



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19311.720151/2015-97
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-006.043 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 11 de março de 2022
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado LP ADMINISTRADORA DE BENS LTDA

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2011, 2012

RECURSO ESPECIAL. IMPROCEDÊNCIA DO LANÇAMENTO. VÍCIO MATERIAL E FORMAL. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. AUSÊNCIA DE SIMILITUDE FÁTICA DOS PARADIGMAS INDICADOS. NÃO CONHECIMENTO.

Tendo o acórdão recorrido cancelado o lançamento em razão de sua improcedência, à míngua de esclarecimentos que poderiam ser suscitados por meio de embargos declaratórios, deduz-se que a insubsistência do lançamento se deu no mérito, não havendo que se falar em vício formal, restando caracterizada a ausência de prequestionamento que, por si só, já justificaria o não conhecimento do recurso.

Tendo o acórdão recorrido e os paradigmas colacionados sido decididos em contextos fáticos significativamente dessemelhantes, não há que se falar em existência de dissídio jurisprudencial.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em não conhecer do Recurso Especial, vencidas as conselheiras Edeli Pereira Bessa (relatora), Livia De Carli Germano e Andréa Duek Simantob que votaram pelo conhecimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto.

(documento assinado digitalmente)

ANDREA DUEK SIMANTOB – Presidente em exercício.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Relatora.

(documento assinado digitalmente)

FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO - Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimarães Fonseca (suplente convocado) e Andréa Duek Simantob (Presidente em exercício).

Relatório

Trata-se de recurso especial interposto pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional ("PGFN") em face da decisão proferida no Acórdão nº 1401-002.201, na sessão de 22 de fevereiro de 2018, no qual foi afastada preliminar de nulidade e dado provimento ao recurso voluntário.

A decisão recorrida está assim ementada:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2011, 2012

NULIDADE. INOCORRÊNCIA DAS HIPÓTESES PREVISTAS NO PAF. AFASTAMENTO QUE SE IMPÕE.

Não estando configurada nenhuma das hipóteses elencadas no art. 59 do Decreto nº 70.235/1972, impõe-se o afastamento do pedido de nulidade.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2011, 2012

LUCRO PRESUMIDO. APURAÇÃO DE RECEITA ACIMA DO LIMITE LEGAL PARA MANUTENÇÃO NO REGIME. CONSIDERAÇÃO DA RECEITA DO MESMO ANO EM QUE FOI FEITA A EXCLUSÃO DO REGIME. ERRO DE MOTIVAÇÃO.

Os efeitos da exclusão de empresa optante pelo lucro presumido com fulcro na obtenção de receita bruta acima do limite legal somente devem atribuídos no ano seguinte àquele em que a empresa apurou a receita acima do limite. Se a fiscalização fundamentou a exclusão efetuada em 2011 baseada na receita bruta de 2011 e a exclusão efetuada em 2012 baseada na receita bruta de 2012, resta claro o erro de motivação do lançamento.

PASSIVO FICTÍCIO. ANÁLISE PREJUDICADA EM RAZÃO DO ERRO DE MOTIVAÇÃO PARA A EXCLUSÃO DO LUCRO PRESUMIDO.

Se o erro de motivação ensejou a improcedência do lançamento, eventual fato gerador decorrente de omissão de receitas por passivo fictício resta prejudicado.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

Por se tratarem dos mesmos elementos de prova, aplica-se à CSLL, ao PIS e à COFINS tudo o quando foi decidido em relação ao IRPJ.

O litígio decorreu de lançamentos dos tributos incidentes sobre o lucro e o faturamento apurados nos anos-calendário 2011 e 2012 a partir da constatação de omissão de receitas presumidas a partir de passivo fictício, com arbitramento dos lucros em razão de indevida opção pelo lucro presumido. A autoridade julgadora de 1ª instância manteve integralmente a exigência (e-fls. 234/239). O Colegiado *a quo*, por sua vez, rejeitou a arguição de nulidade da decisão de 1ª instância e, no mérito, cancelou a exigência porque a acusação de que a Contribuinte optara indevidamente pelo lucro presumido teve em conta a receita bruta auferida no próprio ano-calendário, e não no ano-calendário anterior. O vício de *exclusão da empresa do lucro presumido*, considerado insanável, tornou *prejudicada a tributação reflexa da*

CSLL, do PIS e da COFINS, em razão da exoneração do lançamento do IRPJ (e-fls. 6864/6875).

Os autos do processo foram remetidos à PGFN em 16/04/2018 (e-fl. 6876) e em 23/05/2018 retornaram ao CARF veiculando o recurso especial de e-fls. 6877/6886 no qual a Fazenda aponta divergência reconhecida no despacho de exame de admissibilidade de e-fls. 6888/6893, do qual se extrai:

Passo ao exame da divergência relativa à matéria arguida no recurso.

A Procuradoria insurge-se contra a decisão argumentando:

A decisão ora recorrida anulou o lançamento, por vício de natureza **material**.

Registre-se que, em nenhum momento afirmou a não-ocorrência do fato gerador. Ao revés, pontuou que se tratava de incorreta formalização dos fatos que serviram de suporte para a subsunção que originaram a obrigação tributária. Textualmente: “Diferentemente do entendimento da DRJ, acima apresentado, entendo que a motivação apresentada no Relatório Fiscal (cancelamento do direito à isenção) tem total relevância. Entendo que vício na motivação caracteriza vício material e leva à nulidade do lançamento”.

Logo, em nenhum momento, nem mesmo na decisão hostilizada, ficou reconhecida a ausência do motivo do lançamento.

Na hipótese em apreço, supostos equívocos na formalização dos fatos, vício apontado pelo colegiado como causa de nulidade do lançamento, a toda vista, **não pode ser considerado como de natureza material**, pois se assim fosse estar-se-ia afirmando que o motivo (fato jurídico) nunca existiu.

Um suposto equívoco na formalização do lançamento não pode ser considerado como vício a macular todo o lançamento, devendo ser aplicado o princípio de conservação dos atos. A questão é que o fato gerador ocorreu, em que pese poder-se considerar como insuficientemente descrito. Não houve qualquer prejuízo à defesa do sujeito passivo que, novamente destaque-se, demonstrou pleno conhecimento dos motivos que levaram à autuação, exercendo o direito à ampla defesa em sua inteireza.

Noutra linha, não há que se confundir falta de motivo com falta de fundamentação/motivação. A primeira representa a exposição dos motivos, ou seja, a demonstração, por escrito, de que os pressupostos de fato que justificam o ato realmente existiram. Já a motivação diz respeito às formalidades que ensejam a formação do ato.

Como já salientado, trata-se de suposto vício na motivação. Logo, se se cogitar de vício no lançamento, deve-se ter como vício formal (na formalização do ato do lançamento), tendo em vista que a falha ocorreu na exteriorização do ato do lançamento.

Por tudo, conclui-se que o acórdão recorrido mostra-se equivocado ao afirmar que a eventual incorreção do lançamento alcança a própria substância do ato, **eis que o vício existente no lançamento**, este é de **natureza formal** visto que relacionado a **elemento de exteriorização do ato administrativo**.

Insurge-se, especificamente, quanto ao trecho destacado do voto impugnado:

“Torna-se mais cristalino o erro da auditoria fiscal quando se percebe que a receita de 2010, por exemplo, sequer foi destacada pela fiscalização para que fosse caracterizada a opção indevida pelo lucro presumido no ano de 2011.

O que se percebe é que a fiscalização pode ter confundido a base de lançamento do lucro arbitrado, que é a receita bruta do ano que se quer tributar, no caso, 2011 e 2012, com a base para caracterizar a opção indevida pelo lucro presumido, no caso, 2010 e 2011, respectivamente.

Este equívoco cometido pelo fisco consubstancia-se em erro de motivação do lançamento fiscal, pois alcança a própria substância do lançamento.

E mesmo que se saiba que a receita do ano de 2011 ultrapassara o limite legal para a manutenção no presumido, o que poderia justificar a sustentação do lançamento para o ano de 2012, sabe-se que não foi esse o fundamento da exclusão do lucro presumido do ano de 2012, por parte da fiscalização.” (GRIFO DA RECORRENTE)

Apresentou como paradigmas os Acórdãos nºs 2302-01.806 e 3403-00.269, que foram assim ementados:

Acórdão nº 2302-01.806

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/11/1998a30/09/2003

Ementa: CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. LANÇAMENTO ANULADO POR VÍCIO FORMAL. PRAZO DECADENCIAL. CINCO ANOS. TERMO A QUO. DATA DA DECISÃO QUE RECONHECE O VÍCIO.

Reconhecendo que o lançamento anterior foi anulado por vício formal, o termo a quo para contagem passa a ser a data que se tornar definitiva a decisão que houver anulado por vício formal o crédito anteriormente constituído, na forma do art. 173, inciso II do CTN.

VÍCIO FORMAL. NATUREZA DA INVALIDADE DO LANÇAMENTO FISCAL.

O lançamento é forma, sendo o ato de aplicação material da norma de incidência. Apesar de ser forma, exteriorização, reflete o conteúdo da norma de incidência tributária, o fato gerador. A falha na exteriorização do lançamento é um vício formal, por seu turno, o erro quanto ao conteúdo irá traduzir um vício material.

Não se pode confundir falta de motivo com a falta de motivação. A falta de motivo do ato administrativo vinculado causa a sua nulidade. Motivação é a exposição de motivos, ou seja, é a demonstração, por escrito, de que os pressupostos de fato realmente existiram. A motivação diz respeito às formalidades do ato. O motivo, por seu turno, antecede a prática do ato, correspondendo aos fatos, às circunstâncias, que levam a Administração a praticar o ato. São os pressupostos de fato e de direito da prática do ato.

Logo, **se há falha na motivação, o vício é formal**, se houver falha no pressuposto de fato ou de direito, o vício é material. (GRIFO DA RECORRENTE)

Acórdão nº 3403-00.269

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 31/01/1998 a 31/12/1998

LANÇAMENTO. ERRO NA MOTIVAÇÃO DE SUA LAVRATURA. VÍCIO DE FORMA. CONFIGURAÇÃO.

O lançamento, como espécie de ato administrativo, deve observar a regularidade de seus elementos constitutivos (sujeito, forma, objeto, motivo e finalidade), de tal maneira que os defeitos existentes na motivação de sua lavratura, quando não refletem a adequada razão de sua realização, configuram vício de forma por prejudicar o contraditório e a ampla defesa, impondo sua nulidade. Processo anulado ab initio.

Com a finalidade de demonstrar a divergência jurisprudencial a Recorrente transcreve trechos do julgado paradigma:

“Com efeito, a razão do lançamento se assentava em uma pretensa não comprovação da medida judicial informada como fundamento da compensação realizada, o que foi profligado pelo contribuinte na primeira oportunidade de se manifestar quanto à autuação, o que fez de maneira irretorquível, apresentando as peças da ação judicial e sua planilha de cálculos.

A autoridade administrativa, de posse de tais elementos, proferiu despacho nestes autos pretendendo alterar a motivação do lançamento, que, em tese, passou a ser a inexistência do direito creditório, sem, contudo, abrir vista desta manifestação ao contribuinte e permitir-lhe contestar a procedência do argumento, em verdadeiro cerceamento do direito de defesa, com clara supressão de instância.

Originariamente não fora discutida a correção dos cálculos procedidos e, muito menos, dos procedimentos realizados pelo recorrente, até porque, não era esse o mote da autuação.

