



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 18471.000340/2007-34
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº **9101-004.388 – CSRF / 1ª Turma**
Sessão de 11 de setembro de 2019
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado MILBURN PARTICIPAÇÕES LTDA

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 1995

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 maioria de votos, em rejeitar a preliminar de conversão do julgamento em diligência suscitada pela conselheira Edeli Pereira Bessa, vencidas as conselheiras Edeli Pereira Bessa, Viviane Vidal Wagner e Adriana Gomes Rêgo, que acolheram a preliminar. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Edeli Pereira Bessa, Viviane Vidal Wagner, Andrea Duek Simantob e Adriana Gomes Rêgo, que lhe deram provimento. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto 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 quanto à identificação da espécie do vício que ensejou declaração de nulidade do auto de infração original, posteriormente substituído por novo lançamento.

A recorrente insurgiu-se contra o Acórdão n.º 1802-00.179, de 19/05/2010, por meio do qual a 2ª Turma Especial da 1ª Seção de Julgamento do CARF, por unanimidade de votos, deu provimento a recurso voluntário da contribuinte para fins de acolher a alegação de decadência do segundo lançamento que corrigiu as falhas anteriores do lançamento original, entendendo que a regra prevista no art. 173, II, do CTN não seria aplicável aos casos de nulidade por vício material.

O acórdão recorrido contém a seguinte ementa:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 30/04/1995, 31/07/1995, 31/08/1995, 30/09/1995

CSLL - DECADÊNCIA - LANÇAMENTO DECLARADO NULO POR VÍCIO FORMAL - ART. 173, II, DO CTN

Vício formal é aquele verificado no próprio instrumento de formalização do crédito, e que não está relacionado à realidade representada (declarada) por meio do ato administrativo de lançamento. Essa espécie de vício não diz respeito aos elementos constitutivos da obrigação tributária, ou seja, ao fato gerador, à base de cálculo, ao sujeito passivo, etc. A falta de descrição da matéria tributável e de clareza na tipificação da infração atribuída ao sujeito passivo não configura vício formal. Uma vez afastada a aplicação do art. 173, II, do CTN, o crédito tributário relativo à CSLL dos meses de abril, julho, agosto e setembro de 1995, e lançado em 15/05/2007, encontrava-se, nesta data, fulminado pela decadência, tanto pelo prazo do § 4º do art. 150 do CTN, quanto pelo prazo do art. 173, I, e até mesmo pelo antigo prazo do art. 45 da Lei 8.212/1991, que não é mais aplicado por força da Súmula 8 do STF.

Cientificada, a recorrente interpôs Recurso Especial, às fls. 527 e ss, com fulcro nos art. 64, II e art. 67 e seguintes do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF no 256, de 22/06/2009, alegando que a decisão deu a lei tributária interpretação divergente da que lhe foi dada por outra Câmara ou a própria Câmara Superior de Recursos Fiscais, em relação a seguinte matéria:

1 — Insuficiência na descrição da matéria tributável e imprecisão no enquadramento legal. Vício do lançamento anulado. Natureza formal e não substancial ou material.

E indica a ementa do Acórdão Paradigma N.º 303-33365.

ITR/1999. VÍCIO FORMAL. CERCEAMENTO AO DIREITO DE DEFESA. NULIDADE DO LANÇAMENTO.

Constatada insuficiência na descrição dos fatos e no enquadramento legal é de se reconhecer a nulidade do lançamento por vício formal e cerceamento ao direito de defesa. A imprecisão do lançamento é particularmente notada na identificação do sujeito passivo, na caracterização do imóvel sobre o qual deve recair o lançamento, e na descrição da motivação e respectivo enquadramento legal para a autuação. Recurso de ofício negado.

Continua a PGFN, ainda em suas alegações que:

- diversamente da premissa adotada pela e. Câmara *a quo*, a então Terceira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes entendeu que a insuficiência na descrição dos fatos é vício de natureza formal;

- o Decreto n.º 70.235/72, que regula o Processo Administrativo Fiscal, estabelece os requisitos que devem fazer parte do auto de infração no seu art. 10;

- que o acórdão recorrido mostra-se equivocado ao afirmar que a deficiência na descrição dos fatos e no enquadramento legal do lançamento constitui vício material, eis que se trata de elemento de exteriorização do ato administrativo, portanto, vício formal, devendo-se, dessa forma aplicar o art. 173, II, do CTN.

Com relação ao exame de admissibilidade do Recurso Especial da PGFN, de fls. 561 e ss, o Presidente da 2ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF, por meio do Despacho n.º 120000.065, de 17/05/2010, admitiu o recurso especial com as seguintes considerações sobre a divergência suscitada:

Da contraposição dos fundamentos expressos nas ementas e nos votos condutores dos acórdãos, evidencia-se que a recorrente logrou êxito em comprovar a ocorrência do alegado dissenso jurisprudencial, pois em situações fáticas semelhantes, chegou-se a conclusões distintas.

O voto do relator do acórdão recorrido conclui que o vício na descrição da matéria tributável, bem como da tipificação da infração atribuída ao sujeito passivo, tem natureza material. Em sentido inverso é o entendimento do acórdão paradigma, qual seja, que a insuficiência na descrição da matéria tributável, bem como a imprecisão no enquadramento legal, ensejaria vício formal.

Ante ao exposto, o acórdão apresentado pela Fazenda Nacional, ao meu ver, cumpre a exigência de demonstrar, fundamentadamente, a divergência de interpretação de lei tributária entre Câmaras do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Proponho que o Recurso Especial seja admitido, dando-se ciência à contribuinte do Acórdão proferido pela Primeira Câmara e do Recurso Especial, facultando-lhe, no

prazo de 15 (quinze) dias, a contar da devida ciência para apresentação de contrarrazões ao Recurso especial da PFN em 15 dias, se desejar.

(...)

Pelas razões expostas, que admito o Recurso Especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional e lhe DOU, SEGUIMENTO.

Em 22/07/2011, a contribuinte foi devidamente intimada do despacho que admitiu o recurso especial da PGFN, (AR fls. 576), e não apresentou as contrarrazões e nem compareceu ao agendamento marcado conforme despacho de fls. 579 e 585.

É o relatório.

Voto

Conselheira Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Relatora.

Recurso Especial da PGFN

Conhecimento

Conheço do recurso especial, pois este preenche os requisitos de admissibilidade, e não havendo, também, questionamento pela parte recorrida adoto as razões do despacho de admissibilidade, nos termos do permissivo do art. 50, § 1º, da Lei 9.784/99.

Mérito

Antes de iniciar o mérito, importante ressaltar que durante as discussões em sessão, foi suscitada a conversão do julgamento em diligência, porém esta opção restou vencida.

A matéria devolvida discute dissídio jurisprudencial, por entender que o acórdão recorrido afrontou precedentes ao cancelar o lançamento fiscal por vício material, quando deveria ter sido por vício formal.

O lançamento decorreu do fato do contribuinte, em alguns meses do ano-calendário de 1995, ter efetuado compensações indevidas de base de cálculo negativa de períodos anteriores, sem a observância do limite de 30% previsto no art. 58 da Lei 8.981/95 e no art. 16 da Lei 9.065/95.

De acordo com o Termo de Constatação de fls. 53 a 55, esta mesma matéria já havia sido objeto de um lançamento anterior, controlado pelo processo n.º 15374.000989/00-18 (que está anexado ao presente), e esse outro lançamento foi declarado nulo pela Delegacia de Julgamento, em razão da inobservância de requisitos essenciais em sua confecção.

Assim, observando o disposto no art. 173, II, do Código Tributário Nacional, teria aquela autoridade julgadora determinado que o lançamento fosse feito em boa e devida forma, o que resultou nessa nova autuação, que ora se examina.

O Termo de Constatação também informa que a contribuinte ajuizou Mandado de Segurança preventivo, processo n.º 95.0013280-0, pleiteando a compensação integral dos prejuízos fiscais e das bases negativas da CSLL, sem a limitação legal de 30%.

Contudo, o Tribunal Regional Federal da 2ª Região teria exarado decisão, em sede de apelação, denegando a segurança pleiteada pela contribuinte, e o processo judicial estaria aguardando julgamento de Recurso Extraordinário pelo Supremo Tribunal Federal.

Deste modo, e de acordo ainda com a fiscalização, a contribuinte, ao realizar a compensação de base negativa acima do limite permitido, deixou de apurar débitos de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido — CSLL em alguns meses de 1995.

