



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 18470.724635/2011-96
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1302-006.995 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 25 de janeiro de 2024
Recorrente TECNEW PRODUTOS AGROPECUARIOS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2002

LANÇAMENTO DECLARADO NULO. VÍCIO CONSIDERADO FORMAL NA DECISÃO QUE RECONHECEU A NULIDADE. ERRO NA BASE DE CÁLCULO. VÍCIO MATERIAL. DECADÊNCIA. art. 150, § 4º, do CTN . OCORRÊNCIA.

A falta de composição individualizada do passivo não comprovado caracteriza vício material em relação à base de cálculo, ainda que a decisão que declarou sua nulidade tenha o caracterizado como formal. se o vício no lançamento está relacionado aos requisitos fundamentais, estamos diante de nulidade substancial ou essencial, que macula o lançamento, ferindo-o de morte. Novo lançamento ocorreu quando a decadência já havia operado, nos termos do art. 150, § 4º, do CTN.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em acolher a prejudicial de decadência suscitada, e, por consequência, em dar provimento ao Recurso Voluntário, para cancelar as exigências fiscais tratadas no presente processo, nos termos do relatório e voto da Relatora.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Maria Angélica Echer Ferreira Feijó – Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Wilson Kazumi Nakayama, Maria Angelica Echer Ferreira Feijo, Marcelo Oliveira, Miriam Costa Faccin (suplente convocado(a)), Heldo Jorge dos Santos Pereira Junior, Paulo Henrique Silva Figueiredo (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Savio Salomao de Almeida Nobrega, substituído pela Conselheira Miriam Costa Faccin.

Fl. 2 do Acórdão n.º 1302-006.995 - 1ª Sejul/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 18470.724635/2011-96

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário (fls. 256-280) interposto em face do Acórdão n.º 1260.096, proferido pela 3ª Turma da DRJ/RJ1 em 25 de setembro de 2013 (fl. 229-245), o qual julgou improcedente a Impugnação apresentada para manter o lançamento em sua inteireza. Resumidamente, na origem, após o cancelamento do primeiro Auto de Infração, a Fiscalização lavrou novo Auto exigindo os mesmos tributos em relação ao mesmo período de apuração, sob o fundamento de omissão de receitas. Em suas razões recursais, a Recorrente discute **(i)** a natureza da nulidade que levou ao cancelamento do primeiro Auto, para sustentar que não poderia ter sido lavrado novo Auto e, ainda que fosse, que a decadência já teria se operado; além disso, sustenta **(ii)** a inocorrência da omissão de receitas indicada pela Fiscalização.

a) Do Termo de Constatação Fiscal – TCF (fls. 186 e ss.):

O TCF refere que havia sido lançado um **primeiro Auto** em face do sujeito passivo. Referida autuação estava contida no processo administrativo n.º 18471.000891/2005-36. Após a apresentação de defesa, esse primeiro Auto foi **declarado nulo em sua formação**, conforme decisão de 1ª instância administrativa da DRJ/RJ1 no Acórdão n.º 12-18540, da 3ª Turma, em 28/02/2008. Por meio de Recurso de Ofício, a nulidade foi mantida em decisão do CARF, por meio do Acórdão 1102-000.275, de 03/08/2010, por decisão da 2ª Turma, da 1ª Câmara da 1ª Seção. Por ter constado expressamente o direito do Fisco de realizar novo lançamento, com fundamento no art. 173, inciso II do CTN, o Auditor-Fiscal refere que, com base nos elementos já contidos no antigo processo intimou novamente o contribuinte.

Assim, intimou o sujeito passivo para comprovar o saldo existente na conta Fornecedores em 31/12/2002, no valor de **R\$ 6.067.750,29**, conforme constava na linha 01 da ficha 39ª – Balanço Patrimonial – da DIPJ do ano-calendário de 2002. A Recorrente, à época, apresentou Demonstrativo de Composição de Passivo para **três fornecedores: (i) Vetnil R\$ 576.676,11, (ii) Mogiana R\$ 322.838,64 e (iii) Merial R\$ 1.933.401,73**, cuja soma resultou em R\$ 2.833.916,48.

Contudo, de todos os demonstrativos apresentados, nem todos puderam ser confirmados pelo Auditor-Fiscal, seja em razão da não apresentação da quitação do título, seja pela não apresentação da escrituração, seja pela totalidade dos valores ali constantes. Assim, abaixo está o resultado da apreciação, conforme TCF (fls. 187-188):

MERIAL	
Demonstrativo de composição do Passivo - R\$	1.933.401,73
Valores comprovados..... - R\$	1.201.528,61
Valores não comprovados..... - R\$	731.873,12
VETNIL	
Demonstrativo de composição do Passivo - R\$	577.676,11
Valores comprovados..... - R\$	0,00
Valores não comprovados..... - R\$	577.676,11

MOGIANA	
Demonstrativo de composição do Passivo - R\$	322.838,64
Valores comprovados..... - R\$	0,00
Valores não comprovados..... - R\$	322.838,64

Assim, do total da conta Fornecedores (R\$ 6.067.750,29) o Auditor-Fiscal compreendeu que só havia sido **comprovado R\$ 1.201.528,61**, conforme discriminação abaixo:

7 - Os valores NÃO COMPROVADOS são discriminados a seguir:

Merial.....R\$	731.873,12
Vetnil.....R\$	577.676,11
Mogiana.....R\$	322.838,64
Demonstrativos não apresentados.....R\$	3.233.833,81

Total dos valores não comprovados.....R\$	4.866.221,68

Em 20/06/2011, foi lavrado o **segundo Auto de Infração** constituindo crédito tributário de IRPJ/CSLL e PIS/COFINS sobre os valores de receita não comprovados acima. Assim, o crédito tributário exigido foi de **R\$ 5.287.530,41**, da seguinte forma (Termo de Encerramento fl. 199):

CRÉDITO TRIBUTÁRIO APURADO:	
Imposto de Renda Pessoa Jurídica.....R\$	3.409.568,99
Programa Integração Social.....R\$	230.769,09
Contribuição p/financiamento S. Social.....R\$	419.580,22
Contribuição Social s/Lucro Líquido.....R\$	1.227.612,11

Os valores acima correspondem ao principal, acrescido de juros de mora, multa de ofício e compensações com créditos tributários do sujeito passivo.

b) Do Acórdão recorrido da DRJ/RJ1 (fls. 229-245):

As razões de decidir do Acórdão recorrido para manutenção do lançamento são duas, em resumo: **(i)** a primeira, de que o vício de nulidade do primeiro Auto seria um **vício de forma**, e que havia ficado expressamente autorizado – nas decisões administrativas – a possibilidade de nova lavratura de Auto de Infração; **(ii) incorrência de decadência**, pois o interessado foi cientificado do lançamento dentro do prazo de cinco anos da data em que a decisão anulatória do lançamento efetuado anteriormente se tornou definitiva; **(iii)** e, quanto ao mérito, de que **não haviam sido comprovadas** adequadamente as receitas/passivo fictício na conta Fornecedores.

Abaixo colacionamos a literalidade das razões de decidir (fls. 237-245):

Jurisprudência administrativa

54 De início, observase que, no intuito de reforçar seus argumentos, reproduz o interessado em sua impugnação ementas de julgados da segunda instância administrativa. Contudo, as decisões administrativas proferidas pelos órgãos colegiados, sem uma lei que lhes atribua eficácia, não constituem normas complementares do Direito Tributário e, assim, não têm força vinculante (art. 100, II da Lei nº 5.172, de 25/10/1966 Código Tributário Nacional CTN).

Ausência de vício de forma e decadência

(...)

65 Contrariamente ao que se insurge o interessado, observase que, tanto no primeiro lançamento, quanto neste, que ora se aprecia, a matéria tributável é a mesma, o direito é o mesmo. Tanto lá, quanto cá, está a se tratar de presunção de omissão de receita em função da manutenção no passivo de obrigações já pagas ou cuja exigibilidade não tenha sido comprovada pelo interessado (item 10 – fl. 91).

(...)

