ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 10972.000024/2010-13

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

Processo nº	10972.000024/2010-13
Recurso nº	Especial do Procurador
Acórdão nº	**9101-004.173 – 1ª Turma**
Sessão de	8 de maio de 2019
Matéria	ERRO NO LANÇAMENTO.
Recorrente	FAZENDA NACIONAL
Interessado	CRISTAL JÓIAS LTDA. ME

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2005

NULIDADE. VÍCIO FORMAL. NÃO CARACTERIZAÇÃO.

O lançamento formalizado segundo as normas aplicáveis às pessoas jurídicas optantes pelo Simples em relação a período em que o sujeito passivo havia sido formalmente excluído dessa sistemática caracteriza 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.

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo - Presidente

(assinado digitalmente)

Viviane Vidal Wagner - Relatora

Participaram do presente julgamento os conselheiros André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Rafael Vidal de Araújo, Luis Fabiano Alves Penteado, Viviane Vidal Wagner, Lívia De Carli Germano, Daniel Ribeiro Silva (suplente convocado) e Adriana

Gomes Rêgo (Presidente). Ausente o conselheiro Demetrius Nichele Macei, substituído pelo conselheiro Daniel Ribeiro Silva.

Relatório

A FAZENDA NACIONAL recorre a este Colegiado, por meio do Recurso Especial (e-fls. 906/913), contra o acórdão nº 1201-00.628 (e-fls. 896/904) proferido pela 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da Primeira Seção do CARF, em 16/1/2011, pelo qual a turma, por unanimidade de votos, negou provimento ao recurso de ofício contra decisão que cancelou o lançamento lavrado em face de CRISTAL JÓIAS LTDA. ME e responsáveis solidários. A decisão recorrida recebeu a seguinte ementa:

> *ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO*
>
> *Ano-calendário: 2005*
>
> *LANÇAMENTO.*
>
> *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 (art. 142 do CTN).*
>
> *Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.*
>
> *Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao apelo oficial, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado..*

Na origem, trata o processo de autos de infração referentes ao ano-calendário 2005, que exigiu do sujeito passivo IRPJ-SIMPLES, CSLL-SIMPLES, COFINS-SIMPLES, PIS-PASEP/SIMPLES e INSS/SIMPLES no valor total de R$ 2.901.188,30, com multa de ofício de 75% e 150%. Também foi atribuída responsabilidade solidária aos sócios Haig Hovsepian e Maria Zita de Souza.

Revisando o lançamento e com base nas alegações da defesa, a 1ª Turma de Julgamento da DRJ em Juiz de Fora/MG decidiu por cancelar as exigências, nos termos da seguinte ementa (fls. 602 e ss do vol 3):

> *ASSUNTO: SISTEMA INTEGRADO DE PAGAMENTO DE IMPOSTOS E CONTRIBUIÇÕES DAS MICROEMPRESAS E DAS EMPRESAS DE PEQUENO PORTE - SIMPLES*
>
> *Ano-calendário: 2005*
>
> *INCLUSÃO.*
>
> *É incabível a inclusão ao Simples quando não identificada a intenção inequívoca de aderir àquele sistema, por meio de pagamentos mensais efetuados por Darf-Simples e da apresentação da Declaração Anual Simplificada.*
>
> *LANÇAMENTO. VICIO MATERIAL.*

Não pode persistir, por vício material insanável, o lançamento efetuado no Simples em ano-calendário que a empresa já havia sido excluída do sistema.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2005

INTIMAÇÕES NO ESCRITÓRIO DO PROCURADOR. IMPOSSIBILIDADE.

As intimações e notificações, no processo administrativo fiscal, devem obedecer às disposições do Decreto n° 70.235/72, devendo ser endereçadas ao domicílio fiscal do sujeito passivo.

Impugnação Procedente

Crédito Tributário Exonerado

A decisão de primeira instância levou em consideração que na data em que foram lavrados os autos de infração - 23/2/2010, a empresa CRISTAL JÓIAS LTDA. ME já não era integrante do sistema simplificado, porque fora excluída dessa sistemática em 03/05/2006, com efeitos a partir de 01/01/2002. Em razão do valor do crédito tributário exonerado, houve o necessário recurso de ofício para o CARF.

Ao apreciar o recurso necessário, o colegiado *a quo* assinalou que, apesar do profundo e extenso trabalho da auditoria, o lançamento deveria ter se dado na modalidade do lucro real, presumido ou arbitrado, posto que o sujeito passivo, à época em que ocorreram os fatos geradores - 2005, já não integrava a sistemática do Simples, por decisão administrativa transitada em julgado nos autos do processo nº 10650.000077/2006-82. Assim, negou-se provimento ao apelo oficial.

Cientificada, a Procuradoria da Fazenda Nacional interpôs recurso especial, apontando divergência jurisprudencial em relação ao resultado do acórdão recorrido que considerou que o erro no lançamento levaria ao seu cancelamento, enquanto que os paradigmas indicados entenderam que vícios como omissão do fundamento do lançamento, falta de intimação prévia e omissões quanto ao critério de apuração do crédito tributário são considerados vícios formais, passíveis de anulação. Indicou como paradigmas os acórdãos nºs 2401-00.018 e 301-31.801.

Em suma, a PFN discorda do entendimento manifestado no acórdão recorrido que considerou o lançamento improcedente por ter sido feito segundo as normas aplicáveis às pessoas jurídicas optantes pelo SIMPLES, para empresa que fora excluída dessa sistemática com efeitos desde 2002.

Alega que a inobservância dos requisitos formais do lançamento, expressos nos arts. 10 e 11 do Decreto nº 70.235/72, e 142 do CTN, implica em cerceamento do direito de defesa da parte, como prevê o art. 59, também do Decreto nº 70.235/72 e, nessas condições, deve ser decretada a nulidade do lançamento, por vício formal, e não a improcedência do lançamento, como consignou a decisão de piso.

Salienta que o equívoco na forma de apuração do imposto é causa de anulação do lançamento por vício formal e não por vício material, por ter sido preterido o

método estabelecido em lei. Invoca jurisprudência administrativa que se direciona no sentido de anular o auto de infração por vício de forma, em razão da falta de preenchimento de alguns dos requisitos estipulados no art. 10 e 11 do Decreto n° 70.235/72 e/ou art. 142 do CTN.

Requer, ao final, o conhecimento e o provimento do recurso para que seja anulado por vício formal o auto de infração e lavrado um novo, revestido de todas os requisitos legais

Pelo despacho de admissibilidade de e-fls. 3.067/3.070, o presidente da Segunda Câmara da Primeira Seção do CARF deu seguimento ao recurso.

O contribuinte foi cientificado do recurso especial da PFN e do despacho que o admitiu por meio de edital eletrônico (e-fl. 3.082), em razão das infrutíferas tentativas de intimação por via postal. Decorrido o prazo regimental, não foram oferecidas contrarrazões, como explica o despacho de encaminhamento de e-fl. 3.094.

É o relatório.

Voto

Conselheira Viviane Vidal Wagner - Relatora

Conhecimento

Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF, nos termos do art. 67 do Anexo II do RICARF.

A recorrente alega que a inobservância dos requisitos formais do lançamento, expressos nos arts. 10 e 11 do Decreto nº 70.235/72, e 142 do CTN, implica em cerceamento do direito de defesa da parte, como prevê o art. 59, também do Decreto nº 70.235/72 e, nessas condições, deve ser decretada a nulidade do lançamento, por vício formal, e não a improcedência do lançamento, como consignou a decisão de piso. Indicou como paradigmas os acórdãos nºs 2401-00.018 e 301-31.801.

O recurso foi admitido pelo Presidente da Câmara recorrida e sua admissibilidade não foi questionada pela parte contrária. O despacho de e-fls. 3.067/3.070 deu seguimento ao recurso, nos seguintes termos:

> *Do cotejo entre as ementas e os votos condutores dos arestos, recorrido e paradigmas, verifica-se que o tratamento foi diferenciado vez que, no recorrido concluiu-se que 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, nos termos do art. 142 do CTN.*
>
> *Ante o exposto, a decisão recorrida negou provimento ao recurso de ofício para anular o auto de infração por vício material, em virtude de erro no método de apuração do tributo.*
>
> *Já o acórdão paradigma nº 2401-00018, afirma que a indicação dos dispositivos legais que amparam a Notificação Fiscal de Lançamento de Débito é requisito essencial à sua validade, e a sua ausência ou fundamentação genérica, determina a nulidade do lançamento, por ser vício formal insanável.*
>
> *Quanto ao paradigma nº 301-31801, entende que o descumprimento de requisitos essenciais do lançamento ou qualquer outra contrariedade ao art. 142 do Código Tributário Nacional gera nulidade por vício formal.*
>
> *Por tais razões, neste juízo de cognição sumária, conclui-se pela caracterização das divergências de interpretação suscitadas.*

Concordo com o despacho de admissibilidade no presente caso.

Em que pese existirem algumas diferenças entre as situações fáticas examinadas pelo acórdão recorrido e os paradigmas, elas não são aptas afastar a caracterização de divergência jurisprudencial.

Como relatado, no caso em exame foi reconhecido, inicialmente por parte da Delegacia de Julgamento e, posteriormente, pela Turma ordinária do CARF, vício material insanável, em razão de o lançamento ter sido efetuado pela sistemática do Simples em relação a fatos geradores ocorridos em ano-calendário em que a empresa já havia sido excluída do sistema. O acórdão recorrido considerou que "*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 (art. 142 do CTN)".*

O primeiro paradigma deu provimento ao recurso voluntário do contribuinte nos seguintes termos:

> Acórdão nº 2401-00.018
>
> *ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS*
>
> *Período de apuração: 01/09/1999 a 30/07/2006*
>
> *CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. DECADÊNCIA. PRAZO QUINQUENAL. O prazo decadencial para a constituição dos créditos previdenciários é de 05 (cinco) anos, contados da data da ocorrência do fato gerador do tributo, nos termos do artigo 150, § 4°, do Código Tributário Nacional, ou do 173 do mesmo Diploma Legal, no caso de dolo, fraude ou simulação comprovados, tendo em vista a declaração da inconstitucionalidade do artigo 45 da Lei n° 8.212/91, pelo Supremo Tribunal Federal, nos autos dos RE's ri% 556664, 559882 e 560626, oportunidade em que fora aprovada Súmula Vinculante n° 08, disciplinando a matéria. In casu, houve*

> *antecipação de pagamento, fato relevante para aqueles que entendem ser determinante à aplicação do instituto.*
>
> *NORMAS PROCEDIMENTAIS. ARBITRAMENTO. AUSÊNCIA FUNDAMENTAÇÃO LEGAL NO ANEXO FLD. VICIO INSANÁVEL. NULIDADE. A indicação dos dispositivos legais que amparam a Notificação Fiscal de Lançamento de Débito-NFLD* ***é requisito essencial à sua validade, e a sua ausência ou fundamentação genérica,*** *especialmente no relatório Fundamentos Legais do Débito-FLD,* ***determina a nulidade do lançamento, por caracterizar-se como vício formal insanável****, nos termos do artigo 37 da Lei n°8.212/91, c/c artigo 11, inciso III, do Decreto n°70.235/72.*
>
> *RELATÓRIO FISCAL DA NOTIFICAÇÃO. OMISSÕES. O Relatório Fiscal tem por finalidade demonstrar/explicitar, de forma clara e precisa, todos os procedimentos e critérios utilizados pela fiscalização na constituição do crédito previdenciário, possibilitando ao contribuinte o pleno direito da ampla defesa e contraditório.*
>
> *Omissões ou incorreções no Relatório Fiscal, relativamente aos* ***critérios de apuração do crédito tributário levados a efeito por ocasião do lançamento fiscal, que impossibilitem o exercício pleno do direito de defesa e contraditório do contribuinte, enseja a nulidade da notifica.(sic)***
>
> *PROCESSO ANULADO.* (grifou-se)

Do voto condutor do acórdão paradigma se extraem os seguintes excertos aptos a demonstrar quais foram os elementos analisados naqueles autos tratados como ensejadores da declaração de nulidade:

> *Em suas razões recursais, pretende a recorrente seja declarada a nulidade da feito, sob o argumento de que a autoridade lançadora* ***não logrou motivar/fundamentar o ato administrativo do lançamento, de forma a explicitar clara e precisamente os motivos e dispositivos legais*** *que embasaram a notificação,* ***contrariando a legislação de regência, notadamente o artigo 142 do CTN*** *e, bem assim, os princípios da ampla defesa e do contraditório.*
>
> *[...]*
>
> *Do exame dos elementos que instruem o processo, conclui-se que o presente lançamento encontra-se eivado de inúmeros vícios formais, a começar pelo impreciso Relatório Fiscal da Notificação, deixando de informar o procedimento (arbitramento) utilizado na constituição do crédito previdenciário, bem como de inscrever no anexo "Fundamentos Legais do Débito- FLD" o dispositivo legal que o contempla. De fato, com a devida vênia ao fiscal notificante, o lançamento levado a efeito contra a recorrente apresenta-se insustentável, por ser uma absoluta demonstração de como não se deve proceder em uma ação fiscal.*

> *[...]*
>
> *Com efeito, constata-se que o fiscal autuante, na apuração do crédito tributário, edificou uma presunção legal, lançando valores que entendeu devidos, considerando, ainda, repasses a empresa "prestadora de serviços" como remunerações dos segurados empregados, invertendo, assim, o ônus da prova ao contribuinte.*
>
> *No entanto, sabemos que a presunção legal, como o próprio nome indica, somente poderá ser levada a efeito quando estiver expressamente inserta na legislação de regência.*
>
> *Na hipótese vertente, o único dispositivo legal que dá amparo ao procedimento adotado pelo fiscal autuante é o artigo 33, §§ 3" e 6°, da Lei n° 8.212/91, o qual contempla a possibilidade da apuração das contribuições previdenciárias por arbitramento, nos seguintes termos:*
>
> *[...]*
>
> *Consoante se infere dos elementos que instruem o processo, verifica-se que o procedimento utilizado pela fiscalização ao lavrar a notificação foi precisamente aquele inscrito na norma legal encimada, qual seja, aferição indireta.*
>
> *Como se observa,* ***o procedimento do arbitramento****, uma vez constatados os requisitos exigidos pela legislação de regência,* ***é legal e inverte o ônus da prova ao contribuinte. Porém, tal procedimento deve estar devidamente fundamentado nos autos do processo*** *(Relatório Fiscal e/ou Fundamentos Legais do Débito), sob pena de nulidade da notificação.*
>
> *No presente caso, o ilustre fiscal autuante,* ***além de não demonstrar de forma circunstanciada/pormenorizada os critérios utilizados na apuração do crédito por arbitramento, nos termos da legislação previdenciária, procedeu, igualmente, de forma omissa e/ou genérica, não especificando clara e precisamente no anexo Fundamentos Legais do Débito-FLD, às fls. 33/34, qual o dispositivo legal que oferece sustentáculo ao procedimento utilizado na constituição do crédito tributário — aferição indireta/arbitramento***. (grifou-se)

Logo, para a caracterização da nulidade no referido acórdão paradigma foram consideradas a ausência de demonstração dos critérios de apuração do crédito tributário e a omissão na descrição da fundamentação legal, tendo em vista o disposto no art. 142 do CTN.

O segundo paradigma, assim como o recorrido, tratou de apreciar recurso de ofício, negando provimento nos termos da seguinte ementa:

> Acórdão nº 301-31.801
>
> *PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. NULIDADE. VÍCIO FORMAL. O descumprimento de requisitos essenciais do lançamento como omissão dos fundamentos pelos quais estão sendo exigidos os tributos e aplicadas as multas e acréscimos*

> *legais, além da falta da prévia intimação estabelecida na legislação especifica, tudo em 010* ***contradição ao disposto no art. 142, do CTN e nos art. 11 e 59, do Decreto 70.235/72,*** *autorizam a declaração de nulidade desse lançamento por vicio formal. PRECEDENTES: Ac. 303-29972, 302-96334 e 301-29966. Recurso de Oficio negado.* (grifou-se)

Consoante consta do relatório do paradigma, *julgando o feito a DRJ/FNS prolatou a decisão de n. 601/01, de 19/04/01 (fls. 84/88), que anulou o lançamento nos precisos termos sintetizados na ementa adiante transcrita:*

> *"REQUISITOS ESSENCIAIS DO LANÇAMENTO. NULIDADE.*
>
> *A falta de indicação dos fundamentos legais dos tributos, penalidades e acréscimos legais exigidos, aliada à falta de intimação prévia estabelecida na legislação específica contraria o disposto no art. 142 do CTN e arts. 11 e 59 do Decreto n. 70.235/72, maculando de nulidade o lançamento.*
>
> *LANÇAMENTO NULO."*

Por sua vez, do voto condutor do acórdão paradigma se extraem os seguintes excertos aptos a demonstrar quais foram os elementos analisados naqueles autos tratados como ensejadores da declaração de nulidade:

> *O litígio versa sobre a nulidade do lançamento por vício formal, bem como pela falta de intimação prévia da contribuinte nos termos da legislação específica.*
>
> *A não comprovação da chegada da mercadoria ao local de destino do trânsito, notadamente aquele constante da DTA-S n. 94001841-1, iniciado em 11/02/94 (fl. 03),* ***pressupõe a intimação do beneficiário pela autoridade aduaneira da jurisdição local, para que ela apresente as informações necessárias à identificação e valoração da mercadoria instruída com os respectivos documentos comerciais e de transporte*** *de acordo com a IN/SRF n. 84/89, item 24, com redação dada pela IN/SRF n. 47/95.*
>
> *Esse pormenor faz-se necessário em razão do procedimento fiscal denominado de conclusão do trânsito aduaneiro, até então parcial, haja vista que os dados do manifesto ou dos documentos de importação podem ser insuficientes para viabilizar a classificação fiscal e mesmo a valoração aduaneira daquela mercadoria.*
>
> *Demais disso* ***a notificação de lançamento*** *(fl. 23) não atende aos dispositivos contidos no art. 11 do Dec. 70.235/72,* ***é omissa quanto à fundamentação legal que prevê a incidência do tributo (I.I.), como também para a imputação da infração e para a respectiva cominação,*** *limitando-se a citar o art. 521, inciso II, alínea "d" do RA, aprovado pelo Dec. 91.030/85 e Lei 9430/96 para os juros de mora.*
>
> *Nas operações de trânsito aduaneiro, em caso de suposta infração pela falta de comprovação da chegada de mercadoria*

> *na repartição de destino, deve-se aplicar o disposto contido no art. 481 do RA c/c o item 24 da IN/SRF n° 84/89, consoante o entendimento esposado pelo juízo a quo, com o qual este Julgador se solidariza.*
>
> *O descumprimento dos requisitos apontados caracteriza preterição do direito à ampla defesa do contribuinte (art. 59, Dec. 70.235/72), enseja a declaração, de oficio, da nulidade do lançamento ah initio, por vício formal, em cumprimento aos dispositivos contidos nos arts. 142 do CTN, 10, 11 e 59 do Dec. 70.235/72.*
>
> *Ante todo o exposto, conheço do recurso de oficio em razão de preencher os requisitos à sua admissibilidade, para, no mérito, manter a decisão de primeira instância, negando-lhe provimento. É assim que voto.* (grifou-se)

Nesse caso, ficou evidenciado que se analisou, também à luz do art. 142 do CTN, situação em que, além de omissão na fundamentação legal descrita no ato de lançamento, houve falta de intimação caracterizando falha no procedimento fiscal denominado de conclusão do trânsito aduaneiro.

Verifica-se que, tanto no acórdão recorrido quanto nos acórdãos paradigmas, a questão fundamental e determinante das respectivas nulidades está diretamente relacionada aos elementos essenciais do crédito tributário em discussão, consoante dispõe o art. 142 do CTN para a realização do ato de lançamento.

Diante disso, conheço do recurso especial da Fazenda Nacional.

Mérito

A discussão meritória cinge-se à definição quanto à natureza do vício que maculou o lançamento.

A recorrente se insurge contra o acórdão recorrido que, por sua vez, manteve a decisão de primeira instância que reconheceu expressamente a nulidade do lançamento por vício material por se tratar de autuação observando a apuração pela sistemática do SIMPLES, realizada em 23/2/2010, quando o contribuinte já não era integrante do sistema simplificado, porque fora excluída dessa sistemática em 03/05/2006, com efeitos a partir de 01/01/2002.

A Delegacia de Julgamento foi quem inicialmente apontou o vício:

> *Todavia, antes de adentrar em sua análise, em controle de legalidade, verifico no lançamento um vício material não passível de correção, como veremos a seguir.*
>
> *Para o ano-calendário de 2005, a fiscalizada apresentou Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ), com opção pela tributação com base no lucro presumido, entretanto, efetuou recolhimentos de DARF-Simples para os períodos-base de janeiro a dezembro/2005.*
>
> *Devido aos recolhimentos de DARF-Simples, a fiscalização considerou como inequívoca a intenção da empresa de aderir ao*

> *Simples, nos termos do Ato Declaratório Interpretativo SRF n° 16, de 02/10/2002.*

Em seguida, descreveu os atos normativos da RFB que dispõem que *são instrumentos hábeis para se comprovar a intenção de aderir ao Simples os pagamentos mensais por intermédio do Documento de Arrecadação do Simples (Dart-Simples) e a apresentação da Declaração Anual Simplificada,* para concluir nos seguintes termos:

> *No presente caso, vê-se pela apresentação da DIPJ — Lucro Presumido (fls.536/544) e pelos pagamentos efetuados no período de apuração janeiro a dezembro/2005 por em Darf-Simples (fls. 545/546), que não houve a intenção inequívoca da empresa em aderir ao Simples, nos termos do Ato Declaratório Interpretativo SRF n.° 16, de 2 de outubro de 2002.*
>
> *Além disso, em consulta aos sistemas informatizados da RFB, verifiquei que no início de 2006 a interessada foi fiscalizada e autuada, também por depósitos bancários de origem não comprovada, por meio do processo n° 10650.000061/2006-70. Naquela época foi também formalizado o processo d 10650.000077/2006-82, cujo assunto é exclusão do Simples (fl. 600).*
>
> *Na tela de folha 601, consta que a interessada foi excluída do Simples em 03/05/2006, com data retroativa a 01/01/2002.*
>
> *Dessa forma, como o auto de infração se refere ao ano-calendário de 2005 e efetuado como se a empresa no Simples estivesse, não há alternativa senão cancelar o lançamento por vício material insanável.*

O acórdão recorrido ratificou essa decisão, apenas acrescentando que deve ser aplicada a lei vigente à época dos fatos, em cumprimento ao disposto no art. 142 do CTN, após constatar que a autoridade fiscal equivocou-se ao realizar o lançamento segundo as normas aplicáveis às pessoas jurídicas participantes do Simples Federal (Lei nº 9.317/96).

É certo que a atividade administrativa do lançamento consiste em *"verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível"* (art. 142 da Lei n° 5.172/66, Código Tributário Nacional - CTN).

Verifica-se que, no presente caso, além de infração de omissão de receitas, efetuou-se lançamento também em razão de constatação de "Insuficiência de recolhimento a título de Simples, proveniente da divergência entre os pagamentos via DARF e os valores devidos em virtude das receitas escrituradas nos Livros de Registro de Saídas e Registro de Prestação de Serviços", conforme o TVF.

Sobre a receita bruta mensal apurada foram aplicados os percentuais determinados pela sistemática do Simples Federal, que são efetivamente distintos dos percentuais determinados pela sistemática de apuração do lucro presumido.

A autuação pela sistemática do Simples Federal implica na apuração de tributos e contribuições tendo como base de apuração a receita bruta, a teor da Lei 9.317/96, vigente a partir de 1997, que introduziu um tratamento diferenciado, simplificado e favorecido às microempresas e às empresas de pequeno porte, consolidando a apuração de Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas); b) Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSSL; c) Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público – PIS/PASEP; d) Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – COFINS; e) Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI (quando fosse o caso) e f) Contribuição para a Seguridade Social (INSS), além de outras contribuições (quando fosse o caso).

No caso dos autos, como já reconhecido pelas decisões pretéritas, a autoridade fiscal laborou em erro substancial quanto ao enquadramento legal da hipótese de incidência, o que consiste em afronta à materialidade do lançamento, que encontra previsão legal na norma que tipifica a infração tributária e no art. 142 do CTN.

O equívoco no enquadramento legal não se deu apenas formalmente, mas afetou materialmente o lançamento, na medida em que as próprias definições de base de cálculo são distintas quando se trata de tributos apurados sob a sistemática do Simples ou do lucro presumido, real ou arbitrado.

Nesse caso, trata-se de ato praticado com erro de direito, estando desprovido de respaldo legal, eis que não foi aplicada a norma que cabia para o caso. Entende-se por erro de direito o desajuste entre o fato concreto e a aplicação da norma abstrata. Aqui, não se trata de modificação de critério jurídico, uma vez que a dissociação entre norma e fato não resulta de erro de interpretação.

Assim, a desconformidade do lançamento tributário com a norma impositiva que define a base de cálculo do tributo ou contribuição não caracteriza nulidade formal, por não se limitar ao aspecto formal do ato.

Vício formal, de outro lado, é espécie de vício que não se depreende dos elementos constitutivos da obrigação tributária. Nessa hipótese, cabe destacar que o procedimento de saneamento do vício formal não poderá representar inovação no lançamento que altere a própria essência da relação jurídico-tributária. É o que se depreende da leitura dos arts. 59 e 60 do Decreto nº 70.235/72, abaixo:

> *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 conseqüência.*
>
> *§ 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. (Redação dada 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.*

Nesse sentido, cabe citar dois precedentes da 1ª Turma da CSRF, ambos de relatoria do Conselheiro Rafael Vidal de Araújo:

> *NULIDADE DE LANÇAMENTO. VÍCIO MATERIAL. VÍCIO FORMAL. ASPECTOS QUE ULTRAPASSAM O ÂMBITO DO VÍCIO FORMAL.*
>
> *Vício formal é aquele verificado de plano no próprio instrumento de formalização do crédito, e que não está relacionado à realidade representada (declarada) por meio do ato administrativo de lançamento. Espécie de vício que não diz respeito aos elementos constitutivos da obrigação tributária, ou seja, ao fato gerador, à base de cálculo, ao sujeito passivo, etc. A indicação defeituosa ou insuficiente da infração cometida, da data em que ela ocorreu, do montante correspondente à infração (base imponível); e dos documentos caracterizadores da infração cometida (materialidade), não configura vício formal. (Acórdão nº 9101-002.146 - Sessão de 7 de dezembro de 2015).*
>
> *NULIDADE DE LANÇAMENTO. VÍCIO MATERIAL. VÍCIO FORMAL. ASPECTOS QUE ULTRAPASSAM O ÂMBITO DO VÍCIO FORMAL.*
>
> *Vício formal é aquele verificado de plano no próprio instrumento de formalização do crédito, e que não está relacionado à realidade representada (declarada) por meio do ato administrativo de lançamento. Espécie de vício que não diz respeito aos elementos constitutivos da obrigação tributária, ou seja, ao fato gerador, à base de cálculo, ao sujeito passivo, etc. O procedimento para sanear o erro incorrido na atividade de lançamento implicou na identificação da própria matéria tributável, assim entendida a descrição dos fatos e a base de cálculo, que não constavam do primeiro lançamento. A ausência desses elementos configura vício grave, não só porque dizem respeito à própria essência da relação jurídico-tributária, mas também porque inviabilizam o direito de defesa e do contraditório. Não cabe falar em convalidação do ato de lançamento se está havendo inovação na parte substancial desse ato. Além disso, o Decreto n° 70.235/72, em seus artigos 59 e 60, deixa bastante claro que não cabe saneamento de vício (para fins de convalidação do ato) nos casos de nulidade por preterição do direito de defesa. Não há como reconhecer a ocorrência de vício formal. A regra do art. 173, II, do CTN não é aplicável à situação sob exame para fins de alongar o prazo decadencial em favor do Fisco. (Acórdão nº 9101-002.713 - Sessão de 3 de abril de 2017).*

Conclusão

Por todos esses fundamentos, voto no sentido de conhecer e negar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

(assinado digitalmente)
Viviane Vidal Wagner