



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 18471.001003/2007-64
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº **9303-011.019 – CSRF / 3ª Turma**
Sessão de 08 de dezembro de 2020
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado MILLS DO BRASIL ESTRUTURAS E SERVICOS LTDA.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 1985

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO ORIGINAL ANULADO POR VÍCIO MATERIAL. INAPLICABILIDADE DO ARTIGO 173, II, DO CTN.

Erro na descrição do fato gerador não constitui vício formal, trata-se de circunstância material, relacionada ao âmago da obrigação tributária, possuindo intrínseca relação com o conteúdo material do ato, os equívocos na sua determinação no decorrer da realização do ato administrativo de lançamento ensejam a sua nulidade por vício material, uma vez que o mesmo não poderá ser convalidado ou sanado sem ocorrer um novo ato de lançamento, portanto sem influência quanto ao prazo decadencial para novo lançamento do mesmo tributo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer o Recurso Especial e, no mérito, em negar-lhe provimento. Votaram pelas conclusões os conselheiros Luiz Eduardo de Oliveira Santos e Jorge Olmiro Lock Freire.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente em Exercício

(documento assinado digitalmente)

Érika Costa Camargos Autran - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Valcir Gassen, Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello e Rodrigo da Costa Pôssas.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de Divergência interposto pela Fazenda Nacional contra o Acórdão n.º 1401003.059, de 13 de dezembro de 2018 (fls. 323 a 330 do processo eletrônico), proferido pela Primeira Turma da Quarta Câmara da Terceira Seção de Julgamento deste CARF, decisão que por unanimidade de votos, deu provimento à arguição de decadência, determinando o cancelamento da exigência.

A discussão dos presentes autos tem origem no auto de infração lavrado em face do Contribuinte, exigindo o Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), e a Contribuição para o PIS/PASEP, respectivamente, nos valores de R\$43.687,30 e R\$3.736,00, acrescidos de multa de ofício de 50% e juros de mora calculados até 31.07.2007.

O Contribuinte apresentou impugnação, alegando, em síntese, que:

- não tendo sido descrito de forma legível o fato gerador da obrigação tributária tem-se a teor do artigo 142 do CTN e do inciso N do artigo 10 do Decreto n.º 70.235, de 1972, o vício material;
- este também é o entendimento do PA n.º.13 707.003179/90-90;
- sendo o vício que gerou a nulidade de natureza material, não se aplica ao caso o inciso II, do artigo 173, do CTN, mas, sim, o seu inciso 1, portanto, decaiu o direito do Fisco de constituir o crédito;
- ainda que se considere o inciso II, do artigo 173, do CTN, o Fisco teve 5 anos para fazer outro lançamento, e, faltando apenas dois meses para completar os 5 anos da data da anulação o Fisco a intimou para, no inexecutível prazo de 5 dias, apresentar elementos e informações relativos a fatos geradores ocorridos há mais de 22 anos;

- somente seria possível atender a exigência se todo o seu setor administrativo parasse para este atendimento, tal exigência é desarrazoável, em flagrante violação aos princípios da razoabilidade e proporcionalidade, moralidade e eficiência, previstos no artigo 37, da CF, e no parágrafo único do artigo 2º da Lei n.º 9784, de 1999, acarretando o cerceamento do direito de defesa suficiente para que seja anulado o lançamento;
- segundo o parágrafo único do artigo 195, do CTN, e o parágrafo 1º do artigo 57, da Lei n.º. 4.502, de 1969, o prazo para a guarda dos livros foi vencido de há muito tempo, ocorrendo por mais esta razão o cerceamento do direito de defesa;
- também foi violado o artigo 844, do RIR, de 1999, que prevê prazo de 20 dias para a prestação de informações;
- não se furtou a prestar informações, sendo que, sequer lhe foi dada oportunidade de pedir prorrogação de prazo.

A DRJ no Rio de Janeiro/RJ julgou improcedente a impugnação apresentada pelo Contribuinte.

Irresignado com a decisão contrária ao seu pleito, o Contribuinte apresentou Recurso Voluntári. O Colegiado por unanimidade de votos, deu provimento ao Recurso Voluntário, conforme acórdão assim ementado *in verbis*:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ Ano-calendário: 1985

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO ORIGINAL ANULADO POR VÍCIO MATERIAL. INAPLICABILIDADE DO ARTIGO 173, II, DO CTN.

Erro na descrição do fato gerador não constitui vício formal, meramente procedimental, já que o fato gerador constitui o conteúdo do lançamento. Trata-se de circunstância material, relacionada ao âmago da obrigação tributária, possuindo intrínseca relação com o conteúdo material do ato. Decisão que anula o lançamento por falta da descrição adequada dos fatos no auto de infração possui conteúdo material, portanto sem influência quanto ao prazo decadencial para novo lançamento do mesmo tributo.

Intimada a Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial de Divergência (fls. 332 a 346) suscitando divergência quanto ao erro na descrição do fato gerador: vício formal ou material. O pedido da Fazenda Nacional em sede do Recurso Especial é para reformar parcialmente o acórdão atacado e declarar a natureza meramente formal do vício que maculou o lançamento tributário, facultando ao Fisco efetuar novo lançamento, obedecido o prazo decadencial do art. 173, II, do CTN.

Para comprovar a divergência jurisprudencial suscitada, a Fazenda Nacional apresentou como paradigmas os acórdãos de n.ºs 2302-00.386 e 2401-00.018. A comprovação dos julgados firmou-se pela transcrição de inteiro teor das ementas dos acórdãos paradigmas no corpo da peça recursal.

O Recurso Especial da Fazenda Nacional foi admitido, conforme despacho de fls. 349 a 352, sob o argumento que a decisão recorrida entendeu que erro na descrição do fato gerador não constitui vício formal, meramente procedimental, mas se trata de circunstância material, relacionada ao âmago da obrigação tributária, o primeiro acórdão paradigma de n.º 2302-00.386, decidiu de modo diametralmente oposto, que esse mesmo erro se trata de vício na formalização, por desobediência ao disposto no art. 10, inciso III, do Decreto n.º 70.235.

Referente ao segundo acórdão paradigma de n.º 2401- 00.018, de 2009, não ocorre o alegado dissenso jurisprudencial, por se tratar de situações fáticas distintas.

O Contribuinte apresentou contrarrazões às fls. 360 a 375, manifestando pelo não provimento do Recurso Especial da Fazenda Nacional e que seja mantido v. acórdão.

É o relatório em síntese.

Voto

Conselheira Érika Costa Camargos Autran, Relatora.

Da Admissibilidade

O Recurso Especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional atende aos pressupostos de admissibilidade constantes no art. 67 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015, devendo, portanto, ter prosseguimento, conforme despacho de fls.. 349 a 352.

Do Mérito

No mérito, a matéria oposta nesta fase recursal restringe-se a controvérsia na determinação do vício do lançamento, se de ordem formal ou de ordem material.

O Colegiado da Câmara Baixa anulou o lançamento (auto de infração) por vício material sob os seguintes fundamentos:

Alega a Recorrente, preliminarmente, que o crédito tributário exigido, referente ao ano-calendário de 1985, foi constituído somente em 16.08.2007, tendo se operado, assim, a decadência do lançamento. Sustenta, para tanto, que a decisão que anulou o lançamento anterior (proferida nos autos do processo 13707.003179/9090) teria declarado vício material e não apenas formal do lançamento.

A decisão proferida nos autos do processo 13707.003179/9090 recebeu a seguinte ementa:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica IRPJ

Ano-calendário: 1985

Ementa: DESCRIÇÃO DO FATO GERADOR DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA É nulo o auto de infração que não contém a descrição precisa dos fatos imputados, ao sujeito passivo, de forma a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação, correspondente e determinar a matéria tributável, nos termos do art.

142 da Lei n.º 5.172/1966 (CTN), e permitir a ampla, defesa do contribuinte, em respeito ao princípio do devido processo legal.

Lançamento Nulo

O dispositivo da decisão foi assim redigido:

Vistos, relatados e discutidos os autos do processo em epígrafe, em que a interessada apresenta impugnação tempestiva, : os membros da 8ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro I, por unanimidade de votos, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado, ACORDAM, em JULGAR NULO o lançamento efetuado, para considerar INDEVIDOS o IRPJ, no valor de 415.927,80 BTNf, a multa, no valor de 207.963,89 BTNf e os juros de mora legais

Como visto, o lançamento anterior foi anulado por "falta da descrição adequada dos fatos no auto de infração" e não há nada na ementa ou no dispositivo da decisão que esclareça se a autoridade julgadora considerou tratar-se de vício formal ou material. O inteiro teor do acórdão também não menciona tal detalhe.

A questão faz diferença já que apenas a anulação por vício formal tem impacto no prazo para o lançamento do tributo, nos termos do artigo 173, II, do CTN, veja-se (grifamos):

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.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada

a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

Nos presentes autos, a decisão recorrida conceituou vício formal como "omissão ou na observância incompleta ou irregular de formalidades indispensáveis à existência ou seriedade do ato", entendendo que a falta da descrição adequada dos fatos no auto de infração se encaixaria em tal conceito.

Entendo, porém, que assiste razão à Recorrente.

Diferentemente do afirmado pela decisão recorrida, não está-se diante de uma simples falha da formalidade de se preencher os diversos campos do auto de infração. Com efeito, erro na descrição do fato gerador não constitui apenas vício formal, meramente procedimental, já que o fato gerador constitui o conteúdo do lançamento. Trata-se, portanto de circunstância material, correlacionada ao âmago da obrigação tributária, possuindo intrínseca relação com o conteúdo material do ato.

Naquela ocasião, o fiscal autuante não se desincumbiu do ônus de descrever, de forma inteligível, o fato gerador da obrigação tributária tida como descumprida. Tanto é assim que a decisão que anulou o auto de infração original observou que "... os fatos imputados empresa somente começam a se tornar compreensíveis após a leitura da peça impugnatória. Tendo sido realizada perícia, a qual foi solicitada tanto pelo contribuinte (fls. 47, 49/50, 55/56, 58, 61/62, 65/66 e 74) quanto pelo fiscal autuante (fls. 116), abriu-se nova oportunidade para que o Fisco descrevesse apropriadamente os fatos ocorridos. Contudo, o laudo pericial apresentado pelo perito da União, às fls.120/122, é também bastante conciso, cingindo-se a responder estritamente aos quesitos formulados, muitas vezes com monossílabos, e sem anexar aos autos quaisquer documentos ou demonstrativos. Novamente, é no laudo apresentado pelo perito da impugnante que se encontram

descrições, do seu ponto de vista, sobre alguns dos fatos, na forma que ela entendeu lhe terem sido imputados." (fls. 157158)

Assim, a teor do disposto no artigo 142 do CTN e no inciso IV do artigo 10 do Decreto 70.235/1972, tem-se configurado vício material, impedindo a reabertura do prazo decadencial de 5 anos para novo lançamento e, portanto, justificando o acolhimento da presente preliminar.

Dispositivo

Ante o exposto, oriento meu voto para dar provimento ao recurso voluntário, reconhecendo a decadência no caso.

Para se formalizar o Auto de Infração, se faz necessário obedecer os seguintes requisitos: (i) necessária subsunção dos fatos apurados, identificados no auto de infração, à hipótese abstrata presente na norma jurídica instituidora do tributo; (ii) a descrição dos fatos é elemento fundamental do material probatório; (iii) as conclusões do auto de infração devem estar juridicamente validadas.

Tais requisitos, vão ao encontro do que dispõe o art. 142 do CTN, *verbis*:

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

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Tem-se que a validade do ato administrativo pressupõe a configuração de todos os seus elementos constitutivos, sem os quais inexistirá o próprio ato, quais sejam, sujeito (pressuposto subjetivo), motivo e requisitos procedimentais (pressupostos objetivos), finalidade

(pressuposto teleológico), causa (pressuposto lógico) e formalização (pressupostos formalísticos)¹.

Dessa forma, não se está diante de mero exercício lógico-racional de natureza argumentativa, tendente à elucidação ou a complementação de um procedimento anterior, mas de alteração do conteúdo do próprio ato administrativo, o que não se coaduna com a disciplina do art. 142 do CTN acima reproduzido.

Leandro Paulsen, aborda a matéria no mesmo sentido, *in verbis*:

*Vício Formal x vício material. Os vícios formais são aqueles atinentes ao procedimento e documento que tenha formalizado a existência do crédito tributário. Vícios materiais são os relacionados à validade e à incidência da Lei.*²

Marcos Vinicius Neder e Maria Tereza Martinez, sustentam que:

*(...) a errônea compreensão dos fatos ocorridos ou do direito aplicável é vício que dificilmente poderá ser sanado no curso do processo, pois incide no motivo do ato. Não é vício formal na descrição, mas no próprio conteúdo do ato. Não adianta a repetição do lançamento pela autoridade com a finalidade de aproveitamento do ato anterior pela sua convalidação, pois remanesce na nova norma individual e concreta introduzida a mesma anomalia. A correção só poderá ser empreendida por meio da invalidação do lançamento original e a formalização de nova exigência fiscal, se ainda dentro do prazo decadencial*³.

Os requisitos do lançamento definidos no artigo 142 do CTN abarcam os elementos essenciais à sua constituição, cuja ausência, ainda que apenas de um deles, acarreta a invalidade da autuação e não a mera anulação por vício formal.

¹ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Curso de direito administrativo. 15. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 359.

² PAULSEN, Leandro. Direito tributário: constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 10. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; ESMAFE, 2008, p. 1164.

³ NEDER, Marcos Vinicius; LÓPEZ, Maria Tereza Martinez. Processo administrativo fiscal comentado: de acordo com a lei nº 11.941, de 2009, e o Regimento Interno do CARF. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2010, p. 209-210.

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

Do Dispositivo

Diante do exposto nego provimento ao Recurso interposto pela Fazenda Nacional,

E como voto.

(documento assinado digitalmente)

Érika Costa Camargos Autran