



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 19515.720254/2014-80
Recurso n° De Ofício e Voluntário
Acórdão n° 3302-004.766 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de setembro de 2017
Matéria AUTO DE INFRAÇÃO - PIS/COFINS
Recorrentes CONSTRUÇÕES E COMÉRCIO CAMARGO CÔRREA S/A
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2009

OMISSÃO DE RECEITA. REGIME MISTO DE TRIBUTAÇÃO. AUSÊNCIA DO CRITÉRIO DE APLICAÇÃO DE ALÍQUOTA. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. POSSIBILIDADE.

Na hipótese de a pessoa jurídica auferir receitas sujeitas a alíquotas diversas, a aplicação de alíquota mais elevada para a determinação do valor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, entre aquelas previstas para as receitas auferidas pela pessoa jurídica, prescinde da demonstração de que não foi possível identificar a receita omitida. A ausência dessa demonstração acarreta cerceamento do direito de defesa da autuada.

AUTO DE INFRAÇÃO. AUSÊNCIA NA NORMA PROCEDIMENTAL DE ELEMENTO ESSENCIAL. NULIDADE POR VÍCIO FORMAL. APLICAÇÃO DO DISPOSTO NO ART. 173, II, DO CTN. POSSIBILIDADE.

Uma vez comprovada a existência mácula na norma introdutora (norma procedimental) e não na norma introduzida (norma individual e concreta tributária) tem-se caracterizado o vício de natureza formal e não material, o que possibilita, se não houver óbice de outra natureza, a realização de novo lançamento, dentro do prazo estabelecido art. 173, II do CTN.

Recursos de Ofício e Voluntário Negados.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício e, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, vencidos os Conselheiros Sarah Maria L. de A. Paes de Souza e Paulo Guilherme

Déroulède que reconheciam o vício material. Designado o Conselheiro José Fernandes do Nascimento para redigir o voto vencedor.

(assinatura digital)

Paulo Guilherme Déroulède - Presidente

(assinatura digital)

Sarah Maria Linhares de Araújo Paes de Souza - Relatora

(assinatura digital)

José Fernandes do Nascimento - Redator designado

Participaram do julgamento os Conselheiros: Paulo Guilherme Déroulède (Presidente), José Fernandes do Nascimento, Maria do Socorro Ferreira Aguiar, Charles Pereira Nunes, José Renato Pereira de Deus, Sarah Maria Linhares de Araújo Paes de Souza e Walker Araujo.

Relatório

Trata-se de Recurso de Ofício e de Recurso Voluntário Parcial. Por bem retratar os fatos e ser sintético, transcreve-se o relatório da DRJ/Recife, fls. 1499/1503¹:

Trata-se de Impugnação contra os dois Autos de Infração de fls. 1349/1364, relativos à Cofins e ao PIS não-cumulativo, ambos por omissão de receita no valor de R\$ 74.031.362,50, apurada no período de apuração dezembro de 2009. Os valores das duas Contribuições foram lançados com multa de ofício de 75% e juros de mora, discriminados assim (em Reais):

Cofins 5.626.383,55

Juros de Mora 2.120.583,96

Multa 4.219.787,66

Total Cofins 11.966.755,17

PIS 1.221.517,48

Juros de Mora 460.389,94

Multa 916.138,11

Total PIS 2.598.045,53

Conforme o Termo de Verificação Fiscal de fls. 1346/1348, com base nos documentos, demonstrativos, balancetes e esclarecimentos apresentados pelo contribuinte no curso dos

¹ Todas as páginas, referenciadas no voto, correspondem ao e-processo.

trabalhos a fiscalização verificou que a base de cálculo para o PIS e COFINS que devia ter sido oferecida à tributação, em dezembro de 2009, é a seguinte:

PIS / COFINS	Valor em R\$
301010001 Venda de Produtos no País - Terceiros	20.157.835,31
302010001 Venda de Serviços no País - Terceiros	-695.371.398,00
302010101 Venda de Serviços no País - Empr. do Grupo	485.000,00
302012079 Resultado Receita Ajuste IN 21/79	114.070.795,43
302019002 (-)Ajustes Valor Presente - S/ receita de Serviços	-36.730,55
303010001 Venda de Mercadorias no País - Terceiros	-90.032.618,26
333010036 Vendas de Sucatas e Resíduos	-122.131,14
33301 Receitas Diversas	-4.616.801,63
BASE DE CÁLCULO APURADA	-655.466.048,84

Contudo, no Dacon constam os seguintes valores (transcrevo apenas a Ficha 07B, do PIS, cujos valores são iguais aos da Ficha 17B, da Cofins :

DACON	
Ficha 07B - Cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep	
Regimes Não-Cumulativo e Cumulativo	
APURAÇÃO DA CONTRIB. PARA O PIS/PASEP - REGIME NÃO-CUMULATIVO	Base de Cálculo
01 .Receita de Vendas de Bens e Serviços - Alíquota de 1,65%	1.963.514,13
02.Demais Receitas - Alíquota de 1,65%	9.092.474,45
APURAÇÃO DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP - REGIME CUMULATIVO	Base de Cálculo
04 Receita de Vendas de Bens e Serviços - Alíquota de 0,65%	570.378.697,76
05.Demais Receitas - Alíquota de 0,65%	0,00
06 Receita Tributada no Regime de Substituição Tributária - Alíquota de 0,65%	0,00

Os três valores acima, que somam R\$ 581.434.686,34, foram subtraídos dos apurados no demonstrativo anterior, R\$ 655.466.048,84, resultando na omissão de receita levantada pela fiscalização, igual a R\$ 74.031.362,50, tudo segundo o Termo de Verificação Fiscal.

Na Impugnação, tempestiva, o contribuinte, depois de se referir ao valor da omissão de receita apurada pela fiscalização, afirma o seguinte:

4. Dessa suposta base de cálculo indevida, a Fiscalização, mesmo ciente de que as receitas não cumulativas equivalem a 2% do total das receitas, vez que a Impugnante se dedica à construção civil, cujas receitas estão sujeitas ao regime cumulativo de incidência das Contribuições ao PIS e COFINS, aplicou as alíquotas do regime não cumulativo de 1,65% (PIS) e 7,6% (COFINS), o que acabou resultando numa exigência fiscal exorbitante, porém sem qualquer fundamento de subsistência.

Alega, preliminarmente, a nulidade dos dois lançamentos, por cerceamento do direito de defesa e ausência de fundamentação. Referindo-se ao demonstrativo da autuação reproduzido acima, segundo o qual a base de cálculo das duas Contribuições é R\$ 655.466.048,84, considera que “A Fiscalização se limitou a relacionar as contas constantes na tabela acima, reproduzidas no Termo de Verificação Fiscal, sem, no entanto, demonstrar a razão pela quais tais números foram adotados e muito menos porque os valores apurados pela Impugnante não o foram.”

Argúi que a fiscalização não fundamentou o critério utilizado nem a eleição de valores do balancete da Impugnante, “olvidando que o tipo omissão de receitas exigiria a incidência da hipótese fática em uma das previsões contidas nos artigos 40 a 42 da Lei nº 9.430, de 1996.” Assim, cerceou o direito de defesa da contribuinte, contrariando as regras basilares do contraditório e da ampla defesa insculpidas no art. 5º, LV, da Constituição Federal.

Também vê ausência de tipo e de motivação nos lançamentos porque omissão de receitas exige, segundo a Impugnante, subsunção do fato a uma das normas veiculadas pelos arts. 41 a 42 da Lei nº 9.430, de 1996.

Ainda em sede preliminar, alega erro na base de cálculo e principalmente nas alíquotas empregadas, explicando: o inc. II do art. 10 da Lei nº 10.833, de 2003, submete ao regime cumulativo de incidência das Contribuições ao PIS e à COFINS as “receitas decorrentes da execução por administração, empreitada ou subempreitada, de obras de construção civil, até 31 de dezembro de 2015”, por essa razão a empresa autuada, que se dedica à construção civil, tributa 98% de suas receitas no regime cumulativo, mas mesmo assim a fiscalização não deu a menor importância a tal circunstância, desrespeitando o referido inciso.

Para o contribuinte, o art. 142 do CTN, ao vincular totalmente a atividade de fiscalização à lei, não permite o arbítrio praticado e acarreta a nulidade dos Autos de Infração.

No mérito, alega não ter havido omissão de receitas.

Considera que a omissão de receita é regulamentada pelos arts. 40 a 42 da Lei nº 9.430, de 1996, e pelo § 2º do art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, arguindo que nenhuma das hipóteses previstas na legislação se verificou in casu e “a divergência entre a apuração e a declaração não configura hipótese de omissão de receitas, mas de mero erro no preenchimento da declaração, de modo que não houve, em nenhum momento, redução das bases de cálculo oferecidas à tributação.”

Destaca que, embora tenha se equivocado no preenchimento do DACON do mês de dezembro de 2009, não houve ao final nenhuma redução do “imposto” a ser recolhido, explicando:

44. No 4º Trimestre do exercício de 2009, a Impugnante declarou, de modo equivocado, ter auferido receita bruta de venda de bens e serviços, sujeitas à apuração pela sistemática do Regime Cumulativo, no montante de R\$ 570.378.697,76.

45. Ainda, indicou em sua declaração, também de modo errôneo, ter auferido receita, no que se refere rubrica demais receitas sujeitas ao Regime Não-Cumulativo, no valor de R\$ 9.092.474,45.

46. No que se refere à receita auferida de vendas de bens e serviços, sujeitas ao Regime Não-Cumulativo, a Impugnante indicou corretamente o valor de R\$ 1.963.514,13.

47. Ao final da apuração das Contribuições a serem recolhidas, verificou-se o seguinte saldo devedor, o que foi recolhido em sua totalidade, conforme se observa do anexo extrato de pagamentos realizados emitido pela própria Receita Federal do Brasil (**doc. 05**):

(...)

48. Contudo, da análise da planilha de apuração das Contribuições Sociais devidas (**doc. 06**), verifica-se que houve um equívoco no preenchimento da Declaração, a qual não pode ser retificada, em razão de já ter se iniciado a fiscalização.

49. Isso porque, Impugnante apurou, no 4º Trimestre de 2009, receita bruta de venda de bens e serviços no valor de R\$ 1.963.514,13 (valor devidamente indicado na Ficha 0713, Linha 01 do DACON e na anexa planilha de apuração — **vide docs. 04/06**) e, no que se refere à rubrica demais receitas, apurou o montante de R\$ 4.738.932,77 (valor indicado corretamente na anexa planilha de apuração, porém indicado de forma equivocada no DACON — **doc. 07**), ambas as receitas sujeitas ao Regime Não Cumulativo de apuração das Contribuições Sociais devidas.

50. No que se refere às receitas relacionadas à atividade de construção civil e, pois, sujeitas ao Regime Cumulativo, a Impugnante apurou receita de vendas de bens e serviços no valor de R\$ 648.726.871,39 (**doc. 08**), porém, por um mero equívoco no preenchimento do DACON, indicou a quantia equivocada de R\$ 570.378.697,76.

51. Ao final da correta apuração das Contribuições Sociais devidas (**doc. 09**), com o desconto de créditos e deduções, a Impugnante verificou o seguinte saldo devedor, o que foi devidamente recolhido, como pode ser observado no anexo extrato de arrecadações emitido pela própria Receita Federal do Brasil (**vide doc. 05**):

(...)

52. Note-se que, apesar de as informações inseridas no DACON não estarem de acordo com a efetiva apuração da Impugnante, **fato é que não houve redução ou supressão alguma do imposto a pagar**, conforme pode ser abaixo verificado:

(...)

53. É nítida a ausência de supressão ou redução de imposto a pagar condição sine qua non para que seja caracterizada a omissão de receita. Especificamente no que se refere à COFINS apurada pelo Regime Não-Cumulativo, houve, inclusive,

pagamento a maior de tributo, na quantia de R\$ 330.869,18, sendo absurda, pois, a caracterização como omissão de receita.

Enfatiza “a impossibilidade de presunção de omissão de receitas quando há ausência de intimação específica para a apresentação de justificativa acerca das supostas infrações verificadas na fiscalização”, afirmando ter atendido diligentemente a todas as intimações e disponibilizado todos os documentos contábeis para a fiscalização.

Passa a demonstrar as bases de cálculo utilizadas para apuração das duas Contribuições, separando as receitas de venda de bens e serviços sob o regime cumulativo (item III.1.1.1 da Impugnação) das demais receitas sob o não-cumulativo (item III.1.1.2).

Afirma, ao tratar das primeiras, que “A divergência entre as receitas declaradas e apuradas decorre do fato de que, na consecução de seu mister social, a Impugnante celebra diversos contratos com empresas públicas, sociedades de economia mista ou suas subsidiárias”, contratos esses excetuados do regime de competência, na forma do art. 7º da Lei nº 9.718, de 1998. Segundo afirma, a fiscalização ignorou a possibilidade de diferimento admitida por esse dispositivo legal.

Ao final reforça que houve mero erro formal no preenchimento do DACON, menciona jurisprudência do CARF segundo a qual se cancela a exigência quando ficar comprovado que a infração decorre de mero erro de fato no preenchimento da DIPJ (Acórdão nº 140-1000.941, sessão de 06/03/2013), além de doutrina, e requer o seguinte:

87. (...) sejam acolhidas as preliminares acima arguidas, declarando-se, com isso, a total nulidade dos Autos de Infração ora impugnados. Caso assim não se entenda, requer seja dado integral provimento à presente Impugnação, declarando a improcedência do lançamento e, por conseguinte, do crédito tributário objeto do auto de infração em epígrafe.

88. Requer provar o alegado por todos os meios de prova em direito admitidos, em especial — caso se entenda que a demonstração contida na presente Impugnação não é suficiente para esse fim — a realização de prova pericial contábil, a fim de que se apure efetivamente a receita auferida no período, verificando-se, ainda, se os recolhimentos de Contribuição ao PIS e COFINS realizados pela Impugnante foram inferiores ou superiores ao efetivamente devidos.

Sobreveio, então, decisão da DRJ/Recife, que exonerou o crédito tributário, cuja ementa é colacionada abaixo:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/12/2009 a 31/12/2009

AUTOS DE INFRAÇÃO. PIS E COFINS. OMISSÃO DE RECEITA. ADOÇÃO DAS ALÍQUOTAS DO REGIME NÃO-CUMULATIVO EM EMPRESA COM RECEITAS SUBMETIDAS EM PARTE AO REGIME CUMULATIVO. AUSÊNCIA DE

*JUSTIFICATIVA PARA ADOÇÃO DAS ALÍQUOTAS MAIORES.
CERCEAMENTO DO DIREITO CARACTERIZADO.
ANULAÇÃO.*

Anulam-se por vício formal, em face de cerceamento do direito de defesa, autos de infração do PIS e Cofins lavrados sob o pressuposto de omissão de receita, apurada pela diferença entre os valores levantados pela fiscalização e os declarados no Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais (Dacon), quando não explicitada a norma jurídica com base na qual foi adotado o regime não-cumulativo para a diferença apurada e de justificar a impossibilidade de identificação das alíquotas aplicáveis à omissão, apesar de parte das receitas da empresa autuada ser submetida ao regime cumulativo.

Há Recurso de Ofício por ter sido exonerado crédito tributário em montante superior ao limite estabelecido na Portaria MF nº 63, de 09 de fevereiro de 2017, e, há Recurso Voluntário Parcial, apesar de ter sido exonerado o crédito tributário, a Recorrente pleiteia pelo reconhecimento de vício material no lançamento e não somente de vício formal.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Sarah Maria Linhares de Araújo Paes de Souza, Relatora.

1. Dos requisitos de admissibilidade

Trata-se de recurso de ofício, interposto conforme artigo 1º da Portaria MF nº 3, de 3 de janeiro de 2008 e atendendo à atual Portaria MF nº 63, de 09 de fevereiro de 2017.

Há recurso voluntário parcial, apresentado tempestivamente, uma vez que a Recorrente foi notificada em 22 de janeiro de 2015, fls. 1514, e apresentou o recurso em 19 de fevereiro de 2015, fls. 1517.

Trata-se de matéria da competência deste colegiado e atende aos pressupostos legais de admissibilidade, portanto, devem ser conhecidos.

2. Vício formal x Vício material

A Recorrente alega que sua atividade é de construção civil e afirma que 98% de suas atividades estão no regime cumulativo e afirma que houve falta de motivação no ato administrativo, realizado pela fiscalização, quando apurou a omissão de receitas pelo não-cumulativo, e não fundamentou.

Ela se insurge contra o acórdão da DRJ/Recife, que considerou a adoção da alíquota do regime não-cumulativo na apuração da omissão de receita como vício formal a ensejar novo lançamento.

Quanto à alegação de que não houve fundamentação na omissão de receitas, tal alegação não prevalece, uma porque o auto de infração fundamentou a referida omissão no artigo 24, § 2º, da Lei nº 9.249, de 1995:

Lei nº 9.249/1995

Art. 24. Verificada a omissão de receita, a autoridade tributária determinará o valor do imposto e do adicional a serem lançados de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica no período-base a que corresponder a omissão.

(...)

§ 2º O valor da receita omitida será considerado na determinação da base de cálculo para o lançamento da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS, da Contribuição para o PIS/Pasep e das contribuições previdenciárias incidentes sobre a receita.

E, além disso, porque no Termo de Verificação Fiscal, que embasa o auto de infração, a fiscalização demonstrou no seguinte sentido quanto à omissão de receitas, fls. 1346 e seguintes:

03) Com base nos documentos, demonstrativos, balancetes e demais esclarecimentos apresentados pelo contribuinte, no curso dos trabalhos, verificamos que a base de cálculo para o "PIS/COFINS", que deveria ter sido oferecida à tributação, correspondente a DEZEMBRO/2009, é a seguinte:

PIS / COFINS	Valor em R\$
301010001 Venda de Produtos no País - Terceiros	20.157.835,31
302010001 Venda de Serviços no País - Terceiros	-695.371.398,00
302010101 Venda de Serviços no País - Empr. do Grupo	485.000,00
302012079 Resultado Receita Ajuste IN 21/79	114.070.795,43
302019002 (-)Ajustes Valor Presente - S/receita de Serviços	-36.730,55
303010001 Venda de Mercadorias no País - Terceiros	-90.032.618,26
333010036 Vendas de Sucatas e Resíduos	-122.131,14
333010051 Receitas Diversas	-4.616.801,63
BASE DE CÁLCULO APURADA	-655.466.048,84

04) Verifica-se junto a DACON que, para o mês de DEZEMBRO/2009, o contribuinte ofereceu à tributação do PIS/COFINS a seguinte base de cálculo:

DACON	
Ficha 07B - Cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep	
Regimes Não-Cumulativo e Cumulativo	
APURAÇÃO DA CONTRIB. PARA O PIS/PASEP - REGIME NÃO-CUMULATIVO	Base de Cálculo
01 .Receita de Vendas de Bens e Serviços - Alíquota de 1,65%	1.963.514,13
02.Demais Receitas - Alíquota de 1,65%	9.092.474,45
APURAÇÃO DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP - REGIME CUMULATIVO	Base de Cálculo
04 Receita de Vendas de Bens e Serviços - Alíquota de 0,65%	570.378.697,76
05.Demais Receitas - Alíquota de 0,65%	0,00
06 Receita Tributada no Regime de Substituição Tributária - Alíquota de 0,65%	0,00

DACON	
Ficha 17B - Cálculo da Cofins	
Regimes Não-Cumulativo e Cumulativo	
APURAÇÃO DA COFINS - REGIME NÃO-CUMULATIVO	Base de Cálculo
01.Receita de Vendas de Bens e Serviços - Alíquota de 7,6%	1.963.514,13
02.Demais Receitas - Alíquota de 7,6%	9.092.474,45
APURAÇÃO DA COFINS - REGIME CUMULATIVO	Base de Cálculo
04 Receita de Vendas de Bens e Serviços - Alíquota de 3%	570.378.697,76
05.Demais Receitas - Alíquota de 3%	0,00

06 Receita Tributada no Regime de Substituição Tributária - Alíquota de 3%	0,00
--	------

05) Em face das constatações e demonstrativos acima, verifica-se que, para o mês de DEZEMBRO/2009, o contribuinte apurou e ofereceu à tributação do PIS/COFINS as seguintes bases de cálculo:

PIS / COFINS	Valor em R\$
Regime Não Cumulativo	1.963.514,13
Regime Não Cumulativo	9.092.474,45
Regime Cumulativo	570.378.697,76
BASE DE CÁLCULO	581.434.686,34

06) Posto isto, a partir dos valores constantes do balancete comparativamente com os valores declarados na DACON, verifica-se que o contribuinte incorreu na infração de "Omissão de Receita", ao reduzir indevidamente a base de cálculo do PIS/COFINS -DEZEMBRO/2009, pelo seguinte valor:

Portanto, o levantamento da omissão de receitas quanto à base de cálculo foi apurada a partir da própria documentação, apresentada pela Recorrente, no curso da fiscalização, não há que se falar, então, em falta de fundamentação para a apuração da omissão de receitas.

Quanto à aplicação da alíquota do regime não-cumulativo, antes de apreciar se tal questão é vício formal ou material, importante trazer as lições de LUÍS EDUARDO GARROSSINI BARBIERI, no acórdão 3202-000.633:

Questão relevante que precisa ser enfrentada, neste ponto, consiste em saber se o lançamento deve ser declarado nulo por vício formal ou material.

O ato administrativo tem a seguinte estrutura lógica (a partir da linha preconizada por Celso Antônio Bandeira de Mello e Fabiana Del Padre Tomé):

(i) **elementos:** forma, motivação e conteúdo;

(ii) **pressupostos:** agente competente, motivo, formalidades procedimentais, finalidade e causa

*Nesse momento, para o deslinde do presente litígio, interessa-nos analisar os **elementos** que compõem o ato de lançamento.*

A "forma" refere-se ao suporte físico. Os atos administrativos devem revestir-se de formas próprias para se expressarem validamente (Hely Lopes Meirelles). Na esfera federal, os requisitos formais que devem ser observados estão prescritos nos artigos 10º e 11 do Decreto nº 70.235/72 (denominados "auto de infração" e "notificação de lançamento", respectivamente).

