



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16832.000168/2010-42
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº **9101-004.389 – CSRF / 1ª Turma**
Sessão de 11 de setembro de 2019
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado MULTI-ÓPTICA DISTRIBUIDORA LTDA

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008

NULIDADE DE LANÇAMENTO. VÍCIO MATERIAL. VÍCIO FORMAL. ASPECTOS QUE ULTRAPASSAM O ÂMBITO DO VÍCIO FORMAL.

Vício formal é aquele verificado de plano no próprio instrumento de formalização do crédito, e que não está relacionado à realidade representada (declarada) por meio do ato administrativo de lançamento. Espécie de vício que não diz respeito aos elementos constitutivos da obrigação tributária, ou seja, ao fato gerador, à base de cálculo, ao sujeito passivo, etc. A indicação defeituosa ou insuficiente da infração cometida, da data em que ela ocorreu, do montante correspondente à infração (base imponible); e dos documentos caracterizadores da infração cometida (materialidade), não configura vício formal.

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 negar-lhe provimento. Votou pelas conclusões, quanto ao conhecimento, a conselheira Edeli Pereira Bessa.

(documento assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Amélia Wakako Morishita Yamamoto – Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Edeli Pereira Bessa, Demetrius Nichele Macei, Viviane Vidal Wagner, Lívia de Carli Germano, Andrea Duek Simantob, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Caio Cesar Nader Quintella (suplente convocado) e Adriana Gomes Rêgo (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN), fundamentado atualmente no art. 67 e seguintes do Anexo II da Portaria n.º 343, de 09/06/2015, que aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), em que se alega divergência jurisprudencial.

A recorrente insurgiu-se contra o Acórdão n.º 1101-001.058, de 12/03/2014, fls. 885 e ss, por meio do qual a 1ª Turma da 1ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF, por maioria de votos, cancelou a exigência e deu provimento ao recurso voluntário, cuja ementa segue:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA -IRPJ

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO.

AUSÊNCIA DE PAGAMENTO NA INCORPORAÇÃO. Deve ser cancelado o lançamento se a acusação fiscal não demonstra validamente quais requisitos legais para dedução fiscal da amortização de ágio deixaram de ser observados.

(...)

Acordam os membros do colegiado, em:

- 1) por unanimidade de votos, REJEITAR as arguições de nulidade da decisão recorrida e do lançamento; e
- 2) por maioria de votos, DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário para cancelar a exigência, divergindo o Presidente Marcos Aurélio Pereira Valadão, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

A discussão dos autos de infração de IRPJ e CSLL trataram da glosa de despesas, que foi cancelada pela DRJ, e glosa de amortização de ágio, do ano-calendário de 2005, essa cancelada pelo acórdão recorrido, nos seguintes termos.

Em outras palavras, o ágio amortizado pela atuada não se formou internamente ao grupo societário, no momento do aporte, na atuada, das ações detidas por BRASILOR na OPTIKOT. O ágio já estava contabilizado na BRASILOR e foi transferido para a atuada, juntamente com a participação societária na OPTIKOT. Na seqüência, a atuada incorpora OPTIKOT e passa a amortizar o ágio que teria sido pago por BRASILOR.

Em tais condições, **a amortização poderia ser interpretada como indedutível porque o ágio, embora pago, não o foi pela atuada, ou porque a incorporação não se verificou entre a adquirente original do investimento e a investida. Mas isto seria uma possibilidade interpretativa**, sujeita a eventuais ressalvas em razão de a investida, cuja participação societária foi adquirida de terceiros com ágio, ter sido efetivamente extinta com a incorporação pela atuada, o que poderia impedir o duplo aproveitamento das amortizações pela investidora original (BRASILOR) e a beneficiada pela transferência do investimento (atuada).

Finalizando a acusação, a autoridade lançadora fundamenta a glosa no art. 249, inciso I do RIR/99, que trata genericamente da indedutibilidade de custos, despesas, encargos, perdas, provisões, participações e quaisquer outros valores deduzidos na apuração do lucro líquido que, de acordo com este Decreto, não sejam dedutíveis na determinação do lucro real. A autoridade fiscal somente cita o **art. 386 do RIR/99** para concluir que a

dedução da amortização do ágio é permitida na aquisição de ações somente após eventos específicos, entre eles o da incorporação, e não aborda qualquer outro aspecto do contexto ali descrito para afastar a sua incidência no presente caso. Diz, apenas, que há evidência de planejamento tributário e que a incorporação não ensejou alteração no capital social e ou na titularidade das ações, que já pertenciam ao contribuinte, o que não se confirma nestes autos, como antes mencionado.

Logo, o relato fiscal não permite compreender por que o contribuinte não procedeu de acordo com a legislação de regência. Somente se pode inferir, até pelo título dado ao quadro de amortizações glosadas, que o procedimento fiscal erigiu como irregularidade suficiente à glosa o fato de o investimento em OPTIKOT ter sido transferido ao contribuinte para integralização do aumento de capital, antes do evento da Incorporação.

(...)

Contudo, como visto, a acusação fiscal não evoluiu na construção deste raciocínio. **Erigiu como causa suficiente para a glosa o fato de a incorporação ter sido procedida depois do aporte das ações da OPTIKOT na atuada, sem justificar porque esta conduta ofenderia a norma que autoriza a dedução de amortizações de ágio.** Aparentemente vislumbrou como irregular, apenas, a inexistência de pagamento no momento da incorporação, providência que, como visto, não é exigível neste segundo momento.

Não há dúvida que o aporte na atuada do investimento detido em OPTIKOT por BRASILOR, porque promovido 60 (sessenta) dias antes da incorporação e do conseqüente aproveitamento do ágio, **revela uma reestruturação societária passível de investigação**, e até de questionamentos. O procedimento fiscal, porém, não reuniu motivação suficiente para justificar a glosa procedida.

A motivação, por sua vez, é elemento essencial na constituição do crédito tributário, e sua deficiência pode ser interpretada como vício material, por ausência de adequada descrição dos fatos (art. 10, inciso III do Decreto n.º 70.235/72), **ou por falha na verificação da ocorrência do fato gerador e na determinação da matéria tributável** (art. 142 do CTN). **Em tais condições, é possível declarar a nulidade do lançamento por vício material ou mesmo a sua improcedência por deficiências de mérito.** O fato, porém, é que em ambos os casos, depois da lavratura do auto de infração, não é mais possível a sua complementação, porque ausente uma das hipóteses previstas no art. 41, §1o, incisos I e II do Decreto n.º 7.574/2001 (norma de natureza procedimental e assim de aplicação retroativa), ou mesmo a sua nova constituição na forma do art. 173, inciso II do CTN, por não se tratar de mero vício formal, e sim vício material, insuscetível de retificação mediante nova formalização do lançamento, porque dependente do acréscimo de aspectos fáticos e jurídicos ausentes na formalização original.

Impõe-se, assim, a conclusão de que a acusação fiscal não reúne argumentação suficiente para justificar a glosa das amortizações de ágio deduzidas pela contribuinte atuada, devendo ser cancelado, por vício material, o lançamento.

(...)

Cientificada, a recorrente interpôs Recurso Especial, às fls. 8985 e ss, suscitando os seguintes dissídios jurisprudenciais:

- 1) Indedutibilidade do ágio – Acórdão 1301-00.058 e 1402-001.338;
- 2) Nulidade do lançamento fiscal por vício formal – Acórdão 3201-00.248 e 203-09.332;

Seguem abaixo os acórdãos paradigmas apresentados e suas respectivas ementas:

Acórdão n.º 3201-00.248

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 05/11/2004 a 13/11/2006

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

Acórdão n.º 203-09.332

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - IMUNIDADE - NULIDADE POR VÍCIO FORMAL - A imprecisa descrição dos fatos, pela falta de motivação do ato administrativo, impedindo a certeza e segurança jurídica, macula o lançamento de vício insanável, tornando nula a respectiva constituição. Processo anulado *ab initio*.

Com relação ao exame de admissibilidade do Recurso Especial da PGFN, de fls. 995 e ss, o Presidente da 1ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF, por meio do Despacho, de 22/08/2016, admitiu PARCIALMENTE o recurso especial, apenas no que tange à nulidade por vício formal, com as seguintes considerações sobre a divergência suscitada:

I - Quanto à matéria suscitada indedutibilidade do ágio:

O acórdão recorrido, na questão da dedução do ágio pela atuada (glosa da despesa de ágio), não enfrentou o mérito, de forma cabal, pois afastou o lançamento por outro fundamento, ou seja, por vício material. Nesse ponto, transcrevo, no que pertinente, a fundamentação do voto condutor do acórdão recorrido, *in verbis*:

(...)

Em outras palavras, o ágio amortizado pela atuada não se formou internamente ao grupo societário, no momento do aporte, na atuada, das ações detidas por BRASILOR na OPTIKOT. O ágio já estava contabilizado na BRASILOR e foi transferido para a atuada, juntamente com a participação societária na OPTIKOT. Na seqüência, a atuada incorpora OPTIKOT e passa a amortizar o ágio que teria sido pago por BRASILOR.

Em tais condições, a amortização poderia ser interpretada como indedutível porque o ágio, embora pago, não o foi pela atuada, ou porque a incorporação não se verificou entre a adquirente original do investimento e a investida. Mas isto seria uma possibilidade interpretativa, (...).

Logo, o relato fiscal não permite compreender por que o contribuinte não procedeu de acordo com a legislação de regência.

(...)

Erigiu como causa suficiente para a glosa o fato de a incorporação ter sido procedida depois do aporte das ações da OPTIKOT na autuada, sem justificar porque esta conduta ofenderia a norma que autoriza a dedução de amortizações de ágio.

(...)

A motivação, por sua vez, é elemento essencial na constituição do crédito tributário, e sua deficiência pode ser interpretada como vício material, por ausência de adequada descrição dos fatos (art. 10, inciso III do Decreto n.º 70.235/72), ou por falha na verificação da ocorrência Sendodo fato gerador e na determinação da matéria tributável (art. 142 do CTN). Em tais condições, é possível declarar a nulidade do lançamento por vício material ou mesmo a sua improcedência por deficiências de mérito.

(...)

Impõe-se, assim, a conclusão de que a acusação fiscal não reúne argumentação suficiente para justificar a glosa das amortizações de ágio deduzidas pela contribuinte autuada, devendo ser cancelado, por vício material, o lançamento.

(...)

Como visto na fundamentação do voto condutor do acórdão recorrido, a autuação fiscal foi afastada por falta de motivação, tornando, inclusive, impossível constatar a razão pela qual foram glosadas as despesas de amortização de ágio.

Por outro lado, os paradigmas indicados (Acórdãos n.ºs 1301-00.058 e 1402-001.338) em nenhum momento tratam de ausência de motivação, pelo contrário, discorrem sobre operações de ágio adequadamente motivadas.

Fato é que, considerando os motivos adotados pela decisão recorrida para dar provimento ao recurso voluntário (motivação insuficiente da autuação fiscal), a apresentação de um paradigma tornou-se missão bastante complexa. Isso porque caberia apresentar uma decisão na qual, não obstante houvesse deficiência na motivação, tal irregularidade seria superada, o que é bastante improvável.

De qualquer forma, não restou demonstrada pela Fazenda Nacional a suscitada dissidência jurisprudencial entre o acórdão recorrido e os paradigmas indicados.

II - Nulidade do lançamento fiscal por vício formal:

Como já mencionado alhures, a Fazenda nacional suscitou dissídio jurisprudencial, argumentando que, por existir similitude fática, o acórdão recorrido afrontou precedentes jurisprudenciais do CARF ao decretar a improcedência do lançamento fiscal por vício material, quando os precedentes indicados apontam pela nulidade por vício formal.

Cotejando o acórdão recorrido e os paradigmas indicados, constato, neste juízo de delibação, não obstante a existência de similitude fática, que o acórdão recorrido deu entendimento jurídico diverso dos acórdãos paradigmas indicados, quanto à natureza dos vícios do ato administrativo de lançamento fiscal a que se reporta, afastando a aplicação do art. 173, II, do CTN.

(...)

Nos termos do art. 68, §§ 1º e 2º, do RICARF/2015, **DOU SEGUIMENTO PARCIAL** ao recurso especial da Fazenda Nacional, pois:

a) quanto à matéria suscitada nulidade do lançamento fiscal (natureza do vício) e aplicação do art. 173, II, do CTN, restaram atendidos os pressupostos de admissibilidade de que tratam os arts. 67 e 68 do Anexo II do RICARF/2015.

b) no concerne à matéria suscitada indutibilidade da despesa de ágio, não restaram atendidos os pressupostos de admissibilidade de que trata o art. 67 do Anexo II do RICARF/2015.

Em 14/09/2016, a recorrente interpôs AGRAVO, às fls. 989, com fundamento a Portaria 152/2016, contra o despacho de admissibilidade, entendendo que restou demonstrada a dissidência jurisprudencial no que tange à dedução da amortização de ágio, reforçando sua análise quanto aos dois paradigmas apresentados.

O despacho de Agravo da PGFN, de 30/09/2016, de fls. 995 e ss, reforça que o agravante nada menciona acerca da análise feito pelo despacho no que tange à fundamentação do voto condutor do acórdão recorrido, já que a autuação fiscal foi afastada por falta de motivação, tornando, inclusive, impossível constatar a razão pela qual foram glosadas as despesas de amortização de ágio. E os paradigmas indicados em nenhum momento tratam de ausência de motivação, mas sim sobre as operações de ágio, que estavam devidamente motivados no lançamento, acrescentando, inclusive, que a acusação fiscal exposta nos paradigmas, de forma substancialmente diversa, apontou claramente a ocorrência de ágio formado internamente ao grupo econômico.

Acórdão n.º 1301-00.058:

Foi apurado que a empresa amortizou, indevidamente, ágio obtido em operação de transferência da totalidade das ações da Aché no Brasil (13.500.000 ações), pertencentes à três sócios: Ventura Ltda (4.500.000 ações), Partage Empreendimentos e Participações Ltda (4.500.000 ações) e Marvic's Empreendimentos e Participações S/A (4.500.000 ações), ao controle da empresa Magenta Participações S.A.. Essa última empresa deteve o controle acionário por exatos cinco dias (17/03/2003 a 01/04/2003), quando então foi cindida parcialmente, retornando o controle acionário da empresa Aché para os mesmos sócios anteriores e nas mesmas proporções do controle que detinham antes da primeira transferência. O ágio obtido foi transferido junto com a Aché que, ao efetuar sua amortização, reduziu os lucros e, conseqüentemente, diminuiu o valor a ser tributado.

Acórdão n.º 1402-001.338:

A ação fiscal levada a efeito sobre a Mime Distribuidora de Petróleo Ltda. revelou infração à legislação tributária que diz respeito à computação de despesas inexistentes e, por isso, indedutíveis na apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL. Esse procedimento contábil do sujeito passivo provém do seu entendimento de que teria incorrido em ágio na incorporação de uma empresa do grupo e, por isso, poderia amortizá-lo ao longo dos exercícios seguintes.

[...]

As três empresas envolvidas são MIME INVESTIMENTOS LTDA. (Mime Investimento), APJ INVESTIMENTOS LTDA. (APJ) e a própria MIME DISTRIBUIDORA DE PETRÓLEO LTDA. (Mime Distribuidora).

Cada uma das três empresas tem um papel nesse contexto. A Mime Investimentos é a empresa controladora do grupo. A APJ era uma empresa inexpressiva adquirida pela Mime Investimentos com o fim de efetuar a subscrição e integralização de seu capital com base em reavaliação patrimonial econômica da controlada Mime Distribuidora e posteriormente ser usada como empresa veículo da transação.

[...]

A situação que gerou a infração é resumida num procedimento em que podem ser destacados três momentos. A passagem do primeiro ao último momento ocorreu num período de 5 dias. Esses momentos são: o primeiro, anterior à aquisição da APJ; o segundo, em 24/12/2004, quando ocorreu a aquisição da APJ pela Mime com aumento do capital baseado em laudo de avaliação, conforme descrito na "1ª Alteração Contratual da ZIG ZAG Confecções Ltda." (fls.73/75); e o terceiro, a partir de 29/12/2004, quando é assinado o "Protocolo e Justificativa de Cisão Total Seguida de Absorção da Parcela Cindenda da Sociedade APJ Investimentos Ltda. para Mime Distribuidora de Petróleo Ltda." (fls.84/90).

[...]

Correta, portanto, a conclusão de que não restou demonstrada a dissidência jurisprudencial entre o acórdão recorrido e os paradigmas indicados.

Por todo o exposto, embora presentes os pressupostos de seu conhecimento, REJEITO o agravo, prevalecendo o seguimento parcial do recurso especial expresso pelo Presidente da 1ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento.

Cientifique-se o representante da Fazenda Nacional da rejeição parcial do agravo, na forma do art. 70, §8ª do Anexo II do RICARF, e do esgotamento de todas as possibilidades de recurso nesta parte.

O contribuinte tomou ciência do referido despacho em 20/10/2016, e não apresentou as contrarrazões.

Voto

Conselheiro Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Relatora.

Recurso Especial da PGFN

Conhecimento

No que tange à análise do conhecimento do Recurso Especial da PGFN, com relação à parte rejeitada, tanto no despacho de admissibilidade e posteriormente por meio do Agravo, esta tornou-se definitiva, nos termos do §8º do art. 71 do Anexo II do RICARF.

Quanto à parte devolvida admitida, conheço, já que preenche os requisitos de admissibilidade, adotando do despacho de admissibilidade, nos termos do permissivo do art. 50, § 1º, da Lei 9.784/99.

Mérito

A matéria devolvida discute dissídio jurisprudencial, por entender que o acórdão recorrido afrontou precedentes ao cancelar o lançamento fiscal por falta de motivação na descrição do lançamento, quando deveria ter sido anulado por vício formal.

O acórdão recorrido reforça a falta de motivação do lançamento que glosou as despesas com amortização de ágio:

A primeira parte da acusação fiscal assevera ser suspeita a integralização de capital na atuada, mediante entrega das ações da OPTIKÔT pela BRASILOR, no mês anterior ao da incorporação da OPTIKÔT pela atuada. Na seqüência, porém, declara que para amortização do ágio é insuficiente a incorporação realizada porque *não houve qualquer alteração no capital social e ou na titularidade das ações, que já pertenciam ao contribuinte.*

A conclusão é incompatível com os fatos descritos. As ações da OPTIKÔT pertenciam à BRASILOR e a sócios minoritários, os quais tiveram sua participação adquirida pela BRASILOR com ágio, e reunindo todo o controle de OPTIKÔT a BRASILOR o transferiu mediante integralização de capital, à atuada, a qual não era titular daquelas ações.

Assim, houve aumento de capital social na atuada e a titularidade das ações passou de BRASILOR para a atuada. Eventualmente a autoridade fiscal pode ter vislumbrado que BRASILOR manteve o controle das ações de OPTIKÔT porque deteria o controle da atuada, mas nada é dito a este respeito, inexistindo qualquer referência na acusação fiscal à composição do quadro social da atuada.

(...)

Prosseguindo na acusação, a Fiscalização reporta-se ao Parecer Normativo CST n.º 46/87, que aborda operações realizadas dentro de um mesmo grupo societário, para prática formal de *ato jurídico sob certo manto legal que tem por objeto encobrir ato de natureza jurídica diversa*, especialmente no que se refere à aquisição de quotas de capital que já pertence ao grupo societário. Para vincular esta orientação normativa ao caso concreto, a Fiscalização aduz que *não houve qualquer desembolso de valor pelo contribuinte no evento da Incorporação da OPTIKOT.*

Contudo, não haveria porque se exigir desembolso de valor por ocasião da incorporação. A atuada já controlava OPTIKOT, de modo que a incorporação resulta, apenas, na permuta entre contas patrimoniais, sendo o investimento substituído pelo acervo líquido recebido, e o ágio registrado para aquele investimento mantido como um item patrimonial que, à época, integraria o Ativo Diferido e poderia se sujeitar a amortizações.

(...)

Em outras palavras, o ágio amortizado pela atuada não se formou internamente ao grupo societário, no momento do aporte, na atuada, das ações detidas por BRASILOR na OPTIKOT. O ágio já estava contabilizado na BRASILOR e foi transferido para a atuada, juntamente com a participação societária na OPTIKOT. Na seqüência, a atuada incorpora OPTIKOT e passa a amortizar o ágio que teria sido pago por BRASILOR.

Em tais condições, a amortização poderia ser interpretada como indedutível porque o ágio, embora pago, não o foi pela atuada, ou porque a incorporação não se verificou entre a adquirente original do investimento e a investida. Mas isto seria uma possibilidade interpretativa, sujeita a eventuais ressalvas em razão de a investida, cuja participação societária foi adquirida de terceiros com ágio, ter sido efetivamente extinta com a incorporação pela atuada, o que poderia impedir o duplo aproveitamento das amortizações pela investidora original (BRASILOR) e a beneficiada pela transferência do investimento (atuada).

Finalizando a acusação, a autoridade lançadora fundamenta a glosa no art. 249, inciso I do RIR/99, que trata genericamente da indedutibilidade de *custos, despesas, encargos, perdas, provisões, participações e quaisquer outros valores deduzidos na apuração do lucro líquido que, de acordo com este Decreto, não sejam dedutíveis na determinação do lucro real*. A autoridade fiscal somente cita o art. 386 do RIR/99 para concluir que a dedução da amortização do ágio é permitida *na aquisição de ações somente após eventos específicos, entre eles o da incorporação*, e não aborda qualquer outro aspecto do contexto ali descrito para afastar a sua incidência no presente caso. Diz, apenas, que há evidência de planejamento tributário e que a incorporação não ensejou *alteração no capital social e ou na titularidade das ações, que já pertenciam ao contribuinte*, o que não se confirma nestes autos, como antes mencionado.

Logo, o relato fiscal não permite compreender por que *o contribuinte não procedeu de acordo com a legislação de regência*. Somente se pode inferir, até pelo título dado ao quadro de amortizações glosadas, que o procedimento fiscal erigiu como irregularidade suficiente à glosa o fato de o investimento em OPTIKOT ter sido *transferido ao contribuinte para integralização do aumento de capital, antes do evento da Incorporação*.

(...)

Não há dúvida que o aporte na atuada do investimento detido em OPTIKOT por BRASILOR, porque promovido 60 (sessenta) dias antes da incorporação e do consequente aproveitamento do ágio, revela uma reestruturação societária passível de investigação, e até de questionamentos. O procedimento fiscal, porém, não reuniu motivação suficiente para justificar a glosa procedida.

A motivação, por sua vez, é elemento essencial na constituição do crédito tributário, e sua deficiência pode ser interpretada como vício material, por ausência de adequada descrição dos fatos (art. 10, inciso III do Decreto n.º 70.235/72), ou por falha na verificação da ocorrência do fato gerador e na determinação da matéria tributável (art. 142 do CTN). Em tais condições, é possível declarar a nulidade do lançamento por vício material ou mesmo a sua improcedência por deficiências de mérito. O fato, porém, é que em ambos os casos, depois da lavratura do auto de infração, não é mais possível a sua complementação, porque ausente uma das hipóteses previstas no art. 41, §1º, incisos I e II do Decreto n.º 7.574/2001 (norma de natureza procedimental e assim de aplicação retroativa), ou mesmo a sua nova constituição na forma do art. 173, inciso II do CTN, por não se tratar de mero vício formal, e sim vício material, insuscetível de retificação mediante nova formalização do lançamento, porque dependente do acréscimo de aspectos fáticos e jurídicos ausentes na formalização original.

Impõe-se, assim, a conclusão de que a acusação fiscal não reúne argumentação suficiente para justificar a glosa das amortizações de ágio deduzidas pela contribuinte atuada, devendo ser cancelado, por vício material, o lançamento.

Em seu recurso especial, a PGFN suscita divergência de interpretação da legislação tributária quanto à identificação da espécie do vício que ensejou a falta de motivação e consequente cancelamento do lançamento. Em seu entendimento, a falta da correta descrição dos fatos, nos termos do art. 10 do Decreto 70.235/72 e art. 142, do CTN levam ao vício de natureza

formal, já que determina como o ato administrativo, no caso, o auto de infração deve exteriorizar-se.

No entanto, me parece que tal assunto restou pacífico neste Colegiado, razão pela qual me valho do voto do ilustre Conselheiro Rafael Vidal de Araújo, que muito bem tratou do tema, no acórdão 9101-002.713, de 03/04/2017, como permitido pelo artigo 50, §1º, da Lei n.º 9.784/1999:

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

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

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

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

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

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

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

O problema é que os requisitos de forma não são um fim em si mesmo. Eles existem para resguardar valores. 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 n.º 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 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 não pode estar relacionado aos elementos constitutivos da obrigação tributária, ou seja, não pode referir-se 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).

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 n.º 910100.955, que explicita bem esse aspecto:

Acórdão n.º 9101-00.955

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2000

NULIDADE DO LANÇAMENTO. VÍCIO MATERIAL. A verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação, a determinação da matéria tributável, o cálculo do montante do tributo devido e a identificação do sujeito passivo, definidos no art. 142 do Código Tributário Nacional — CTN, por serem elementos fundamentais, intrínsecos, do lançamento, sem cuja delimitação precisa não se pode admitir a existência da obrigação tributária em concreto, antecedem e são preparatórios à formalização do crédito tributário, a qual se dá no momento seguinte, mediante a lavratura do auto de infração, seguida da notificação ao sujeito passivo, quando, ai sim, deverão estar presentes os seus requisitos formais, extrínsecos, como, por exemplo, a assinatura do autuante, com a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula; a assinatura do chefe do órgão expedidor ou de outro servidor autorizado, com a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

[...]

