



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19515.003459/2004-25
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9303-012.016 – CSRF / 3ª Turma
Sessão de 18 de outubro de 2021
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado MATRIX INVESTIMENTOS LTDA.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 1999

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. NULIDADE. VÍCIO MATERIAL.. AUSÊNCIA DE CONGRUÊNCIA ENTRE O FATO DESCRITO NA LEI E A OCORRÊNCIA NO MUNDO CONCRETO.

Sendo a descrição dos fatos e a fundamentação legal da autuação elementos substanciais e próprios 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, o evidente erro na apuração e caracterização do fato alcança a própria substância do crédito tributário, de natureza material, não havendo de se cogitar em vício de ordem formal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e no mérito, em negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Erika Costa Camargos Autran - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Valcir Gassen, Rodrigo Mineiro Fernandes, Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello e Rodrigo da Costa Pôssas Ausente, momentaneamente, a conselheira Tatiana Midori Migiyama, substituída pela conselheira Semiramis de Oliveira Duro.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de divergência, interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional, em face do Acórdão nº 1201-003.014, que possui a seguinte ementa:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 1999

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. NULIDADE. VÍCIO MATERIAL. VÍCIO FORMAL. AUSÊNCIA DE CONGRUÊNCIA ENTRE O FATO DESCRITO NA LEI E A OCORRÊNCIA NO MUNDO CONCRETO. CONTRADITÓRIO. AMPLA DEFESA.

Ao constituir o crédito tributário mediante lançamento de ofício a autoridade administrativa deve deixar claro a congruência, o nexos causal, entre o fato hipotético descrito na lei e a sua ocorrência no mundo concreto. O erro de direito, causa do vício material, ocorre na situação em que a autoridade administrativa ao interpretar e aplicar a norma jurídica faz uma valoração jurídica equivocada do fato, o que prejudica sobremaneira o exercício do contraditório e da ampla defesa. Tem-se na hipótese uma subsunção equivocada do fato à norma. Causa, portanto, de vício material.

No erro de fato, causa do vício formal, há correta valoração jurídica e subsunção do fato à norma. O equívoco, nesta hipótese, reside em meras irregularidades, circunstâncias do caso em exame, sem prejuízo do contraditório e da ampla defesa.

Intimada a Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial de Divergência suscitando a divergência quanto :

1- Ausência de Nulidade;

2- Natureza do Vício: Formal e não Material

O Recurso Especial da Fazenda Nacional foi admitido parcialmente, conforme despacho de fls. 298 a 311, somente com relação segunda divergência: **Natureza do Vício: Formal e não Material.**

A Contribuinte foi intimada e apresentou contrarrazões, manifestando pelo não provimento do Recurso Especial da Fazenda Nacional e que seja mantido v. acórdão

É o relatório em síntese.

Voto

Conselheira Erika 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. 298 a 311.

Do Mérito

Quanto ao mérito, relativo a matéria que restou conhecida, a Fazenda Nacional suscita divergência quanto a natureza do vício que anulou o auto de infração.

No caso em análise, a autoridade administrativa considerou que o fato gerador do imposto de renda recolhido a menor decorreu de excesso de destinação ao FINAM, conforme descrito no auto de infração e demonstrativo colacionado aos autos (e-fls. 5). Entretanto, conforme demonstrado pela Contribuinte, não houve destinação em excesso, pois foram respeitados os limites legais e esse fato não foi contestado pela DRJ. O que demonstra que esse fato gerador não ocorreu. Cito alguns trechos dos autos:

Elaborou-se Demonstrativo de Apuração – Excesso de Aplicação em Incentivos Fiscais (FINAM-FINOR-FUNRES) em Detrimento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica – ano-calendário 1999, que encontra-se de acordo com o preconizado na NE Corat nº 05, de 30 de novembro de 2004, tendo sido apurado crédito tributário no valor de R\$1.734.315,47 (um milhão setecentos e trinta e quatro mil, trezentos e quinze reais e quarenta e sete centavos) a ser constituído pelo setor competente da SRF, conforme Solução de Consulta Interna nº 26, de 20 de setembro de 2004, da Coordenação-Geral de Tributação.

Após o processamento das opções feitas pela pessoa jurídica para aplicação do IRPJ (ano-calendário 1999) em investimentos regionais, de acordo com o art. 4º da Lei 9.532/97, apurou-se o valor de R\$1.734.315,47 relativo ao FINAM, classificado como aplicação com recursos próprios ou subscrição voluntária, conforme telas do IRPJ/CONS à fl.7, indicando excesso de valor destinado ao fundo.

Na auditoria, feita pela equipe da CORAT de acordo com os procedimentos constantes da Norma de Execução CORAT nº 05, de 30 de novembro de 2004, apurou-se o valor do crédito tributário a constituir, correspondente ao pagamento a menor de imposto de renda em virtude do excesso de valor destinado ao fundo em DARF específico (§ 7º do art. 4º da Lei 9.532/97), conforme demonstrativo à fl. 3. Apurou-se, então, que o IRPJ pago a menor no ano-calendário de 1999 em virtude do excesso de valor destinado ao FINAM corresponde ao montante de R\$1.734.315,47 (um milhão, setecentos e trinta e cinco mil, trezentos e quinze reais e quarenta e sete centavos), **que é o valor do principal a ser lançado.**

001 - FUNDOS DE INVESTIMENTOS - FINOR, FINAM, FUNRES
APLICAÇÃO - EXCESSO EM DETRIMENTO DO IMPOSTO

Valor do imposto de renda recolhido a menor em decorrência de excesso na destinação feita ao FINAM, conforme apurado em Análise da DIPT/2000 e Demonstrativo de Apuração elaborados pela DERAT/SP/DIORT/ECRER, cujas cópias seguem em anexo. Os originais destes documentos, juntamente com os demais elementos analisados pela DERAT/DIORT/ECRER/SFO, estão no processo administrativo nº 13807.009337/2004-81, que seguirá juntamente com o processo relativo a este Auto de Infração, cuja localização pode ser obtida pelo contribuinte em consulta ao site da Receita Federal na internet (www.receita.fazenda.gov.br).

Fato Gerador	Valor Tributável ou Imposto	Multa(%)
31/12/1999	R\$ 1.734.315,47	75,00

Como bem explicou o relator do Acórdão Recorrido, a DRJ, apesar dos fatos acima, considerou, como razão de decidir, que o fato gerador do imposto de renda decorreu da existência de débitos perante a Receita Federal. Ocorre que esse motivo, esse fato gerador, não constou do auto de infração.

Ressalta-se a DERAT/SP se manifestou em face da diligência solicitada pela DRJ, apontando que o valor controvertido não fora reconhecido como incentivo, tendo sido considerado nulo em face da existência de pendências fiscais perante a Receita Federal (fl. 153 do e-Processo), **informação essa em nenhum momento apontada no auto de infração ou disponibilizada à Contribuinte.**

Tem-se, portanto, um lançamento cuja fato gerador teria sido excesso de destinação ao FINAM, mas que foi convalidado por fundamento diverso, qual seja, pendência tributária perante a Receita Federal. É nítida a ausência de congruência, nexo de causalidade, entre o motivo do lançamento - excesso de destinação - e o motivo da sua convalidação - pendência de débitos. Frise-se, ainda, que além de não constar tal motivo do auto de infração, também não consta do processo apenso nenhuma indicação de que foram pendências de débitos que deram causa ao lançamento, tampouco quais são essas pendências. Tal informação só veio aos autos mediante diligência solicitada pela DRJ, o que impediu sobremaneira a recorrente de exercer a ampla defesa.

Cumprе ainda ressaltar que a indicação no auto de infração do art. 60 da Lei 9.069, de 1995 - que trata da regularização fiscal perante a Receita Federal para fins de concessão/reconhecimento de benefício fiscal - como um dos fundamentos legais, sem a devido congruência entre os fatos e o fundamento não supre o vício existente.