A "motivação" está relacionada com a descrição dos pressupostos de fato ("motivo"). O Fisco deve demonstrar (e provar!) que a situação fática enquadrou-se perfeitamente no pressuposto de direito (dispositivo legal) que serve de fundamento ao ato administrativo. Em outras palavras, deve-se

demonstrar que houve a subsunção do fato à norma, que o evento do mundo fenomênico, relatado na linguagem competente – fato jurídico, enquadra-se na situação na hipótese de incidência tributária (antecedente da norma), dando ensejo ao fato jurídico-tributário (consequente da norma).

Por fim, o “conteúdo” tem relação com o efeito imediato produzido pelo ato administrativo do lançamento, qual seja fazer “nascer” a obrigação tributária, de modo a estabelecer vínculo jurídico entre o Fisco e o particular, onde o primeiro (sujeito ativo) tem o direito subjetivo de receber o tributo (prestação pecuniária) e o segundo (sujeito passivo) o dever de pagá-lo.

Desse modo, podemos dizer que o lançamento introduz (daí afirmar-se tratar de “veículo introdutor”) uma norma individual e concreta no ordenamento jurídico, instaurando relação jurídico-tributária prevista no consequente da norma geral e abstrata (a regra-matriz de incidência tributária).

*Muito bem. A anulação de um lançamento, por **vício formal**, decorre do descumprimento de alguma formalidade necessária para a exteriorização ao ato (requisitos do artigo 10º do PAF, por exemplo), ou de irregularidade observadas durante o seu processo de formação (fase do procedimento fiscal), ou até mesmo, o não atendimento aos requisitos concernentes à publicidade do ato (ciência).*

*De outro lado, a nulidade de um lançamento, por **vício material**, decorre de um descompasso na aplicação da regra-matriz de incidência tributária, seja no antecedente da norma (“motivação”), seja em seu consequente (“conteúdo”).*

Na linha preconizada por Paulo de Barros Carvalho (Direito Tributário, Linguagem e Método, 1ª edição, p. 585), a regra-matriz de incidência pode ser explicada com base no seguinte esquema lógico: na hipótese/antecedente “haveremos de encontrar um critério material (comportamento de uma pessoa), condicionado no tempo (critério pessoal) e no espaço (critério espacial)”. No consequente “depararemos com um critério pessoal (sujeito ativo e sujeito passivo) e um critério quantitativo (base de cálculo e alíquota)”.

(...)

*Assim, há **vício material** sempre que na formação ou declaração da vontade, traduzida no ato administrativo, for detectada uma desconformidade entre os critérios prescritos na regra-matriz de incidência e aqueles informados na aplicação da norma individual e concreta inserida pelo Fisco.*

No caso em análise, a fiscalização utilizou a alíquota do regime não-cumulativo em uma empresa cuja atividade faz com que a receita seja predominantemente tributada pelo regime cumulativo e não fundamentou o porquê. Há um descompasso na aplicação da alíquota, um dos critérios da regra-matriz de incidência, no caso, o critério quantitativo, e os fatos que ensejaram a aplicação da referida alíquota.

Além disso, o vício também existe na formação do ato administrativo, porque não houve a fundamentação do porquê de se utilizar a referida alíquota, ensejando a anulação

do ato por falta de fundamentação adequada. Nesse sentido traz-se lição de JOSÉ DOS SANTOS CARVALHO FILHO²:

No que toca ao elemento motivo, o vício pode ocorrer de três modos, muito embora a Lei nº 4.717/1965 só se refira à inexistência dos motivos (art. 2º, parágrafo único, "d"): (1º) inexistência de fundamento para o ato; (2º) fundamento falso, vale dizer, incompatível com a verdade real; (3º) fundamento desconexo com o objetivo pretendido pela Administrativa.

Como não há motivo para a eleição de tal alíquota, inexistente o fundamento para o ato neste aspecto. Nesse sentido, reforma-se o acórdão da DRJ/Recife para considerar o vício como material.

3. Conclusão

Por todo o exposto, conheço de ambos os recursos e dou provimento parcial ao recurso voluntário e nego provimento ao recurso de ofício.

Sarah Maria Linhares de Araújo Paes de Souza

Voto Vencedor

Conselheiro José Fernandes do Nascimento, Redator designado.

Na última Sessão, este Relator pediu vista dos autos para melhor analisar as controvérsias resultantes da interposição dos recursos de ofício e voluntário que, indubitavelmente, tem objetos de distintos.

Da análise do recurso de ofício

Como bem relatado pela i. Relatora, o recurso de ofício foi interposto com o objetivo de reformar a decisão de primeiro grau que declarou o cancelamento/nulidade, por vício formal, dos autos de infrações colacionados aos autos e, por conseguinte, exonerou totalmente o crédito tributário lançado.

A referida decisão foi proferida com base no bem fundamentado voto lavra do nobre Julgador Emanuel Carlos Dantas de Assis, ex-Conselheiro deste CARF, que enquanto aqui esteve brindou a todos com a sua competência e elevado saber jurídico. Na composição do referido voto o i. Julgador apresentou dois argumentos relevantes.

² CARVALHO FILHO, José dos Santos. Manual de direito administrativo. 25. ed. São Paulo: Atlas, 2012, p. 155

Segundo o primeiro argumento houve explicitação da motivação dos lançamentos, mediante a demonstração da omissão de receita tributável pela Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins, especificamente, a diferença positiva entre o valor da receita registrado nos demonstrativos contábeis e o valor declarado no Dacon. Para espancar qualquer dúvida a respeito, seque transcrito escoreito fragmento extraído do brilhante do voto do nobre Relator:

*Ao apurar o montante tributável a partir do confronto entre os valores constantes de documentos, demonstrativos e balancetes e aqueles assentados no Dacon, **a autuação demonstrou a base de cálculo que considerou como omissão de receita. Assim, explicitou a motivação dos lançamentos.** Ainda que nada tenha escrito sobre a norma jurídica com base na qual entendeu haver omissão de receita, o art. 24, § 2º, da Lei nº 9.249/95, com a redação dada pelo art. 29 da Lei nº 11.941, de 2009, serve como motivação do lançamento (apesar de ter havido somente a transcrição desse § 2º nos enquadramentos legais dos dois Autos de Infração, sem a interpretação imprescindível a qualquer texto de lei, já que a norma é o texto interpretado). [...]. (grifos não originais)*

Já de acordo com o segundo argumento houve ausência de justificativa para aplicação das alíquotas mais elevadas do regime não-cumulativo das referidas contribuições, em detrimento da aplicação das alíquotas menores do regime cumulativo. Segundo o nobre Relator, não havia nos Autos de Infração e no Termo de Verificação Fiscal “nada a indicar o porquê da adoção da não-cumulatividade, em detrimento da cumulatividade, estas com alíquotas inferiores no PIS e na Cofins.”

Ainda segundo o nobre Relator, embora o art. 24³, § 4º, da Lei 9.249/1995, com a redação dada pela Lei 11.941/2009, na hipótese de empresa com receitas submetidas a alíquotas diversas e de impossibilidade de identificação da alíquota aplicável a receita omitida, assegurasse aplicação de alíquota mais elevada sobre parcela da omissão de receita apurada pela fiscalização, o referido preceito legal sequer foi citado no enquadramento legal. E tal omissão só não caracterizaria cerceamento do direito de defesa, caso a autoridade fiscal tivesse explicitado a norma dele derivada. E com precisão e objetividade asseverou nobre Relator:

[...]. Todavia, não há nas duas autuações qualquer justificativa ou explicação para a adoção das alíquotas do regime não-cumulativo. Tampouco os dois Autos de Infração e o Termo de Verificação informam se a autoridade lançadora não conseguiria identificar a espécie de omissão e respectivas alíquotas. Daí restar caracterizado o cerceamento do direito de defesa.

³ "Art. 24. Verificada a omissão de receita, a autoridade tributária determinará o valor do imposto e do adicional a serem lançados de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica no período-base a que corresponder a omissão.

[...]

§ 2º O valor da receita omitida será considerado na determinação da base de cálculo para o lançamento da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido –CSLL, da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS, da Contribuição para o PIS/Pasep e das contribuições previdenciárias incidentes sobre a receita. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

[...]

§ 4º Para a determinação do valor da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS e da Contribuição para o PIS/Pasep, na hipótese de a pessoa jurídica auferir receitas sujeitas a alíquotas diversas, não sendo possível identificar a alíquota aplicável à receita omitida, aplicar-se-á a esta a alíquota mais elevada entre aquelas previstas para as receitas auferidas pela pessoa jurídica. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

[...]"

Faltou menção à norma jurídica (não necessariamente ao enquadramento legal, que até pode ser omitido se a interpretação que dela resultou for explicitada) com base na qual a fiscalização reputou acertada a aplicação das alíquotas da não-cumulatividade, apesar de a empresa submeter parte de suas receitas ao regime cumulativo e parte ao não-cumulativo.

E sem esse esclarecimento, o nobre Julgador conclui que a autuada estava impossibilitada de exercer plenamente o direito de defesa e, portanto, caracterizado o cerceamento do direito de defesa, o que implicava nulidade, por vício formal, das autuações, nos termos do art. 59, II, do Decreto 70.235/1972.

Ainda para justificar as autuações em questão foram maculadas por vício formal e não material, o nobre Relator apresentou a seguinte explicação, *in verbis*:

*Quanto à espécie do vício em tela - se formal ou material -, **não se trata de vício material porque não atinge diretamente qualquer dos cinco aspectos da obrigação tributária.** Sobre eles não pairam dúvidas, já que o lançamento evidencia que o elemento ou aspecto material é omissão de receita; o quantitativo (base de cálculo e alíquota), a importância de R\$ 74.031.362,50, devidamente demonstrada e sobre a qual foram aplicadas as alíquotas de 7,60% (Cofins) e 1,65% (PIS); o pessoal (sujeito passivo), a pessoa jurídica autuada; o temporal (momento do fato gerador), o final do período de apuração, que corresponde ao mês de dezembro de 2009; e o espacial, o território nacional (por se tratar de legislação federal aplicável em todo o País).*

***O que há é vício formal em face uma lacuna, por não ter sido esclarecido pela fiscalização o porquê da adoção das alíquotas do regime não-cumulativo.** Sem o esclarecimento a defesa plena da contribuinte fica impossibilitada. (grifos não originais)*

A conclusão do nobre Relator não merece reparo. Para este Conselheiro, o vício que macula as autuações, inequivocamente, é de natureza formal. Mas as razões aqui apresentadas tem uma pequeníssima diferença em relação às que foram apresentadas no brilhante voto condutor do julgado recorrido.

E a pequena diferença fica evidenciada, porque, enquanto o nobre Relator limitou-se em retratar o fenômeno normativo circunscrito apenas à análise dos elementos da norma do lançamento em cotejo com os aspectos ou critérios da regra matriz de incidência tributária, este utilizará concepção mais abrangente sobre o fenômeno normativo, que envolve todo processo de positivação do direito.

Para esse fim, aqui será tomado de empréstimos a objetiva e profunda explicação sobre o fenômeno da positivação do direito exposta no voto vencedor do acórdão nº 2101-002.191, da lavra da i. Conselheira Celia Maria de Souza Murphy, que segue transcrita:

O tema dos vícios material e formal está intrinsecamente relacionado com o processo de positivação do direito.

Tomamos por premissa que o direito positivo é um sistema de normas, regidas por um princípio unitário, no qual normas

jurídicas, seus elementos, relacionados entre si, são inseridas e excluídas a todo instante. As normas jurídicas são inseridas no sistema do direito positivo de acordo com regras que o próprio sistema produz. É uma norma que estipula qual é o órgão autorizado a inserir normas no sistema do direito positivo e qual o procedimento para que isso se faça.

Toda norma jurídica introduzida no sistema do direito positivo o é por meio de uma norma introdutora. As normas sempre andam aos pares: norma introdutora e norma introduzida, tal como leciona Paulo de Barros Carvalho.

A norma introdutora espelha o seu próprio processo de produção; a introduzida regula a uma conduta (que pode ser, inclusive, a produção de outra norma). Nesse sentido, seguindo os ensinamentos de Kelsen, são de direito formal as normas que cuidam da organização e do processo de produção de outras normas; de direito material são as normas que determinam o conteúdo desses atos, isto é, regulam o comportamento humano propriamente dito.

O lançamento, norma jurídica que é, não foge à regra: compõe-se de norma introdutora e norma introduzida. Na norma introdutora fica demonstrado o procedimento que o agente público, autorizado a inserir no ordenamento jurídico a norma individual e concreta que aplica a regra-matriz de incidência tributária, seguiu para produzi-la. A norma introduzida é a própria aplicação da regra-matriz. A primeira norma trata da forma; a segunda, da matéria.

No lançamento, a norma introdutora tem a ver com o procedimento ao qual alude o artigo 142 da Lei n.º 5.172, de 1966 (Código Tributário Nacional) e as normas de Direito Administrativo [especialmente, os arts. 9º a 11 do Decreto 70.235/1972], que se completa com a norma introduzida, que efetivamente aplica a regra-matriz de incidência.

Feitas essas considerações, resta analisar em que ponto se identifica o vício do lançamento perpetrado no presente processo, se no processo de produção do ato administrativo do lançamento ou se na aplicação da regra-matriz de incidência tributária. Se na norma introdutora, trata-se de erro formal; se na norma introduzida, é erro material.

Para o fim de melhor desenvolver o raciocínio, analisamos, por primeiro, se houve vício na aplicação da regra-matriz de incidência, que tenha ensejado alguma alteração na norma individual e concreta após a retificação dos aludidos demonstrativos, vício que seria caracterizado como vício material.

A regra-matriz de incidência, como ensina Paulo de Barros Carvalho, é norma jurídica em sentido estrito que institui o tributo, e compõe-se de antecedente e conseqüente. No antecedente, temos os critérios material, espacial e temporal. No conseqüente, os critérios pessoal (sujeitos ativo e passivo) e critério quantitativo (base de cálculo e alíquota).

[...]

Tendo em vista que a norma individual e concreta que aplicou a regra-matriz de incidência ficou preservada, o erro identificado e corrigido no presente processo ficou circunscrito somente ao âmbito formal, sem atingir o material.

Retornando ao processo de positivação do direito, identificamos que o vício no lançamento teve origem no incorreto procedimento de produção da norma individual e concreta que aplica a regra matriz; a norma introdutora é que continha erro, que acabou por ensejar sua anulação. A norma introdutora é que foi produzida com inobservância do procedimento previsto em lei, isto é, a lei previa que a apuração da base de cálculo do imposto sobre a renda apurado com base em acréscimo patrimonial a descoberto devia levar em conta dados mensais, e, no caso, foram indevidamente utilizados dados anuais. Mas esse erro, como visto, limitou-se à forma do ato produzido, e não se refletiu no âmbito material.

Neste caso, o artigo 173, inciso II, do CTN, prescreve que o prazo decadencial conta-se a partir da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

[...] (grifos não originais).

A leitura dos excertos transcritos revela que análise da nobre Relatora foi feita no âmbito do recurso voluntário que contestou a autuação feita após a nulidade da primeira autuação, o que possibilitou o confronto dos critérios abstratos da regra-matriz de incidência tributária com os dados particulares da norma individual e concreta do lançamento.

A situação aqui é diferente. No caso em tela, está-se a analisar se o vício foi formal ou material, no âmbito da própria autuação anulada. E como a análise da correta aplicação dos aspectos ou critérios da regra-matriz de incidência tributária depende da análise do mérito da autuação, logo, tal análise não poderá ser feita no presente julgado, sem que seja superada a questão preliminar de nulidade da autuação.

Com efeito, embora o único critério controvertido objeto da lide seja o critério quantitativo do consequente da regra-matriz de incidência tributária das referidas contribuições, especificamente, a base de cálculo apurada e as alíquotas aplicadas, qualquer pronunciamento sobre essa questão, certamente, depende da análise do mérito do presente litígio, o que somente será feito se ultrapassada a questão preliminar de nulidade das autuações.

Dessa forma, no caso, a primeira questão a ser analisada, certamente, é a preliminar nulidade suscitada na decisão recorrida e a natureza do vício que a motivou.

Ensina o Prof. Paulo de Barros Carvalho que “o princípio da homogeneidade sintática das regras do direito positivo identifica a mesma estrutura formal de todas entidades do conjunto normativo. As normas jurídicas tributárias ostentam a mesma estrutura frástica, diferenciando-se apenas nas instâncias semântica e pragmática”⁴.

⁴ CARBALHO, Paulo de Barros. Direito tributário: linguagem e método. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2008, p.586-587.

Na esfera tributária não é diferente, ou seja, a estrutura lógico-formal da norma introdutora (a norma procedimental) e a mesma da norma introduzida (a norma individual e concreta que reproduz a regra-matriz de incidência tributária) do lançamento.

Logo, assim como a regra-matriz, a norma geral e abstrata procedimental apresenta no seu antecedente o critério material (motivação) e no conseqüente o critério procedimental (os procedimentos). A falta ou deficiência em qualquer desses critérios implicará nulidade do procedimento por vício formal.

No caso em tela, conforme demonstrado no voto condutor do julgado recorrido, a motivação do procedimento encontrava-se devidamente caracterizada por meio da demonstração da ocorrência da omissão da receita no Dacon e a falta de confissão dos respectivos valores devidos na DCTF. De outra parte, restou demonstrado que houve omissão quanto ao procedimento de aplicação de alíquotas adotado, em especial, o estabelecido no art. 24, § 4º, da Lei 9.249/1995, o que impossibilitara o pleno exercício do direito de defesa.

De fato, na descrição dos fatos e enquadramento legal que integra as presentes autuações não foi mencionado o citado preceito legal e não houve qualquer esclarecimento sobre a utilização, nos lançamentos em apreço, apenas das alíquotas mais elevadas do regime não cumulativo e não a utilização das alíquotas menos gravosas do regime cumulativo ou, até mesmo, de ambas as alíquotas para cada tipo específico de receita omitida, uma vez que a recorrente, no período da autuação, auferira receita tributável sujeitos a ambos os regimes de tributação das referidas contribuições.

Assim, resta demonstrado que o vício ocorrido é de natureza meramente formal ou procedimental, uma vez que ele afetou composição do lançamento, ao omitir elementos indispensáveis para pleno e adequado exercício do direito de defesa. Assim, o vício em destaque é de natureza formal e não material, como entendeu a nobre Relatora e defendeu à recorrente no presente recurso voluntário.

Aliás, embora tenha concluído de forma diversa, a nobre Relatora também manifestou o entendimento de que o vício era de natureza procedimental, conforme se extrai da leitura do fragmento extraído do seu voto, que segue transcrito:

Como não há motivo para a eleição de tal alíquota, inexistente o fundamento para o ato neste aspecto. Nesse sentido, reforma-se o acórdão da DRJ/Recife para considerar o vício como material.

Em outras palavras, salvo melhor juízo, a i. Relatora também entendeu que não havia motivo para eleição das alíquotas aplicadas, mas não que as alíquotas adotadas estavam ou não erradas, o que, obviamente, somente poderia ser feito se adentrado ao mérito da lide, o que encontra-se inviabilizado ante a procedência da questão preliminar, mediante a nulidade ou cancelamento integral das autuações.

Cabe consignar, por pertinente, que o entendimento aqui esposada está em perfeita consonância com a jurisprudência e doutrina citada pela nobre Relatora. A diferença entre a conclusão aqui apresentada e a por consignada no voto da i. Relatora está na interpretação do motivo da nulidade das autuações.

Assim, como a referida omissão afetou o procedimento de produção da norma individual e concreta de aplicação da regra-matriz. Em outras palavras, a norma introdutora (a norma procedimental) é que foi produzida com inobservância do procedimento previsto em lei, chega-se a conclusão que se trata de vício de natureza formal. Logo, caso revele-se cabível novo lançamento, o disposto no art. 173, II, do CTN pode ser aplicado.

Da análise do recurso voluntário

No recurso voluntário, a autuada insurge-se contra a decisão recorrida, baseada em duas alegações: a) que as autuações padeciam de vício material e não formal, como decidido no acórdão recorrido, e (ii) que não cabia a abertura de prazo para realização de novo procedimento fiscal, com base no art. 173, II, do CTN, porque a nulidade do lançamento, em verdade, foi motivada por vício material e não formal.

Em relação a primeira alegação, a autuada argumentou que o vício maculador da higidez das autuações não era natureza formal, mas material, porque alterara o aspecto quantitativo do consequente da regra matriz de incidência tributária, especificamente, as alíquotas aplicadas.

Sem razão a autuada. Conforme anteriormente demonstrado, o vício que motivou a nulidade das autuações não foi de natureza material, mas de natureza formal ou procedimental, uma vez que foi afetada a composição hígida do lançamento, com a omissão de elementos de cunho procedimento indispensáveis ao pleno exercício do direito de defesa da autuada. E esse tipo de vício, certamente, não afetou o critério quantitativo do consequente da regra matriz de incidência tributária, como alegado pela autuada, mas o exercício adequado e regular do direito de defesa da recorrente, dando ensejo a declaração de nulidade do lançamento, com respaldo no art. 59, II, do Decreto 70.235/1972. Portanto, trata-se de vício formal e não material, como alegado pela autuada.

Além disso, se demonstrado que as alíquotas corretas eram do regime cumulativo, o que se admite apenas para fins argumentativos, o procedimento correto seria a correção da alíquota aplicada e não a nulidade do lançamento, por cerceamento do direito de defesa. Aliás, sobre as alíquotas aplicáveis, a autuada demonstrou pleno conhecimento da matéria, o que descaracteriza a hipótese de cerceamento do direito de defesa quanto a esse aspecto da autuação.

E com base nessa conclusão, também não há como acatar a segunda alegação da autuada de que não cabia a reabertura de prazo para a realização de novo procedimento fiscal, em razão da interpretação do art. 173, II, do CTN, já que a anulação se dera, em verdade, por vício material e não por vício formal.

De fato, se a nulidade foi motivada por vício formal, como aqui definido, desde que atendidos os demais pressupostos legais, com amparo no art. 173, II, do CTN, autoridade fiscal, se entender cabível, poderá sim dar início a novo procedimento fiscal e realiza novos lançamentos de eventuais créditos tributários devidos.

Da conclusão

Por todo o exposto, com a devida vênias da nobre Relatora, vota-se por negar provimento ao recurso de ofício e ao recurso voluntário, para manter na íntegra o acórdão recorrido.

(assinado digitalmente)

José Fernandes do Nascimento

