



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

Processo nº 10945.721240/2011-04
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-002.974 – 1ª Turma
Sessão de 5 de julho de 2017
Matéria Nulidade do lançamento. Vício material.
Recorrente UNIÃO (FAZENDA NACIONAL)
Interessado COOPERATIVA AGROINDUSTRIAL LAR

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2006

VÍCIO MATERIAL. NULIDADE DO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO.

Vício em elementos fundamentais da obrigação tributária, especialmente no critério material (o que está sendo tributado) e no critério quantitativo (como o cálculo da obrigação tributária foi realizado). Nulidade do lançamento por vício material e não 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. Votou pelas conclusões o conselheiro André Mendes de Moura.

(assinatura digital)

Marcos Aurélio Pereira Valadão - Presidente em exercício.

(assinatura digital)

Luís Flávio Neto - 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, Marcos Aurélio Pereira Valadão (Presidente em exercício).

Relatório

Trata-se de recurso especial interposto pela **Procuradoria da Fazenda Nacional** (doravante “**PFN**” ou “**recorrente**”), em que é recorrida **Cooperativa Agroindustrial Lar** (doravante “**contribuinte**” ou “**recorrida**”), em face do acórdão n. **1101-001.013** (doravante “**acórdão a quo**” ou “**acórdão recorrido**”), proferido pela 1ª Turma Ordinária da 1ª Câmara desta 1ª Seção (doravante “**Turma a quo**”).

O recurso especial versa sobre a questão se a nulidade decretada pelo acórdão recorrido seria um caso de vício material ou de vício formal.

Conforme se colhe do acórdão recorrido, esses são os fatos presentes no caso (e-fls. 1121-1125):

“O contribuinte utilizou indevidamente como base para rateio das receitas e despesas indiretas o resultado bruto de cada produto (vendas deduzidas de devoluções e custos), no lugar de proporcionalizá-las em razão das receitas totais de vendas para cada produto” (e-fls. 1121).

“Uma vez que as receitas e despesas indiretas foram segregadas de forma incorreta, foi efetuada a revisão dos cálculos da segregação dos resultados para rateio das receitas e despesas indiretas com base nas receitas auferidas na venda de cada um dos produtos, utilizando os mesmos dados de vendas, custos e percentuais do ato cooperativo, seja na entrada ou saída, apresentados pelo contribuinte nos relatórios CT0271 e CT0281 (...). A mudança no rateio se deu no percentual aplicável às receitas e despesas indiretas. Constatou-se que o produto Granjas se refere à operação da cooperativa com aves e derivados, dessa forma, o produto “Granjas 8-01” foi suprimido de nossas tabelas e seu custo foi somado ao custo do produto 7-1, aves e derivados” (e-fls. 1122).

“Conforme demonstrado na tabela abaixo, o contribuinte apurou prejuízos nos 03 (três) anos-calendários sob ação fiscal (2006 a 2008), fato que pode facilmente ser verificado nas DIPJ’s dos respectivos anos. Contudo, em razão do recálculo mencionado no item anterior, apuramos Lucro tributável para os períodos mencionados, os quais foram objeto de lançamento para Imposto de Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ e Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido – CSLL” (e-fls. 1124).

“Procedeu-se pesquisa no sistema interno da Receita Federal do Brasil de acompanhamento de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da contribuição social sobre o lucro líquido (SAPLI) e o contribuinte possuía em 2006 um saldo de R\$ 599.111,64 (Quinhentos e noventa e nove mil, cento e onze reais e sessenta e quatro centavos) de prejuízo fiscal operacional, o qual foi completamente compensado, visto estar dentro dos limites estabelecidos em Lei” (e-fls. 1125).

“Com resultado da ação fiscal e de todo o exposto nos itens precedentes, lavramos auto de infração para a exigência do Imposto de renda da Pessoa Jurídica – IRPJ e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, cujas infrações são: resultados operacionais não declarados e falta de recolhimento da contribuição social, dos anos-calendário de 2006 a 2008” (e-fls. 1125)

A DRJ julgou a impugnação administrativa integralmente improcedente (fls. 1975 e seg. do e-processo). A decisão restou assim ementada:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008

DIREITO DE DEFESA. CERCEAMENTO. INOCORRÊNCIA.

Descabe cogitar de cerceamento do direito de defesa quando o conhecimento dos atos processuais pelo acusado e o seu direito de resposta ou de reação se encontraram plenamente assegurados.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008

NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

Somente são nulos os atos e termos lavrados por pessoa incompetente, sendo que eventual cerceamento do direito de defesa não se configura causa de nulidade de auto de infração.

DESCRIÇÃO DOS FATOS. ERRO PARCIAL. AUSÊNCIA DE INFLUÊNCIA NA COMPREENSÃO DO LANÇAMENTO.

Eventual equívoco na descrição dos fatos constantes do auto de infração não tem o condão de invalidar o lançamento, mormente quando o Termo de Verificação Fiscal permite a correta compreensão da acusação e o perfeito desenvolvimento da impugnação.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008

LUCRO LÍQUIDO. ERRO NA APURAÇÃO.

Não ocorre erro na apuração do lucro líquido total apenas porque o resultado total, decorrente da soma algébrica dos resultados de associados, terceiros e não operacional, é menor do que o resultado de terceiros, o que acontece apenas por serem negativos o resultado de associados e o não operacional.

SOCIEDADES COOPERATIVAS. PERCENTUAL DE RATEIO DE RECEITAS E DESPESAS INDIRETAS. CRITÉRIO FIXADO EM PARECER NORMATIVO. ILEGALIDADE. AUTORIDADE INCOMPETENTE.

O foro administrativo de primeira instância carece de competência para discussões relativas à aplicabilidade ou ilegalidade de atos normativos emanados da RFB.

SOCIEDADES COOPERATIVAS. RECEITAS FINANCEIRAS. TRIBUTAÇÃO.

A aplicação financeira realizada por cooperativa agroindustrial é ato não cooperativo, sendo o seu resultado, portanto, tributável.

DESPESAS FINANCEIRAS. APROVEITAMENTO. DUPLICIDADE.

Configura duplicidade o aproveitamento de prejuízos obtidos em aplicações financeiras quando tais prejuízos já foram contabilizados como despesas e seus reflexos considerados tanto nos relatórios da pessoa jurídica quanto na base de cálculo do lançamento.

ANTECIPAÇÕES. APROVEITAMENTO. PROVAS.

O aproveitamento de antecipações de IRPJ e CSLL no lançamento requer a apresentação de comprovação hábil e idônea, não sendo possível a aceitação de meras alegações ou informações prestadas em DIPJ sem o respectivo respaldo documental.

ASSESSORIA EDUCATIVA. DESPESAS DE TERCEIROS. PROVAS DOCUMENTAIS. NECESSIDADE.

A dedução de despesas da base tributável de IRPJ e da CSLL, quando possível, requer, por meio de documentação hábil e idônea, a comprovação das operações a que se referem, cabendo ao contribuinte apresentar tais provas.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO CSLL

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008

CSLL.BASE DE CÁLCULO NEGATIVA. APROVEITAMENTO.

Comprovado que a base de cálculo negativa de anos anteriores foi totalmente aproveitada em lançamento relativo ao ano precedente, descabe falar em abatimento desse valor da base de cálculo da CSLL.

CSLL. LANÇAMENTO REFLEXO.

Por se referir aos mesmos fatos, aplica-se ao lançamento reflexo alusivo à CSLL o que restar decidido no lançamento de IRPJ.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Nesse seguir, foi interposto recurso voluntário pelo contribuinte (**fls. 2005 e seg. do e-processo**).

Na decisão recorrida, a Turma *a quo* acordou, por voto de qualidade, em dar provimento parcial ao recurso voluntário quanto à arguição de nulidade do lançamento para afastar a parcela da exigência do ano-calendário de 2006 vinculada à motivação acrescentada em 01/09/2012; por voto de qualidade, negar provimento ao recurso voluntário relativamente ao critério de rateio; por unanimidade, dar provimento parcial ao recurso voluntário, em relação ao rateio das receitas financeiras de exportação, também afastando a exigência de adicional sobre a parcela do lucro tributável resultante das receitas financeiras; por unanimidade dos votos, dar provimento ao recurso voluntário para que as deduções informadas na DIPJ sejam integralmente utilizadas no cálculo de IRPJ devido nos anos-calendários 2006 e 2008; por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário relativamente às despesas de assistência educativa (**fls. 2070 e seg. do e-processo**).

Destacam-se os seguintes trechos do voto da i. Conselheira Relatora, *in verbis* (**e-fls. 2096 e seg.**):

“Por todo o exposto, encerrado o período de apuração em 31/12/2006, tinha o Fisco a possibilidade de constituir o crédito tributário não recolhido até 31/12/2011, devendo ser declarada a decadência do crédito tributário cuja motivação somente foi cientificada à contribuinte em 01/09/2012. Quanto aos demais períodos de apuração, encerrados em 31/12/2007 e 31/12/2008, o lançamento integrado pelas razões cientificadas à contribuinte em 01/09/2012 está validamente formalizado.

O presente voto, portanto, é no sentido de ACOLHER PARCIALMENTE a arguição de nulidade do lançamento, para afastar a parcela da exigência do ano-calendário 2006 vinculada à motivação acrescentada apenas em 01/09/2012, na medida em que lançamento original não foi validamente fundamentado e o transcurso do prazo decadencial impediu a regularização desta omissão”.

O acórdão recorrido restou assim ementado:

NULIDADE. LANÇAMENTO APERFEIÇOADO EM DILIGÊNCIA. VALIDADE PARCIAL. As omissões que resultem em prejuízo ao sujeito passivo, quando este não lhes der causa, podem ser sanadas com reabertura do prazo para impugnação, desde que não transcorrido o prazo decadencial para revisão do lançamento. DECADÊNCIA. MATÉRIA DECIDIDA NO RITO DOS RECURSOS REPETITIVOS. OBSERVÂNCIA. OBRIGATORIEDADE. As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-C do Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF. APLICAÇÃO DO ART. 150 DO CTN. NECESSIDADE DE CONDUTA A SER HOMOLOGADA. O fato de o tributo sujeitar-se a lançamento por homologação não é suficiente para, em caso de ausência de dolo, fraude ou simulação, tomar-se o encerramento do período de apuração como termo inicial da contagem do prazo decadencial. CONDUTA A SER HOMOLOGADA. Além do pagamento antecipado e da declaração prévia do débito, sujeita-se à homologação em 5 (cinco) anos contados da ocorrência do fato gerador, a informação prestada, pelo sujeito passivo, de que não apurou base tributável no período. RESULTADOS DE ATOS NÃO COOPERATIVOS. CRITÉRIO DE RATEIO. Os custos indiretos e as despesas ou encargos comuns devem ser rateados proporcionalmente às receitas de atos cooperativos e não cooperativos. NORMAS COMPLEMENTARES. PARECER NORMATIVO. Constitui norma complementar de direito tributário parecer normativo publicado no

Diário Oficial da União que, no silêncio da lei, e sem contrariar seus fundamentos, estabelece critério de apuração a ser observado por todas as sociedades cooperativas.

RECEITAS FINANCEIRAS. VINCULAÇÃO A EXPORTAÇÕES. INDÍCIOS DE OPERAÇÕES DE COBERTURA. Os ganhos líquidos em bolsa e os rendimentos em operações de swap podem resultar de contratos com natureza de hedge e uma vez agregados às operações de exportação somente podem ser atribuídos exclusivamente a resultados com não cooperados se demonstrado que outra seria a finalidade da aplicação financeira. RECEITAS DE EXPORTAÇÃO. RATEIO. As receitas de exportação não podem ser classificadas exclusivamente como operações com associados quando a cooperativa recebe produtos de cooperados e de terceiros.

ANTECIPAÇÕES. DEDUÇÃO NO AJUSTE ANUAL. GLOSAS INJUSTIFICADAS. Ausente justificativa para a dedução de apenas parte das antecipações nos cálculos do tributo devido, deve ser admitida a dedução integral dos valores originalmente informados em DIPJ.

DESPESAS DE ASSESSORIA EDUCATIVA. Ausente prova em contrário, as despesas de assessoria educativa integram o conceito de prestação de assistência que impede a dedução destes valores na determinação do resultado de atos cooperativos. Contudo, não desconstituída a alegação da contribuinte de que os gastos beneficiaram associados e não associados, a despesa deve ser rateada, segundo os critérios fiscais, para dedução parcial do resultado de atos não cooperativos.

Cientificada das aludidas decisões, a PFN, tempestivamente, interpôs recurso especial (fls. 2128 e seg. do e-proc.), arguindo divergência de interpretação (1) em relação a natureza da nulidade parcial do lançamento em decorrência de descrição deficiente dos fatos, se formal ou, conforme teria decidido a decisão recorrida, material; e (2) deduções legais na apuração do resultado fiscal final. O despacho de admissibilidade (e-fls. 2194 e seg.) decidiu conhecer o primeiro tema. Referido despacho foi confirmado em sede de reexame de admissibilidade (e-fls. 2208 e seg.).

Em breve síntese, a recorrente alega em seu recurso que:

- “Sobre a matéria, a jurisprudência desta CSRF, de longa data, firmou orientação no sentido de que “não existe prejuízo à defesa quando os fatos narrados e fartamente documentados nos autos amoldam-se perfeitamente às infrações imputadas à empresa fiscalizada. Não há nulidade sem prejuízo” (Recurso: 203-112290, Segunda Turma, Sessão: 25/04/2006, Relator: Henrique Pinheiro Torres, Acórdão: CSRF/02-02.301) (e-fls. 2150).
- “No caso em tela, o autuado compreendeu claramente o conteúdo do lançamento. Observa-se que a própria decisão recorrida reconhece que, após as devidas complementações na descrição dos fatos – e não inovação, destaque-se –, o autuado foi intimado, dando-lhe oportunidade de aditar suas razões de defesa” (e-fls. 2151).
- “Na hipótese em apreço, a ausência ou a deficiência na descrição do fato gerador, vício apontado pelo colegiado como causa de nulidade do lançamento, a toda vista, não pode ser considerado como de natureza material, pois se assim fosse estar-se-ia afirmando que o motivo (fato jurídico) nunca existiu” (e-fls. 2152).
- “Como já salientado, trata-se de suposto vício decorrente da ausência ou imprecisão na descrição do fato gerador, que, em nada interferiu na configuração do crédito tributário (em todos os seus elementos). Isso

porque, em momento algum se afirmou ou concluiu que o fato gerador da obrigação tributária não ocorreu. Ao revés. Logo, se se cogitar de vício no lançamento, deve-se ter como vício formal (na formalização do ato do lançamento), tendo em vista que a suposta falha ocorreu tão-somente na exteriorização do ato do lançamento” (e-fls. 2153).

- “Por fim, cabe destacar que, como não se trata de vício no motivo do ato, ou seja, de vício consistente na própria ocorrência do fato gerador, mas apenas de irregularidade verificada na motivação considerada insuficiente, não se poderia cogitar, como o fez a decisão recorrida, na aplicação do prazo decadencial previsto no art. 150, § 4º, do CTN” (e-fls. 2155).

- “Na espécie, sendo o vício de índole formal, incidiria o disposto no art. 173, inciso II, do CTN quanto ao prazo de decadência” (e-fls. 2155).

O contribuinte apresentou contrarrazões ao recurso especial (**fls. 2237 e seg. do e-processo**), em que argumenta, em breve síntese, que:

- O recurso especial não deveria ser reconhecido, pois, as situações fáticas dos acórdãos paradigma divergem daquela trazida pelo acórdão recorrido.

- “Reitera-se o entendimento do acórdão recorrido, no sentido de que não houve “clareza na apuração da matéria tributável e do fato gerador nem no modo de apuração/qualificação do tributo devido”. Configurado, assim, evidente vício material” (e-fls. 2247).

- “O vício material, e consequente nulidade, não se resolve pela mera apresentação de defesa, até porque, ao contrário das decisões mencionadas pela d. Procuradoria, in casu não houve perfeita descrição dos fatos, muito menos a adequada compreensão da Recorrida para apresentação de defesa. O pressuposto dos acórdãos apontados pela Recorrente não está, portanto, presente no caso em análise” (e-fls. 2248).

- “Por essa razão, inclusive, seguindo o entendimento do acórdão recorrido, um novo ato administrativo deve respeitar o prazo decadencial, *in casu*, contado nos termos do artigo 150, §4º, do Código Tributário Nacional, em detrimento do artigo 173, I, do Código Tributário Nacional, não foi objeto do Recurso da d. Procuradoria” (e-fls. 2248).

- “Considerando que a nulidade não foi contestada pela d. Procuradoria, deve-se partir da premissa que há efetivamente uma nulidade, e que, no presente caso, só pode configurar-se como vício material, já que relacionada ao próprio motivo do lançamento (inadequada descrição dos fatos)” (e-fls. 2249).

O contribuinte interpôs embargos de declaração (**e-fls. 2219 e seg.**), os quais foram rejeitados por despacho (**e-fls. 2259 e seg.**). O contribuinte também interpôs recurso especial (**e-fls. 2269 e seg.**), porém, este teve seu prosseguimento negado por despacho de admissibilidade (**e-fls. 2496 e seg.**), confirmado em sede de reexame de admissibilidade (**e-fls. 2503 e seg.**).

Conclui-se, com isso, o relatório.

Voto

Conselheiro Luís Flávio Neto, Relator.

CONHECIMENTO

Em sede de contrarrazões o contribuinte pugna pelo não conhecimento do recurso especial, pois o acórdão indicado como paradigma não trataria de questão “idêntica”, o que seria uma exigência regimental.

O acórdão n. 105-13.892, indicado como paradigma, trata de situação em que "os fatos não foram descritos sequer sucintamente" no auto de infração, ainda que planilhas tenham sido juntadas pela autoridade fiscal, concluindo o Colegiado por decretar a nulidade formal do lançamento, resguardando à administração fiscal a realização de novo lançamento.

Já no presente caso, o lançamento tributário contou com descrição dos fatos e fundamentação, mas estes se mostravam de tal forma incongruente com o lançamento realizado que a DRJ solicitou esclarecimentos à autoridade lançadora, a qual, então, retificou os fundamentos do lançamento, o que conduziu a Turma *a quo* a considerar tratar-se de vício material.

Por sua vez, compreendo que o segundo acórdão paradigma trata de questão semelhante à tratada nos presentes autos, alcançando conclusão diversa, o que viabiliza o manejo do recurso especial.

Nesse segundo paradigma, o lançamento tributário contou com descrição dos fatos e fundamentação que se mostraram equivocados (existência ou não de ação judicial para a discussão da matéria), de tal forma que, após, a autoridade lançadora retificou os fundamentos do lançamento, o que conduziu a Turma *a quo* a considerar tratar-se de vício formal. Diante desse cenário, compreendeu a Turma em questão tratar-se de vício formal, enquanto o acórdão recorrido compreendeu que alterações/retificações no lançamento configurariam vício material.

O aludido acórdão paradigma assim decidiu, *in verbis*:

"Com efeito, a razão do lançamento se assentava em uma pretensa não comprovação da medida judicial informada como fundamento da compensação realizada, o que foi profligado pelo contribuinte na primeira oportunidade de se manifestar quanto à autuação, o que fez de maneira irretorquível, apresentando as peças da ação judicial e sua planilha de cálculos.

A autoridade administrativa, de posse de tais elementos, proferiu despacho nestes autos pretendendo alterar a motivação do lançamento, que, em tese, passou a ser a inexistência do direito creditório, sem, contudo, abrir vista desta manifestação ao contribuinte e permitir-lhe contestar a procedência do argumento, em verdadeiro cerceamento do direito de defesa, com clara supressão de instância.

Originariamente não fora discutida a correção dos cálculos procedidos e, muito menos, dos procedimentos realizados pelo recorrente, até porque, não era esse o mote da autuação.

Não consta da descrição dos fatos do auto de infração que um dos motivos de sua lavratura fosse a inexistência do direito creditório.

A doutrina administrativa é majoritária em reconhecer a nulidade do ato administrativo, categoria em que se enquadra o lançamento, quando existentes vícios em qualquer um de seus cinco elementos (sujeito,

objeto, forma, finalidade e motivo), quando não passíveis de convalidação, como sói ocorrer com os defeitos na motivação do ato.

Neste sentido, a Administração possui o poder-dever de rever, inclusive de ofício, os atos administrativos praticados quando eivados de nulidade, como, aliás, já se manifestou o Supremo Tribunal Federal por intermédio das súmulas 346 e 473.

Como já externado, no caso vertente é inconteste que a motivação indicada para sua emissão não guarda adequada congruência com os fatos relatados, o que o torna passível de anulação por vício de forma."

Compreendo que não se faz necessária identidade de contexto fático, mas sim semelhança fática de incidência normativa entre acórdãos que alcançaram resultados diversos.

Nesse seguir, tendo em vista esse segundo acórdão paradigma, voto por CONHECER o recurso especial.

MÉRITO

Quanto ao mérito, compreendo que deve ser negado provimento ao recurso especial.

Note-se que o auto de infração foi originalmente lavrado sob o fundamento de que o contribuinte teria utilizado indevidamente, como base para rateio das receitas e despesas indiretas, o resultado bruto de cada produto (vendas deduzidas de devoluções e custos), no lugar de proporcionalizá-las em razão das receitas totais de vendas para cada produto".

A DRJ requereu manifestação da autoridade lançadora, sobre os seguintes pontos (**e-fls. 1558 e seg.**):

"3. Num primeiro momento, a leitura desse TVF dá a entender que o único motivo do lançamento seria o erro na apuração do percentual utilizado no rateio das receitas e despesas indiretas. Entretanto, foram feitos alguns ajustes nas receitas e despesas indiretas apontadas pelo contribuinte (fls. 1088, 1099 e 1110) que não foram explicitados no TVF. Por exemplo: no ano-calendário de 2006 (fl. 1088), as exportações deixaram de ser consideradas Receitas de Associados (R\$6.875.747,93), sendo distribuídas entre Receitas de Terceiros e Receitas a Ratear. Não ficou claro nem o motivo da glosa, nem o critério utilizado para a distribuição das exportações entre as Receitas de Terceiros e as Receitas a Ratear. Pelo lado das despesas, o valor de R\$320.142,78, que constava como Despesa Não Operacional, foi integralmente somado às Despesas de Terceiros sem qualquer justificativa no TVF, o que diminuiu o Saldo de Despesas a Ratear.

(...)

Ante o exposto, deve a autoridade lançadora se manifestar sobre os pontos anteriormente abordados, complementando o TVF com a justificativa para cada glosa realizada e informando, principalmente:

- a) os motivos e critérios utilizados nas glosas efetuadas nos relatórios do contribuinte denominados CT0231, relacionadas às fls. 1088, 1099 e 1110;**
- b) se os lançamentos tiveram a influência de algum resultado de aplicação financeira ou de receitas com derivativos cambiais no mercado a termo; e,**
- c) se os lançamentos tiveram por base alguma operação com código de receita 5557."**

Após a DRJ ter requerido informações à autoridade fiscal (**e-fls. 1774 e seg.**), embora o valor do lançamento não tenha sido alterado, este passou a ser fundamentado em outras questões, como a glosa de despesas de assessoria educativa, reclassificação de atividades cooperativas etc. A informações colacionadas pela i. autoridade fiscal expressamente se prestaram a "retificar e complementar" o lançamento realizado, bem como indicaram que alguns dos dados apresentados "tiveram que ser ajustados".

Como se pode observar, não se trata de ausência de conhecimento justificado de determinados fatos pela fiscalização, mas de alteração da interpretação dos fatos anteriormente já avaliados, o que vicia o ato administrativo de lançamento tributário. O fundamento apontado pela autoridade fiscal no ato de lançamento tributário (critérios de reconhecimento proporcional de custos e despesas) não se manteve após as diligências realizadas. A autoridade fiscal passou a indicar outros fundamentos para a exigência de parcela dos tributos. Tal hipótese é de vício material e não formal.

Peço vênia para a transcrição do seguinte trecho do acórdão recorrido, da então Conselheira Edeli Pereira Bessa, que acolho para corroborar as razões de decidir do presente voto, *in verbis*:

"Assim, tem razão a recorrente quando afirma que os julgadores de 1ª instância foram incapazes de compreender o auto de infração e exigiram informações complementares, bem como que a autoridade fiscal, ao promover a complementação, se contradisse reconhecendo que o relatório CT0281 também fora objeto de glosa. Igualmente correto é o entendimento de que inexistindo *clareza na apuração da matéria tributável e do fato gerador nem no modo de apuração/quantificação do montante do tributo devido*, os quais somente foram explicitados após a impugnação, há manifesto cerceamento de defesa e violação à ampla defesa.

Todavia, este vício material não impõe, necessariamente a declaração de nulidade do lançamento. Isto porque o lançamento não é imutável depois de formalizado. O Decreto no 70.235/72 autoriza seu ajuste com devolução do prazo de impugnação ao sujeito passivo:

Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine. (Redação dada pela Lei no 8.748, de 1993)

[...]

§ 3º Quando, em exames posteriores, diligências ou perícias, realizados no curso do processo, forem verificadas incorreções, omissões ou inexatidões de que resultem agravamento da exigência inicial, inovação ou alteração da fundamentação legal da exigência, será lavrado auto de infração ou emitida notificação de lançamento complementar, devolvendo-se, ao sujeito passivo, prazo para impugnação no concernente à matéria modificada. (Incluído pela Lei n. 8.748, de 1993)

O Decreto no 7.574/2011, por sua vez, ao regulamentar o processo de determinação e exigência de créditos tributários da União, assim tratou da matéria:

Art. 41. Quando, em exames posteriores, diligências ou perícias realizados no curso do processo, forem verificadas incorreções, omissões ou inexatidões, de que resultem agravamento da exigência inicial, inovação ou alteração da fundamentação legal da exigência, será

efetuado lançamento complementar por meio da lavratura de auto de infração complementar ou de emissão de notificação de lançamento complementar, específicos em relação à matéria modificada (Decreto n 70.235, de 1972, art. 18, § 3, com a redação dada pela Lei n. 8.748, de 1993, art. 1).

§ 1º O lançamento complementar será formalizado nos casos:

I - em que seja aferível, a partir da descrição dos fatos e dos demais documentos produzidos na ação fiscal, que o autuante, no momento da formalização da exigência:

a) apurou incorretamente a base de cálculo do crédito tributário; ou

b) não incluiu na determinação do crédito tributário matéria devidamente identificada; ou

II - em que forem constatados fatos novos, subtraídos ao conhecimento da autoridade lançadora quando da ação fiscal e relacionados aos fatos geradores objeto da autuação, que impliquem agravamento da exigência inicial.

§ 2º O auto de infração ou a notificação de lançamento de que trata o **caput** terá o objetivo de:

I - complementar o lançamento original; ou

II - substituir, total ou parcialmente, o lançamento original nos casos em que a apuração do **quantum** devido, em face da legislação tributária aplicável, não puder ser efetuada sem a inclusão da matéria anteriormente lançada.

§3º Será concedido prazo de trinta dias, contados da data da ciência da intimação da exigência complementar, para a apresentação de impugnação apenas no concernente à matéria modificada.

§4º O auto de infração ou a notificação de lançamento de que trata o **caput** devem ser objeto do mesmo processo em que for tratado o auto de infração ou a notificação de lançamento complementados.

§5º O julgamento dos litígios instaurados no âmbito do processo referido no § 4 será objeto de um único acórdão.

No presente caso, não houve apuração incorreta de base de cálculo, falta de inclusão de matéria devidamente identificada no lançamento original, ou constatação de fatos novos subtraídos ao conhecimento da autoridade lançadora. De outro lado, também não se pode dizer, como fez a recorrente, que ela ficou *a mercê das maiores arbitrariedades por parte da fiscalização, as quais sempre poderiam ser sanadas em momento posterior*, pois a autoridade fiscal desenvolveu extensa análise da apuração fiscal da contribuinte, e expôs o resultado que entendia tributável, apenas omitindo a exposição de determinados critérios adotados nesta operação.

E o fato de a omissão quanto aos procedimentos adotados para quantificação da base tributável não ser mencionada no art. 41 do Decreto no 7.574/2011, não significa que está vedado o seu saneamento, mas apenas que é desnecessária a lavratura de um auto de infração complementar para tanto.

Para expor de forma mais clara o ocorrido, tome-se como exemplo a apuração do sujeito passivo em 2008. A teor do documento de fl. 968, o resultado do exercício corresponderia a R\$ 45.237.588,97, sendo R\$ 46.325.187,63 atribuído a sócios, e a diferença negativa de R\$ 1.087.598,66 resultante de operações com terceiros. Já segundo os cálculos da Fiscalização, finalizados à fl. 1112, aquele mesmo resultado deveria ser distribuído entre as parcelas de R\$ 24.941.089,97, atribuída a sócios, e de R\$ 19.374.937,82, esta somada ao resultado não operacional (R\$ 921.561,18) para representar o resultado em operações com terceiros (R\$ 20.296.499,00), o qual ainda foi ajustado por adições e exclusões para ensejar a base tributável pelo IRPJ de R\$ 20.589.803,00, e pela CSLL de R\$ 20.400.913,00 (fl. 1113).

A apuração da contribuinte está evidenciada nos esclarecimentos acerca dos relatórios CT0231, CT0271 e CT0281, finalizados com a demonstração acima

indicada (fl. 968 para o ano-calendário 2008). Consta, ali, que para cada produto, as vendas reduzidas pelas devoluções, e somadas às receitas indiretas correspondentes ao produto, assim como os custos somados às despesas indiretas correspondentes ao produto, são rateados entre sócios e terceiros de acordo com o percentual de entrada dos produtos (no caso de produtos em formação, insumos básicos e outros, o rateio se deu pelo percentual de saída dos produtos). A estes resultados são somadas as demais receitas diretas e deduzidas as despesas diretas associadas àquele produto. A associação das receitas e despesas diretas e indiretas ao produto é feita mediante rateio de acordo com a participação do resultado bruto do produto no resultado bruto total da cooperativa.

O relatório CT0271 expressa o rateio, para cada produto, das receitas e despesas diretas e indiretas. Veja-se, a título de exemplo, o que se extrai do referido relatório relativamente ao produto “7-01 SOJA E DERIVADOS”, cujo resultado bruto (vendas reduzidas por devoluções e custo), no valor de R\$ 65.619.293,49, representaria 22,601% do total de R\$ 290.344.219,33, conforme indicado às fls. 921/929:

O relatório seguinte (CT0281) permite afirmar que são diretas as receitas ou despesas atribuíveis especificamente a sócios ou terceiros, e indiretas aquelas comuns a ambos. Estas últimas são, assim, somadas ao resultado bruto para serem rateadas entre sócios e terceiros, de acordo com o percentual identificado a partir do total de entradas no período. Aos valores rateados são adicionadas ou subtraídas as receitas e despesas diretas de sócios e terceiros, identificadas pelo rateio anterior.

O cálculo referente ao produto “7-01 SOJA E DERIVADOS” no ano-calendário 2008, extraído do relatório de fls. 956/967, pode ser assim resumido:

(....)

A discordância expressa pela Fiscalização no momento da lavratura do auto de infração resultaria, no item em comento, apenas na alteração do percentual de 22,601% para 31,507%, como indicado à fl. 1106, tendo em conta a participação da receita decorrente do produto “7-01 SOJA E DERIVADOS” na receita total do período. Para além disso, como já dito, a Fiscalização apenas fez uma introdução acerca da tributação de receitas financeiras, sem expressar qual consequência teria atribuído a estes resultados, bem como mencionou alguns desvios nas operações com aves e derivados em comparação a resultados com granja.

Concluiu, assim, que uma vez que as receitas e despesas indiretas foram segregadas de forma incorreta, foi efetuada a revisão dos cálculos da segregação dos resultados para rateio das receitas e despesas indiretas com base nas receitas auferidas na venda de cada um dos produtos, utilizando os mesmos dados de vendas, custos e percentuais do ato cooperativo, seja na entrada ou saída, apresentados pelo contribuinte nos relatórios CT0271 e CT0281 (fls. 894 a 968). A mudança no rateio se deu no percentual aplicável às receitas e despesas indiretas).

Caso o trabalho fiscal tivesse se restringido à alteração do coeficiente de rateio das receitas e despesas indiretas, o cálculo da Fiscalização apresentaria os seguintes resultados para produto “7-01 SOJA E DERIVADOS”, no que tange ao ano-calendário 2008:

(...)

Todavia, como se vê à fl. 1111, além de uma divergência no percentual

atribuído a sócios para este produto que poderia decorrer de erro de digitação (a Fiscalização indicou 79,77%, e não 79,47% como apurou a contribuinte), motivando a alteração da distribuição do resultado bruto indicado na primeira linha do cálculo acima, a autoridade fiscal alterou outros elementos do cálculo, haja vista ter apurado resultados negativos de R\$ 8.966.916,13 com sócios e de R\$ 2.808.556,51 com terceiros. Ao final, também atribuiu os resultados não operacionais integralmente a operações com terceiros, e promoveu ajustes de adições e exclusões para apuração do lucro tributável.

O seguinte excerto do Termo de Verificação Fiscal dava indícios das possíveis razões para parte destas divergências:

c) Para rateio das “outras receitas” e despesas indiretas, expostas na tabela RESUMO DE AJUSTES AO RELATÓRIO CT0231, foi utilizado o percentual de rateio exposto na tabela 06 e o resultado encontrado informado na tabela 07. Para os casos em que não foi possível segregar as receitas ou despesas para sócios ou terceiros (colunas D, E, F e G) foi utilizado o percentual do ato cooperativo informado pelo contribuinte no relatório CT0281;

A mencionada “tabela 07”, em seu resumo, permite inferir que receitas e despesas a ratear teriam sido reclassificadas, deslocando-se receitas atribuídas a associados para terceiros, e despesas atribuídas a terceiros para associados:

2008 - RESUMO DE AJUSTES AO RELATÓRIO CT0231			
CONTA	VALOR	AJUSTE	SALDO
Receitas de Associados	38.340.008,68	-24.866.961,54	13.473.047,14
Receitas de Terceiros	2.714.057,15	7.175.419,54	9.889.476,69
Saldo de Rec. a Ratear	9.881.507,65	17.691.542,00	27.573.049,65
Receitas não Operacionais Associados	621.281,00	-621.281,00	0,00
Receitas não Operacionais Terceiros	772.994,47	621.281,00	1.394.275,47
Despesas de Associados	-2.231.717,07	89.009,90	-2.142.707,17
Despesas de Terceiros	7.625.734,38	-	7.625.734,38
Saldo de Despesas a Ratear	291.184.346,13	-89.009,90	291.095.336,23
Despesas Não Operacionais	472.714,29	-	472.714,29

****Obs. Corrigido pelo Relatório CT0271

E, de fato, tomando-se os valores indicados na coluna “saldo”, acima, como referências para o rateio segundo o novo coeficiente estipulado pela Fiscalização, revelam-se os resultados apurados pela Fiscalização:

(...)

A atribuição de receitas e despesas não operacionais exclusivamente a terceiros não repercutiu na individualização dos cálculos por produto, mas sim na sua adição, pelo valor líquido (R\$ 1.394.275,47 – R\$ 472.714,29 = R\$ 921.561,18) ao resultado em operações com terceiros, como mencionado no início da abordagem dos cálculos da Fiscalização no ano-calendário 2008.

Daí a conversão do julgamento de 1ª instância e os esclarecimentos prestados pela Fiscalização no sentido de que ajustara informações constantes no relatórios CT0281 e CT0231, quais sejam:

- Percentual do ato cooperativo, em razão da correção dos estoques iniciais dos produtos cuja segregação do ato cooperativo foi realizado pela entrada, bem como de outros produtos que estavam em desacordo com a escrituração contábil, a evidenciar que a alteração de 79,47% para 79,77% no produto “7-01 SOJA E DERIVADOS” não decorreria de erro de digitação;
- Resultado bruto de produtos cujos custos foram alocados incorretamente pela contribuinte;
- Reclassificação das receitas de exportação, inicialmente atribuídas apenas a associados, atribuindo parte dela (correspondente a receitas de aplicações financeiras) a receitas exclusivamente de terceiros, e outra parte a receitas a ratear entre associados e terceiros;

- Atribuição dos resultados não operacionais exclusivamente a terceiros;
- Reclassificação das despesas de Assistência Técnica, Educacional e Social para despesas exclusivamente de associadas, retirando-as do grupo de despesas a ratear.

Estas as justificativas, portanto, para a Fiscalização ter originalmente individualizado os resultados de cada produto operado pela cooperativa, segregando o resultado bruto (receitas diminuídas de devoluções e do custo) segundo o percentual de entrada ou saída (ajustado em alguns casos), e a ele somando as receitas rateadas e subtraindo as despesas rateadas, mas aí tendo em conta o percentual de rateio apurado para cada produto a partir da receita total, bem como os valores totais de receitas e despesas a ratear ajustados pelas razões antes expostas.

Além disso, depois de apurar o resultado com terceiros no valor de R\$ 19.374.937,82, ao qual foi somado o resultado não operacional (R\$ 921.561,18) pelas razões expostas na diligência, a autoridade fiscal considerou os ajustes fiscais ao lucro tributável originalmente escriturados pelo sujeito passivo, relativamente aos quais também esclareceu, em diligência, ter promovido glosas de exclusões nos anos-calendário 2007 e 2008, mantendo inalteradas as adições nos períodos fiscalizados.

Nestes termos, a autoridade fiscal reconheceu a omissão na acusação inicial acerca das justificativas expostas na Informação Fiscal, e para integrá-las ao Termo de Verificação Fiscal, produziu novo ato administrativo cientificado à interessada, permitindo-lhe manifestar-se contra estes acréscimos, e ter sua defesa apreciada pela autoridade julgadora de 1ª instância e renovada perante este Conselho.

Ao assim proceder, a autoridade fiscal não desenvolveu novas análises acerca da matéria tributável, mas tão só expôs a motivação que orientou seus cálculos. Esta, inclusive, a razão de não ter sido alterado o crédito tributário exigido. De fato, ao contrário do que sugeriu a recorrente em sustentação oral, a autoridade fiscal não procurou justificativas que resultassem nos cálculos originalmente expressos, mas sim detalhou os procedimentos desde antes adotados para reconstituir a apuração do sujeito passivo e determinar o valor tributável no período.

Em verdade, a providência adotada pela autoridade lançadora mais se aproxima do disposto no art. 60 do Decreto no 70.235/72, que integra a abordagem deste diploma legal acerca das nulidades no processo administrativo fiscal:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Incluído pela Lei no 8.748, de 1993)

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

Art. 61. A nulidade será declarada pela autoridade competente para praticar o ato ou julgar a sua legitimidade.

Nestes termos, não se tratando de ato praticado por autoridade incompetente, nem de decisão proferida com cerceamento ao direito de defesa, as demais *irregularidades, incorreções e omissões* podem ser sanadas *quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo e influírem na solução do litígio*, como no presente caso. E, para sanar o prejuízo ao sujeito passivo, a regularização da omissão deve ser promovida com reabertura do prazo de defesa, como aqui se fez.

Por oportuno destaque-se que embora a Informação Fiscal não tenha expressamente fixado o prazo para complementação das razões de defesa pela interessada, esta manifestou-se nos autos e questionou os argumentos somente então apresentados pela Fiscalização, tendo sua defesa apreciada pela autoridade julgadora de 1 instância.

De outro lado, porém, não se pode negar que o lançamento original, com deficiência na descrição dos fatos, não se sustentaria relativamente às alterações promovidas na apuração da contribuinte e não justificadas pela autoridade lançadora. É exigência do Decreto no 70.235/72, em seu art. 10, inciso III, que a determinação da exigência esteja associada à correspondente descrição dos fatos, aí incluídas, também, as constatações acerca das irregularidades praticadas pela contribuinte. E, ao deixar de assim proceder, a autoridade lançadora não se desincumbe integralmente do que lhe impõe o Código Tributário Nacional:

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.

Ocorre que o Código Tributário Nacional assim disciplina a possibilidade de revisão da apuração do sujeito passivo:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

[...]

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

A contribuinte, por sua vez, apresentou tempestivamente as DIPJ informando a apuração de prejuízos fiscais e bases negativas da CSLL ao longo dos anos-calendário 2006 a 2008 (fls. 325/661), de modo que o Fisco teria apenas 5 (cinco) anos contados da ocorrência do fato gerador para evitar que esta apuração restasse homologada tacitamente.

Desta forma, o lançamento originalmente cientificado à interessada em 12/12/2011 impediu a homologação tácita da apuração da contribuinte apenas em relação à determinação do critério de rateio apurado a partir do resultado bruto, e não das receitas totais de vendas de cada produto. As demais irregularidades, cientificadas de forma válida à interessada apenas em 01/09/2012, não poderiam mais justificar a retificação do resultado apurado pelo sujeito passivo no ano-calendário 2006, visto que já transcorridos 5 (cinco) anos a partir de 31/12/2006 (data do fato gerador na apuração anual, conforme opção dos sujeito passivo)."

Processo nº 10945.721240/2011-04
Acórdão n.º **9101-002.974**

CSRF-T1
Fl. 2.534

De fato, o vício presente no caso deve ser qualificado como material e não formal. Há vício em elementos fundamentais da obrigação tributária, especialmente no critério material (o que está sendo tributado) e no critério quantitativo (como o cálculo da obrigação tributária foi realizado).

Nesse seguir, voto no sentido de **NEGAR PROVIMENTO** ao recurso especial interposto.

(assinatura digital)
Luís Flávio Neto