



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

**Processo n°** 16327.001355/2008-39  
**Recurso n°** Especial do Contribuinte  
**Acórdão n°** 9101-003.038 – 1ª Turma  
**Sessão de** 10 de agosto de 2017  
**Matéria** IRPJ-CSLL  
**Recorrente** UNIBANCO - UNIÃO DE BANCOS BRASILEIROS S.A.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário: 2003, 2004, 2005, 2006

LANÇAMENTO. NULIDADE. VÍCIO FORMAL.

Não existe vício formal quando o erro identificado no lançamento diz respeito à prova da infração imputada ao sujeito passivo por parte da Fiscalização.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial, apenas em relação à natureza do vício, vencido o conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão (relator originário), que não conheceu do recurso. Designada para redigir o voto vencedor, quanto ao conhecimento, a conselheira Adriana Gomes Rego. No mérito, por unanimidade de votos, acordam em dar-lhe provimento. Votaram pelas conclusões da redatora *ad hoc*, os conselheiros Cristiane Silva Costa e Luís Flávio Neto. Declarou-se impedida de participar do julgamento a conselheira Daniele Souto Rodrigues Amadio, substituída pelo conselheiro José Eduardo Dornelas Souza. Nos termos do Art. 58, §13 do RICARF, foi designada pelo Presidente de Turma de Julgamento como redatora *ad hoc* para o mérito desse julgamento, a conselheira Adriana Gomes Rego. E, conforme Art. 58, §5º, Anexo II do RICARF, o conselheiro Carlos Alberto Freitas Barreto não votou nesse julgamento, quanto ao conhecimento, por se tratar de processo originalmente relatado pelo conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão, que ocupou a posição de presidente, com voto já proferido e consignado na sessão de 06/07/2017.

(assinado digitalmente)

Carlos Alberto Freitas Barreto - Presidente

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo - Redatora *ad hoc* e Redatora Designada

Participaram da presente sessão de julgamento os conselheiros Carlos Alberto Freitas Barreto, Adriana Gomes Rêgo, Cristiane Silva Costa, André Mendes de Moura, Luís Flávio Neto, Rafael Vidal de Araújo, Gerson Macedo Guerra e José Eduardo Dornelas Souza (suplente convocado em substituição à conselheira Daniele Souto Rodrigues Amadio).

## Relatório

Na condição de Redatora *ad hoc*, reproduzo o relatório do Conselheiro Relator, Marcos Aurélio Pereira Valadão, depositado na sessão de julho de 2017:

Por bem descrever os fatos, reproduzo o relatório da decisão recorrida, no que interessa à presente lide (destaques da transcrição):

UNIBANCO UNIÃO DE BANCOS BRASILEIROS S/A recorre a este Conselho contra a decisão proferida pela OITAVA TURMA DA DRJ SÃO PAULO I, que julgou procedente a exigência do IRPJ e procedente em parte a CSLL, pleiteando sua reforma, com fulcro no artigo 33 do Decreto nº 70.235/1972 (PAF). [...].

Em razão de sua pertinência, transcrevo o relatório da decisão recorrida:

*Em consequência de procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias, em 17/09/2008, foram lavrados, contra a instituição financeira contribuinte acima identificada, os Autos de Infração a seguir discriminados, para formalização e cobrança do crédito tributário neles estipulados, no valor total de R\$ 360.866.115,47, incluindo multa de ofício (75%) e juros de mora (calculados até 29/08/2008). A ciência da autuação ocorreu em 18/09/2008 (fls. 07 e 26).*

a) Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) - Lucro Real (fls. 03 a 06-verso):

[...];

b) Contribuição Social (CSLL) (fls. 26-verso a 30-verso):

[...].

*Nas Folhas de Continuação dos Autos de Infração (fls. 05 e 27), o auditor-fiscal autuante identifica as infrações à legislação tributária: IRPJ – “GLOSA DE PREJUÍZOS COMPENSADOS INDEVIDAMENTE. SALDO DE PREJUÍZOS INSUFICIENTES”, tendo em vista a inexistência de prejuízo fiscal a compensar, conforme controle SAPLI; e CSLL – “COMPENSAÇÃO INDEVIDA DE BASE DE*

*CÁLCULO NEGATIVA DE PERÍODOS ANTERIORES (FINANCEIRAS)”, conforme demonstrativo SAPLI.*

*O “Demonstrativo da Compensação de Prejuízos Fiscais - SAPLI”, referente ao período de 1998 a 2006; o relatório de inconsistências referente à CSLL; o “Histórico da Compensação de Prejuízos Fiscais”, o “Demonstrativo da Base de Cálculo Negativa da CSLL (SAPLI)”;* referente ao período de 1992 a 2006, e o *Histórico da Contribuição Social sobre o Lucro, extraídos do “Sistema de Acompanhamento de Prejuízo, Lucro Inflacionário e Base de Cálculo Negativa da CSLL” (SAPLI), documentos sobre os quais se assentam as infrações constatadas pelas fiscalização, encontram-se às fls. 08 a 24 e 34 a 44-verso.*

*Irresignada com o lançamento, a interessada, por intermédio de seu advogado e procurador (fls. 98 a 108, 96 e 62), apresentou, em 20/10/2008, a impugnação de fls. 63 a 93, acompanhada dos documentos de fls. 93 a 200, 203 a 429 e 432 a 468.*

*Ao descrever os fatos, a impugnante assevera que, analisando os documentos intitulados “Histórico da Compensação de Prejuízos Fiscais” (fls. 34/37) e “Histórico da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido” (fls. 43/44-verso), identificou uma série de referências a fiscalizações externas e a processos administrativos relativos a autos de infração anteriormente lavrados, o que o levou a concluir que a suposta insuficiência de prejuízos fiscais e base de cálculo negativa decorreu do fato de o ilustre fiscal autuante ter assumido, como definitivas, as compensações realizadas de ofício pela fiscalização naqueles outros autos de infração, os quais, contudo, são todos objeto de impugnações ainda pendentes, seja na esfera administrativa, seja na judicial, encontrando-se o crédito tributário correspondente (e respectivas compensações de prejuízos) com sua exigibilidade suspensa.*

*Alega que os autos de infração são nulos de pleno direito, por absoluta falta de motivação e por cerceamento do direito de defesa.*

[...].

*3.3. Registra também que a autoridade fiscal, relativamente ao crédito tributário lançado, não considerou diversas decisões proferidas nos processos referidos no SAPLI, que restabeleceram parte dos resultados negativos glosados; e nem considerou que a glosa remanescente, objeto do processo nº 16327.002295/2001-03, é questionada pelo Impugnante em processo judicial, nos autos do qual foi proferida decisão suspendendo a exigibilidade do crédito tributário, de modo que os valores de IRPJ e CSL correspondentes à compensação daqueles prejuízos fiscais (R\$ 147.315.542,73) e base de cálculo negativa (R\$ 208.833.899,31) deveriam ter sido lançados sem multa de ofício, nos termos do art. 63 da Lei nº 9.430/96, e com exigibilidade suspensa.*

[...].

*Sob o tópico “I - Preliminarmente: Nulidade do Auto de Infração por Cerceamento ao Direito de Defesa e Vício de Motivação”, sub-tópico “1.1 - quanto à suposta insuficiência de Prejuízos Fiscais e Base de Cálculo Negativa da CSLL”, a impugnante sustenta que, no histórico em que constam diversas reduções de seu estoque de prejuízos fiscais e de base de cálculo negativa de CSLL, quanto aos anos de 1990 e 1991 (IRPJ - fls. 34, históricos 2/27 e 4/27), e quanto ao ano de 1998 (CSLL - fls. 43, histórico 5/14), consta apenas a indicação do motivo “05 -*

*Fiscalização Externa”, sem que tenha sido indicado o processo administrativo correspondente.*

*Aponta que a falta de indicação do processo administrativo em que se procedeu à redução do prejuízo fiscal ou da base negativa da CSLL é prejudicial à sua defesa, uma vez que, por exemplo, no ano de 2002, o autuante considerou uma redução nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL de R\$ 25.668.165,27 por conta do processo nº 16327.0001263/2005-14 (fls. 36-verso, histórico 22/27 e 43-verso, histórico 10/14), quando, na realidade, o auto de infração que deu origem àquela redução foi integralmente cancelado pelo Conselho de Contribuintes (doc. de fls. 109/121).*

*Consigna, ainda, a impugnante, constar, às fls. 01 e 24, quanto aos anos de 2004 (IRPJ) e 2005 (CSLL), que, além da compensação ter excedido o saldo de prejuízos e base negativa da CSLL acumulados, teria também excedido o limite de 30% do lucro líquido ajustado, quando é certo, porém, que este excesso absolutamente não ocorreu, nem sequer está indicado em lugar algum.*

*[...].*

*A impugnante alega, ainda, que houve decisões que interferem nos valores glosados, neste sentido aponta:*

*- quanto ao ano-calendário de 1998 (base de cálculo negativa declarada R\$ 157.865.202,28 - fl. 299 - histórico 3/14 - fl. 44-verso), a alteração do valor das adições (diferença de R\$ 200.864.804,32 - histórico 5/14 - fl. 43) por força de fiscalização externa que a interessada identificou como sendo decorrente do auto de infração que deu origem ao processo 16327.001898/2002-61 (diferença a adicionar: R\$ 168.733.831,26 - fl. 315) e do processo 16327.002295/2001-03 (adição “ex-officio no valor de R\$ 32.130.973,06 - fl. 318). Ocorre que, nos autos daquele processo administrativo, foi interposto recurso ainda pendente de julgamento pelo Conselho de Contribuintes (doc. 09), sendo certo, porém, que, independentemente do julgamento daquele recurso, por conta da decisão final proferida nos autos do processo nº 16327.002295/2001-03, aquela adição “ex officio”, no valor de 32.130.973,306, já deverá ser reduzida para R\$ 15.804.928,72 (doc. 05).*

*- quanto ao ano-calendário de 1999, relativamente ao IRPJ, houve um aumento do prejuízo fiscal para R\$ 130.061.310,07, por força de “fiscalização externa”, acreditando a impugnante tratar-se do mesmo processo nº 16327.001898/2002-61 (fls. 310/311 - itens 6.2.2 e 6.2.3). O autuante, ao considerar como definitivas as compensações de ofício procedidas pela fiscalização, deveria também observar os prejuízos fiscais que passaram a existir por conta daqueles mesmos autos de infração. Entende que o prejuízo fiscal de 1999 foi alterado “para” R\$ 121.938.921,12 (doc. 09) que, somados aos R\$ 23.872.900,16, originalmente declarados, corresponderiam ao valor correto de prejuízos fiscais de R\$ 145.801.821,28.*

*- de forma absolutamente contraditória, no ano de 2000, o ilustre fiscal autuante ainda reduz os prejuízos fiscais do Impugnante em R\$ 7.100.863,41 (fls. 16), quando, conforme facilmente se verifica às fls. 62 (fl. 316) do referido processo nº 16327.001898/2002-61, esta compensação nada mais é do que uma parcela daquele prejuízo de R\$ 121.928.921,12 revertido pela fiscalização para o ano de 1999, e desconsiderada pelo ilustre fiscal autuante, como visto acima.*

- quanto ao ano de 2002, tanto para o IRPJ como para a CSL, constou uma redução de prejuízo fiscal (fls. 36-verso, histórico 22/27) e base de cálculo negativa (fls. 43-verso, histórico 10/14) no valor de R\$ 25.668.165,27, por conta do auto de infração que deu origem ao processo nº 16327.001263/2005-14, que, por sua vez, foi integralmente cancelado pelo Conselho de Contribuintes (fls. 109 a 121).

- quanto ao IRPJ, no que diz respeito ao ano-base de 1997, a alteração indicada às fls. 35 (histórico 9/27 e 10/27) decorre do processo 16327.002295/2001-03 (fls. 156/200 e 203/250), contudo, não foi registrada a parcela do prejuízo fiscal restabelecida pela decisão do Conselho de Contribuintes (totalizando um prejuízo compensado de ofício de R\$ 147.315.542,73 = R\$ 121.411.885,70 + R\$ 25.903.657,03). Quanto à CSLL, observa a contribuinte que o valor indicado às fls. 44-verso, como correspondendo ao lucro após a decisão do Conselho de Contribuintes naquele processo 16327.002295/2001-03 (de R\$ 18.678.166,86), corresponde corretamente ao valor da infração mantido pelo Conselho (R\$ 227.512.066,27 = R\$ 170.789.082,41 + R\$ 56.722.983,76) menos o prejuízo do exercício já compensado de ofício (R\$ 208.833.899,31 = R\$ 121.411.885,70 + 87.422.013,61). E prossegue:

~ em decorrência da decisão final proferida nos autos do processo administrativo nº 16327.002295/2001-03, foram realizadas compensações de ofício de prejuízos do próprio ano-base de 1997, nos valores de R\$ 147.315.542,73 (IRPJ) e R\$ 208.833.899,31 (CSLL). Não concordando a impugnante com a exigência remanescente, desmembrada para o processo nº 16327.001040/2007-19, ajuizou a ação ordinária nº 2007.61.00.018434-9, pleiteando a anulação total do lançamento, tendo sido deferida a antecipação de tutela pleiteada para suspender a exigibilidade do crédito tributário, nos termos do artigo 151, V, do CTN, doc. de fls. 348 a 445. Julgada procedente a ação judicial, restará cancelada a compensação de ofício realizada, decorrendo daí o cancelamento do presente lançamento no valor correspondente;

- não sendo definitiva tampouco aquela compensação de ofício, em face da tutela antecipada que suspendeu a exigibilidade do crédito tributário, os valores de IRPJ e CSL que deixaram de ser pagos por conta da compensação, pelo Impugnante, daqueles prejuízos e base negativa deverão igualmente ter sua exigibilidade suspensa, não sendo devido qualquer valor a título de multa, nos termos do art. 63 da Lei nº 9.430/96. O mesmo ocorre quanto às adições “ex ofício” efetuadas por conta daquele processo 16327.002295/2001-03, nos autos do processo nº 16327.001898/2002-61;

- o mesmo raciocínio acima se aplica quanto ao valor remanescente exigido no processo nº 16327.000002/2004-98, também questionado em juízo, com liminar que suspende a exigibilidade do crédito tributário (ação ordinária nº 2007.61.00.021226-6, doc. 10 - fls. 446/449).

[...].

**A decisão recorrida está assim ementada:**

*LANÇAMENTO. NULIDADE. Não procede a arguição de nulidade do lançamento quando não se vislumbra nos autos qualquer das hipóteses previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235/72.*

*DECISÕES JUDICIAIS. ALCANCE. Decisões judiciais que suspendem a exigibilidade de créditos tributários discutidos em outros processos administrativos não têm o condão de afastar a multa de ofício aplicada no presente processo, uma*

*vez que o prejuízo fiscal e/ou base de cálculo negativa da CSLL, apontados pela fiscalização nesses outros processos administrativos, não foram objeto de demanda nem de decisão judicial.*

[...].

*Lançamento Procedente.*

Cientificada da aludida decisão, a contribuinte apresentou recurso voluntário, no qual contesta as conclusões do acórdão recorrido, repisa as alegações da peça impugnatória e, ao final, requer o provimento.

Ao julgar o recurso, a Segunda Turma Ordinária da Quarta Câmara da Primeira Seção do CARF proferiu o Acórdão nº 1402-00.538, de 24 de maio de 2011, cujas ementa e decisão transcrevo, no que interessa à presente lide:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Data do fato gerador: 31/12/2003, 31/12/2004, 31/12/2005, 31/12/2006

LANÇAMENTO. NULIDADE. VÍCIO FORMAL. DETERMINAÇÃO DA EXIGÊNCIA.

É nulo, por vício formal, o lançamento que, embora identifique a infração tributada, não atenda, adequadamente ao disposto no artigo 10, inciso V, do Decreto 70.235/1972, quanto à determinação da exigência.

[...].

Recurso Voluntário Provido em Parte. [...].

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado: 1) por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício; 2) pelo voto de qualidade, dar provimento parcial ao recurso voluntário, para que os autos de infração sejam declarados parcialmente nulos, por vício formal, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Carlos Pelá, Moises Giacomelli Nunes da Silva e Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira, que davam provimento ao recurso, acolhendo a preliminar de nulidade por vício material.

Inconformado, o contribuinte apresenta recurso especial por divergência, argumentando, em síntese, que os vícios do lançamento não são vícios formais, como decidiu o acórdão recorrido, mas, sim, materiais, impossibilitando, nessa hipótese, seja efetuado novo lançamento após o transcurso do prazo decadencial previsto no art. 173, inciso I, do CTN.

O recurso especial foi admitido pelo presidente da Quarta Câmara da Primeira Seção do CARF.

Devidamente cientificada, a Fazenda Nacional apresentou contrarrazões, a seguir resumidas:

a) que, preliminarmente, o Recorrente não pretende a uniformização de teses jurídicas, objetivo primordial do recurso especial interposto com base na configuração da divergência, mas, sim, o revolvimento do conjunto fático-probatório;

b) que, quanto à segunda divergência apontada, de que, caso admitido o vício formal, o novo lançamento estaria fulminado pela decadência, porquanto devem ser mantidos inalterados a descrição dos fatos, a capitulação legal e o *quantum* exigido, não merece prosperar, uma vez que sequer houve ainda um segundo lançamento; e

c) que, no mérito, o vício do lançamento é formal, e não material, como defendido pela Recorrente.

É o Relatório.

Esse foi o relatório apresentado pelo Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão.

## Voto Vencido

Conselheira Adriana Gomes Rêgo - Relatora *ad hoc*

O voto depositado na sessão de julho de 2017, pelo relator originário, Dr Marcos Aurélio Pereira Valadão, era no sentido do não conhecimento de ambas as matérias suscitadas pelo Recurso Especial da Contribuinte, conforme ora se transcreve.

O recurso é tempestivo, porém, entendo que a divergência não restou comprovada e, por isso, **não conheço** do especial.

Da contraposição dos fundamentos expressos nas ementas e nos votos condutores dos acórdãos recorrido e paradigmas, evidencia-se que a Recorrente não logrou êxito em comprovar a ocorrência do alegado dissenso jurisprudencial, como a seguir demonstrado, por matéria recorrida (destaques do original transcrito):

**(1) “existência de vício material, e não formal, a obstar a aplicação do art. 173, II, do CTN”**

### **Decisão recorrida:**

LANÇAMENTO. NULIDADE. VÍCIO FORMAL. DETERMINAÇÃO DA EXIGÊNCIA.

É nulo, por vício formal, o lançamento que, embora identifique a infração tributada, não atenda, adequadamente ao disposto no artigo 10, Inciso V, do Decreto 70.235/1972, quanto à determinação da exigência.

[...].

Ora, à toda evidência, os demonstrativos dos sistemas da Receita Federal de controle de prejuízos fiscais e bases negativas da CSLL, tomados como parte integrante do auto de infração, não possuem notas explicativas suficientemente adequadas para esclarecer a origem dos valores.

A Fiscalização deveria ter juntado, além dos demonstrativos do Sapli, as DIPJ, autos de infração e demais decisões que embasaram seus cálculos e, principalmente, demonstrar adequadamente a origem das divergências encontradas.

[...].

O limite entre o vício formal e o vício material é tênue. No presente caso, os lançamentos foram motivados, a infração foi adequadamente identificada, há descrição dos fatos e demonstrativo da determinação da exigência, porém este último insuficiente, o que caracteriza o vício formal.

**Acórdão paradigma nº 192-00.015, de 2008:**

NULIDADE - VÍCIO MATERIAL. ERRO NA CONSTRUÇÃO DO LANÇAMENTO.

Comprovado, em grau de recurso, a existência de erro material na base de cálculo do imposto lançado, resta nulo o Auto de Infração.

[...].

No Auto de Infração, acusa-se o Recorrente de ter praticado “omissão de rendimentos” quanto à importância recebida do Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro, da ordem de R\$ 29.811,53, conforme se lê às fls. 04. Contudo, o AI (fl. 03) indica a importância de R\$ 811,53 como sendo os “Rendimentos Tributáveis”, no que pode ter sido um erro de digitação, de processamento.

**Acórdão paradigma nº 206-01.806, de 2009:**

PREVIDENCIÁRIO. NORMAS PROCEDIMENTAIS. LANÇAMENTO. ERRO [NA] DESCRIÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. VÍCIO MATERIAL. NULIDADE.

A descrição clara e precisa do fato gerador, bem como da base de cálculo (matéria tributável) do tributo lançado, *in casu*, contribuições previdenciárias, é condição *sine qua non* à validade do lançamento, e a sua ausência e/ou equívoco importa na nulidade material do ato, configurando afronta aos preceitos do artigo 142 do Código Tributário Nacional.

RELATÓRIO FISCAL DA NOTIFICAÇÃO. OMISSÕES.

O Relatório Fiscal tem por finalidade demonstrar/explicitar, de forma clara e precisa, todos os procedimentos e critérios utilizados pela fiscalização na constituição do crédito previdenciário, possibilitando ao contribuinte o pleno direito da ampla defesa e contraditório.

Omissões ou incorreções no Relatório Fiscal, relativamente aos critérios de apuração do crédito tributário levados a efeito por ocasião do lançamento fiscal, que impossibilitem o exercício pleno do direito de defesa e contraditório do contribuinte, enseja a nulidade da notificação.

[...].

Pugna a contribuinte pela reforma da decisão recorrida, a qual manteve parte substancial da exigência fiscal em comento, aduzindo para tanto que a ilustre autoridade fazendária, ao promover o lançamento, adotou base de cálculo equivocada.

[...].

Consoante se positiva da Informação Fiscal acima transcrita, conclui-se que a fiscalização não logrou apurar, de forma clara e precisa, a base de cálculo das

contribuições previdenciárias ora lançadas, contrariando o disposto na legislação de regência, notadamente no artigo 142 do CTN.

Com relação a essa primeira matéria, **não ocorre o alegado dissenso jurisprudencial, pois se trata de situações fáticas distintas.**

Enquanto na **decisão recorrida** tratou-se de vício na *determinação da exigência — os demonstrativos dos sistemas da Receita Federal de controle de prejuízos fiscais e bases negativas da CSLL, tomados como parte integrante do auto de infração, não possuem notas explicativas suficientemente adequadas para esclarecer a origem dos valores*, nos **acórdãos paradigmas apontados** (Acórdãos nºs 192-00.015, de 2008, e 206-01.806, de 2009), **ao contrário**, tratou-se de vício na *base de cálculo do imposto lançado — indicação do valor de R\$ 811,53, como rendimentos omitidos, quando o correto seria R\$ 29.811,53* (**primeiro acórdão paradigma**) e de vício na *descrição da base de cálculo — adoção de base de cálculo equivocada* (**segundo acórdão paradigma**).

Ou seja, no lançamento a que se reporta a decisão recorrida **inexistiu** qualquer erro ou vício na *base de cálculo do imposto lançado, na descrição da base de cálculo* ou, ainda, nos *critérios de apuração do crédito tributário levados a efeito por ocasião do lançamento fiscal*, mas, apenas, na demonstração adequada da *origem das divergências encontradas*.

São, pois, **situações fáticas distintas**, a demandarem, forçosamente, decisões diversas, insuscetíveis de uniformização por meio do Recurso Especial de divergência.

**(2) “inaplicabilidade do art. 173, II, do CTN, quando o lançamento, feito em razão da existência de vício formal no primeiro lançamento, diferir deste materialmente”**

**Decisão recorrida:**

Não há ementa correspondente a essa matéria.

[...].

Por fim, registro que cabe à unidade de origem promover a repetição dos autos, sanando as falhas ora apontadas, no prazo de 5 anos contados da definitividade desta decisão. Outrossim, na formalização de novo lançamento de ofício, a autoridade administrativa deverá também observar eventuais decisões que se tornaram ou vierem a se tornar definitivas após a lavratura dos autos de infração originais, bem como escoimar eventuais erros na determinação da base de cálculo dos autos ora anulado.

**Acórdão paradigma nº 101-95.776, de 2006:**

LANÇAMENTO NULO POR VÍCIO FORMAL — NOVO LANÇAMENTO — Para que a regra decadencial, nos tributos lançados por homologação, se desloque para a do inciso II do artigo 173, o lançamento efetuado em consequência da declaração de nulidade por vício formal do primeiro deve, com este, coincidir materialmente, não podendo inová-lo.

[...].

Os principais requisitos dos dois lançamentos devem manter-se inalterados: a descrição dos fatos, a capitulação legal e o *quantum* exigido.

No caso dos autos, não há coincidência entre o primeiro lançamento, tornado nulo, e o novo lançamento, ora vergastado.

[...].

Como não se trata de lançamento efetuado apenas com vista a corrigir erros formais, o presente lançamento deve ser analisado como um novo lançamento referente aos fatos geradores do ano-calendário de 1992, cuja ciência do contribuinte só foi realizada em 03 de março de 2000.

**Acórdão paradigma nº 103-23.064, de 2007:**

DECADÊNCIA. VÍCIO FORMAL. NOVO LANÇAMENTO COM ALTERAÇÃO DE CONTEÚDO MATERIAL.

A norma do art. 173, II, da Lei 5.172/66 (CTN - Código Tributário Nacional) contempla apenas as retificações de vícios de ordem formal, por disposição expressa, sem abranger a hipótese de alteração da materialidade do lançamento original.

[...].

Sobre o tema, tenho a opinião de que a referida norma legal não comporta inovações no novo lançamento que não sejam aquelas estritamente relativas à correção do vício formal motivador da anulação do lançamento original. [...].

[...].

No caso concreto, cotejando-se o auto de infração original, de IRPJ (fls. 08/27 do processo nº 13116.000941/2001-87), e o tratado neste processo (fls. 23/41), constata-se que a nova descrição dos fatos é totalmente diversa da anterior e apenas cinco bases de cálculo são coincidentes, aquelas relativas aos meses de março, abril, maio, julho e dezembro de 1996, de um total de vinte e três. Além dessas inovações, também a multa originalmente aplicada, de 75%, nos termos do art. 44, I, da Lei 9.430/96, foi alterada para 150%, prevista no art. 44, II, do mesmo ato legal.

No que se refere a essa segunda matéria, também **não ocorre o alegado dissenso jurisprudencial, pois se trata de situações fáticas distintas.**

Enquanto na **decisão recorrida** trata-se da futura *formalização de novo lançamento de ofício*, ainda não ocorrido por ocasião do julgamento de segunda instância, nos **acórdãos paradigmas apontados** (Acórdãos nºs 101-95.776, de 2006, e 103-23.064, de 2007), **ao contrário**, tratou-se de *lançamento já efetuado em consequência da declaração de nulidade por vício formal do primeiro lançamento*.

Esse ponto, aliás, foi bem frisado pela Fazenda Nacional, em suas Contrarrazões (e-fls. 980-981, destaques do original):

Quanto à segunda divergência apontada, de que, caso admitido o vício formal, o novo lançamento estaria fulminado pela decadência, porquanto devem ser mantidos inalterados a descrição dos fatos, a capitulação legal e o quantum exigido, não merece prosperar, uma vez que sequer houve ainda um segundo lançamento.

Em um **contexto fático jurídico totalmente diverso**, os paradigmas reconheceram a ocorrência da decadência, apesar da anulação do lançamento por vício formal, **porque ficou demonstrada a ausência de perfeita identidade entre**

**os dois lançamentos**, não podendo haver inovação material no lançamento tornado nulo por vício formal.

Contudo, percebe-se que, no presente caso concreto, não há um segundo lançamento a demonstrar a divergência, o que houve até o momento foi tão somente o reconhecimento da existência de vício formal a ensejar novo lançamento.

[...].

Pela simples leitura do acima transcrito, constata-se que as decisões se deram diante [de] situações fáticas diversas, porquanto, tal discussão somente estará aberta quando ocorrer o novo lançamento.

Ainda, o próprio Despacho de Admissibilidade de Recurso Especial (e-fls. 975) reconhece a dependência dessa segunda matéria à posterior lavratura de novo auto de infração (destaque do original):

Em relação a esta matéria, trazida como divergente, vale lembrar que qualquer discussão sobre a possibilidade de novo lançamento, com fulcro no artigo 173, II, do Código Tributário Nacional, depende da verificação do que será alterado quando do novo (segundo) lançamento. É a partir desse lançamento que se abre o prazo e a possibilidade de discussão sobre a alteração do lançamento, se de ordem formal ou material.

São, pois, **situações fáticas distintas**, a demandarem, forçosamente, decisões diversas, insuscetíveis de uniformização por meio do Recurso Especial de divergência.

Também **não ocorre o alegado dissenso jurisprudencial, por inexistir divergência de entendimento passível de uniformização**.

Tanto na **decisão recorrida**, quanto nos **acórdãos paradigmas apontados** (Acórdãos nºs 101-95.776, de 2006, e 103-23.064, de 2007), **chegou-se à mesma conclusão**, de que *cabe à unidade de origem promover a repetição dos autos, sanando as falhas [...] apontadas (acórdão recorrido)*, ou seja, de que é possível corrigir erros formais do lançamento (**primeiro acórdão paradigma**) e de que são admissíveis *retificações de vícios de ordem formal (segundo acórdão paradigma)*.

De se notar, por oportuno, que o fato de, no novo lançamento, se *observar eventuais decisões que se tornaram ou vierem a se tornar definitivas após a lavratura dos autos de infração originais*, bem como se *escoimar eventuais erros na determinação da base de cálculo dos autos [...] anulado*, não se confunde, de nenhuma forma, com *inovação do lançamento* ou com *alteração da materialidade do lançamento original*.

Por conseguinte, voto por **não conhecer** do recurso especial do contribuinte, por não restar comprovada a existência de divergência jurisprudencial entre o acórdão recorrido e os paradigmas apontados.

Esse foi o voto do relator Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão.

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo

## Voto Vencedor

Conselheira Adriana Gomes Rêgo - Redatora Designada

Ouso discordar do eminente relator quanto ao conhecimento do Recurso Especial do Contribuinte apenas no que concerne aos dois paradigmas que tratam da matéria relacionada à natureza do vício: Acórdão nº 192-00.015, de 2008, e nº 206-01.806, de 2009.

### Do Conhecimento

#### **(1) Da Natureza do vício de nulidade: formal ou material**

Acordaram os membros da 2ª Turma da 4ª Câmara, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício; e, quanto ao recurso voluntário, pelo voto de qualidade, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, anulando parcialmente os autos, por vício formal, sintetizado na ementa a seguir:

Decisão recorrida nº1402-00.538:

*LANÇAMENTO. NULIDADE. VÍCIO FORMAL.  
DETERMINAÇÃO DA EXIGÊNCIA.*

*É nulo, por vício formal, o lançamento que, embora identifique a infração tributada, não atenda, adequadamente ao disposto no artigo 10, Inciso V, do Decreto 70.235/1972, quanto à determinação da exigência.*

#### **Acórdão paradigma 1:**

##### **Acórdão nº 192-00.015, de 2008:**

*NULIDADE - VÍCIO MATERIAL. ERRO NA CONSTRUÇÃO DO LANÇAMENTO.*

*Comprovado, em grau de recurso, a existência de erro material na base de cálculo do imposto lançado, resta nulo o Auto de Infração.*

*[...].*

*No Auto de Infração, acusa-se o Recorrente de ter praticado “omissão de rendimentos” quanto à importância recebida do Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro, da ordem de R\$ 29.811,53, conforme se lê às fls. 04. Contudo, o AI (fl. 03) indica a importância de R\$ 811,53 como sendo os “Rendimentos Tributáveis”, no que pode ter sido um erro de digitação, de processamento.*

Na decisão recorrida, não foi apontado inconsistência concreta na base de cálculo, sendo apontado apenas pelo relator um problema de indeterminação da base de

cálculo, carecendo de maiores explicações a respeito de sua origem. Mas a defesa questionou também o montante da base de cálculo:

[...].

*Ora, à toda evidência, os demonstrativos dos sistemas da Receita Federal de controle de prejuízos fiscais e bases negativas da CSLL, tomados como parte integrante do auto de infração, não possuem notas explicativas suficientemente adequadas para esclarecer a origem dos valores.*

*A Fiscalização deveria ter juntado, além dos demonstrativos do Sapli, as DIPJ, autos de infração e demais decisões que embasaram seus cálculos e, principalmente, demonstrar adequadamente a origem das divergências encontradas.*

[...].

No Acórdão paradigma, a defesa também se insurgiu contra a base de cálculo objeto da autuação, porém o apontamento da inconsistência concreta foi considerada grave pelo julgador, nos seguintes termos:

*No Auto de Infração, acusa-se o Recorrente de ter praticado "omissão de rendimentos" quanto à importância recebida do Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro, da ordem de R\$ 29.811,53 conforme se lê às fls. 04. Contudo, o AI (fl. 03) indica a importância de R\$ 811,53 como sendo os "Rendimentos Tributáveis", no que pode ter sido um erro de digitação, de processamento.*

*O fato é que tal importância (R\$ 811,53) é totalmente alienígena, não encontra respaldo em nada do que consta dos autos. (destacou-se).*

(...)

*Também não me parece necessário perquirir sobre a validade, ou não, da aplicação do dispositivo isentivo pelo qual clama o Recorrente, ante a inconsistência do AI.*

*Para tanto, seria imperativo "refazer" o AI, partindo-se da premissa de que o valor dos rendimentos nele lançados seja (devesse ser) R\$ 29.811,53, o que abriria o debate sobre se esse é o valor correto ou a importância de R\$ 24.857,18, lançada na declaração retificadora.*

*Mas, a meu ver, a inconsistência do AI é tamanha que, se assim procedêssemos, estaríamos refazendo o lançamento. Quem julga não lança.*

### **Acórdão paradigma 2:**

**Acórdão nº 206-01.806, de 2009:**

*PREVIDENCIÁRIO. NORMAS PROCEDIMENTAIS. LANÇAMENTO. ERRO [NA] DESCRIÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. VÍCIO MATERIAL. NULIDADE.*

*A descrição clara e precisa do fato gerador, bem como da base de cálculo (matéria tributável) do tributo lançado, in casu, contribuições previdenciárias, é condição sine qua non à validade do lançamento, e a sua ausência e/ou equívoco importa na nulidade material do ato, configurando afronta aos preceitos do artigo 142 do Código Tributário Nacional.*

Trata-se também de situação que envolve a quantificação da base de cálculo.

Neste caso, assim como no Recorrido, houve inicialmente a provocação da defesa apontando possíveis inconsistências do auto de infração. Da mesma forma que no Recorrido, o problema da indeterminação da base de cálculo também surge neste paradigma, em que pese ter seguido de um passo a mais: diligência para suprir tal indeterminação.

Na diligência, o autuante não logrou êxito em sanar a inconsistência e desfazer a indeterminação, permanecendo a indeterminação detectada antes da diligência. Assim, o colegiado em face da clara inconsistência e indeterminação da base de cálculo apresentada, decidiu anular o auto de infração por vício material.

Como se vê, a situação fática desse paradigma muito se assemelha ao do recorrido, apenas diferindo em relação ao grau de certeza da inconsistência encontrada, pois neste paradigma a inconsistência se mostra mais grave e exposta.

Independentemente de, no recorrido, não ter sido apontado concretamente pelo julgador qualquer mácula na base de cálculo, assim como ocorreu no paradigma, não há como dissociar essa indeterminação dos elementos constitutivos da obrigação tributária, principalmente a verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação e a determinação da matéria tributável, discussão essa afeta a conteúdo que remete necessariamente aos elementos constituintes do art. 142 do CTN.

Eis abaixo trecho do recorrido que deixa claro essa situação:

*O que existe, repito, são insuficiências nos elementos dos demonstrativos para determinação das exigências, anexados aos autos de infração (extratos do Sapli), que neste caso realmente dificultam ou em alguns casos inviabilizam a determinação da base de cálculo. O que para autoridade fiscal seria de simples entendimento, na verdade não é, daí a insuficiência.*

*Frise-se que, tal qual manifestou o ilustre conselheiro Carlos Pela, compartilho do entendimento de que a ausência ou insuficiência na descrição dos fatos é vício material, pois, fere o núcleo da regra matriz de incidência, implicando em descumprimento do disposto no art. 142 do CTN. Mas repito, não é essa a situação versada nos autos, cuja descrição da infração tributada – compensação indevida de prejuízos fiscais no IRPJ e bases negativas de períodos anteriores da CSLL – está adequada. Logo, não há que se falar em vício material.*

Dessa forma, discordo da conclusão chegada pelo relator ao analisar o conhecimento dessa matéria:

*(...) no lançamento a que se reporta a decisão recorrida inexistiu qualquer erro ou vício na base de cálculo do imposto lançado, na descrição da base de cálculo ou, ainda, nos critérios de apuração do crédito tributário levados a efeito por ocasião do lançamento fiscal, mas, apenas, na demonstração adequada da origem das divergências encontradas.*

Nos paradigmas, houve o entendimento de erro e indeterminação da base de cálculo. A diferença do paradigma 1 para o 2, é apenas uma questão de grau da inconsistência observada na base de cálculo, não afetando a estrutura da similitude naquilo que é relevante.

No recorrido, não se entendeu que houve erro, mas, sim, indeterminação da base de cálculo.

Nesse contexto, o elemento em comum aqui relevante é a indeterminação da base de cálculo e as consequências tributárias dela no sentido de afetar ou não núcleo da regra-matriz de incidência tributária.

Portanto, há o dissenso jurisprudencial na medida em que, enquanto os fatos expostos nos paradigmas indicam que a ausência de um dos elementos mencionados no art. 142 do CTN (matéria tributável), no caso a indeterminação da base de cálculo, implica em vício de natureza material; o acórdão recorrido sustenta que tal situação reflete vício de natureza formal.

Por todo o exposto, **conheço do recurso especial do contribuinte** no que diz respeito a esses dois paradigmas (Acórdãos nº 192-00.015 e nº 206-01.806), **porém não conheço da 2ª divergência, pelas mesmas razões que o relator.**

### **MÉRITO**

A matéria posta à apreciação desta Câmara Superior refere-se à existência, ou não, de **vício formal** no lançamento em análise, o que, em caso afirmativo, permitiria o reinício do prazo para novo lançamento, na forma do art. 173, inciso II, do Código Tributário Nacional – CTN (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966).

Defende a Recorrente que não se trata de vício formal, mas de **vício material**, impossibilitando que, nessa hipótese, seja efetuado novo lançamento após o transcurso do prazo decadencial previsto no art. 173, inciso I, do CTN.

Analisa-se, primeiramente, a distinção existente entre **vício formal** e **vício material**.

Em breve síntese, tem-se que o **vício formal ou instrumental** se caracteriza pela violação de normas de natureza formal, estando ligado ao desatendimento de dois dos cinco elementos do ato administrativo: a “competência” e a “forma”. Já o **vício material ou substancial** corresponde à transgressão de normas de conteúdo material, dizendo respeito, portanto, aos três elementos restantes do ato administrativo: o “objeto”, o “motivo” e a “finalidade”.

Haverá, por conseguinte, **vício formal** nos casos de incompetência da autoridade e de inobservância do procedimento previsto em lei; ocorrerá **vício material**, por sua vez, nas situações de ilegalidade do objeto, **de inexistência de motivos** e de desvio de finalidade.

Porém antes de se adentrar em critérios distintivos comumente debatidos na doutrina e jurisprudência administrativa entre um tipo de nulidade e outra, é bom que se verifique se, de fato, estar-se diante de uma efetiva nulidade, e não de uma improcedência qualquer em relação ao mérito, porque se nem de nulidade, vista como gênero, se tratar, por qual razão averiguar a sua espécie (nulidade formal ou material)?

Também é bom salientar que o escopo deste julgamento na CSRF se limita a determinar apenas o tipo de nulidade, uma vez que ficou assentado pela decisão recorrida que o auto de infração é nulo por vício formal, não recorrendo a PFN dessa situação e não podendo o CARF agravar a situação da recorrente (por aplicação do princípio do *non reformatio in pejus*).

Todavia, também é sabido que a relevância dessa determinação prende-se apenas a implicações relacionadas à decadência: se prevalecerá a regra do art. 173, II do CTN, ou não em relação a um novo lançamento que eventualmente se faça. Este é o fim maior desse recurso especial: afastar a regra do art. 173, II do CTN, vez que, na ótica da recorrente, seria uma nulidade material.

Dessa forma, se ficar afastada a hipótese de nulidade como gênero, por óbvio, a regra da decadência que se aplicaria sobre o novo lançamento não seria a do art. 173, II do CTN, pois esta só se aplica para o gênero nulidade e a espécie vício formal.

Caso contrário, ou seja, se ficar demonstrado que houve efetivamente uma *nulidade* como gênero, daí, sim, seria necessário ainda se averiguar que tipo de nulidade seria esta: formal ou material.

Posto isso, passa-se à análise do critério que permitirá saber se se está efetivamente diante de uma nulidade como gênero.

### **Critério do prejuízo**

A doutrina e a jurisprudência têm assentado que o critério de identificação de nulidade, de uma forma geral (nulidade como gênero), passa sempre pela demonstração da existência ou não de eventual prejuízo causado à defesa (princípio do prejuízo), passando ao largo de se importar se a origem da nulidade é formal ou material. Assim, se houve prejuízo à defesa e este é considerado grave, cerceando o seu direito de defesa, o auto de infração pode ser considerado nulo, a não ser que se esteja na fase inquisitória. Ou seja, não há nulidade sem prejuízo (*pas de nullité sans grief*).

É bom que se diga que embora o Acórdão recorrido tenha passado ao largo dessa verificação do prejuízo causado, indiretamente o fez através das seguintes passagens:

*A Fiscalização deveria ter juntado além dos demonstrativos do Sapli as DIPJ, autos de infração e demais decisões que embasaram seus cálculos e, principalmente, demonstrar adequadamente a origem das divergências encontradas.*

*É certo que a recorrente buscou compreender a origem dessas glosas/diferenças e se defender do lançamento, até porque sua defesa foi produzida por profissionais experientes na área, o que não é privilégio de todos os contribuintes. É certo também ser majoritária a jurisprudência do Conselho no sentido de afastar as alegações de nulidade quanto o contribuinte demonstra compreender as infrações tributadas.*

*Todavia, no presente caso, os vícios formais ultrapassam os limites do razoável e comprometem a certeza do crédito tributário.*

(...)

*O que existe, repito, são insuficiências nos elementos dos demonstrativos para determinação das exigências, anexados aos autos de infração (extratos do Sapli), que neste caso realmente dificultam ou em alguns casos inviabilizam a determinação da base de cálculo. O que para autoridade fiscal seria de simples entendimento, na verdade não é, daí a insuficiência.*

Na segunda passagem acima grifada, observe-se que o relator demonstra conhecimento em relação à tese que descarta a nulidade se ficar constatado a compreensão da matéria e assim permitir a sua defesa, sem lhe causar prejuízo. Porém, na primeira passagem quando afirma que a defesa foi elaborada por "profissionais experientes", na verdade deixa transparecer o fato de o contribuinte ter eventualmente compreendido a autuação.

Entretanto, na terceira passagem, identifica possível prejuízo à defesa, correlacionando a uma eventual incerteza na base de cálculo. Ocorre que incerteza na base de cálculo é um problema eminentemente de mérito, ligando-se à improcedência ou não do lançamento.

Há nessas passagens, portanto, uma clara contradição na utilização do critério do prejuízo à defesa, mesmo que o relator não tenha se referido a esse critério de forma direta. Se por um lado, deixa a entender que o contribuinte entendeu a autuação, por outro, aponta um prejuízo à defesa, mas o faz associando isso a um problema de conteúdo, como ficará demonstrado mais adiante.

Nesse contexto, a primeira conclusão a que se chega é que se estaria diante de um auto de infração que pecou, apenas, em não demonstrar adequadamente a origem das divergências encontradas, ainda que possam ter efetivamente ocorrido essas divergências. Veja-se, exemplificativamente, o período-base de 2000:

Número da Declaração: 11762-76 - Anual - Período Base: 2000				Histórico: 19/27	
09/04/2002 - AG	Valor	Motivo	CPF_Operador	CPF_Responsável	Número do Processo
RÉCEITA ALIEN.	0,00				
VALOR CONTÁBIL	0,00				
LUCRO REAL ANTES COMP.	84.227.078,10	05 - Fiscalização Externa	039.819.648-61		
COMP. AG PB 91/00	7.100.863,41	05 - Fiscalização Externa	039.819.648-61		
DATA INICIAL	01/01/2000				
DATA FINAL	31/12/2000				
FORMA DE APURAÇÃO	ANUAL				
SITUAÇÃO ESPECIAL	Nenhuma				

No caso, deixou-se indeterminada a origem da base de cálculo final na medida em que não haveria informações a respeito dos vários processos administrativos que afetaram o saldo que foi questionado, havendo apenas a informação genérica a respeito de que houve uma "fiscalização externa", o que poderia inviabilizar o direito de defesa do contribuinte.

Como se vê, o lançamento fiscal desatendeu ao disposto no art. 9º do PAF (grifei):

*Art. 9º A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito.*

Dessa forma, estamos diante da matéria relacionada à existência e à quantificação do saldo de prejuízos fiscais que possui um determinado contribuinte. Isso porque a quantificação do saldo em determinado período de apuração depende de eventos ocorridos no passado que são informados pelo contribuinte, paulatinamente, em suas declarações de imposto de renda e são refletidas em um sistema próprio de controle da Receita Federal, denominado SAPLI.

Ou seja, o sistema trabalha com informações fornecidas pelo contribuinte, porém eventualmente alteradas em função de autos de infração ou notificações de lançamento, quando esses têm repercussão no saldo de prejuízos e/ou bases de cálculo negativas.

Ora, mas em casos como este, onde surge uma indeterminação em que se impede de fornecer respostas precisas ao contribuinte a respeito da formação da base de cálculo, flagrantemente se está colocando em xeque a própria base de cálculo, adentrou-se indubitavelmente em questões de mérito e não de forma.

De toda sorte, analisando o recurso bem se vê que a Recorrente defende-se adequadamente, produzindo uma defesa robusta, que levou a DRJ a cancelar parte do lançamento e submetê-lo a recurso de ofício.

A informação que teoricamente faltava e que provocou a anulação do auto de infração indubitavelmente foi suprida pela defesa, indicando os referidos processos em que fora autuada, possibilitando que a DRJ produzisse um arrazoado substancial em relação à interferência desses processos na presente autuação. Ou seja, na fase em que o processo estava na instância *ao quo* do CARF, não se colocou mais em dúvida que os processos em referência eram aqueles mesmos, mas a discussão passou a ser de conteúdo, isto é, a respeito das implicações da existência daqueles processos no que se refere a afetar ou não a base de cálculo do tributo.

O trecho abaixo extraído do voto da DRJ dá conta do nível de detalhe e precisão que estão sendo adotados, demonstrando que o exercício do direito de defesa e do contraditório estão sendo exercidos plenamente:

#### **Reclamação da defesa:**

*Quanto ao ano de 1999, a interessada verificou, a partir dos históricos 14/27 e 17/27 do SAPLI (fls. 35-verso e 36) que o prejuízo fiscal do exercício foi aumentado em decorrência de fiscalização externa (de R\$ 23.872.900,16 para R\$ 130.061.610,07), alteração que entende ser decorrente do P.A. nº 16327.001898/2002-61, já acima mencionado. Expõe a contribuinte que nos autos daquele processo o Termo de Verificação Fiscal (fls. 300/313) foi objeto de re-ratificação (fls. 314/318), em que o prejuízo fiscal de 1999 foi alterado para R\$ R\$ 145.801.821,28, e que tal alteração teria sido ignorada pela autoridade lançadora.*

### **Resposta DRJ:**

*6.2.1. Acontece que, segundo os históricos 14/27 a 17/27 (fls. 35-verso e 36), a alteração no SAPLI decorrente da ação fiscal a que se refere o Termo de Reratificação de Termo Fiscal ocorreu em 30/04/2002, após, portanto, a lavratura do referido termo de re-ratificação (24/04/2002). Além disso, em 27/12/2004, por força de ação fiscal controlada no Processo Administrativo nº 16327.001858/2004-81, foi consignado que, em 1999, a interessada havia apurado um Lucro real antes da compensação de R\$ 69.698.398,79 (histórico 16/27) que, posteriormente, em consequência de decisão de I a instância, foi alterado para R\$ 36.302.398,79 (histórico 15/27).*

*Portanto, a retificação procedida pelo Termo de Re-ratificação não iria modificar o saldo de prejuízos fiscais para fins de utilização no presente processo.*

### **Outra reclamação da defesa:**

*6.3. Reclama ainda a autuada que de forma absolutamente contraditória no ano de 2000 o ilustre fiscal autuante ainda reduz os prejuízos fiscais do Impugnante em 7.100.863,41 (fls. 16), quando conforme facilmente se verifica às fls. 62 (fl. 3<sup>ª</sup>) do referido processo nº 16327.001898/2002-61 esta compensação nada mais é do que uma parcela daquele prejuízo de R\$ 121.928.921,12 revertido pela fiscalização para o ano de 1999 e desconsiderada pelo ilustre fiscal autuante.*

### **Resposta da DRJ:**

*6.3.1. Com efeito, não há nada de contraditório entre a informação de valores a tributar extraída do Termo de re-Ratificação do Termo de Verificação (fls. 314/317) e o registro no SAPLI (fls. 36 e 26), isto porque foi consignado e devidamente registrado naquela autuação a compensação de prejuízo fiscal de R\$ 7.100.863,41, para o ano-calendário de 2000.*

E o debate prossegue sempre nesses mesmos termos, de forma que se percebe claramente que o pressuposto de os processos em referência serem outros que não aqueles indicados pela defesa, não mais é questionado durante o contraditório.

Outrossim, é verdade que em situações como esta, envolvendo glosa de prejuízos fiscais, a jurisprudência tem, invariavelmente, empreendido **diligências**, para melhor

instruir o processo, e não à sua **anulação**, pura e simples, quer seja por vício formal, quer seja vício material. Aliás, essa deveria ter sido a solução a ser adotada pelo colegiado *a quo*, que já não se pode propor aqui, haja vista, como dito, que implicaria uma *reformatio in pejus*.

Mas a verdade é que esse caminho eventual da diligência é mais um indício de que não se está diante de uma nulidade, mas, no máximo, de im procedência.

Dessa forma, conclui-se que não houve prejuízo à defesa no caso concreto para se afirmar que estar-se-ia diante de uma nulidade (como gênero). E sendo assim, a regra da decadência que se aplicaria ao novo lançamento não seria a do art. 173, II do CTN, pois esta só se aplica para o gênero for nulidade e a espécie, vício formal.

Mas ainda que se queira buscar a natureza de eventual vício no caso ora em análise, não se consegue chegar a um vício de natureza formal, como ora se passa a demonstrar.

### **Da existência de três critérios para identificação da natureza do vício**

A linha entre o vício material e o vício formal muitas vezes é tênue, por isso a doutrina e a jurisprudência têm construído alguns critérios objetivos, procurando facilitar a identificação de uma situação ou outra. Essa distinção, como já se colocou, tem sua razão prática de ser: alargar mais ou não a decadência a depender do tipo de nulidade envolvida.

Por bem ilustrar essa questão, trago à colação trecho do voto do ilustre Conselheiro Rafael Vidal, proferido em sessão recente da CSRF (Acórdão nº 9101-002.976, de 6/7/2017), que tratou detalhadamente a respeito da distinção da natureza desses vícios e abordando também os referidos critérios:

(...)

*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/contéudo 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.*

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

**1) Critério legal:**

**1.1) Critério do art. 10 do PAF;**

**1.2) Critério do art. 142 do CTN**

**2) Critério do motivo/motivação**

**3) Critério da inovação do lançamento**

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

deles, norteado pelo elemento teleológico do ato administrativo (finalidade) que por sua vez se guia também pelo princípio da *instrumentalidade da forma*<sup>1</sup>.

### **Primeiro critério**

O **primeiro critério**, ora denominado de "critério legal", se vale de dispositivos de leis com determinados requisitos. A grosso modo, quando houver ofensa aos ditames do art. 10 do Código de Processo Administrativo Fiscal – PAF (Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972), regra de natureza processual, seria vício formal; se violar os ditames do art. 142 do CTN, norma de índole substancial, estaríamos diante de um vício material.

Dispõe o art. 10 do PAF:

*Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:*

(...)

**III - a descrição do fato;**

(...);

**V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;**

(...)

Por sua vez, o art. 142 do CTN dispõe:

*Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, **determinar a matéria tributável**, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.*

### **Segundo critério**

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

Cabe aqui antes bem assentar esses conceitos para depois verificar se o acórdão recorrido o utilizou de forma devida. Uma coisa é o *motivo*, que é o próprio fenômeno de ocorrência do fato gerador, independentemente da motivação trazida pelo fiscal, pois esta

---

<sup>1</sup> As formas não são um fim em si mesmas, funcionando como meio de garantir determinado objetivo (efetividade do processo). (José Roberto dos Santos Bedaque - Efetividade do processo e Técnica processual - São Paulo: Malheiros Editores, 2006, p.49-50.)

significa os fundamentos de fato e de direito transpostos em linguagem pela autoridade administrativa para sustentar o lançamento.

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

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

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

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

### **Terceiro critério**

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

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

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

*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, 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.*

[...]

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

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

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

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

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

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

- 1) vício no motivo -> vício material;
- 2) vício **relevante prescrito em lei** na motivação, **não afetando fato gerador**-> vício formal (art. 10 do PAF);
- 3) vício **relevante** na motivação (afetando o fato gerador)-> vício no motivo -> vício material. (art. 142 do CTN)

4) vício na motivação irrelevante - ato convalidado (não há nulidade) seja pelo art. 60<sup>2</sup> do PAF ou pelo critério de ausência de prejuízo à defesa (princípio da instrumentalidade das formas).

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

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

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

Alinhavadas essas premissas iniciais, passa-se a averiguar o caso concreto, a partir dos critérios adotados pela decisão recorrida.

O acórdão recorrido adotou a linha de raciocínio que se reflete na utilização tanto do primeiro critério (art. 10 do PAF/art. 142 do CTN) quanto o do segundo (motivo/motivação), com uma certa prevalência do segundo sobre o primeiro, na medida em que se baseou fortemente no posicionamento manifestado pelos ilustres doutrinadores Marcos Vinicius Neder e Maria Tereza Martinez.

Eis abaixo o trecho o voto condutor:

(...)

*O limite entre o vício formal e o vício material é tênue. No presente caso os lançamentos foram motivados, a infração foi adequadamente identificada, há descrição dos fatos e demonstrativo da determinação da exigência, porém este último insuficiente, o que caracteriza o vício formal.*

*Quanto a caracterização de vício material, transcrevo o posicionamento manifestado pelo Marcos Neder e Maria Tereza Martinez na obra *Processo Administrativo Fiscal Comentado*, 3a. Edição (2010), pag. 206/207:*

*"A Descrição do Fato*

*Descrição é ato ou efeito de descrever. Descrever é contar, pormenorizadamente, o fato. Por meio da descrição, relevam-se os motivos fático e legal que levaram à autuação, estabelecendo a conexão entre os meios de prova coletados e/ou produzidos e a conclusão chegada pela autoridade fiscal. Seu objetivo é convencer o julgador da plausibilidade legal da autuação, demonstrando a relação entre a matéria constatada no auto com a hipótese descrita na norma jurídica.*

---

<sup>2</sup> Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

*Os enunciados que atendem aos requisitos "III" (descrição dos fatos) e "IV" (disposição legal infringida) do artigo 10 do Decreto nº 70.235/72 formam a motivação do lançamento, que nada mais é que a descrição dos motivos que desencadeiam o surgimento da obrigação tributária em concreto, tornando possível identificar os sujeitos e quantificar o crédito tributário. Assim, a motivação elaborada pelo auditor é requisito de natureza formal do lançamento, enquanto a existência de motivo fático e legal vincula-se ao conteúdo do ato.*

*A indicação da disposição legal infringida é elemento essencial à lavratura do auto de infração, porém, a jurisprudência administrativa tem admitido que eventuais incorreções no enquadramento legal no auto de infração podem ser superadas quando descritos com precisão quais os fatos que deram margem à tipificação legal e à autuação.*

*Por outro lado, a errônea compreensão dos fatos ocorridos ou do direito aplicável pelo auditor é vício que dificilmente poderá ser sanado no curso do processo, pois incide no motivo do ato. Não é vício formal na descrição, mas no próprio conteúdo do ato. Não adianta a repetição do lançamento pela autoridade com a finalidade de aproveitamento do ato anterior pela sua convalidação, pois remanesce na nova norma individual e concreta introduzida a mesma anomalia. A correção só poderá ser empreendida por meio da invalidação do lançamento original e a formalização de nova exigência fiscal, se ainda dentro do prazo decadencial.*

*(...)*

*Ressalte-se que a lei traz a descrição dos fatos como elemento obrigatório do auto de infração, e, se constar de termo avulso (v.g., folha de continuação do auto de infração), deve-se fazer referência expressa desse fato no auto de infração. A ausência de correlação entre as duas peças pode levar à alegação de não conhecimento dos motivos da autuação pelo contribuinte e à nulidade do lançamento.*

*No presente caso não há que se falar em "errônea compreensão dos fatos ocorridos ou do direito aplicável pelo auditor", também não se trata de vício na motivação do ato, muito menos há falta de correlação do termo de descrição dos fatos com os demonstrativos de determinação da exigência. Portanto, à luz da legislação, jurisprudência e doutrina, não há que se falar em vício material. O que existe, repito, são insuficiências nos elementos dos demonstrativos para determinação das exigências, anexados aos autos de infração (extratos do Sapli), que neste caso realmente dificultam ou em alguns casos inviabilizam a determinação da base de cálculo. O que para autoridade fiscal seria de simples entendimento, na verdade não é, daí a insuficiência.*

Porém, assim concluiu o relator:

*Frise-se que, tal qual manifestou o ilustre conselheiro Carlos Pelá, compartilho do entendimento de que a ausência ou insuficiência na descrição dos fatos é vício material, pois, fere o núcleo da regra matriz de incidência, implicando em descumprimento do disposto no art. 142 do CTN.*

*Mas repito, não é essa a situação versada nos autos, cuja descrição da infração tributada - compensação indevida de prejuízos fiscais no IRPJ e bases negativas de períodos anteriores da CSLL - está adequada. Logo, não há que se falar em vício material.*

Assim, tem-se que a decisão recorrida, **pelo primeiro critério** (art. 10 do PAF/ art. 142 do CTN), na prática, disse que a matéria tributável não foi afetada porque a descrição dos fatos relacionados à matéria tributada (art. 142 do CTN) foi adequada, não havendo vício material, mas houve apenas falha na *determinação da exigência* (art. 10, inciso V do PAF - Vício formal):

*Eis abaixo trecho do recorrido que deixa claro esse aspecto:*

*Todavia, a meu m ver, é patente o vício formal, em razão da inobservância do artigo 10, inciso V, do Decreto 70.235 de 1972, que dispõe:*

*Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente;*

*V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;*

*(...)*

*Ora, a toda evidência os demonstrativos dos sistemas da Receita Federal de controle de prejuízos fiscais e bases negativas da CSLL, tomados como parte integrante do auto de infração, não possuem notas explicativas suficiente adequadas para esclarecer a origem dos valores.*

*(...) (grifos do original)*

Porém, como já se colocou retro, a análise da conformidade ao art. 142 do CTN deve ser uma análise de conteúdo e não de forma, motivo pelo qual se discorda desse entendimento.

Já pelo **segundo critério** (motivo/motivação), em resumo, a decisão disse que não há problemas no *motivo*<sup>3</sup> (fato gerador - compensação de saldo de prejuízos insuficientes):

*No presente caso não há que se falar em "errônea compreensão dos fatos ocorridos ou do direito aplicável pelo auditor", também não se trata de vício na motivação do ato, muito menos há falta de correlação do termo de descrição dos fatos com os demonstrativos de determinação da exigência. Portanto, à luz da*

---

<sup>3</sup> Na verdade, o relator utiliza-se da terminologia motivo para se referir à motivação, à luz da doutrina que cita. Isso porque no parágrafo seguinte ele aponta erro em parte da motivação.

*legislação, jurisprudência e doutrina, não há que se falar em vício material.*

(...)

Mas, apesar disso, afirma que a situação poderia ensejar a *inviabilização na deteminação da base de cálculo*:

*O que existe, repito, são insuficiências nos elementos dos demonstrativos para determinação das exigências, anexados aos autos de infração (extratos do Sapli), que neste caso realmente **dificultam ou em alguns casos inviabilizam a determinação da base de cálculo**. O que para autoridade fiscal seria de simples entendimento, na verdade não é, daí a insuficiência. (destacou-se)*

Assim, parece haver uma certa contrariedade de fundamentos na decisão recorrida, motivo pelo qual não acompanho o relator.

Feitas essas considerações, no que diz respeito ao lançamento propriamente dito, no que se refere especificamente ao IRPJ, aplicável também à CSLL (e-fls. 39 a 46), tem-se que, sob o ponto de vista meramente formal, de fato possui todos os requisitos previstos no art. 10 do PAF (I - a qualificação do autuado; II - o local, a data e a hora da lavratura; III - a descrição do fato; IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável; V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias; VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula).

Assim, não há dúvida, pelo critério 1, que a *descrição de fato* e a *determinação da exigência* estão presentes no auto de infração **sob o ponto de vista formal** do art. 10 do PAF.

Também não se vislumbra qualquer problema no procedimento, outro elemento que a doutrina e jurisprudência consideram como parte da forma do lançamento, que implicaria também em vício de natureza formal.

Nesse contexto, é improcedente a conclusão chegada pela decisão recorrida de que não foram observados os requisitos previstos no art. 10 do Decreto 70.235/72.

Diferentemente do alegado, a "determinação da exigência" (certa ou errada) consta do lançamento conforme tela extraída abaixo: "O sujeito passivo fica intimado a recolher ou impugnar, no prazo de 30 (trinta) dias, (...) o débito (...) acima discriminado (...)".

**Demonstrativo do Crédito Tributário em R\$**

	Cód.Receita-DARF	Valor
IMPOSTO	2917	129.375.593,16
JUROS DE MORA (calculados até 29/08/2008)		33.169.904,82
MULTA PROPORCIONAL (Passível de Redução)		97.031.694,85
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO APURADO		259.577.192,83
<b>Valor por extenso</b>		
DUZENTOS E CINQUENTA E NOVE MILHÕES, QUINHENTOS E SETENTA E SETE MIL, CENTO E NOVENTA E DOIS REAIS E OITENTA E TRÊS CENTAVOS.		

**Intimação**

Fica o sujeito passivo intimado a recolher ou impugnar, no prazo de 30 (trinta) dias contados da ciência deste auto de infração, nos termos dos arts. 5º, 15, 16 e 17 do Decreto nº 70.235/72, com as alterações introduzidas pelas Leis nº 8.748/93, nº 9.532/97 e nº 11.196/05, o débito para com a Fazenda Nacional constituído pelo presente Auto de Infração, cujo montante acima discriminado será recalculado, na data do efetivo pagamento, de acordo com a legislação aplicável.

Será concedida redução de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor da(s) multa(s) passível(eis) de redução, se o pagamento for efetuado até o vencimento desta intimação, ou de 40% (quarenta por cento) sobre o valor desta(s) multa(s), se for requerido parcelamento do débito no prazo legal de impugnação, nas hipóteses previstas. Esta intimação é válida, também, para cobrança amigável.

Portanto, não se trata mesmo de **vício formal** a irregularidade nele observada pela decisão recorrida.

Sob o enfoque do art. 142 do CTN, tem-se que o lançamento (auto de infração) aparentemente contempla **todas** as exigências ali listadas: *verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente; determinar a matéria tributável; calcular o montante do tributo devido; identificar o sujeito passivo; e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.* (destacou-se)

Ocorre que a verificação quanto ao cumprimento dos critérios de que trata esse artigo 142 do CTN deve recair sobre uma análise do conteúdo do lançamento e não da forma. Por conseguinte, se o que se analisa é o conteúdo, chega-se à conclusão que eventual vício que pode advir de uma indeterminação de base de cálculo só poderá ser de natureza material.

Tanto é assim que, na parte dispositiva, o relator do acórdão recorrido deixa isso transparecer:

*Por fim, registro que cabe à unidade de origem promover a repetição dos autos, sanando as falhas ora apontadas, no prazo de 5 anos contados da definitividade desta decisão. Outrossim, na formalização de novo lançamento de ofício, a autoridade administrativa deverá também observar eventuais decisões que se tornaram ou vierem a se tornar definitivas após a lavratura dos autos de infração originais, **bem como escoimar eventuais erros na determinação da base de cálculo dos autos ora anulado**.*

**Conclusão**

*Diante do exposto, voto no sentido: 1) Negar provimento ao recurso de ofício; 2) Quanto ao recurso voluntário, sejam os autos de infração declarados parcialmente nulos, por vício formal, cabendo à unidade de origem realizar novo lançamento dessa parte com observância do art. 173 inciso II do CTN.*

Portanto, chega-se à conclusão pelo primeiro critério, tanto o do art. 10 do PAF quanto pelo art. 142 do CTN, que se está mesmo diante de um vício de natureza material.

Processo nº 16327.001355/2008-39  
Acórdão n.º **9101-003.038**

**CSRF-T1**  
Fl. 1.087

---

Por conseguinte, não se tratando, no caso, de **vício formal**,— como entendeu a decisão recorrida, não é possível o reinício do prazo para novo lançamento na forma do art. 173, inciso II, do CTN.

Do exposto, voto por **conhecer** do recurso especial do sujeito passivo para **dar-lhe provimento**.

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo