ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 19647.001625/2003-72

MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº	19647.001625/2003-72
Recurso nº	Especial do Procurador
Acórdão nº	**9101-002.713 – 1ª Turma**
Sessão de	03 de abril de 2017
Matéria	Nulidade de lançamento.
Recorrente	FAZENDA NACIONAL
Interessado	CONSTRUTORA INCORPORADORA JB LTDA.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 1991

NULIDADE DE LANÇAMENTO. VÍCIO MATERIAL. VÍCIO FORMAL. ASPECTOS QUE ULTRAPASSAM O ÂMBITO DO VÍCIO FORMAL.

Vício formal é aquele verificado de plano no próprio instrumento de formalização do crédito, e que não está relacionado à realidade representada (declarada) por meio do ato administrativo de lançamento. Espécie de vício que não diz respeito aos elementos constitutivos da obrigação tributária, ou seja, ao fato gerador, à base de cálculo, ao sujeito passivo, etc. O procedimento para sanear o erro incorrido na atividade de lançamento implicou na identificação da própria matéria tributável, assim entendida a descrição dos fatos e a base de cálculo, que não constavam do primeiro lançamento. A ausência desses elementos configura vício grave, não só porque dizem respeito à própria essência da relação jurídico-tributária, mas também porque inviabilizam o direito de defesa e do contraditório. Não cabe falar em convalidação do ato de lançamento se está havendo inovação na parte substancial desse ato. Além disso, o Decreto n° 70.235/72, em seus artigos 59 e 60, deixa bastante claro que não cabe saneamento de vício (para fins de convalidação do ato) nos casos de nulidade por preterição do direito de defesa. Não há como reconhecer a ocorrência de vício formal. A regra do art. 173, II, do CTN não é aplicável à situação sob exame para fins de alongar o prazo decadencial em favor do Fisco.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto Freitas Barreto - Presidente.

(documento assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araujo - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Adriana Gomes Rego, Cristiane Silva Costa, André Mendes de Moura, Luis Flavio Neto, Rafael Vidal de Araújo, Jose Eduardo Dornelas Souza, Gerson Macedo Guerra, Carlos Alberto Freitas Barreto (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), fundamentado atualmente no art. 67 e seguintes do Anexo II da Portaria nº 343, de 09/06/2015, que aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), em que se alega divergência jurisprudencial quanto à identificação da espécie do vício que ensejou declaração de nulidade do auto de infração original, posteriormente substituído por novo lançamento.

A recorrente insurgiu-se contra o Acórdão nº 1802-00.489, de 19/05/2010, por meio do qual a 2ª Turma Especial da 1ª Seção de Julgamento do CARF, por maioria de votos, deu provimento a recurso voluntário da contribuinte para fins de acolher a alegação de decadência do segundo lançamento que corrigiu as falhas anteriores do lançamento original, entendendo que a regra prevista no art. 173, II, do CTN não seria aplicável aos casos de nulidade por vício material.

O acórdão recorrido contém a seguinte ementa:

> Assunto: Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido - CSLL
>
> Ano-calendário: 1991
>
> Ementa: REGRAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. DECADÊNCIA. LANÇAMENTO ANULADO POR VÍCIO MATERIAL. PRAZO PARA LAVRATURA DE NOVO AUTO DE INFRAÇÃO.
>
> O prazo estabelecido no art. 173, inciso II, do CTN, somente é aplicável quando a nulidade do lançamento de oficio original for declarada em virtude de vício formal. Neste caso o fisco deve retificar o lançamento de oficio antes do transcurso do prazo decadencial.

A PGFN afirma que o acórdão recorrido deu à lei tributária interpretação divergente da que tem sido dada em outros processos, especificamente quanto à identificação da espécie do vício que ensejou declaração de nulidade do auto de infração original, posteriormente substituído por novo lançamento.

Para o processamento de seu recurso, a PGFN desenvolve os argumentos descritos abaixo:

- a Turma entendeu que o lançamento originário, por carecer de descrição clara e precisa do fato gerador, deveria ter sido anulado por vício material, e não formal, o que implicou a não incidência do artigo 173, inciso II, do CTN e, por conseguinte, o reconhecimento da decadência para o período mencionado;

- a decisão da e. Câmara *a quo* diverge da decisão proferida pela então Terceira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, constante do Acórdão n° 303-33365 (Acórdão Paradigma), abaixo transcrito:

> Acórdão n° 303-33365
>
> "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. Recurso de oficio negado".

- diversamente da premissa adotada pela e. Câmara *a quo*, a então Terceira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes entendeu que a insuficiência na descrição dos fatos é vício de natureza formal;

- o Decreto n° 70.235/72, que regula o Processo Administrativo Fiscal, estabelece os requisitos que devem fazer parte do auto de infração no seu art. 10;

- o art. 37 da Lei n° 8.212/91 estabelece os requisitos para a lavratura de notificação de débito das contribuições tratadas na referia lei;

- os requisitos elencados nesses dispositivos legais, dentre eles, a descrição do fato gerador, possuem natureza formal, ou seja, determinam como o ato administrativo, *in casu*, o lançamento, deve exterioriza-se;

- tal disciplina tem por objetivo uniformizar o procedimento de autuação da fiscalização, de maneira a conferir garantias ao contribuinte, em especial da ampla defesa e do contraditório;

- um lançamento tributário é anulado por vício formal quando não se obedece as formalidades necessárias ou indispensáveis à existência do ato, isto é, às disposições de ordem legal para a sua feitura;

- na hipótese em apreço, a deficiência quanto ao apontamento dos elementos caracterizadores do fato gerador, não pode ser considerado como de natureza material, pois se assim fosse estar-se-ia afirmando que o motivo do ato (fato jurídico) nunca existiu;

- não há que se confundir falta de motivo com falta ou deficiência de fundamentação/motivação. A primeira representa a exposição dos motivos, ou seja, a demonstração, por escrito, de que os pressupostos de fato que justificam o ato realmente

existiram. Já a motivação diz respeito às formalidades que ensejam a formação do ato. No caso em debate, a descrição fática não é clara o suficiente para o exercício do direito de defesa do contribuinte. Trata-se, assim, de motivação deficiente do ato administrativo. Portanto, vício de forma;

- a jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes é farta em decisões que, ao determinarem o cancelamento do lançamento por falta de preenchimento de alguns dos requisitos formais estipulados no art. 10 do Decreto n° 70.235/72 e/ou art. 142 do CTN, consideraram que se tratava de nulidade por vício de forma (ementas transcritas);

- o acórdão recorrido mostra-se equivocado ao afirmar que a deficiência na descrição dos fatos ensejadores do lançamento constitui vicio material, eis que se vício existe no lançamento, este é de natureza formal visto que relacionado a elemento de exteriorização do ato administrativo;

- tratando-se de vício relacionado à motivação, que se revela como requisito atinente à forma do ato administrativo fiscal, é correto dizer que referido vício poder ser perfeitamente convalidável, inclusive com base no que preceitua o art. 55 da Lei n° 9.784/99;

- verificando-se a deficiência na descrição do fato gerador (motivação do ato administrativo de lançamento), nada obsta a sua complementação pela autoridade fiscal competente;

- a convalidação *in casu* é providência que também se harmoniza com o conteúdo dos arts. 59 e 60 do Decreto n° 70.235/72, dispositivos estes que, privilegiando a instrumentalidade das formas, só determinam a declaração de nulidade em sede do processo administrativo fiscal nos casos de (a) vicio de incompetência; e (b) preterição do direito de defesa;

- pelo exposto, requer a União (Fazenda Nacional) seja o presente recurso conhecido e provido, para afastar a decadência no caso em exame, uma vez que legítima a contagem do prazo de acordo com a regra do art. 173, inciso II, do CTN.

Quando do exame de admissibilidade do Recurso Especial da PGFN, o Presidente da 2ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF, por meio do Despacho nº 1200-00.038/2012, de 16/02/2012, admitiu o recurso especial fazendo as seguintes considerações sobre a divergência suscitada:

> Verifica-se que da contraposição dos fundamentos expressos nas ementas e nos votos condutores dos aludidos acórdãos, evidencia-se que a recorrente logrou êxito em comprovar a ocorrência do alegado dissenso jurisprudencial, pois em situações fáticas semelhantes, chegou-se a conclusões distintas.
>
> Na decisão recorrida, o e. colegiado da Segunda Turma Especial assentou o entendimento de que o lançamento efetuado em desconformidade com o disposto no art. 142 do CTN está eivado de vício material.

> A decisão apresentada como paradigma, firma entendimento diverso, no sentido de que "a infração ao art. 142 do CTN, e aos requisitos previstos nos artigos 10 e 11 do Decreto nº 70.235/1972, constitui vício de forma que causa a nulidade do lançamento (...)".
>
> Assim, do confronto entre as decisões verifica-se que o recurso especial deve ser admitido, porquanto o acórdão paradigma apresentado como divergente foi proferido por colegiado distinto e restou demonstrada a divergência na interpretação da legislação tributária.
>
> Por todo o exposto, e no uso da competência prevista no art. 18, inciso III do RICARF, DOU SEGUIMENTO ao recurso especial impetrado pela Fazenda.

Em 05/11/2013, a contribuinte foi considerada intimada (por edital) do Acórdão nº 1802-00.489, do recurso especial da PGFN e do despacho que admitiu esse recurso, e ela não apresentou contrarrazões.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rafael Vidal de Araujo, Relator.

Conheço do recurso especial, pois este preenche os requisitos de admissibilidade.

O presente processo tem por objeto lançamento realizado em 15/09/2003 para exigência de crédito tributário relativo à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) apurada em relação ao ano-calendário de 1991.

Consoante Relatório de Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal (fl. 02), a Autoridade Fiscal constatou apuração incorreta da CSLL, ante um apontado erro no cálculo da dita contribuição.

O lançamento em questão é substitutivo daquele julgado nulo pela Delegacia de Julgamento de Recife/PE em 21/09/1998, no âmbito do processo administrativo n° 10480.011589/96-88 (apenso). A realização do segundo lançamento está amparada no entendimento de que, com a anulação do lançamento original, teria havido a renovação do prazo de decadência, por força da regra contida no art. 173, II, do CTN.

A decisão de primeira instância administrativa manteve o lançamento, rejeitando a alegação de decadência, com base nesse mesmo entendimento.

Contudo, a decisão de segunda instância administrativa (acórdão recorrido), ao julgar o recurso voluntário da contribuinte, concluiu que a nulidade do primeiro lançamento configurava vício material (e não vício formal), e que, sendo assim, a regra prevista no art. 173, II, do CTN não era aplicável ao caso, o que implicou no reconhecimento da decadência do segundo lançamento.

Em seu recurso especial, a PGFN suscita divergência de interpretação da legislação tributária quanto à identificação da espécie do vício que ensejou a declaração de nulidade do auto de infração original, cujo problema foi corrigido por meio do segundo lançamento, sobre o qual subiste debate em torno da ocorrência ou não de decadência.

Para o Direito Tributário, essa questão de compreender e identificar se o vício é formal ou material tem grande relevância, porque o Código Tributário Nacional - CTN, nos casos de vício formal, prolonga o prazo de decadência para constituição de crédito tributário, nos termos de seu art. 173, II:

> Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:
>
> I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;
>
> II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Os prazos de decadência tem a função de trazer segurança e estabilidade para as relações jurídicas, e é razoável admitir que o prolongamento desse prazo em favor do Fisco, em razão de erro por ele mesmo cometido, deve abranger vícios de menor gravidade.

Com efeito, o sentido do CTN não é prolongar a decadência para todo o tipo de crédito tributário, mas apenas para aqueles que tenha sido anulados por ocorrência de "vício formal" em sua constituição.

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 valores. 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 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 não pode estar relacionado aos elementos constitutivos da obrigação tributária, ou seja, não pode referir-se 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).

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, ai 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 matricula; 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.

[...]

Voto

[...]

Como visto, há um ponto comum em todos os mestres citados: o lançamento substitutivo só tem lugar se a obrigação tributária já estiver perfeitamente definida no lançamento primitivo. Neste plano, haveria uma espécie de proteção ao crédito público já formalizado, mas contaminado por um vicio de forma que o torna inexeqüível.... Bem sopesada, percebe-se que a regra especial do artigo 173, II, do CTN, impede que a forma prevaleça sobre o fundo. [...]

[...]

4.0 VÍCIO FORMAL NÃO ADMITE INVESTIGAÇÕES ADICIONAIS

Neste contexto, é licito concluir que as investigações intentadas no sentido de determinar, aferir, precisar o fato que se pretendeu tributar anteriormente, revelam-se incompatíveis com os estreitos limites dos procedimentos reservados ao saneamento do vício formal. Com efeito, sob o pretexto de corrigir o vício formal detectado, não pode o Fisco intimar o contribuinte para apresentar informações, esclarecimentos, documentos, etc. tendentes a apurar a matéria tributável. Se tais providencias forem necessárias, significa que a obrigação tributária não estava definida e o vício apurado não seria apenas de forma, mas, sim, de estrutura ou da essência do ato praticado.

Deveras, como visto anteriormente, a adoção da regra especial de decadência prevista no artigo 173, II, do CTN, no plano do vicio formal, que autoriza um segundo lançamento sobre o mesmo fato,

> exige que a obrigação tributária tenha sido plenamente definida no primeiro lançamento. Vale dizer, para usar as palavras já transcritas do Mestre Ives Gandra Martins, o segundo lançamento visa "preservar um direito já previamente qualificado, mas inexeqüível pelo vicio formal detectado".
>
> Ora, se o direito já estava previamente qualificado, o segundo lançamento, suprida a formalidade antes não observada, deve basear-se nos mesmos elementos probatórios colhidos por ocasião do primeiro lançamento.
>
> [...]

O fato é que se houver inovação na parte substancial do lançamento (seja através de um lançamento complementar, seja através do resultado de uma diligência), não há como sustentar que a nulidade então existente decorria de vício formal.

Nesse passo, vale transcrever a parte final da referida decisão proferida pela Delegacia de Julgamento de Recife/PE em 21/09/1998 (DECISÃO DRJ/RCE nº 639/1998), exarada nos autos do processo nº 10480.011569/96-88, que identificou o vício de nulidade no lançamento original:

> [...]
>
> O lançamento foi efetuado através da notificação, de fl. 05, não contendo a matéria tributável, assim entendida a descrição dos fatos e a base de cálculo; o nome, o cargo, o número de matricula e a assinatura do AFTN autuante; a data e a hora da lavratura, conforme previsto no art. 5º, II, VI e VII da já citada Instrução Normativa, sendo tal omissão motivo para que seja declarada a nulidade do lançamento. Ressalve-se que, nos termos do art. 6º da Instrução, a declaração de nulidade não impede, quando for o caso, novo lançamento.
>
> CONCLUSÃO
>
> DECLARO NULO o presente lançamento, tornando sem efeito a notificação de fl. 05 do processo.

No caso sob exame, o procedimento para sanear o erro incorrido na atividade de lançamento implicou na identificação da própria matéria tributável, assim entendida a descrição dos fatos e a base de cálculo, que não constavam do primeiro lançamento.

A ausência desses elementos configura vício grave, não só porque dizem respeito à própria essência da relação jurídico-tributária, mas também porque inviabilizam o direito de defesa e do contraditório.

Às considerações da PGFN sobre convalidação do ato administrativo, se aplicam todos os comentários no sentido de que o vício é formal (e sanável nos termos do art. 173, II, do CTN) quando existe a possibilidade de o lançamento ser repetido, com o mesmo conteúdo concreto (mesmos elementos constitutivos da obrigação tributária), sem incorrer na mesma invalidade.

Com efeito, não cabe falar em convalidação do ato de lançamento se está havendo inovação na parte substancial desse ato.

Além disso, o próprio Decreto n° 70.235/72, em seus artigos 59 e 60 (trazidos à baila pela PGFN), deixa bastante claro que não cabe saneamento de vício (para fins de convalidação do ato) nos casos de nulidade por preterição do direito de defesa.

Por tudo o que se disse, não há como reconhecer neste caso a ocorrência de vício formal. A regra do art. 173, II, do CTN não é aplicável à situação sob exame para fins de alongar o prazo decadencial em favor do Fisco.

Desse modo, voto no sentido de NEGAR provimento ao recurso especial da PGFN.

(documento assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araujo