



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19515.720135/2014-27
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº **9101-005.455 – CSRF / 1ª Turma**
Sessão de 12 de maio de 2021
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado COMERCIAL E INDUSTRIAL LUCCHESI LTDA. E FRANCISCO JÚLIO GALVÃO LUCCHESI

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

Ano-calendário: 2009

DESQUALIFICAÇÃO DA MULTA POR FALTA DE FUNDAMENTAÇÃO. O art. 264 do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto 3.000/1999) impõe a manutenção da escrituração contábil e fiscal durante o prazo prescricional, assim como a imediata reconstituição da contabilidade em caso de furto, além da informação ao Registro Comercial e à Receita Federal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial, apenas no que se refere à matéria “natureza do vício”. Votaram pelas conclusões a Conselheira Livia De Carli Germano e os Conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli e Caio Cesar Nader Quintella. No mérito, por unanimidade de votos, acordam em negar-lhe provimento. Votaram pelas conclusões os Conselheiros Edeli Pereira Bessa, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luiz Tadeu Matosinho Machado e Andréa Duek Simantob. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a Conselheira Edeli Pereira Bessa.

(documento assinado digitalmente)

Andrea Duek Simantob - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Alexandre Evaristo Pinto - Relator

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, Caio Cesar Nader Quintella e Andrea Duek Simantob (Presidente em exercício).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pela PROCURADORIA DA FAZENDA NACIONAL (PFN), em face do Acórdão no 1401-001.502, de 20/01/2016, proferido pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF, que, deu provimento parcial aos recursos voluntários para desqualificar a multa de ofício de 150% para 75%, do seguinte modo:

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares de nulidade e, no mérito, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário nos seguintes termos: I) pelo voto de qualidade, mantiveram a responsabilidade tributária. Vencidos os conselheiros Guilherme Mendes, Ricardo Marozzi e Aurora Tomazini. II) por unanimidade de votos, deram provimento para desqualificar a multa de ofício

Cientificada do mencionado acórdão, a PFN opôs Embargos de Declaração que foram rejeitados, mediante o Despacho de 16/03/2016.

A decisão recorrida está assim ementada:

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

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2009

INTEMPESTIVIDADE DO PROCESSO ADMINISTRATIVO. ART. 24 da LEI 11.457/2007. INAPLICABILIDADE.

O art. 24 da Lei 11.457/2007 trata de prazo para a Procuradoria da Fazenda Nacional e, de qualquer forma, não se aplica à duração do processo administrativo fiscal. Não houve intempestividade.

DECADÊNCIA. NÃO OCORRÊNCIA.

No caso do IRPJ e da CSLL, como não houve pagamento, pode ser aplicado o art. 173, I, do CTN. De qualquer forma, mesmo que se aplicasse o art. 150, §4º, do CTN, não teria havido decadência. Também não houve decadência na cobrança de PIS e COFINS, pois não transcorridos os cinco anos desde o encerramento dos períodos de apuração até a data de intimação do lançamento.

NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. IRPJ/CSLL. PREJUÍZOS FISCAIS. OMISSÃO DE RECEITAS.

Não procede a alegação de nulidade pelo fato de estar sendo cobrado IRPJ e CSLL em período no qual se apurou prejuízos fiscais, pois a fiscalização detectou receitas omitidas.

NULIDADE DO TERMO DE SUJEIÇÃO PASSIVA. INOCORRÊNCIA.

O sócio detentor de 99% das quotas da empresa e que assinava as respostas às intimações não tomou as providências para que a contabilidade fosse refeita, nem atendeu devidamente à fiscalização, apoiando-se no fato de que a documentação teria sido furtada. Responsabilidade configurada.

EMBARAÇO À FISCALIZAÇÃO. FURTO DE DOCUMENTAÇÃO SEM POSTERIOR REESCRITURAÇÃO. DESQUALIFICADA A MULTA POR FALTA DE FUNDAMENTAÇÃO.

O art. 264 do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto 3.000/1999) impõe a manutenção da escrituração contábil e fiscal durante o prazo prescricional, assim como a imediata reconstituição da contabilidade em caso de furto, além da informação ao Registro Comercial e à Receita Federal.

Apenas houve divulgação em jornal de grande circulação e, mesmo com todos os prazos fornecidos, a Recorrente se recusou a reconstituir a sua documentação, talvez para esconder a omissão de receitas praticada. Apesar de tudo isso, o Auto de Infração não aponta especificamente quais os dispositivos legais que embasaram a imputação da

multa, não havendo, no Termo de Verificação Fiscal, fundamentação específica para qualifica-la, motivo pelo qual deve ser anulada a qualificação.

CASO FORTUITO. FORÇA MAIOR. INAPLICABILIDADE.

Não se aplica aqui excludente de responsabilidade por caso fortuito ou força maior, tendo em vista que, apesar do alegado furto dos documentos contábeis e fiscais, a Recorrente tinha o dever de tê-los reconstituído.

PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITAS. PROCEDIMENTO LEGAL.

A autoridade fiscal utilizou o procedimento adequado, previsto no art. 42 da Lei nº 9.430/1996, valendo-se das movimentações financeiras das empresas para apurar omissões de receitas. Parte da autuação refere-se a presunção baseada em movimentações financeiras e parte dela decorre de identificação da origem nos valores em títulos e duplicadas.

IMPARCIALIDADE.

Não houve alegação específica. Qualquer julgamento da DRJ ou do CARF é, presumidamente, imparcial.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DO SÓCIOADMINISTRADOR POR INTERESSE COMUM. IN DUBIO PRO CONTRIBUINTE. DOLO.

O in dubio pro contribuinte deve ser aplicado a casos de forte dúvida e que sejam muito difíceis. Ele não é uma inversão do ônus da prova, nem libera o contribuinte das suas obrigações. O sócio detentor de 99% das quotas da empresa, que tomava as decisões importantes e que assinava suas manifestações foi o maior beneficiado pela omissão de receitas, havendo interesse comum dele, o que lhe impõe a responsabilidade solidária, conforme o art. 124, I, do CTN. Mantida a responsabilidade do sócio-administrador.

O litígio decorreu de Auto de Infração que exigiu IRPJ, CSLL, PIS e COFINS sobre receitas omitidas e receitas presumivelmente omitidas. A r. DRJ/SP julgou improcedente a impugnação apresentada pelo Contribuinte e manteve integralmente o crédito tributário exigido. O Colegiado *a quo*, por sua vez, por unanimidade de votos, rejeitou as preliminares de nulidade e, no mérito, deu provimento parcial ao Recurso Voluntário. Ademais, pelo voto de qualidade, foi mantida a responsabilidade tributária, vencidos os conselheiros Guilherme Mendes, Ricardo Marozzi e Aurora Tomazini, e por unanimidade de votos, foi dado provimento ao recurso voluntário para desqualificar a multa de ofício.

O processo foi encaminhado à PGFN para a ciência do mencionado Despacho, em 16/03/2016, e, apresentado o Recurso Especial em 18/03/2016, tempestivamente, em conformidade com o disposto no § 9º do artigo 23 do Decreto nº 70.235/75, com os acréscimos da Lei nº 11.457, de 2007, divergências admitidas no despacho de exame de admissibilidade de e-fls. 1807/1817, do qual se extrai:

A Recorrente alega inexistência de nulidade para a desqualificação da multa de 150% para 75%, e afirma dissídio jurisprudencial em relação ao acórdão recorrido, indicando como paradigmas de divergência os acórdãos: nº 204-01.231, de 28/04/2006, proferido pela 4ª Câmara do 2º Conselho de Contribuintes e, nº 104-17.279, de 07/12/1999, proferido pela 4ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes.

Analisando as condições de admissibilidade do Recurso Especial, constato que restaram cumpridos os requisitos formais estabelecidos no artigo 67, § 11 da referida Portaria Regimental, tendo em vista que foram reproduzidas na íntegra, no corpo do recurso especial, as ementas dos mencionados acórdãos, dito paradigmas de divergência, que serão analisados para fins de verificação da divergência apontada.