Assim, diferentemente do alegado pela Fazenda Nacional, não houve simples “equivoco na formalização do lançamento”, mas sim evidente erro na apuração e caracterização do fato que ensejaria a cobrança do IRPJ: ao invés de se apontar que a existência de supostos débitos com a Receita Federal impediria a destinação ao FINAM e, consequentemente, levaria ao necessário recolhimento do IRPJ (**argumento traçado pela DRJ**), o auto de infração trouxe **única e exclusivamente o fundamento de que existiria excesso de destinação ao fundo**, hipótese essa prontamente rechaçada pela DRJ e por esse E. CARF1

Esta turma julgadora enfrentou a matéria em diversas ocasiões, cito os Acórdão abaixo:

Acórdão: 9303-009.761

Número do Processo: 10840.004967/92-51

Data de Publicação: 23/01/2020

Contribuinte: USINA SAO FRANCISCO S/A

Relator(a): VANESSA MARINI CECCONELLO

Ementa(s) ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES
Período de apuração: 01/12/1990 a 01/12/1991
AUTO DE INFRAÇÃO. EQUÍVOCO NA DESCRIÇÃO DOS FATOS E NA
MOTIVAÇÃO DO LANÇAMENTO. NULIDADE POR VÍCIO MATERIAL.
O erro na determinação da base de cálculo do lançamento, por se constituir em
requisito fundamental do ato administrativo em referência, nos termos do art. 142
do Código Tributário Nacional, consubstancia-se em vício de ordem material,
insanável sem que ocorra novo lançamento, ocasionando a nulidade da autuação.

Acórdão: 9303-005.460

Número do Processo: 10314.003607/2007-46

Data de Publicação: 19/09/2017

Contribuinte: PIRELLI PNEUS LTDA.

Relator(a): RODRIGO DA COSTA POSSAS

Ementa(s)

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Data do fato gerador: 14/02/2007

AUTO DE INFRAÇÃO. AUSÊNCIA OU ERRO NA MOTIVAÇÃO.
NULIDADE. VÍCIO MATERIAL.

Sendo a descrição dos fatos e a fundamentação legal da autuação elementos
substanciais e próprios 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 motivação ou
motivação errônea do lançamento alcança a própria substância do crédito
tributário, de natureza material, não havendo de se cogitar em vício de ordem
formal.

Recurso Especial do Procurador Negado.

Cito ainda, o Acórdão nº 9303-003.811, da lavra da Conselheira Vanessa Marini
Cecconello, cuja ementa abaixo transcrevo:

AUTO DE INFRAÇÃO. RECLASSIFICAÇÃO FISCAL. AUSÊNCIA DE MOTIVAÇÃO. NULIDADE. VÍCIO MATERIAL.

Sendo a descrição dos fatos e a fundamentação legal da autuação elementos substanciais e próprios 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 motivação e indicação das normas de interpretação adotadas na reclassificação fiscal de mercadoria importada alcança a própria substância do crédito tributário, não havendo de se cogitar em vício de ordem formal. A ausência de motivação no Auto de Infração acarreta a sua nulidade, por vício material.

Transcrevo trecho do voto vencido (vencedor nesse ponto) do acórdão 9303-003.811, que externa os fundamentos da referida decisão, adotada em nossas razões de decidir:

“A relevância de se distinguir se o vício que maculou o lançamento é de ordem formal ou material está no fato de o Código Tributário Nacional CTN prolongar o prazo de decadência para que seja constituído o crédito tributário quando se reconhece a existência do vício formal, conforme inteligência do seu art. 173, inciso II.

O vício formal pode ser entendido como aquele que atinge o procedimento e, não raro, pode ser sanado sem a necessidade de anulação do ato de lançamento original, podendo ser corrigido pela própria autoridade julgadora. O vício material, por sua vez, por macular a substância do lançamento, norma individual e concreta, prejudica a validade da obrigação tributária, sendo imprescindível nesses casos a realização de um novo ato administrativo de lançamento.

Os requisitos do auto de infração, dentre eles a descrição dos fatos e a fundamentação legal, estão estabelecidos no art. 10 do Decreto nº 70.235/72 e no art. 142 do Código Tributário Nacional:

[...]

Sendo a descrição dos fatos, a correta determinação da matéria tributável e da fundamentação legal elementos substanciais e próprios 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, o equívoco em análise alcança a própria substância do crédito tributário, não havendo de se cogitar em vício de ordem formal.

Embora a distinção entre os vícios de ordem formal e material não seja tarefa simples, o caso em exame mostra claramente estar-se diante da ocorrência de vício de ordem material, assertiva corroborada pelos fundamentos bem lançados no acórdão recorrido ao negar provimento ao recurso de ofício, proferido pela Ilustre Conselheira Irene Souza da Trindade Torres Oliveira, e que passam a integrar as razões de decidir deste julgado:[...]”

A i. relatora cita, ainda, outro recente precedente da CSRF (Acórdão nº 9101-002.146) no mesmo sentido, cuja ementa abaixo transcrevo:

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.

Transcrevo ementas de outros julgados no mesmo sentido:

AUSÊNCIA DE MOTIVAÇÃO DO LANÇAMENTO E DESCRIÇÃO DOS FATOS GERADORES. IMPROCEDÊNCIA. VÍCIO MATERIAL, NÃO FORMAL.

*A falta de **indicação suficiente dos fatos** que motivaram o lançamento e da **origem do crédito tributário** fulmina o lançamento por **vício material**. (grifei)*
(Acórdão 9202-003.285, sessão de 30 de julho de 2014, 2ª Turma CSRF, Rel. Gustavo Lian Haddad)

NULIDADE. VÍCIO MATERIAL.

*O **vício material** ocorre quando o auto de infração não preenche aos requisitos constantes do art. 142 do Código Tributário Nacional, havendo **equivoco na construção do lançamento** quanto à verificação das condições legais para a exigência do tributo ou contribuição do crédito tributário, enquanto que o vício formal ocorre quando o lançamento contiver omissão ou inobservância de formalidades essenciais, de normas que regem o procedimento da lavratura da auto, ou seja, da maneira de sua realização. (grifei)*
(Acórdão 2403-002.707, de 10/09/2014, Relator: Marcelo Magalhães Peixoto)

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. PROVIMENTO. VÍCIO. MATERIAL. DESCRIÇÃO DO FATO GERADOR.

*A **descrição do fato gerador** constitui-se no **núcleo do lançamento** tributário, sua essência. Quando a descrição do fato gerador não permite a conclusão sobre sua ocorrência o lançamento é improcedente, como no caso do lançamento original em questão. (grifei)*
(Acórdão 2301-004.055, de 15/05/2014, Relator: Marcelo Oliveira)

DISCRIMINAÇÃO DOS FATOS GERADORES. INSUFICIÊNCIA. NULIDADE DO LANÇAMENTO.

*O lançamento deve **evidenciar a ocorrência dos fatos geradores** das contribuições previdenciárias **de forma clara e precisa**, sob pena de nulidade por **vício material**. (grifei)*
(Acórdão 2302-002.258, de 22/11/2012, Relatora: Liège Lacroix Thomasi)

Não restam dúvidas acerca da nulidade do lançamento, é nítida a ausência de congruência, nexos de causalidade, entre o motivo do lançamento - excesso de destinação - e o motivo da sua convalidação - pendência de débitos, acarretando prejuízos na defesa do sujeito passivo. O vício do lançamento está em seu conteúdo, em sua motivação e não em sua formatação.

A motivação equivocada implicou infringência aos princípios do contraditório e da ampla defesa, impedindo o contribuinte de tomar conhecimento da acusação fiscal em toda a sua plenitude.

Portanto, sendo a descrição dos fatos, a correta determinação da matéria tributável e da fundamentação legal elementos substanciais e próprios 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, o equívoco em análise alcança a própria substância do crédito tributário, não havendo de se cogitar em vício de ordem formal.

Diante do exposto, nego provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional.

É como voto

(documento assinado digitalmente)

Erika Costa Camargos Autran