



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11080.003384/2005-17
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-005.250 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 12 de novembro de 2020
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado EDISON FREITAS DE SIQUEIRA ADVOGADOS S/S

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2005

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. NULIDADE FORMAL. VÍCIO INSANÁVEL.

À luz do art. 10 do Decreto nº 70.235/72, quando ocorre a troca das bases de cálculo de autos de multa isoladas distintos, os respectivos lançamentos padecem de nulidade formal, não podendo ser convalidados, mesmo que demonstrada ausência de prejuízo à defesa.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer do Recurso Especial, vencidas as Conselheiras Livia De Carli Germano e Amélia Wakako Morishita Yamamoto, que não conheceram do recurso. No mérito, por maioria de votos, acordam em negar-lhe provimento, vencida a Conselheira Andréa Duek Simantob, que lhe deu provimento. Votaram pelas conclusões Livia De Carli Germano e Caio Cesar Nader Quintella. Manifestaram intenção de apresentar declaração de voto as Conselheiras Edeli Pereira Bessa e Livia De Carli Germano.

(documento assinado digitalmente)

Andrea Duek Siamantob – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Viviane Vidal Wagner – Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia de Carli Germano, Viviane Vidal Wagner, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Caio Cesar Nader Quintella e Andrea Duek Simantob (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional, por sua Procuradoria (PGFN), em face do acórdão nº 1101-000.331, de 09.07.2010, que, por maioria de votos, declarou a nulidade do lançamento por vício formal, registrando a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO CSLL

Ano-calendário: 2005

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. NULIDADE

É nulo o auto de infração que não preencha os requisitos formais indispensáveis, previstos no do art. 10 do Decreto nº 70.235/72.

Trata-se de lançamento de multas isoladas de 75% em dois autos de infração distintos, sendo o primeiro (fls. 24 Vol. 01), no valor de R\$ 4.721,26, para exigência da multa incidente sobre a CSLL compensada indevidamente e o segundo (fls. 28), no valor de R\$ 35.632,36, para exigência da multa incidente sobre o IRRF compensado indevidamente.

Ao apreciar a impugnação, a Turma de Julgamento da DRJ decidiu nos termos da ementa abaixo:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2005

AUTO DE INFRAÇÃO. ERRO NA INDICAÇÃO DO TRIBUTO CUJA COMPENSAÇÃO OCASIONOU O LANÇAMENTO DE MULTA ISOLADA: VALIDADE.

Uma vez que a própria autuada pôde constatar o engano, não configura cerceamento de direito de defesa o equívoco na indicação do tributo cuja compensação ocasionou o lançamento de multa de ofício isolada.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2005

Às Delegacias de Julgamento a não compete pronunciar-se sobre a inconstitucionalidade de lei tributária

COMPENSAÇÃO NÃO DECLARADA. MULTA DE OFÍCIO ISOLADA. CABIMENTO. POSTERIOR EXTINÇÃO DO DÉBITO MEDIANTE REDARF. |

Considerada não declarada a compensação, cabível o lançamento de multa de ofício isolada; a extinção do débito compensado, mediante Redarf posterior ao lançamento de ofício, não torna insubsistente a multa.

Inconformado, o contribuinte apresentou recurso voluntário ao CARF, ao qual foi dado provimento, anulando o auto de infração por vício formal, nos termos da ementa acima transcrita.

Cientificada, a PGFN interpôs recurso especial à 1ª Turma da CSRF, em que alega divergência jurisprudencial em relação à seguinte matéria: *desnecessidade de anular-se por vício formal lançamento em que houve apenas erro na exteriorização na formalização do*

lançamento. Indicou como paradigmas os acórdãos n.º 105-16.994 e n.º CSRF/01-05.716, que veicularam as seguintes ementas:

1º paradigma - Acórdão n.º 105-16.994

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2002, 2003

Ementa: NULIDADE - LAVRATURA DO AUTO DE INFRAÇÃO FORA DAS DEPENDÊNCIAS DA EMPRESA - AUSÊNCIA DE PREJUÍZO -

Em atenção ao princípio da instrumentalidade das formas, não cabe declarar nulidade sem que parte demonstre o efetivo prejuízo sofrido, sendo, portanto, insubsistente o pleito de nulidade do auto de infração pela mera circunstância de haver sido lavrado na repartição da Delegacia da SRF.

NULIDADE - CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA - FALTA DE DESCRIÇÃO DA INFRAÇÃO - NÃO CARACTERIZAÇÃO - É improcedente o pleito de nulidade por cerceamento de defesa por falta de descrição da infração cometida, quando, no Termo de Verificação, o autuante descreve que os lançamentos foram baseados em omissão de receitas, que restaram caracterizados pelo cotejo entre os valores constantes nos livros de saídas, que coincidiam com as receitas declaradas ao fisco estadual, e os valores declarados ao fisco federal, estes sendo significativamente inferiores àqueles.

[...]

2º paradigma - Acórdão n.º CSRF/01-05.716

NORMAS PROCESSUAIS — CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA — ATO MERAMENTE IRREGULAR - Se o ato alcançou os fins postos pelo sistema, sem que se verifique prejuízo as partes e ao sistema de modo que o tome inaceitável, ele deve permanecer válido. O cerceamento do direito de defesa deve se verificar concretamente, e não apenas em tese. O exame da impugnação evidencia a correta percepção do conteúdo e da motivação do lançamento. Não se deve confundir o motivo do ato administrativo com a "motivação" feita pela autoridade administrativa que integra a "formalização" do ato. Os atos com vício de motivo não podem ser convalidados, uma vez que tais vícios subsistiriam no novo ato. Já os vícios de formalização podem ser convalidados, sanando a ilegalidade desde que não se cause cerceamento do direito de defesa ao administrado.

AUSÊNCIA DE CONTRADITÓRIO NO CURSO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO - O princípio do contraditório se traduz de duas formas: por um lado, pela necessidade de se dar conhecimento da existência dos atos do processo às partes e, de outro, pela possibilidade das partes reagirem aos atos que lhe forem desfavoráveis no processo administrativo fiscal. É inválida a decisão administrativa proferida em desobediência ao ditame constitucional do contraditório.