Os acórdãos paradigmas estão assim ementados, na parte que diz respeito à matéria:

Acórdão n.º 104-17.279, de 07/12/1999

NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO POR CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA - CAPITULAÇÃO LEGAL E DESCRIÇÃO DOS FATOS INCOMPLETA - O auto de infração deverá conter, obrigatoriamente, entre outros requisitos formais, a capitulação legal e a descrição dos fatos. Somente a ausência total dessas formalidades é que implicará na invalidade do lançamento, por cerceamento do direito de defesa. Ademais, se o contribuinte revela conhecer plenamente as acusações que lhe foram imputadas, rebatendo-as, uma a uma, de forma meticulosa, mediante impugnação, abrangendo não só outras questões preliminares como também razões de mérito, descabe a proposição de nulidade do lançamento por cerceamento do direito de defesa.

NULIDADE DO PROCESSO FISCAL POR VÍCIO FORMAL - O Auto de Infração e demais termos do processo fiscal só são nulos nos casos previstos no art. 59 do Decreto n.º 70.235/72 (Processo Administrativo Fiscal).

Acórdão n.º 204-01.231, de 28/04/2006

NORMAS PROCESSUAIS. NULIDADE DO LANÇAMENTO. ALEGAÇÃO DE DESCRIÇÃO INSUFICIENTE DOS FATOS. AUSÊNCIA DE PREJUÍZO À DEFESA.

A alegação de falta de objetividade, clareza e completude da descrição dos fatos que configuram a infração à legislação tributária não deve ensejar a declaração de nulidade do lançamento caso não tenha havido prejuízo à defesa, configurada pela correta compreensão da acusação fiscal.

Consta do voto condutor do acórdão recorrido, o seguinte:

No tocante à multa, essa discussão é, contudo, desnecessária, tendo em vista que, apesar de não alegado pela Recorrente, o Colegiado, durante a sessão, observou que o Auto de Infração é nulo quanto à qualificação da multa de ofício de 75% para 150%, pois não traz justificativa específica para tal qualificação no Termo de Verificação Fiscal.

Apesar do entendimento inicial deste Relator por manutenção da qualificação da multa, a Agente Fiscal precisaria ter fundamentado a qualificação devidamente, valendo-se dos dispositivos legais nos quais se baseou. Como não o fez, modifiquei meu voto para concluir que deve ser, de ofício, desqualificada a multa de 150% para 75%.

(GRIFEI)

Do confronto das ementas dos acórdãos paradigmas com a conclusão do acórdão recorrido, pode-se constatar a divergência arguida pela Recorrente. Pois, enquanto no acórdão recorrido decidiu-se pela nulidade quanto à qualificação da multa de ofício de 150% para 75% por entender o colegiado que, a Agente Fiscal precisaria ter fundamentado a qualificação devidamente, valendo-se dos dispositivos legais nos quais se baseou, no acórdão paradigma (204-01.231) conclui-se que, não deve ensejar a declaração de nulidade do lançamento caso não tenha havido prejuízo à defesa, configurada pela correta compreensão da acusação fiscal.

O confronto dos fundamentos expressos nos acórdãos recorrido e paradigmas evidencia que a PFN logrou comprovar a ocorrência do alegado dissenso jurisprudencial.

Portanto, demonstrada a divergência jurisprudencial argüida, deve-se DAR seguimento ao recurso especial da PFN.

Procedida a análise com fundamento na Portaria CARF n.º 24, de 25 de maio de 2015, submeto este exame de admissibilidade ao Presidente da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF.

(assinado digitalmente)

ESTER MARQUES LINS DE SOUSA

Conselheira Suplente da Primeira Seção do CARF

De acordo.

Do exame dos requisitos de admissibilidade, verifico que os acórdãos paradigmas apresentados como divergentes foram proferidos por colegiados distintos e restou demonstrada a divergência apontada pela Recorrente, razão pela qual DOU seguimento ao Recurso Especial.

Encaminhe-se à Derat-SP, para cientificar o contribuinte do Acórdão no 1401-001.502, de 20/01/2016, proferido pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF, do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, e, do presente Despacho, assegurando-lhe o prazo de 15 (quinze) dias para querendo, oferecer Contrarrazões, conforme o disposto no art.69, do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015. Após, encaminhe-se o processo à Câmara Superior de Recursos Fiscais, para julgamento do Recurso Especial da Fazenda Nacional

Às e-fls. 2302, a r. presidência emitiu despacho saneador determinando o retorno dos autos a r. presidência da 4ª Câmara da 1ª Seção do CARF para complementar o exame de admissibilidade do Recurso Especial da Fazenda Nacional.

No r. despacho de admissibilidade complementar de e-fls 2.305/2.310, a r. Presidência admitiu em parte, o Recurso Especial interposto, no que se refere à “natureza do vício”, não obteve seguimento “relevância da magnitude da omissão de receita para a qualificação da multa”, nos seguintes termos:

Da contraposição dos fundamentos expressos nas ementas e nos votos condutores dos acórdãos, evidencia-se que a Recorrente logrou êxito, apenas em parte, em comprovar a ocorrência do alegado dissenso jurisprudencial, como a seguir demonstrado, por matéria recorrida (destaques do original transcrito):

(1) “relevância da magnitude da omissão de receita para a qualificação da multa”

Decisão recorrida:

EMBARAÇO À FISCALIZAÇÃO. FURTO DE DOCUMENTAÇÃO SEM POSTERIOR REESCRITURAÇÃO. DESQUALIFICADA A MULTA POR FALTA DE FUNDAMENTAÇÃO.

O art. 264 do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto 3.000/1999) impõe a manutenção da escrituração contábil e fiscal durante o prazo prescricional, assim como a imediata reconstituição da contabilidade em caso de furto, além da informação ao Registro Comercial e à Receita Federal. Apenas houve divulgação em jornal de grande circulação e, mesmo com todos os prazos fornecidos, a Recorrente se recusou a reconstituir a sua documentação, talvez para esconder a omissão de receitas praticada. Apesar de tudo isso, o Auto de Infração não aponta especificamente quais os dispositivos legais que embasaram a imputação da multa, não havendo, no Termo de Verificação Fiscal, fundamentação específica para qualificá-la, motivo pelo qual deve ser anulada a qualificação.

[...].

No tocante à multa, essa discussão é, contudo, desnecessária, tendo em vista que, apesar de não alegado pela Recorrente, o Colegiado, durante a sessão, observou que o Auto de Infração é nulo quanto à qualificação da multa de ofício de 75% para 150%, pois não traz justificativa específica para tal qualificação no Termo de Verificação Fiscal.

Apesar do entendimento inicial deste Relator por manutenção da qualificação da multa, a Agente Fiscal precisaria ter fundamentado a qualificação devidamente, valendo-se dos dispositivos legais nos quais se baseou. Como não o fez, modifiquei meu voto para concluir que deve ser, de ofício, desqualificada a multa de 150% para 75%.

Acórdão paradigma nº 101-96.668, de 2008:

MULTA QUALIFICADA.

Caracterizado o evidente intuito de fraudar o Fisco, correta a aplicação da multa no percentual de 150% e correta a elaboração da representação fiscal para fins penais.

[...].

A jurisprudência recente deste Conselho consagrou-se no sentido de que o comportamento consistente do contribuinte de deixar de escriturar parcela significativa dos seus rendimentos, torna notório o intuito de retardar o conhecimento, por parte da autoridade fiscal, das circunstâncias materiais da obrigação tributária, justificando a aplicação da multa majorada e, conseqüentemente, desloca o termo inicial da contagem do prazo de decadência para o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Acórdão paradigma nº 203-09.098, de 2003:

COFINS - MULTA DE OFÍCIO - MAJORAÇÃO DO PERCENTUAL — SITUAÇÃO QUALIFICATIVA - FRAUDE — O sujeito passivo, ao declarar e recolher valores menores que aqueles devidos, agiu de modo a impedir ou retardar o conhecimento por parte da autoridade fiscal do fato gerador da obrigação tributária principal, restando configurado que a autuada incorreu na conduta descrita como sonegação fiscal, cuja definição decorre do art. 71, I, da Lei nº 4.502/64. A omissão de expressiva e vultosa quantia de rendimentos não oferecidos à tributação demonstra a manifesta intenção dolosa do agente, tipificando a infração tributária como sonegação fiscal. E, em havendo infração, cabível a imposição de caráter punitivo, pelo que, pertinente a inflição da penalidade inscrita no art. 44, II, da Lei nº 9.430.

Com relação a essa primeira matéria, não ocorre o alegado dissenso jurisprudencial, por se tratar de situações fáticas distintas.

Enquanto na decisão recorrida foi desqualificada a multa por falta de fundamentação, uma vez que o Auto de Infração não aponta especificamente quais os dispositivos legais que embasaram a imputação da multa, não havendo, no Termo de Verificação Fiscal, fundamentação específica para qualificá-la, ou seja, o Auto de Infração [...] não traz justificativa específica para tal qualificação no Termo de Verificação Fiscal, nos acórdãos paradigmas apontados (Acórdãos nºs 101-96.668, de 2008, e 203-09.098, de 2003), ao contrário, tal situação — falta de fundamentação para qualificação da multa de ofício — não se verificou.

São, pois, situações fáticas distintas, a demandarem, forçosamente, decisões diversas, insuscetíveis de uniformização por meio do Recurso Especial de divergência.

Evidentemente, o primeiro pressuposto para a configuração de dissídio interpretativo, é, inquestionavelmente, a similitude fática entre a matéria discutida nos acórdãos recorrido e paradigmas. Ou seja, é essencial que reste demonstrado que, decidindo matéria semelhante, órgãos julgadores distintos chegaram a conclusões diversas, em razão de divergências na interpretação da legislação tributária.

Em outras palavras, se é certo que a divergência deve dizer respeito a questão de direito, e nunca a questão de fato, é evidente que, se os fatos são diversos, a interpretação da norma jurídica não pode ser considerada divergente.

Sendo assim, para configurar o dissídio jurisprudencial, nessa matéria, caberia à Recorrente apresentar acórdãos paradigmas apreciando situação semelhante à abordada na decisão recorrida (mesmo que o Auto de Infração não aponte especificamente quais os dispositivos legais que embasaram a imputação da multa, não havendo, no Termo de Verificação Fiscal, fundamentação específica para qualificá-la...) e decidindo em sentido contrário a ela (...não cabe desqualificar a multa por falta de fundamentação).

(2) “natureza do vício”

Decisão recorrida:

EMBARAÇO À FISCALIZAÇÃO. FURTO DE DOCUMENTAÇÃO SEM POSTERIOR REESCRITURAÇÃO. DESQUALIFICADA A MULTA POR FALTA DE FUNDAMENTAÇÃO.

O art. 264 do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto 3.000/1999) impõe a manutenção da escrituração contábil e fiscal durante o prazo prescricional, assim como a imediata reconstituição da contabilidade em caso de furto, além da informação ao Registro Comercial e à Receita Federal. Apenas houve divulgação em jornal de grande circulação e, mesmo com todos os prazos fornecidos, a Recorrente se recusou a reconstituir a sua documentação, talvez para esconder a omissão de receitas praticada. Apesar de tudo isso, o Auto de Infração não aponta especificamente quais os dispositivos legais que embasaram a imputação da multa, não havendo, no Termo de Verificação Fiscal, fundamentação específica para qualificá-la, motivo pelo qual deve ser anulada a qualificação.

[...].

No tocante à multa, essa discussão é, contudo, desnecessária, tendo em vista que, apesar de não alegado pela Recorrente, o Colegiado, durante a sessão, observou que o Auto de Infração é nulo quanto à qualificação da multa de ofício de 75% para 150%, pois não traz justificativa específica para tal qualificação no Termo de Verificação Fiscal.

Apesar do entendimento inicial deste Relator por manutenção da qualificação da multa, a Agente Fiscal precisaria ter fundamentado a qualificação devidamente, valendo-se dos dispositivos legais nos quais se baseou. Como não o fez, modifiquei meu voto para concluir que deve ser, de ofício, desqualificada a multa de 150% para 75%.

Acórdão paradigma nº 301-31.801, de 2005:

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. NULIDADE. VÍCIO FORMAL.

O descumprimento de requisitos essenciais do lançamento, como omissão dos fundamentos pelos quais estão sendo exigidos os tributos e aplicadas as multas e acréscimos legais, além da falta da prévia intimação estabelecida na legislação específica, tudo em contradição ao disposto no art. 142 do CTN e nos art. 11 e 59 do Decreto 70.235/72, autorizam a declaração de nulidade desse lançamento por vício formal. PRECEDENTES: Ac. 303-29972, 302-96334 e 301-29966.

Acórdão paradigma nº 303-33.365, de 2006:

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.

No que se refere a essa segunda matéria, ocorre o alegado dissenso jurisprudencial, pois, em situações fáticas semelhantes, sob a mesma incidência tributária e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.

Enquanto a decisão recorrida entendeu que o Auto de Infração é nulo quanto à qualificação da multa de ofício de 75% para 150%, pois não traz justificativa específica para tal qualificação no Termo de Verificação Fiscal, nulidade, essa, considerada por vício material,¹ os acórdãos paradigmas apontados (Acórdãos nºs 301-31.801, de 2005, e 303-33.365, de 2006) decidiram, de modo diametralmente oposto, que o descumprimento de requisitos essenciais do lançamento, como omissão dos fundamentos pelos quais estão sendo exigidos os tributos e aplicadas as multas e acréscimos legais, [...], tudo em contradição ao disposto no art. 142 do CTN e nos art. 11 e 59 do Decreto 70.235/72, autorizam a declaração de nulidade desse lançamento por vício formal (primeiro acórdão paradigma) e que, 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 (segundo acórdão paradigma).

A Recorrente apresentou o competente agravo que foi REJEITADO pela r. Presidência, prevalecendo o seguimento parcial ao recurso especial expresso pelo Presidente da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento.

No mérito, aduz a Recorrente que nos termos do processo administrativo fiscal somente serão declarados nulos na ocorrência de uma das seguintes hipóteses: a) quando se tratar de ato/decisão lavrado ou proferido por pessoa incompetente; b) resultar em inequívoco cerceamento de defesa à parte. Na hipótese dos autos, o voto do acórdão guerreado decidiu por anular a qualificadora da multa, em virtude de falha no enquadramento legal da infração praticada pelo contribuinte, mas a descrição dos fatos se encontra satisfatoriamente postas nos autos. Todos os elementos essenciais à autuação estão presentes, não restando evidenciada situação de prejuízo ao direito de defesa a ensejar a decretação de nulidade da qualificadora da multa.

Sustenta ainda que a imprecisão na descrição dos fatos e no enquadramento legal gera nulidade da qualificadora por vício formal, vez que preterido o método estabelecido em lei.

O contribuinte principal, por intermédio do seu administrador judicial, e o responsável solidário, foram cientificados do resultado do saneamento para complementação do exame de admissibilidade do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, e não apresentaram novas contrarrazões nem aditaram as contrarrazões juntadas às e-fls. 2242 a 2254 e 2257 a 2273.

Na ocasião, a contribuinte defendera o não cabimento do Recurso Especial.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Alexandre Evaristo Pinto, Relator.

Recurso especial do Procurador - Admissibilidade

No tocante à primeira matéria que teve seguimento “inexistência de nulidade para a desqualificação da multa de 150% para 75%”, entendo que não há dissídio jurisprudencial em relação ao acórdão recorrido, uma vez que os paradigmas apontados como divergência os acórdãos: nº 204-01.231, de 28/04/2006, proferido pela 4ª Câmara do 2º Conselho de Contribuintes e, nº 104-17.279, de 07/12/1999, proferido pela 4ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes não estão se referindo especificamente à qualificação de multa, mas a discussão de eventual cerceamento de defesa no que tange à discussão do auto de infração como um todo, ao passo que no acórdão recorrido se refere especificamente à qualificação das penalidades.

Diante do exposto, não conheço do Recurso Especial no que tange à questão da seguimento “inexistência de nulidade para a desqualificação da multa de 150% para 75%”.

Com relação à segunda matéria que teve seguimento “natureza do vício”, entendo que não há controvérsias quanto à admissibilidade do Recurso, restando demonstrado o dissídio jurisprudencial. Assim, o recurso especial do Procurador, na parte admitida, deve ser CONHECIDO com fundamento nas razões do Presidente de Câmara, aqui adotadas na forma do art. 50, §1º, da Lei nº 9.784, de 1999, uma vez que:

(2) “natureza do vício”

Decisão recorrida:

EMBARAÇO À FISCALIZAÇÃO. FURTO DE DOCUMENTAÇÃO SEM POSTERIOR REESCRITURAÇÃO. DESQUALIFICADA A MULTA POR FALTA DE FUNDAMENTAÇÃO.

O art. 264 do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto 3.000/1999) impõe a manutenção da escrituração contábil e fiscal durante o prazo prescricional, assim como a imediata reconstituição da contabilidade em caso de furto, além da informação ao Registro Comercial e à Receita Federal. Apenas houve divulgação em jornal de grande circulação e, mesmo com todos os prazos fornecidos, a Recorrente se recusou a reconstituir a sua documentação, talvez para esconder a omissão de receitas praticada. Apesar de tudo isso, o Auto de Infração não aponta especificamente quais os dispositivos legais que embasaram a imputação da multa, não havendo, no Termo de Verificação Fiscal, fundamentação específica para qualificá-la, motivo pelo qual deve ser anulada a qualificação.

[...].

No tocante à multa, essa discussão é, contudo, desnecessária, tendo em vista que, apesar de não alegado pela Recorrente, o Colegiado, durante a sessão, observou que o Auto de Infração é nulo quanto à qualificação da multa de ofício de 75% para 150%, pois não traz justificativa específica para tal qualificação no Termo de Verificação Fiscal.

Apesar do entendimento inicial deste Relator por manutenção da qualificação da multa, a Agente Fiscal precisaria ter fundamentado a qualificação devidamente, valendo-se dos dispositivos legais nos quais se baseou. Como não o fez, modifiquei meu voto para concluir que deve ser, de ofício, desqualificada a multa de 150% para 75%.

Acórdão paradigma nº 301-31.801, de 2005:

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. NULIDADE. VÍCIO FORMAL.

O descumprimento de requisitos essenciais do lançamento, como omissão dos fundamentos pelos quais estão sendo exigidos os tributos e aplicadas as multas e acréscimos legais, além da falta da prévia intimação estabelecida na legislação específica, tudo em contradição ao disposto no art. 142 do CTN e nos art. 11 e 59 do Decreto 70.235/72, autorizam a declaração de nulidade desse lançamento por vício formal. PRECEDENTES: Ac. 303-29972, 302-96334 e 301-29966.

Acórdão paradigma nº 303-33.365, de 2006:

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.

No que se refere a essa segunda matéria, ocorre o alegado dissenso jurisprudencial, pois, em situações fáticas semelhantes, sob a mesma incidência tributária e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.

Enquanto a decisão recorrida entendeu que o Auto de Infração é nulo quanto à qualificação da multa de ofício de 75% para 150%, pois não traz justificativa específica para tal qualificação no Termo de Verificação Fiscal, nulidade, essa, considerada por vício material,¹ os acórdãos paradigmas apontados (Acórdãos nºs 301-31.801, de 2005, e 303-33.365, de 2006) decidiram, de modo diametralmente oposto, que o descumprimento de requisitos essenciais do lançamento, como omissão dos fundamentos pelos quais estão sendo exigidos os tributos e aplicadas as multas e acréscimos legais, [...], tudo em contradição ao disposto no art. 142 do CTN e nos art. 11 e 59 do Decreto 70.235/72, autorizam a declaração de nulidade desse lançamento por

vício formal (primeiro acórdão paradigma) e que, 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 (segundo acórdão paradigma).

Assim, conheço o Recurso Especial no que tange à questão da “natureza do vício”.

Recurso especial do Procurador - Mérito

A partir da leitura da Impugnação e do Recurso Voluntário, verifica-se o entendimento dos julgadores “a quo” de que houve prejuízo na defesa, uma vez as peças recursais são genéricas. Até mesmo a nulidade foi conhecida de ofício, conforme se infere do voto relator do acórdão recorrido:

No tocante à multa, essa discussão é, contudo, desnecessária, tendo em vista que, apesar de não alegado pela Recorrente, o Colegiado, durante a sessão, observou que o Auto de Infração é nulo quanto à qualificação da multa de ofício de 75% para 150%, pois não traz justificativa específica para tal qualificação no Termo de Verificação Fiscal.

Apesar do entendimento inicial deste Relator por manutenção da qualificação da multa, a Agente Fiscal precisaria ter fundamentado a qualificação devidamente, valendo-se dos dispositivos legais nos quais se baseou. Como não o fez, modifiquei meu voto para concluir que deve ser, de ofício, desqualificada a multa de 150% para 75%.

Nessa linha, embora o auto de infração indique o art. 44, I da Lei 9.430/96 como fundamento legal, o acórdão recorrido pontua que não há indicação de qual a conduta dolosa específica que ensejaria à qualificação no Termo de Verificação Fiscal.

Diante da decretação de nulidade, restava saber se ela se deu por vício material ou formal, conforme defende a Recorrente. Inicialmente, destaca-se que a decisão recorrida não indica se se trata de nulidade formal ou material, a questão foi veiculada em Embargos que foram rejeitados nos seguintes termos:

No entanto, a Embargante alegou ter havido omissão, de modo que seria necessária uma manifestação expressa no tocante à natureza da nulidade decretada (se formal ou material) e, também, seria preciso explicitar qual foi o prejuízo causado à Embargada.

Não assiste razão à Embargante, pois a falta de motivação e de apontamento do dispositivo legal da Lei nº 4.502/1964, que é a base de aplicação da exasperação da multa, conforme consta do 1º, do art. 44, da Lei nº 9.430/1996, consubstanciam clara nulidade material.

Vide um exemplo de precedente do CARF sobre o tema:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2002 a 31/12/2004

QUALIFICAÇÃO DO VÍCIO DE NULIDADE. AUSÊNCIA OU INSUFICIÊNCIA DOS PRESSUPOSTOS DE FATO E DE DIREITO DO ATO DE LANÇAMENTO. VÍCIO MATERIAL. CABIMENTO.

Se o ato de lançamento não contém ou contém a indicação da capitulação legal equivocada (pressuposto de direito) e/ou se a descrição dos fatos é omitida ou deficiente (pressuposto de fato) tem-se por configurado vício

material por defeito de motivação.

NULIDADE DO LANÇAMENTO. ENQUADRAMENTO LEGAL INCORRETO E DEFICIENTE DESCRIÇÃO DOS FATOS. AUSÊNCIA DE SUBSUNÇÃO DOS FATOS À NORMA. VÍCIO MATERIAL. OCORRÊNCIA.

1. A errônea indicação dos dispositivos legais infringidos conjugado com a deficiente descrição dos fatos acarreta ausência de subsunção dos fatos à norma jurídica, defeito grave que configura vício material do lançamento por falta de motivação.

2. Se não constatada uma clara subsunção entre os fatos imputados ao sujeito passivo com a norma legal infringida, o auto de infração é nulo por vício material, por ferir requisito essencial na constituição do lançamento.

Recurso de Ofício Negado.

Havendo nulidade material por falta de fundamentação, surge uma matéria de ordem pública a ser analisada pelo CAREF, que não pode "convalidar" ato de lançamento na parte em que ele não esteve devidamente motivado.

Por ser nulidade material, a sua análise pelo CAREF independe de alegação pelo contribuinte, conforme precedente abaixo:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/09/1998 a 31/12/1998

NULIDADE POR VÍCIO MATERIAL. INTERRUÇÃO DA DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA. MATÉRIA DE ORDEM PÚBLICA.

ACOLHIMENTO DE OFÍCIO.

Em havendo a decretação da nulidade de lançamento tributário sob o fundamento de ocorrência de nulidade calcada em vício material, não ocorre a hipótese de interrupção da contagem do prazo decadencial de que trata o inciso II, do art. 173, do CTN, de modo que encontra-se colhido pela decadência o lançamento feito há mais de 5 (cinco) anos da ocorrência do fato gerador, cabendo seu acolhimento de ofício por se tratar de matéria de Ordem Pública.

