



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

Processo nº 19515.723055/2013-42
Recurso nº Embargos
Acórdão nº 1201-002.026 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 23 de fevereiro de 2018
Matéria IRPJ
Embargante FAZENDA NACIONAL
Interessado VIP INDUSTRIA E COMERCIO DE CAIXA E PAPELÃO ONDULADO LTDA

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009

VICIO FORMAL E VICIO MATERIAL. DIFERENÇAS. ADOÇÃO EQUIVOCADA DO LUCRO REAL.

Ao considerar que praticamente todos os custos ou despesas da contribuinte são inválidos ou não comprovados, a fiscalização, na verdade, desconsidera a escrita contábil e fiscal da contribuinte, caso em que a legislação ordena a aplicação do arbitramento do lucro.

Quando o agente fiscal adota equivocadamente o Lucro Real, incorre em erro na subsunção do fato à norma, o que demonstra um erro de natureza material, vez que diretamente relacionada ao crédito tributário em si e não ao instrumento (auto de infração) utilizado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar os embargos de declaração, nos termos do voto do relator.

(assinado digitalmente)

Ester Marques Lins de Sousa - Presidente

(assinado digitalmente)

Luis Fabiano Alves Penteado - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Ester Marques Lins de Sousa (Presidente), Eva Maria Los, Luis Fabiano Alves Penteado, Paulo Cezar Fernandes de Aguiar, Luis Henrique Marotti Toselli e Gisele Barra Bossa. Ausentes, justificadamente, os Conselheiros José Carlos de Assis Guimarães e Rafael Gasparello Lima.

Relatório

Trata-se de Embargos de Declaração opostos pela Fazenda Nacional em face do acórdão n. 1201-001.508 desta Turma que por maioria de votos: i-) manteve a autuação do IRFonte e respectiva qualificação da multa; b-) cancelou as exigências de IRPJ e CSLL e c) manteve a responsabilidade de todos os solidários.

Segue abaixo a ementa do acórdão em questão:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2009

GLOSA DE DESPESAS. LUCRO REAL. LUCRO ARBITRADO.

Incabível a preservação da tributação pelo lucro real quando a autoridade fiscal procede à glosa da quase totalidade das despesas operacionais lançadas; nesse caso, deve o Fisco arbitrar o lucro da pessoa jurídica, pois a tributação pelo lucro real pressupõe a existência de escrituração regular, assim entendida aquela que tem seus lançamentos lastreados por documentos hábeis e idôneos, registrados em livros comerciais e fiscais.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE IRRF

Ano-calendário: 2009

PAGAMENTOS SEM CAUSA OU A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO.

Procede a exigência relativa a pagamentos efetuados, comprovadamente sem causa ou a beneficiários não identificados.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2009

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA SOLIDÁRIA. SÓCIO ADMINISTRADOR. ART. 124, I DO CTN.

Cabe a responsabilização solidária tributária de sócio-administrador nos termos do art. 124, I do CTN, devido à

realização comum ou conjunta da situação que constitui o fato gerador, pois é solidária a pessoa que realiza conjuntamente com outra, ou outras pessoas, a situação que constitui o fato gerador, ou que, em comum com outras, esteja em relação econômica com o ato, fato ou negócio que dá origem à tributação.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA SOLIDÁRIA. SÓCIO ADMINISTRADOR. ART. 135, III, DO CTN.

Cabe a responsabilização solidária de sócio-administrador nos termos do art. 135, III do CTN, pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com infração ao art. 71 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964.

Segundo a Embargante, o acórdão embargado incorreu em contradição, vez que o argumento ligado a vício na metodologia aplicada para a determinação do tributo, ou seja, a violação do art. 142 do CTN, do art. 10, V do Decreto nº 70.235, etc enseja a nulidade por vício formal do lançamento de IRPJ e CSLL e não, o seu cancelamento.

Traz a Embargante, a seguinte jurisprudência para ratificar seu argumento:

Processo nº 37324.011679/200613

Recurso nº 244.481 Voluntário

Acórdão nº 2302-01.020 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária

Sessão de 14 de abril de 2011

Matéria Arbitramento. Remuneração Segurados.

Recorrente AAPS COMÉRCIO DE COSMÉTICOS ADM E LOCAÇÃO LTDA

Recorrida SRP SECRETARIA DA RECEITA PREVIDENCIÁRIA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/02/1997 a 30/04/2006

ARBITRAMENTO. AUSÊNCIA DE DEMONSTRAÇÃO DOS CRITÉRIOS PARA APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. Em virtude da impossibilidade de saber como a fiscalização encontrou as bases de cálculo, há que se reconhecer o cerceamento do direito de defesa, devendo ser anulado o lançamento realizado. A formalização do auto de infração tem como elementos os previstos no art. 10 do Decreto nº 70.235. O erro, a depender do grau, em qualquer dos elementos pode acarretar a nulidade do ato por vício formal. Entre os elementos obrigatórios no auto de infração consta a determinação da exigência (art. 10, inciso V do Decreto nº 70.235).

Pelo exposto, in casu, não se tratou de simples erro material, mas de vício na formalização por desobediência ao disposto no art. 10, inciso V do Decreto nº 70.235.

Anulado o lançamento. (Destaque nosso)

Processo nº 13971.001934/2007-16

Recurso nº 157.720 Voluntário

Acórdão nº 2401 -00.018 — 4ª Câmara/1ª Turma Ordinária

Sessão de 3 de março de 2009

Matéria SALÁRIO INDIRETO

Recorrente CIA HERING

Recorrida DRJ-FLORIANÓPOLIS/SC

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias Período de apuração: 01/09/1999 a 30/07/2006 CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. DECADÊNCIA. PRAZO QUINQUENAL. O prazo decadencial para a constituição dos créditos previdenciários é de 05 (cinco) anos, contados da data da ocorrência do fato gerador do tributo, nos termos do artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, ou do 173 do mesmo Diploma Legal, no caso de dolo, fraude ou simulação comprovados, tendo em vista a declaração da inconstitucionalidade do artigo 45 da Lei nº 8.212/91, pelo Supremo Tribunal Federal, nos autos dos RE's nºs 556664, 559882 e 560626, oportunidade em que fora aprovada Súmula Vinculante nº 08, disciplinando a matéria. In casu, houve antecipação de pagamento, fato relevante para aqueles que entendem ser determinante à aplicação do instituto. NORMAS PROCEDIMENTAIS. ARBITRAMENTO. AUSÊNCIA FUNDAMENTAÇÃO LEGAL NO ANEXO FLD. VÍCIO INSANÁVEL. NULIDADE. A indicação dos dispositivos legais que amparam a Notificação Fiscal de Lançamento de Débito-NFLD é requisito essencial à sua validade, e a sua ausência ou fundamentação genérica, especialmente no relatório Fundamentos Legais do Débito-FLD, determina a nulidade do lançamento, por caracterizar-se como vício formal insanável, nos termos do artigo 37 da Lei nº 8.212/91, c/c artigo 11, inciso III, do Decreto nº 70.235/72. RELATÓRIO FISCAL DA NOTIFICAÇÃO. OMISSÕES. O Relatório Fiscal tem por finalidade demonstrar/explicitar, de forma clara e precisa, todos os procedimentos e critérios utilizados pela fiscalização na constituição do crédito previdenciário, possibilitando ao contribuinte o pleno direito da ampla defesa e contraditório. Omissões ou incorreções no Relatório Fiscal, relativamente aos critérios de apuração do crédito tributário levados a efeito por ocasião do lançamento fiscal, que impossibilitem o exercício pleno do direito de defesa e contraditório do contribuinte, enseja a nulidade da notificação. PROCESSO ANULADO. (Grifos nossos)

Acórdão 301-31801:

“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, 30296334 e 301-29966.

RECURSO DE OFÍCIO NEGADO”. (Grifos nossos)

Acórdão nº 3201-00.248:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 05/11/2004 a 13/11/2006

É nulo, por vício formal, o lançamento tributário quando não estiverem presentes todos os elementos do artigo 142 do Código Tributário Nacional, bem como, quando se constatar confusa contextualização dos elementos de prova que visavam determinar o fato gerador da obrigação, e os que forem formalizados com erro na determinação da matéria tributável, posto que, por representar preterição de uma formalidade essencial, caracteriza-se cerceamento do direito de defesa. Recurso de Ofício Negado” (Grifos nossos)

Na sequência, destaca a Embargante a importância do saneamento da decisão neste ponto, face o disposto no art. 173, II do CTN que assim dispõe:

Art. 173 – O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados: (...)

II – da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Luis Fabiano Alves Penteado - Relator

Tendo os pressupostos para admissibilidade dos embargos já sido avaliados no despacho de admissibilidade, passo diretamente à análise dos vícios apontados.

Diz a embargante que o julgado embargado fora contraditório, vez que ao considerar equivocada a adoção do Lucro Real ao invés do Lucro Arbitrado pelo fiscal, o lançamento não poderia ser cancelado, mas sim anulado por vício formal.

O efeito prático de tal diferenciação reside na possibilidade do Fisco proceder à nova autuação do contribuinte no caso de reconhecimento de vício formal, vez que o prazo decadencial de 05 anos é contado somente a partir da data em que se tornar definitiva a decisão que reconheceu o vício formal.

Caso mantido o simples cancelamento, o direito do fisco proceder a novo lançamento já terá sido alcançado pela decadência.

Assim, imprescindível para o presente julgamento, termos em mente o exato conceito de vício formal do lançamento fiscal e diferenciá-lo de eventual vício material.

Devemos começar a análise pelo óbvio - o vício formal existe quando inobservada alguma formalidade essencial do lançamento tributário. Em outras palavras, o erro deve ser considerado formal quando concernente a elemento externo ao crédito tributário e intrínseco ao ato administrativo de lançamento tributário. O vício formal alcança a eficácia do lançamento tributário, mas não necessariamente a validade ou existência do crédito tributário.

E é exatamente por essa razão que o CTN prevê em seu art. 173, II, novo prazo de cinco anos para dar eficácia ao crédito que ainda possa ser válido, contado da decisão que anulou a eficácia do lançamento. Isso se dá através da elaboração de novo auto de infração eficaz à cobrança do crédito.

Segundo De Plácido e Silva (Vocabulário jurídico. 7 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1982, v. II e IV): "Vício de Forma. É o defeito, ou a falta, que se anota em um ato jurídico, ou no instrumento, em que se materializou, pela omissão de requisito, ou desatenção à solenidade, que se prescreve como necessária à sua validade ou eficácia jurídica", e ainda: "Formalidade - Derivado de forma (do latim *formalitas*), significa a regra, solenidade ou prescrição legal, indicativas da maneira por que o ato deve ser formado".

Neste ponto do voto, é interessante trazer a leitura que faz o Prof. Ives Gandra Martins acerca da previsão do art. 173, II do CTN:

"Entendemos que a solução do legislador não foi feliz, pois deu para a hipótese excessiva elasticidade a beneficiar o Erário no seu próprio erro. Premiou a imperícia, a negligência ou a omissão governamental, estendendo o prazo de decadência. A nosso ver, contudo, sem criar uma interrupção(...). Devemos compreender, porém, o artigo no espírito que norteia todo o Código Tributário, que considera créditos tributários definitivamente constituídos aqueles que se exteriorizam por um lançamento, o qual pode ser modificado, constituindo um novo crédito tributário. Ora, o que fez o legislador foi permitir um novo lançamento não formalmente viciado sobre obrigação tributária já definida no primeiro lançamento mal elaborado. Pretendeu, com um prazo suplementar, beneficiar a Fazenda a ter seu direito à constituição do crédito tributário restabelecido, eis que claramente conhecida a obrigação tributária por parte dos sujeitos ativo e passivo. Beneficiou o culpado, de forma

injusta, a nosso ver, mas tendendo a preservar para a hipótese de um direito já previamente qualificado, mas inexecutável pelo vício formal detectado”

Pois bem, são exemplos de vício formal, as seguintes situações:

i-) ausência de elementos obrigatórios no auto de infração que ausentes, impedem o exercício da ampla defesa pelo contribuinte;

ii-) erro de grafia na identificação do sujeito passivo e

iii-) solicitação de informações pela fiscalização à pessoa equivocada (contador ao invés do próprio contribuinte) acerca de movimentação bancária do contribuinte;

Importante também trazer as observações constantes da **Solução de Consulta Interna Cosit n. 8/2013** acerca do que seja vício formal:

"8. O vício formal ocorre no instrumento de lançamento (ato-fato administrativo). É quando o produto do lançamento está corretamente direcionado ao sujeito passivo, ou seja, está correto o critério pessoal da regra-matriz de incidência. Contudo, há erro formal no instrumento de lançamento (auto de infração ou notificação de lançamento) que tem o condão de prejudicar o direito de defesa do autuado ou notificado. São os atos considerados anuláveis."

A mencionada Solução de Consulta avança então para o conceito **de erro material**:

*" 10. Falta analisar a situação em que o erro na identificação do sujeito passivo é um **vício material**. Se o vício formal decorre do erro de fato, o material decorre do erro de direito.*

No conceito de Paulo de Barros de Carvalho:

Já o erro de direito é também um problema de ordem semântica, mas envolvendo enunciados de normas jurídicas diferentes, caracterizando-se como um descompasso de feição externa, internormativa.

(...)

Quer os elementos do fato jurídico tributário, no antecedente, quer os elementos da relação obrigacional, no consequente, quer ambos, podem, perfeitamente, estar em desalinho com os enunciados da hipótese ou da consequência da regra-matriz do tributo, acrescendo-se, naturalmente, a possibilidade de inadequação com outras normas gerais e abstratas, que não a regra-padrão de incidência. (CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 22ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 486).

10.1. No erro de direito há incorreção no cotejo entre a norma tributária (hipótese de incidência) com o fato jurídico tributário em um dos elementos do consequente da regra-matriz de incidência, qual seja, o pessoal. Há erro no ato-norma. É vício material e, portanto, impossível de ser convalidado.

10.2. Desse modo, o erro na interpretação da regra-matriz de incidência no que concerne ao sujeito passivo da obrigação tributária (o que inclui tanto o contribuinte como o responsável tributário) gera um lançamento nulo por vício material, não se aplicando a regra especial de contagem do prazo decadencial do art. 173, II, do CTN.(nossos grifos)

Pela leitura deste trecho da consulta é possível observar que o conceito de vício material no âmbito do lançamento tributário se refere à própria matéria tributada pela fiscalização. O vício material diz respeito à própria obrigação tributária e não aos requisitos formais exigidos em lei para o válido lançamento tributário.

Envolve questões relacionadas a interpretação das normas jurídicas aplicáveis, situação fática considerada, matéria tributável e etc...

Assim, quando o auto de infração se mostra insubsistente em razão de erro relacionado à um dos aspectos da hipótese de incidência (pessoal, material, espacial, temporal e quantitativo), temos presente um erro de natureza material.

Me parece ser o caso em tela. O acórdão embargado não apontou um erro de formalidade na atuação do agente fiscal, mas sim erro quanto à sistemática que deveria ser adotada para quantificação do crédito tributário, que deveria ter sido o Lucro Arbitrado e não o Lucro Real.

Ao considerar que praticamente todos os custos ou despesas da contribuinte eram inválidos ou não comprovados, a fiscalização, na verdade, desconsiderou a escrita contábil e fiscal da contribuinte, caso em que a legislação ordena a aplicação do arbitramento do lucro.

Quando o agente fiscal adotou equivocadamente o Lucro Real, incorreu em erro na subsunção do fato à norma, o que demonstra um erro de natureza material, vez que diretamente relacionada ao crédito tributário em si e não ao instrumento (auto de infração) utilizado.

Assim, não identifico a contradição apontada pela Embargante.

Conclusão

Diante do exposto, REJEITO os Embargos de Declaração apresentados.

É como voto!

Processo nº 19515.723055/2013-42
Acórdão n.º **1201-002.026**

S1-C2T1
Fl. 6

(assinado digitalmente)

Luis Fabiano Alves Penteado