Como haviam depósitos judiciais que cobriam parcialmente esses débitos, a fiscalização constituiu uma parte deles com exigibilidade suspensa, por meio do processo n.º 18471.000339/2007-18, e a parte que estava desacobertada de depósito se encontra no presente processo, lançada com multa de ofício e juros de mora.

Conforme menciona o acórdão recorrido, este lançamento, que se deu em 15/05/2007, em substituição ao lançamento de 28/03/2000, destinou-se a constituição de débitos cujos fatos geradores ocorreram em 30/04/1995, 30/07/1995, 31/08/1995 e 30/09/1995.

Como mencionado, esse lançamento anterior, controlado pelo processo n.º 15374.000989/00-18, foi declarado nulo pela Delegacia de Julgamento, em razão da inobservância de requisitos essenciais em sua confecção.

E a nova autuação foi realizada, no entendimento da fiscalização, com observância do disposto no art. 173, II, do Código Tributário Nacional, que trata do prazo de decadência quando há anulação por vício formal:

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

I — (..)

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

E então, considera ser de suma importância, verificar se o vício do primeiro lançamento configura-se ou não como vício formal, para fins de aplicação do art. 173, II, do CTN. Assim concluindo:

Está bem evidente que o problema do primeiro lançamento não pode ser caracterizado como vício formal, posto que ele diz respeito à descrição da própria matéria tributável, bem como à tipificação da infração atribuída ao sujeito passivo. Com efeito, esse vício em muito ultrapassa os aspectos formais do ato de lançamento.

Sendo assim, resta prejudica a aplicação do art. 173, II, do CTN.

E, deste modo, por qualquer dos outros prazos de decadência, seja o previsto no § 4º do art. 150, ou no art. 173, I, do CTN, ou até mesmo o do art. 45 da Lei 8.212/1991, já afastado do mundo jurídico por força da Súmula 8 do STF, constata-se que o direito de lançar os débitos dos meses de 1995 (abril, julho, agosto e setembro) já se encontrava

desde há muito tempo fulminado pela decadência, quando se deu o lançamento sob exame, em 15/05/2007.

Diante do exposto, voto no sentido de reconhecer de ofício a decadência, para cancelar a exigência fiscal constante deste processo.

Em seu recurso especial, a PGFN suscita divergência de interpretação da legislação tributária pois no caso a insuficiência na descrição da matéria tributável e imprecisão no enquadramento legal tem natureza formal e não material, nos termos do art. 10 e 11 do Decreto 70.235/72 e art. 142, do CTN.

Nesse caso, parece-me que tal assunto restou pacífico neste Colegiado, razão pela qual me valho do voto do ilustre ex-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 nº 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 nº 4.717/1965 (Lei da Ação Popular), ao tratar da anulação de atos lesivos ao patrimônio público, permite, em seu art. 2º, uma análise comparativa entre os diferentes elementos que compõe o ato administrativo (competência, forma, objeto, motivo e finalidade):

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

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

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

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

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

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

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

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

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

No contexto do ato administrativo de lançamento, vício formal é 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 n.º 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, aí sim, deverão estar presentes os seus requisitos formais, extrínsecos, como, por exemplo, a assinatura do autuante, com a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula; a assinatura do chefe do órgão expedidor ou de outro servidor autorizado, com a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

[...]

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 manter o cancelamento do lançamento por vício na descrição da matéria tributável e sua tipificação, 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

Declaração de Voto

Conselheira Edeli Pereira Bessa

O litígio subsistente nestes autos diz respeito à definição da regra decadencial aplicável ao segundo lançamento, formalizado em 15/09/2007, para exigência da CSLL não recolhida ao longo do ano-calendário 1995, por inobservância do limite de 30% para compensação de bases negativas anteriores.

Como bem relatado, o acórdão recorrido entendeu inaplicável a regra do art. 173, II do CTN, vez que o segundo lançamento se destinou a corrigir vício material presente no lançamento anterior. Mencionou-se que no primeiro lançamento houve *falta de descrição da matéria tributável e de clareza na tipificação da infração atribuída ao sujeito passivo*, ótica sob a qual a PGFN defende que tais vícios seriam de natureza formal, apresentando como paradigma

o Acórdão n.º 303-33.365 que enuncia os seguintes vícios como motivação da nulidade do lançamento analisado:

A DRJ/Campo Grande/MS, por sua 1ª Turma de Julgamento, por unanimidade, decidiu anular o lançamento de ofício consubstanciado no auto de infração e demonstrativos de fls. 162/172, nos termos dispostos às fls. 220/224, cujos principais fundamentos se transcreve a seguir:

1. Em preliminar, ao se analisar os documentos que compõem os autos, constatou-se que na "descrição dos fatos e enquadramento legal" de fls. 167/171 **a autoridade fiscal não efetuou a devida descrição da infração cometida nem da matéria tributada, faltando melhor informação a respeito dos motivos e das irregularidades que teriam dado causa à autuação.** Faltou, em especial, **clareza na identificação do sujeito passivo por decorrência da unificação de áreas** realizada no procedimento.

2. Não ficou evidenciado no auto de infração **por que a autoridade lançadora considerou área superior à declarada pelo contribuinte**, simplesmente afirma que a totalidade das áreas parciais somadas pertenceria ao Sr. Quielse Crisóstomo da Silva, aparentemente se baseando na Escritura Pública de Compra e Venda de fls. 148/151. Entretanto, a operação datada de 25.01.2000, a princípio, não poderia ter repercussão do ITR/99;

3. **Poder-se-ia admitir que o lançamento resultaria de sub-rogação fundada no art. 130 do CTN, mas isso não consta da descrição dos fatos, nem da fundamentação legal do auto de infração.** Ademais, se fosse o caso de sub-rogação na pessoa do adquirente o lançamento também é falho em não explicar por que desconsiderou a prova de quitação constante da Escritura Pública, posto que não é possível a sub-rogação quando conste do título a prova de sua quitação. Ainda havia que se considerar que, aparentemente, e segundo diz o interessado, a operação não se concretizou, não se tendo efetivado a transferência da propriedade, conforme comprovam os documentos de fls. 201/208, que apontam a empresa A.B.Loss & Cia Ltda. Como proprietária do imóvel.

4. Talvez houvesse a hipótese do suposto adquirente estar na posse do imóvel desde 01.01.1999, o que para os efeitos da responsabilidade pelo ITR, faria nascer a obrigação tributária, **entretanto, essa situação além de não estar descrita no auto de infração, não pode ser comprovada pelos elementos constantes dos autos.**

[...]

8. Assim, em respeito ao contraditório e à ampla defesa, assegurados no art. 5º da CF/88, **não tendo havido a informação ao contribuinte dos motivos** que levaram à majoração de ofício da base de cálculo declarada para o ITR, por ser **insuficiente a descrição dos elementos fáticos e jurídicos** que embasaram a autuação e, por **não estar corretamente indicado o sujeito passivo da obrigação**, deve ser reconhecido que a descrição feita no auto de infração **dificultou a compreensão dos fatos pelo contribuinte prejudicando o seu direito de defesa.** Dessa forma, por vício formal, deve ser declarada a nulidade do lançamento. Se for o caso, a critério do órgão local, novo lançamento poderá ser efetuado em boa e devida forma no prazo previsto no inciso II do art. 173 do CTN.

Assim decidiu a DRJ pela nulidade do lançamento devido a vício formal. Em razão do valor do lançamento exonerado procedeu-se ao devido recurso de ofício dirigido ao Terceiro Conselho de Contribuintes. É o relatório.

[...]

A minúcia e clareza no enunciado dos motivos que levaram à DRJ a reconhecer o cerceamento ao direito de defesa do contribuinte e evidenciam por si mesmos a absoluta nulidade do lançamento efetuado.

Talvez a **confusa descrição dos fatos** tenha também provocado o equívoco na parte dispositiva do acórdão DRJ de fls. 220 ao mencionar a anulação do lançamento de

ofício do ITR/98, quando na verdade se trata do ITR/99, conforme se observa no auto de infração, na ementa da decisão da DRJ e no próprio relatório produzido pela DRJ.

A imprecisão do lançamento é particularmente notada na **identificação do sujeito passivo, na caracterização do imóvel sobre o qual deve recair o lançamento, e na descrição da motivação e respectivo enquadramento legal** para autuação. (*negrejouse*)

Constata-se, assim, que nos casos comparados vislumbrou-se a possibilidade de existir fundamentos, fáticos e jurídicos, que autorizariam a imputação fiscal, mas, não tendo sido eles adequadamente descritos ou provados, necessário se fez anular o lançamento. No paradigma, tais vícios foram caracterizados como formais, expressamente atraindo a aplicação do art. 173, II do CTN, enquanto no acórdão recorrido firmou-se o entendimento de que o problema do primeiro lançamento, *posto que ele diz respeito à descrição da própria matéria tributável, bem como à tipificação da infração atribuída ao sujeito passivo*, em muito ultrapassaria *os aspectos formais do ato de lançamento*.

Conhecido o recurso especial da PGFN por tais razões, caberia avaliar a natureza do vício que motivou a nulidade do primeiro lançamento. Contudo, não há elementos seguros para tanto nestes autos, na medida em que o processo administrativo nº 15374.000989/00-18, no qual foi veiculado o primeiro lançamento, originalmente apensado a este, como se vê à e-fl. 01, não foi objeto de digitalização, e de suas peças somente foi aqui reproduzida a primeira folha do Acórdão DRJ/RJO nº 6023/2004, com o seguinte conteúdo:

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 1995

Ementa: LUCRO REAL INOBSERVÂNCIA DE REQUISITOS FUNDAMENTAIS. FALTA DE TIPICIDADE. NULIDADE

A ausência-de tipicidade vicia o auto de infração, uma vez comprovado que o fato nele descrito pela autoridade fiscal não constitui fato gerador da obrigação tributária Lançamento Nulo

Vistos, relatados e discutidos, na Sessão de 28 de outubro de 2004, os autos do processo em epigrafe, ACORDAM, por unanimidade de votos, os membros da 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro-I, DECLARAR NULO o lançamento efetuado, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado, resguardado o direito de a Fazenda Nacional refazê-lo em boa e devida forma.

Ao CAC-IPANEMA/RJ, para dar ciência à interessada do inteiro teor deste Acórdão e tomar as demais providências necessárias ao seu cumprimento.

Gastão da Silva Canario

Presidente em exercício - Relator

Some-se a isso que a Contribuinte não arguiu a decadência do segundo lançamento em impugnação, e assim não se estabeleceu debate acerca do tema em 1ª instância. Em recurso voluntário a questão também não foi suscitada, mas o Colegiado *a quo*, possivelmente tendo acesso ao processo antes apenso nº 15374.000989/00-18, observou o fato de a anulação do lançamento anterior ter se dado sob os seguintes fundamentos:

8. Exige-se da interessada nestes autos, o recolhimento da CSLL pelo suposto cometimento da seguinte infração, assim descrita pelo fiscal autuante: "Falta de

recolhimento da Contribuição Social sobre o Lucro. Falta de pagamento integral e/ou pagamento a menor através de depósito judicial da Contribuição Social s/ Lucro Líquido."

9. O auto de infração, no entanto, contém sérias deficiências, a meu juízo, insanáveis, que o tornam insubsistente, pelas razões a seguir aduzidas.

10. Inicialmente, verifico que a falta de clareza na descrição dos fatos é evidente. No sentido de obter os esclarecimentos necessários com vistas ao conhecimento da matéria a ser apreciada, passei à análise dos elementos constantes dos autos, através do qual pude constatar, então, que o presente feito resulta de revisão interna da declaração de rendimentos do IRPJ/1996, efetuada pela Malha Fazenda, consubstanciada no Relatório de fls. 44/45.

11. Por outro lado, somente a partir da leitura da impugnação interposta pela interessada consegue-se compreender os reais motivos que levaram o fiscal autuante a lavrar o auto de infração sob exame e que ensejaram o presente contencioso. Assim, tratam os autos, na realidade, de compensação indevida de base de cálculo negativa da CSLL, por inobservância do limite de 30% (trinta por cento) previsto na legislação que rege a matéria (Lei nº8.981/1995, art. 58).

(...)

15. Por outro lado, o fundamento legal em que se baseou o autuante para caracterizar a infração é o seguinte: arts. 856 e 889, incisos I e IV, do RIR/1994; arts. 56, § 4º e 97, da Lei nº 8.981/1995; art. 1º da Lei nº9.065/1995, cujos textos transcrevo a seguir:

(...)

17. Assim, além das deficiências mencionadas anteriormente, mais uma se apresenta, qual seja, os dispositivos legais ora transcritos, que fundamentam o auto de infração, não guardam qualquer relação com a descrição dos fatos.

18. Todavia, a maior deficiência do auto de infração decorre, a meu ver, da não verificação por parte do fiscal autuante da efetiva ocorrência do fato gerador da obrigação tributária.

19. Isto porque, o depósito judicial a menor da Contribuição Social sobre o Lucro não se constitui em infração a qualquer dispositivo da legislação fiscal em vigor. A irregularidade cometida pela interessada que, efetivamente, constituiu fato gerador da contribuição em questão, e que deixou de ser descrita no auto de infração, seria aquela decorrente de compensação indevida de base de cálculo negativa, por inobservância do limite de 30%, previsto no art. 58 da Lei nº 8.981/ 1995 .

20. Desse modo, concluo que o fiscal autuante não apurou, nestes autos, a ocorrência do fato gerador da Contribuição Social, tarefa que o Código Tributário Nacional lhe atribui competência privativa, de conformidade com o art. 142, in verbis:

(...)

22. A comprovação da tipicidade, que se caracteriza pela estreita correlação entre o fato e a hipótese em abstrato descrita na norma legal, sendo requisito essencial à demonstração do ilícito, não restou, portanto, caracterizada nestes autos.

23. Em decorrência, voto pela nulidade do lançamento, por ausência de comprovação, no auto de infração, da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, devendo novo auto ser lavrado em boa e devida forma.

A partir desta transcrição, o Conselheiro Relator do acórdão recorrido entende que vícios na *descrição da própria matéria tributável* bem como na *tipificação da infração atribuída ao sujeito passivo* não poderiam ser de natureza formal. Todavia, num contexto no qual o julgador de 1ª instância, *a partir da leitura da impugnação interposta pela interessada* consegue *compreender os reais motivos que levaram o fiscal atuante a lavrar o primeiro auto de infração*, associado ao fato de que a própria Contribuinte não arguiu decadência em face do segundo lançamento, dúvidas surgem acerca da natureza dos erros cometidos naquele documento e, em especial, se houve inovação substancial no segundo lançamento.

Estas as razões, portanto, para se arguir a preliminar de conversão do julgamento em diligência, com vistas à juntada, a estes autos, do processo administrativo n.º 15374.000989/00-18 ou, minimamente, do primeiro auto de infração lavrado.

Contudo, rejeitada esta preliminar, as evidências antes mencionadas impõem presumir que não houve inovação substancial no segundo lançamento, formalizando-se novamente o mesmo crédito tributário antes constituído, mas agora com o enquadramento adequado, concernente à limitação legal à compensação de bases negativas da CSLL. A Contribuinte, ao deixar de contestar a natureza do vício apontado no lançamento original, e lá produzir sua defesa de mérito, à semelhança do promovido nestes autos, deixa patente que não houve cerceamento ao seu direito de defesa, circunstância suficiente para afastar a caracterização do vício como material.

Este, aliás, é o entendimento consolidado deste Conselho, e que subjaz à 5ª Proposta de Enunciado de Súmula submetida à apreciação do Pleno desta CSRF em 03/09/2019:

O erro no enquadramento legal da infração não acarreta a nulidade da autuação caso a infração se encontre devidamente descrita nos autos, permitindo que o contribuinte possa exercer amplamente o seu direito de defesa.

Acórdãos Precedentes: 1301-002.205, 3201-003.140, 2201-004.018, 1401-002.503 e 2401-005.830.

Embora rejeitado como súmula, por ter sua aplicação condicionada à verificação de circunstâncias indefinidas, referido enunciado reflete o entendimento majoritário neste Conselho de que o lançamento deve subsistir se a descrição nele contida, ainda que com vício no enquadramento legal, permitir ao sujeito passivo compreender a acusação e dela se defender. De outro lado, se apesar de constatada a inexistência de cerceamento ao direito de defesa, o lançamento é anulado, como promovido em face da primeira exigência formulada contra a Contribuinte, o vício necessariamente será de natureza formal, pois bastará à autoridade fiscal formalizar o mesmo crédito tributário com a correção da descrição da matéria e de seu fundamento legal.

Assim, diante destas evidências, deve ser DADO PROVIMENTO ao recurso especial da PGFN.

(documento assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa