



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10611.001155/2002-07
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº **9303-013.134 – CSRF / 3ª Turma**
Sessão de 14 de abril de 2022
Recorrente VALLOUREC MANNESMANN S/A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/03/2009

NULIDADE DO LANÇAMENTO. APURAÇÃO. ERRO. VÍCIO MATERIAL. INOCORRÊNCIA.

Possível erro na apuração do valor da base de cálculo do crédito tributário lançado e exigido por meio de lançamento de ofício não constitui erro material e sim erro formal que permite sua retificação, mediante novo lançamento, nos termos do art. 173, inciso II, do CTN.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer do Recurso Especial, vencidos os conselheiros Tatiana Midori Migiyama, Valcir Gassen e Érika Costa Camargos Autran, que não conheceram do Recurso. No mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Tatiana Midori Migiyama, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Ceconello, que lhe deram provimento.

(documento assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo – Presidente.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas – Relator.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rodrigo da Costa Pôssas, Tatiana Midori Migiyama, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Valcir Gassen, Jorge Olmiro Lock Freire, Vanessa Marini Ceconello, Érika Costa Camargos Autran e Adriana Gomes Rêgo (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto tempestivamente pelo contribuinte contra o Acórdão nº 3302-004.815, de 29/09/2017, proferido pela 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara, vinculado ao Acórdão nº 3202-000.633, de 31/01/2013, proferido pela 2ª Turma Ordinárias, ambas da Terceira Seção de Julgamento desse Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

A DRJ julgou lançamento nulo por vício formal e, pelo fato de ter exonerado valor superior a sua alçada, recorreu de ofício de sua decisão.

Inicialmente, o Colegiado da 2ª Turma Ordinária da 2º Câmara da 3ª Seção, por unanimidade de votos, acordou em dar provimento ao recurso de ofício, nos termos da ementa seguinte:

ASSUNTO: REGIMES ADUANEIROS

Período de apuração: 08/04/1996 a 12/03/1998

NULIDADE DO LANÇAMENTO. ERRO NA APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. VÍCIO MATERIAL

A nulidade do lançamento, por vício material, decorre de um descompasso na aplicação da regra-matriz de incidência tributária, seja no antecedente da norma (“motivação”), seja em seu consequente (“conteúdo”).

O “conteúdo” tem relação com o efeito imediato produzido pelo ato administrativo do lançamento, qual seja fazer “nascer” a obrigação tributária, de modo a estabelecer vínculo jurídico entre o Fisco e o particular, onde o primeiro (sujeito ativo) tem o direito subjetivo de receber o tributo (prestação pecuniária) e o segundo (sujeito passivo) o dever de pagá-lo.

Com isso, o lançamento introduz uma norma individual e concreta no ordenamento jurídico instaurando relação jurídico-tributária, prevista no consequente da norma geral e abstrata (regra-matriz de incidência).

Erro na apuração da base de cálculo configura “defeito” no enunciado da norma individual e concreta produzida pelo Fisco, mais precisamente em seu consequente no aspecto quantitativo, maculando o lançamento, devendo ser declarado nulo por vício material.

O ato administrativo do lançamento para ser inserido validamente no ordenamento jurídico deve, além de ater-se à boa forma (artigo 10 do Decreto n.º 70.235/72), atender aos requisitos (de conteúdo/materiais) prescritos no artigo 142 do CTN, dentre os quais “calcular o montante do tributo devido”.

Intimada do acórdão, a Fazenda Nacional interpôs embargos de declaração, suscitando omissão e contradição no julgado.

Os embargos foram admitidos pelo Presidente da 3ª Câmara da 3ª Seção, nos termos do despacho às fls. 1437/1439 e o processo foi incluído em novo lote de sorteio, tendo em vista que a turma julgadora inicial fora extinta.

Julgados os embargos, o Colegiado da 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 3ª Seção, por meio do Acórdão n.º 3302-004.815, de 29/09/2017, por unanimidade de votos, acolheu-os, em parte, para retificar o acórdão embargado com efeitos infringentes, para negar provimento ao recurso de ofício, conforme ementa reproduzida a seguir:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/07/2004 a 30/09/2004

RECURSO DE OFÍCIO. ALTERAÇÃO DO MOTIVO DA NULIDADE DA AUTUAÇÃO DE VÍCIO FORMAL PARA VÍCIO MATERIAL. AGRAVAMENTO DA SITUAÇÃO DA RECORRENTE. *REFORMATIO IN PEJUS*. IMPOSSIBILIDADE.

Por força do princípio da *reformatio in pejus*, o ordenamento jurídico brasileiro não permite agravamento da situação do recorrente. Assim, a situação da Fazenda Nacional não pode ser agravada, em sede de recurso de ofício, o que ocorre quando acórdão deste Conselho altera o motivo da nulidade da autuação de vício forma para vício material, retirando a possibilidade de a fiscalização realizar novo lançamento dentro do prazo fixado no art. 173, II, do CTN.

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO E CONTRADIÇÃO COMPROVADA. INTEGRAÇÃO DO JULGADO. POSSIBILIDADE.

Acata-se os embargos de declaração interpostos, com efeitos infringentes, quando demonstrado a existência dos alegados vício de omissão e contradição no julgado embargado, que uma vez suprida altera o resultado do julgado. Intimada do acórdão, a Fazenda Nacional interpôs recurso especial, suscitando divergência, quanto à fundamentação utilizada para a nulidade do lançamento (auto de infração), ou seja, quanto à natureza do vício, material versus formal, apresentando como paradigma os acórdãos n.º 403-000.269 e 2302-000.308.

Embargos Acolhidos em Parte.

Intimado dos acórdãos, o contribuinte interpôs recurso especial, suscitando divergência jurisprudencial, quanto às seguintes matérias: 1) possibilidade de *reformatio in pejus* em âmbito administrativo; 2) erro na apuração da base de cálculo configura erro material; 3) a autoridade julgadora tem o dever de decretar, de ofício, a invalidade do lançamento tributário maculado por vício material; e, 4) reconhecimento da decadência em relação aos períodos até outubro/1997 – matéria de ordem pública.

Por meio do despacho de admissibilidade às fls. 1606/1615, o Presidente da 3ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento negou seguimento ao recurso especial do contribuinte.

Intimado desse despacho, o contribuinte interpôs agravo requerendo a sua reforma e, conseqüentemente, a admissão do seu recurso especial para posterior julgamento pela CSRF.

Analisado o agravo, a Presidente da CSRF acolheu-o, em parte, para dar seguimento parcial ao recurso voluntário do contribuinte apenas, quanto à matéria “**erro na apuração da base de cálculo configura erro material**”.

Quanto à matéria admitida, o contribuinte alegou, em síntese, que o erro na apuração da base de cálculo do crédito tributário lançado e exigido constitui vício material que implica nulidade do respectivo lançamento.

Intimada do recurso especial do contribuinte e do despacho da sua admissibilidade, a Fazenda Nacional informou que estava ciente daquele acórdão e não apresentou contrarrazões.

Voto

Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas, Relator.

O recurso interposto pelo contribuinte atende aos requisitos essenciais de admissibilidade, nos termos do art. 67 do Anexo II do RICARF.

A questão oposta nesta fase recursal é se o erro na apuração da base de cálculo do tributo lançado e exigido por meio de lançamento de ofício constitui vício material ou vício formal.

A legislação tributária que trata da constituição do crédito tributário por meio de lançamento de ofício assim dispõe:

- Lei n.º 5.172/66 (Código Tributário Nacional –CTN):

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

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Art. 143. Salvo disposição de lei em contrário, quando o valor tributário esteja expresso em moeda estrangeira, no lançamento far-se-á sua conversão em moeda nacional ao câmbio do dia da ocorrência do fato gerador da obrigação.

Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

§ 1º Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica aos impostos lançados por períodos certos de tempo, desde que a respectiva lei fixe expressamente a data em que o fato gerador se considera ocorrido.

Art. 145. O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de:

I - impugnação do sujeito passivo;

II - recurso de ofício;

III - iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149.

- Decreto nº 70.235/72 (Processo Administrativo Fiscal):

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

I - a qualificação do autuado;

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

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

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

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

No presente caso, o lançamento em discussão atendeu esse requisitos citados e transcritos acima. A nulidade do lançamento determinada pela Autoridade de Julgadora de Primeira Instância teve fundamento erro na apuração da base de cálculo do imposto, conforme consta da ementa do acórdão às fls. 1388 e do voto vencedor às fls. 1403/1407, o que segundo o entendimento majoritário da Turma Julgadora configurou erro formal. Também, o recurso de ofício interposto por aquela autoridade foi desprovido por unanimidade de votos pelo Colegiado da Câmara Baixa, sob o mesmo fundamento, ou seja, vício formal.

O tributarista Anselmo Souza, em seu "Curso básico de direito tributário" (Rio de Janeiro: Editora Lilen Rids, 2006), assim conceitua vícios, formal e material, no lançamento tributário:

Vício formal é defeito no processo de formação do lançamento, tal como incompetência da autoridade lançadora, falta de capitulação do fato gerador, (...). Já o **vício material**, diz respeito à existência da dívida, como não-ocorrência do fato gerador sujeito passivo incorreto; sujeito ativo incorreto, (.). **No vício formal a dívida tributária não é declarada inexistente, mas sim tem declarada viciada sua formalização (lançamento). No vício material, a dívida que a Fazenda Pública alega existir, na verdade, não existe, (...).** (destaque não original)

Já Leandro Paulsen, em sua obra "Direito Tributário - Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência" (Livraria do Advogado Editora, 10ª Edição), assim define vício formal e vício material:

Vício formal X Vício material. Os vícios formais são aqueles atinentes aos procedimentos e ao documento que tenha formalizado a existência do crédito tributário. Vícios materiais são os relacionados à validade e à incidência da lei.

Da conceituação/definição de ambos os tributaristas, depreende-se que o vício formal é aquele referente aos procedimentos e aos documentos utilizados na formalização e exigência do crédito tributário. Já o vício material refere-se à validade e à aplicação da lei, ou seja, a fundamentação da exigência do tributo.

O vício material ocorre na constituição do crédito tributário, na medida em que as leis utilizadas para dar sustentação ao ato administrativo fiscal não são válidas e/ ou não são aplicáveis ao tributo lançado e exigido o que implica na nulidade do lançamento, sem possibilidade de correção, nos termos dos artigos 145 do CTN, citados e transcritos anteriormente, e da aplicação do art. 173, inciso II, desse mesmo Código.

Diferentemente, o vício formal decorre de erros de cálculos, na apuração da base de cálculo do tributo, na alíquota aplicada, na própria operação aritmética e/ ou no descumprimento de disposições na legislação que regula o lançamento, implicando na nulidade, de fato, anulação do lançamento. O vício formal permite a correção do lançamento, nos termos do art. 145, citado e transcrito anteriormente, c/c o art. 149, ambos do CTN, inclusive, mediante novo lançamento.

Também este é o entendimento da Secretaria da Receita Federal, veiculado no Parecer nº 9, de 3 de fevereiro de 1999, da Coordenação Geral do Sistema de Tributação – Cosit, reproduzido a seguir:

A nulidade está presente num ato jurídico quando há defeito grave que impeça a produção do efeito pretendido. 116 nulidade quando o ato desrespeita, no momento de sua formação, o pressuposto exigido pela lei para que tenha validade. A nulidade é a reação da ordem jurídica, tolhendo o ato de seus efeitos, imposta à manifestação de vontade que não cumpriu os requisitos fixados pela lei. Ocorre que nem sempre tais requisitos aparecem de maneira expressa na lei. Não raras vezes, a essência do ato vem à tona mediante o conhecimento dos princípios gerais com os quais deve ele se conformar. Se o ato, no momento de sua formação, passa ao largo dessa essência ou descumpra alguma solenidade fundamental, deverá suportar a reação do ordenamento - a nulidade. (...)

Assim como os atos jurídicos em geral, os atos administrativos também possuem elementos básicos de estruturação. A competência do agente, forma e objeto do ato, somam-se a finalidade e o motivo. Qualquer vício nesses elementos estruturais faz com que o ato não refine condições para irradiar os efeitos jurídicos que lhe são próprios. Portanto, é causa de nulidade do ato a existência de qualquer defeito que macule tais elementos.

O vício de forma é um dos possíveis vícios que podem atingir o ato administrativo, causando a sua nulidade. Ao discorrer sobre a teoria da nulidade dos atos

administrativos, Antônio da Silva Cabral, in "Processo Administrativo Fiscal", menciona os principais vícios dos atos administrativos, e, entre eles, o vício de forma, que, nos dizeres de Seabra Fagundes, consistiria no "conjunto de solenidades com que a lei cerca a exteriorização do ato administrativo, estabelecendo o vínculo aparente entre a manifestação de vontade e objeto".

O item "b" do parágrafo único do art. 2º da Lei n.º 4.717, de 20 de junho de 1965, que define os vícios dos atos administrativos, dispõe:

"b) o vício de forma consiste, na omissão ou na observância incompleta ou irregular de formalidades indispensáveis à existência ou seriedade do ato; ...". (...)

Assim, é equivoco pensar que a única causa de nulidade do lançamento é a incompetência do agente. A interpretação meramente literal do disposto no art. 59 do Decreto n.º 70.235/1972 levar-nos-ia à conclusão absurda de que, por exemplo, mesmo que a forma adotada pelo ato de lançamento fosse desconforme com o mandamento legal, ele reuniria condições para produzir efeitos. Ora, de tal conclusão decorreria a afirmação errônea de que um ato administrativo poderia prosperar, mesmo tendo sido exteriorizado por uma forma absolutamente irregular. Cabe enteio lembrar que se nos atos jurídicos da ordem privada, em que impera a liberdade de forma, o vício nesta última é causa de nulidade absoluta, conforme preconiza o art. 145, incisos III e IV, da Lei n.º 3.071, de 1º de janeiro de 1916 (Código Civil), mais ainda o será para os atos administrativos, pois neles impera a vinculação à forma.

Aplicar, de maneira literal e isolada, o disposto no referido art. 59 significa ignorar a coerência do sistema jurídico. Não concordamos, desta feita, que a lista prescrita naquele dispositivo legal seja numerus clausus, e sim numerus apertus. E nulo todo ato administrativo que desrespeita os requisitos impostos pela legislação. O dispositivo do Decreto não faz menção às vicissitudes do ato administrativo do lançamento em virtude da forma, por esta circunstância. 16 estar implícita, já que ele é cercado de requisitos e formalidades já consagradas pela legislação.

Os requisitos formais do ato administrativo de lançamento aparecem no art. 142 do Código Tributário Nacional (CTN) e nos artigos 10 e 11 do Decreto n.º 70.235/1972. Se o ato não respeita referidas formalidades, não tem condições para produzir efeitos. (...)

(...) E mesmo que o lançamento seja promovido por agente competente, que a finalidade seja o interesse público, o motivo seja aquele fixado em lei, no caso dos atos vinculados, e o objeto seja a manifestação creditícia do Fisco, ainda assim o lançamento carregará consigo a nulidade absoluta se a forma determinada explícita ou implicitamente na lei for desrespeitada, com a omissão dos elementos que deveriam estar contidos no documento que exterioriza o ato de imposição. (...)

A ineficácia do ato administrativo não é decretada em prol do particular interessado, mas em respeito ex ordem pública e ao princípio da legalidade, que devem sempre nortear as atividades da Administração. (...) Costuma a doutrina sobre o assunto sentenciar que, tratando-se de atos administrativos, não há que se falar em anulabilidade, visto que os vícios a eles relativos são de ordem pública, cabendo, nesses casos, somente a nulidade, cuja declaração é de interesse da própria administração e não apenas de interesse privado do particular. (...)

Em face do que se expôs, conclui-se que a falta de menção, no lançamento, dos elementos previstos no art. 142 do CTN e nos arts. 10 e 11 do Decreto n.º 70.235/1972 constitui vício de forma, causando, portanto, a nulidade do lançamento que pode e deve ser decretada de ofício pela autoridade administrativa competente. (destaque não original)

O erro na apuração do valor da base de cálculo do imposto não implicou cerceamento de defesa do contribuinte e, conseqüentemente, pode ser retificada mediante novo lançamento. Assim, configura vício formal e não material.

Em face do exposto, **NEGO PROVIMENTO** ao recurso especial do contribuinte.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas