ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 12045.000432/2007-68

MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO

CÓPIA

Processo nº	12045.000432/2007-68
Recurso nº	Embargos
Acórdão nº	**2301-003.587 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de	19 de junho de 2013
Matéria	Embargos de Declaração
Embargante	M. I. MONTREAL INFORMÁTICA LTDA
Interessado	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/1999 a 30/04/2001

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. ACOLHIMENTO.

Constatada a existência de obscuridade, omissão ou contradição no Acórdão exarado pelo Conselho correto o acolhimento dos embargos de declaração visando sanar o vicio apontado.

LANÇAMENTO. VÍCIO MATERIAL.

A impossibilidade do contribuinte de apresentar sua defesa, por estar a documentação fiscal exigida em localidade diversa daquela eleita pelos auditores, caracteriza vício substancial, material, uma nulidade absoluta.

Embargos Acolhidos

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, I) Por unanimidade de votos: a) em acolher os embargos de declaração nos termos do voto do Relator; b) em declarar a nulidade do lançamento, nos termos do voto do Relator; II) Por maioria de votos: a) em conceituar o vício no lançamento como material, nos termos do voto do Relator. Vencida a Conselheira Bernadete de Oliveira Barros, que votou em conceituar o vício como formal. Sustentação oral: Eduardo de Abreu Coutinho. OAB: 95.319/RJ.

(assinado digitalmente)

MARCELO OLIVEIRA - Presidente.

(assinado digitalmente)

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 12/07/2013 por DAMIAO CORDEIRO DE MORAES, Assinado digitalmente em 08/10/2013 por MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 12/07/2013 por DAMIAO CORDEIRO DE MORAES
Impresso em 14/10/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

DAMIÃO CORDEIRO DE MORAES - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcelo Oliveira (Presidente), Adriano Gonzáles Silvério, Bernadete de Oliveira Barros, Damião Cordeiro de Moraes, Mauro Jose Silva, Manoel Coelho Arruda Junior.

COPIA

Relatório

1. Trata-se de embargos opostos tempestivamente pela MI MONTREAL INFORMÁTICA, contra acórdão assim ementado:

> *LANÇAMENTO DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. DOMICÍLIO TRIBUTÁRIO. ESTABELECIMENTO CENTRALIZADOR. DIREITO ASSEGURADO AO CONTRIBUINTE. CTN.*
>
> *Da leitura do caput do artigo 127 do CTN verifica-se que a eleição de domicílio tributário é prerrogativa do contribuinte e somente pode ser recusado pela autoridade fiscalizadora nas hipóteses comprovadas de impossibilidade ou dificuldade de realização de ação fiscal.*
>
> *O prejuízo para a defesa do contribuinte é patente, uma vez que a documentação fiscal exigida estava na localidade diversa daquela eleita pelos auditores, o que dificultou a sua apresentação.*
>
> *Processo Anulado*
>
> *Crédito Tributário Exonerado.*

2. Entende a embargante, em síntese, que houve omissão no referido acórdão, dada a falta de análise acerca da natureza jurídica da nulidade por cerceamento do direito de defesa, uma vez que julga necessário um pronunciamento explícito da Turma sobre o tipo de vício que motivou a anulação do lançamento.

3. Além disso, a embargante tece algumas considerações sobre o acórdão embargado e argumenta que houve contradição entres os termos do voto e o dispositivo da decisão, uma vez que entende que no caso do contribuinte, a nulidade do auto de infração por cerceamento de defesa, conforme jurisprudência do CARF, deu-se por vício material e não vício formal: *"o vício não é de mero procedimento, formal, mas sim intrínseco ao lançamento do crédito tributário e a determinação da matéria tributável, ou seja, evidentemente material"* (f. 758).