Em síntese, a Fazenda Nacional alega em suas razões recursais que:

- o acórdão recorrido destoa da jurisprudência consolidada em outras Câmaras no ponto em que entendeu que eventual inversão de valores de multas no instrumento que consubstancia o lançamento é causa de nulidade, independentemente de efetivo cerceamento de defesa;

- se os fatos estão descritos corretamente, o eventual equívoco no enquadramento legal ou a inversão de valores não pode ter força para anular o lançamento, principalmente quando o autuado não sofreu prejuízo em sua defesa, por ter identificado de plano o erro, como se vê na impugnação apresentada na origem. Dessa forma, revela-se claro que o autuado tinha conhecimento da infração;

- nesse caso, a decretação da nulidade representa a desnecessária movimentação da máquina pública, com o dispêndio de recursos do erário, para a repetição de atos administrativos eficazes;

- assevera ainda que em todos os momentos processuais foi dada oportunidade ao autuado para se manifestar, mostrando-se cumprida assim a garantia do exercício da ampla defesa e do contraditório, não havendo razão para anular o lançamento, devendo prevalecer os princípios da instrumentalidade e economia processual em lugar do rigor das formas;

- afastadas as hipóteses de nulidade previstas no art. 59 do Decreto 70.235/1972, as incorreções verificadas devem ser sanadas na forma do art. 60 do mesmo diploma legal;

- diante de simples incorreção no lançamento, não há necessidade de nova autuação, bastando o ajuste que se fizer necessário, em privilégio do aproveitamento dos atos, cuja repetição deve ser evitada, quando claramente se mostra prescindível, como é o caso dos autos;

Requer, ao final, que seja conhecido o presente recurso, em razão da divergência apontada, e, no mérito, que lhe seja dado provimento para reformar o acórdão recorrido, restabelecendo o lançamento em sua integralidade, em face da ausência de nulidade no presente caso.

O Presidente da Câmara recorrida deu seguimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

Intimado do seguimento do recurso especial do Fazenda Nacional, o contribuinte apresentou contrarrazões, em que aponta, em síntese, o seguinte:

- defende a manutenção da nulidade por vício formal do auto de infração *“haja vista o mesmo conter diversos equívocos, resultando em uma apuração totalmente errada, em face da inversão ocorrida quanto as multas aplicadas, o que torna o auto inexigível, ilíquido e incerto”*;

- outrossim, a nulidade deve ser mantida porque também não atendeu aos preceitos do artigo 142, do CTN;

- em razão dos erros e dados elencados, bem assim a incerteza e iliquidez do crédito tributário termina impedindo o exercício do direito constitucional à ampla defesa e ao contraditório.

É o relatório.

Voto

Conselheira Viviane Vidal Wagner, Relatora

Conhecimento

Compete à Câmara Superior de Recursos Fiscais (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, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015.

O recurso da PGFN foi admitido pelo despacho do Presidente da Câmara recorrida e sua admissibilidade não foi questionada analiticamente pelo contribuinte, que, em suas contrarrazões, apenas tangenciou a matéria em seu pedido final pedindo pelo não conhecimento do recurso, limitando-se a atacar apenas o seu mérito.

De toda sorte, compreendo que o primeiro paradigma (Acórdão nº 105-16.994) não deve ser admitido pela sua completa falta de similitude fática, que também é revelada através da utilização de um *obiter dictum* extraído deste julgado.

O recurso especial da Fazenda Nacional foi admitido para os 2(dois) paradigmas, nos seguintes termos, consoante extrato do despacho de admissibilidade:

[...] voto condutor do acórdão recorrido entendeu caracterizado o vício quando da lavratura dos autos de infração em vista da inversão dos valores de multas, pontuando a necessidade do valor da penalidade cabível ser exato independentemente do fato de o contribuinte perceber ou não o equívoco cometido pelo agente fiscal, enquanto nos acórdãos paradigmas firmou-se a tese de que não há ofensa ao princípio da ampla defesa se a percepção do conteúdo e da motivação do lançamento fora alcançada.

Em seu recurso especial, a Fazenda Nacional não coteja os trechos deste primeiro paradigma contra o acórdão recorrido, limitando apenas a fazê-lo em relação ao segundo paradigma (Acórdão nº CSRF/01-05.716).

No acórdão recorrido, a matéria tributável, mais especificamente a base de cálculo, foi trocada entre dois autos de infração diferentes, consoante descrito no acórdão recorrido, tendo sido esse o motivo da nulidade formal:

Como visto do relato, a matéria sub judice trata da multa isolada de 75% em dois autos de infração, sendo o primeiro (fls. 24), no valor de R\$ 4.721,26, para exigência da multa incidente sobre a CSLL compensada indevidamente e o segundo (fls. 28), no valor de R\$ 35.632,36, para exigência da multa incidente sobre o IRRF compensado indevidamente.

Na defesa inicial, a contribuinte suscitou a preliminar de nulidade do lançamento, por desrespeito ao artigo 11 do Decreto nº 70.235/72, tendo em vista que o auto de infração no valor de R\$ 4.721,26 deveria ser aquele relativo ao IRRF e o auto de infração de R\$ 35.632,36, seria o correspondente a CSLL, conforme flagrante divergência entre o termo de verificação fiscal (fls. 03) e os autos de infração lavrados que correspondem a exigência tributária propriamente dita.

[...]

Como visto, o auto de infração deve ser lavrado por agente competente para tanto edeve conter todos os requisitos formais previstos no Decreto n.º 70.235/72, inclusive o exato valor da penalidade cabível, independentemente do fato de o contribuinte perceber ou não o equívoco cometido pelo Fisco.

Assim, verificado que os autos de infração não preenchem os requisitos mínimos para sua validade, conforme estabelece o artigo 10 do Decreto 70.235/72, é manifesta a sua nulidade.

De outra banda, no primeiro paradigma a situação fática foi completamente diferente, sendo o objeto do reclame o fato de o contribuinte ter alegado o não recebimento de “*cópia de inteiro teor de todos os atos fiscais concomitante à ciência do auto de infração*”.

Acontece que, primeiramente, tal reclame não foi confirmado à luz das provas dos autos. Esse aspecto fático foi a *ratio decidendi* para a não anulação do auto de infração.

Neste contexto, fica claro que a simples afirmativa de que “*o contribuinte defende-se de todas as imputações que lhe são feitas na autuação, não se configurando qualquer óbice à sua defesa*”, não passa de um fundamento de segundo plano que o paradigma se valeu, ou seja, um *obiter dictum*, não sendo suficiente por si só para sustentar a divergência pretendida, especialmente quando as situações fáticas objeto de nulidade são completamente distintas (inversão de matéria tributável no acórdão recorrido) e possível falha na instrução probatória dos autos de infração (no primeiro paradigma).

Confira-se trechos do paradigma a esse respeito:

Inicialmente enfrento as alegações de nulidade alegadas pelo recorrente. A primeira alegação é de que não teria recebido cópia de inteiro teor de todos os atos fiscais concomitante à ciência do auto de infração. **No entanto, não esclarece quais seriam os documentos que teriam sido ocultados. Compulsando os autos, verifica-se que os documentos que o instruem foram obtidos junto ao próprio contribuinte (GIA's, DCTF's) ou foram preparados a partir daqueles documentos.** Verificando a impugnação também percebe-se que o contribuinte defende-se de todas as imputações que lhe são feitas na autuação, não se configurando qualquer óbice à sua defesa.

Estando ausentes as hipóteses previstas no Decreto 70.235, afasto a preliminar de nulidade argüida.

Transmutando-se os fatos dos presentes autos para o processo paradigmático, não há garantia alguma de que aquele colegiado mantivesse a sua linha de entendimento original, qual seja, afirmando que a referida mácula também não seria capaz de anular o lançamento por vício formal.

Em relação ao segundo paradigma (Acórdão n.º CSRF/01-05.716), embora os fatos não sejam os exatamente os mesmos do que os do recorrido, diferentemente do primeiro paradigma o vício alegado recaiu sobre os elementos constituintes do auto de infração, além do que a sua *ratio decidendi* tem uma especificidade bastante clara ao separar a mácula que atinge o “motivo” (elementos constituintes da matéria tributável) da mácula sobre a exteriorização daquele “motivo”, ou seja, a mácula que atinge apenas a formalização do ato administrativo, em linguagem competente.

Esse paradigma tratava de recurso especial da PGFN contra decisão de segunda instância que acolheu, por maioria de votos, a preliminar de nulidade do lançamento, entendendo

ter havido cerceamento do direito de defesa da contribuinte em decorrência da ausência de descrição precisa da matéria tributária no lançamento fiscal. A Câmara Superior, naquela ocasião, decidiu afastar a nulidade do lançamento.

Veja-se trechos do voto condutor que bem explicita a distinção relevante para o discussão aqui proposta:

Ressalte-se, *prima fade*, que o vício de descrição da autuação, discutido nos autos, é apenas formal, eis que foi desatendida a norma processual prevista no art. 10 do Decreto nº 70.235/72. Não se trata de erro na aplicação da norma de incidência do tributo, apenas houve falha na exteriorização do ato do lançamento.

Nesse contexto, não se deve confundir o motivo do ato administrativo com a "motivação" feita pela autoridade administrativa que integra a "formalização" do ato, sendo um requisito formalístico dele. Tanto que a ausência de motivação inclui-se entre os vícios de formalização. O motivo, por sua vez, é pressuposto de validade do ato. Ou seja, a validade do ato dependerá da existência do motivo que houver sido enunciado. Para o ato de lançamento, por exemplo, o motivo é a ocorrência do fato gerador do tributo e a norma jurídica que autorizam a exigência, enquanto a motivação é a descrição em linguagem, nos autos, pelo agente fiscal, dos fundamentos fáticos e jurídicos de sua ocorrência. Os atos com vício de motivo não podem ser convalidados, uma vez que tais vícios subsistiriam no novo ato. Já os vícios de formalização podem ser convalidados com a prática de novo ato, sanando a ilegalidade desde que não se cause cerceamento do direito de defesa ao administrado.

No capítulo das nulidades, o art. 59 do Decreto nº 70.235/72 organiza o sancionamento administrativo imposto a esses atos viciados. Nele, é definido que a nulidade deve ser declarada em face de preterição do direito de defesa e vício de competência, critérios que devem orientar os julgadores na apreciação das alegações de nulidade dos atos processuais.

Dessa forma, se o ato alcançou os fins postos pelo sistema, sem que se verifique prejuízo as partes e ao sistema de modo que o tome inaceitável, ele deve permanecer válido. São atos meramente irregulares que não sofreram a sanção de ineficácia.

Nesse contexto, caso a Turma paradigmática se deparasse com a mesma situação fática do acórdão recorrido, muito provavelmente a linha de decisão tenderia a permanecer a mesma, deixando incólume o auto de infração, uma vez que a inversão das bases de cálculo das multas isoladas seriam - segundo a perspectiva dessa teoria da nulidade - apenas um erro de formalização na exteriorização do ato administrativo.

Assim, entende-se que o segundo paradigma (Acórdão nº CSRF/01-05.716) se presta a comprovar a divergência jurisprudencial nos termos propostos.

Diante disso, voto no sentido de conhecer do recurso especial da PGFN, apenas em face do Acórdão nº CSRF/01-05.716.

Mérito

Em síntese, a insurgência trazida pela PGFN, em seu recurso especial, cinge-se ao afastamento da nulidade por vício formal declarada pelo Colegiado *a quo*, uma vez que as incorreções foram prontamente identificadas pelo sujeito passivo, afastando assim qualquer cerceamento do direito de defesa.

Dessa forma, a teor do art. 60 do Decreto nº 70.235/72, sustenta a recorrente que não haveria necessidade de nova autuação, bastando o ajuste que se fizesse necessário, em privilégio do aproveitamento dos atos, cuja repetição deve ser evitada, quando claramente se mostra prescindível. Defende a Fazenda Nacional a ausência de nulidade no presente caso.

O acórdão recorrido, por sua vez, não obstante o fato de o contribuinte ter entendido adequadamente a situação ensejadora do erro, defendeu a tese de que a mácula em questão implica desrespeito ao preenchimento dos requisitos formais indispensáveis previstos no do art. 10 do Decreto nº 70.235/72, quando estes se interligam com elementos constitutivos da obrigação tributária dispostos no art. 142 do CTN, entre os quais a descrição correta da matéria tributável e a penalidade aplicável.

É consagrado o entendimento de que eventuais vícios no auto de infração ou no procedimento fiscalizatório não implicariam em nulidade do auto de infração quando este descrever adequadamente a infração imputada ao contribuinte, possibilitando-lhe o amplo exercício do seu direito de defesa.

E, de certa forma, o segundo paradigma utilizado para admissão dessa matéria embute o entendimento acima. Porém, verifica-se que o critério utilizado é muito amplo e termina por fazer menoscabo de toda e qualquer forma prescrita em lei, na medida em que torna o auto de infração praticamente imune a qualquer tipo de nulidade, bastando existir o “motivo” para o lançamento, sem importar a maneira pela qual essa incidência jurídica fora exteriorizada.

Nessa linha desse entendimento, como já se colocou quando da análise do conhecimento do recurso fazendário, é fácil divisar que esse critério, quando utilizado no caso concreto, levaria à desnecessidade de anular o auto de infração, mesmo que seja só por vício formal, dado que o erro foi apenas na exteriorização do “motivo”, deixando assim o núcleo constitutivo da obrigação tributária sempre incólume, sendo possível sempre a preservação do ato atacado, bastando a sua correção a qualquer momento.

Esta 1ª Turma da CSRF, em 10 de agosto de 2017, sob o Acórdão nº 9101-003.038, de relatoria da i. Conselheira e Presidente da CSRF, Adriana Gomes Rêgo, teve a oportunidade, naquele caso concreto, de analisar a teoria da nulidade baseada na distinção entre motivo/motivação e assentado – mesmo que de *obiter dictum* - que tal critério carregaria consigo um problema de objetividade que poderia comprometer a sua utilização como critério que distinguiria um caso de anulação por vício formal/material. Confira-se:

[...] Em resumo, os critérios normalmente utilizados pela doutrina e jurisprudência para separar um vício de outro são os seguintes:

1) Critério legal:

1.1) Critério do art. 10 do PAF;

1.2) Critério do art. 142 do CTN

2) Critério do motivo/motivação

3) Critério da inovação do lançamento

É bom que se ressalve que o critério mais genérico do prejuízo, utilizado acima para concluir pela inexistência de vício, na verdade, permeia a aplicação de cada um deles,

norteado pelo elemento teleológico do ato administrativo (finalidade) que por sua vez se guia também pelo princípio da instrumentalidade da forma¹.

Segundo critério

Um segundo critério utilizado seria assemelhado ao primeiro, porém só de natureza mais teórica. De toda sorte guardaria ainda uma certa simetria com o outro critério, se interligando um conceito de um com o dispositivo legal previsto no outro critério (art. 10 do PAF/art. 142 do CTN). Trata-se de trazer os ensinamentos colhidos no direito administrativo para ser aplicado no ato administrativo do lançamento, referindo-se à distinção entre motivo e motivação.

Cabe aqui antes bem assentar esses conceitos para depois verificar se o acórdão recorrido o utilizou de forma devida. Uma coisa é o motivo, que é o próprio fenômeno de ocorrência do fato gerador, independentemente da motivação trazida pelo fiscal, pois esta significa os fundamentos de fato e de direito transpostos em linguagem pela autoridade administrativa para sustentar o lançamento.

Em apertada síntese, é um critério de distinção importado do direito administrativo e aplicado no direito tributário comportar-se-ia da seguinte forma:

- 1) vício por ausência de motivo > vício material;
- 2) vício por ausência ou deficiência na motivação > vício formal

Ou seja, se identificado vício no primeiro elemento (motivo), tratar-se-ia de vício material porque afetaria o núcleo da regra-matriz de incidência do tributo, descumprindo assim também o núcleo do art. 142 do CTN; caso contrário, isto é, se o vício estiver na ausência ou deficiência da motivação, seria de natureza formal, porque tratar-se-ia apenas da exteriorização formal do motivo, este existente.

Havendo então uma mácula na forma em que foi exteriorizado o motivo através de sua motivação, tratar-se-ia de um vício formal, ligando-se por consequência indiretamente ao não atendimento também dos requisitos do art. 10 do PAF. Caso essa mácula afete direta ou indiretamente os elementos constitutivos da obrigação tributária: fato gerador, base de cálculo, sujeição passiva etc, tratar-se-ia de vício de natureza material.

[....]

Ocorre, no entanto, que o primeiro critério (legal), a depender do vício, não se mostra exaustivo, pois se não se confirmar a subsunção a seus elementos, ainda não se conclui peremptoriamente que não se trata de vício formal.

Da mesma forma, **o segundo critério (motivo/motivação) também apresenta dificuldades de aplicação, porque a descrição da motivação (motivos de fato e de direito), por ser a exteriorização do motivo (da ocorrência do fato gerador), faz com que uma coisa se confunda com a outra, levando o intérprete a vacilar, sem perceber essa correlação intrínseca.**

Aliás, esse problema da indeterminação e confusão que pode ocorrer na aplicação do segundo critério foi bem divisada pelo Conselheiro Rafael Vidal naquele voto aqui já referido quando enfrentou uma preliminar de conhecimento do recurso especial, nos seguintes termos:

É que problemas relativos à motivação podem ser examinados sob dois tipos de abordagem: um deles consiste em examinar se a Fiscalização se desincumbiu do ônus de comprovar a ocorrência do fato gerador (aspecto material); o outro é entender que problemas na motivação (descrição do motivo) afrontariam disposições legais que regulam a feitura do lançamento (aspecto formal).

Em face da indeterminação semântica, **assenta-se aqui a premissa que o segundo critério (motivo/motivação) não é um bom caminho para diferenciar vício de natureza formal do vício de natureza material.**

Daí a necessidade de se fazer o seu desdobramento da seguinte forma, conforme já colocado:

- 1) vício no motivo -> vício material;
- 2) vício relevante prescrito em lei na motivação, não afetando fato gerador-> vício formal (art. 10 do PAF);
- 3) vício relevante na motivação (afetando o fato gerador)-> vício no motivo -> vício material. (art. 142 do CTN)
- 4) vício na motivação irrelevante - ato convalidado (não há nulidade) seja pelo art. 60 do o PAF ou pelo critério de ausência de prejuízo à defesa (princípio da instrumentalidade das formas)

O critério de distinção então deixa de ser o par (motivo/motivação), para ser (motivação relevante que afeta ou não o fato gerador). Bem se vê o esforço de tradução do mesmo para se chegar, apenas indiretamente, na mesma conclusão que pode se chegar pelo outro caminho: critérios legais.

Ou seja, esse critério do motivo/motivação cria um grau teórico maior de abstração, talvez desnecessário e complicador, para depois se assentar, ao fim e ao cabo, nos art. 10 do PAF (Vício formal) e 142 do CTN (Vício Material).

Daí porque **o critério legal (art. 10 do PAF/art. 142 do CTN), é mais objetivo e simples de usar.**

[...] (grifou-se).

Dessa forma, com as premissas traçadas no referido julgado da CSRF, juntamente com outras a seguir expostas, é de se discordar da linha de raciocínio utilizada pelo paradigma (critério motivo/motivação) se não forem feitas as ressalvas e adaptações mencionadas acima.

Em relação à “tese do prejuízo”, bem se vê também que não pode ser considerada como se fosse uma tese autônoma, assim como foi utilizada pela DRJ, mas de apoio e complemento às outras teses diferenciadoras de um vício de nulidade formal/material ou da ausência de vício, conforme inclusive também pontuado pelo referido acórdão da CSRF acima colacionado.

Isso porque tem que haver um limite para a aplicação dessa “tese do prejuízo” e esse limite é justamente dado pela “tese legal” do art. 10 do Decreto nº 70.235/72, conjuntamente com art. 142 do CTN. A depender da gravidade da mácula a um ou outro artigo se configura o vício formal ou material.

Nesse contexto, o fato de o contribuinte poder se defender da infração a ele imputada não implica dizer que esse entendimento suficiente possa sempre convalidar qualquer mácula ao lançamento se não agredir diretamente os elementos constitutivos do lançamento.

Uma situação bem mais simples que se amoldaria a tese paradigmática, mas não à situação do caso concreto, seria a inexistência, por exemplo, dos aspectos temporais (data e hora) na lavratura do auto denota mera irregularidade formal - inclusive por isso é matéria já sumulada

pelo CARF - não comprometendo a finalidade da exigência. É que no caso esse aspecto temporal é visivelmente suprido pela data da ciência do lançamento que terá a virtude jurídica de suprir essa falta. Nesse caso, não estaríamos diante de um vício imprescindível à validade do lançamento, e assim nem mesmo precisaria ser sanado, nem muito menos a sua omissão traria qualquer prejuízo ao contribuinte (“tese do prejuízo”).

Dessa forma, para que haja nulidade do lançamento é necessário que exista algum vício formal imprescindível à validade do lançamento. O autuado pode até revelar o conhecimento pleno e perfeito de todas as acusações que lhe foram imputadas, rebatendo-as, uma a uma, de forma meticulosa, mediante extensa e substancial defesa, porém o quadro muda de figura se o que está em questão são elementos fundamentais e intrínsecos do lançamento como a determinação da matéria tributável, o cálculo do montante do tributo devido, o critério temporal da incidência tributária, a identificação do sujeito passivo, elementos definidos no art. 142 do CTN. Poderia, nesse caso, até haver dúvida sobre a classificação da natureza da nulidade (se formal ou material), mas não quanto à sua existência, a depender da forma que afeta esses elementos.

Nesta situação, descabe falar que o mero entendimento do contribuinte a respeito do equívoco, superando o cerceamento do direito de defesa, como ocorreu no caso concreto, seja capaz de ultrapassar a necessidade de se anular o lançamento, seja por vício formal (como foi o caso), seja por vício material em outras situações em que não houver erro apenas na exteriorização formal dos referidos elementos intrínsecos à constituição da obrigação tributária.

Isso porque mesmo que o “motivo” esteja presente, ele somente se estabelece de forma concreta com a exteriorização precisa dos elementos constitutivos da obrigação tributária em linguagem formal competente, sem cuja delimitação precisa não se pode admitir nem a existência da obrigação tributária em concreto, mesmo que o contribuinte tenha entendido os fatos e o direito aplicável.

Essa necessidade de que determinadas formas e formalidades prescritas em lei sejam respeitadas para imprimir validade aos atos jurídicos é da natureza do próprio Direito.

Como foi relatado, houve um lançamento de duas multas isoladas no percentual de 75% em consequência de dois fatos geradores distintos, sendo uma de R\$ 4.721,26 (fls. 24) e outra de R\$ 35.632,36 (fls. 28). As multas decorrem, respectivamente, de IRRF e CSLL, inseridas em Dcomps apresentadas em 10/01/2005 e, nos termos do despacho decisório de 02/05/2005 e do parecer que o fundamentou (fls. 15/19), consideradas não declaradas porque o crédito informado é de natureza não tributária - obrigações da Eletrobrás.

Tanto a DRJ quanto o acórdão recorrido reconheceram que teria ocorrido a inversão entre os valores das respectivas multas com origens distintas, sendo a de R\$ 4.721,26 indicada com referente à compensação considerada não declarada de CSLL e a de R\$ 35.632,36 a de IRRF.

A DRJ afastou a nulidade, nos seguintes termos:

As causas de nulidade são *numerus clausus*, relacionadas no art 59 do Decreto nº 70.235, de 06/03/1972. Assim, são nulos tão-somente os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa. Portanto, o mero equívoco na indicação do tributo

indevidamente compensado só seria causa de nulidade caso ocorresse cerceamento do direito de defesa.

4 No entanto, esse equívoco foi prontamente percebido pela autuada. Assim, não ' há que se falar em cerceamento de direito de defesa, ainda mais tendo em vista que não há contestação no tocante à natureza dos débitos objeto de compensação ou de seus valores.

[....]

Por outro lado, o voto condutor do acórdão recorrido vai na linha do entendimento aqui esposado, utilizando-se da denominada “tese legal”, e assim também vai em oposição ao colocado pela DRJ, que defende a tese de superação de qualquer “erro de forma” desde que percebido pelo contribuinte, mesmo que macule algum elemento essencial do lançamento, como é o caso.

Segundo o voto condutor, existem requisitos do Decreto nº 70.235/72 que estabelecem que determinadas formas prescritas em lei são intrínsecas e assim inegociáveis, tais como os requisitos formais do seu art. 10. Conclui então o seu voto, nos seguintes termos:

[...] Como visto, o auto de infração deve ser lavrado por agente competente para tanto e deve conter todos os requisitos formais previstos no Decreto nº 70.235/72, inclusive o exato valor da penalidade cabível, independentemente do fato de o contribuinte perceber ou não o equívoco cometido pelo Fisco.

Assim, verificado que os autos de infração não preenchem os requisitos mínimos para sua validade, conforme estabelece o artigo 10 do Decreto 70.235/72, é manifesta a sua nulidade

Porém, antes fundamenta seu voto com vasta doutrina, cabendo aqui transcrever uma delas, que consideramos mais relevante:

De Plácido e Silva, em sua obra “Vocabulário Jurídico”. Vol. I, p. 200, 2ª edição, pág. 712, volume II, diz que:

“As formalidades mostram-se prescrições de ordem legal para feitura do ato ou promoção de qualquer contrato, ou solenidades próprias à validade do ato ou contrato.

Quando as formalidades atendem à questão de forma material do ato, dizem-se extrínsecas.

Quando se referem ao fundo, condições ou requisitos para sua eficácia jurídica, dizem intrínsecas ou viscerais, e habilitantes, segundo se apresentam como requisitos necessários à validade do ato (capacidade, consentimento), ou se mostram atos preliminares e indispensáveis à validade de sua formação (autorização paterna, autorização do marido, assistência do tutor, curador, etc.)

Quanto às formalidades extrínsecas dizem-se solenes, essenciais, atuais, posteriores e preliminares.

(...)”

Dessa forma, conclui-se que a trocas das bases de cálculos das respectivas multas isoladas trata-se mesmo de um vício sujeito à nulidade formal, por dizer respeito a um “vício relevante prescrito em lei na motivação, não afetando o fato gerador”, na linha de critérios

objetivos estabelecido pelo mencionado precedente Acórdão nº 9101-003.038, mesmo que o contribuinte tenha percebido o equívoco cometido pela fiscalização.

Tanto é um vício formal, sujeito à nulidade que pode-se aferir por um outro critério de reforço aos critérios legais, identificado no referido acórdão da CSRF, que explicita bem esse critério:

Terceiro critério [Critério da inovação do lançamento, esclareço]

O Acórdão já referido, da CSRF, da lavra do ilustre Conselheiro Rafael Vidal, também faz menção a um terceiro critério que seria como um teste de reforço aos dois primeiros. Tratar-se-ia de verificar em tese se no refazimento do novo lançamento haveria a possibilidade de inovação ou não do mesmo:

Penso que a verificação da possibilidade de refazimento (repetição) do ato de lançamento, com o mesmo conteúdo, para fins de apenas sanear o vício detectado, é um referencial bastante útil para se examinar a espécie do vício.

Se houver possibilidade de o lançamento ser repetido, com o mesmo conteúdo concreto (mesmos elementos constitutivos da obrigação tributária), sem incorrer na mesma invalidade, o vício é formal. Isso é um sinal de que o problema está nos aspectos extrínsecos e não no núcleo da relação jurídico-tributária.

[...]

E o caso concreto se adequa como uma luva a esse critério de reforço para se constatar o vício formal de nulidade, uma vez que no refazimento desses lançamentos deverão ser utilizados os mesmos elementos constitutivos da obrigação tributária (motivo), bem assim não haverá também necessidade de se trazer nenhuma prova a mais aos autos, nem se modificar obrigação tributária derivada da incidência jurídica da hipóteses de incidência, bastando alocar a cada um dos autos a descrição correta da base de cálculo pertinente que fora anteriormente trocada.

Logo, é de se reconhecer o acerto decisão recorrida que declarou a nulidade do lançamento por vício formal.

Conclusão

Por todo o exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso especial da PGFN.

(documento assinado digitalmente)

Viviane Vidal Wagner

Fl. 14 do Acórdão n.º 9101-005.250 - CSRF/1ª Turma
Processo nº 11080.003384/2005-17

Declaração de Voto

Conselheira Livia De Carli Germano

Optei por apresentar a presente declaração de voto para esclarecer as razões pelas quais, não obstante o substancial voto da i. Relatora, divergi quanto ao conhecimento do presente recurso especial e, no mérito, ainda pedindo licença aos que entenderam de forma diversa, acompanhei apenas a conclusão por negar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

Conforme relatado, o despacho de admissibilidade do Presidente de Câmara admitiu o seguimento do recurso especial para ambos os paradigmas trazidos pela Fazenda Nacional.

Acompanhei o voto da i. Relatora quanto à impossibilidade de conhecimento quanto ao primeiro paradigma (acórdão 105-16.994), nos termos expostos em seu voto.

Não obstante, compreendo que o segundo paradigma indicado, CSRF/01-05.716, também não guarda comparabilidade com a questão posta para análise no presente recurso especial.

O caso tratado pelo acórdão CSRF/01.05.716 tratou de irregularidades não quanto ao ato de lançamento especificamente, mas quanto ao procedimento adotado pela autoridade fiscal no âmbito do procedimento investigatório, tendo seu voto condutor assim resumido a questão:

Do relatado, verificam-se algumas irregularidades na condução do processo, eis que não foi dada ciência do Termo de Diligência à recorrente e também à fiscalização descumpriu o procedimento administrativo previsto na IN SRF 94/97 que prevê a oitiva da contribuinte antes da lavratura do auto de infração.

Tal precedente foi analisado por ocasião do julgamento do acórdão 9101-004.945, de 07 julho de 2020, julgado por esta 1ª Turma da CSRF à unanimidade. Ali, o voto condutor do acórdão 9101-004.945 pontuou a especificidade do caso tratado pelo acórdão CSRF/01.05.716 e não se conheceu do recurso especial, valendo mencionar o seguinte trecho deste voto (grifamos):

(...)

O acórdão paradigma CSRF/01-05.716, por sua vez, analisa situação em que o discutido vício na autuação é essencialmente diverso, não dizendo respeito à descrição do fato gerador mas à sua exteriorização, isto é, à comunicação deste ao contribuinte.

De fato, o voto condutor deste paradigma observa: “... a descrição dos fatos no lançamento eletrônico de malha foi concisa, indicando que o prejuízo foi indevidamente compensado e remetendo aos demonstrativos anexos. Os demonstrativos indicam o valor declarado, os períodos, o valor alterado pela fiscalização e os acréscimos exigidos. Especificamente, nas folhas 19/20/21, constam o SAPLI e o Demonstrativo de Acompanhamento do Prejuízo Fiscal em que se demonstra a evolução do saldo de prejuízos fiscais da recorrente desde 1986 até o ano da autuação.” E, então, conclui: “...o vício de descrição da autuação, discutido nos autos, é apenas formal, eis que foi desatendida a norma processual prevista no art. 10 do Decreto nº 70.235/72. Não se

trata de erro na aplicação da norma de incidência do tributo, apenas houve falha na exteriorização do ato do lançamento.” (grifamos)

(...)

Diferentemente, o caso dos autos não trata vícios no procedimento fiscalizatório ou na exteriorização de atos, mas na confecção do próprio instrumento que formalizou a autuação. No caso dos autos as bases de cálculo dos lançamentos estavam erradas, o que configura erro na própria aplicação da norma de incidência.

O fato de ser possível perceber que tratou-se de mera troca de valores entre si não retira do erro a sua característica intrínseca, eis que se trata de circunstância externa ao vício. Somente foi percebido ante a astúcia do sujeito passivo, e pode não ter resultado em cerceamento de defesa no caso concreto, mas a avaliação da existência de cerceamento ao direito de defesa, um direito tão caro ao devido processo legal, não pode ficar à mercê da qualidade da assessoria tributária dos contribuintes.

Assim, por ter tratado de vício referente à exteriorização de ato e não à aplicação da norma de incidência, como expressamente mencionado em seu voto condutor, compreendo que a aplicação do racional adotado pelo acórdão CSRF/01-05.716 não é capaz de responder a questão colocada para análise no caso dos autos.

São essas as razões pelas quais orientei meu voto para não conhecer do recurso especial.

Uma vez vencida quanto à comprovação da divergência jurisprudencial, compreendo, ainda com o devido respeito aos entendimentos em contrário, que no mérito o alcance da discussão também estaria limitado.

Isso porque o dispositivo do acórdão recorrido menciona tratar-se de vício formal e a Fazenda Nacional não traz, em suas razões de recurso especial, questionamento quanto à natureza do vício, finalizando a peça com o pedido de que não seja declarada a nulidade da autuação:

Ante o exposto, requer a Fazenda Nacional que seja conhecido provido o presente recurso, para reformar o acórdão recorrido, restabelecendo o lançamento em sua integralidade, em face da ausência de nulidade no presente caso.

O despacho de admissibilidade, ao dar seguimento ao recurso, também não estabelece como matéria da lide a definição da natureza do vício (se formal ou material), mas apenas definir se resta ou não caracterizado vício capaz de levar à anulação do respectivo lançamento. Oportuno reproduzi-lo integralmente:

Trata-se de tempestivo Recurso Especial de Divergência à Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) em face do acórdão nº 1101-00.331, proclamado em 09/07/2010, de interesse de EDISON FREITAS DE SIQUEIRA ADVOGADOS S/C, pelo qual a Primeira Turma Ordinária desta Primeira Câmara decidiu, por maioria votos, em declarar a nulidade do lançamento.

O acórdão recorrido recebeu a seguinte ementa:

“NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. NULIDADE.

É nulo o auto de infração que não preencha os requisitos formais indispensáveis, previstos no do art. 10 do Decreto nº 70.235/72.”Perfilha a Recorrente que inexistia a nulidade do lançamento em razão do fato de ter ocorrido inversão de valores de multas na emissão do auto de infração se não houve cerceamento do direito de defesa, mormente quando a própria contribuinte identifica de imediato o erro e opõe sua resistência.

Perfilha a Recorrente que inexistia a nulidade do lançamento em razão do fato de ter ocorrido inversão de valores de multas na emissão do auto de infração se não houve cerceamento do direito de defesa, mormente quando a própria contribuinte identifica de imediato o erro e opõe sua resistência.

Com o fito de exteriorizar a divergência colacionou a Recorrente os arestos nºs 105-16.994 e 01/05.716 da Primeira Quinta Câmara do então Primeiro Conselho de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais, respectivamente, cujas ementas, na parte que interessa à presente análise, assim se expressam:

“NULIDADE LAVRATURA DO AUTO DE INFRAÇÃO FORA DAS DEPENDÊNCIAS DA EMPRESA AUSÊNCIA DE PREJUÍZO Em atenção ao princípio da instrumentalidade das formas não cabe declarar nulidade sem que parte demonstre o efetivo prejuízo sofrido, sendo, portanto, insubsistente o pleito de nulidade do auto de infração pela mera circunstância de haver sido lavrado na repartição da Delegacia da SRF.

NULIDADE CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA FALTA DE DESCRIÇÃO DA INFRAÇÃO NÃO CARACTERIZAÇÃO — É improcedente o pleito de nulidade por cerceamento de defesa por falta de descrição da infração cometida, quando, no Termo de Verificação, o autuante descreve que os lançamentos foram baseados em omissão de receitas, que restaram caracterizados pelo cotejo entre os valores constantes nos livros de saídas, que coincidiam com as receitas declaradas ao fisco estadual, e os valores declarados ao fisco federal, estes sendo significativamente inferiores àqueles.”

“NORMAS PROCESSUAIS — CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA — ATO MERAMENTE IRREGULAR Se o ato alcançou os fins postos pelo sistema, sem que se verifique prejuízo às partes e ao sistema de modo que o tome inaceitável, ele deve permanecer válido. O cerceamento do direito de defesa deve se verificar concretamente, e não apenas em tese. O exame da impugnação evidencia a correta percepção do conteúdo e da motivação do lançamento. Não se deve confundir o motivo do ato administrativo com a "motivação" feita pela autoridade administrativa que integra a "formalização" do ato. Os atos com vício de motivo não podem ser convalidados, uma vez que tais vícios subsistiriam no novo ato. Já os vícios de formalização podem ser convalidados, sanando a ilegalidade desde que não se cause cerceamento do direito de defesa ao administrado.”

Passo seguinte deduziu razões de mérito objetivando a reforma, pela CSRF, do acórdão recorrido.

Cumprido esclarecer que o recurso especial tem por escopo a uniformização de entendimento no âmbito deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF e deve ser interposto contra decisão que der à lei tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF, conforme dispõe o art. 67 do Anexo II do Regimento Interno CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009.

Feitas estas breves considerações, o que importa neste juízo de cognição sumária é saber se os requisitos de admissibilidade do recurso especial estão presentes.

A simples leitura das ementas dos acórdãos – recorrido e paradigmas – já induz suficientemente à conclusão de que decidiram diferentemente uma mesma questão.

O voto condutor do acórdão recorrido entendeu caracterizado o vício quando da lavratura dos autos de infração em vista da inversão dos valores de multas, pontuando a necessidade do valor da penalidade cabível ser exato independentemente do fato de o contribuinte perceber ou não o equívoco cometido pelo agente fiscal, enquanto nos acórdãos paradigmas firmou-se a tese de que não há ofensa ao princípio da ampla defesa se a percepção do conteúdo e da motivação do lançamento fora alcançada.

Ficou caracterizada, portanto, a divergência jurisprudencial no presente caso.

Ante o exposto, proponho seja ADMITIDO o recurso especial de divergência.

São essas as razões pelas quais, compreendo, não é matéria da presente lide, tal como ela se apresentou a esta 1ª Turma da CSRF, decidir se o vício em questão é de natureza formal ou material, mas apenas definir se se trata ou não de vício capaz de levar à nulidade da autuação. E, por entender que sim, acompanhei as conclusões da i. Relatora para negar provimento ao recurso especial.

Observo que, fosse o caso de se definir a natureza do vício, minhas balizas para tanto aproximam-se das estabelecidas pelo então Conselheiro Rafael Vidal de Araújo, em seu voto no acórdão 9101-002.146, de 7 de dezembro de 2015, conforme já manifestei em meu voto no acórdão 9101-004.144, de 07 de maio de 2019.

É a declaração.

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano

Declaração de Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA

Acompanhei a I. Relatora integralmente em seus fundamentos e conclusão, para negar provimento ao recurso especial da PGFN, mantendo o voto favorável ao entendimento firmado no acórdão recorrido, apresentado quando integrava a 1ª Turma da 1ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento.

No que diz respeito ao conhecimento do recurso especial, observo que o mesmo paradigma aqui admitido (Acórdão CSRF/01-05.716) foi rejeitado na divergência suscitada pela PGFN em face do Acórdão nº 1101-00.389, conforme julgamento deste Colegiado expresso no Acórdão nº 9101-004.945. Contudo, tratava-se ali de exigência cancelada em razão de a autoridade fiscal não ter identificado a origem do lucro inflacionário cuja realização era exigida, ou seja, carecia de prova a infração imputada ao sujeito passivo e o lançamento foi julgado improcedente. Aqui, porém, a divergência está validamente demonstrada, na medida em que o voto condutor do acórdão recorrido expressamente reconhece que não houve cerceamento ao

direito de defesa mas, ainda assim, conclui que o erro de forma deveria ser corrigido e, por esta razão, anulou o lançamento por vício formal. Já no paradigma, como bem demonstra a I. Relatora, a inexistência de prejuízo à defesa foi determinante para reversão da nulidade do lançamento no qual também se constataria erro na exteriorização do lançamento.

No mérito, mantenho o entendimento exteriorizado no acórdão recorrido ao acompanhar seu voto condutor, porque a multa de R\$ 4.721,26, como se vê à e-fl. 55, foi vinculada à compensação indevida de CSLL, ao passo que a multa de R\$ 35.632,36 foi vinculada a compensação indevida de IRRF à e-fl. 63, muito embora o Termo de Constatação Fiscal corretamente indique, com base nas informações extraídas da Declaração de Compensação – DCOMP apresentada em 10/01/2005 e considerada não declarada, que a multa de R\$ 35.632,36 decorreria da compensação indevida de débito de CSLL, e o restante da compensação de débitos de IRRF (e-fls. 43/45). A Contribuinte, por sua vez, desde a impugnação, pauta sua defesa da nulidade material do lançamento em razão da inversão procedida. Assim, ainda que não tenha havido prejuízo à sua defesa, era possível que o sujeito passivo, eventualmente ao ser cobrado judicialmente dos débitos cujos códigos de arrecadação restaram invertidos, como se vê à e-fl. 491, suscitasse novamente a inexistência da infração cometida, quando associada aos tributos indevidamente compensados.

Sob esta ótica, necessária a correção do erro na formalização do lançamento, inclusive porque assim esclareci na declaração de voto que, por erro, deixou de ser juntada ao acórdão recorrido:

Concordo com a nulidade por vício formal declarada pelo I. Relator por não vislumbrar a possibilidade de decidir o mérito em favor da recorrente, na forma do Decreto nº 70.235/72:

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) *(negrejei)*

De fato, consoante relatado, a defesa da contribuinte centra-se: 1) no fato de já ter pago os débitos compensados, 2) na regularidade da compensação promovida com debêntures da Eletrobrás, 3) no caráter confiscatório da penalidade, bem como, 4) na inexistência de sonegação, fraude ou conluio, aventada em sustentação oral.

Relativamente aos dois primeiros aspectos, a autoridade julgadora de 1ª instância já externou as razões que entendo pertinentes: 1) a possibilidade de compensação é matéria de outro processo e a não declaração da compensação com créditos da natureza aventada está prevista em lei; e 2) a penalidade aplicada visa impedir compensações que provoquem a suspensão da exigibilidade e ensejem a obtenção de certidão de

regularidade fiscal, como aconteceu no presente caso, de forma que *não só houve a conduta tipificada como, também o resultado.*

Quanto aos demais, esclareço que a penalidade foi aplicada no percentual de 75%, o que dispensa a imputação de sonegação, fraude ou conluio.

Destaco que, inicialmente, a sua previsão para os casos de não-declaração de compensação se dava nos mesmos percentuais estabelecidos para os casos de compensação sujeita a não-homologação em que ficasse caracterizada a prática de infrações previstas nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/64. Ou seja, havia uma presunção de fraude nos casos de compensação não-declarada.

Transcrevo a redação que assim estabeleceu, dada pela Lei nº 11.051/2004:

Art. 25. Os arts. 10, 18, 51 e 58 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, passam a vigorar com a seguinte redação:

.....

"Art. 18. O lançamento de ofício de que trata o art. 90 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, limitar-se-á à imposição de multa isolada em razão da não-homologação de compensação declarada pelo sujeito passivo nas hipóteses em que ficar caracterizada a prática das infrações previstas nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964.

.....

§ 2º A multa isolada a que se refere o caput deste artigo será aplicada no percentual previsto no inciso II do caput ou no § 2º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, conforme o caso, e terá como base de cálculo o valor total do débito indevidamente compensado.

.....

§ 4º A multa prevista no caput deste artigo também será aplicada quando a compensação for considerada não declarada nas hipóteses do inciso II do § 12 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996." (NR)

..... (negreji)

Todavia, com a Lei nº 11.196/2005, a qualificação da penalidade, mesmo nos casos de compensação não declarada, passou a exigir a caracterização do evidente intuito de fraude, restando os demais casos sujeitos à multa no percentual de 75%:

Art. 117. O art. 18 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, passa a vigorar com a seguinte redação:

"Art. 18.

.....

§ 4º Será também exigida multa isolada sobre o valor total do débito indevidamente compensado, quando a compensação for considerada não declarada nas hipóteses do inciso II do § 12 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, aplicando-se os percentuais previstos:

I - no inciso I do caput do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996;

II - no inciso II do caput do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, nos casos de evidente intuito de fraude, definidos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

§ 5º Aplica-se o disposto no § 2º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, às hipóteses previstas no § 4º deste artigo." (NR)

[...]

Antes disto, aliás, a Administração Tributária já havia firmado interpretação na Instrução Normativa SRF nº 534, de 06 de abril de 2005, no sentido de que a multa em decorrência de compensação considerada não declarada observaria os percentuais definidos no art. 44 da Lei nº 9.430/96:

Art. 1º Os arts. 21, caput, 30, §§ 1º a 3º, e 31, §§ 1º a 5º, da Instrução Normativa SRF nº 460, de 18 de outubro de 2004, passam a vigorar com a seguinte redação:

....

"Art. 30.

§ 1º Sem prejuízo do disposto no caput, será exigida do sujeito passivo, mediante lançamento de ofício, multa isolada calculada sobre o valor total do débito tributário indevidamente compensado, na hipótese de não-homologação de compensação em que ficar caracterizada a prática das infrações previstas nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964.

§ 2º A multa isolada nas hipóteses a que se refere o § 1º será aplicada no percentual previsto no inciso II do caput ou no § 2º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996."

"Art. 31.

§ 1º Também será considerada não declarada a compensação nas hipóteses:

I - previstas no § 3º do art. 26;

II - em que o crédito:

a) seja de terceiros;

b) refira-se a "crédito-prêmio" instituído pelo art. 1º do Decreto-Lei nº 491, de 5 de março de 1969;

c) refira-se a título público;

d) seja decorrente de decisão judicial não transitada em julgado; ou e) não se refira a tributos e contribuições administrados pela SRF.

.....

§ 4º Verificada a situação mencionada no caput e no § 1º em relação a parte dos débitos informados na Declaração de Compensação, somente a esses será dado o tratamento previsto neste artigo."

§ 5º Nas hipóteses do inciso II do § 1º, será aplicada multa isolada nos percentuais previstos nos incisos I ou II do caput ou no § 2º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996."

Por sua vez, o lançamento aqui em discussão, formalizado em 04/05/2005, já exterioriza a retroatividade da interpretação mais benéfica, aplicando penalidade no percentual de 75%, na medida em que não foi imputado à contribuinte o evidente intuito de fraude que se firmou necessário para sua elevação ao percentual de 150%.

Registro, por fim, que a penalidade permanece, atualmente, com estes mesmos contornos, como se vê na redação vigente do art. 18 da Lei nº 10.833/2003:

Art. 18. O lançamento de ofício de que trata o art. 90 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, limitar-se-á à imposição de multa isolada em razão de não-homologação da compensação quando se comprove falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

§ 1º Nas hipóteses de que trata o caput, aplica-se ao débito indevidamente compensado o disposto nos §§ 6º a 11 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

§ 2º A multa isolada a que se refere o caput deste artigo será aplicada no percentual previsto no inciso I do caput do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, aplicado em dobro, e terá como base de cálculo o valor total do débito indevidamente compensado. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

§ 3º Ocorrendo manifestação de inconformidade contra a não-homologação da compensação e impugnação quanto ao lançamento das multas a que se refere este artigo, as peças serão reunidas em um único processo para serem decididas simultaneamente.

§ 4º Será também exigida multa isolada sobre o valor total do débito indevidamente compensado quando a compensação for considerada não declarada nas hipóteses do inciso II do § 12 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, aplicando-se o percentual previsto no inciso I do caput do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, duplicado na forma de seu § 1º, quando for o caso. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

§ 5º Aplica-se o disposto no § 2º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, às hipóteses previstas nos §§ 2º e 4º deste artigo. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007) *(negreji)*

E, estando tais percentuais expressos em lei, não cabe a este colegiado discorrer sobre eventual efeito confiscatório daí decorrente, *o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária* (Súmula CARF nº 2).

Diante deste contexto, e considerando que o auto de infração contém os requisitos essenciais para sua lavratura (data da compensação, valor total dos débitos compensados e percentual da multa aplicada), concluo, como o I. Relator, pela NULIDADE do lançamento em razão do vício formal na indicação incorreta da natureza dos débitos compensados.

Estas as razões, portanto, para CONHECER e NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial da PGFN.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA