



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

Processo n° 10932.000368/2006-12
Recurso n° Especial do Procurador
Acórdão n° 9101-003.748 – 1ª Turma
Sessão de 12 de setembro de 2018
Matéria VÍCIO FORMAL X VÍCIO MATERIAL
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado VOLKSWAGEN DO BRASIL INDÚSTRIA DE VEÍCULOS AUTMOTORES LTDA

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2001

ERRO NA DATA DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR. VÍCIO MATERIAL.

Não é erro formal, mas erro material aquele que decorre do desapareço à relevância do aspecto temporal da hipótese de incidência do PIS/PASEP e da COFINS, a redundar na apuração de base de cálculo anual e, conseqüentemente, na cobrança dos precitados tributos a partir da apreensão da realidade ampliada para além dos limites fixados em lei de direito material, assimilando-a ao longo de intervalo anual, quando se deveria compreendê-las nos extremos de cada mês do ano-calendário. Nesses casos, tais autos de infração não estão contaminados por meros vícios no procedimento ou na exteriorização do ato e, sim, por vícios insanáveis derivados da equivocada aplicação das normas de direito material que prescrevem o período de apuração e a base imponible, o que não se compatibiliza com a possibilidade de convalidação.

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.

Rafael Vidal de Araújo - Presidente em exercício.

(assinado digitalmente)

Flávio Franco Corrêa - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Flávio Franco Corrêa, Luis Flávio Neto, Viviane Vidal Wagner, Gerson Macedo Guerra, Demetrius Nichele Macei e Rafael Vidal de Araújo (Presidente em Exercício).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de Divergência interposto pela PGFN em face do acórdão nº 1201001.318, assim ementado:

"ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2001

OMISSÃO DE RECEITAS FINANCEIRAS. AUTUAÇÃO.

Correta a autuação, a título de IRPJ e CSLL, quando não comprovada, por documentos hábeis e idôneos, a contabilização de receitas financeiras informadas pelas fontes pagadoras nos comprovantes de rendimentos, sem prejuízo da recomposição da base de cálculo e dos saldos negativos originalmente apurados pela interessada.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2001

LANÇAMENTO. ERRO NA DEFINIÇÃO DO CRITÉRIO TEMPORAL.

Correto o cancelamento dos lançamentos do PIS e da COFINS quando não observada a periodicidade mensal na determinação das respectivas bases de cálculo."

O voto condutor do acórdão recorrido negou provimento a recurso de ofício contra a decisão de primeira instância, que desconstituiu os lançamentos de ofício de PIS/PASEP e COFINS, em razão de erro na fixação do aspecto temporal do fato gerador, uma vez que a Fiscalização deixou de observar, na constituição dos respectivos créditos tributários, a periodicidade mensal das bases de cálculo das citadas contribuições.

Despacho de Encaminhamento do acórdão recorrido à PGFN no dia 29/02/2016, à efl. 2.443.

Embargos da PGFN, à efls. 2.244/2.446, os quais não foram admitidos, às efls. 2.455/2.458. Despacho de Encaminhamento do dia 04/04/2016, à efl. 2.459, para ciência Despacho de Admissibilidade dos Embargos. Recurso Especial interposto no dia 07/04/2016, à efl. 2.469. Nessa oportunidade, alega divergência em relação aos acórdãos nº 1302-00163, 2302-01.020 e 301-31.801. No mérito, sustenta o seguinte:

a) havendo excesso de lançamento, o correto seria a exclusão apenas deste excesso, e não de todo o crédito tributário lançado, pois uma parte desse lançamento mantém-se plenamente válida e exigível;

b) de acordo com o artigo 145, inciso I, do CTN, o lançamento deverá ser alterado em virtude impugnação do sujeito passivo. É claro que o CTN deu preferência à revisão do lançamento, quando esta puder ser validamente efetuada;

c) por outro lado, afirma o artigo 60 do Decreto nº 70.235/1972 que as irregularidades não importarão em nulidade e serão sanadas quando não resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio;

d) mais uma vez a legislação preferiu a revisão do lançamento ao cancelamento/nulidade. Registre-se que essa escolha está em consonância com o princípio da indisponibilidade do interesse público. Desse modo, o órgão julgador somente deve preferir o cancelamento/nulidade do lançamento à sua revisão caso esta seja impossível no mundo dos fatos ou em virtude de óbice jurídico intransponível, o que não parece ser o caso dos autos;

e) na hipótese de não se admitir a revisão, os lançamentos de PIS/PASEP e COFINS devem ser anulados por vício formal. Isso por não obedecer às formalidades necessárias ou indispensáveis à existência do ato, isto é, às disposições de ordem legal para a sua feitura.

Em face do exposto, requer o conhecimento e o provimento do presente Recurso para: a) restabelecer os auto de infração de PIS/PASEP e COFINS, autorizando sua retificação, ou caso assim não entenda, (b) anular tais lançamentos por vício formal.

Ciência do contribuinte no dia 11/08/2016, à efl. 2.482. Contrarrazões apresentadas no dia 04/07/2016, à efl. 2.482. Nessa oportunidade, a recorrida expõe:

a) a impossibilidade de retificação do ato administrativo, pois, no caso concreto, não se configuraria uma simples correção no lançamento viciado, mas, sim, verdadeira inovação no lançamento, isto é, ter-se-ia autuação completamente nova, com novos critérios jurídicos a serem veiculados pelo novo lançamento;

b) além disso, se as autoridades julgadoras considerarem que a exigência imposta pela Fiscalização foi formulada em desacordo com as regras vigentes, ficam obrigadas a declará-la improcedente, ainda que considerem que existiria fundamento diverso para a exigência de tributos na mesma situação examinada. Caso contrário, atuariam fora dos limites da competência atribuída por lei, consistente no exame do lançamento de ofício efetuado, praticando ato administrativo ilegal, por desvio de finalidade;

c) quanto ao vício aduzido, a caracterização do vício material ou formal, depende tanto de sua gravidade quanto do requisito viciado;

d) quando a invalidade do lançamento decorre de defeitos nos pressupostos de constituição do ato, ou seja, na aplicação da regra-matriz de incidência e na comprovação da ocorrência do fato (direito material), diz-se que o vício é material. Já quando a anulação decorre de vício de forma ou de formalização do ato, o vício é formal e se aplica o artigo 173, inciso II, para reinício da contagem do prazo decadencial;

e) assim, a periodicidade na apuração das bases de cálculo do PIS/PASEP e COFINS é requisito material de validade do lançamento. Como tal, quando viciado, cabe

decretar a nulidade do ato e o conseqüente afastamento do prazo suplementar posto pelo inciso II do artigo 173 do CTN;

f) na remota hipótese de serem superados os itens anteriores, deve ser mantido o cancelamento da exigência de PIS/PASEP e COFINS em função da desapareço ao prazo decadencial, ou, quando menos, os autos devem ser novamente remetidos à instância *a quo* para que este argumento seja apreciado, sob pena de se incorrer em supressão de instância julgadora;

g) com efeito, decaiu o direito da Fazenda de constituir créditos tributários de PIS/PASEP e COFINS relativos aos meses de janeiro a novembro de 2001, tendo em vista que o auto de infração foi lavrado apenas em 21/12/2006, transcorrido, portanto, período superior a cinco anos entre os fatos geradores (obtenção de receitas supostamente omitidas) e a constituição do crédito tributário.

Diante de todo o exposto, a ora recorrida pede e espera o não provimento do Recurso Especial da PGFN, mantendo-se o quanto decidido em relação às exigências de PIS/PASEP e COFINS. Quando menos, os autos devem ser remetidos à instância *a quo* para a apreciação do argumento referente à decadência do crédito tributário ora discutido.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Flávio Franco Corrêa, Relator.

Na interposição do presente Recurso Especial, a recorrente reuniu os pressupostos de recorribilidade. Adotando as razões do Despacho de Admissibilidade, conheço do apelo fazendário.

Conforme acima explicado, o voto condutor do acórdão recorrido negou provimento a recurso de ofício contra a decisão de primeira instância, que desconstituiu os lançamentos de ofício de PIS/PASEP e COFINS, em razão de erro na fixação do aspecto temporal do fato gerador, uma que a Fiscalização deixou de observar, na constituição dos respectivos créditos tributários, a periodicidade mensal das bases de cálculo das citadas contribuições.

Com efeito, a Fiscalização deixou consignado, em Termo de Constatação Fiscal às efls. 139/140, que pôde apurar, mediante documentação fornecida por diversas instituições financeiras, que a recorrida auferira receitas financeiras no montante de R\$ 350.782.127,20, ao logo de todo o ano-calendário de 2001. Dessa importância, a recorrida omitiu, na DIPJ correspondente, o registro de receitas financeiras no valor de R\$ 201.005.828,16, submetido à tributação do PIS/PASEP e da COFINS pelo Fisco, que considerou a infração ocorrida em 31/12/2001, tanto para o lançamento de PIS/PASEP como para o lançamento de COFINS, conforme evidenciam os autos de infração às efls. 142/149.

O erro constatado pelas autoridades julgadoras surgiu do desapareço à relevância do aspecto temporal da hipótese de incidência, a redundar na apuração de base de cálculo anual e, conseqüentemente, na cobrança dos precitados tributos a partir da apreensão da

realidade ampliada para além dos limites fixados em lei, assimilando-a ao longo de intervalo anual, quando se deveria compreendê-la nos extremos de cada mês do ano-calendário. Como se pode ver – e é intuitivo - o desprezo ao aspecto temporal da hipótese de incidência invariavelmente compromete a apuração da base calculada.

Em singela anotação, Leandro Paulsen¹ explica que “os vícios formais são aqueles atinentes ao procedimento e ao documento que tenha formalizado a existência do crédito tributário. Vícios materiais são os relacionados à validade e à incidência da lei.”

No Direito Positivo, consta que vício formal consiste na omissão ou na observância incompleta ou irregular de formalidades indispensáveis à existência ou seriedade do ato (artigo 2º, parágrafo único, letra “b”, da Lei nº 4.717/1965 - Lei da Ação Popular). Pode-se dizer que o vício formal, segundo uma concepção restrita, é aquele que se verifica no próprio documento que exterioriza o ato administrativo, ou, segundo uma concepção ampla, é a mera desobediência ao rito procedimental, como ensina Maria Sylvia Zanella Di Pietro²:

*“Encontram-se na doutrina duas concepções da **forma** como elemento do ato administrativo:*

*1. uma concepção **restrita**, que considera forma como **exteriorização do ato**, ou seja, o modo pelo qual se exterioriza; nesse sentido, fala-se que o ato pode ter a forma escrita ou verbal, de decreto, portaria, resolução etc;*

*2. uma concepção **ampla**, que inclui no conceito de forma, não só a exteriorização do ato, mas todas as formalidades que devem ser observadas durante o processo de formação da vontade da Administração, e até os requisitos concernentes à publicidade do ato.*

*“... É verdade que, na concepção restrita de **forma**, considera-se cada ato isoladamente; e na concepção ampla, considera-se o ato dentro de cada **procedimento**. Neste último, existe, na realidade, uma sucessão de atos administrativos preparatórios da decisão final; cada ato deve ser analisado separadamente em seus cinco elementos; sujeito, objeto, forma, motivo e finalidade.*

Aqui, atendo-me à importante circunstância de que as bases calculadas estão conectadas à prévia e errônea imputação de fatos captados no curso de uma abrangência temporal maior do que aquela que fora estabelecida em ato legal. Isso não é mero erro formal, mas erro derivado da incorreta aplicação das normas de direito material que prescrevem o período de apuração e a base imponível (sempre delimitada àquele período), que serve de apoio para a definição do *quantum debeat*. No caso do PIS/PASEP, a norma afrontada pela Fiscalização é o artigo 2º, inciso I, da Lei nº 9.715, de 1998, *verbis*:

“Art. 2º A contribuição para o PIS/PASEP será apurada mensalmente:

¹ Direito tributário, constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência, 11ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; ESMAFE, 2009, p. 1.186.

² Direito administrativo, 12ª ed. São Paulo: Atlas, 2000, p. 192.

I - pelas pessoas jurídicas de direito privado e as que lhes são equiparadas pela legislação do imposto de renda, inclusive as empresas públicas e as sociedades de economia mista e suas subsidiárias, com base no faturamento do mês;”

Por sua vez, no caso da COFINS, a norma violada pela Fiscalização é o artigo 2º da Lei Complementar n 70, de 1991, *verbis*:

“Art. 2º A contribuição de que trata o artigo anterior será de dois por cento e incidirá sobre o faturamento mensal, assim considerado a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza.”

Tais argumentos convergem para não reprovar a decisão recorrida, no tocante à questão aduzida, já que não se vislumbra defeito no instrumento ou no procedimento. Nas circunstâncias comentadas, o desprovimento do recurso de ofício, *in casu*, decorreu do erro na aplicação do direito material, por parte da autoridade fiscal, o que não se compatibiliza com a possibilidade de convalidação.

Diante do exposto, conheço do Recurso Especial fazendário para, no mérito, negar-lhe provimento.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Flávio Franco Corrêa