4. Para subsidiar sua tese a embargante transcreve alguns parágrafos do voto condutor do julgamento, que sob sua ótica contradizem o dispositivo do decisório e ao final de sua exposição argumentativa, solicita que os embargos sejam conhecidos e providos, para incluir no acórdão embargado, como justificativa da nulidade do lançamento, o vício material.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 12/07/2013 por DAMIAO CORDEIRO DE MORAES, Assinado digitalmente em 08/10/2013 por MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 12/07/2013 por DAMIAO CORDEIRO DE MORAES
Impresso em 14/10/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Voto

Conselheiro Relator Damião Cordeiro de Moraes

5. De acordo com o artigo 65 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF), aprovado pela Portaria MF n° 256, de 22/06/2009, a obscuridade, omissão ou contradição entre a decisão e os seus fundamentos, ou omissão quanto a algum ponto sobre o qual deveria se pronunciar a turma possibilita a oposição de embargos de declaração:

> *Art. 65. Cabem embargos de declaração quando o acórdão contiver obscuridade, omissão ou contradição entre a decisão e os seus fundamentos, ou for omitido ponto sobre o qual devia pronunciar-se a turma.*

6. Na análise do acórdão proferido verificamos que, de fato, apesar de haver expressamente no item 15 o reconhecimento da nulidade do lançamento por vício formal, não houve o cotejamento da natureza jurídica do mencionado vício com o caso concreto, sendo assim no que tange a esse ponto, merece razão a embargante.

7. Para adentrar ao mérito da alegação de contradição, suscitando o reconhecimento do vício material como causa da nulidade do lançamento, mister se faz a distinção de vício formal e vício material.

8. Entende-se por vício formal aquele relacionado aos requisitos objetivos para a validade do lançamento. Diz respeito a exigências legais pré-estabelecidas para o ato administrativo. Por outro lado, vício material está diretamente relacionado à própria matéria tributada pela autoridade administrativa. Envolve questões relacionadas à interpretação das normas jurídicas, situação fática apurada pela fiscalização, dados contábeis, etc.

9. O vício material diz respeito à própria obrigação tributária e não aos requisitos burocráticos exigidos ao lançamento.

10. Destarte, ao analisar o voto condutor, observa-se que as alegações ali trazidas referem-se á impossibilidade do contribuinte de apresentar sua defesa, ensejando, por consectário, a nulidade do auto por vício material, consubstanciado nos artigos 142 e 173, II, do Código Tributário Nacional.

11. Como é cediço, é formal o vício que contamina o ato administrativo em seu elemento "forma"; por toda a doutrina, cito a Professora Maria Sylvia Zanella Di Pietro. [1] Segundo a mesma autora, o elemento "forma" comporta duas concepções: A) Restrita, que considera forma como a exteriorização do ato administrativo (por exemplo: auto-de-infração); e B) Ampla, que inclui todas as demais formalidades (por exemplo: precedido de MPF, ciência obrigatória do sujeito passivo, oportunidade de impugnação no prazo legal), isto é, esta última confunde-se com o conceito de procedimento, prática de atos consecutivos visando a consecução de determinado resultado final.

[1] DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella: Direito Administrativo, São Paulo: Editora Atlas, 11ª edição, páginas 187 a 192.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 12/07/2013 por DAMIAO CORDEIRO DE MORAES, Assinado digitalmente em 08/10/2013 por MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 12/07/2013 por DAMIAO CORDEIRO DE MORAES
Impresso em 14/10/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

12. Portanto, qualquer que seja a concepção, "forma" não se confunde com o "conteúdo" material ou objeto.

13. Forma é requisito de validade através do qual o ato administrativo, praticado porque o motivo que o deflagra ocorreu, é exteriorizado para a realização da finalidade determinada pela lei. E quando se diz "exteriorização" devemos concebê-la como a materialização de um ato de vontade através de determinado instrumento. Daí temos que conteúdo e forma não se confundem: um mesmo conteúdo pode ser veiculado através de vários instrumentos, mas somente será válido nas relações jurídicas entre a Administração Pública e os administrados aquele prescrito em lei. Sem se estender muito, nas relações de direito público a forma confere segurança ao administrado contra investidas arbitrárias da Administração. Os efeitos dos atos administrativos impositivos ou de império são quase sempre gravosos para os administrados, daí a exigência legal de formalidades ou ritos.

14. No caso do ato administrativo de lançamento, o auto-de-infração com todos os seus relatórios e elementos extrínsecos é o instrumento de constituição do crédito tributário. A sua lavratura se dá em razão da ocorrência do fato descrito pela regra-matriz como gerador de obrigação tributária. Esse fato gerador, pertencente ao mundo fenomênico, constitui, mais do que sua validade, o núcleo de existência do lançamento. Quando a descrição do fato não é suficiente para a certeza absoluta de sua ocorrência, carente que é de algum elemento material necessário para gerar obrigação tributária, o lançamento se encontra viciado por ser o crédito dele decorrente duvidoso. É o que a jurisprudência deste Conselho denomina de **vício material**:

> *"[...]RECURSO EX OFFICIO – NULIDADE DO LANÇAMENTO – VÍCIO FORMAL. A verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação, a determinação da matéria tributável, o cálculo do montante do tributo devido e a identificação do sujeito passivo, definidos no artigo 142 do Código Tributário Nacional – CTN, são elementos fundamentais, intrínsecos, do lançamento, sem cuja delimitação precisa não se pode admitir a existência da obrigação tributária em concreto. O levantamento e observância desses elementos básicos antecedem e são preparatórios à sua formalização, a qual se dá no momento seguinte, mediante a lavratura do auto de infração, seguida da notificação ao sujeito passivo, quando, aí sim, deverão estar presentes os seus requisitos formais, extrínsecos, como, por exemplo, a assinatura do autuante, com a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula; a assinatura do chefe do órgão expedidor ou de outro servidor autorizado, com a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.[...]" (7ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes – Recurso nº 129.310, Sessão de 09/07/2002) Por sua vez, o* ***vício material*** *do lançamento ocorre quando a autoridade lançadora não demonstra/descreve de forma clara e precisa os fatos/motivos que a levaram a lavrar a notificação fiscal e/ou auto de infração. Diz respeito ao conteúdo do ato administrativo, pressupostos intrínsecos do lançamento.*

15. E ainda se procurou ao longo do tempo um critério objetivo para o que venha a ser vício material. Daí, conforme recente acórdão, restará configurado o vício quando há equívocos na construção do lançamento, artigo 142 do CTN:

> *O vício material ocorre quando o auto de infração não preenche aos requisitos constantes do art. 142 do Código Tributário*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 12/07/2013 por DAMIAO CORDEIRO DE MORAES, Assinado digitalmente em 08/10/2013 por MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 12/07/2013 por DAMIAO CORDEIRO DE MORAES
Impresso em 14/10/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

> *Nacional, havendo equívoco na construção do lançamento quanto à verificação das condições legais para a exigência do tributo ou contribuição do crédito tributário, enquanto que o vício formal ocorre quando o lançamento contiver omissão ou inobservância de formalidades essenciais, de normas que regem o procedimento da lavratura do auto, ou seja, da maneira de sua realização... (Acórdão n° 192-00.015 IRPF, de 14/10/2008 da Segunda Turma Especial do Primeiro Conselho de Contribuintes)*

16. Para ratificar esse entendimento destaca-se a doutrina de Leandro Paulsen (Direito Tributário – Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência, 9ª ed., pág. 01112):

> *"**Vício Formal x vício material.** Os vícios formais são aqueles atinentes ao procedimento a ao documento que tenha formalizado a existência do crédito tributário. Vícios materiais são os relacionados **à validade e à incidência da Lei**."*

17. O que não parece razoável é agrupar sob uma mesma denominação, vício formal, situações completamente distintas: dúvida quanto à própria ocorrência do fato gerador, equívocos e omissões no dispositivo legal, da data e horário da lavratura, identificação do sujeito passivo.

18. Apenas para citar alguns, que embora possam dificultar a defesa não prejudicam a certeza de que o fato gerador ocorreu. Nesse sentido:

> *PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL – NULIDADE - VÍCIO FORMAL - LANÇAMENTO FISCAL COM ALEGADO ERRO DE IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO – INEXISTÊNCIA – Os vícios formais são aqueles que não interferem no litígio propriamente dito, ou seja, correspondem a elementos cuja ausência não impede a compreensão dos fatos que baseiam as infrações imputadas. Circunscrevem-se a exigências legais para garantia da integridade do lançamento como ato de ofício, mas não pertencem ao seu conteúdo material. O suposto erro na identificação do sujeito passivo caracteriza vício substancial, uma nulidade absoluta, não permitindo a contagem do prazo especial para decadência previsto no art. 173, II, do CTN. (Acórdão n° 108-08.174 IRPJ, de 23/02/2005 da Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes).*

19. Ambos os vícios, formal e material, desde que comprovado o prejuízo à defesa, implicam nulidade do lançamento, mas é a diferença esclarecida acima que justifica a possibilidade de lançamento substitutivo a partir da decisão apenas quando o vício é formal, pois não há dúvida no lançamento de que o fato gerador existiu.

20. O rigor da forma como requisito de validade gera um grande número de lançamentos anulados. Em função desse prejuízo para o interesse público é que se inseriu no Código Tributário Nacional (CTN) a regra de novo prazo para contagem de decadência a partir da decisão, a fim de realização de lançamento substitutivo ao anterior, quando anulado por simples vício na formalização.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 12/07/2013 por DAMIAO CORDEIRO DE MORAES, Assinado digitalmente em 08/10/2013 por MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 12/07/2013 por DAMIAO CORDEIRO DE MORAES
Impresso em 14/10/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

21. De fato, forma não pode ter a mesma relevância da existência do fato gerador. Ainda que anulado o ato por vício formal, pode-se assegurar que o fato gerador da obrigação ocorreu e que esse fato existiu e continua existindo, diferentemente da nulidade por vício material.

22. Não se duvida da forma como instrumento de proteção do particular, mas nem por isso ela se situa no mesmo plano de relevância do conteúdo.

23. Ademais, este Conselho já se posicionou sobre esta matéria, ao analisar o Recurso Voluntário n. 12045.000302/2007-25, cuja relatoria coube ao eminente Conselheiro Igor Araújo Soares, deixando patente que o cerceamento de direito de defesa acarreta a nulidade do auto de infração por vício material.

> *AUTO DE INFRAÇÃO. APURAÇÃO DE CIRCUNSTÂNCIA AGRAVANTE NO MOMENTO DO LANÇAMENTO. INOCORRÊNCIA. COMPROVAÇÃO POSTERIOR. IMPOSSIBILIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. De acordo com o disposto no art. 142 do CTN, deverá o fiscal, ao efetuar o lançamento, verificar e comprovar a ocorrência do fato gerador, da matéria tributável e da penalidade a ser aplicada. Em se tratando de Auto de Infração, um dos elementos que deverá ser comprovado pela fiscalização no momento do lançamento da multa pelo descumprimento da legislação previdenciária é a ocorrência ou não de circunstâncias agravantes, as quais determinam o cálculo do montante do crédito tributário a ser lançado. A posterior verificação pelo acórdão recorrido da ocorrência de circunstância agravante, não apurada quando do lançamento da multa objeto do Auto de Infração, enseja a nulidade do lançamento efetuado, pela inobservância do art. 142 do CTN.*
>
> *LANÇAMENTO. NULIDADE. VÍCIO MATERIAL. Quando o lançamento não obedece aquilo o que determinado pelo art. 142 do CTN, deverá ser considerado como carecedor de algum de seus fundamentos principais de validade, o que enseja a ocorrência de vício material insanável.*
>
> *Lançamento Anulado*

24. Ora, os embargos de declaração possuem o fito de aprimoramento do julgado, como bem observou o Eminente Ministro Marco Aurélio em seu voto no AI 163.047-5/PR: *"os embargos declaratórios não consubstanciam crítica ao ofício judicante, mas servem-lhe ao aprimoramento. Ao apreciá-los, o órgão deve fazê-lo com espírito de compreensão, atentando para o fato de consubstanciarem verdadeira contribuição da parte em prol do devido processo legal"*.

25. Destarte, não paira dúvida de que há a necessidade de sanar a omissão e contradição apontadas no presente recurso horizontal, devendo constar na ementa do julgado anulação do lançamento por vício material, ensejando, assim, a procedência das alegações da embargante.

CONCLUSÃO

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 12/07/2013 por DAMIAO CORDEIRO DE MORAES, Assinado digitalmente em 08/10/2013 por MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 12/07/2013 por DAMIAO CORDEIRO DE MORAES
Impresso em 14/10/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

26. Pelo exposto, voto em acolher os embargos propostos, para analisar o vício existente e conceituá-lo como material, conforme o voto.

(assinado digitalmente)

Damião Cordeiro de Moraes - Relator

CÓPIA

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 12/07/2013 por DAMIAO CORDEIRO DE MORAES, Assinado digitalmente em 08/10/2013 por MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 12/07/2013 por DAMIAO CORDEIRO DE MORAES
Impresso em 14/10/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA