.

Não obstante, foi lavrado o auto de infração e o contribuinte impugnou, informando que a divergência entre sua DIPJ e DCTF decorria de que a primeira não informava os custos corretamente. De fato, analisando-se a DIPJ juntada ao processo pela fiscalização, percebe-se que não há qualquer informação sobre as compras do período (proc. fls. 6 a 38). Com isso há uma redução dos custos e um aumento do lucro que confirmam a explicação do contribuinte e poderia justificar a divergência entre as declarações.

Porém, a DRJ ao invés de julgar a lide com base no lançamento e impugnação, entendeu que a impugnação consistia em pedido de retificação e que não tinha competência para apreciar tal pedido. Pior que isso, ao perceber a evidente divergência entre a receita de revenda de mercadoria e o custo dos bens vendidos, tal como explicitou na fl. 179, entendeu que deveria encaminhar o processo para que a DRF investigasse os efetivos custos. Com isso, ao invés de julgar a lide, determinou fiscalização de matéria diferente da lançada.

Feita a diligência solicitada, a DRJ considerou improcedente a impugnação porque entendeu que os custos não foram comprovados. Assim, acabou julgando a própria fiscalização que determinou e não a lide originariamente apresentada. Por tais razões, a decisão da DRJ é nula.

No entanto, apesar da nulidade da decisão recorrida, a matéria pode ser decidida favoravelmente ao contribuinte, pois o exame da DIPJ e sua retificadora demonstram que a divergência entre a DIPJ retificada e a DCTF decorre de erro na primeira, que não informou as aquisições do período e, portanto, informou seus custos a menor e, em consequência, seu lucro a maior.

Por tais razões, voto por dar provimento ao recurso voluntário.

Está bem claro que a decisão ora recorrida, embora tenha tratado de alguns aspectos que, segundo ela, poderiam ensejar a declaração de "nulidade" da decisão de primeira instância administrativa (e não do lançamento), cancelou a autuação fiscal pelo julgamento de seu mérito.

Em relação às divergências entre DIPJ e DCTF, ela registra que, "de fato, analisando-se a DIPJ juntada ao processo pela fiscalização, percebe-se que não há qualquer informação sobre as compras do período (proc. fls. 6 a 38). Com isso há uma redução dos custos e um aumento do lucro que confirmam a explicação do contribuinte e poderia justificar a divergência entre as declarações."

Além disso, a decisão ora recorrida afirma que "o exame da DIPJ e sua retificadora demonstram que a divergência entre a DIPJ retificada e a DCTF decorre de erro na primeira, que não informou as aquisições do período e, portanto, informou seus custos a menor e, em consequência, seu lucro a maior."

Também é oportuno destacar que o próprio despacho decisório que rejeitou os embargos de declaração contra a decisão ora recorrida, consignou que "a declaração de nulidade da decisão de 1ª instância deixou de ser promovida em virtude da possibilidade de se decidir o mérito em favor do sujeito passivo, em clara referência ao disposto no art. 59, §3º do Decreto nº 70.235/72."

O que se vê, portanto, 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 ora recorrida em relação ao lançamento, se isso fosse possível (já que estaríamos adentrando em aspectos de valoração de prova, o que extrapola o âmbito do recurso especial), demandaria ajustes nos aspectos essenciais da relação jurídica, especificamente no que toca ao dimensionamento da base de cálculo (cômputo de custos/despesas), o que também confirma que o problema aqui não é de natureza meramente formal.

Não há dúvida de que o problema apontado pela decisão ora recorrida em relação ao lançamento está situado na própria essência da relação jurídico-tributária, na não comprovação da ocorrência do fato gerador do IRPJ, no errado dimensionamento de sua base de cálculo, mais especificamente na falta de cômputo de custos/despesas que apenas não estavam registrados na DIPJ/original.

Processo nº 10410.002280/2009-69
Acórdão n.º **9101-003.039**

CSRF-T1
Fl. 14

Por tudo o que se disse, não há como vislumbrar no problema que ensejou o cancelamento do lançamento um vício de natureza formal.

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

(assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araujo