



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16682.721268/2017-43
Recurso Embargos
Acórdão nº 1401-004.073 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 11 de dezembro de 2019
Embargante FAZENDA NACIONAL
Interessado VALE S/A

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2016

AUTO DE INFRAÇÃO. CARÊNCIA/INSUFICIÊNCIA DE MOTIVAÇÃO. NULIDADE. VÍCIO MATERIAL.

A ausência da descrição completa dos motivos que levaram a autoridade fiscal a efetuar o lançamento constitui causa de nulidade, caracterizando-se como vício material. O ato administrativo de lançamento deve se revestir de todas as formalidades exigidas em lei, sendo nulo por vício material o auto de infração maculado pela carência/insuficiência da descrição dos fatos e dos fundamentos legais aplicáveis, vícios de motivação que resultam em prejuízo para a correta determinação da matéria tributável, elemento fundamental, intrínseco do lançamento, sem cuja delimitação precisa não se pode admitir a existência da obrigação tributária em concreto.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, acolher os embargos, sem efeitos infringentes, apenas para esclarecer que o presente lançamento foi anulado por vício material. Declarou-se impedida a Conselheira Letícia Domingues Costa Braga, substituída pelo Conselheiro Marcelo José de Macedo.

(assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Cláudio de Andrade Camerano, Daniel Ribeiro Silva, Carlos André Soares Nogueira, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Nelso Kichel, Marcelo José de Macedo (suplente convocado), Eduardo Morgado Rodrigues e Luiz Augusto de Souza Gonçalves (Presidente).

Fl. 2 do Acórdão n.º 1401-004.073 - 1ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 16682.721268/2017-43

Relatório

Trata-se de embargos de declaração opostos pela Fazenda Nacional em face do Acórdão n.º 1401-003.284, proferido em 16/07/2019.

O acórdão embargado deu provimento ao recurso voluntário declarando nulo o Auto de Infração lavrado contra a Interessada, na medida em que constatada a deficiência na motivação da autuação, violando o art. 142 do CTN, o art. 10 do Decreto n.º 70.235, de 1972, e redundando no cerceamento do direito de defesa da Recorrente, causa de nulidade, à luz do art. 59 do mesmo Decreto. Referido Acórdão adotou a seguinte ementa:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2016

AUTO DE INFRAÇÃO. MOTIVAÇÃO DEFICIENTE. NULIDADE.

A motivação deficiente ou incompleta do lançamento fiscal representa descumprimento das exigências legais para a constituição do crédito tributário e implica o cerceamento do direito de defesa do sujeito passivo, resultando na nulidade do auto de infração.

Segundo a recorrente teria havido omissão do julgado, nos seguintes termos:

Partindo da premissa de que houve nulidade, a Fazenda Nacional entende que se trata de nulidade formal, pois seu fulcro estaria centrado em fato procedimental. No entanto, faz-se necessária, para que se espanquem tergiversações, a manifestação expressa dessa Colenda Câmara.

(...)

Em face da omissão exposta, requer a União (Fazenda Nacional) seja conhecido e provido o presente recurso **para que essa e. Câmara complemente o acórdão de modo que fique expresso o tipo de vício que supostamente maculou o lançamento (se material ou formal)**. Pois bem, dispõe o art. 65 do RICARF que “*Cabem embargos de declaração quando o acórdão contiver obscuridade, omissão ou contradição entre a decisão e os seus fundamentos, ou for omitido ponto sobre o qual devia pronunciar-se a turma.*” (grifei)

Em síntese, alega a embargante que o acórdão recorrido, ao declarar a nulidade do lançamento, omitiu-se em esclarecer se a referida nulidade decorre de vício formal ou de vício material. Afirma que tal esclarecimento é importante para fins da incidência do art. 173, II, do CTN.

Examinando o acórdão embargado é possível verificar que realmente não consta ali a indicação da origem do vício, se formal ou material.

Os autos foram encaminhados ao Presidente desta Turma, que admitiu os embargos, devolvendo-me para relato.

Em apertada síntese, é esse o relatório.

Voto

Conselheiro Luiz Augusto de Souza Gonçalves, Relator.

Os embargos são tempestivos, já que opostos dentro do prazo regimental.

A matéria objeto de análise resume-se, então, ao esclarecimento se a nulidade reconhecida pela Turma decorre de vício formal ou de vício material. Como vimos no Relatório, restou constatada a existência de deficiência na motivação da autuação, violando o art. 142 do CTN, o art. 10 do Decreto n.º 70.235, de 1972, e redundando no cerceamento do direito de defesa da Recorrente, causa de nulidade, à luz do art. 59 do mesmo Decreto.

Isso porque o Auto de Infração é bem claro ao identificar em seu cabeçalho tratar-se de exigência de "multa isolada por falta de recolhimento da CSLL sobre base de cálculo estimada". Já a descrição dos fatos e fundamentação legal limitaram-se a informar que a falta do pagamento do IRPJ ou da CSLL sobre a base de cálculo estimada mensal enseja a aplicação de multa, exigida isoladamente, correspondente a 50% (cinquenta por cento) sobre o valor que deixou de ser pago.

O enquadramento legal informado foi o seguinte: Art. 2º, Art. 28 e Art. 44, Inciso II, alínea "b" da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Assim, a descrição dos fatos e os fundamentos legais aplicáveis resumiram-se à exigência da multa cobrada isoladamente sobre as estimativas consideradas como não pagas, declaradas em DCTF.

O Acórdão recorrido asseverou compreender que, diante da motivação constante do Auto de Infração, a defesa, quando da impugnação, limitou-se, no mérito, a argumentar que os valores exigidos seriam indevidos, haja vista que as respectivas estimativas teriam sido objeto de pagamento por compensação via PER/DCOMP.

A Contribuinte não poderia (ou deveria) imaginar que o motivo subjacente à apontada falta de pagamento das estimativas residiria em compensação efetuada anteriormente e considerada como não homologada ou não declarada. Mesmo porque, conforme bem pontuou, ao seu sentir, as referidas estimativas haviam sido quitadas através da DCOMP n.º 26156.32156.080517.1.3.09-3286, cuja situação, conforme atestou a própria DRJ, era de "análise suspensa".

Eis o contexto fático de o Acórdão recorrido ter considerado nulo o lançamento, haja vista que o vício apontado teria impedido a Contribuinte de se defender de forma hábil e suficiente, dificultando-lhe as ações no sentido de esclarecer os fatos, enfim, cerceando seu direito de defesa.

Voltando ao objeto dos embargos, falta dizer, então, se o vício reconhecido seria de natureza formal ou material.

Essa questão é importante, pois o Código Tributário Nacional - CTN, nos casos de vício formal, alonga o prazo de decadência para a constituição de crédito tributário, conforme o disposto no seu art. 173, inciso 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. (grifei)

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

Assim, o objetivo contido na norma é de alongar o prazo decadencial apenas nos casos em que reste caracterizada a ocorrência de vícios formais quando da constituição do crédito tributário.

O Ilustre Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão, no Acórdão n.º 9101-002.976 – 1ª Turma, sessão de 06 de julho de 2017, resume brilhantemente a questão:

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 n.º 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.

Os vícios apontados no presente processo, s.m.j., tem íntima relação com os elementos constitutivos da obrigação tributária, mormente com a verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação e com a determinação da matéria tributável, elementos estes fundamentais, intrínsecos do lançamento, sem cuja delimitação precisa não se pode admitir a existência da obrigação tributária em concreto, que 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 ciência 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.

Ora, o auto de infração fundamentou a exigência na simples falta de pagamento de estimativas declaradas em DCTF, omitindo situação relevante para defesa, qual seja, a de que essa ausência de pagamento seria decorrente de compensação não homologada (considerada não declarada) sobre a qual a Recorrente não havia sido cientificada, pois a respectiva análise estava suspensa. No caso, para a correta determinação da matéria tributável, o Auto de Infração deveria ser minucioso, apontando a origem da falta supostamente cometida, no caso, a não homologação da compensação das estimativas, cujo virtual inadimplemento resultou na aplicação da multa isolada. Tais falhas atingem a essência e o 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).

Outro ponto a ser considerado, nos termos do voto acima referido: seria possível a repetição do lançamento, com o “*mesmo conteúdo concreto (mesmos elementos constitutivos da obrigação tributária), sem incorrer na mesma invalidade?*” Creio que não, pois um novo lançamento, forçosamente, deveria adentrar na questão da compensação não homologada (considerada não declarada), o que modificaria completamente a sua fundamentação, tanto fática quanto jurídica. Apenas para pontuar, é cediço que vício formal não admite investigações adicionais.

Na espécie, estamos falando de um auto de infração lavrado de forma autônoma, que tramitou independentemente do procedimento que estava analisando a referida compensação considerada não declarada. Se ambos os procedimentos estivessem atrelados, talvez a discussão fosse outra, ou seja, as circunstâncias a que nos referimos anteriormente, definidoras do pêndulo existente entre o vício formal e o material, seriam talvez determinantes para que a questão tivesse outro encaminhamento.

No caso em tela, não vejo outra solução, repito, s.m.j., que não seja a de considerar o vício apontado no acórdão recorrido como sendo de natureza material.

Diante do exposto, acolho os presentes embargos, sem efeitos infringentes, apenas para esclarecer que o presente lançamento foi anulado por vício material, consubstanciado na carência/insuficiência da descrição dos fatos e dos fundamentos legais aplicáveis, falhas de motivação que resultaram em prejuízo para a correta determinação da matéria tributável.

(documento assinado digitalmente)
Luiz Augusto de Souza Gonçalves