Não consta da descrição dos fatos do auto de infração que um dos motivos de sua lavratura fosse a inexistência do direito creditório.

(...)

Com estas considerações, voto no sentido de julgar nulo, por vício de forma, o auto de infração combatido”. (GRIFOS DA RECORRENTE)

De fato, como pugna a Recorrente, também essa decisão se deu no sentido de que erro na motivação do lançamento possui natureza formal.

Logo, nas duas decisões entendeu-se que falhas na motivação devem ser anuladas por vício de natureza formal, revelando divergência com a decisão recorrida que julgou ser de natureza material o vício na motivação.

Em exame de cognição sumária, entendo comprovada a divergência alegada, uma vez que os paradigmas adotaram tese semelhante à apresentada pela Fazenda Nacional.

DOU SEGUIMENTO à matéria. (*destaques do original*)

Para além do que referido no exame de admissibilidade, a PGFN aponta que o vício formal é *prefeitamente convalidável* na forma do art. 55 da Lei nº 9.784/99, e complementa:

A respeito da convalidação do ato administrativo por vício de motivação, o i. Professor Celso Antonio Bandeira de Mello¹, ensina:

“A Administração não pode convalidar um ato viciado se este já foi impugnado, administrativa ou judicialmente. Se pudesse fazê-lo, seria inútil a arguição do vício, pois a extinção dos efeitos ilegítimos dependeria da vontade da Administração, e não do dever de obediência à ordem jurídica. Há, entretanto, uma exceção. É o caso da motivação de ato vinculado expendida tardiamente, após a impugnação do ato. A demonstração, conquanto serôdia, de que os motivos preexistiam e a lei exigia que, perante eles, o ato fosse praticado com o exato conteúdo com que o foi é razão bastante para sua convalidação. Deveras, em tal caso, a providência tomada ex vis legis não poderia ser outra (fl. n. 34). (...)

Quando a convalidação procede da mesma autoridade que emanou o ato viciado, denomina-se ratificação. Se procede de outra autoridade, trata-se de confirmação (...).” (Destacou-se)

A convalidação in casu é providência que também se harmoniza com o conteúdo dos arts. 59 e 60 do Decreto nº 70.235/72, dispositivos estes que, privilegiando a instrumentalidade das formas, só determinam a declaração de nulidade em sede do

¹ MELLO, Celso Antonio Bandeira de. Curso de direito administrativo – 14ª ed. - São Paulo: Malheiros, p. 417/418.

processo administrativo fiscal nos casos de: a) vício de incompetência; b) preterição do direito de defesa, sendo, aqui, imperiosa a transcrição do mencionado art. 60:

“Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.”

Logo, sob qualquer ótica que se vislumbre a questão, é forçoso concluir que o acórdão hostilizado merece reforma.

Por todo o exposto, impõe-se a reforma do acórdão recorrido, restabelecendo-se o lançamento em sua inteireza. (*destaques do original*)

Cientificada em 02/10/2018 (e-fls. 6898), a Contribuinte apresentou contrarrazões em 17/10/2018 (e-fls. 6899/6927) nas quais aponta a intempestividade do recurso fazendário, dada a ciência pessoal do Procurador da Fazenda Nacional na data indicada no despacho de e-fl. 6876. E, ainda que o recurso seja conhecido, aduz que *as razões que nele repousam não tem o escopo de alterar o entendimento firmado no acórdão* recorrido, que traz expressa motivação quanto à ilegalidade do *descredenciamento do lucro presumido para o arbitrado*, sendo que a recorrente:

2.4. Mesmo sem prequestionar a matéria por meio de embargos de declaração, optou a recorrente em apresentar diretamente o recurso especial de fls. 6877/6885, por meio do qual pretende a reforma do acórdão supracitado sob o argumento de que o mesmo teria dado à lei tributária interpretação divergente, sem indicar qualquer dispositivo legal violado.

2.5. Em outras linhas, a irrisignação da recorrente se estriba no entendimento de que o vício apontado no acórdão recorrido é formal e não material, colacionando julgados do CARF que tratam de hipótese absolutamente distinta do litígio entabulado nestes autos, **desprezando o fato de que a decisão de fls. 6874/6875 está sedimentada no fato de que a fiscalização não observou a regra do art. 13 da Lei 9.718/98** (2º parágrafo da fl. 6873).

2.6. A todo sentir o recurso especial de fls. 6877/6885, caso ultrapasse a barreira da intempestividade, é totalmente improcedente e merece total desprovimento, na medida em que a recorrente:

a) não realizou o devido prequestionamento da matéria mediante oposição de embargos de declaração, como manda o § 5º do art. 67 do RICARF (Portaria MF nº 343/2015), que dela também seria exigível por força da aplicação supletiva dos artigos 7º c/c 15, todos do Código de Processo Civil;

b) não pode manejar recurso especial, sob pena de não conhecimento, que não demonstra a disposição legal que foi interpretada de modo equivocado pelo acórdão recorrido, como exige o § 1º do art. 67 do RICARF (Portaria MF nº 343/2015);

c) inexiste no caso dos autos vício formal, mas, sim, evidente equívoco material que foi propositadamente omitido na peça recursal de fls. 6877/6885, mormente porque:

i. como bem apontou o acórdão recorrido, a fiscalização deixou de aplicar a regra do art. 13 da Lei 9.718/98 (fl. 6873);

ii. a desobediência da regra entabulada no dispositivo supracitado acarretou o indevido arbitramento o que, por sem dúvida, encerrou nulidade absoluta decorrente do erro na base de cálculo, posto que o imposto devido deveria ter sido calculado pela opção do lucro presumido. (*destaques do original*)

Discorre sobre as consequências da falta de prequestionamento da matéria e a aplicação deste requisito em recurso especial interposto pela PGFN, bem como aponta *a falta de indicação do dispositivo legal que teria sido equivocadamente interpretado pelo acórdão*

recorrido, além da caracterização, como *erro material*, do *equívoco na constituição da base de cálculo dos tributos*.

Requer, assim, que o recurso especial não seja conhecido, em razão de sua intempestividade, ou que lhe seja negado seguimento em razão dos vícios na demonstração da divergência jurisprudencial, cabendo, de toda a sorte, que o acórdão recorrido seja *mantido na sua inteireza, posto que é notória a inexistência de vício formal apontado pela recorrente*.

Em 12/11/2019, a Contribuinte peticionou nos autos requerendo que fosse dado impulso ao feito (e-fl. 6933). Na sequência, impetrou mandado de segurança apontando *ato abusivo por omissão em não designar relator a processo administrativo fiscal*, sendo concedida liminar para distribuição do feito (e-fls. 6936/6940). Extinto o writ por perda de objeto, a Contribuinte obteve, em embargos de declaração, decisão seguintes termos (e-fls. 6943/6957):

Ante o exposto, CONFIRMO A LIMINAR E CONCEDO A SEGURANÇA, a fim de que haja julgamento do recurso administrativo da impetrante, no prazo de 15 dias, pela 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF.

Os autos haviam sido sorteados para relatoria do Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella, mas com seu pedido de dispensa (e-fl. 6958) promoveu-se novo sorteio.

Voto Vencido

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA, Relatora.

Recurso especial da PGFN - Admissibilidade

Inicialmente cabe esclarecer que não se verificou a preclusão temporal, impropriamente referida pela Contribuinte como preclusão consumativa. Isto porque a data por ela indicada como de ciência pessoal da Representante da Fazenda Nacional nada mais é que a data de encaminhamento dos autos ao órgão da PGFN responsável para eventual confrontação dos acórdãos proferidos pelas Turmas Ordinárias e Extraordinárias do CARF, quer por meio de embargos de declaração, quer mediante recurso especial. O texto do despacho é claro neste sentido:

Intime-se um dos Procuradores da Fazenda Nacional, credenciado junto a este Conselho, da decisão consubstanciada no Acórdão/Despacho supra, nos termos do art. 79, § 2º, do anexo II, do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria Ministerial nº 343, de 09 de junho de 2015.

Basta ver que referido despacho determina a intimação de um dos Procuradores da Fazenda Nacional, e nada foi consignado no referido documento atestando a ciência pessoal afirmada pela Contribuinte. É o caso, portanto, precisamente da hipótese tratada nos §§ 8º e 9º do art. 23 do Decreto nº 70.235/72, referidos pela própria contribuinte, e aplicáveis quando não verificada a circunstância prevista no §7º do mesmo dispositivo:

Art. 23. ...

[...]

§ 7º Os Procuradores da Fazenda Nacional SERÃO INTIMADOS PESSOALMENTE das decisões do Conselho de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais, do Ministério da Fazenda na sessão das respectivas câmaras subsequente à formalização do acórdão.

§ 8º Se os Procuradores da Fazenda Nacional **não** tiverem sido intimados pessoalmente em até 40 (quarenta) dias contados da formalização do acórdão do Conselho de Contribuintes ou da Câmara Superior de Recursos Fiscais, do Ministério da Fazenda, **os respectivos autos serão remetidos** e entregues, mediante protocolo, à Procuradoria da Fazenda Nacional, para fins de intimação;

§ 9º Os Procuradores da Fazenda Nacional serão considerados intimados pessoalmente das decisões do Conselho de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais, do Ministério da Fazenda, com o término do prazo de 30 (trinta) dias contados da data em que os respectivos autos forem entregues à Procuradoria na forma do § 8º deste artigo. *(destacou-se)*

Em tais circunstâncias, a ciência se verifica *com o término do prazo de 30 (trinta) dias contados da data em que os respectivos autos forem entregues à Procuradoria*, evidenciando-se a tempestividade na forma assim expressa no recurso especial interposto mediante remessa dos autos ao CARF em 23/05/2018:

De acordo com o art. 7º, § 5º, da Portaria MF nº 527/2010, tratando-se de processo eletrônico, o prazo para a interposição do recurso pela PGFN será contado a partir da data da intimação pessoal presumida ou em momento anterior, se o Procurador da Fazenda Nacional se der por intimado antes da data prevista no § 3º [30 dias contados da data em que os respectivos autos forem entregues à PGFN] mediante assinatura no documento de remessa e entrega do processo administrativo. Na hipótese, o despacho de encaminhamento dos autos do processo digital à PGFN data de **16/4/2018**. Assim, a intimação presumida da PGFN ocorre em **15/5/2018**. Já o prazo de 15 (quinze) dias para interposição de recurso especial tem como termo inicial o dia 16/5/2018 e final o dia **30/5/2018**. Desse modo, é manifesta a tempestividade deste recurso especial. *(destaques do original)*

Quanto ao prequestionamento da matéria, tem-se que este requisito é da essência do recurso de divergência, que demanda a confrontação de decisões em diferentes sentidos acerca do mesmo tema. Logo, também a PGFN tem o dever de demonstrar que o acórdão recorrido enfrentou a matéria que pretende ver reanalisada nesta instância especial.

E, no presente caso, o prequestionamento está validamente demonstrado no excerto assim destacado pela recorrente:

Torna-se mais cristalino o erro da auditoria fiscal quando se percebe que a receita de 2010, por exemplo, sequer foi destacada pela fiscalização para que fosse caracterizada a opção indevida pelo lucro presumido no ano de 2011.

O que se percebe é que a fiscalização pode ter confundido a base de lançamento do lucro arbitrado, que é a receita bruta do ano que se quer tributar, no caso, 2011 e 2012, com a base para caracterizar a opção indevida pelo lucro presumido, no caso, 2010 e 2011, respectivamente.

Este equívoco cometido pelo fisco consubstancia-se em erro de motivação do lançamento fiscal, pois alcança a própria substância do lançamento.

E mesmo que se saiba que a receita do ano de 2011 ultrapassara o limite legal para a manutenção no presumido, o que poderia justificar a sustentação do lançamento para o ano de 2012, sabe-se que não foi esse o fundamento da exclusão do lucro presumido do ano de 2012, por parte da fiscalização. *(destaque da recorrente)*

É precisamente o fato de o Colegiado *a quo* não ter tratado o *erro de motivação do lançamento* como nulidade por vício formal, mas sim exonerado as exigências por vício na *substância do lançamento*, que forma a primeira referência decisória para caracterização do dissídio jurisprudencial. Tem razão a Contribuinte quando aduz que o recurso especial não é hábil a reverter o entendimento de que houve erro na base de cálculo do tributo lançado em

decorrência da equivocada seleção da receita bruta do próprio ano-calendário de opção pelo lucro presumido. Contudo, a alteração do vício de material, afeto à substância do lançamento, para vício formal, amplia o prazo para correção desta falha, mediante formalização de novo lançamento no prazo do art. 173, II do CTN.

Note-se, por oportuno, que a nulidade arguida pela Contribuinte, em recurso voluntário, foi afastada na decisão recorrida, mas tal arguição tinha em conta a decisão de 1ª instância que, no seu entender, não teria enfrentado todos os argumentos de defesa deduzidos em impugnação. Aqui, a PGFN se opõe à condução dada pelo Colegiado *a quo* que, identificando *erro de motivação*, como expressamente consignado por duas vezes no voto condutor, concluiu que ele afetaria *a própria substância do lançamento*. Logo, se a PGFN logra apresentar paradigma que, diante de *erro de motivação* semelhante, conclui pela classificação do vício como formal, é possível estabelecer-se o dissídio jurisprudencial.

Note-se, inclusive, que este Colegiado, em antiga composição², já enfrentou objeção semelhante e assim concluiu pela existência de prequestionamento, à unanimidade, nas palavras da Conselheira Adriana Gomes Rêgo, integrantes do voto condutor do Acórdão n.º 9101-002.293:

A Contribuinte aduz também em suas contrarrazões que o recurso não pode ser conhecido no que se refere à tese subsidiária de que o vício que maculou o lançamento é de natureza formal, uma vez que essa matéria carece do prequestionamento exigido pelo art. 67, § 3º, do Anexo II do RICARF (referindo-se ao Regimento aprovado pela Portaria MF n.º 256, de 2009, vigente à época da interposição do recurso).

Ocorre, no entanto, que o dispositivo em questão, ao estabelecer a exigência de prequestionamento da matéria objeto de recurso especial, o faz apenas para os recursos apresentados pelos contribuintes. Confira-se:

Art. 67. (...)

§ 3º O recurso especial interposto pelo contribuinte somente terá seguimento quanto à matéria prequestionada, cabendo sua demonstração, com precisa indicação, nas peças processuais.

É verdade que a PFN poderia ter embargado a decisão, para que o colegiado expressamente se manifestasse sobre a natureza do vício. Ocorre que ainda sem essa manifestação expressa, poderia haver a divergência, tal como consignado no despacho de admissibilidade, em razão de o acórdão recorrido ter entendido haver erro no enquadramento legal e ter cancelado o lançamento, enquanto que o paradigma, vislumbrou também erro no enquadramento legal e adotou solução diversa: anulou por vício formal.

Embora esta Conselheira discorde da limitação da exigência de prequestionamento a recursos especiais interpostos por sujeitos passivos, compreende-se que, também aqui, o cancelamento da exigência por determinado vício pode representar decisão divergente de outro acórdão que, por vício semelhante, afirme ocorrida a nulidade por vício formal.

Contudo, neste segundo ponto a PGFN peca na demonstração do dissídio jurisprudencial em relação ao primeiro paradigma indicado, que não tratou de vício semelhante ao verificado nestes autos.

² Participaram do julgamento os Conselheiros: Marcos Aurélio Pereira Valadão, Luís Flávio Neto, Adriana Gomes Rêgo, André Mendes de Moura, Ronaldo Apelbaum (Suplente convocado), Rafael Vidal de Araújo, Hélio Eduardo de Paiva Araújo (Suplente convocado), Maria Teresa Martinez López e Carlos Alberto Freitas Barreto.

Como relatado, as exigências veiculadas nestes autos foram canceladas porque a Fiscalização errou ao tomar a receita bruta do próprio ano-calendário como referência para determinação do limite de opção pelo lucro presumido, e assim motivou equivocadamente o arbitramento dos lucros, bem como porque a exoneração do IRPJ, por aquela razão, determinaria a exoneração também das contribuições sociais reflexas. Adicionou-se, inclusive, que não seria possível manter nem mesmo a exigência referente ao segundo ano-calendário autuado porque, embora demonstrado nos autos que foi ultrapassado o limite legal de receita para o ano-calendário 2011, a motivação da autoridade fiscal teria se pautado na receita do próprio ano-calendário 2012, e alterá-la representaria ofensa ao art. 146 do CTN.

O paradigma nº 2302-01.806 teve em conta lançamento formalizado depois da anulação de lançamento anterior. Como já ultrapassado o prazo decadencial regular, o sujeito passivo alegou que *o lançamento anterior fora anulado por vício material* e o outro Colegiado do CARF entendeu que o vício anterior era formal. O relatório desse julgado traz a descrição inicial de que o objeto do lançamento eram *contribuições sociais destinadas ao custeio da Seguridade Social, parcela a cargo da empresa abrangendo as competências de novembro de 1998 a setembro de 2003, em razão de divergências de valores nos recolhimentos em virtude da glosa de compensação*. Acerca do lançamento anterior consignou-se no voto condutor do paradigma que:

Não procede o argumento recursal de que o lançamento já teria sido atingido pela decadência. O lançamento anterior foi anulado por vício formal, conforme expressamente consignado no acórdão proferido pela Delegacia da Receita Previdenciária (item 16 da Decisão à fl. 144). O lançamento anterior foi anulado pela impossibilidade de corrigi-lo face ter sido lançado com valores menores do que o devido.

Desta descrição sumária se infere que houve erro no lançamento anterior em razão da indicação, apenas, de valores menores que os devidos, não sendo possível promover este acréscimo sem novo lançamento. Embora esta apresentação dificulte o alinhamento fático entre os casos comparados, cabe prosseguir na análise e ter em conta a construção argumentativa destacada pela PGFN para verificar se dela é possível extrair a conclusão de que o entendimento expresso no paradigma reformaria o acórdão recorrido.

Ocorre que, na sequência do voto condutor do paradigma, discorre-se sobre a *falha na exteriorização do lançamento como vício formal* para distingui-la do *erro quanto ao conteúdo* que caracterizaria *vício material*. Ressalta-se a incompetência dos órgãos julgadores para convalidarem lançamento, eliminando o vício constatado, salvo na hipótese de *simples erros materiais, como base de cálculo equivocada, erros de digitação, guias não consideradas pelo fisco*, casos em que *pode haver a retirada de valores*. Já sob a ótica de *inclusão, alteração de fundamentos legais, falhas na identificação do sujeito passivo*, afirma-se a necessidade de novo lançamento. E, seguindo-se citação de doutrina e distinguindo-se falta de motivo de falta de motivação, esta é referida como *exposição de motivos, ou seja, é a demonstração, por escrito, de que os pressupostos de fato realmente existiram*, afirmando-se que *a motivação diz respeito às formalidades do ato*, distintamente do motivo que *antecede a prática do ato, correspondendo aos fatos, às circunstâncias, que levam a Administração a praticar o ato*. São os *pressupostos de fato e de direito da prática do ato*.

Neste ponto observa-se a convergência dos acórdãos comparados, vez que o Colegiado *a quo* constatou, justamente, vício no fato apontado pela autoridade fiscal para a prática de arbitrar o lucro por opção indevida pelo lucro presumido, qual seja, a referência à receita bruta do próprio ano-calendário e não do ano-calendário anterior. Não foi o caso,

portanto, de a autoridade fiscal ter identificado corretamente o fato motivador da opção indevida, mas tê-lo exposto de forma equivocada. O erro apontado no acórdão recorrido é anterior. O exemplo assim trazido no voto condutor do paradigma reforça esta constatação de convergência:

Logo, se há falha na motivação, o vício é formal, se houver falha no pressuposto de fato ou de direito, o vício é material. Como exemplo nas contribuições previdenciárias: se houve lançamento enquadrando o segurado como empregado, mas com as provas contidas nos autos é possível afirmar que se trata de contribuinte individual, há falha no pressupostos de fato e de direito. Agora, se houve lançamento como empregado, mas o relatório fiscal falhou na caracterização; entendo que haveria falha na motivação; devendo o lançamento ser anulado por vício formal

O voto condutor do paradigma ainda traz consignado que, *conforme expressamente previsto no Decreto n.º 70.235, a descrição do fato é requisito formal. Não se pode confundir descrição do fato com o próprio fato. A primeira é forma, exteriorização; o segundo é conteúdo.* Ou seja, somente haveria divergência jurisprudencial se o Colegiado *a quo*, diante de provas e conteúdo consistentes com a legislação de regência, invalidasse o lançamento apenas porque a acusação fiscal se reportou às premissas do lançamento de forma incompatível com os fatos presentes nos autos. Mas, neste caso, a autoridade fiscal constituiu como fato motivador da opção indevida pelo lucro presumido a receita bruta do próprio ano-calendário, demonstrando-a nos autos e referindo-a sob estes contornos na acusação fiscal. A motivação, portanto, está compatível com o motivo, mas o motivo foi compreendido, pelo Colegiado *a quo*, como incompatível com a legislação de regência.

Os acórdãos comparados, assim, operam em cenários fáticos distintos, o que impede a caracterização do dissídio jurisprudencial.

De fato, nos termos do art. 67 do Anexo II do RICARF, o recurso especial somente tem cabimento se a *decisão der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado* outro Colegiado deste Conselho. Por sua vez, para comparação de interpretações e constatação de divergência é indispensável que situações fáticas semelhantes tenham sido decididas nos acórdãos confrontados. Se inexistir tal semelhança, a pretendida decisão se prestaria, apenas, a definir, no caso concreto, o alcance das normas tributárias, extrapolando a competência da CSRF, que não representa terceira instância administrativa, mas apenas órgão destinado a solucionar divergências jurisprudenciais. Neste sentido, aliás, é o entendimento firmado por todas as Turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais, como são exemplos os recentes Acórdãos nº 9101-002.239, 9202-003.903 e 9303-004.148, reproduzindo entendimento há muito consolidado administrativamente, consoante Acórdão CSRF nº 01-0.956, de 27/11/1989:

Caracteriza-se a divergência de julgados, e justifica-se o apelo extremo, quando o recorrente apresenta as circunstâncias que assemelhem ou identifiquem os casos confrontados. Se a circunstância, fundamental na apreciação da divergência a nível do juízo de admissibilidade do recurso, é “tudo que modifica um fato em seu conceito sem lhe alterar a essência” ou que se “agrega a um fato sem alterá-lo substancialmente” (Magalhães Noronha, in Direito Penal, Saraiva, 1º vol., 1973, p. 248), não se toma conhecimento de recurso de divergência, quando no núcleo, a base, o centro nevrálgico da questão, dos acórdãos paradigmas, são díspares. Não se pode ter como acórdão paradigma enunciado geral, que somente confirma a legislação de regência, e assente em fatos que não coincidem com os do acórdão inquinado.

