



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

Processo nº 12898.000822/2009-69
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-002.976 – 1ª Turma
Sessão de 06 de julho de 2017
Matéria VÍCIOS NO LANÇAMENTO
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado LOSANGO PROMOÇÕES DE VENDAS LTDA.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2006

LANÇAMENTO CANCELADO. VÍCIO MATERIAL. VÍCIO FORMAL. ASPECTOS QUE ULTRAPASSAM O ÂMBITO DO VÍCIO FORMAL.

Vício formal é, via de regra, 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 normalmente não diz respeito aos elementos constitutivos da obrigação tributária, ou seja, ao fato gerador, à base de cálculo, ao sujeito passivo, etc. Se o problema que ensejou o cancelamento do lançamento está situado na própria essência da relação jurídico-tributária, na não comprovação da ocorrência do fato gerador pela glosa de despesas, e no errado dimensionamento da base de cálculo, não há como reconhecer a ocorrência de vício de natureza meramente formal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, (i) por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de admissibilidade em relação à nulidade do despacho de admissibilidade complementar; (ii) por unanimidade de votos, em acolher a preliminar de admissibilidade e em não conhecer do recurso em relação à nulidade do lançamento por cerceamento do direito de defesa. Acordam, ainda, (iii) por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de não admissibilidade em relação identificação da espécie do vício que ensejou o cancelamento do lançamento contido nos presentes autos e em conhecer do Recurso Especial. No mérito, acordam, por unanimidade de votos, em negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Marcos Aurélio Pereira Valadão - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araujo - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Adriana Gomes Rego, Cristiane Silva Costa, André Mendes de Moura, Luís Flávio Neto, Rafael Vidal de Araújo, Daniele Souto Rodrigues Amadio, Gerson Macedo Guerra, Marcos Aurélio Pereira Valadão (Presidente em exercício).

Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), fundamentado atualmente no art. 67 e seguintes do Anexo II da Portaria MF nº 343, de 09/06/2015, que aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), em que se alega divergência jurisprudencial quanto (1) à nulidade do lançamento por deficiência no pressuposto da motivação; (2) à nulidade do lançamento por cerceamento do direito de defesa; e (3) à identificação da espécie do vício que ensejou o cancelamento do lançamento contido nos presentes autos (vício material x vício formal).

A recorrente insurgiu-se contra o Acórdão nº 1401-000.986, de 12/06/2013, complementado pelo Acórdão nº 1401-001.269, de 28/08/2014, por meio dos quais a 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF, por unanimidade de votos, negou provimento a recurso de ofício contra a decisão de primeira instância administrativa, para fins de manter o cancelamento do lançamento fiscal, considerando ainda que ele estava maculado por vício material, e não por vício formal.

O Acórdão nº 1401-000.986 contém a ementa e a parte dispositiva descritas abaixo:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2006

LANÇAMENTO. ELEMENTOS FUNDAMENTAIS.

A verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, a determinação da matéria tributável, o cálculo do montante do tributo devido e a identificação do sujeito passivo são elementos fundamentais, intrínsecos, do lançamento, nos termos do art. 142 do CTN. Sem a precisa delimitação desses elementos, não se pode admitir a existência da obrigação tributária em concreto.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso de ofício.

E o Acórdão nº 1401-001.269, que julgou embargos de declaração apresentados pela PGFN contra a decisão acima mencionada, contém a seguinte ementa e a seguinte parte dispositiva:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2006

LANÇAMENTO. ELEMENTOS FUNDAMENTAIS. VÍCIOS DE NATUREZA MATERIAL.

A verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, a determinação da matéria tributável, o cálculo do montante do tributo devido e a identificação do sujeito passivo são elementos fundamentais, intrínsecos, do lançamento, nos termos do art. 142 do CTN. Vícios constatados em elementos fundamentais (intrínsecos) do lançamento constituem vícios de natureza material.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, ACOLHER os embargos sem efeitos infringentes apenas para esclarecer que os presentes lançamentos foram cancelados por vício de natureza material.

A PGFN afirma que a decisão recorrida deu à lei tributária interpretação divergente da que tem sido dada em outros processos, relativamente às matérias acima mencionadas.

Para o processamento de seu recurso, a PGFN desenvolve os argumentos descritos abaixo:

1. DO CABIMENTO DO RECURSO ESPECIAL.

1.1. DA INEXISTÊNCIA DE NULIDADE.

- em primeiro lugar, cabe delimitar o âmbito da divergência jurisprudencial que se estabelece quanto às questões processuais tratadas no acórdão recorrido e paradigmas;

- observa-se julgado proferido pela Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, no qual se salienta a diferença existente entre motivo e motivação. No paradigma, além de restar consignada a tese de que a nulidade somente deve ser declarada se restar comprovado o prejuízo no caso concreto para o exercício do direito de defesa do contribuinte, devendo esse exame ser realizado mediante a análise das peças de defesa acostadas aos autos, também foi destacada que a deficiência no pressuposto da motivação é sanável e não enseja a nulidade do lançamento, ainda mais sob a pecha de vício material. Isso porque a motivação diz respeito à formalização do lançamento, à exteriorização desse ato administrativo. Vejamos a ementa do acórdão nº CSRF/01-05.716:

Acórdão nº CSRF/01-05.716

Ementa: 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 torne 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.

- a divergência jurisprudencial fica clara diante de alguns excertos do voto condutor do paradigma, *verbis*: [...];

- diante do exposto, fica clara a divergência entre o acórdão recorrido e paradigma. Muito embora o acórdão recorrido tenha entendido pela ocorrência da nulidade pois entendeu falha no motivo do ato, vê-se conforme o conceito dado pelo paradigma que esse conceito de "motivo do ato" é diverso. O paradigma esclarece que "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". O voto condutor da decisão recorrida assenta por outro lado que o agente fiscal não delineou a motivação fática do fato gerador da obrigação principal. Veja-se que esse entendimento fica claro, pois em nenhum momento o il. Conselheiro assentou não ter ocorrido o fato gerador;

- logo, nos próprios termos do voto condutor, fica claro que houve falha na motivação, segundo o conceito dado pelo paradigma, e não no motivo do ato. Assim, ainda segundo a inteligência do paradigma, os vícios de formalização podem ser convalidados com a prática de novo ato e se o ato alcançou os fins postos pelo sistema, sem que se verifique prejuízo às partes e ao sistema de modo que o torne inaceitável, ele deve permanecer válido;

- prosseguindo na caracterização do dissídio jurisprudencial, cumpre apontar aresto que consagra o entendimento que se o autuado revela conhecer plenamente as acusações que lhe foram imputadas, rebatendo-as mediante extensa e substancial defesa, abrangendo não somente preliminares, mas também razões de mérito, mostra-se incabível a declaração de nulidade de lançamento por cerceamento de defesa, devendo prevalecer os princípios da instrumentalidade e economia processual em lugar do rigor das formas:

Acórdão nº 104-17279

Ementa

NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO POR CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA - CAPITULAÇÃO LEGAL E DESCRIÇÃO DOS FATOS INCOMPLETA - O auto de infração deverá conter, obrigatoriamente, entre outros requisitos formais, a capitulação legal e a descrição dos fatos. Somente a ausência total dessas formalidades é que implicará na invalidade do lançamento, por cerceamento do direito de defesa. Ademais, se o contribuinte revela conhecer plenamente as acusações que lhe foram imputadas, rebatendo-as, uma a uma, de forma meticulosa, mediante impugnação, abrangendo não só outras questões preliminares como também razões de mérito, descabe a proposição de nulidade do lançamento por cerceamento do direito de defesa. NULIDADE DO PROCESSO FISCAL POR VÍCIO FORMAL - O Auto de Infração e demais termos do processo fiscal só são nulos nos casos previstos no art. 59 do Decreto n.º 70.235/72 (Processo Administrativo Fiscal).

Acórdão nº 204-01.231

NORMAS PROCESSUAIS. NULIDADE DO LANÇAMENTO. ALEGAÇÃO DE DESCRIÇÃO INSUFICIENTE DOS FATOS. AUSÊNCIA DE PREJUÍZO À DEFESA. A alegação de falta de objetividade, clareza e completude da descrição dos fatos que configuram a infração à legislação tributária não deve ensejar a declaração de nulidade do lançamento caso não tenha havido prejuízo à defesa, configurada pela correta compreensão da acusação fiscal

- vê-se, assim, que os acórdãos citados (recorrido e paradigmas) dão, em face de uma situação fática semelhante, interpretações distintas da legislação tributária;

- o voto condutor dos paradigmas assentou em sentido diametralmente oposto ao acórdão recorrido ao afirmar que se o contribuinte revela conhecer plenamente as acusações que lhe foram imputadas, rebatendo-as, uma a uma, de forma meticulosa, mediante impugnação e recurso, abrangendo não só outras questões preliminares como também razões de mérito, tal como ocorreu no presente feito, descabe a proposição de nulidade do lançamento por cerceamento do direito de defesa;

- gize-se no caso presente que o contribuinte não demonstrou qualquer falta de conhecimento sobre os fatos que ensejaram o lançamento. Logo, não restou configurado o efetivo e concreto prejuízo à defesa;

- inquestionável, portanto, sob qualquer ótica, a caracterização da divergência;

1.2. DA NATUREZA DO VÍCIO.

- na remota hipótese dessa e. Câmara não acolher o entendimento do item acima citado, passa-se a demonstrar que o julgamento recorrido divergiu também do posicionamento de outras Câmaras que defendem que a imprecisão na descrição e na comprovação dos fatos geradores, na apuração do tributo, etc, ou seja, a contrariedade ao art. 142 do CTN gera nulidade por vício formal. Vejamos:

Acórdão nº 3201-00.248

É nulo, por vício formal, o lançamento tributário quando não estiverem presentes todos os elementos do artigo 142 do Código Tributário Nacional, bem como, quando se constatar confusa contextualização dos elementos de prova que visavam determinar o fato gerador da obrigação, e os que forem formalizados com erro na determinação da matéria tributável, posto que, por representar preterição de uma formalidade essencial, caracteriza-se cerceamento do direito de defesa. Recurso de Ofício Negado.

Acórdão nº 303-33.365

ITR/1999. VÍCIO FORMAL. CERCEAMENTO AO DIREITO DE DEFESA. NULIDADE DO LANÇAMENTO. Constatada insuficiência na descrição dos fatos e no enquadramento legal é de se reconhecer A NULIDADE DO LANÇAMENTO POR VÍCIO FORMAL e cerceamento ao direito de defesa. A imprecisão do lançamento é particularmente notada na identificação do sujeito passivo, na caracterização do imóvel sobre o qual deve recair o lançamento, e na descrição da motivação e respectivo enquadramento legal

para a autuação. Recurso de ofício negado. Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

- cotejando o acórdão recorrido juntamente com os acórdãos trazidos à divergência, verifica-se, de plano, a semelhança das questões fáticas ali envolvidas, tendo em vista que, em todos os casos, houve uma descrição e uma comprovação deficiente do fato gerador do tributo;

- entretanto, em que pese tenham enfrentado situações semelhantes, os acórdãos cotejados chegam a conclusões inteiramente distintas. Isso porque, enquanto o acórdão recorrido decidiu pela anulação do lançamento por vício material, os acórdãos paradigmas entenderam que tais vícios na caracterização do fato gerador acarretam a nulidade do lançamento por vício formal;

- assim, estando demonstrada a divergência jurisprudencial, encontram-se presentes os requisitos de admissibilidade do recurso especial;

2. DOS FUNDAMENTOS PARA A REFORMA DO R. ACÓRDÃO.

2.1. DA AUSÊNCIA DE NULIDADE

- segundo resulta da disciplina dos arts. 59 c/c 60 do Decreto n.º 70.235/72, o auto de infração e demais termos do processo administrativo fiscal somente serão declarados nulos na ocorrência de uma das seguintes hipóteses: a) quando se tratar de ato/decisão lavrado ou proferido por pessoa incompetente; b) resultar em inequívoco cerceamento de defesa à parte;

- a propósito, confira-se a redação dos dispositivos supra citados: [...];

- sobre a matéria, a jurisprudência desta CSRF, de longa data, firmou orientação no sentido de que “Não existe prejuízo à defesa quando os fatos narrados e fartamente documentados nos autos amoldam-se perfeitamente às infrações imputadas à empresa fiscalizada. Não há nulidade sem prejuízo” (Recurso: 203-112290, Segunda Turma, Sessão: 25/04/2006, Relator: Henrique Pinheiro Torres, Acórdão: CSRF/02-02.301);

- como já citado acima, a jurisprudência desta Câmara Superior tem firmado o entendimento que se o autuado revela conhecer plenamente as acusações que lhe foram imputadas, rebatendo-as mediante substancial defesa, abrangendo não somente preliminares, mas também razões de mérito mostra-se incabível a declaração de nulidade de lançamento por vício insanável, devendo prevalecer os princípios da instrumentalidade e economia processual em lugar do rigor das formas;

- na doutrina, é tranqüila a prevalência desses princípios. Anote-se: [...];

- não se vislumbra a ocorrência de prejuízo à defesa do contribuinte neste processo, pelo que a decretação da nulidade representa a desnecessária movimentação da máquina pública, com o dispêndio de recursos do erário, para a repetição de atos administrativos válidos, perfeitos e eficazes;

- é oportuno relembrar a diferenciação entre motivo e motivação. Segundo o paradigma indicado, “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”, como não houve qualquer

alegação ou mesmo constatação de que a infração efetivamente não ocorreu, é cediço que não há qualquer vício no lançamento a ensejar sua nulidade, ainda mais sob a pecha de vício material;

- portanto, consoante o comando do art. 59 do Decreto nº 70.235/72, nenhuma causa subjaz para a decretação da nulidade do presente lançamento. A uma porque não há que se falar na incompetência da autoridade administrativa. A duas, porque não houve qualquer ofensa ao direito à ampla defesa do contribuinte. Ausentes esses dois pressupostos, cabe concluir pela manutenção do lançamento;

- logo, como já demonstrado, ainda que considerado, nos termos da decisão hostilizada, suposto equívoco na construção do lançamento no elemento material do lançamento, fica claro que não houve qualquer prejuízo para o exercício da ampla defesa do autuado. Seja porque o suposto vício apenas ficou vinculado a supostas imprecisões na descrição e na comprovação dos fatos que ensejaram o lançamento, não estando vinculado de forma alguma à sua própria ocorrência. Seja porque o contribuinte demonstrou pleno conhecimento da autuação, defendendo-se mediante a apresentação de substancial defesa. Seja porque o ato alcançou a sua finalidade;

- entretanto, ainda que se entenda por manter a decisão da Câmara no que se refere à nulidade do auto de infração, o que se admite apenas por argumentar, não há que se falar em existência de vício material, como será demonstrado a seguir;

2.2. DA NATUREZA DO VÍCIO.

- rezam os arts. 10 do Decreto 70.235/72 e 142 do CTN: [...];

- pela leitura desses dispositivos, percebe-se que os requisitos neles elencados possuem natureza formal, ou seja, determinam como o ato administrativo, *in casu*, o auto de infração, deve exteriorizar-se;

- desse modo, tem-se que um lançamento tributário é anulado por vício formal quando não se obedece às formalidades necessárias ou indispensáveis à existência do ato, isto é, às disposições de ordem legal para a sua feitura;

- na hipótese em apreço, a falha na descrição dos fatos imputados ao contribuinte/motivação é causa de anulação do lançamento por vício formal, vez que foi preterido o método estabelecido em lei. A propósito, a jurisprudência do CARF é farta em decisões que anulam o auto de infração por vício de forma, em razão da falta de preenchimento de alguns dos requisitos estipulados no art. 10 do Decreto nº 70.235/72 e/ou art. 142 do CTN. A título de exemplo, seguem as ementas dos seguintes julgados: [...];

- na hipótese em apreço, a ausência de motivação, vício apontado pelo colegiado como causa de nulidade do lançamento, a toda vista, não pode ser considerado como de natureza material, pois se assim fosse estar-se-ia afirmando que o motivo (fato jurídico) nunca existiu;

- uma eventual insuficiência na descrição dos motivos que ensejaram o lançamento não pode ser considerada como vício a macular todo o lançamento, devendo ser aplicado o princípio de conservação dos atos. A questão é que o fato gerador ocorreu, em que pese poder-se considerar como insuficientemente descrito;

- como já salientado, trata-se de suposto vício na descrição fática que, em nada interferiu na configuração do crédito tributário (em todos os seus elementos). Logo, se se cogitar de vício no lançamento, deve-se ter como vício formal (na formalização do ato do lançamento), tendo em vista que a suposta falha ocorreu tão-somente na exteriorização do ato do lançamento;

- por tudo, conclui-se que o acórdão recorrido mostra-se equivocado, pois o vício apontado pelo Relator acarreta a anulação do Auto de Infração por vício formal e não, material;

3. DO PEDIDO

- em face do exposto, requer a União (Fazenda Nacional) o conhecimento e o provimento do presente recurso para: a) afastar a nulidade do lançamento; ou caso assim não entenda, b) anular o Auto de Infração, porém por vício formal.

Quando **do exame de admissibilidade do Recurso Especial da PGFN**, o Presidente da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF, por meio do despacho exarado em 01/06/2015, deu seguimento parcial ao recurso especial com base na seguinte análise sobre as divergências suscitadas:

[...]

Segundo a Fazenda Nacional, a decisão estaria divergente de outros julgados do CARF para os quais a deficiência no pressuposto da motivação é sanável e não enseja a nulidade do lançamento, ainda mais sob a pecha de vício material. Apresenta como paradigma o Acórdão CSRF/01-05.716:

[...]

Prossegue a recorrente pela divergência também no sentido de que se o autuado revela conhecer plenamente as acusações que lhe foram imputadas, rebatendo-as mediante extensa e substanciosa defesa, abrangendo não somente preliminares, mas também razões de mérito mostra-se incabível a declaração de nulidade de lançamento por cerceamento de defesa, devendo prevalecer os princípios da instrumentalidade e economia processual em lugar do rigor das formas. Nesse caso, apresenta como paradigma os Acórdãos 104-17279 (4ª Câmara do 1º CC) e 204-01.231 (4ª Câmara do 2º CC):

[...]

Por fim, argumenta que se não for acatado o entendimento até então suscitado, a divergência estaria comprovada pelo fato de outras turmas entenderem que a imprecisão na descrição e na comprovação dos fatos geradores, na apuração do tributo, etc, ou seja, a contrariedade ao art. 142 do CTN gera nulidade por vício formal e não material como concluiu a decisão recorrida. Suscita como paradigmas nessa questão os Acórdãos 3201-00.248 (1ª TO/2ª Câmara/3ª Seção) e 303-33.365 (3ª Câmara/ 3º CC):

[...]

Quanto à primeira divergência suscitada, referente à não caracterização da nulidade por ausência de motivação, entendo que não restou comprovada, pois no caso sob exame a nulidade não foi decidida

com base apenas na ausência de motivação, mas também pelo Fisco não ter apresentados elementos fundamentais que teriam servido de base à autuação, não ter examinado documentos apresentados pelo sujeito passivo e não ter feito a devida recomposição do cálculo do IRPJ e da CSLL devidos. Situação fática distinta, portanto.

Nessa mesma linha deve ser rejeitada a segunda divergência argüida, pois a decisão recorrida não teve por base apenas o cerceamento do direito de defesa para declarar a nulidade da autuação.

Relativamente ao tipo de vício que maculou o lançamento, parece-me que assiste razão à recorrente. O acórdão recorrido foi claro em declarar que a ausência dos elementos mencionados no art. 142, do CTN implica em vício de natureza material, enquanto o acórdão paradigma 3201-00.248 sustenta que tal situação reflete vício de natureza formal.

Nesse caso entendo que a divergência jurisprudencial foi comprovada, motivo pelo qual proponho que seja dado seguimento parcial ao recurso especial interposto pela Fazenda Nacional.

Procedida à análise com fundamento na Portaria CARF nº 08, de 09 de fevereiro de 2015, submeto este exame de admissibilidade ao Presidente da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF.

LEONARDO DE ANDRADE COUTO

Presidente da 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção do CARF

Em cumprimento ao disposto no art. 18, III, do Anexo II da Portaria MF nº 256/2009, que aprovou o Regimento Interno do CARF, e com base nas razões supra expostas, que aprovo e adoto como fundamentos deste despacho, DOU SEGUIMENTO PARCIAL ao recurso especial interposto pela Fazenda Nacional nos seguinte termos:

- Nego seguimento quanto à não ocorrência de nulidade por ausência de motivação;
- Nego seguimento quanto à ausência de nulidade por cerceamento do direito de defesa; e
- DOU SEGUIMENTO quanto à correta definição do tipo de vício ocorrido, se formal ou material.

Por força do art. 71, do Anexo II, da Portaria 256/2009, que aprovou o Regimento Interno do CARF, submeto o presente despacho à apreciação do Sr. Presidente do CARF, no que concerne à matérias do recurso as quais foi negado seguimento

ANDRÉ MENDES DE MOURA

Presidente da 4ª Câmara da 1ª Seção do CARF

A negativa de seguimento de parte do recurso especial foi confirmada pelo Presidente da Câmara Superior de Recursos Fiscais, conforme despacho de reexame de admissibilidade exarado em 08/06/2015.

Em 22/06/2015, o processo foi encaminhado à PGFN, para que tomasse ciência do exame de admissibilidade de seu recurso especial.

Na sequência, em 24/06/2015, a PGFN apresentou uma petição solicitando a análise de alguns fatos, para que fosse promovida a adequação do exame de admissibilidade de seu recurso.

De acordo com a PGFN, não teria sido observado que uma das teses defendidas pela União e pelo Acórdão nº CSRF/01-05.716, juntado como paradigma, é a de que a nulidade somente pode ser declarada se restar comprovado o prejuízo no caso concreto, o que não foi demonstrado nos autos.

Para demonstrar que essa divergência tinha sido alegada, ela transcreveu trechos do recurso.

A referida petição foi tratada como embargos inominados, e resultou em uma revisão sobre o exame de admissibilidade do recurso, em caráter complementar, materializada no despacho de exame de admissibilidade complementar por mim exarado em 24/02/2016, já na condição de Presidente da 4ª Câmara da 1ª Seção do CARF.

O parecer que deu base para esse despacho transcreve trechos da decisão recorrida, do exame de admissibilidade anterior, da petição da PGFN, e do acórdão indicado como paradigma, para então concluir:

[...]

Examinando o acórdão paradigma verifica-se que traz o entendimento de que se o ato alcançou os fins postos pelo sistema, sem que se verifique prejuízo às partes e ao sistema de modo que o torne inaceitável, ele deve permanecer válido, já que o cerceamento do direito de defesa deve se verificar concretamente, e não apenas em tese.

O acórdão recorrido, por seu turno, vem considerar que além de não ter identificado corretamente a matéria tributável, as autoridades autuantes também se equivocaram ao não procederem a devida recomposição do cálculo do IRPJ e da CSLL devidos e que não houve a perfeita identificação da matéria tributável. Assim, o lançamento (IRPJ e CSLL) deve ser cancelado, na medida em que falta conteúdo ao ato, o que implica inoccorrência da hipótese de incidência.

Portanto, as conclusões sobre a matéria ora recorrida nos acórdãos examinados revelam-se discordantes, restando plenamente configurada a divergência jurisprudencial pela PGFN, haja vista que o cerceamento do direito de defesa deve se verificar concretamente, e não apenas em tese como foi reconhecido no acórdão recorrido.

Do exame dos requisitos de admissibilidade estabelecidos nos arts. 67 e 68 do Anexo II do RICARF, verifica-se que o recurso especial deve ser admitido, haja vista que restou demonstrada a divergência jurisprudencial.

Em assim sucedendo, proponho que seja dado seguimento ao recurso especial interposto em relação à matéria tratada nos embargos inominados apresentados pela PGFN no sentido de que se o ato alcançou os fins postos pelo sistema, sem que se verifique prejuízo às partes e ao sistema de modo

que o torne inaceitável, ele deve permanecer válido, já que o cerceamento do direito de defesa deve se verificar concretamente, e não apenas em tese.

Em 15/03/2016, a contribuinte foi considerada intimada dos despachos referentes ao exame de admissibilidade do recurso especial da PGFN, e em 29/03/2016, tempestivamente, ela apresentou as contrarrazões ao recurso, com os argumentos descritos a seguir:

- nestas contrarrazões, a Recorrida demonstrará que:

(i) o Despacho que apreciou os "embargos inominados" da PGFN é nulo, pois o Presidente da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento não tem competência para reapreciar o exame de admissibilidade;

(ii) os acórdãos indicados como paradigma das controvérsias relativas à inexistência de nulidade - teses "i" e "ii" - não conferiram interpretação diversa à legislação tributária com relação ao acórdão recorrido, pois tratam de matéria que não foi discutida no acórdão proferido pelo CARF. Com efeito, os autos de infração não foram anulados por cerceamento de direito de defesa, mas cancelados em virtude da incorreta apuração da base de cálculo dos tributos lançados;

(iii) os acórdãos indicados como paradigma da controvérsia relativa à natureza do vício - tese "iii" - não são representativos da controvérsia, pois tratam de situações fáticas diferentes da que ensejou o cancelamento dos autos de infração neste processo;

(iv) no mérito, o vício que ensejou o cancelamento dos autos de infração é de natureza material;

PRELIMINARMENTE

- nos subitens seguintes, a Recorrida demonstrará a nulidade do despacho que admitiu os "embargos inominados" da PGFN, bem como a inexistência de divergência jurisprudencial com relação às teses em tomo da nulidade do lançamento por cerceamento de defesa e da natureza do vício que ensejou o cancelamento da autuação. As alegações da Recorrida demonstrarão que o Recurso Especial não deve ser admitido por essa CSRF, pois ausentes os pressupostos para tanto;

DA NULIDADE DO DESPACHO QUE ADMITIU OS "EMBARGOS INOMINADOS"

- a petição em que a PGFN requereu o reexame do despacho de admissibilidade do Presidente da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento foi qualificada pelo Presidente em questão como "embargos inominados", figura prevista no artigo 66 do RICARF;

- contudo, a apresentação dos chamados "embargos inominados" é autorizada somente se a inexatidão ou erro forem patentes ou manifestos com relação a uma situação fática, e não mera discordância quanto à valoração jurídica dos fatos em discussão, conforme reconhecido por integrantes desta CSRF;

- está evidente que em sua petição a PGFN trata de discussão acerca da interpretação jurídica dada pelo Presidente da 4ª Câmara da 1ª Seção com relação à

admissibilidade do Recurso Especial da PGFN. Nessa hipótese, os Embargos Inominados previstos no artigo 66 do RICARF sequer poderiam ter sido admitidos;

- além disso, há uma regra expressa no RICARF que proíbe, após o prazo para interposição de um Recurso Especial, a apresentação de alegações e documentos adicionais para fins de verificação da admissibilidade de Recursos Especiais (RICARF, art. 67, §13);

- diante das regras contidas nos artigos 66 e 67, §13, do RICARF, tem-se que o Presidente da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento não tem competência para reanalisar a admissibilidade de um Recurso Especial. Disso decorre a prolação de um despacho por autoridade administrativa incompetente para prolatá-lo, o que resulta em sua nulidade, conforme previsão do artigo 59, II, do Decreto-lei nº 70.235/1972;

- portanto, em face dessa nulidade, pleiteia a Recorrida não seja admitido o Recurso Especial interposto pela PGFN com relação às teses cuja admissibilidade somente foi reconhecida no segundo despacho proferido pelo Presidente da Câmara prolatora do acórdão recorrido;

DA AUSÊNCIA DE DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL SOBRE A NULIDADE DO LANÇAMENTO

- com relação às teses relativas à, conforme denominação dada pela PGFN, inexistência de nulidade, foram apresentados os seguintes acórdãos: CSRF/01-05.716, 104-17279 e 204-01.231. O primeiro trata da tese da impossibilidade de declaração de nulidade nos casos de não comprovado o prejuízo à defesa do Contribuinte, alegando que os vícios na formalização podem ser convalidados. Os segundo e terceiro, por sua vez, versam sobre a nulidade em função do cerceamento do direito de defesa nos casos em que há equívocos nos requisitos formais do lançamento;

- ocorre que nenhuma dessas teses foi objeto do acórdão recorrido, pois o fundamento utilizado para manutenção da Decisão da DRJ que determinou o cancelamento integral dos autos de infração diz respeito à incorreta identificação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL e a falta de recomposição do cálculo desses tributos pela Autoridade Lançadora. Tais matérias são afeitas à discussão em torno da afronta ao artigo 142 do Código Tributário Nacional e nada tem que ver com a declaração de nulidade por ausência de prejuízo ou cerceamento ao direito de defesa da Recorrida;

- apesar de referidas nulidades terem sido invocadas pela Recorrida em sua Impugnação, tais argumentos não foram apreciados pelo CARF em função da regra do artigo 59, §3º, do Decreto-lei nº 70.235/1972, pois o mérito foi decidido em favor da Recorrida;

- portanto, tendo em vista que as teses contidas nos acórdãos apresentados como representativos da controvérsia não foram discutidas no acórdão recorrido, não há que se falar em interpretação divergente da legislação tributária apta a autorizar a interposição do Recurso Especial. Em verdade, o CARF sequer chegou a interpretar a legislação tributária que diz respeito às nulidades por ausência de prejuízo/motivação e cerceamento do direito de defesa, existindo, assim, uma impossibilidade lógica e jurídica de se interpor Recurso Especial com base no artigo 67 do RICARF: não há divergência jurisprudencial se a matéria não foi objeto de análise;

- requer-se, portanto, não seja admitido o Recurso Especial por essa CSRF no que tange às teses de nulidade alegadas pela PGFN;

DA AUSÊNCIA DE DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL SOBRE A NATUREZA DO VÍCIO

- a PGFN apontou como Acórdãos Paradigmas representativos da controvérsia relativa à natureza do vício constante no lançamento os acórdãos nº 3201-00.248 e nº 303-33.365. Também para esses julgados não há demonstração da interpretação divergente dada pelo acórdão recorrido com relação a eles;

Do Acórdão nº 3201 -00.248

- a divergência apontada entre o acórdão recorrido e o acórdão paradigma nº 3201-00.248 consiste no reconhecimento, pelo voto condutor do acórdão paradigma, de nulidade por vício formal no lançamento tributário que não respeitou os requisitos estabelecidos no artigo 142 do Código Tributário Nacional;

- da leitura da íntegra do acórdão paradigma, é possível verificar que o lançamento em questão foi motivado pela constatação de ocultação do verdadeiro responsável por operações de importação de mercadorias, infração a qual ensejaria a aplicação da pena de perdimento de que trata o artigo 23, inciso V e §1º, do Decreto-Lei nº 1.455/76 ou multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias, conforme dispõe o § 3º do mesmo dispositivo: [...];

- mais adiante, no voto proferido pela Conselheira Relatora, nota-se que o argumento que levou a sua Turma de Julgamento a considerar a nulidade do lançamento por vício formal se refere somente à inobservância das regras previstas no artigo 142 do Código Tributário Nacional, conforme se verifica do trecho abaixo transcrito: [...];

- de forma mais específica, observa-se que o vício formal no caso paradigma foi determinado pela ausência de elementos que permitem ao Contribuinte identificar a matéria tributável com clareza, e não um equívoco na subsunção dos fatos à norma. Isto é, houve um equívoco de caráter instrumental na exteriorização do lançamento tributário que caracteriza o vício formal;

- por sua vez, o entendimento exarado no Acórdão Recorrido nº 1401-001.269, deixa claro que o vício material decorre de erro na identificação da matéria tributável, isto é, erro de direito na subsunção dos fatos à regra matriz de incidência tributária, em violação ao artigo 142 do Código Tributário Nacional. É o que se pode verificar do trecho da decisão recorrida abaixo transcrita: [...];

- mais clara fica a divergência de similitude fática entre o Acórdão Paradigma e Recorrido após a leitura do trecho extraído do voto condutor do Acórdão Paradigma que fundamenta as razões pelas quais deve ser declarada anulação do lançamento apenas na desobediência aos quesitos estabelecidos no artigo 142 do Código Tributário Nacional. Confira-se: [...];

- tendo em vista que o ponto identificado como divergência pelo acórdão paradigma não possui similaridade com os elementos que levaram o CARF a determinar o

cancelamento do lançamento por vício material, tem-se que os pressupostos do artigo 67 do RICARF não estão presentes;

Do Acórdão nº 303-33.365

- a PGFN aponta como segunda julgado representativo da divergência jurisprudencial o acórdão nº 303-33.365, que declara a nulidade do lançamento por vício formal em razão da (i) imprecisão na identificação do sujeito passivo, bem como na descrição da motivação e respectivo enquadramento legal para autuação, em violação ao artigo 142 do Código Tributário Nacional; e (iii) infração aos requisitos indispensáveis do lançamento previstos no artigo 5º da Instrução Normativa nº 94/1997 que trata dos trabalhos das malhas fiscais e lançamentos suplementares;

- da leitura da íntegra de referido acórdão, é possível identificar com mais clareza os motivos pelos quais foi decretada a nulidade do lançamento. Confira-se [...];

- ora, de plano já se observa a ausência de similitude fática entre o segundo acórdão Paradigma e o presente caso. Isso porque, conforme abordado no tópico acima, o vício que maculou a presente autuação foi determinado em razão da incorreção na apuração da matéria tributável nos termos do artigo 142 do Código Tributário Nacional (i.e., subsunção dos fatos à norma fiscal);

- com efeito, ao analisar outro trecho extraído da íntegra do acórdão nº 303-33.365, é possível verificar que a nulidade do lançamento em razão de vício formal foi declarada, em síntese, em virtude do cerceamento do direito de defesa consequente da imprecisão de identificação do sujeito passivo e insuficiência da descrição dos fatos e do enquadramento legal para autuação. Ou seja, trata-se de equívocos relacionados à formalização do lançamento. Confira-se trecho da decisão: [...];

- dessa forma, tendo em vista ausência de similitude fática entre o segundo acórdão e o recorrido, tem-se que a Fazenda Nacional não atendeu, mais uma vez, ao disposto no artigo 67 do RICARF;

DO MÉRITO

- no caso concreto, os autos de infração foram cancelados pela DRJ e referida decisão mantida pelo CARF, pois a Autoridade Lançadora não identificou corretamente a matéria tributável nem recompôs a base de cálculo para lançamento do IRPJ e CSLL, o que resultaria em uma afronta ao artigo 142 do Código Tributário Nacional qualificada como vício material;

- com efeito, no curso do procedimento fiscal, a Autoridade Lançadora teve acesso a toda a documentação capaz de justificar a dedutibilidade das despesas incorridas pela Recorrida, mas não as apreciou para identificar a eventual matéria tributável, decidindo pela lavratura dos autos de infração. Em sua Impugnação (item III.3 da Impugnação), a Recorrida demonstrou o atendimento dos requisitos para dedutibilidade das despesas, bem como em sua Manifestação ao Termo de Encerramento de Diligência, que foi determinada pela DRJ;

- está claro, portanto, que a Autoridade Lançadora afrontou o artigo 142 do Código Tributário Nacional, restando em discussão tão somente se a natureza do vício é formal

ou material. Destaque-se que nem mesmo a PGFN questionou a afronta ao aludido artigo do Código Tributário Nacional;

- verifica-se pela leitura do artigo 142 do Código Tributário Nacional que o lançamento deve ser realizado de acordo com a lei. Assim, é dever do auditor fiscal "calcular o montante do tributo devido" em conformidade com as disposições legais pertinentes ao tributo que se está lançando. Caso o auditor fiscal, ao calcular o montante do tributo devido, olvide a aplicação da norma existente no sistema jurídico, ou o faça com interpretação equivocada, tem-se um lançamento com erro de direito, ou melhor: com erro no critério jurídico utilizado;

- com efeito, o erro de direito consiste na inadequada aplicação da norma jurídica pelo auditor fiscal, em razão de equivocado entendimento sobre o seu comando ou puro desconhecimento;

- se a aplicação da norma pelo Auditor Fiscal, no ato de lançamento, estiver em desacordo com o que consta do texto legal, ter-se-á erro de direito (ou erro de natureza material), também definido por muitos como sendo o erro no critério jurídico utilizado;

- assim, identificado erro no pressuposto de direito, tem-se que o ato administrativo é inválido e deve ser cancelado. Aliás, instado a se manifestar, o antigo Conselho de Contribuintes já apresentou entendimento no sentido de que o erro de direito acarreta o cancelamento dos autos de infração lavrados por vício material, conforme se observa pela leitura dos acórdãos abaixo transcritos: [...];

- esse é o mesmo entendimento manifestado pelo Superior Tribunal de Justiça em sede de Recurso Repetitivo, cujo resultado deve ser seguido por esse Conselho em virtude da regra prevista no artigo 62, §2º do RICARF. Com efeito, no Recurso Especial 1.130.545/RJ (Doc. 03), o Superior Tribunal de Justiça entendeu que apenas os erros de fato, decorrentes do desconhecimento da realidade fática - e não da norma aplicável -, são capazes de ensejar vícios formais: [...];

- vê-se que o Superior Tribunal de Justiça, nesse caso, ao diferenciar "erro de fato" de "erro de direito", baseou-se em lições que entendem que o erro quanto à base de cálculo do tributo é de natureza material;

- a distinção entre vício formal e vício material também é tratada pela RFB e pela PGFN em Soluções de Consulta e Pareceres. Com relação ao entendimento da RFB, os critérios utilizados para diferenciação dessas espécies de vício estão na Solução de Consulta Interna COSIT nº 08/2013 (Doc. 04). Em síntese, de acordo com a própria RFB, o vício formal reside no instrumento de lançamento, ao passo em que a morada do vício material é o lançamento. Em outras palavras, o vício formal está no processo, o material, no produto;

- a PGFN, por sua vez, tratou do tema em seu Parecer PGFN/CAT nº 278/2014 (Doc. 05), no qual manifesta o mesmo entendimento da RFB com relação à distinção entre referidos vícios. Ao final, a PGFN conclui que o vício de natureza material é aquele que implica afronta ao artigo 142 do Código Tributário Nacional, e que o vício formal decorre de uma inobservância do artigo 10 do Decreto-lei nº 70.235/1972;

- portanto, STJ, RFB e PGFN detêm um entendimento semelhante no que tange à identificação de vícios: o formal decorre de uma irregularidade no procedimento (ato de lançamento), o material, de uma irregularidade no objeto do procedimento (lançamento).

Esse também vem sendo o critério utilizado por esse CARF, especialmente sua CSRF, para distinguir um vício de outro. Confira-se: [...];

- transpondo-se as noções acima expostas para o caso atual, vê-se que a Autoridade Fiscal não demonstrou a legitimidade do *quantum debeat* de IRPJ e CSLL exigidos, pois não apurou corretamente a matéria tributária nem recompôs a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, como reconhecido desde a Decisão da DRJ;

- isto é, mesmo diante da documentação apresentada pela Recorrida, a Autoridade Lançadora não demonstrou o porquê de as despesas incorridas por ela seriam indedutíveis e nem recompôs a base dos tributos lançados conforme determina a legislação tributária, não motivando, assim, o lançamento. O vício reside, portanto, no objeto do lançamento, sendo intrínseco a ele, o que resulta na afronta ao artigo 142 do Código Tributário Nacional e, consequentemente, na qualificação do vício como material;

- inclusive, especificamente nos casos em que não há demonstração e identificação da matéria tributável, o CARF tem entendido pela ocorrência de vício material, conforme se extrai dos seguintes julgados: [...];

- no caso concreto, tem-se ferida a substância da exigência, do que decorre a necessidade de se cancelá-la com base no artigo 142 do Código Tributário Nacional, erro esse de clara natureza material;

- por fim, com relação à alegação da PGFN de que não haveria prejuízo apto a autorizar o cancelamento do lançamento - cujo seguimento somente foi admitido após a prolação do nulo despacho de reapreciação de admissibilidade de seu Recurso Especial (vide item 11.1) -, a constatação do vício material é suficiente para se concluir pela necessidade de rechaçá-la. Com efeito, o prejuízo é evidente: suportar a exigência de créditos tributários indevidos. Não por outra razão, essa CSRF, conforme julgados acima citados, não tem acatado o absurdo argumento no caso de cancelamento do lançamento por vício material;

DO PEDIDO

- por tudo quanto exposto, requer a Recorrida que não se conheça do Recurso Especial interposto pela PGFN, haja vista a inexistência de divergência jurisprudencial entre os acórdãos apresentados como paradigma e o acórdão recorrido, bem como em decorrência da nulidade do despacho que reapreciou a admissibilidade de seu Recurso Especial;

- na remota hipótese dessa E. CSRF analisar o mérito do Recurso Especial, requer-se que lhe seja negado provimento, mantendo-se o acórdão recorrido em sua integralidade, pelas razões acima expostas.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rafael Vidal de Araujo, Relator.

O presente processo tem por objeto lançamento para constituição de crédito tributário a título de IRPJ e CSLL sobre fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 2006. A autuação fiscal está baseada na glosa de despesas não comprovadas.

A decisão de primeira instância administrativa cancelou o lançamento, e, em razão dos valores exonerados, houve recurso de ofício.

A decisão de segunda instância administrativa, composta pelos Acórdãos nºs 1401-000.986 e 1401-001.269, negou provimento ao recurso de ofício, mantendo o cancelamento das exigências fiscais, e ainda concluiu que o lançamento estava eivado de vício de natureza material, e não formal.

Por meio do recurso especial que está sendo examinado nesse momento, a PGFN suscitou divergência de interpretação da legislação tributária.

Houve um primeiro despacho de exame de admissibilidade, em que foram examinadas divergências em relação a três matérias: (1) nulidade do lançamento por deficiência no pressuposto da motivação; (2) nulidade do lançamento por cerceamento do direito de defesa; e (3) identificação da espécie do vício que ensejou o cancelamento do lançamento contido nos presentes autos (vício material x vício formal).

Nesse exame de admissibilidade, foi dado seguimento ao recurso apenas em relação à terceira divergência acima mencionada, que trata da identificação da espécie do vício que ensejou o cancelamento do lançamento.

A negativa de seguimento para as duas primeiras divergências foi confirmada por despacho de reexame exarado pelo Presidente da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Na sequência, a PGFN apresentou uma petição alegando que havia ainda uma quarta divergência que não tinha sido apreciada (nem pelo despacho de exame, nem pelo de reexame), relativamente (4) à questão de que o cerceamento do direito de defesa deve ser verificado concretamente, e não apenas em tese.

Essa petição foi tratada como "embargos inominados", e por meio de um despacho de exame complementar, também foi dado seguimento ao recurso em relação a essa quarta divergência.

Em sede de contrarrazões, a contribuinte apresenta preliminares de não conhecimento do recurso especial, relativamente às duas matérias admitidas.

Primeiramente, em relação à quarta divergência, ela alega, em resumo, que o Despacho que apreciou os "embargos inominados" da PGFN é nulo, pois o Presidente da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento não tem competência para reapreciar o exame de admissibilidade.

Quanto a esse ponto, é importante mencionar que esse despacho de exame "complementar" não modificou o que já havia sido decidido em relação às matérias apreciadas no primeiro exame de admissibilidade, e nem afrontou o despacho de reexame exarado pelo Presidente da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Esse despacho complementar apenas examinou a admissibilidade de uma quarta divergência, que não havia sido analisada nos despachos anteriores (tanto de exame, quanto de reexame). E como essa quarta divergência foi admitida, não houve necessidade de um novo despacho de reexame, porque este só era elaborado quando havia negativa de seguimento.

A primeira preliminar deve ser, portanto, REJEITADA.

Como uma segunda preliminar de não conhecimento do recurso, a contribuinte alega que os acórdãos indicados como paradigmas das controvérsias relativas à inexistência de nulidade tratam de matéria que não foi discutida no acórdão proferido pelo CARF; que os autos de infração não foram anulados por cerceamento de direito de defesa, mas cancelados em virtude da incorreta apuração da base de cálculo dos tributos lançados.

Essa segunda preliminar também diz respeito apenas à quarta divergência, porque para as duas primeiras divergências, que também tratavam de questões de nulidade, já foi negado seguimento ao recurso, em caráter definitivo.

A quarta divergência trata da questão de que o cerceamento do direito de defesa deve ser verificado concretamente, e não apenas em tese.

Revisitando os exames de admissibilidade, constato que, realmente, a decisão recorrida não aborda expressamente questões de nulidade, nem de cerceamento de direito de defesa.

O que a decisão recorrida (composta pelos Acórdãos nºs 1401-000.986 e 1401-001.269) diz é que o "lançamento (IRPJ e CSLL) deve ser cancelado", e que os "lançamentos foram cancelados por vício de natureza material".

Além disso, a decisão recorrida não sustenta em nenhum momento que os problemas relativos a cerceamento de direito de defesa podem ser examinados apenas em tese. O recurso da PGFN não aponta onde estaria esse tipo de afirmação na decisão recorrida.

O que se vê, pelo contrário, é que a decisão recorrida, mesmo não tratando expressamente dessa questão de nulidade por cerceamento de direito de defesa, indica objetivamente várias situações específicas do caso concreto, atinentes à identificação da matéria tributável, que poderiam ensejar uma decisão de cerceamento do direito de defesa concretamente, e não em tese.

Desse modo, mesmo admitindo que ao cancelar o lançamento, a decisão recorrida tenha tratado de situações que poderiam ensejar nulidade por cerceamento de direito de defesa, ela não tratou disso apenas em tese, de modo que a 4ª divergência não deve mesmo ser admitida.

Assim, ACOLHO a segunda preliminar, e voto no sentido de NÃO CONHECER da quarta divergência, que trata da questão de que o cerceamento do direito de defesa deve ser verificado concretamente, e não apenas em tese.

A contribuinte apresenta ainda uma terceira preliminar de não conhecimento do recurso, desta vez tratando da terceira divergência, que diz respeito à identificação da espécie do vício que ensejou o cancelamento do lançamento (vício material x vício formal).

De acordo com a contribuinte, os acórdãos indicados como paradigmas da divergência relativa à natureza do vício não são representativos da controvérsia, pois tratam de situações fáticas diferentes da que ensejou o cancelamento dos autos de infração neste processo.

Penso que foi correta a decisão monocrática que deu seguimento ao recurso especial em relação a essa divergência, com base no seguinte entendimento:

O acórdão recorrido foi claro em declarar que a ausência dos elementos mencionados no art. 142, do CTN implica em vício de natureza material, enquanto o acórdão paradigma 3201-00.248 sustenta que tal situação reflete vício de natureza formal.

O exame dessa preliminar se confunde um pouco com o próprio exame de mérito do recurso.

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).

A divergência em pauta reside justamente aí.

Em suas contrarrazões, a contribuinte sustenta, em relação ao presente processo, que "os autos de infração foram cancelados pela DRJ e referida decisão mantida pelo CARF, pois a Autoridade Lançadora não identificou corretamente a matéria tributável [...]", e essa é justamente a situação enfrentada pelos paradigmas.

Com efeito, a própria contribuinte afirma, em relação ao primeiro paradigma apresentado para a comprovação dessa divergência, "que o vício formal no caso paradigma foi determinado pela ausência de elementos que permitem ao Contribuinte identificar a matéria tributável com clareza". E em relação ao segundo paradigma, ela afirma que "o vício que maculou a presente autuação foi determinado em razão da incorreção na apuração da matéria tributável".

A não identificação correta da matéria tributável foi entendida pela decisão recorrida como vício de natureza material, enquanto que os paradigmas entenderam que esse mesmo tipo de problema configurava vício formal.

Assim, voto no sentido de REJEITAR essa terceira e última preliminar de não conhecimento do recurso.

Passo, então, a conhecer do recurso em relação à divergência sobre a identificação da espécie do vício que ensejou o cancelamento do lançamento contido nos presentes autos (vício material x vício formal).

Para o Direito Tributário, essa questão de compreender e identificar se o vício é formal ou material tem grande relevância, porque o Código Tributário Nacional - CTN, nos casos de vício formal, prolonga o prazo de decadência para constituição de crédito tributário, nos termos de seu art. 173, II:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Os prazos de decadência tem a função de trazer segurança e estabilidade para as relações jurídicas, e é razoável admitir que o prolongamento desse prazo em favor do Fisco, em razão de erro por ele mesmo cometido, deve abranger vícios de menor gravidade.

Com efeito, o sentido do CTN não é prolongar a decadência para todo o tipo de crédito tributário, mas apenas para aqueles que tenha sido anulados por ocorrência de "vício formal" em sua constituição.

Nem sempre é tarefa fácil distinguir o vício formal do vício material, dadas as inúmeras circunstâncias e combinações em que eles podem se apresentar.

O problema é que os requisitos de forma não são um fim em si mesmo. Eles existem para resguardar direitos (p/ ex., o direito ao contraditório e à ampla defesa). É a chamada instrumentalidade das formas, e isso às vezes cria linhas muito tênues de divisa entre o aspecto formal e o aspecto substancial das relações jurídicas.

É esse o contexto quando se afirma que não há nulidade sem prejuízo da parte. Nesse sentido, vale trazer à baila as palavras de Leandro Paulsen:

Não há requisitos de forma que impliquem nulidade de modo automático e objetivo. A nulidade não decorre propriamente do descumprimento do requisito formal, mas dos seus efeitos comprometedores do direito de defesa assegurado constitucionalmente ao contribuinte já por força do art. 5º, LV, da Constituição Federal. Isso porque as formalidades se justificam como garantidoras da defesa do contribuinte; não são um fim, em si mesmas, mas um instrumento para assegurar o exercício da ampla defesa. Alegada eventual irregularidade, cabe, à autoridade administrativa ou judicial verificar, pois, se tal implicou efetivo prejuízo à defesa do contribuinte. Daí falar-se do princípio da informalidade do processo administrativo. (PAULSEN, Leandro. Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 13ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011.)

A Lei nº 4.717/1965 (Lei da Ação Popular), ao tratar da anulação de atos lesivos ao patrimônio público, permite, em seu art. 2º, uma análise comparativa entre os

diferentes elementos que compõe o ato administrativo (competência, forma, objeto, motivo e finalidade):

“Art. 2º São nulos os atos lesivos ao patrimônio das entidades mencionadas no artigo anterior, nos casos de:

- a) incompetência;
- b) vício de forma;**
- c) ilegalidade do objeto;
- d) inexistência dos motivos;
- e) desvio de finalidade.

Parágrafo único. Para a conceituação dos casos de nulidade observar-se-ão as seguintes normas:

a) a incompetência fica caracterizada quando o ato não se incluir nas atribuições legais do agente que o praticou;

b) o vício de forma consiste na omissão ou na observância incompleta ou irregular de formalidades indispensáveis à existência ou seriedade do ato;

c) a ilegalidade do objeto ocorre quando o resultado do ato importa em violação de lei, regulamento ou outro ato normativo;

d) a inexistência dos motivos se verifica quando a matéria de fato ou de direito, em que se fundamenta o ato, é materialmente inexistente ou juridicamente inadequada ao resultado obtido;

e) o desvio de finalidade se verifica quando o agente pratica o ato visando a fim diverso daquele previsto, explícita ou implicitamente, na regra de competência.” (grifos acrescidos)

Pela enumeração dos elementos que compõe o ato administrativo, já se pode visualizar o que se distingue da forma, ou seja, o que não deve ser confundido com a aspecto formal do ato (a competência, o objeto, o motivo e a finalidade).

No contexto do ato administrativo de lançamento, vício formal é, via de regra, aquele verificado de plano, no próprio instrumento de formalização do crédito, e que não está relacionado à realidade jurídica representada (declarada) por meio deste ato.

O vício formal normalmente não diz respeito aos elementos constitutivos da obrigação tributária, ou seja, à verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação, à determinação da matéria tributável, ao cálculo do montante do tributo devido e à identificação do sujeito passivo, porque aí está a própria essência da relação jurídico-tributária.

O vício formal a que se refere o artigo 173, II, do CTN abrange, por exemplo, a ausência de indicação de local, data e hora da lavratura do lançamento, a falta de assinatura do autuante, ou a falta da indicação de seu cargo ou função, ou ainda de seu número de matrícula, todos eles configurando elementos formais para a lavratura de auto de infração, conforme art. 10 do Decreto nº 70.235/1972, mas que não se confundem com a essência/

conteúdo da relação jurídico-tributária, apresentada como resultado das atividades inerentes ao lançamento (verificação da ocorrência do fato gerador, determinação da matéria tributável, cálculo do montante do tributo devido, etc. - CTN, art. 142).

Aliás, um erro nos elementos que identificam a essência/conteúdo da relação jurídico-tributária até pode ser considerado como um vício formal desde que, por exemplo, ele se apresente como resultado de uma evidente discrepância entre o que se pensou e o que se exteriorizou pela escrita (as inexatidões materiais devidas a lapso manifesto e os erros de escrita ou de cálculo), quando todo o contexto do que está sendo dito aponta num determinado sentido, e um ponto específico, desconexo do conjunto das ideias, aponta em outro, ou dá uma informação simplesmente fora de contexto, etc.

Mas mesmo diante desse tipo de situação, vale novamente lembrar que não há nulidade sem prejuízo da parte.

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.

Há uma decisão da Câmara Superior de Recursos Fiscais, o Acórdão nº 9101-00.955, que explicita bem esse aspecto:

Acórdão nº 9101-00.955

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2000

NULIDADE DO LANÇAMENTO. VÍCIO MATERIAL. 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 art. 142 do Código Tributário Nacional — CTN, por serem elementos fundamentais, intrínsecos, do lançamento, sem cuja delimitação precisa não se pode admitir a existência da obrigação tributária em concreto, antecedem e são preparatórios à formalização do crédito tributário, a qual se dá no momento seguinte, mediante a lavratura do auto de infração, seguida da notificação ao sujeito passivo, quando, ai 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.

[...]

Voto

[...]

Como visto, há um ponto comum em todos os mestres citados: o lançamento substitutivo só tem lugar se a obrigação tributária já estiver perfeitamente definida no lançamento primitivo. Neste plano, haveria uma espécie de proteção ao crédito público já formalizado, mas contaminado por um vício de forma que o torna inexecutível.... Bem sopesada, percebe-se que a regra especial do artigo 173, II, do CTN, impede que a forma prevaleça sobre o fundo. [...]

[...]

4.0 VÍCIO FORMAL NÃO ADMITE INVESTIGAÇÕES ADICIONAIS

Neste contexto, é lícito concluir que as investigações intentadas no sentido de determinar, aferir, precisar o fato que se pretendeu tributar anteriormente, revelam-se incompatíveis com os estreitos limites dos procedimentos reservados ao saneamento do vício formal. Com efeito, sob o pretexto de corrigir o vício formal detectado, não pode o Fisco intimar o contribuinte para apresentar informações, esclarecimentos, documentos, etc. tendentes a apurar a matéria tributável. Se tais providências forem necessárias, significa que a obrigação tributária não estava definida e o vício apurado não seria apenas de forma, mas, sim, de estrutura ou da essência do ato praticado.

Deveras, como visto anteriormente, a adoção da regra especial de decadência prevista no artigo 173, II, do CTN, no plano do vício formal, que autoriza um segundo lançamento sobre o mesmo fato, exige que a obrigação tributária tenha sido plenamente definida no primeiro lançamento. Vale dizer, para usar as palavras já transcritas do Mestre Ives Gandra Martins, o segundo lançamento visa "preservar um direito já previamente qualificado, mas inexecutível pelo vício formal detectado".

Ora, se o direito já estava previamente qualificado, o segundo lançamento, suprida a formalidade antes não observada, deve basear-se nos mesmos elementos probatórios colhidos por ocasião do primeiro lançamento.

[...]

O que a referida decisão esclarece é que se houver inovação na parte substancial do lançamento (seja através de um lançamento complementar, seja através do resultado de uma diligência), não há como sustentar que a nulidade então existente decorria de vício formal.

Nesse passo, vale transcrever os fundamentos utilizados pela decisão recorrida (composta pelos Acórdãos nºs 1401-000.986 e 1401-001.269) para manter o cancelamento da autuação fiscal:

Acórdão nº 1401-000.986

Voto

Conselheiro Fernando Luiz Gomes de Mattos

Conforme relatado, o presente lançamento decorreu da glosa de custos ou despesas que foram considerados não comprovados.

O Termo de Verificação Fiscal afirma que o contribuinte, intimado e reintimado, deixou de “apresentar a documentação que lastreou os valores deduzidos a título de despesas nas contas abaixo relacionadas”, conforme “planilha de consolidação dos valores mensais (superiores a R\$10.000,00) correspondentes às despesas não comprovadas pelo contribuinte [...]”.

A fiscalização, contudo, absteve-se de juntar aos autos a aludida planilha, tendo sido juntado apenas o livro Razão.

Sobre o tema, assim se manifestou o colegiado julgador *a quo*, fls. 6636:

Não houve a discriminação dos valores glosados. O Termo de Verificação Fiscal limitou-se a relacionar as 11 contas cujos lançamentos não teriam sido comprovados (sem qualquer valor);

O auto de infração indica 12 valores glosados, que, presume-se, correspondem a cada mês, e nenhum demonstrativo de cálculo foi juntado aos Autos antes da diligência. Não cabe ao julgador buscar compor o valor glosado a partir do Razão. Portanto, o crédito tributável exigido não se encontrava perfeitamente demonstrado.

Ainda, a fiscalização entendeu que o interessado não havia comprovado qualquer dos valores das rubricas elencadas, apurando valor tributável total de R\$58.907.184,43 (demonstrativo de apuração fl. 183). O total de despesas operacionais informado na DIPJ foi R\$277.591.203,15 (fl. 2.775). A glosa é, portanto, expressiva. Uma vez que a tributação pelo lucro real exige escrituração regular, lastreada em documentos hábeis e idôneos, entendo prematuro o lançamento.

Também não concordo com o procedimento adotado pela fiscalização de deixar de examinar e considerar o conteúdo dos CD disponibilizados pelo interessado, sob as alegações de que as provas não estavam em papel e de que os CD só conteriam os lançamentos contábeis. Os comprovantes apresentados pelo contribuinte têm que ser admitidos, sejam em meio magnético, sejam em papel. Além disso, a fiscalização não podia presumir que só havia cópia da escrituração naqueles CD, só porque, numa das cartas-resposta, o interessado mencionou que eles continham “parte dos lançamentos contábeis solicitados” (fls. 22/23), até porque, na resposta de fls. 24/25, ele afirmou que as mídias continham “parte da documentação faltante” e, na resposta de fls. 26/28, deixou claro que incluiu no CD “notas localizadas” e “comprovantes das despesas”.

Sem a análise da documentação oferecida pelo interessado em resposta às intimações, não é legítima a conclusão a que chegou a fiscalização, de que teria havido falta de comprovação das despesas naquelas 11 contas, que acabaram sendo glosadas integralmente. [...]

A diligência determinada pelo colegiado julgador de 1ª instância não foi suficiente para esclarecer o motivo das glosas realizadas pela autoridade fiscal.

Sobre o tema, posicionou-se com suficiente clareza o acórdão recorrido, fls. 6637:

Numa tentativa de “salvar” o lançamento, o julgamento foi convertido em diligência. A diligência, no entanto, somente confirmou sua imprestabilidade, como se verá.

O interessado recebeu, como parte integrante do Auto de Infração, a planilha de consolidação dos valores mensais de fl. 182, que, no entanto, não havia sido juntada aos Autos pela fiscalização.

Na diligência, a fiscalização elabora a planilha de fl. 2.699 –Valores glosados por contas do plano de contas.

Como aponta o interessado em sua defesa, os valores nos Autos de Infração e no Termo de Encerramento da Diligência são incongruentes, conforme quadro à fl. 2.760. Na planilha de fl. 2.699, tem-se o total de R\$59.346.034,63, distinto do glosado nos Autos de Infração (R\$58.907.184,43).

Houve, portanto, agravamento da exigência em sede de diligência. Ainda, a incongruência demonstra a imprecisão do lançamento original (e confirma que, ao contrário de que afirma a fiscalização à fl. 2.680, em resposta à diligência, quanto à solicitação concernente à decomposição dos valores indicados no Auto de Infração, a referida decomposição não poderia ser presumida pela indicação das contas glosadas do plano de contas e pela juntada do Razão, inclusive porque os lançamentos contábeis eram feitos de forma sintética, isto é, agrupavam várias despesas).

No Auto de Infração (fls. 93/94), foi indicado o total glosado por mês. A planilha de fl. 2.699 demonstra os totais mensais glosados por contas do plano de contas. Portanto, mesmo após a diligência, os valores glosados permaneceram não discriminados (não foram identificadas as despesas glosadas em cada conta e, mesmo na análise da documentação, não houve, como alega o interessado, comparação (que não numérica) entre as despesas glosadas e os comprovantes trazidos aos autos).

Confrontando-se a planilha de fl. 2.699 com a cópia do Razão às fls. 29/90, verifica-se que, como alega o interessado, a fiscalização, em grande parte dos casos, somou débitos e créditos, quando só poderia glosar despesas que foram apropriadas ao término do exercício.

Além de não ter identificado corretamente a matéria tributável, as autoridades autuantes também se equivocaram ao não procederem a devida recomposição do cálculo do IRPJ e da CSLL devidos.

Tal equívoco foi corretamente evidenciado pela decisão de piso:

[...] Uma vez que não foi afastada a tributação pelo lucro real, a fiscalização, ao efetuar a glosa de despesas, teria que efetuar a recomposição do cálculo do IRPJ e da CSLL a pagar (observa-se que o interessado havia apurado saldos negativos).

A verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, a determinação da matéria tributável, o cálculo do montante do tributo devido e a identificação do sujeito passivo, definidos no art. 142 do CTN, são elementos fundamentais, intrínsecos, do lançamento, sem

cuja delimitação precisa não se pode admitir a existência da obrigação tributária em concreto.

Por todo o exposto, conclui-se que não houve a perfeita identificação da matéria tributável. Assim, o lançamento (IRPJ e CSLL) deve ser cancelado, na medida em que falta conteúdo ao ato, o que implica inoccorrência da hipótese de incidência.

Conclusão

Diante de todo o exposto, voto no sentido de negar provimento ao presente recurso de ofício.

Acórdão nº 1401-001.269

Voto

Conselheiro Fernando Luiz Gomes de Mattos

Atendidos os requisitos de admissibilidade, tomo conhecimento dos presentes embargos de declaração.

Consta expressamente da ementa do Acórdão embargado, fls. 7501:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2006

LANÇAMENTO. ELEMENTOS FUNDAMENTAIS.

A verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, a determinação da matéria tributável, o cálculo do montante do tributo devido e a identificação do sujeito passivo são elementos fundamentais, intrínsecos, do lançamento, nos termos do art. 142 do CTN. Sem a precisa delimitação desses elementos, não se pode admitir a existência da obrigação tributária em concreto.

Ora, se vícios foram constatados em diversos **elementos fundamentais** (intrínsecos) do lançamento, resulta evidente que se está falando de vícios de **natureza material**.

A Procuradoria da Fazenda Nacional requer a complementação do Acórdão embargado, simplesmente para esclarecer a natureza do vício que maculou o lançamento.

Conclusão

Diante do exposto, acolho os presentes embargos, sem efeitos infringentes, apenas para esclarecer que os presentes lançamentos foram anulados por vício material, consubstanciado na ausência de correta verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, determinação da matéria tributável, cálculo do montante do tributo devido e identificação do sujeito passivo.

Está bem claro que a decisão recorrida cancelou o lançamento pelo julgamento de seu mérito.

É ônus da fiscalização comprovar a ocorrência do fato gerador, e está bastante evidente que a decisão recorrida tratou de matéria de prova, concluindo que não houve essa comprovação ("inocorrência da hipótese de incidência").

A motivação do ato administrativo (exteriorização do motivo) não pode ser tratada como uma simples formalidade, como pretende a PGFN, porque é ela que demonstra/comprova a fonte da própria obrigação tributária.

Também não há como afirmar, em relação ao presente caso, que o fato gerador ocorreu, que ele só foi insuficientemente descrito. Não foi essa a conclusão do acórdão recorrido.

Já registramos anteriormente que a decisão recorrida não aborda questões de nulidade. O que ela diz é que o "lançamento (IRPJ e CSLL) deve ser cancelado", e que os "lançamentos foram cancelados por vício de natureza material".

A exigência que se faz em relação à Fiscalização, para que ela se desincumba de seu ônus probatório, para que ela comprove a ocorrência do fato gerador, não pode ser entendida como exigência de caráter formal.

A motivação incorreta (inadequada, insuficiente, etc.) não configura vício de forma, até porque nenhuma das "formalidades" previstas na lei para o ato de lançamento, exige que ele apresente "motivação correta", motivação que subsista às etapas de julgamento. A exigência de "motivação correta" é exigência de conteúdo, e não de forma.

A motivação incorreta, apesar de relacionada a elementos que identificam a essência/conteúdo da relação jurídico-tributária, não consiste em uma afronta direta ao art. 142 do CTN (que prevê que a autoridade fiscal deve verificar a ocorrência do fato gerador, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo, etc.).

O que a motivação incorreta afronta, na verdade, são as normas de conteúdo material e específicas do tributo que está sendo exigido (normas que tratam das hipóteses de incidência daquele tributo, de seu cálculo, do sujeito passivo para aquele tipo de obrigação, etc.).

É fácil perceber que a decisão recorrida, ao cancelar o lançamento, o fez tratando de regras que são aplicáveis especificamente aos tributos em questão (IRPJ/CSLL), atinentes à glosa de despesas e à recomposição da base de cálculo para aproveitamento de saldos negativos (prejuízos).

O cancelamento do lançamento foi feito a partir de questões específicas dos tributos em pauta (normas de conteúdo material), e não a partir de normas instrumentais, relacionadas à feitura do lançamento.

O que se vê é que, diante das provas dos autos, e de questões específicas dos tributos lançados (normas de conteúdo material), a decisão recorrida entendeu que não houve

comprovação da ocorrência do fato gerador, concluiu pela "inocorrência da hipótese de incidência".

O que se vê também é que o saneamento do vício apontado pela decisão ora recorrida em relação ao lançamento, se isso fosse possível (já que estaríamos adentrando em aspectos de valoração de prova, o que extrapola o âmbito do recurso especial), demandaria ajustes nos aspectos essenciais da relação jurídica, especificamente no que toca ao fato gerador, à demonstração das despesas glosadas, dos motivos dessa glosa, etc., e ainda uma nova apuração da base de cálculo para aproveitamento de prejuízos.

Está bem nítido que o refazimento do ato de lançamento certamente exigiria uma boa dose de inovação no seu conteúdo material, nos seus próprios fundamentos, o que também confirma que o problema não é de natureza meramente formal.

Não há dúvida de que o problema apontado pela decisão ora recorrida em relação ao lançamento está situado na própria essência da relação jurídico-tributária, na não comprovação da ocorrência do fato gerador pela glosa de despesas, e no errado dimensionamento de sua base de cálculo.

Por tudo o que se disse, não há como vislumbrar no problema que ensejou o cancelamento do lançamento um vício de natureza formal.

Desse modo, voto no sentido de NÃO CONHECER da divergência que trata da questão de que o cerceamento do direito de defesa deve ser verificado concretamente, e não apenas em tese, e de NEGAR provimento ao recurso especial da PGFN relativamente à divergência sobre a identificação da espécie do vício que ensejou o cancelamento do lançamento contido nos presentes autos (vício material x vício formal).

Em síntese:

- rejeitar a preliminar de admissibilidade em relação à nulidade do despacho de admissibilidade complementar;
- acolher a preliminar de admissibilidade e em não conhecer do recurso em relação à nulidade do lançamento por cerceamento do direito de defesa;
- rejeitar a preliminar de não admissibilidade em relação identificação da espécie do vício que ensejou o cancelamento do lançamento contido nos presentes autos e em conhecer do Recurso Especial;
- no mérito, em negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araujo

Processo nº 12898.000822/2009-69
Acórdão n.º **9101-002.976**

CSRF-T1
Fl. 30