Voto

[...]

Como visto, há um ponto comum em todos os mestres citados: o lançamento substitutivo só tem lugar se a obrigação tributária já estiver perfeitamente definida no lançamento primitivo. Neste plano, haveria uma espécie de proteção ao crédito público já formalizado, mas contaminado por um vício de forma que o torna inexecutível...

Bem sopesada, percebe-se que a regra especial do artigo 173, II, do CTN, impede que a forma prevaleça sobre o fundo. [...]

[...]

4.0 VÍCIO FORMAL NÃO ADMITE INVESTIGAÇÕES ADICIONAIS

Neste contexto, é lícito concluir que as investigações intentadas no sentido de determinar, aferir, precisar o fato que se pretendeu tributar anteriormente, revelam-se incompatíveis com os estreitos limites dos procedimentos reservados ao saneamento do vício formal.

Com efeito, sob o pretexto de corrigir o vício formal detectado, não pode o Fisco intimar o contribuinte para apresentar informações, esclarecimentos, documentos, etc. tendentes a apurar a matéria tributável. Se tais providências forem necessárias, significa que a obrigação tributária não estava definida e o

vício apurado não seria apenas de forma, mas, sim, de estrutura ou da essência do ato praticado.

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

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

[...]

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

Nesse passo, vale transcrever a parte final da referida decisão proferida pela Delegacia de Julgamento de Recife/PE em 21/09/1998 (DECISÃO DRJ/RCE n.º 639/1998), exarada nos autos do processo n.º 10480.011569/9688, que identificou o vício de nulidade no lançamento original:

[...]

O lançamento foi efetuado através da notificação, de fl. 05, não contendo a matéria tributável, assim entendida a descrição dos fatos e a base de cálculo; o nome, o cargo, o número de matrícula e a assinatura do AFTN autuante; a data e a hora da lavratura, conforme previsto no art. 5º, II, VI e VII da já citada Instrução Normativa, sendo tal omissão motivo para que seja declarada a nulidade do lançamento.

Ressalve-se que, nos termos do art. 6º da Instrução, a declaração de nulidade não impede, quando for o caso, novo lançamento.

CONCLUSÃO

DECLARO NULO o presente lançamento, tornando sem efeito a notificação de fl. 05 do processo.

No caso sob exame, o procedimento para sanear o erro incorrido na atividade de lançamento implicou na identificação da própria matéria tributável, assim entendida a descrição dos fatos e a base de cálculo, que não constavam do primeiro lançamento.

A ausência desses elementos configura vício grave, não só porque dizem respeito à própria essência da relação jurídico-tributária, mas também porque inviabilizam o direito de defesa e do contraditório.

Às considerações da PGFN sobre convalidação do ato administrativo, se aplicam todos os comentários no sentido de que o vício é formal (e sanável nos termos do art. 173, II, do CTN) quando existe a possibilidade de o lançamento ser repetido, com o mesmo conteúdo concreto (mesmos elementos constitutivos da obrigação tributária), sem incorrer na mesma invalidade.

Com efeito, não cabe falar em convalidação do ato de lançamento se está havendo inovação na parte substancial desse ato.

Além disso, o próprio Decreto n.º 70.235/72, em seus artigos 59 e 60 (trazidos à baila pela PGFN), deixa bastante claro que não cabe saneamento de vício (para fins de convalidação do ato) nos casos de nulidade por preterição do direito de defesa.

Por tudo o que se disse, não há como reconhecer neste caso a ocorrência de vício formal. A regra do art. 173, II, do CTN não é aplicável à situação sob exame para fins de alongar o prazo decadencial em favor do Fisco.

Nesses termos, entendo que o acórdão recorrido restou lídimo, ao cancelar o lançamento por falta de motivação, não cabendo falar-se em vício formal.

Conclusão

Diante do exposto, conheço do RECURSO ESPECIAL da PGFN, para no mérito NEGAR-LHE PROVIMENTO.

(documento assinado digitalmente)

Amélia Wakako Morishita Yamamoto