



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

Processo n° 12045.000542/2007-20
Recurso n° Embargos
Acórdão n° 2301-003.591 – 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 vício 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)

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.

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.

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 nº 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 à 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

¹ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella: Direito Administrativo, São Paulo: Editora Atlas, 11ª edição, páginas 187 a 192, digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

confunde-se com o conceito de procedimento, prática de atos consecutivos visando a consecução de determinado resultado final.

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 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 nº 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 nº 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

Processo nº 12045.000542/2007-20
Acórdão n.º **2301-003.591**

S2-C3T1
Fl. 1.470

(assinado digitalmente)

Damião Cordeiro de Moraes - Relator

CÓPIA