68 De modo que, o fato de a autoridade lançadora intimar o interessado a comprovar a exigibilidade dos valores registrados na conta fornecedores em nada desabona a nulidade por vício de forma declarada do primeiro lançamento, como sustenta o interessado.

69 Esse procedimento teve por objetivo oportunizar novamente ao interessado que afastasse a presunção de omissão de receitas apurada na ação fiscal originária. Mesmo porque, agindo de modo diverso, estaria a autoridade lançadora cerceando o direito de defesa do interessado.

70 Dada a falta de comprovação de que não ocorrera a omissão de receitas, a autoridade lançadora lavrou o auto de infração com os elementos que possuía. Note-se que não foi necessária qualquer participação do interessado na feitura desse novo lançamento.

71 Quanto à questão da decadência, pelos argumentos anteriormente expostos, percebesse que o prazo decadencial a ser considerado é o que consta no art. 173, II da Lei nº 5.172, de 1966 (Código Tributário Nacional).

72 Impende registrar que a decisão de segunda instância administrativa, referente ao primeiro lançamento tributário, foi cientificada ao interessado em 19.11.2010 (fls. 110/113).

73 Levandose em conta que o interessado foi cientificado do lançamento ora em análise no dia 22.06.2011 (fl. 103), isto é, dentro do prazo de cinco anos da data em que a decisão anulatória do lançamento efetuado anteriormente se tornou definitiva (art. 173, II do CTN), conclui-se que carece de fundamento a alegação do interessado sobre a extinção do crédito tributário pela modalidade de decadência.

Omissão de receita – IRPJ e CSLL

(...)

76 No que tange a alteração de valor apurado em relação à omissão de receita, há que se observar que o primeiro lançamento foi declarado nulo exatamente por conter falhas na composição dos valores relativos às obrigações registradas no passivo cuja comprovação o interessado deixou de realizar.

(...)

78 Notese que a base de investigação que fundamentou o novo lançamento (conta fornecedores – saldo de R\$ 6.067.750,29) foi a mesma utilizada no lançamento tributário anterior. Qualquer valor acima desse saldo, que fosse caracterizado como omissão de receitas, seria improcedente. Por outro lado, os valores que o compõem são passíveis de lançamento, caso não sejam devidamente comprovados.

79 Nesse contexto, na constatação da presunção legal de omissão de receitas, percebesse que, no novo procedimento fiscal, partiu-se do saldo da conta de fornecedores, no valor de R\$ 6.067.750,29, de onde foi retirada a quantia considerada comprovada de R\$

1.201.528,61, exigindo-se a diferença de R\$ 4.866.221,68 a título de omissão de receitas.

80 No que tange à compensação de prejuízos fiscais e de base de cálculo negativa de CSLL, deve-se ressaltar que a autoridade lançadora utilizou o mesmo critério manifestado pelo interessado, quando esse exerceu a faculdade de efetuar tais compensações na DIPJ do ano-calendário 2002 (fls. 22 e 28).

81 O fato de não ter sido feito desta forma no primeiro lançamento, conforme foi alegado pelo interessado, não impede a autoridade lançadora de assim proceder, compensando o prejuízo fiscal e a base de cálculo negativa de CSLL a que o interessado tem direito. Mesmo porque, se assim não fosse feito, o direito a tais compensações seria deferido na fase recursal e o lançamento, nessa parte, seria improcedente.

85 Portanto, eventual erro que tenha ocorrido na descrição do enquadramento legal do primeiro lançamento, tal qual alegado pelo interessado, não caracteriza mudança de fundamentação jurídica ocorrida no lançamento sob análise, posto que a descrição dos fatos em ambos os lançamentos deixa clara a matéria de direito acerca da qual o interessado infringiu.

86 Também não assiste razão ao interessado, quando assevera que a tributação da omissão de receita ocorreu de forma isolada, sem que fosse refeita a apuração do lucro real. Vejamos.

87 O valor tributável importou em R\$ 4.866.221,68, que é resultante da diferença entre o saldo da conta de fornecedores, no valor de R\$ 6.067.750,29, e a parte considerada comprovada pela autoridade lançadora, no valor de R\$ 1.201.528,61.

88 Ao valor tributável, somouse o lucro real de R\$ 83.039,73, informado na DIPJ (fl. 22), chegando-se ao novo lucro real de R\$ 4.949.261,41. O mesmo procedimento foi realizado em relação à CSLL com os mesmos valores (fl. 28).

89 Desse montante, subtraiu-se a compensação de prejuízos acumulados pelo interessado até o respectivo período de apuração, no total de R\$ 145.151,04 (R\$ 24.911,92, na DIPJ, e R\$ 120.239,12, no auto de infração – fls. 22, 143 e 201). No caso da CSLL, a compensação de base de cálculo negativa de períodos anteriores foi de R\$ 145.253,19 (R\$ 24.911,92, na DIPJ, e R\$ 120.341,27, no auto de infração – fls. 28, 147 e 217).

90 Assim, as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL totalizaram, respectivamente, R\$ 4.804.110,37 e R\$ 4.804.008,22.

91 Sobre esses valores, foram aplicadas as respectivas alíquotas, conforme demonstrado abaixo:

92 $IRPJ = R\$ 4.804.110,37 \times 15\% = R\$ 720.616,56$

93 $Adicional\ de\ IRPJ = (R\$ 4.804.110,37 - R\$ 60.000,00) \times 10\% = R\$ 474.411,04.$

94 $Total\ do\ IRPJ = R\$ 1.195.027,59$

95 $CSLL = R\$ 4.804.008,22 \times 9\% = 432.360,74.$

96 Desses valores encontrados, foram retirados o IRPJ e a CSLL a pagar informados na DIPJ, correspondentes a R\$ 8.719,17 e R\$ 5.231,50, respectivamente (fls. 24 e 28), totalizando a exigência fiscal, referente ao valor principal de IRPJ e de CSLL, constante do lançamento tributário ora em exame, nos montantes de R\$ 1.186.308,41 (IRPJ) e R\$ 427.129,23 (CSLL).

97 Como se vê, a argumentação do interessado de que a omissão de receitas foi tributada de forma isolada, sem considerar o lucro real declarado, é improcedente.

98 Segundo o interessado, foram incluídas na base de cálculo dos tributos parcelas que não representam obrigações, referentes a notas fiscais emitidas em operações sem valor comercial (simples remessa, amostra grátis, troca de produtos) que foram registradas indevidamente na conta fornecedores.

99 Além disso, reclama o interessado que há outros equívocos contábeis identificados como a falta de escrituração da baixa de duplicadas efetivamente pagas com recursos da própria empresa, como a falta de registro de empréstimos efetivamente tomados pela empresa que propiciaram o pagamento de determinados títulos não baixados.

100 Em relação a tais argumentos, o interessado não apresentou qualquer elemento probatório que pudesse infirmar o lançamento tributário.

101 Embora assevere que as notas fiscais sem valor comercial vieram em anexo à impugnação, as mesmas não foram localizadas entre os documentos acostados aos autos pelo interessado, compostos pela consolidação do contrato social (fls. 176/183), pelo CNPJ, (fl. 184), pela CNH da signatária do contrato social (fl. 185) e pelos termos e auto de infração emitidos pela autoridade lançadora (fls. 186/222).

102 Portanto, a alegação de erro na composição da base de cálculo não foi devidamente comprovada.

103 Quanto ao pleito do interessado para que o Pis e a Cofins, exigidos nestes autos, sejam deduzidos na base de cálculo do IRPJ e da CSLL em função do regime de competência, há que se observar que, nos termos do § 1o. do art. 344 do Decreto n.º 3.000, de 1999 (RIR/99), o referido regime não se aplica aos tributos e contribuições cuja exigibilidade esteja suspensa por força dos incisos II a IV do art. 151 da Lei n.º 5.172, de 1966.

104 No caso sob exame, o recurso apresentado pelo interessado contra o lançamento de Pis e de Cofins suspendeu o correspondente crédito tributário constituído (art. 151, III da Lei n.º 5.172, de 1966), razão pela qual não há como deduzir as referidas despesas da base de cálculo do IRPJ e da CSLL segundo o regime de competência.

Omissão de receitas Pis não cumulativo

(...)

108 No caso do lançamento do Pis, efetuado por decorrência da infração apurada na constituição do crédito tributário de IRPJ, já vigia à época do fato gerador (31.12.2002) a Lei n.º 10.637, de 30.12.2002 (conversão da Medida Provisória n.º 66, de 29.08.2002), que instituiu a não cumulatividade da cobrança dessa contribuição social.

109 Assim, ao considerar o regime tributário não cumulativo do Pis, vigente à data do fato gerador, o qual era aplicável ao interessado (lucro real), a autoridade lançadora seguiu o que determina a legislação tributária.

110 Notese que, contrariamente ao que sustenta o interessado, em relação à infração apurada (omissão de receitas), não houve qualquer mudança de critério jurídico. Como demonstrado anteriormente, a autoridade lançadora fundamentou a omissão de receitas em função da manutenção no passivo de obrigações já pagas ou cuja exigibilidade não tenha sido comprovada por parte do interessado (item 10 – fl. 91).

111 Quanto aos alegados créditos a que o interessado teria direito de descontar no cálculo do Pis a pagar, há que se observar que não houve a comprovação de sua existência no mês da ocorrência do fato gerador; assim como também não foi demonstrado que os eventuais créditos permaneceram sem utilização nos períodos de

apuração subseqüentes, tal qual autorizado pelo § 4o. do art. 3o. da Lei nº 10.637, de 2002.

112 Deste modo, não procedem os argumentos do interessado quanto à improcedência do lançamento do Pis.

Juros moratórios

113 Por último, protesta o interessado pela impossibilidade de incidência dos juros moratórios sobre a multa de ofício ante a ausência de fundamento legal.

114 Quanto ao tema, importa registrar que a exigência de acréscimos moratórios sobre a penalidade não é objeto do lançamento ora em litígio, do qual consta a indicação de juros apenas sobre o valor principal. Os juros, incidentes sobre o crédito tributário lançado a título de principal e multa, serão calculados e atualizados até a data do efetivo pagamento, na fase de execução do acórdão e de cobrança do crédito tributário mantido, após se tornar definitiva, na esfera administrativa, a decisão acerca do lançamento impugnado.

115 Não obstante, a incidência de juros sobre a multa de ofício diferentemente do que sustenta o interessado, está amparada nas disposições do art. 61, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, *in verbis*:

“Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subseqüente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento”. (destaques não constam no original)

116 A partir das disposições legais acima, tendo em conta que a multa de ofício é “débito para com a União decorrente de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal”, configurasse regular a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício a partir de seu vencimento.

117 Embora não tenham efeito vinculante, transcreve-se a seguir ementas constantes de decisões proferidas pelo extinto Conselho de Contribuintes referendando a exigência questionada pelo interessado:

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. A incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, após o seu vencimento, está prevista pelos artigos 43 e 61, § 3º, da Lei 9.430/96. (Acórdão 10322290 Data da Sessão: 23/02/2006)

JUROS DE MORA INCIDENTES SOBRE MULTA DE OFÍCIO TAXA SELIC A multa de ofício integra a obrigação tributária principal, e por conseguinte, o crédito tributário, sendo legítima a incidência dos juros de mora calculados com base na taxa Selic desde o mês subseqüente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao pagamento e de um por cento no mês do pagamento. A cobrança de débitos para com a Fazenda Nacional, após o vencimento, acrescidos de juros moratórios calculados com base na taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia SELIC, além de ampararse em legislação ordinária, não contraria as normas balizadoras contidas no Código Tributário Nacional. (Acórdão 10515211 Data da Sessão: 07/07/2005)

CSLL, Pis e Cofins

118 Aplicase às exigências reflexas o mesmo tratamento dispensado ao lançamento matriz, dada a relação de causa e efeito que os vincula.

Conclusão

119 Pelas razões expostas, julgo o lançamento tributário **procedente**, para manter as exigências fiscais que devem ser acrescidas dos juros de mora e da multa de ofício de 75%.

c) Do Recurso Voluntário (fls. 229-245):

Em suas razões recursais, a Recorrente apresenta os mesmos argumentos já trazidos em sede de impugnação:

- i. **Ausência de vício de forma**, o Auto de Infração anterior teria sido cancelado por vício essencial. O caráter material do vício está claro nas razões de decidir do Acórdão da DRJ, quando indica que o problema estava na quantificação da base de cálculo.
- ii. **Ocorrência de decadência**, visto que a origem da autuação é a cobrança de IRPJ/CSLL e PIS/COFINS do ano-calendário 2002, sendo que a intimação do presente lançamento ocorreu em 22 de junho de 2011, com fundamento no art. 156, V, do CTN.
- iii. **Mudança de critério jurídico**, inovação em relação ao lançamento anterior, visto que mudou a base de cálculo e os tributos exigidos, além do fundamento legal, que antes era o inciso II, do art. 281 do RIR/99, e agora passou a ser o inciso III. Em relação ao PIS, a mudança ocorre em relação ao regime apurado: de cumulativo para não-cumulativo, sem que tenha ocorrido a apuração adequada dos créditos.
- iv. **Incorreção no cálculo do imposto**, pois sobre as novas bases ocorre a tributação isolada, sem considerar as demais apurações realizadas no mesmo período pelo contribuinte.
- v. **Erro contábil não pode ser considerado como fato gerador de tributo**, pois teria havido uma incorreção da contabilidade da empresa em registrar notas fiscais na conta de Fornecedores, e isso não teria sido averiguado quando desse lançamento, pois se baseou nos documentos do lançamento anterior.
- vi. **Necessidade de dedução das contribuições lançadas de ofício da base de IRPJ/CSLL.**
- vii. **Não cabimento da incidência de Selic sobre multa de ofício.**

Assim, o presente processo foi remetido ao CARF para julgamento, e distribuído a essa Conselheira para relatoria e inclusão em pauta.

É o relatório.

Fl. 9 do Acórdão n.º 1302-006.995 - 1ª Seção/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 18470.724635/2011-96

Voto

Conselheira Maria Angélica Echer Ferreira Feijó, Relatora.

I - Dos requisitos de admissibilidade recursal

O Recurso Voluntário atende aos requisitos de admissibilidade dispostos no Decreto n.º 70.235/1972.

Quanto à tempestividade, vale frisar que a contribuinte teve ciência do Acórdão Recorrido em 15/09/2014 (fls. 254), tendo protocolado seu Recurso em 15/10/2014 (fls. 255-256), isto é, respeitando o prazo legal de 30 dias. E, quanto à representatividade, consigno que o Recurso está devidamente instruído com os documentos de representação e assinado por procurador com poderes específicos (fls. 281 e ss.)

Assim conheço do Recurso, e passo para análise das suas razões.

II – Preliminares – Nulidade do lançamento anterior: natureza de vício *formal ou material* e as repercussões sobre a ocorrência de *decadência*.

Um dos principais argumentos trazidos na via recursal pelo Recorrente diz respeito à *natureza* da nulidade que culminou no cancelamento do primeiro Auto de Infração. Tal nulidade foi reconhecida na decisão de 1ª instância administrativa da DRJ/RJI no Acórdão n.º 12-18540, da 3ª Turma, em 28/02/2008, a qual foi confirmada em sede de Recurso de Ofício pelo CARF, no Acórdão 1102-000.275, de 03/08/2010, por decisão da 2ª Turma, da 1ª Câmara da 1ª Seção.

Conforme extrato do Acórdão deste Conselho, ao analisar aquele primeiro lançamento, se constatou que não era possível identificar a composição da base de cálculo e, por esta razão, o lançamento seria nulo. Restou expressamente consignado que o vício seria formal, e que estaria resguardado o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário no prazo no art. 173, II, do CTN. *In verbis*:

Voto

Conselheiro JOSÉ SÉRGIO GOMES

O valor exonerado de crédito tributário supera aquele previsto no artigo 2º da Portaria MF nº 375/2001, com o valor alterado pela Portaria MF nº 03, de 03 de janeiro de 2008 (tributos e encargos de multa superior a R\$ 1.000.000,00), motivo pelo qual se acolhe o recurso de ofício interposto pela autoridade julgadora de primeira instância.

Transcrevo a parte do voto condutor do acórdão recorrido que reputo essencial a este julgamento:

“30 Na descrição dos fatos do auto de infração (fl. 81), a autoridade autuante informa que o valor de R\$ 4.856.570,19, base de cálculo do tributo/contribuições exigidos, “advém da diferença entre o saldo da conta Fornecedores (2-1-02) no Balanço de 31/12/2002 (fls. 76/78) e D1P1 2003 (fls. 3/57) e as relações de credores e documentos apresentados pelo contribuinte à fiscalização”.

31 Na D1P1 do ano-calendário 2002 (fl. 53), no demonstrativo a fl. 75 e na cópia do Diário à fl. 77 é possível identificar o saldo da conta “Fornecedores”, cujo montante equivale a R\$ 6.067.750,29

32 Quanto às relações de credores e documentos mencionados, embora não tenham sido informadas as folhas onde estariam acostadas nos autos, verificam-se, às fls. 60/69, demonstrativos contendo informações sobre títulos de créditos

33 Analisando o sobredito demonstrativo (fls. 60/69), onde constam anotações feitas à lápis (fls. 66/69), não é possível identificar a composição do montante de R\$ 4.856.570,19, que foi utilizado como base de cálculo do tributo/contribuições exigidos, tampouco a parcela do passivo no valor de R\$ 1.211.180,10, que a fiscalização informa ter sido comprovada, o que impede o exercício de ampla defesa do Interessado.

34 Deste modo, declaro nulo o presente lançamento tributário, por conter vício em sua formação, resguardando o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário no prazo de cinco anos, nos termos do art. 173, inciso II da Lei nº 5.172, de 25/10/1966 (Código Tributário Nacional - CTN).”

Realmente, a contribuinte foi instada a comprovar a efetiva exigibilidade do valor por ela lançado na conta de fornecedores em data de 31 de dezembro de 2002, vindo a resposta que a importância de R\$ 6.067.750,29 nela constante se decompunha nas quantias e fornecedores elencados à fl. 75 (repriseada à fl. 77), em número de 18 (dezoito).

Em suas razões, o Recorrente argumenta que a exigência “*tem nítido caráter material*”, isso porque o fundamento do cancelamento pela DRJ é indicado como “*não é possível identificar a composição do montante de R\$ 4.856.570,19 que foi utilizada como base de cálculo do tributo/contribuições exigidos, tampouco a parcela do passivo no valor de R\$ 1.211.180,10 (...)*”. E, no âmbito deste Conselho, havia sido reconhecida a incerteza e iliquidez, quando se afirma que há “*...registros fiscais flagrantemente antagônicos*”.

Vejo que assiste razão ao Recorrente. O vício de nulidade daquele primeiro lançamento possuía ***natureza material***, o que faz com que seja analisado o prazo de decadência deste lançamento sob julgamento por meio da regra do **art. 150, § 4º, do CTN**. O fato de a decisão administrativa ter consignado que, na compreensão daquele julgador a natureza da nulidade era formal, e que o Fisco poderia efetuar novo lançamento, não desnatura a verdadeira natureza daquela nulidade, que é substancial/material/essencial e, muito menos atrairia a aplicação do **art. 173, II, do CTN**.

E isso por um simples motivo: a nulidade estava na quantificação da matéria tributária, isto é, na base de cálculo.

É amplamente sabido que vício formal a que se refere o art. 173, II, do CTN é aquele verificado de plano, no próprio instrumento de formalização do crédito, que diz respeito a erros quanto à escrita do auto de infração, relacionados a **aspectos extrínsecos** do lançamento, como por exemplo: inexistência de data, nome da autoridade competente,

matrícula, local de lavratura do auto, assinatura do autuante, autorização para nova lavratura de auto de infração, ou quaisquer outros erros que comprometam a forma do ato do lançamento.

Porém, se o vício no lançamento está relacionado aos requisitos fundamentais, estamos diante de nulidade substancial ou essencial, que macula o lançamento, ferindo-o de morte. O que impede a concretização da formalização do vínculo obrigacional entre o sujeito ativo e o sujeito passivo. Nesse sentido, importante recordar que os requisitos fundamentais são aqueles **intrínsecos** ao lançamento e dizem respeito à própria conceituação do lançamento insculpida no **art. 142** do CTN, que são: a valoração jurídica dos fatos tributário pela autoridade competente, mediante a verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação, **a determinação da matéria tributável, o cálculo do tributo** e a identificação do sujeito passivo (Nesse sentido, exemplificativamente: **Acórdão 1301-002.975**, 11 de abril de 2018).

Ressalto que, ainda que tal matéria tenha sido objeto de debate quando do julgamento da primeira autuação fiscal, ela retorna para conhecimento por este Colegiado no momento em que é trazida a alegação de nulidade nesta segunda autuação fiscal. Destaco que há, portanto, cognição deste Colegiado sobre a *natureza* da nulidade ocorrida em razão, e que esta matéria não está abrangida por uma estabilidade absoluta no processo administrativo, semelhante à da coisa julgada no processo judicial.

Em julgamento recente, ocorreu situação semelhante. A decisão de primeira instância havia feito menção à existência de nulidade formal. Contudo, pelo teor da decisão, este Conselho verificou que, em verdade, também havia outra nulidade no lançamento – narrada pela decisão de primeira instância – que não havia sido reconhecida e que continha natureza material. Assim, estava vedada a possibilidade de novo lançamento, é o que ocorre no **Acórdão 1401-006.297**, de 16 de novembro de 2022, de Relatoria do Conselheiro Luiz Augusto de Souza Gonçalves, *in verbis*:

A decisão recorrida não se ateve ao fato de que o lançamento realizado em 22/12/2003 também padecia de vício material, apesar de o decisum proferido pela DRJ/CPS referir-se tão somente à ocorrência de vício formal (que também eivava de nulidade o respectivo lançamento) (...).

Ora, apesar de ter se referido tão somente ao vício formal existente no lançamento, a própria decisão proferida pela DRJ/CPS declarou em seu corpo (voto) a existência também de vício material ao reconhecer que o lançamento deveria ter adotado a sistemática do lucro arbitrado, ao invés do lucro real.

Verificado que tal situação efetivamente ocorreu, ou seja, o auto de infração foi lavrado com base no lucro real ao invés do lucro arbitrado, estaríamos diante de alteração do critério jurídico do lançamento, o que é vedado pelo art. 146 do CTN. Tal equívoco cometido pela Fiscalização quando do lançamento realizado em 2003 não pode ser qualificado como mero erro na forma de produção do ato. O vício relacionado ao lançamento sob análise é de aplicação errônea da legislação tributária ao caso concreto. Neste contexto, vícios relacionados à aplicação da norma tributária, em que se demanda o exame da adequação do preceito legal ao caso concreto, e no qual os defeitos do ato surgem em razão da errônea aplicação da regra matriz de incidência, **referem-se a vícios materiais, que ensejam a nulidade do ato.** (grifos originais)

Sendo, portanto, fato incontroverso que o vício que levou ao cancelamento do primeiro lançamento está ligado à mensuração da base de cálculo, é irrecusável o reconhecimento de que a nulidade anteriormente proferida tem caráter material, e não formal.

Desta forma, resta aplicável ao presente caso o art. 150, § 4º, do CTN, razão pela qual reconheço a decadência do lançamento de IRPJ/CSLL e PIS/COFINS do ano-calendário 2002, visto que a Recorrente foi cientificada do lançamento ora em análise em 22/06/2011 (fls. 103 e § 73 do Acórdão recorrido à fl. 239).

As demais alegações trazidas em sede de Recurso Voluntário perdem o objeto em razão do reconhecimento da decadência, conforme acima demonstrado.

Pelo exposto, voto por acolher a preliminar suscitada e dar **PROVIMENTO INTEGRAL ao Recurso Voluntário**, para reconhecer a decadência do lançamento, visto que estamos diante da regra do art. 150, § 4º, do CTN, pois o vício que levou à nulidade de lançamento pretérito possuía natureza material e não formal.

(documento assinado digitalmente)

Maria Angélica Echer Ferreira Feijó