Já com referência ao paradigma nº 3403-00.269, analisou-se lançamento de débitos vinculados, em DCTF, a compensação lastreada em ação judicial apontada como “Proc. Jud. não comprovado”. Tendo o sujeito passivo demonstrado a existência de autorização judicial,

a autoridade fiscal analisou estes elementos e concluiu que a compensação seria indevida porque insuficiente o direito creditório reconhecido judicialmente. Os autos seguiram com esta informação à autoridade julgadora de 1ª instância, sem prévia ciência ao sujeito passivo, e a exigência foi mantida sob o fundamento de falta de prova da escrituração contábil da compensação entre tributos de mesma espécie, apenas exonerando-se a multa de ofício.

Apreciando as ocorrências até a interposição do recurso voluntário, o Colegiado *a quo* acompanhou o entendimento assim expresso no voto condutor do paradigma:

Com efeito, a razão do lançamento se assentava em uma pretensão não comprovação da medida judicial informada como fundamento da compensação realizada, o que foi profligado pelo contribuinte na primeira oportunidade de se manifestar quanto à autuação, o que fez de maneira irretorquível, apresentando as peças da ação judicial e sua planilha de cálculos.

A autoridade administrativa, de posse de tais elementos, proferiu despacho nestes autos pretendendo alterar a motivação do lançamento, que, em tese, passou a ser a inexistência do direito creditório, sem, contudo, abrir vista desta manifestação ao contribuinte e permitir-lhe contestar a procedência do argumento, em verdadeiro cerceamento do direito de defesa, com clara supressão de instância.

Originariamente não fora discutida a correção dos cálculos procedidos e, muito menos, dos procedimentos realizados pelo recorrente, até porque, não era esse o mote da autuação.

Não consta da descrição dos fatos do auto de infração que um dos motivos de sua lavratura fosse a inexistência do direito creditório.

A doutrina administrativa é majoritária em reconhecer a nulidade do ato administrativo, categoria em que se enquadra o lançamento, quando existentes vícios em qualquer um de seus cinco elementos (sujeito, objeto, forma, finalidade e motivo), quando não passíveis de convalidação, como sói ocorrer com os defeitos na motivação do ato.

Neste sentido, a Administração possui o poder-dever de rever, inclusive de ofício, os atos administrativos praticados quando eivados de nulidade, como, aliás, já se manifestou o Supremo Tribunal Federal por intermédio das súmulas 346¹ e 473².

Como já externado, no caso vertente é incontestado que **a motivação indicada para sua emissão não guarda adequada congruência com os fatos relatados**, o que o torna passível de anulação por **vício de forma**.

Não se diga, ainda, que teria havido correção da fundamentação do lançamento com o despacho exarado às fls. 84/85, porque o interessado sequer foi notificado de sua existência, importando reconhecê-lo como parte integrante do processo, não, porém, do lançamento, que em nada foi afetado, permanecendo íntegro, e nulo, frise-se, em sua inteireza.

De outra banda, uma vez reconhecida a nulidade do lançamento, ainda que por motivo distinto daquele defendido pelo recorrente, resta prejudicado o exame das questões remanescentes, quais sejam, a decadência, a suposta nulidade pela ausência de Mandado de Procedimento Fiscal — MPF, bem assim, de aspectos atinentes à quantificação do direito creditório e mesmo a existência da compensação questionada.

Com estas considerações, voto no sentido de julgar nulo, por vício de forma, o auto de infração combatido. *(negrejou-se)*

O vício de forma, nestes termos, decorreria do fato de o lançamento apontar que a medida judicial referida na DCTF não estaria comprovada, e o sujeito passivo comprovar sua existência na primeira manifestação, assim como porque a insuficiência do direito creditório não integrava a descrição dos fatos originalmente, cerceando o direito de defesa em 1ª instância.

Sob esta ótica, há significativa similitude entre os acórdãos comparados, vez que o presente lançamento também se pauta em um pressuposto de fato equivocado, e em relação ao ano-calendário 2012, embora presente nos autos ocorrência que justificaria a acusação de opção indevida pelo lucro presumido, ela não integrou a descrição original. Em ambos os casos, como referido na análise do primeiro paradigma, há clara incongruência entre: i) os fatos vislumbrados pelo órgão julgador como passíveis de justificar a exigência e ii) a motivação do lançamento. Contudo, ao passo que o Colegiado *a quo* entende que o vício constatado impõe o cancelamento das exigências, o Colegiado que proferiu o paradigma entendeu que se tratava de vício formal, apenas anulando o lançamento.

Diante de tais circunstâncias, o recurso especial da PGFN deve ser CONHECIDO, com base no paradigma nº 3403-00.269.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Relatora

Voto Vencedor

Conselheiro FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO - Redator designado.

Em que pese o fundamentado voto da ilustre relatora, Conselheira Edeli Pereira Bessa, ousou dela discordar quanto ao conhecimento do Apelo Fazendário com base no paradigma nº 3403-00.269.

Isso porque, no referido precedente, examinou-se o vício unicamente sob o prisma do prejuízo ao contraditório e à ampla defesa. Confira-se:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 31/01/1998 a 31/12/1998

LANÇAMENTO. ERRO NA MOTIVAÇÃO DE SUA LAVRATURA. VICIO DE FORMA. CONFIGURAÇÃO.

O lançamento, como espécie de ato administrativo, deve observar a regularidade de seus elementos constitutivos (sujeito, forma, objeto, motivo e finalidade), de tal maneira que os defeitos existentes na motivação de sua lavratura, quando não refletem a adequada razão de sua realização, configuram vício de forma por prejudicar o contraditório e a ampla defesa, impondo sua nulidade.

Processo anulado ab initio.

[...]

Com efeito, a razão do lançamento se assentava em uma pretensa não comprovação da medida judicial informada como fundamento da compensação realizada, o que foi profligado pelo contribuinte na primeira oportunidade de

se manifestar quanto à autuação, o que fez de maneira irretorquível, apresentando as peças da ação judicial e sua planilha de cálculos.

A autoridade administrativa, de posse de tais elementos, proferiu despacho nestes autos pretendendo alterar a motivação do lançamento, que, em tese, passou a ser a inexistência do direito creditório, sem, contudo, abrir vista desta manifestação ao contribuinte e permitir-lhe contestar a procedência do argumento, em verdadeiro cerceamento do direito de defesa, com clara supressão de instância.

Originariamente não fora discutida a correção dos cálculos procedidos e, muito menos, dos procedimentos realizados pelo recorrente, até porque, não era esse o mote da autuação. Não consta da descrição dos fatos do auto de infração que um dos motivos de sua lavratura fosse a inexistência do direito creditório.

A doutrina administrativa é majoritária em reconhecer a nulidade do ato administrativo, categoria em que se enquadra o lançamento, quando existentes vícios em qualquer um de seus cinco elementos (sujeito, objeto, forma, finalidade e motivo), quando não passíveis de convalidação, como sói ocorrer com os defeitos na motivação do ato.

Neste sentido, a Administração possui o poder-dever de rever, inclusive de ofício, os atos administrativos praticados quando eivados de nulidade, como, aliás, já se manifestou o Supremo Tribunal Federal por intermédio das súmulas 346 I e 4732.

Como já externado, no caso vertente é incontestado que a motivação indicada para sua emissão não guarda adequada congruência com os fatos relatados, o que o torna passível de anulação por vício de forma.

Não se diga, ainda, que teria havido correção da fundamentação do lançamento com o despacho exarado às fls. 84/85, porque o interessado sequer foi notificado de sua existência, importando reconhecê-lo como parte integrante do processo, não, porém, do lançamento, que em nada foi afetado, permanecendo íntegro, e nulo, frise-se, em sua inteireza. [destaques ora inseridos]

Conforme se observa, no paradigma em exame as razões que levaram à declaração de nulidade do vício por vício formal se deram em processo decidido sob circunstâncias fáticas que não guardam qualquer similitude com a examinada nos presentes autos.

Nos presentes autos o auto de infração foi julgado improcedente, no mérito, baseado em questão de direito equivocadamente aplicada pela autoridade fiscal (considerou como parâmetro de opção pelo lucro presumido o valor da receita total auferida no próprio ano-calendário da opção, e não o do ano anterior).

Por outro lado, no referido paradigma a autoridade fiscal possuía fundamentos suficientes para realização do lançamento (a medida judicial referida na DCTF não estaria comprovada), e posteriormente à lavratura do auto de infração, depois de o contribuinte comprovar a existência da medida judicial em sua impugnação, a própria autoridade fiscal prosseguiu no exame de mérito, superando a preliminar, e concluiu que a compensação seria indevida porque o direito creditório reconhecido judicialmente seria insuficiente para tanto. Os autos foram então remetidos para a DRJ - sem que o contribuinte pudesse se manifestar - que, no exame da impugnação apresentada, limitou-se a exonerar a multa de ofício, mantendo o principal

lançado sob o fundamento de falta de prova da escrituração contábil da compensação entre tributos de mesma espécie. No exame do recurso voluntário apresentado, entendeu-se caracterizado cerceamento do direito de defesa, e, por essa razão, conclui-se pela existência de vício formal, e consequente possibilidade de realizar-se novamente o lançamento, no prazo decadencial previsto no art. 173, II, do CTN.

Ora, com a devida vênia, as situações fáticas travadas em ambos os julgados não possuem qualquer similitude.

No caso dos presentes autos, a autoridade fiscal dispunha de todas as informações necessárias ao lançamento e aplicou equivocadamente o direito, o que levou o colegiado *a quo* rejeitar a preliminar de nulidade arguida pelo contribuinte em seu recurso e, no mérito, cancelar exigência, enquanto no acórdão paradigma nº 3403-00.269 a autoridade julgadora de primeira instância fundamentou sua decisão baseada em falta de comprovação documental jamais exigida do contribuinte, até então, em razão de a autoridade fiscal autuante, em exame preliminar, já considerar suficiente a ausência de existência de ação/ordem judicial que albergasse a pretensão de compensação do contribuinte. Nesse contexto fático específico - de evidente preterição do direito de defesa - é que a turma julgadora do CARF anulou o lançamento com base em vício formal.

Ora, diante de contextos fáticos distintos, relevantes para a decisão dos respectivos colegiados, o paradigma em questão não se presta a demonstrar a existência de dissídio jurisprudencial.

Além disso, tendo o colegiado *a quo* rejeitado a preliminar de nulidade do lançamento, a dedução que se segue é a de que o auto de infração foi cancelado por decisão de *mérito*. Poderia a PGFN, em contexto de dúvidas acerca dessa circunstância, ter embargado a decisão recorrida a fim de que colegiado se manifestasse acerca da existência de eventual vício formal, mas assim não o fazendo, restou caracterizado também, sob esse prisma, a ausência de prequestionamento sobre a matéria objeto de Recurso Especial.

Em tese, a ausência de prequestionamento não poderia ser invocada para não conhecimento do Apelo caso a PGFN indicasse paradigma que, decidido à luz de contexto fático similar ao examinado no acórdão recorrido, tivesse concluído pela existência de vício formal, o que, conforme já examinado neste voto, não restou configurado no recurso interposto.

Por essas razões, não há como admitir-se o Apelo Fazendário.

CONCLUSÃO

Isso posto, encaminho meu voto por NÃO CONHECER do Recurso Especial da Fazenda Nacional.

(documento assinado digitalmente)
Fernando Brasil de Oliveira Pinto