



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10660.725982/2019-44
ACÓRDÃO	1301-008.363 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	17 de agosto de 2026
RECURSO	DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO
RECORRENTES	GRAO DE OURO COMERCIO DE INSUMOS AGRICOLAS LTDA FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2015, 2016

RECURSO DE OFÍCIO. LIMITE DE ALÇADA. NÃO CONHECIMENTO.

Não se conhece do recurso de ofício quando o valor do crédito tributário exonerado em primeira instância for inferior ao limite de alçada vigente na data da sessão de julgamento, nos termos da Súmula CARF nº 103 e da portaria ministerial aplicável.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2015, 2016

RECURSO VOLUNTÁRIO. FALTA DE INTERESSE RECURSAL. NÃO CONHECIMENTO.

Em virtude da falta de interesse recursal, não se conhece de Recurso Voluntário quando o resultado do julgamento contestado se mostra inteiramente favorável ao Recorrente.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer o Recurso de Ofício. Quanto ao Recurso Voluntário, acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em não o conhecer, vencidos os Conselheiros José Eduardo Dornelas Souza (Relator) e Andrea Viana Arraes Egypto, que o conheceram e lhe deram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Luis Angelo Carneiro Baptista.

Assinado Digitalmente

JOSE EDUARDO DORNELAS SOUZA – Relator

Assinado Digitalmente

LUIS ANGELO CARNEIRO BAPTISTA – Redator designado

Assinado Digitalmente

RAFAEL TARANTO MALHEIROS – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros lagaro Jung Martins, Jose Eduardo Dornelas Souza, Luis Angelo Carneiro Baptista, Eduarda Lacerda Kanieski, Andrea Viana Arrais Egypto (substituto[a] integral), Rafael Taranto Malheiros (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso de ofício e Recurso Voluntário interpostos em face do Acórdão nº 103-000.286, proferido pela 4ª Turma da DRJ03 que, por unanimidade de votos, julgou procedente a Impugnação, com exoneração integral do crédito tributário.

Por bem descrever o ocorrido, valho-me do relatório elaborado por ocasião do julgamento de primeira instância, a seguir transcrito:

Relatório

Trata-se de impugnação (fls. 05 a 44) apresentada pela interessada acima qualificada contra Auto de Infração de CSLL (fls. 1367 a 1387), concernente aos anos-calendário 2015 e 2016, lavrado em razão dos fatos e fundamentos expostos pela fiscalização no Termo de Verificação Fiscal de fls. 1389 a 1400. Abaixo, os valores referentes à infração em questão, na data da autuação:

DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO	VALOR
CONTRIBUIÇÃO	790.498,52
JUROS DE MORA	302.437,06
MULTA PROPORCIONAL	1.185.747,74
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO	2.278.683,32

O contribuinte teve ciência do Auto de Infração e de seus respectivos termos, de forma pessoal, em 30/12/2019 (fl. 1402), apresentando sua impugnação em 27/01/2020, conforme Termo de Solicitação de Juntada à fl. 02.

Dos termos da impugnação, preliminarmente o recorrente reclama de desrespeito, pela fiscalização, de normas internas da própria Receita Federal do Brasil, notadamente da Portaria RFB nº. 1.668/2016, vez que a autoridade administrativa teria lavrado quatro autos de infração, referentes aos tributos IRPJ, CSLL, PIS e Cofins, em quatro processos distintos, tendo por base os mesmos fatos

e provas. Para o defendente, tal situação lhe causaria prejuízo, obrigando-lhe a apresentar quatro defesas, e movimentando indevidamente a máquina pública.

Critica ainda a inexistência, nos autos do processo, de documentos necessários ao exercício de sua defesa. Informa que o auto de infração em questão foi recebido pelo contador responsável pela contabilidade da empresa, nas dependências da unidade da Receita Federal do Brasil em Varginha/MG, em mídia (CD-ROM) que não continha os elementos probatórios que embasaram a imputação fiscal. Informa, ainda, que em consulta ao processo correspondente no portal e-CAC, identificou que nele a autoridade fiscal não anexara qualquer documento, o que impossibilitaria o pleno exercício de sua defesa.

Aduz não conseguir identificar a origem dos valores apontados no auto de infração. Questiona os valores apurados para a CSLL, que estariam superiores aos que lhe foram imputados em relação ao IRPJ, causando estranheza, vez que este último tributo tem alíquota maior que a da contribuição social.

Relata que as imagens colacionadas no Termo de Verificação Fiscal não dizem respeito às informações contábeis e fiscais do contribuinte, conforme cópia dos extratos da ECF entregue ao fisco e anexa à sua defesa. Denuncia que, do cotejo entre as informações do auto e do Termo de Verificação Fiscal, as informações apresentadas pela autoridade fiscal não lhe dizem respeito, aparentando tratarem de “copia e cola”, relacionado a outro contribuinte.

Reforça que, no curso do procedimento fiscal, apresentou à fiscalização toda a contabilidade da empresa referente ao período fiscalizado, ECF, relação de pagamentos dos tributos, memórias de cálculo e demonstrações contábeis, de forma que, na hipótese de existência de divergências identificadas, a fiscalização deveria demonstrar, de forma fundamentada e especificada, os valores de tais divergências, bem como as provas pertinentes.

Na sequência, faz ampla exposição de legislação, doutrina e jurisprudência, que referem o dever da administração de provar os fatos que imputa ao contribuinte, sob pena de nulidade.

Reclama ainda da imposição da multa qualificada em 150%, pois, além da ausência de descrição da ocorrência do fato gerador da obrigação principal, como relatado nas linhas anteriores, a autoridade fiscal não teria demonstrado a prática, por parte do contribuinte, de qualquer conduta que pudesse ser capitulada nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº. 4.502/64, autorizando a aplicação da duplicação da multa de ofício, nos termos do que prescreve o art. 44, §1º, da Lei nº 9.430/96. Cita doutrina e jurisprudência na esteira de sua pretensão.

Por fim, critica a utilização da taxa SELIC como referência para o cálculo dos juros, bem como a incidência de referidos juros também sobre a multa aplicada. Referindo ainda o caráter confiscatório da multa de ofício aplicada, para a hipótese de manutenção da autuação, invoca a aplicação do §2º do art. 61 da Lei nº 9.430/96, para redução da multa ao patamar de 20%.

É o relatório.

Naquela oportunidade, a Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 03, analisando os argumentos da interessada, julgou a Impugnação procedente, em conformidade com a ementa a seguir transcrita:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2015, 2016

NULIDADE. VÍCIO FORMAL.

A ausência ou deficiência grave na descrição dos fatos, com omissão de elementos de prova que fundamentem a acusação fiscal, não permite aos seus destinatários imediato (contribuinte) e mediatos (julgadores, em caso de contestação da exação) a compreensão sobre a motivação da autuação, representando vício grave do ato vinculado de lançamento, não permitindo sua convalidação.

LANÇAMENTOS FISCAIS REFLEXOS. SITUAÇÃO IDÊNTICA.

Aplicam-se aos lançamentos reflexos os mesmos fundamentos e razões de decidir utilizados neste processo concernente ao IRPJ, em razão da idêntica relação de causa e efeito que os vincula.

Impugnação Procedente

Crédito Tributário Exonerado

Regularmente intimada do Acórdão da DRJ (27/08/2020, fl. 1479), a contribuinte apresentou, tempestivamente, o Recurso Voluntário na data de 18/09/2020 (fl. 1482), oportunidade em que reiterou seus argumentos pela ocorrência de nulidade absoluta por vício material e pugnou pelo provimento de seu recurso. Em ato contínuo, os autos foram remetidos a este Conselheiro, e incluídos na pauta para ser julgado.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro **José Eduardo Dornelas Souza**, Relator.

Análise do Recurso de Ofício

A autoridade julgadora de primeira instância (DRJ03) julgou procedente a impugnação apresentada, para anular a autuação por vício formal, o que resultou na exoneração total do crédito tributário de CSLL exigido neste processo, nos anos-calendário de 2015 e 2016.

A referida exoneração ensejou a interposição do recurso de ofício, com fulcro no artigo 34, inciso I, do Decreto nº 70.235/72, que assim dispõe:

"Art. 34. A autoridade de primeira instância recorrerá de ofício sempre que a decisão:

I - Exonerar o sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa de valor total (lançamento principal e decorrentes) a ser fixado em ato do Ministro de Estado da Fazenda."

Como se depreende da leitura da norma, a admissibilidade do recurso de ofício está condicionada ao limite de valor de alçada, o qual, consoante o entendimento pacificado na Súmula CARF nº 103, deve ser aquele vigente na data de sua apreciação em segunda instância.

Nesse sentido, aplica-se ao presente julgamento a Portaria MF nº 2/2023, atualmente em vigor, a qual estabelece que esse recurso só deve ser conhecido quando o montante exonerado for igual ou superior a R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais).

De acordo com os autos, mesmo se considerado o valor total consolidado das autuações reflexas decorrentes da mesma ação fiscal (IRPJ, CSLL, PIS e COFINS), que perfaz o montante de R\$ 5.504.794,31, o valor ainda assim permanece muito inferior ao teto legal vigente.

Portanto, não se conhece do Recurso de Ofício.

Análise do Recurso Voluntário

Da Preliminar de Admissibilidade e do Interesse de Agir

Conforme debatido em sessão, suscitou-se divergência quanto ao conhecimento do presente Recurso Voluntário, sob o argumento de que faltaria interesse de agir ao contribuinte. A tese divergente sustentou que, tendo a exigência fiscal sido integralmente cancelada em primeira instância, a discussão acerca da natureza jurídica do vício seria prematura, devendo ser postergada para os autos de um eventual e futuro processo, caso a fiscalização viesse a lavrar um lançamento substitutivo.

Com a devida vênia a este entendimento, mantenho o meu posicionamento pelo cabimento e conhecimento do recurso, por vislumbrar patente o interesse recursal do contribuinte no caso concreto.

Ocorre que a Delegacia de Julgamento (DRJ) não apenas anulou o lançamento, mas adentrou expressamente no mérito de sua capitulação. Ao proferir o Acórdão recorrido, a turma julgadora *a quo* consignou expressamente na ementa, na fundamentação e, sobretudo, na conclusão do voto tratar-se de "vício formal", ressaltando de forma explícita a possibilidade de refazimento do ato com fulcro no art. 173, inciso II, do CTN. Para melhor clareza, transcreve-se o teor da ementa do julgado, e em seguida, a sua conclusão:

"NULIDADE. VÍCIO FORMAL.

A ausência ou deficiência grave na descrição dos fatos, com omissão de elementos de prova que fundamentem a acusação fiscal, não permite aos seus

destinatários imediato (contribuinte) e mediatos (julgadores, em caso de contestação da exação) a compreensão sobre a motivação da autuação, representando vício grave do ato vinculado de lançamento, não permitindo sua convalidação”.

[...]

"Conclusão

Diante do exposto, voto por considerar procedente a impugnação em questão, com exoneração integral do crédito tributário, considerando os vícios formais identificados nos autos, destacando-se a possibilidade de lançamento substitutivo, nos termos do preconizado no art. 173, II, do CTN, respeitado o prazo decadencial."

Ao assim decidir, a instância de piso impôs um gravame autônomo, direto e imediato ao sujeito passivo: conferiu à Fazenda Pública a garantia de reabertura ou extensão do prazo decadencial. Diante de um pronunciamento expresso que lhe é flagrantemente desfavorável e que o submete a um risco jurídico iminente (um novo lançamento a qualquer tempo com base no art. 173, II), o contribuinte insurgiu-se tempestivamente.

Restando a matéria efetivamente julgada pela DRJ e expressamente controvertida nas razões recursais, a lide encontra-se perfeitamente delineada. Negar conhecimento ao recurso, sob a justificativa de que o contribuinte deve aguardar de forma passiva uma nova autuação para só então se defender, equivale a esvaziar o seu direito de defesa e negar-lhe a prestação jurisdicional administrativa sobre uma premissa que já foi fixada neste processo.

Se a DRJ detinha competência para entrar no mérito e cravar a natureza formal do vício, cabe inevitavelmente a este CARF, na condição de instância revisora, julgar o recurso que devolve exatamente essa matéria. Deve-se analisar nestes próprios autos se a qualificação jurídica dada pela instância *a quo* foi correta, não cabendo postergar a controvérsia.

Assim, o recurso voluntário atende aos pressupostos de admissibilidade, havendo claro interesse de agir, razão pela qual dele conheço.

Ultrapassada essa premissa, passo ao exame do mérito da controvérsia.

Mérito

Como relatado, trata-se de processo decorrente da lavratura de Auto de Infração em desfavor de GRÃO DE OURO COMÉRCIO DE INSUMOS AGRÍCOLAS LTDA, para exigência de de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) relativa aos anos-calendário de 2015 e 2016.

Em conformidade com o Termo de Verificação Fiscal, a autuação imputou à contribuinte a suposta omissão de receitas advindas da revenda de mercadorias e da prestação de serviços. A contribuição apurada, acrescida de juros de mora e de multa qualificada de 150%, resultou na exigência de crédito tributário no montante total de R\$ 2.278.683,32.

Em sua impugnação, a contribuinte suscitou a inexistência de lastro probatório para embasar o lançamento, aduzindo, ademais, a incompatibilidade dos dados fiscais com sua contabilidade e a imputação de informações pertencentes a terceiros, ante a menção à pessoa física Roberto Tadeu Bonaldo.

A 4ª Turma da Delegacia de Julgamento (DRJ03), através do Acórdão nº 103-000.286, julgou a impugnação procedente, exonerando integralmente o crédito tributário. O colegiado *a quo* reconheceu a ausência de provas e a grave deficiência na descrição fática; contudo, classificou a nulidade como vício formal, ressaltando a possibilidade de lançamento substitutivo, nos moldes do art. 173, inciso II, do CTN. Considerando que o montante exonerado superava a alçada legal vigente à época, a turma julgadora interpôs recurso de ofício.

Regularmente intimada, a contribuinte apresentou seu Recurso Voluntário, onde pugna, resumidamente, pela reforma do acórdão para que a nulidade seja declarada absoluta, consubstanciada em vício material, em vez de vício formal.

Pois bem.

A controvérsia cinge-se à correta qualificação jurídica do vício que ensejou a nulidade do lançamento fiscal. Deve-se definir se a falha detectada caracteriza mero vício formal, conforme concluiu a autoridade julgadora de primeira instância, ou se atinge a própria materialidade da obrigação tributária, consubstanciando vício material, conforme sustentado pela Recorrente.

O Código Tributário Nacional (CTN), em seu art. 173, inciso II, prolonga o prazo decadencial para a constituição do crédito tributário nas hipóteses em que a anulação decorrer de vício formal. Penso que, por configurar uma exceção à regra geral de decadência e representar uma dilação temporal em favor da Fazenda Pública, tal dispositivo reclama interpretação estrita, devendo abranger unicamente os vícios de menor gravidade atinentes à exteriorização do ato.

Ao compulsar os autos, verifica-se que a decisão *a quo* fundamentou o cancelamento da autuação reconhecendo, de forma categórica, a completa ausência de lastro probatório para a exigência fiscal. O julgador de piso atestou expressamente que "*não foram apresentados elementos de prova, hábeis e idôneos, necessários à comprovação da ocorrência do fato gerador das obrigações tributárias (auferimento de receita), nem da infração imputada (omissão de receita)*" (fl. 1466). Confira-se seus termos:

"Do que consta nos autos, a autoridade não informou, mesmo que minimamente, com base em que elementos assenta sua conclusão de que o contribuinte deixou de emitir notas fiscais, omitindo receitas. A fiscalização não acostou aos autos qualquer prova, como contratos de compra e venda, contabilidade, extratos bancários etc, que, em cotejo com as declarações (ECF, EFD-C), contabilidade, DCTF e pagamentos realizados pelo contribuinte, apontassem para a verossimilhança de que ocorrera a acusada omissão de receitas.

Além disso, o TVF não apresentou nem indicou tabelas e/ou planilhas que, se existentes, deveriam estar anexas aos autos, com a origem e o método de cálculo utilizado pela fiscalização para a delimitação, por período de apuração, dos valores reputados nos autos como omitidos, impossibilitando a correlação entre os valores apurados nos autos de infração e os expostos nas imagens das ECF do contribuinte. A propósito, as imagens colacionadas no TVF apresentam apenas totalização trimestral das receitas declaradas pelo próprio contribuinte, não informando as receitas mensais omitidas, que comporiam a base de cálculo dos tributos com apuração mensal, como o PIS e a Cofins.

Ainda que a realidade fática tenha correspondido à existência da obrigação fiscal nos valores informados pela autoridade nos autos e no Termo de Verificação Fiscal, como ressaltado acima, **não foram apresentados elementos de prova, hábeis e idôneos, necessários à comprovação da ocorrência do fato gerador das obrigações tributárias (auferimento de receita), nem da infração imputada (omissão de receita).**

A distinção entre os vícios de forma e de matéria exige a análise da natureza dos elementos afetados no ato administrativo. O vício formal restringe-se aos aspectos extrínsecos do lançamento. Trata-se daquele defeito verificado de plano no próprio instrumento de formalização do crédito, que não guarda relação com a realidade fática e jurídica representada no ato. Consiste na inobservância incompleta ou irregular de formalidades indispensáveis, tais como a ausência de data, local, assinatura do autuante ou número de matrícula. Tais imperfeições, detectáveis na estruturação documental do ato, não contaminam a essência da relação jurídico-tributária.

Lado outro, o vício material atinge o próprio núcleo da obrigação. Configura-se quando o problema afeta os elementos constitutivos elencados no art. 142 do CTN, quais sejam: a verificação da ocorrência do fato gerador, a determinação da matéria tributável, o cálculo do montante devido e a identificação correta do sujeito passivo. A ausência de demonstração e comprovação desses elementos fundamentais não traduz mera irregularidade formal, mas a própria incerteza quanto à existência do crédito tributário.

Um critério seguro e irrefutável, a meu ver, para promover tal distinção reside na viabilidade do saneamento do ato pela autoridade fiscal. Se houver possibilidade de o lançamento ser repetido preservando-se intacto o seu conteúdo material, alicerçado em provas originárias coletadas, isto é, os mesmos elementos constitutivos da obrigação, o vício ostenta natureza eminentemente formal. A regra especial do art. 173, inciso II, do CTN visa salvaguardar um crédito público cuja substância já se encontrava perfeitamente qualificada e provada no primeiro lançamento, padecendo apenas de inexequibilidade por um defeito de formalização. Por via de consequência, o saneamento de um vício formal é incompatível com investigações adicionais. Sob o pretexto de corrigir um defeito de forma, é juridicamente vedado ao Fisco instaurar novas diligências, intimar o contribuinte para apresentar novos documentos ou formular inéditas premissas de cálculo para apurar a matéria tributável. Se tais providências forem necessárias para a feitura de um "novo" lançamento, significa que a obrigação tributária originária não estava

definida, restando evidenciado que o vício apurado não era de forma, mas sim de estrutura e essência do ato praticado.

No caso dos autos, revela-se manifesta a impertinência da qualificação adotada pela decisão recorrida. A exigência de que a Fiscalização se desincumba de seu ônus probatório, demonstrando a ocorrência do fato gerador, não pode ser confundida com uma exigência de caráter formal. A motivação incorreta, deficiente ou amparada em premissas fáticas inexistentes afronta as normas de conteúdo material que regem a hipótese de incidência do tributo.

A autuação em análise baseou-se em um Termo de Verificação Fiscal desprovido de qualquer demonstração pormenorizada ou prova documental hábil. Compulsando os autos, constata-se que o relatório fiscal apresentou dados desconexos com a contabilidade da empresa e valeu-se de informações de pessoa física estranha à lide para justificar a suposta omissão de receitas. Diante desse cenário, a decisão recorrida não identificou um mero lapso na lavratura do auto; ela constatou a inocorrência comprovada da hipótese de incidência, por absoluta ausência de subsunção fática.

Se a autoridade fiscal fosse instada a realizar um lançamento substitutivo neste caso, não lhe bastaria sanar omissões puramente instrumentais, como apor uma assinatura faltante, suprir a ausência do local e data da lavratura, ou inserir o número de matrícula do servidor encarregado. O Fisco seria compelido a iniciar um novo procedimento de auditoria, buscar provas materiais da omissão de receitas, refazer todo o dimensionamento da base de cálculo e excluir os dados de terceiros indevidamente considerados. O refazimento do ato exigiria, inequivocamente, ampla inovação no seu conteúdo material e nos seus fundamentos de fato.

Diante da evidente inexistência de suporte fático e probatório para sustentar a exigência fiscal originária, premissa, neste particular, atestada pela própria DRJ, conclui-se que o lançamento carece de conteúdo jurídico próprio. O problema que ensejou o cancelamento está situado na essência da relação jurídico-tributária, na não comprovação da ocorrência do fato gerador, consubstanciando nulidade absoluta por vício material.

Por conseguinte, o reconhecimento do vício material acarreta a nulidade plena do ato e impede a renovação da exigência fiscal com fulcro na regra de extensão temporal prevista no art. 173, inciso II, do CTN, prerrogativa esta adstrita aos casos em que a obrigação já se encontrava plenamente delineada. Impõe-se, assim, a reforma da classificação jurídica conferida pela decisão recorrida, acolhendo-se integralmente a pretensão da contribuinte.

CONCLUSÃO

Ante o exposto, voto por não conhecer do Recurso de Ofício e por conhecer do Recurso Voluntário para, no mérito, dar-lhe provimento, declarando a nulidade absoluta do lançamento por vício material.

Assinado Digitalmente

JOSÉ EDUARDO DORNELAS SOUZA

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Luis Angelo Carneiro Baptista, redator designado

1. Com a devida vênia, divirjo do ilustre Relator quanto ao conhecimento do Recurso Voluntário.
2. O que se observa no caso concreto é que a turma de julgamento a quo exonerou integralmente o lançamento efetuado, dando provimento integral à impugnação. O que o recorrente pretende é a reforma do acórdão para que a exoneração do lançamento se dê por vício material, em vez de vício formal.
3. Contudo, falta interesse recursal ao contribuinte. O crédito tributário foi integralmente exonerado. Então, não há o que se questionar quando ao lançamento efetuado, estando ele definitivamente exonerado.
4. A discussão sobre se houve vício formal ou material no lançamento exonerado só faria sentido caso houvesse novo lançamento, momento em que o contribuinte poderia voltar a debater o tema no novo processo, já que a possibilidade de novo lançamento tem interstício temporal decadencial diferente a depender do vício encontrado no lançamento anterior.
5. O fato é que, neste processo, o contribuinte não possui interesse recursal.
6. Desta forma, voto por não conhecer os recursos de ofício, pelas razões expostas pelo relator, e o voluntário, pelas razões aqui expostas.

Assinado Digitalmente

Luis Angelo Carneiro Baptista