Recurso Voluntário Provido.

Nem seria preciso tratar do prejuízo sofrido pelo contribuinte, pois parece claro que, quando não se aponta o dispositivo da Lei nº 4.502/1964, não lhe é dada uma adequada oportunidade de defesa.

Apesar de não ter pedido expressamente pela nulidade da qualificação da multa por falta de motivação, o contribuinte chegou a alegar que a exasperação da multa para 150% estava baseada em meras presunções e que não condizia com as suas condutas.

Talvez, se o lançamento tivesse sido devidamente fundamentado, a Impugnação e o Recurso Voluntário poderiam ter tomado outro caminho.

Nota-se, portanto, que os Embargos de Declaração da Fazenda Nacional têm o mero fim de rediscutir a matéria que foi julgada de forma unânime por esta turma.

Sendo assim, concluo que o Acórdão nº 1401-001.502 não padece do vício de omissão alegado pela Embargante, pelo que proponho sejam REJEITADOS os Embargos de Declaração.

Cotejando as razões da Recorrente com as razões do despacho que rejeitou os embargos, entendo que se trata de vício material.

Isto porque, vício formal é aquele verificado de plano, no próprio instrumento de formalização do crédito, que diz respeito a erros quanto à caracterização do auto de infração, relacionados a aspectos extrínsecos, como por exemplo: inexistência de data, nome da autoridade competente, matrícula, local de lavratura do auto, assinatura do autuante, autorização para nova lavratura de auto de infração, ou quaisquer outros erros que comprometam a forma do ato do lançamento.

Não é o caso! In concreto, o vício diz respeito a requisito fundamental, qual seja, sua motivação. Os requisitos fundamentais são aqueles intrínsecos ao lançamento e dizem respeito à própria conceituação do lançamento insculpada no artigo 142 do Código Tributário

Nacional, qual seja, a valoração jurídica dos fatos tributários pela autoridade competente, mediante a verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação, a determinação da matéria tributável, o cálculo do tributo e a identificação do sujeito passivo.

Por todo o exposto, CONHEÇO PARCIALMENTE do Recurso Especial e na parte conhecida, NEGO-LHE PROVIMENTO.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Alexandre Evaristo Pinto

Declaração de Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA

Esta Conselheira acompanhou o I. Relator em suas conclusões por concordar que o vício presente nestes autos tem natureza material, mas sem limitar as hipóteses de vício formal àquelas mencionadas em seu voto. Há, em especial, outras circunstâncias relacionadas à competência do agente que podem revelar mera nulidade formal, permitindo que o lançamento seja refeito, sem alteração de seu conteúdo material, no prazo ampliado do art. 173, inciso II do CTN.

Oportuno referir o voto da Conselheira Adriana Gomes Rêgo, condutor do Acórdão nº 9101-003.038¹, que tratou com extrema abrangência a matéria:

A matéria posta à apreciação desta Câmara Superior refere-se à existência, ou não, de vício formal no lançamento em análise, o que, em caso afirmativo, permitiria o reinício do prazo para novo lançamento, na forma do art. 173, inciso II, do Código Tributário Nacional– CTN (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966).

Defende a Recorrente que não se trata de vício formal, mas de vício material, impossibilitando que, nessa hipótese, seja efetuado novo lançamento após o transcurso do prazo decadencial previsto no art. 173, inciso I, do CTN.

Analisa-se, primeiramente, a distinção existente entre vício formal e vício material.

Em breve síntese, tem-se que o vício formal ou instrumental se caracteriza pela violação de normas de natureza formal, estando ligado ao desatendimento de dois dos cinco elementos do ato administrativo: a “competência” e a “forma”. Já o vício material ou substancial corresponde à transgressão de normas de conteúdo material, dizendo respeito, portanto, aos três elementos restantes do ato administrativo: o “objeto”, o “motivo” e a “finalidade”.

¹ Participaram da presente sessão de julgamento os conselheiros Carlos Alberto Freitas Barreto, Adriana Gomes Rêgo, Cristiane Silva Costa, André Mendes de Moura, Luís Flávio Neto, Rafael Vidal de Araújo, Gerson Macedo Guerra e José Eduardo Dornelas Souza, e acompanharam a redatora pelas conclusões os Conselheiros Cristiane Silva Costa e Luís Flávio Neto.

Haverá, por conseguinte, vício formal nos casos de incompetência da autoridade e de inobservância do procedimento previsto em lei; ocorrerá vício material, por sua vez, nas situações de ilegalidade do objeto, de inexistência de motivos e de desvio de finalidade.

Porém antes de se adentrar em critérios distintivos comumente debatidos na doutrina e jurisprudência administrativa entre um tipo de nulidade e outra, é bom que se verifique se, de fato, estar-se diante de uma efetiva nulidade, e não de uma improcedência qualquer em relação ao mérito, porque se nem de nulidade, vista como gênero, se tratar, por qual razão averiguar a sua espécie (nulidade formal ou material)?

Também é bom salientar que o escopo deste julgamento na CSRF se limita a determinar apenas o tipo de nulidade, uma vez que ficou assentado pela decisão recorrida que o auto de infração é nulo por vício formal, não recorrendo a PFN dessa situação e não podendo o CARF agravar a situação da recorrente (por aplicação do princípio do *non reformatio in pejus*).

Todavia, também é sabido que a relevância dessa determinação prende-se apenas a implicações relacionadas à decadência: se prevalecerá a regra do art. 173, II do CTN, ou não em relação a um novo lançamento que eventualmente se faça. Este é o fim maior desse recurso especial: afastar a regra do art. 173, II do CTN, vez que, na ótica da recorrente, seria uma nulidade material.

Dessa forma, se ficar afastada a hipótese de nulidade como gênero, por óbvio, a regra da decadência que se aplicaria sobre o novo lançamento não seria a do art. 173, II do CTN, pois esta só se aplica para o gênero nulidade e a espécie vício formal.

Caso contrário, ou seja, se ficar demonstrado que houve efetivamente uma *nulidade* como gênero, daí, sim, seria necessário ainda se averiguar que tipo de nulidade seria esta: formal ou material.

Posto isso, passa-se à análise do critério que permitirá saber se se está efetivamente diante de uma nulidade como gênero.

Critério do prejuízo

A doutrina e a jurisprudência têm assentado que o critério de identificação de nulidade, de uma forma geral (nulidade como gênero), passa sempre pela demonstração da existência ou não de eventual prejuízo causado à defesa (princípio do prejuízo), passando ao largo de se importar se a origem da nulidade é formal ou material. Assim, se houve prejuízo à defesa e este é considerado grave, cerceando o seu direito de defesa, o auto de infração pode ser considerado nulo, a não ser que se esteja na fase inquisitória. Ou seja, não há nulidade sem prejuízo (*pas de nullité sans grief*).

É bom que se diga que embora o Acórdão recorrido tenha passado ao largo dessa verificação do prejuízo causado, indiretamente o fez através das seguintes passagens:

A Fiscalização deveria ter juntado além dos demonstrativos do Sapli as DIPJ, autos de infração e demais decisões que embasaram seus cálculos e, principalmente, demonstrar adequadamente a origem das divergências encontradas.

É certo que a recorrente buscou compreender a origem dessas glosas/diferenças e se defender do lançamento, até porque sua defesa foi produzida por profissionais experientes na área, o que não é privilégio de todos os contribuintes. É certo também ser majoritária a jurisprudência do Conselho no sentido de afastar as alegações de nulidade quanto o contribuinte demonstra compreender as infrações tributadas.

Todavia, no presente caso, os vícios formais ultrapassam os limites do razoável e comprometem a certeza do crédito tributário.

(...)

O que existe, repito, são insuficiências nos elementos dos demonstrativos para determinação das exigências, anexados aos autos de infração (extratos do Sapli), que neste caso realmente dificultam ou em alguns casos inviabilizam a

determinação da base de cálculo. O que para autoridade fiscal seria de simples entendimento, na verdade não é, daí a insuficiência.

Na segunda passagem acima grifada, observe-se que o relator demonstra conhecimento em relação à tese que descarta a nulidade se ficar constatado a compreensão da matéria e assim permitir a sua defesa, sem lhe causar prejuízo. Porém, na primeira passagem quando afirma que a defesa foi elaborada por "profissionais experientes", na verdade deixa transparecer o fato de o contribuinte ter eventualmente compreendido a autuação.

Entretanto, na terceira passagem, identifica possível prejuízo à defesa, correlacionando a uma eventual incerteza na base de cálculo. Ocorre que incerteza na base de cálculo é um problema eminentemente de mérito, ligando-se à improcedência ou não do lançamento.

Há nessas passagens, portanto, uma clara contradição na utilização do *critério do prejuízo* à defesa, mesmo que o relator não tenha se referido a esse critério de forma direta. Se por um lado, deixa a entender que o contribuinte entendeu a autuação, por outro, aponta um prejuízo à defesa, mas o faz associando isso a um problema de conteúdo, como ficará demonstrado mais adiante.

Nesse contexto, a primeira conclusão a que se chega é que se estaria diante de um auto de infração que pecou, apenas, em não demonstrar adequadamente a origem das divergências encontradas, ainda que possam ter efetivamente ocorrido essas divergências.

Veja-se, exemplificativamente, o período-base de 2000:

[...]

No caso, deixou-se indeterminada a origem da base de cálculo final na medida em que não haveria informações a respeito dos vários processos administrativos que afetaram o saldo que foi questionado, havendo apenas a informação genérica a respeito de que houve uma "fiscalização externa", o que poderia inviabilizar o direito de defesa do contribuinte.

Como se vê, o lançamento fiscal desatendeu ao disposto no art. 9º do PAF (grifei):

Art. 9º A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito.

Dessa forma, estamos diante da matéria relacionada à existência e à quantificação do saldo de prejuízos fiscais que possui um determinado contribuinte. Isso porque a quantificação do saldo em determinado período de apuração depende de eventos ocorridos no passado que são informados pelo contribuinte, paulatinamente, em suas declarações de imposto de renda e são refletidas em um sistema próprio de controle da Receita Federal, denominado SAPLI.

Ou seja, o sistema trabalha com informações fornecidas pelo contribuinte, porém eventualmente alteradas em função de autos de infração ou notificações de lançamento, quando esses têm repercussão no saldo de prejuízos e/ou bases de cálculo negativas.

Ora, mas em casos como este, onde surge uma indeterminação em que se impede de fornecer respostas precisas ao contribuinte a respeito da formação da base de cálculo, flagrantemente se está colocando em xeque a própria base de cálculo, adentrou-se indubitavelmente em questões de mérito e não de forma.

De toda sorte, analisando o recurso bem se vê que a Recorrente defende-se adequadamente, produzindo uma defesa robusta, que levou a DRJ a cancelar parte do lançamento e submetê-lo a recurso de ofício.

A informação que teoricamente faltava e que provocou a anulação do auto de infração indubitavelmente foi suprida pela defesa, indicando os referidos processos em que fora autuada, possibilitando que a DRJ produzisse um arrazoado substancial em relação à

interferência desses processos na presente autuação. Ou seja, na fase em que o processo estava na instância *ao quo* do CARF, não se colocou mais em dúvida que os processos em referência eram aqueles mesmos, mas a discussão passou a ser de conteúdo, isto é, a respeito das implicações da existência daqueles processos no que se refere a afetar ou não a base de cálculo do tributo.

O trecho abaixo extraído do voto da DRJ dá conta do nível de detalhe e precisão que estão sendo adotados, demonstrando que o exercício do direito de defesa e do contraditório estão sendo exercidos plenamente:

[...]

E o debate prossegue sempre nesses mesmos termos, de forma que se percebe claramente que o pressuposto de os processos em referência serem outros que não aqueles indicados pela defesa, não mais é questionado durante o contraditório.

Outrossim, é verdade que em situações como esta, envolvendo glosa de prejuízos fiscais, a jurisprudência tem, invariavelmente, empreendido **diligências**, para melhor instruir o processo, e não à sua **anulação**, pura e simples, quer seja por vício formal, quer seja vício material. Aliás, essa deveria ter sido a solução a ser adotada pelo colegiado *a quo*, que já não se pode propor aqui, haja vista, como dito, que implicaria uma *reformatio in pejus*.

Mas a verdade é que esse caminho eventual da diligência é mais um indício de que não se está diante de uma nulidade, mas, no máximo, de improcedência.

Dessa forma, conclui-se que não houve prejuízo à defesa no caso concreto para se afirmar que estar-se-ia diante de uma nulidade (como gênero). E sendo assim, a regra da decadência que se aplicaria ao novo lançamento não seria a do art. 173, II do CTN, pois esta só se aplica para o gênero for nulidade e a espécie, vício formal.

Mas ainda que se queira buscar a natureza de eventual vício no caso ora em análise, não se consegue chegar a um vício de natureza formal, como ora se passa a demonstrar.

Da existência de três critérios para identificação da natureza do vício

A linha entre o vício material e o vício formal muitas vezes é tênue, por isso a doutrina e a jurisprudência têm construído alguns critérios objetivos, procurando facilitar a identificação de uma situação ou outra. Essa distinção, como já se colocou, tem sua razão prática de ser: alargar mais ou não a decadência a depender do tipo de nulidade envolvida.

Por bem ilustrar essa questão, trago à colação trecho do voto do ilustre Conselheiro Rafael Vidal, proferido em sessão recente da CSRF (Acórdão nº 9101-002.976, de 6/7/2017), que tratou detalhadamente a respeito da distinção da natureza desses vícios e abordando também os referidos critérios:

(...)

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 direitos (p/ ex., o direito ao contraditório e à ampla defesa). 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, via de regra, 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 normalmente não diz respeito aos elementos constitutivos da obrigação tributária, ou seja, 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 nº

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).

Aliás, um erro nos elementos que identificam a essência/ conteúdo da relação jurídico-tributária até pode ser considerado como um vício formal desde que, por exemplo, ele se apresente como resultado de uma evidente discrepância entre o que se pensou e o que se exteriorizou pela escrita (as inexactidões materiais devidas a lapso manifesto e os erros de escrita ou de cálculo), quando todo o contexto do que está sendo dito aponta num determinado sentido, e um ponto específico, desconexo do conjunto das ideias, aponta em outro, ou dá uma informação simplesmente fora de contexto, etc.

Mas mesmo diante desse tipo de situação, vale novamente lembrar que não há nulidade sem prejuízo da parte.

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.

Em resumo, os critérios normalmente utilizados pela doutrina e jurisprudência para separar um vício de outro são os seguintes:

1) Critério legal:

1.1) Critério do art. 10 do PAF;

1.2) Critério do art. 142 do CTN

2) Critério do motivo/motivação

3) Critério da inovação do lançamento

É bom que se ressalve que o critério mais genérico *do prejuízo*, utilizado acima para concluir pela inexistência de vício, na verdade, permeia a aplicação de cada um deles, norteado pelo elemento teleológico do ato administrativo (finalidade) que por sua vez se guia também pelo princípio da *instrumentalidade da forma*².

Primeiro critério

O **primeiro critério**, ora denominado de "critério legal", se vale de dispositivos de leis com determinados requisitos. A grosso modo, quando houver ofensa aos ditames do art. 10 do Código de Processo Administrativo Fiscal – PAF (Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972), regra de natureza processual, seria vício formal; se violar os ditames do art. 142 do CTN, norma de índole substancial, estaríamos diante de um vício material.

Dispõe o art. 10 do PAF:

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

(...)

III - a descrição do fato; (...);

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias; (...)

Por sua vez, o art. 142 do CTN dispõe:

² As formas não são um fim em si mesmas, funcionando como meio de garantir determinado objetivo (efetividade do processo). (José Roberto dos Santos Bedaque *Efetividade do processo e Técnica processual* São Paulo: Malheiros Editores, 2006, p.49-50.)

*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.*

Segundo critério

Um **segundo critério** utilizado seria assemelhado ao primeiro, porém só de natureza mais teórica. De toda sorte guardaria ainda uma certa simetria com o outro critério, se interligando um conceito de um com o dispositivo legal previsto no outro critério (art. 10 do PAF/art. 142 do CTN). Trata-se de trazer os ensinamentos colhidos no direito administrativo para ser aplicado no ato administrativo do lançamento, referindo-se à distinção entre *motivo* e *motivação*.

Cabe aqui antes bem assentar esses conceitos para depois verificar se o acórdão recorrido o utilizou de forma devida. Uma coisa é o *motivo*, que é o próprio fenômeno de ocorrência do fato gerador, independentemente da motivação trazida pelo fiscal, pois esta significa os fundamentos de fato e de direito transpostos em linguagem pela autoridade administrativa para sustentar o lançamento.

Em apertada síntese, é um critério de distinção importado do direito administrativo e aplicado no direito tributário comportar-se-ia da seguinte forma:

- 1) vício por ausência de motivo > vício material;
- 2) vício por ausência ou deficiência na motivação > vício formal

Ou seja, se identificado vício no primeiro elemento (*motivo*), tratar-se-ia de vício material porque afetaria o núcleo da regra-matriz de incidência do tributo, descumprindo assim também o núcleo do art. 142 do CTN; caso contrário, isto é, se o vício estiver na ausência ou deficiência da *motivação*, seria de natureza formal, porque tratar-se-ia apenas da exteriorização formal do *motivo*, este existente.

Havendo então uma mácula na forma em que foi exteriorizado o motivo através de sua motivação, tratar-se-ia de um vício formal, ligando-se por consequência indiretamente ao não atendimento também dos requisitos do art. 10 do PAF. Caso essa mácula afete direta ou indiretamente os elementos constitutivos da obrigação tributária: fato gerador, base de cálculo, sujeição passiva etc, tratar-se-ia de vício de natureza material.

Terceiro critério

O Acórdão já referido, da CSRF, da lavra do ilustre Conselheiro Rafael Vidal, também faz menção a um **terceiro critério** que seria como um teste de reforço aos dois primeiros. Tratar-se-ia de verificar em tese se no refazimento do novo lançamento haveria a possibilidade de inovação ou não do mesmo:

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 nº 9101-00.955, que explicita bem esse aspecto:

Acórdão nº 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.

[...]

Ocorre, no entanto, que o primeiro critério (legal), a depender do vício, não se mostra exaustivo, pois se não se confirmar a subsunção a seus elementos, ainda não se conclui peremptoriamente que não se trata de vício formal.

Da mesma forma, o segundo critério (motivo/motivação) também apresenta dificuldades de aplicação, porque a descrição da motivação (motivos de fato e de direito), por ser a exteriorização do motivo (da ocorrência do fato gerador), faz com que uma coisa se confunda com a outra, levando o intérprete a vacilar, sem perceber essa correlação intrínseca.

Aliás, esse problema da indeterminação e confusão que pode ocorrer na aplicação do segundo critério foi bem divisada pelo Conselheiro Rafael Vidal naquele voto aqui já referido quando enfrentou uma preliminar de conhecimento do recurso especial, nos seguintes termos:

*É que problemas relativos à **motivação** podem ser examinados sob dois tipos de abordagem: um deles consiste em examinar se a Fiscalização se desincumbiu do ônus de comprovar a ocorrência do fato gerador (aspecto material); o outro é entender que problemas na motivação (descrição do motivo) afrontariam disposições legais que regulam a feitura do lançamento (aspecto formal).*

Em face da indeterminação semântica, assenta-se aqui a premissa que o segundo critério (motivo/motivação) não é um bom caminho para diferenciar vício de natureza formal do vício de natureza material.

Daí a necessidade de se fazer o seu desdobramento da seguinte forma, conforme já colocado:

- 1) vício no motivo -> vício material;
- 2) vício **relevante prescrito em lei** na motivação, **não afetando fato gerador** -> vício formal (art. 10 do PAF);
- 3) vício **relevante** na motivação (afetando o fato gerador) -> vício no motivo -> vício material. (art. 142 do CTN)
- 4) vício na motivação irrelevante ato convalidado (não há nulidade) seja pelo art. 60³ do o PAF ou pelo critério de ausência de prejuízo à defesa (princípio da instrumentalidade das formas).

O critério de distinção então deixa de ser o par (motivo/motivação), para ser (motivação relevante que afeta ou não o fato gerador). Bem se vê o esforço de tradução do mesmo para se chegar, **apenas indiretamente**, na mesma conclusão que pode se chegar pelo outro caminho: critérios legais.

³ 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.

Ou seja, esse critério do motivo/motivação cria um grau teórico maior de abstração, talvez desnecessário e complicador, para depois se assentar, ao fim e ao cabo, nos art. 10 do PAF (Vício formal) e 142 do CTN (Vício Material).

Daí porque o critério legal (art. 10 do PAF/art. 142 do CTN), é mais objetivo e simples de usar.

Alinhavadas essas premissas iniciais, passa-se a averiguar o caso concreto, a partir dos critérios adotados pela decisão recorrida.

O acórdão recorrido adotou a linha de raciocínio que se reflete na utilização tanto do primeiro critério (art. 10 do PAF/art. 142 do CTN) quanto o do segundo (motivo/motivação), com uma certa prevalência do segundo sobre o primeiro, na medida em que se baseou fortemente no posicionamento manifestado pelos ilustres doutrinadores Marcos Vinicius Neder e Maria Tereza Martinez.

Eis abaixo o trecho o voto condutor:

(...)

O limite entre o vício formal e o vício material é tênue. No presente caso os lançamentos foram motivados, a infração foi adequadamente identificada, há descrição dos fatos e demonstrativo da determinação da exigência, porém este último insuficiente, o que caracteriza o vício formal.

*Quanto a caracterização de vício material, transcrevo o posicionamento manifestado pelo Marcos Neder e Maria Tereza Martinez na obra *Processo Administrativo Fiscal Comentado*, 3a. Edição (2010), pag. 206/207:*

"A Descrição do Fato Descrição é ato ou efeito de descrever. Descrever é contar, pormenorizadamente, o fato. Por meio da descrição, relevam-se os motivos fático e legal que levaram à autuação, estabelecendo a conexão entre os meios de prova coletados e/ou produzidos e a conclusão chegada pela autoridade fiscal. Seu objetivo é convencer o julgador da plausibilidade legal da autuação, demonstrando a relação entre a matéria constatada no auto com a hipótese descrita na norma jurídica.

*Os enunciados que atendem aos requisitos "III" (descrição dos fatos) e "IV" (disposição legal infringida) do artigo 10 do Decreto nº 70.235/72 formam a motivação do lançamento, que nada mais é que a descrição dos motivos que desencadeiam o surgimento da obrigação tributária em concreto, tornando possível identificar os sujeitos e quantificar o crédito tributário. **Assim, a motivação elaborada pelo auditor é requisito de natureza formal do lançamento, enquanto a existência de motivo fático e legal vincula-se ao conteúdo do ato.***

A indicação da disposição legal infringida é elemento essencial à lavratura do auto de infração, porém, a jurisprudência administrativa tem admitido que eventuais incorreções no enquadramento legal no auto de infração podem ser superadas quando descritos com precisão quais os fatos que deram margem à tipificação legal e à autuação.

Por outro lado, a errônea compreensão dos fatos ocorridos ou do direito aplicável pelo auditor 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.

(...)

Ressalte-se que a lei traz a descrição dos fatos como elemento obrigatório do auto de infração, e, se constar de termo avulso (v.g., folha de continuação do auto de infração), deve-se fazer referência expressa desse fato no auto de infração. A ausência de correlação entre as duas peças pode levar à alegação de não conhecimento dos motivos da autuação pelo contribuinte e à nulidade do lançamento.

No presente caso não há que se falar em "errônea compreensão dos fatos ocorridos ou do direito aplicável pelo auditor", também não se trata de vício na motivação do ato, muito menos há falta de correlação do termo de descrição dos fatos com os demonstrativos de determinação da exigência. Portanto, à luz da legislação, jurisprudência e doutrina, não há que se falar em vício material. O que existe, repito, são insuficiências nos elementos dos demonstrativos para determinação das exigências, anexados aos autos de infração (extratos do Sapli), que neste caso realmente dificultam ou em alguns casos inviabilizam a determinação da base de cálculo. O que para autoridade fiscal seria de simples entendimento, na verdade não é, daí a insuficiência.

Porém, assim concluiu o relator:

*Frise-se que, tal qual manifestou o ilustre conselheiro Carlos Pelá, **compartilho do entendimento de que a ausência ou insuficiência na descrição dos fatos é vício material, pois, fere o núcleo da regra matriz de incidência, implicando em descumprimento do disposto no art. 142 do CTN.***

Mas repito, não é essa a situação versada nos autos, cuja descrição da infração tributada compensação indevida de prejuízos fiscais no IRPJ e bases negativas de períodos anteriores da CSLL está adequada. Logo, não há que se falar em vício material.

Assim, tem-se que a decisão recorrida, **pelo primeiro critério** (art. 10 do PAF/ art. 142 do CTN), na prática, disse que a matéria tributável não foi afetada porque a descrição dos fatos relacionados à matéria tributada (art. 142 do CTN) foi adequada, não havendo vício material, mas houve apenas falha na *determinação da exigência* (art. 10, inciso V do PAF Vício formal):

Eis abaixo trecho do recorrido que deixa claro esse aspecto:

*Todavia, a meu m ver, **é patente o vício formal**, em razão da inobservância do artigo 10, inciso V, do Decreto 70.235 de 1972, que dispõe:*

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente;

*V - a **determinação da exigência** e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias; (...)*

*Ora, a toda evidência os demonstrativos dos sistemas da Receita Federal de controle de prejuízos fiscais e bases negativas da CSLL, tomados como parte integrante do auto de infração, **não possuem notas explicativas suficiente adequadas para esclarecer a origem dos valores.***

(...) (grifos do original)

Porém, como já se colocou retro, a análise da conformidade ao art. 142 do CTN deve ser uma análise de conteúdo e não de forma, motivo pelo qual se discorda desse entendimento.

Já pelo **segundo critério** (motivo/motivação), em resumo, a decisão disse que não há problemas no motivo⁴ (fato gerador compensação de saldo de prejuízos insuficientes):

*No presente caso não há que se falar em "errônea compreensão dos fatos ocorridos ou do direito aplicável pelo auditor", também não se trata de **vício na***

⁴ Na verdade, o relator utiliza-se da terminologia motivo para se referir à motivação, à luz da doutrina que cita. Isso porque no parágrafo seguinte ele aponta erro em parte da motivação.

motivação do ato, muito menos há falta de correlação do termo de descrição dos fatos com os demonstrativos de determinação da exigência. Portanto, à luz da legislação, jurisprudência e doutrina, não há que se falar em vício material.

(...)

Mas, apesar disso, afirma que a situação poderia ensejar a *inviabilização na determinação da base de cálculo*:

*O que existe, repito, são insuficiências nos elementos dos demonstrativos para determinação das exigências, anexados aos autos de infração (extratos do Sapli), que neste caso realmente **dificultam ou em alguns casos inviabilizam a determinação da base de cálculo**. O que para autoridade fiscal seria de simples entendimento, na verdade não é, daí a insuficiência. (destacou-se)*

Assim, parece haver uma certa contrariedade de fundamentos na decisão recorrida, motivo pelo qual não acompanho o relator.

Feitas essas considerações, no que diz respeito ao lançamento propriamente dito, no que se refere especificamente ao IRPJ, aplicável também à CSLL (efls. 39 a 46) , tem-se que, sob o ponto de vista meramente formal, de fato possui **todos** os requisitos previstos no art. 10 do PAF (I - a qualificação do autuado; II - o local, a data e a hora da lavratura; III - a descrição do fato; IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável; V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias; VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula).

Assim, não há dúvida, pelo critério 1, que a *descrição de fato* e a *determinação da exigência* estão presentes no auto de infração **sob o ponto de vista formal** do art. 10 do PAF.

Também não se vislumbra qualquer problema no procedimento, outro elemento que a doutrina e jurisprudência consideram como parte da forma do lançamento, que implicaria também em vício de natureza formal.

Nesse contexto, é improcedente a conclusão chegada pela decisão recorrida de que não foram observados os requisitos previstos no art. 10 do Decreto 70.235/72.

Diferentemente do alegado, a "determinação da exigência" (certa ou errada) consta do lançamento conforme tela extraída abaixo: "O sujeito passivo fica intimado a recolher ou impugnar, no prazo de 30 (trinta) dias, (...) o débito (...) acima discriminado (...)".

[...]

Portanto, não se trata mesmo de **vício formal** a irregularidade nele observada pela decisão recorrida.

Sob o enfoque do art. 142 do CTN, tem-se que o lançamento (auto de infração) aparentemente contempla **todas** as exigências ali listadas: *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.* (destacou-se)

Ocorre que a verificação quanto ao cumprimento dos critérios de que trata esse artigo 142 do CTN deve recair sobre uma análise do conteúdo do lançamento e não da forma. Por conseguinte, se o que se analisa é o conteúdo, chega-se à conclusão que eventual vício que pode advir de uma indeterminação de base de cálculo só poderá ser de natureza material.

Tanto é assim que, na parte dispositiva, o relator do acórdão recorrido deixa isso transparecer:

Por fim, registro que cabe à unidade de origem promover a repetição dos autos, sanando as falhas ora apontadas, no prazo de 5 anos contados da definitividade desta decisão. Outrossim, na formalização de novo lançamento de ofício, a autoridade administrativa deverá também observar eventuais decisões que se

*tornaram ou vierem a se tornar definitivas após a lavratura dos autos de infração originais, **bem como escoimar eventuais erros na determinação da base de cálculo dos autos ora anulado**.*

Conclusão

Diante do exposto, voto no sentido: 1) Negar provimento ao recurso de ofício; 2) Quanto ao recurso voluntário, sejam os autos de infração declarados parcialmente nulos, por vício formal, cabendo à unidade de origem realizar novo lançamento dessa parte com observância do art. 173 inciso II do CTN.

Portanto, chega-se à conclusão pelo primeiro critério, tanto o do art. 10 do PAF quanto pelo art. 142 do CTN, que se está mesmo diante de um vício de natureza material.

Por conseguinte, não se tratando, no caso, de **vício formal**,— como entendeu a decisão recorrida, não é possível o reinício do prazo para novo lançamento na forma do art. 173, inciso II, do CTN.

Do exposto, voto por **conhecer** do recurso especial do sujeito passivo para **dar-lhe provimento**.

Nestes autos, à semelhança do que constatado no referido precedente, houve vício no conteúdo da determinação da exigência. Como bem demonstrado pelo I. Relator, há vício relevante na motivação, porque o fundamento do acórdão recorrido é a inexistência de qualquer motivo consignado no Termo de Verificação Fiscal para qualificação da penalidade. Ou seja, não se trata de falha na descrição, no lançamento, de motivo já provado, mas sim a constatação de que o motivo está ausente, com patente prejuízo à defesa que, aliás, sequer alegou a invalidade do lançamento, por possivelmente não distinguir a acusação que lhe teria sido feita. Em tais circunstâncias, o saneamento do vício demandaria a integração, ao lançamento, de fatos e argumentos ausentes até então na acusação, evidência de vício material, que afronta o art. 142 do CTN, aqui especificamente no ponto em que demanda a exposição do cabimento da penalidade aplicada.

Em tais circunstâncias, é pertinente atribuir a este julgado ementa semelhante à do precedente nº 9101-002.976:

LANÇAMENTO CANCELADO. VÍCIO MATERIAL. VÍCIO FORMAL. ASPECTOS QUE ULTRAPASSAM O ÂMBITO DO VÍCIO FORMAL.

Vício formal é, via de regra, 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 normalmente não diz respeito aos elementos constitutivos da obrigação tributária, ou seja, ao fato gerador, à base de cálculo, ao sujeito passivo, etc. Se o problema que ensejou o cancelamento da majoração da penalidade está situado na própria essência da relação sancionatória, na ausência de motivo para o gravame, não há como reconhecer a ocorrência de vício de natureza meramente formal.

Estas as razões, portanto, para **NEGAR PROVIMENTO** ao recurso especial da PGFN.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA