



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16327.001660/2010-45
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9101-005.708 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 12 de agosto de 2021
Recorrente BANCO J. P. MORGAN S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 1996

NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. VÍCIO DE MOTIVAÇÃO. VIOLAÇÃO AO ARTIGO 10 DO DECRETO Nº 70.235/72 E AO ART. 142 DO CTN. VÍCIO MATERIAL. INAPLICABILIDADE DO ART. 173, II, DO CTN.

Se a descrição dos fatos não trouxer fundamentos suficientes, a ponto de caracterizar a ocorrência vício de motivação no lançamento, resta evidente o caráter material do erro, não havendo que se falar em existência de vício formal, apto a atrair a aplicação do art. 173, II, do CTN.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial, e, no mérito, em dar-lhe provimento para reconhecer a existência de vício material no lançamento. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto o conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado.

(documento assinado digitalmente)

Andréa Duek Simantob – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Junia Roberta Gouveia Sampaio (suplente convocada), Caio Cesar Nader Quintella e Andréa Duek Simantob (Presidente em exercício). Ausente o conselheiro Alexandre Evaristo Pinto, substituído pela conselheira Junia Roberta Gouveia Sampaio.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pelo Contribuinte em face do Acórdão nº 1101-000.888 (em Recurso Voluntário, julgado em 07/05/2013), integrado pelo Acórdão em Embargos nº 1302-002.120 (17/05/2017). O primeiro deles, recebeu a seguinte redação de ementa e dispositivo:

NULIDADE. CERCEAMENTO AO DIREITO DE DEFESA.

Diante do contexto no qual se desenvolveu o procedimento fiscal e especialmente ante a complexidade da apuração da contribuinte, devidamente exteriorizada à Fiscalização, que não estruturou motivação suficiente para sustentar o lançamento tributário.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Por unanimidade de votos, foi DADO PROVIMENTO ao recurso voluntário. Fez declaração de voto a Conselheira Edeli Pereira Bessa. [...]

Intimada sobre essa decisão, a PGFN opôs Embargos de Declaração, que, após admissão pelo Presidente de Turma e submissão ao colegiado, foram acolhidos por meio do citado Acórdão em Embargos nº 1302-002.120, cujas ementa e dispositivo receberam a seguinte redação:

CRÉDITO TRIBUTÁRIO DE PREJUÍZO FISCAL. GLOSAS. DIVERGÊNCIAS SAPLI E PARTE B DO LALUR. VÍCIO FORMAL

Cabe complementar os termos do Voto para que conste que o motivo da citada nulidade refere-se a mero vício formal, tendo em vista que a Fiscalização não se manifestou sobre as referidas justificativas, em relação aos valores do Sapli e do controle na Parte B do Lalur, enquadrando-se a situação, nas disposições do art. 59, II, do Decreto nº 70.235/75, por se tratar fatos relacionados ao direito de defesa do contribuinte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em acolher os embargos para suprir a omissão suscitada e reconhecer a nulidade do lançamento por vício formal, nos termos do voto do relator.

O Contribuinte foi cientificado desses acórdãos em 31/10/2017 (fl. 608) e em 13/11/2017 (fls. 610-611) foi interposto Recurso Especial de fls. 612-630 alegando divergência com relação à matéria "Da Natureza Material do Vício de Motivação do Lançamento Fiscal – Divergência de Interpretação do artigo 59, II, do Decreto nº 70.235/72", apontando como paradigmas os Acórdãos nº 3801-004.942 e nº 9303-005.458. No mérito, em apertada síntese, aduz que “vício de motivação” seria classificado como vício material.

Por meio do Despacho de Admissibilidade (fls. 750-755), o Recurso do Contribuinte foi admitido, nos seguintes termos:

Em **31/10/2017**, a recorrente tomou ciência do acórdão através de seu Domicílio Tributário Eletrônico - DTE (e-fl.608). Em **13/11/2017** apresentou recurso especial conforme Termo de Solicitação de Juntada de documentos (e-fl.610). **Dessa forma, certifica-se a TEMPESTIVIDADE do recurso sob análise.**

O recurso especial tem por escopo a uniformização da jurisprudência administrativa, cabendo à recorrente demonstrar a existência de decisão que dê à lei tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

Em seu recurso especial, **a contribuinte aponta divergência em relação à natureza do vício que fulminou o lançamento**. Alega que houve divergência de interpretação, pois outros julgados do CARF apontam o vício de motivação do lançamento fiscal como vício de natureza material, diferentemente do que restou consubstanciado no acórdão de embargos. Indica como legislação interpretada de maneira divergente o art. 59, inciso II do Decreto nº 70.235/75.

Apresenta os acórdãos paradigmas **nº.3801-004.942** (da 1ª Turma Especial da 3ª Seção de Julgamento, de 24/02/2015) e **nº.9303-005.458** (da 3ª Turma da CSRF, de 26/07/2017). Anexou inteiro teor às e-fls.720-728 e e-fls.732-738, respectivamente.

Os paradigmas citados constam do sítio do CARF na Internet e até a data da interposição do Recurso Especial não haviam sido reformados.

Transcreve-se a ementa do primeiro paradigma **nº.3801-004.942**:

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Data do fato gerador: 22/02/2006

NULIDADE DO AUTO DE LANÇAMENTO. ART. 10 E ART. 59 DO DECRETO nº70.235/72 C/C ART.142 DO CTN. ERRO MATERIAL. DECADÊNCIA.

O auto de lançamento é nulo por haver falha na descrição dos fatos, ausência de motivação “explícita, clara e congruente e por essa razão aplicação de penalidade à conduta atípica. Uma vez ocorrendo vício material do lançamento, sobre este não se aplica a regra do art.173 do CTN, recaiando os efeitos da decadência sobre este.

Recurso Voluntário Provido.

Em relação ao primeiro paradigma nº.3801-004.942, a recorrente elaborou quadro com cotejo analítico, onde colacionou as ementas e trechos dos acórdãos (e-fls.620-622). Do paradigma, transcreveu a ementa e alguns trechos, dos quais se destaca:

Entendo que não foi bem fundamentada a autuação, não há qualquer prova concreta que leve a conclusão de que recorrente tenha promovido a entrada das placas em Território Nacional, sendo ônus que incumbia ao fisco, pela inteligência do art. 333, I do CPC. Dessa maneira o direito a defesa do recorrente restou preterido e por essa razão auto de lançamento seria nulo, na forma do art. 59 do Decreto nº 70.235/72,

(...)

Já o art. 142, do CTN, já referido neste voto, estabelece os requisitos essenciais ao lançamento:

(...)

Por sua vez, a imposição do dever de a Administração motivar sua decisão para demonstrar a adequação do ato às suas exigências legais, pressupostos necessários de sua existência e validade, são encontrados no art. 10 do Decreto nº 70.235/72 e o artigo 50 da Lei nº 9.784, de 29/01/99, esta aplicada subsidiariamente ao processo administrativo fiscal:

(...)

*No presente caso, estabelecendo uma relação entre eles, pode-se afirmar que a falha na descrição dos fatos (art. 10, inc. III, do PAF), **ocasionou a ausência de motivação “explícita, clara e congruente”** (art. 50, §1º, da Lei nº 9.784/99) que, por seu turno, inviabilizou a verificação da estreita e plena correspondência entre o fato jurídico e a hipótese de incidência, prevista na lei (se houve a aplicação da penalidade cabível – art. 142, do CTN). (grifo da recorrente)*

O paradigma tratou de autuação referente à importação de mercadorias proibidas, quais sejam, placas para máquinas "Caça-níquel". O autuado alegou que não haviam sido preenchidos os requisitos legais para o lançamento do fato gerador, configurando vício material.

O relator do paradigma deixou consignado que o autuado não estava enquadrado na qualidade descrita no artigo, pois não havia prova cabal de que o mesmo teria importado as referidas placas. Acrescentou que o autuado indicou outra empresa como sendo a importadora das peças e apresentou documentação. Concluiu que a autuação não estava bem fundamentada pois caberia ao Fisco a incumbência da prova, restando preterido o direito de defesa do autuado e que a falha na descrição dos fatos ocasionou ausência de motivação explícita, clara e congruente. Por fim, considerou inaplicável o art.173, inciso II do CTN, que estabelece o prazo para novo lançamento, após a declaração de nulidade por vício formal do lançamento anterior.

Diferentemente do paradigma, o acórdão recorrido não tratou de imposição de multa aduaneira, mas sim de apuração de diferença de IRPJ em razão de excesso de compensação de prejuízos fiscais. O Auditor Fiscal recompôs os saldos de prejuízos fiscais em razão da divergência dos valores gerenciados pelo SAPLI com os valores controlados pela Parte B do LALUR. Segundo o relatório, a autoridade lançadora não teria se manifestado acerca dos esclarecimentos prestados pela contribuinte para manter controles distintos de saldos de prejuízos fiscais. Esses esclarecimentos envolveriam uma discussão judicial acerca da dedutibilidade da CSLL na base de cálculo do IRPJ e um ajuste promovido no LALUR em 2006.

O acórdão do recurso voluntário recorrido considerou nulo o auto de infração, por falta de motivação suficiente para sustentar o lançamento tributário. Tendo sido omissos acerca da natureza da nulidade, o acórdão de embargos supriu a omissão, para considerar que a nulidade se deu por vício formal.

*As situações fáticas que se apresentam no paradigma **nº.3801-004.942** e nos arestos recorridos são bem distintas no que concerne aos fatos que deram origem à autuação, mas se assemelham no que diz respeito ao cerne da divergência, na medida em que ambas as autuações foram canceladas por vício na motivação, que impossibilitou a ampla defesa do contribuinte. Todavia, no*

paradigma, restou consignado que a nulidade se deu por vício material, enquanto que no acórdão recorrido, a insuficiência de motivação foi considerado um vício meramente formal.

Transcreve-se trecho abaixo do acórdão recorrido n.º 1302-002.120 (embargos) que versa sobre a causa da nulidade:

*Nesse contexto, concluiu-se que, embora isoladamente o Termo de Verificação Fiscal apresentasse conclusão coerente com o Demonstrativo SAPLI, e pudesse, sob essa ótica, ser interpretado como uma acusação válida, tal não subsistiria diante do contexto no qual se desenvolveu o procedimento fiscal e especialmente ante a complexidade da apuração da contribuinte, devidamente exteriorizada à Fiscalização, **que não estruturou motivação suficiente para sustentar o lançamento tributário.**(grifo da recorrente e-fl.620).*

Ou seja, a divergência reside na determinação da natureza do vício que causou a nulidade do lançamento por falta de motivação adequada e consequente cerceamento do direito de defesa da contribuinte. Enquanto que o paradigma reconhece que o vício é de natureza material, o acórdão de embargos recorrido considerou que o vício se deu meramente na forma.

Dessa forma, em relação ao primeiro paradigma **n.º.3801-004.942, a recorrente conseguiu demonstrar a divergência em relação à natureza do vício que causou a nulidade do lançamento tributário.** Isto porque o paradigma reconheceu a falha na motivação como vício material, enquanto que o acórdão recorrido enxergou vício formal na insuficiência de motivação.

No que diz respeito ao segundo paradigma **n.º.9303-005.458**, o mesmo possui a seguinte ementa:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 16/05/2006

AUTO DE INFRAÇÃO. AUSÊNCIA OU ERRO NA MOTIVAÇÃO. NULIDADE. VÍCIO MATERIAL.

Sendo a descrição dos fatos e a fundamentação legal da autuação elementos substanciais e próprios da obrigação tributária, os equívocos na sua determinação no decorrer da realização do ato administrativo de lançamento ensejam a sua nulidade por vício material, uma vez que o mesmo não poderá ser convalidado ou sanado sem ocorrer um novo ato de lançamento. Por isso, a falta de motivação ou motivação errônea do lançamento alcança a própria substância do crédito tributário, de natureza material, não havendo de se cogitar em vício de ordem formal.

Recurso Especial do Procurador Negado.(grifo da recorrente)

A recorrente também realizou cotejo analítico do segundo paradigma **n.º.9303-005.458**, onde transcreveu a ementa e trechos do relatório.

O segundo paradigma refere-se a auto de infração para cobrança de Imposto de Importação, PIS-Importação e Cofins-Importação, decorrente de irregularidade no valor aduaneiro declarado na Declaração de Importação. O Auditor Fiscal afastou o valor aduaneiro declarado e adotou o 6º Método de Valoração previsto

no AVA-Acordo de Valoração Aduaneira, mas não demonstrou a razão para afastar o 2º e 3º Métodos de Valoração. Entendeu o relator que a falta de motivação ou motivação errônea afetam a substância do crédito tributário e ensejam a nulidade do lançamento por vício material.

Apesar de o paradigma abordar a questão de valoração aduaneira, vislumbra-se a semelhança na situação fática, na medida em que ambos os casos abordam a nulidade do lançamento por falha na motivação, sendo esta errônea ou insuficiente.

Contudo, no acórdão paradigmático, a natureza do vício que ensejou o cancelamento do auto foi considerado de ordem material; enquanto que o acórdão de embargos recorrido, de maneira contrária, entendeu que a insuficiência na motivação acarretou vício de natureza formal.

Nesse sentido, transcreve-se trecho da ementa e do relatório do segundo paradigma:

Ementa:

(...) Por isso, a falta de motivação ou motivação errônea do lançamento alcança a própria substância do crédito tributário, de natureza material, não havendo de se cogitar em vício de ordem formal.

Relatório:

Trata-se de questão estritamente processual, qual seja, na nulidade por cerceamento de defesa aduzida em razão de má ou incompleta descrição da infração ou dos fundamentos da autuação.

(...)

Sendo assim, o julgador a quo reconheceu a nulidade do lançamento, por vício material, visto que se tratava de erro de conteúdo, não de formalização.

Dessarte, o paradigma **nº.9303-005.458 ratifica a divergência no que diz respeito à natureza do vício que ensejou o nulidade do lançamento, quanto à sua ordem material ou formal.** [grifos do Despacho de Admissibilidade]

Os autos foram encaminhados à PGFN em 25/01/2018 (fl. 756) que, em 07/02/2018 (fl. 763), ofereceu Contrarrazões de fls. 757-762 dentro do prazo regimental. Preliminarmente, requereu a Fazenda Nacional o não conhecimento do Recurso Especial, uma vez que, a seu ver, o acórdão recorrido e os paradigmas colacionados pelo Contribuinte abordariam planos jurídicos distintos e baseados em situações fáticas também diversas, nos seguintes termos:

Destaque-se que nos acórdãos apontados como paradigmas a declaração de nulidade deu-se em outro contexto fático. Com efeito, analisando situações diversas da aqui posta, os colegiados prolores dos acórdãos paradigmas concluíram haver cerceamento de defesa que justificava a anulação do lançamento por vício material.

Cabe destacar, entretanto, que existem inúmeras razões que podem conduzir à interpretação da existência de cerceamento de defesa. Algumas delas sequer

conduzem à declaração de nulidade, seja por vício formal ou material. É o que ocorre, por exemplo, quando se verifica inexistir prejuízo à parte. Outros tipos de cerceamento de defesa podem ser saneados sem necessidade de declaração de nulidade.

Não é, portanto, a simples constatação de cerceamento de defesa que conduz, necessariamente, à declaração de nulidade (muito menos por vício material), como pretende fazer crer o contribuinte. Essa decisão perpassa, inexoravelmente, pelo exame das condições específicas do caso concreto.

Sendo assim, considerando que, nos acórdãos recorrido e paradigmas, a situação fática que ensejou o cerceamento de defesa é diverso, não há que se falar em divergência jurisprudencial.

Com efeito, constata-se que os paradigmas não passam pelo teste de aderência. Não é possível saber se, diante de circunstâncias fáticas diversas, as Turmas prolatoras dos acórdãos paradigmas adotariam a mesma solução jurídica.

Nesse contexto, considerando que a situação fática observada no presente feito difere daquela examinada nos acórdãos indicados como paradigmas, não resta caracterizada a necessária divergência jurisprudencial, não podendo ser, portanto, conhecido o recurso especial interposto pelo sujeito passivo.

No mérito, requer a confirmação da decisão recorrida, cujo excerto a seguir retrata, em apertada síntese, seus principais argumentos:

Ao qualificar o lançamento como o “*procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente*”, o CTN exigiu que o lançamento, formalizado por meio de Auto de Infração, NFLD, dentre outros, exponha o fato gerador da obrigação correspondente, i. e., as circunstâncias fáticas que, subsumidas à legislação tributária, têm o condão de fazer surgir uma obrigação de pagar tributo ou penalidade pecuniária.

Não se pode negar, contudo, a distinção entre o fato que levou ao lançamento e a descrição desse mesmo fato pelo agente do Fisco. O primeiro, o fato em si, materialmente considerado, é o motivo do lançamento, “é o pressuposto de fato que autoriza ou exige a prática do ato. É, pois, a situação do mundo empírico que deve ser tomada em conta para a prática do ato”². O segundo, a descrição do motivo pelo agente, é o relato, em documento próprio, dos motivos que culminaram na autuação. A essa descrição a doutrina chama de motivação. [destaques do Recurso Especial]

[...]

Vê-se, assim, que motivo e motivação, a despeito de estarem intimamente ligados, têm natureza diametralmente opostas: um (o motivo) tem natureza material, enquanto o outro (motivação) natureza formal.

Nesse passo, em se verificando que o motivo alegado não existe, ou que, à luz da legislação, não gera os efeitos pretendidos, ter-se-á vício de ordem material. Por outro lado, em se constatando deficiência na descrição dos fatos pelo fiscal, de modo a prejudicar a defesa do contribuinte ou a dificultar a adequada compreensão do ocorrido, ter-se-á vício de ordem formal.

Tal distinção é de extrema relevância, pois os atos eivados de vício material não são passíveis de convalidação, i. e., não podem ser corrigidos, devendo ser obrigatoriamente anulados. Por sua vez, os atos com vício de forma, podem ser convalidados ou repetidos, dessa vez sem o defeito original.

Na seara tributária, então, tal distinção tem o condão de permitir o reinício do prazo decadencial para o lançamento, uma vez que o art. 173, II, do CTN, estabelece que o prazo de 5 (cinco) anos para constituição do crédito tributário será contado a partir da *“data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, **por vício formal**, o lançamento anteriormente efetuado”*.

Assim, ante todo o até aqui exposto, a única conclusão possível é a de que **a deficiência da motivação gera defeito de ordem formal**, o que permite: (i) a convalidação do ato, mediante o suprimento do vício, ou (ii) a repetição do ato, desta vez sem o vício que culminou na sua anulação.

Os autos foram submetidos a sorteio, cabendo-me o seu relato.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Relator.

1 CONHECIMENTO

A PGFN ofereceu Contrarrazões questionando a admissibilidade do Recurso Especial em razão de os paradigmas estarem embasados em circunstâncias fáticas e plano jurídico distintos.

Embora, de fato, os paradigmas estarem embasados em circunstâncias fáticas distintas das tratadas nos presentes autos, a irresignação da Fazenda quanto ao conhecimento do Apelo do Contribuinte não merece prosperar.

A despeito das circunstâncias fáticas diversas, o cerne da divergência apontada pelo Contribuinte em seu recurso independe, e, regra, das circunstâncias fáticas analisadas: trata-se da classificação do denominado “vício de motivação” como sendo de ordem formal ou material. A esse respeito, o Despacho de Admissibilidade muito bem abordou essa questão (fls. 750-755):

As situações fáticas que se apresentam no paradigma nº.3801-004.942 e nos arestos recorridos são bem distintas no que concerne aos fatos que deram origem à autuação, mas se assemelham no que diz respeito ao cerne da divergência, na medida em que **ambas as autuações foram canceladas por vício na motivação, que impossibilitou a ampla defesa do contribuinte.** Todavia, no paradigma, restou consignado que a nulidade se deu por vício material, enquanto que no acórdão recorrido, a insuficiência de motivação foi considerado um vício meramente formal.

[...]

A recorrente também realizou cotejo analítico do segundo paradigma n.º.9303-005.458, onde transcreveu a ementa e trechos do relatório.

[...]

Apesar de o paradigma abordar a questão de valoração aduaneira, vislumbra-se a semelhança na situação fática, na medida em que ambos os casos abordam a nulidade do lançamento por falha na motivação, sendo esta errônea ou insuficiente.

Contudo, **no acórdão paradigmático, a natureza do vício que ensejou o cancelamento do auto foi considerado de ordem material**; enquanto que o acórdão de embargos recorrido, de maneira contrária, entendeu que a insuficiência na motivação acarretou vício de natureza formal.

Desse modo, voto por CONHECER do Recurso Especial.

2 MÉRITO

A discussão que foi devolvida a este Colegiado diz respeito à qualificação do vício que deu ensejo à declaração de nulidade do lançamento levada a efeito pelo colegiado *a quo*.

Em que pese não se tratar de ato vinculante no âmbito do CARF, valho-me dos conceitos extraídos da Solução de Consulta Interna Cosit n.º 8/2013, cuja ementa e principais pontos transcrevo a seguir:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO
LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. ANULAÇÃO. ERRO NA
IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. VÍCIO FORMAL OU
MATERIAL.

Mera irregularidade na identificação do sujeito passivo que não prejudique exercício do contraditório não gera nulidade do ato de lançamento.

A ocorrência de defeito no instrumento do lançamento que configure erro de fato é convalidável e, por isso, anulável por vício formal.

Apenas o erro na subsunção do fato ao critério pessoal da regra-matriz de incidência que configure erro de direito é vício material.

Dispositivos Legais: arts. 10, 11 e 60 do Decreto n.º 70.235, de 1972 - Processo Administrativo Fiscal (PAF); arts. 142 e 173, II, da Lei n.º 5.172, de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN)

[...]

Fundamentos

[...]

7. Mas há as situações que geram a invalidade do lançamento, tornando-os anuláveis ou nulos. São atos cujos vícios podem ser tanto formais como materiais. O que os diferencia, basicamente, é se o vício está no instrumento de lançamento ou no próprio lançamento. O vício formal está no elemento forma do ato administrativo, enquanto o vício material está no objeto. Para ajudar na distinção entre vício formal e material, utiliza-se a base teórica de Eurico Marcos Diniz de Santi:

Assim, o ato administrativo (processo) produz o ato administrativo (produto), ao passo que o ato legislativo (processo) produz a lei (produto) e o ato judicial (processo) produz a sentença (produto).

(...)

Ora, se de um lado essa dualidade é aceita na linguagem técnica, de outro, no plano científico, que prima pela univocidade de seus termos, deve ser esclarecida de antemão.

Assim, convencionaremos chamar *ato-fato administrativo*, ao ato da autoridade administrativa que configura o fato do exercício da competência administrativa, e *ato-norma administrativo*, à norma individual e concreta produzida por esse ato-fato, deixando a expressão *ato administrativo* para designar o gênero que envolve essas duas espécies. (SANTI, Eurico Marcos Diniz. *Decadência e Prescrição no Direito Tributário*. 2ª ed. São Paulo: Max Limonad, 2000, p. 104 e 106)

8. O vício formal ocorre no instrumento de lançamento (ato-fato administrativo). É quando o produto do lançamento está corretamente direcionado ao sujeito passivo, ou seja, está correto o critério pessoal da regra-matriz de incidência. Contudo, há erro formal no instrumento de lançamento (auto de infração ou notificação de lançamento) que tem o condão de prejudicar o direito de defesa do autuado ou notificado. São os atos considerados anuláveis. Não se adentra na discussão se há anulabilidade de ato administrativo, uma vez que o PAF nada dispõe sobre o assunto; para a solução prática da presente consulta, utilizar-se-á tal diferenciação, pois mesmo os autores que não a aceitam consideram haver diferenças de nulidades dos atos administrativos.

8.1. O ato de lançamento é um procedimento administrativo, que se inicia com a ação fiscal até a notificação do lançamento ao sujeito passivo. Como um procedimento moderadamente formal, ele possui pressupostos que devem ocorrer para a realização da norma concreta, qual seja, o lançamento. Os arts. 10, I e 11, I do PAF e o art. 142 do CTN dispõem sobre a inclusão do sujeito passivo:

[...]

8.2. Num caso concreto, como verificar se o erro na identificação do sujeito passivo é procedimental? Analisando-se se ocorreu um erro de fato. Mas uma adequada solução à presente consulta passa pela definição do que é erro de fato. Para Paulo de Barros Carvalho:

(...) o erro de fato é um problema intra-normativo, um desajuste interno na estrutura do enunciado, por insuficiência de dados lingüísticos

informativos ou pelo uso indevido de construções de linguagem que fazem às vezes de prova. Esse vício na composição semântica do enunciado pode macular tanto a oração do fato jurídico tributário como aquela do conseqüente, em que se estabelece o vínculo relacional. Ambas residem no interior da norma e denunciam a presença do erro de fato. (CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 22ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 485).

[...]

9. O importante para a análise é que sempre há a possibilidade de convalidação (pelo menos em abstrato) quando o erro da identificação do sujeito passivo é um vício formal, decorrente de erro de fato. Contudo, se houver impugnação, é necessária a anulação do lançamento e a feitura de um novo, [...] tendo-se o prazo decadencial do art. 173, II, do CTN.

10. Falta analisar a situação em que o erro na identificação do sujeito passivo é um vício material. Se o vício formal decorre do erro de fato, o material decorre do erro de direito. No conceito de Paulo de Barros de Carvalho:

Já o erro de direito é também um problema de ordem semântica, mas envolvendo enunciados de normas jurídicas diferentes, caracterizando-se como um descompasso de feição externa, *internormativa*.

(...)

Quer os elementos do fato jurídico tributário, no antecedente, quer os elementos da relação obrigacional, no conseqüente, quer ambos, podem, perfeitamente, estar em desalinho com os enunciados da hipótese ou da consequência da regra-matriz do tributo, acrescendo-se, naturalmente, a possibilidade de inadequação com outras normas gerais e abstratas, que não a regra-padrão de incidência. (CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 22ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 486).

10.1. No erro de direito há incorreção no cotejo entre a norma tributária (hipótese de incidência) com o fato jurídico tributário em um dos elementos do conseqüente da regra-matriz de incidência, qual seja, o pessoal. Há erro no ato-norma. É vício material e, portanto, impossível de ser convalidado.

10.2. Desse modo, o erro na interpretação da regra-matriz de incidência no que concerne ao sujeito passivo da obrigação tributária (o que inclui tanto o contribuinte como o responsável tributário) gera um lançamento nulo por vício material, não se aplicando a regra especial de contagem do prazo decadencial do art. 173, II, do CTN.

Necessário explicar que a referida Solução de Consulta Interna trata tão somente de erros na identificação do sujeito passivo, um dos subitens do critério do conseqüente da norma-matriz de incidência na teoria de Paulo de Barros Carvalho (no caso, critério pessoal).

Salienta-se ainda que, também na mesma doutrina citada, o critério-material da hipótese de incidência se enquadra como antecedente relevante da regra-matriz de incidência tributária.

Pois bem, na esteira desse entendimento, se realmente o caso que se cuida tratar-se de um vício de natureza formal que daria ensejo à nulidade do lançamento, o novo auto de infração lavrado não poderá conter alterações no que diz respeito *a erro de interpretação da regra-matriz de incidência*.

Se, na eventual realização do *novo* lançamento alterar-se o mérito (infração distinta), ou até mesmo a base de cálculo (não decorrente de meros erros de transcrição, e não de interpretação), há que se concluir que a natureza do vício, efetivamente, é de ordem material.

O acima colocado, trata-se de um teste de aferição já há muito acolhido pela jurisprudência administrativa no sentido de que de se identificar o vício de nulidade formal como todo aquele caso em seja possível sanear o vício apontado e ao mesmo tempo ser factível a possibilidade de refazimento do lançamento com o mesmo conteúdo original. Caso não seja possível tal procedimento, o vício seria então de natureza material.

No caso concreto, peço vênha para transcrever excertos da declaração de voto da Conselheira Edeli Pereira Bessa que, em realidade, fizeram com que o próprio relator alterasse o voto inicialmente proferido:

Como bem relatado, a presente exigência decorre da glosa de compensação de prejuízos, no ano-calendário 2007, em razão da insuficiência de saldo disponível, decorrente de alterações promovidas de ofício em apurações anteriores.

Em vistas aos autos formei convencimento diverso daquele inicialmente adotado pelo I. Relator na sessão de abril/2013. ***Entendi que o lançamento não reúne a motivação necessária para ser tomado como válido.***

Isto porque, depois de iniciado o procedimento fiscal relativamente aos anos-calendário 2003 a 2005, em 10/12/2008, foi autorizada a ampliação da análise para alcançar, também, o período de apuração de 2007, relativamente ao IRPJ. Assim, em 17/09/2009 a contribuinte foi intimada a apresentar Ficha do Lalur Parte B de Prejuízos Fiscais a Compensar (fl. 6) e, em resposta, reportou-se à ação judicial na qual pleiteia a dedutibilidade da CSLL na base de cálculo do IRPJ, complementando o que segue (fl. 8):

[...]

Na sequência dos autos, consta cópia do LALUR que evidencia a compensação de prejuízos, em 2007, no valor de R\$ 98.013.026,55 (fl. 14), diversamente do que constara na DIPJ para o mesmo período (R\$ 141.942.611,17). Ainda, foi apresentado depósito judicial da parcela de R\$ 24.673.133,55, relativamente à apuração de 2007 (fl. 15).

A Fiscalização, então, exigiu todo o histórico de compensações do Prejuízo Fiscal de 2002, bem como o histórico dos períodos que foram utilizados para compensações a partir do ano-calendário de 2004, além da comprovação de que

foram feitos ajustes no LALUR referentes aos autos de infração: 16327001.670/2001-90 e 16327.000708/200701 (fl. 17).

A contribuinte apresentou planilha semelhante à que reproduz em seu recurso voluntário, explicitando o cálculo do IRPJ antes e depois da dedutibilidade da CSLL, e especificamente para o ano-calendário 2007 indicando que, sem a dedutibilidade da CSLL, o prejuízo compensado no período seria de R\$ 98.013.026,55, enquanto com a dedutibilidade da CSLL, o prejuízo compensado passaria a R\$ 141.942.611,17 (fl. 19). Nas fichas da Parte B do LALUR juntadas às fls. 20/21 indicou o estorno de prejuízos fiscais glosados em auto de infração (mpf 0816600/00128/05) do ano base de 2002, a partir da qual remanesceu o saldo de prejuízos no valor de R\$ 141.942.611,17, baixado como compensação com o lucro real do ano-calendário 2007.

Posteriormente, informou que não foram feitos ajustes no LALUR relativamente ao processo administrativo nº 16327.001670/2001-90, mantendo-se o registro da compensação integral do lucro apurado no ano-calendário 1996, em razão de decisão judicial final ter lhe autorizado este procedimento (fls. 22/37).

Outra intimação é lavrada, exigindo a apresentação de cópia da Conta PREJUÍZO FISCAL A COMPENSAR da Parte B do LALUR dos períodos de apuração de 2001 a 2005 (fl. 38/39). Os registros apresentados indicam a apuração de prejuízo fiscal em 2002 (R\$ 855.593.104,20), reduzido sucessivamente a: R\$ 620.212.404,64 por compensação em 2003; R\$ 293.121.593,53 por compensação em 2004; R\$ 222.161.931,74 por compensação em 2005; e R\$ 163.664.469,39 por compensação em 2006 (fls. 41/45). Ainda em 2006, a contribuinte acrescenta ao saldo a parcela de R\$ 43.929.584,62 decorrente da recomposição de prejuízo fiscal decorrente da dedutibilidade da CSLL no IRPJ, considerando a alteração de critério de escrituração do LALUR para demonstrar o cálculo após a dedutibilidade da CSLL no IRPJ. Apurado o novo saldo de R\$ 207.594.054,01, a contribuinte faz o estorno de R\$ 65.651.442,84 em razão da glosa em auto de infração (mpf 0816600/00128/05 do ano base de 2002) e totaliza o saldo de prejuízos fiscais em R\$ 141.942.611,17, que então é baixado por compensação em 31/12/2007 (fl. 46).

A contribuinte também apresenta ficha da Parte B do LALUR na qual consta prejuízo a compensar apurado em 31/12/2001 (R\$ 21.615.820,24), bem como demonstrativos de controle do estoque de prejuízo fiscal com e sem a dedutibilidade da CSLL na base de cálculo do IRPJ de 2001 a 2008, acompanhados dos depósitos judiciais vinculados àquela discussão judicial (fls. 47/58).

Ocorre que, diante de todos estes esclarecimentos, a autoridade lançadora limitou-se a juntar aos autos a DIPJ do ano-calendário 2007 (fls. 59/74) – na qual, de fato, está expressa compensação de prejuízos fiscais no valor de R\$ 141.942.611,17 –, bem como o demonstrativo da compensação de prejuízos fiscais – SAPLI, acompanhado do histórico de suas alterações, para assim consolidar no Termo de Verificação Fiscal as movimentações contidas naquele demonstrativo, que resultaram no excesso de compensação autuado, de R\$ 45.449.733,58.

Como esclarecimentos adicionais, a autoridade lançadora reportou-se às alterações decorrentes dos processos administrativos nº 16327.000708/2007-01 e 16327.001243/2009-69, mas não observou que a repercussão decorrente do processo administrativo nº 16327.001243/2009- 69, que consumira saldo de prejuízos fiscais no valor de R\$ 9.416.423,90 para reduzir infração ali apurada no ano-calendário 2004, já havia sido produzida naquele mesmo lançamento, como indicado no histórico do demonstrativo SAPLI antes mencionado, que apontava para o ano-calendário 2007 não mais a compensação de R\$ 141.942.611,17 informada em DIPJ, mas sim o valor acima consolidado de R\$ 132.526.187,31.

Veja-se, ainda, que o fiscal autuante não se reportou à alteração, também indicada no histórico do SAPLI, relativamente ao prejuízo fiscal declarado para o ano-calendário 2002, objeto do processo administrativo nº 16327.000709/200747.

Eventualmente esta omissão decorreu do estorno que consta no LALUR para aquele período, muito embora referenciado por um número de Mandado de Procedimento Fiscal – MPF. Mas isto é uma inferência, pois nada foi dito a este respeito.

Mais relevante, porém, é o fato de a autoridade lançadora não ter comentado nada acerca dos esclarecimentos prestados pela contribuinte no sentido da manutenção de distintos controles de saldos de prejuízos fiscais em razão da discussão judicial quanto à dedutibilidade da CSLL na base de cálculo do IRPJ. Especialmente nada disse acerca do ajuste promovido no LALUR, em 2006, por meio do qual a contribuinte acrescentou ao saldo de prejuízos a compensar a parcela de R\$ 43.929.584,62 decorrente da recomposição de prejuízo fiscal decorrente da dedutibilidade da CSLL no IRPJ, considerando a alteração de critério de escrituração do LALUR para demonstrar o cálculo após a dedutibilidade da CSLL no IRPJ.

Em seu recurso voluntário a contribuinte aduz que em suas DIPJ anteriores informara a base tributável, e por consequência a compensação de prejuízos, considerando a dedutibilidade da CSLL. Se isto é verdade, então estes registros da DIPJ informaram o SAPLI e contaminaram a apuração fiscal. E o registro feito no LALUR em 2006, referido no parágrafo anterior, dá a entender que, de fato, houve uma alteração de critério de escrituração do LALUR, eventualmente compatível com a alteração de critério que a contribuinte assevera ter promovido a partir do preenchimento da DIPJ do ano-calendário 2007.

Conclui-se, daí, que diante dos esclarecimentos prestados pela contribuinte durante o procedimento fiscal, e em face das evidências de que houve alteração de critério na escrituração da compensação de prejuízos fiscais no LALUR, a autoridade fiscal não poderia limitar sua acusação à reprodução das informações consolidadas no SAPLI a partir do que informado nas DIPJ da contribuinte. Ainda, a autoridade fiscal não poderia deixar de ter em conta os efeitos da ação judicial que alteraria a base de cálculo do IRPJ no período autuado e naqueles em que se formaram os prejuízos compensados, mormente se a contribuinte lhe apresentara os depósitos judiciais promovidos e os demonstrativos de cálculo correspondentes.

Consequência disto é que, neste momento, não é possível responder aos questionamentos feitos pela recorrente sem inovar a exigência. Ainda que

solicitada diligência para que a autoridade lançadora analisasse os aspectos antes referidos, isto se daria depois de já transcorrido o prazo decadencial para revisão do IRPJ devido no ano-calendário 2007 (considerado o prazo do art. 150, §4º do CTN, na medida em que a DIPJ evidencia IRPJ a pagar em praticamente todas as apurações de estimativas daquele ano-calendário), e teria por objeto esclarecimentos que foram prestados pela contribuinte durante o procedimento fiscal.

Assim, embora isoladamente o Termo de Verificação Fiscal apresente conclusão coerente com o Demonstrativo SAPLI, e possa, sob esta ótica, ser interpretado como uma acusação válida, tal não subsiste diante do contexto no qual se desenvolveu o procedimento fiscal e especialmente ante a complexidade da apuração da contribuinte, devidamente exteriorizada à Fiscalização, **que não estruturou motivação suficiente para sustentar o lançamento tributário.**

Por tais motivos, reputo desnecessário debater o sobrestamento do feito, inicialmente proposto pelo I. Relator na sessão de abril/2013, e voto por DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, para **cancelar** integralmente a exigência.

Conforme se observa, em que pese na ementa do julgado constar a palavra “nulidade”, o voto condutor do aresto, e a declaração de voto que compõe o julgado, em momento algum voltam a tratar do tema como matéria de nulidade, como bem aponta a parte final do voto da Conselheira Edeli Pereira Bessa, no qual consta o provimento ao recurso voluntário para *cancelar* integralmente a exigência.

E, na hipótese dos autos, não há que se falar que o termo “cancelamento” poderia ser *confundido* com a declaração de nulidade do lançamento, uma vez se entendeu *que haveria vício de motivação no lançamento*.

Conforme já abordado, no caso concreto, em eventual novo lançamento alterar-se-ia a regra-matriz de incidência tributária e, ao que tudo indica, na melhor das hipóteses, sob o ponto de vista do Fisco, o crédito tributário lançado seria consideravelmente menor em razão dos ajustes decorrentes de documentos e informações que, de posse da autoridade fiscal durante o procedimento fiscal, não foram utilizados na elaboração do lançamento já rechaçado pela decisão recorrida.

E não há que se falar em *erro de fato* no caso concreto, uma vez que, conforme bem delineado pela decisão recorrida, a descrição dos fatos e os fundamentos utilizados pela autoridade fiscal simplesmente ignoraram todos os argumentos e documentos apresentados pelo contribuinte, de modo que, em realização de novo lançamento, haveria certamente significativas alterações na base de cálculo do lançamento, ou, no limite, nenhum tributo a se exigir do contribuinte, o que denota, sem sombra de dúvida, que o vício em questão não poderia ser enquadrado como sendo de caráter “formal”.

Sem sombra de dúvidas, com todo o respeito que merece a autoridade fiscal atuante, nos termos em que foi formalizado o lançamento, ainda que se quisesse abordar a matéria sob o ponto de vista de preterição do direito de defesa, a descrição dos fatos precária, com vício de motivação evidente no lançamento, fere as determinações do art. 142 do CTN e do art. 10 do Decreto nº 70.235/72, restando cristalino o caráter material do erro, não havendo que se falar em existência de vício formal, apto a atrair a aplicação do art. 173, II, do CTN.

3 CONCLUSÃO

Isso posto, voto por CONHECER do Recurso Especial, e, no mérito, voto por DAR-LHE PROVIMENTO para reconhecer a existência de vício material no lançamento.

(documento assinado digitalmente)
Fernando Brasil de Oliveira Pinto

Declaração de Voto

Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado

Acompanhei o d. relator no presente caso pelas suas judiciosas e bem fundadas razões, em que pese tenha participado do julgamento em que se proferiu o acórdão recorrido e tenha seguido o voto do relator do acórdão de embargos, acolhido por unanimidade pelo colegiado *a quo*, no sentido do reconhecer a nulidade formal do lançamento.

O i. relator do presente acórdão apontou no seu voto uma circunstância que pode ter desviado a atenção do colegiado *a quo* ao analisar o questionamento dos embargos, *verbis*:

[...]

Conforme se observa, em que pese na ementa do julgado constar a palavra “nulidade”, o voto condutor do aresto, e a declaração de voto que compõe o julgado, em momento algum voltam a tratar do tema como matéria de nulidade, como bem aponta a parte final do voto da Conselheira Edeli Pereira Bessa, no qual consta o provimento ao recurso voluntário para cancelar integralmente a exigência.

E, na hipótese dos autos, não há que se falar que o termo “cancelamento” poderia ser confundido com a declaração de nulidade do lançamento, uma vez se entendeu que haveria vício de motivação no lançamento.

[...]

Com efeito, de nulidade não se tratava e muito menos poderia ser classificado o erro cometido no lançamento como uma nulidade formal, como restou apontado no acórdão recorrido. Assim, é insustentável a conclusão adotada no acórdão recorrido.

Destarte cumpre registrar minha concordância com o d. relator deste acórdão quando concluiu, *verbis*:

[...]

E não há que se falar em erro de fato no caso concreto, uma vez que, conforme bem delineado pela decisão recorrida, a descrição dos fatos e os fundamentos utilizados pela autoridade fiscal simplesmente ignoraram todos os argumentos e documentos apresentados pelo contribuinte, de modo que, em realização de novo lançamento,

haveria certamente significativas alterações na base de cálculo do lançamento, ou, no limite, nenhum tributo a se exigir do contribuinte, o que denota, sem sombra de dúvida, que o vício em questão não poderia ser enquadrado como sendo de caráter “formal”.

Sem sombra de dúvidas, com todo o respeito que merece a autoridade fiscal autuante, nos termos em que foi formalizado o lançamento, ainda que se quisesse abordar a matéria sob o ponto de vista de preterição do direito de defesa, a descrição dos fatos precária, com vício de motivação evidente no lançamento, fere as determinações do art. 142 do CTN e do art. 10 do Decreto nº 70.235/72, restando cristalino o caráter material do erro, não havendo que se falar em existência de vício formal, apto a atrair a aplicação do art. 173, II, do CTN.

[...]

Forte nestas razões, acompanhei o posicionamento do colegiado que, por unanimidade de votos, deu provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado