MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

PROCESSO	**19515.720517/2016-12**
ACÓRDÃO	3301-015.099 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	25 de março de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	NET SERVICOS DE COMUNICACAO S/A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas de Administração Tributária

Período de apuração: 01/03/2005 a 31/03/2005, 01/05/2005 a 31/05/2005, 01/10/2005 a 31/10/2005

SEGUNDO AUTO DE INFRAÇÃO. LANÇAMENTO SUBSTITUTIVO. VÍCIO MATERIAL. INOVAÇÃO MATERIAL. INAPLICABILIDADE DO ART. 173, II, DO CTN. DECADÊNCIA. ART. 173, I, DO CTN.

Verificado que o lançamento posterior não se limitou a sanar vício formal, promovendo inovação material e nova constituição do crédito tributário, afasta-se a aplicação do art. 173, II, do CTN. Aplica-se, nessa hipótese, a regra geral de decadência prevista no art. 173, I, do CTN.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Rachel Freixo Chaves – Relator

Assinado Digitalmente

Paulo Guilherme Deroulede – Presidente

Participaram da sessão de julgamento as (os) conselheiras (os) Marcio Jose Pinto Ribeiro, Keli Campos de Lima, Rodrigo Kendi Hiramuki, Francisca das Chagas Lemos (substituto[a] integral), Rachel Freixo Chaves, Paulo Guilherme Deroulede (Presidente).

DOCUMENTO VALIDADO

RELATÓRIO

1. Trata-se de auto de infração lavrado por suposta insuficiência de recolhimento de PIS e Cofins, nas incidências cumulativa e não cumulativa, relativamente a **março, maio e outubro de 2005**. O lançamento substitutivo foi lavrado após a anulação de auto anterior e se apoiou na premissa de que havia diferenças entre os valores escriturados e os valores declarados, tendo a fiscalização reconstituído a apuração com base em demonstrativos e balancetes, concluindo pela cobrança do principal, multa de ofício e juros.

2. A DRJ manteve integralmente a exigência. Entendeu que a anulação do auto originário decorrera de *vício formal,* consistente na ausência de fundamentação legal, razão pela qual seria aplicável o art. 173, II, do CTN, com reabertura do prazo para novo lançamento a partir da decisão anulatória definitiva. Também rejeitou a tese de decadência e afastou a alegação de inovação material relevante no segundo auto, concluindo pela validade do lançamento substitutivo.

3. No recurso voluntário, a contribuinte sustenta que o vício do auto originário não era meramente formal, mas material, porque envolveria ausência de prova do fato gerador e equívocos na demonstração da base de cálculo; por isso, não caberia aplicar o art. 173, II, do CTN, mas sim a regra geral da decadência.

4. Subsidiariamente, afirma a Recorrente que, mesmo se admitido vício formal, o novo auto extrapolou os limites da mera correção do enquadramento legal, porque promoveu refiscalização e retificação da base de cálculo, inovando materialmente, assim, pede o cancelamento integral da cobrança por decadência e nulidade do lançamento substitutivo.

5. Por fidedignidade processual e por retratar adequadamente a demanda, adoto o relatório constante da decisão de primeira instância, com os destaques e complementações que faço a seguir para melhor compreensão:

3.1. Relatório do acórdão da DRJ

> Relatório
>
> Trata o presente processo dos autos de infração de fls. 639/657, por meio dos quais estão sendo exigidos da interessada acima identificada, Cofins, no valor total de R$ 105.810,18, e PIS, no valor total de R$ 22.928,17, considerando-se a multa de 75% e os correspondentes juros de mora.
>
> Do Termo de Constatação Fiscal cabe transcrever o seguinte trecho:
>
> Trata a presente ação fiscal de auto de infração cujo lançamento foi declarado nulo em razão da ocorrência de vício formal, - qual seja, a ausência da fundamentação legal da autuação (Processo n° 18471.000.785/2007-14).

DOCUMENTO VALIDADO

A resposta do contribuinte do dia 09/09/2015 deve ser desconsiderada, pois foram utilizados números da sucessora.

Devidamente intimado, o contribuinte apresentou mídia em CD/R, com demonstrativo de apuração do PIS e da Cofins dos meses compreendidos neste procedimento fiscal e os correspondentes balancetes mensais, o qual foi devidamente conferido, não tendo sido encontradas quaisquer irregularidades, e tais demonstrativos foram utilizados para lavratura de Auto de Infração, por insuficiência de recolhimento.

Apresentou também mídia em CD/R com o Razão das contas do PIS e Cofins a Pagar, Transit PIS e Cofins, PIS e Cofins e PIS e Cofins sobre Receitas Financeiras.

Em correspondência recebida em 02/08/2016, o contribuinte informou que as contas contábeis de PIS/COFINS transitórias, a pagar e resultado são contas que recebiam lançamentos recorrentes e automáticos a cada operação, bem como recebiam lançamentos contábeis de pagamentos (PIS/COFINS a pagar) de impostos e ajustes de períodos anteriores, quando identificados, ressaltando que nos anos de 2004 e 2005 os históricos das contas não eram claros, dificultando assim a conciliação mês a mês, e, ainda, que as contas contábeis em referência não são base de cálculo do PIS e da COFINS e não compõem os saldos tributáveis apresentados na apuração e balancetes anteriormente entregues.

Não sendo possível a conciliação das referidas contas "Transit PIS e Cofins", utilizamos os valores apresentados nas planilhas de apuração e os correspondentes balancetes mensais, não sendo cabível, também, a utilização dos valores das contas de resultado em função de ajustes efetuados e a não identificação dos valores cumulativos e não cumulativos.

Dessa forma, foram apurados os créditos tributários e lavrado o correspondente Auto de Infração, por insuficiência de recolhimento, conforme demonstrado nas planilhas que acompanham a resposta do dia 02/08/2016.

Inconformada, a interessada apresentou a impugnação de fls. 784/818, alegando que:

- É sociedade empresária notoriamente conhecida cujo objeto social é composto por uma gama de atividades econômicas referentes, em especial, à prestação de serviços de telecomunicações.

- De antemão, cumpre mencionar que, num primeiro momento, as Autoridades Fiscais emitiram os autos de infração objeto do processo administrativo nº. 18471.000785/2007-14 (“PRIMEIRO AUTO DE INFRAÇÃO” ou “AUTO DE INFRAÇÃO

ORIGINÁRIO”), consignando a cobrança de valores supostamente devidos pela Impugnante em razão de recolhimento a menor da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (“COFINS”) e Programa de Integração Social (“PIS”), apurados em decorrência de divergências verificadas entre os valores

DOCUMENTO VALIDADO

escriturados e declarados em DCTF e DACON pela Impugnante, nos períodos de maio, junho, julho e novembro de 2004, bem como de maio e outubro de 2005.

- Diante dessas circunstâncias, apresentou impugnação ao referido processo em que aduziu, dentre outras alegações, a nulidade dos autos de infração tendo em vista ter a Autoridade Fiscal se equivocado quanto ao cálculo do montante devido, bem como ter desconsiderado as provas apresentadas durante a fiscalização, além da ocorrência de duplicidade de cobrança.

- A 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro ("DRJ/RJ 2"), por meio do acórdão nº. 13-38.099, houve por bem julgar procedente a impugnação, declarando nulos, por vício formal, os autos de infração objetos do referido processo.

- Por esta razão, as Autoridades Julgadoras entenderam ser aplicável o quanto disposto no artigo 173, inciso II, do CTN, que permite à Fazenda Pública constituir novamente o crédito tributário em questão em cinco anos, contados da data em que se tornar definitiva na esfera administrativa a decisão anulatória.

- Sendo assim, foi lavrado o auto de infração ora combatido ("SEGUNDO AUTO DE INFRAÇÃO" ou "NOVO AUTO DE INFRAÇÃO"), por suposta insuficiência de recolhimento do PIS e da COFINS, nas incidências cumulativa e não-cumulativa, relativas aos fatos geradores ocorridos nos meses de março, maio e outubro de 2005, nos montantes de R$ 7.843,98 e R$ 36.231,28, respectivamente, acrescidos de R$ 33.056,42 a título de multa de ofício e R$ 51.606,67 a título de juros de mora, totalizando a exação de R$ 128.738,35.

- Em que pesem as razões apontadas pela Autoridade Fiscal, a Impugnante

demonstrará que o presente lançamento de ofício deverá ser cancelado, haja vista que:

(i) o AUTO DE INFRAÇÃO ORIGINÁRIO é, em verdade, nulo por vício material, razão pela qual o direito de o Fisco efetuar o lançamento, no presente momento, em relação a fatos geradores ocorridos em 2005, já se encontra atingido pela decadência;

(ii) o NOVO AUTO DE INFRAÇÃO também é nulo, pois (a) o vício formal apontado pela decisão de 1ª instância relativo ao AUTO DE INFRAÇÃO ORIGINÁRIO permitiria, tão somente, a correção do equívoco que ensejou a nulidade, qual seja o enquadramento legal, o que não foi respeitado pela Autoridade Fiscal autuante; e (b) o SEGUNDO AUTO DE INFRAÇÃO retificou, indevidamente, outros vícios presentes na autuação original, de caráter material, o que enseja a contagem do prazo decadencial de acordo com o artigo 150, § 4º, ou, alternativamente, com o artigo 173, inciso I, ambos do CTN.

NULIDADE DO PRIMEIRO AUTO DE INFRAÇÃO

- Primeiramente, apenas para que não pairem dúvidas quanto à ampla possibilidade de se discutir, no presente momento, os vícios que ensejaram a

DOCUMENTO VALIDADO

declaração de nulidade da AUTUAÇÃO ORIGINÁRIA – qual seja aquela discutida no âmbito do processo nº. 18471.000785/2007-14 –, cumpre esclarecer que o próprio CARF já se deparou, por diversas vezes, com situações muito semelhantes à presente, nas quais se discutiu, em sede de recurso interposto no processo do novo auto de infração, a espécie de vício que teria ensejado a nulidade da primeira autuação.

- Nesse sentido, veja-se, apenas a título exemplificativo, trechos do voto do Relator ALEXANDRE NAOKI NISHIOKA, proferido no acórdão nº. 2101-002.1682, em que tal premissa resta claramente evidenciada:

"Como explicitado nos autos pela Delegacia da Receita Federal do Brasil em JiParaná/RO (fl 02), o auto de infração lavrado anteriormente, que originou o Processo Administrativo n.º11159.000051/200224, o qual se referia ao mesmo exercício a que se refere o processo administrativo sob análise, foi anulado pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belém/PA por meio de acórdão proferido em 05/09/2005 (fls.32/34), sob o fundamento de existência de vício formal, na medida em que o lançamento não havia sido formalizado de acordo com as normas estabelecidas pelo artigo 5.º da Instrução Normativa SRF n.º 94/97. No entanto, analisando tanto o acórdão que anulou o auto de infração anterior (fls. 32/34) quanto o próprio auto anulado (fls.34/40), verifico a existência de vício material e não de vício formal, já que os problemas que se apresentaram no auto de infração referiram-se à descrição dos fatos e ao enquadramento legal. (...)

Dessa forma, considerando-se que o auto de infração anterior estava eivado por vício material e não formal, não há que se falar em reinício do prazo decadencial a partir da definitividade do acórdão que anulou o auto. Ou seja, inaplicável, no presente caso, o quanto disposto no artigo 173, inciso II do Código Tributário Nacional.

(...)

Eis os motivos pelos quais voto no sentido de DAR provimento ao recurso." (CARF; 1ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento; Acórdão nº. 2101-002.168; Processo nº. 13227.720075/2010-88; Relator: Conselheiro Alexandre Naoki Nishioka; julgado em 17/04/2013 – destacado)

- Na mesma linha, confira-se a ementa do acórdão nº. 2401-004.228, recentemente proferido pela 1ª Turma da 4ª Câmara da 2ª Seção do CARF:

"NULIDADE DE LANÇAMENTO POR VÍCIO MATERIAL. CONTAGEM DO PRAZO DECADENCIAL PARA NOVO LANÇAMENTO. ART. 173, I, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. Tendo o lançamento originário sido anulado por vício material, o prazo decadencial para a autoridade fazendária realizar novo lançamento rege-se pela regra geral disposta no artigo 173, I, do Código Tributário Nacional. Não se verifica na presente hipótese a anulação de lançamento por vício formal, assim não sendo aplicável a regra contida no artigo 173, II, do mesmo diploma. Acordam

DOCUMENTO VALIDADO

os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, conhecer do Recurso Voluntário. Quanto ao mérito do Recurso Voluntário: (i) Por voto de qualidade, DAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário para reconhecer a existência de vício material no lançamento anterior e, consequentemente, reconhecer a decadência do lançamento em destaque. (...)" (CARF; 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento; Acórdão nº. 2401-004.228; Processo nº. 17883.000180/2008-08; Relatora: Conselheira Luciana Matos Pereira Barbosa; julgado em 10/03/2016 – destacado)

- Feito este breve esclarecimento, não restam quaisquer dúvidas de que a presente discussão se mostra totalmente pertinente no presente momento.

- Passando-se à análise das razões que ensejaram a declaração de nulidade do PRIMEIRO AUTO DE INFRAÇÃO pela DRJ, tem-se que tanto a ementa quanto o dispositivo da decisão tratam da falta de enquadramento legal da autuação como sendo vício de caráter formal, o qual ensejaria a aplicação do artigo 173, inciso II, do CTN, para fins de contagem do prazo decadencial. Confira-se:

"DEVER DE PROVAR. Somente se viabiliza um lançamento decorrente da diferença entre o valor declarado e o valor escriturado pelo contribuinte, mediante a apresentação de provas efetivas que explicitem o valor escriturado conforme alegado pelo Fisco. VÍCIO FORMAL – NULIDADE A falta de enquadramento legal na autuação caracteriza vício formal, cabendo a declaração da nulidade do lançamento, nos termos do Ato Declaratório

Normativo COSIT nº 2/99. Impugnação Procedente"

- Não obstante tenha sido esse o entendimento esposado pela DRJ ao final (no dispositivo do acórdão), é fundamental que se passe a analisar mais detalhadamente os fundamentos do voto proferido pela 4ª Turma na ocasião. Isso porque, como se verá, a própria decisão invoca explicitamente diversos vícios materiais presentes no AUTO DE INFRAÇÃO ORIGINÁRIO, que não se confundem com equívocos de caráter meramente formal, como fez crer a ementa do julgado.

- No presente caso, a causa apresentada pela DRJ como ensejadora da declaração de nulidade por vício formal do AUTO DE INFRAÇÃO ORIGINÁRIO foi o enquadramento genérico em que ele se fundou. É oportuno que se transcreva, abaixo, o trecho da decisão em que o Relator esposa este entendimento:

"No presente caso, estando ausente no corpo do auto de infração menção à norma legal infringida pelo sujeito passivo, inquestionavelmente constata-se a ocorrência de vício formal, uma vez ausente informação essencial à caracterização da legalidade da autuação, conforme exigido por previsão legal expressa.

(...) A título exemplificativo, vale dizer que o artigo 5º da IN SRF nº 94/97, mencionado em seu texto, relaciona os elementos essenciais ao auto de infração, incluindo entre eles a norma legal infringida, caracterizando-se sua ausência, assim, como vício de forma".

DOCUMENTO VALIDADO

- Ocorre, no entanto, que a ausência de enquadramento legal acarreta, em verdade, vício material da autuação, não vício formal.

- Isso porque, a Autoridade Fiscal, ao deixar de indicar os dispositivos legais infringidos, ou aos os indicar incorretamente, deixa de demonstrar a correta subsunção do fato à norma, razão pela qual se tem que a Autoridade Fiscal deixou de preencher requisito indispensável à constituição do crédito tributário, qual seja a fundamentação legal, como disciplina o inciso IV do artigo 10 do Decreto nº. 70.235/72 e o artigo 142 do CTN.

- Inclusive, é este o entendimento esposado pelo CARF:

"CANCELAMENTO DO LANÇAMENTO. ENQUADRAMENTO LEGAL INCORRETO. DESCRIÇÃO DOS FATOS INCORRETA.

1. A inobservância do disposto no art. 142, CTN, com lavratura da Notificação de Lançamento indicando incorretamente os dispositivos infringidos, bem como descrição dos fatos dissociada da motivação da autuação, configura vício material.

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

(CARF; 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento; Acórdão nº. 2301-004.692; Processo nº. 11060.723818/2012-58; Relatora: Conselheira Alice Grecchi; julgado em 11/05/2016 – destacado)

....

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

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

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

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

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

DOCUMENTO VALIDADO

(CARF; 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento; Acórdão nº. 3302-003.017; Processo nº. 11817.000438/2005-22; Relator: Conselheiro José Fernandes do Nascimento; julgado em 26/01/2016 – destacado)

- Sendo assim, o auto de infração originário está eivado de vício material, não havendo que se falar em nulidade por vício formal neste caso.

- Como se sabe, uma das premissas básicas para que o Fisco possa realizar o lançamento de ofício é que ele deve provar os fatos que ensejarão a constituição de determinada exação fiscal, tal como preceituam os artigos 142 do CTN e 9º do Decreto nº. 70.235/724

- Não obstante, logo nos primeiros parágrafos de seu voto, o Relator passa a discorrer, por nada menos que duas páginas inteiras, acerca da dúvida quanto à ocorrência do fato gerador no presente caso. Veja-se, nesse sentido, diversas passagens de seu voto em que, explicitamente, o Julgador revela este entendimento:

"Primeiramente, há que se consignar que o auto de infração peca quanto à juntada de provas do ilícito.

(...) Em nosso caso, os documentos acostados aos autos (fls. 44 a 56), contrariamente ao alegado pelo fiscal autuante, não demonstram de forma clara a existência das diferenças entre o valor escriturado e o declarado da contribuição, uma vez que a documentação juntada não identifica de forma clara e inquestionável qual o valor devido das contribuições e escriturado pela impugnante. (...)

Por conseguinte, à míngua de instrução primária que dê os contornos materiais que possibilitem desconsiderar a alegação da impugnante, apresenta-se sem sustentação a imposição fiscal sob exame.

Além do mais, em se tratando de atividade vinculada, a teor do art. 142 do CTN, deve o lançamento fundar-se na certeza da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, vale dizer, tal ocorrência deve restar devidamente comprovada, excetuados unicamente os casos em que autorize a lei sua presunção. (...)

Portanto, em função do relatado já há motivo suficiente para a exoneração do lançamento." (destacado)

- Por meio da leitura dos trechos acima transcritos, mostra-se absolutamente inquestionável que a própria decisão não apenas reconheceu expressamente que o PRIMEIRO AUTO DE INFRAÇÃO teria sido lavrado sem que as Autoridades Fiscais provassem a ocorrência do fato gerador – ou seja, não demonstraram a existência de infração tributária supostamente cometida pela Impugnante –, além de ter concluído que tal constatação já seria motivo suficiente para a exoneração do lançamento.

DOCUMENTO VALIDADO

- É curioso notar, inclusive, que a própria ementa da decisão, apesar de concluir pela existência de "vício formal" por ausência de enquadramento legal, também consignou o dever de o Fisco provar as alegações que justifiquem a viabilidade de se constituir o lançamento.

- Ocorre que, o auto de infração que não demonstra a ocorrência do fato gerador (falta de provas) é nulo, tendo em vista a ocorrência de vício material, eis que a não comprovação do fato imponível prejudica o exercício do direito de defesa do contribuinte.

- Ademais, em razão de tal equívoco violar expressamente o quanto disposto no artigo 142 do CTN, bem como o artigo 9º do Decreto nº. 70.235/72, verifica-se a patente vício material do auto de infração, tendo em vista se tratar de vício insuscetível de convalidação posterior.

- Nesse sentido, tem-se a jurisprudência consolidada do E. CARF:

"RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA - CESSÃO DE MÃO DE OBRA - NÃO COMPROVADA A EXISTÊNCIA DO FATO GERADOR

Relatório Fiscal não demonstra a existência da prestação de serviço com cessão de mão de obra. Não comprovação da responsabilidade solidária. A subsunção do fato à regra de incidência deve ser detalhadamente consignada no relatório fiscal a fim de possibilitar as garantias constitucionais à ampla defesa e ao contraditório. Violá-las contamina o ato administrativo de lançamento com vício insuscetível de convalidação. Lançamento improcedente. Recurso Voluntário Provido (CARF; 2ª Turma Julgadora da 3ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento; Acórdão nº. 2302-01.759; Processo nº. 18186.000132/200751; Relatora: Conselheira Liege Lacroix Thomasi; julgado em 18/04/2012 – destacado)

- E tal entendimento nem poderia ser diferente, eis que, além do artigo 9º do Decreto nº. 70.235/72 e do artigo 142 do CTN disciplinarem que o auto de infração deve conter prova da ocorrência do fato gerador, o artigo 373, inciso I, do Código de Processo Civil de 2015 (artigo 333, inciso I, do CPC/73) e o artigo 156 do Código de Processo Penal também determinam que o ônus da prova é de quem alega, in casu, da D. Autoridade Fiscal. Veja-se:

Código de Processo Penal:

"Art. 156. A prova da alegação incumbirá a quem a fizer (...)"

Código de Processo Civil de 2015:

"Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito;"

- Nesse sentido, tem-se a jurisprudência pacífica do CARF e do antigo Conselho de Contribuintes:

"ÔNUS DA PROVA.

DOCUMENTO VALIDADO

No processo administrativo de determinação e exigência de créditos tributários, cabe ao fisco o ônus da prova dos fatos imputados ao contribuinte e cabe à defesa o ônus da prova dos fatos impeditivos, modificativos ou extintivos da pretensão fazendária."

(CARF; 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento; Acórdão nº. 3402-003.169; Processo nº. 10882.721904/2014-51; Relator: Conselheiro Antonio Carlos Atulim; julgado em 20/07/2016)

...

"ÔNUS DA PROVA

Inicialmente cabe ao Fisco investigar, diligenciar, demonstrar e provar a ocorrência, ou não, do fato jurídico tributário. Ao sujeito passivo, compete apresentar os elementos que provam o direito alegado, bem assim elidir a imputação da irregularidade apontada."

(CARF; 2ª Turma da CSRF; Acórdão nº. 9101-002.295; Processo nº. 16327.002101/2001-61; Relator: Conselheiro Rafael Vidal de Araújo; julgado em 06/04/2016)

...

"O ônus da prova, entendido como a necessidade de convencer o julgador acerca de suas afirmações, apenas recai ao contribuinte se, e somente se, o Fisco elaborou a prova primária para constituição do lançamento."

(1º Conselho de Contribuintes; 8ª Câmara Julgadora; Acórdão nº. 108-06.015; Processo nº. 13709.002938/94-83; Relator: Conselheiro José Henrique Longo; julgado em 23/01/2000)

- Resta evidenciado, portanto, que a ausência da comprovação da existência do fato gerador pela Autoridade Fiscal impossibilita ao contribuinte auferir, com grau de certeza, qual a infração cometida e a matéria tributável, tornando nulo o auto de infração por vício material, e não formal.

- Ademais, veja-se, ainda, que o CARF também já se posicionou no sentido de que a ausência de qualquer um dos elementos do artigo 142 do CTN – dentre eles, a necessária prova do evento tributável ensejador do lançamento – acarreta em nulidade da autuação por vício material. Confira-se:

"VÍCIO MATERIAL - Havendo alteração de qualquer elemento inerente ao fato gerador, à obrigação tributária, à matéria tributável, ao montante devido do imposto e ao sujeito passivo, se estará diante de um lançamento autônomo que não se confunde com o lançamento refeito para corrigir vicio formal, nos termos previstos no artigo 173, II, do CTN.

NULIDADE DO LANÇAMENTO - VICIO MATERIAL - DECADÊNCIA - ARTIGO 150, § 4º DO CTN - É de natureza material o vício de nulidade do lançamento que não atende aos requisitos estabelecidos no art. 142 do CTN, sendo inaplicável ao novo

DOCUMENTO VALIDADO

lançamento a regra do artigo 173, inciso II, cabível apenas nos casos de vício meramente formal.

IRPF - DECADÊNCIA - Sendo a tributação das pessoas físicas sujeitas a ajuste na declaração anual e independente de exame prévio da autoridade administrativa, o lançamento é por homologação (art. 150 § 4°, do CTN), devendo o prazo decadencial ser contado do fato gerador, que ocorre em 31 de dezembro de cada ano.

Preliminar de decadência acolhida.

(CARF; 1ª Turma Especial da 2ª Seção; Acórdão nº. 2801-00.233; Processo nº. 10875.002246/2003-31; Relator: Conselheiro Marcelo Magalhães Peixoto, julgado em 21/09/2009 – destacado)

...

"LANÇAMENTO. ERRO DE IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO E QUANTIFICAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. NULIDADE POR VÍCIO MATERIAL. CABIMENTO.

O erro na identificação do sujeito passivo e determinação do montante do crédito tributário implica inobservância de requisito essencial estabelecido no art. 142 do CTN e, por conseguinte, nulidade do lançamento por vício material.

NULIDADE POR VÍCIO MATERIAL. NOVO LANÇAMENTO. APLICAÇÃO DE PENALIDADE ADUANEIRA. TERMO INICIAL DO PRAZO DECADENCIAL.

Se o lançamento anteriormente realizado foi declarado nulo por vício material, ao novo lançamento não se aplica o disposto no art. 173, II, do CTN, ficando impossibilitada a abertura de novo prazo decadencial do direito de a Fazenda Pública impor uma nova penalidade e, por conseguinte, mantido o termo inicial do prazo originalmente estabelecido, contado a partir da data da infração (art. 139 do Decreto-lei nº 37, de 1966).

Recurso Voluntário Provido."

(CARF; 2ª Turma Especial da 3ª Seção de Julgamento; Acórdão nº. 3802-00.932; Processo nº. 10875.002246/2003-31; Relator: Conselheiro José Fernandes do Nascimento; julgado em 24/04/2012 – destacado)

- Diante do exposto, patente a ausência de comprovação da ocorrência do fato gerador no PRIMEIRO AUTO DE INFRAÇÃO, motivo pelo qual deverá ser reconhecida a sua nulidade por vício material.

- Apesar de os motivos expostos nos itens anteriores já serem razão mais do que suficiente para acarretar a nulidade material do AUTO DE INFRAÇÃO ORIGINÁRIO, a decisão da DRJ reconheceu, ainda, que a Autoridade Fiscal autuante teria se equivocado quando da demonstração da apuração da base de cálculo, que teria se dado sem a devida discriminação dos débitos.

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

- Pede-se vênia para transcrever trecho elucidativo da decisão, em que esta premissa se verifica:

"Ademais, cabe registrar que como enquadramento legal, o fiscal autuante limitou-se a consignar o seguinte: 'arts. 2º, inciso II e parágrafo único, 3º, 10, 22 e 51 do Decreto nº 4.524/02' e que, observando-se o demonstrativo de fl. 83 e o termo de verificação fiscal de fls. 80/82, que integram o auto de infração, percebe-se claramente que o fiscal autuante ao efetuar o cálculo das diferenças decorrentes da comparação entre os montantes mensais de PIS e Cofins declarados pela própria interessada em DCTF e os valores, que segundo o fiscal, estão escriturados nos livros contábeis à título de PIS e Cofins, lançou em um único montante eventuais débitos de PIS e Cofins cumulativos e não-cumulativos, sem a devida discriminação e, muito menos, a fundamentação legal que deveria amparar os lançamentos distintos.

(...) Em razão de tal vinculação plena do ato administrativo de lançamento, este deve conter, obrigatoriamente, todos os elementos previstos no artigo 10 acima citado, e, especialmente, o dispositivo legal infringido pelo contribuinte, a fim de que estejam perfeitamente vinculadas a matéria de fato constatada na ação fiscal e a hipótese abstrata constante da norma jurídica. É importante destacar que a norma legal instituidora do tributo é o vínculo que efetivamente constitui a relação jurídico-tributária entre a Administração Pública e o sujeito passivo da obrigação, caracterizando-o como tal, além de definir o fato gerador do tributo e sua base de cálculo."

- A leitura do trecho acima é esclarecedora ao dispor que o primeiro auto de infração não teria corretamente discriminado a base de cálculo dos débitos de PIS e Cofins cobrados por ocasião daquele lançamento.

- Ocorre que, a incorreta discriminação da base de cálculo tributável acarreta o nítido descumprimento dos requisitos do artigo 142 do CTN e dos artigos 10 e 59 do Decreto nº. 70.235/72. Explica-se.

- A Autoridade Fiscal, ao não definir corretamente qual o montante tributável pelo PIS e pela Cofins, deixa de observar um dos elementos essenciais da regra matriz de incidência tributária, qual seja a verificação do aspecto quantitativo do tributo.

- Em razão disso, a Autoridade Fiscal deixou de preencher um dos requisitos do lançamento, qual seja a correta determinação da exigência, conforme determina o inciso V do artigo 10 do Decreto nº. 70.235/72, o que já bastaria para a decretação da nulidade da autuação por vício material, conforme mais bem explicitado no subtópico anterior.

- Além disso, ante a falta da base de cálculo tributável, tem-se que o contribuinte acaba por ser prejudicado, tendo em vista a preterição ao seu direito de defesa, o que enseja a nulidade da autuação, tendo em vista o disposto no inciso II do artigo 59 do Decreto nº. 70.235/72.

DOCUMENTO VALIDADO

- Ocorre que o lançamento que carece de clareza e certeza na determinação da base de cálculo e que causa a preterição do direito de defesa do contribuinte é nulo por vício material, conforme já consolidado na jurisprudência do CARF. Transcreve-se:

"CESSÃO DE MÃO DE OBRA. RETENÇÃO 11%. LANÇAMENTO.OCORRÊNCIA FALTA DE CLAREZA FATO GERADOR. NULIDADE.

A auditoria fiscal deve lançar a obrigação tributária com a discriminação clara e precisa dos seus valores, sob pena de cerceamento de defesa e consequentemente nulidade.

É nulo o lançamento efetuado se a hipótese fática do fato gerador da obrigação principal não for devidamente delineada de forma clara e precisa nos autos. O que houve, in casu, foi a não demonstração da hipótese fática da obrigação tributária, alterando os elementos substanciais/intrínsecos do lançamento, qual seja, a determinação da matéria tributável, incorrendo em flagrante vício material.

Processo Anulado."

(CARF; 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento; Acórdão nº. 2402-002.751; Processo nº. 15983.000814/2009-41; Redator Designado: Conselheiro Nereu Miguel Ribeiro Domingues; julgado em 17/05/2012 – destacado)

...

"O procedimento fiscal não pode ser transformado em um cenário Kafkiano, no qual o agente é processado e condenado sem saber o motivo. A mera intimação do contribuinte, certamente, não pode ser considerada como exercício do contraditório, pois ele deve saber, em termos claros, o motivo da autuação, para que possa exercer o seu direito de defesa."

(CARF; 3ª Turma Especial da 2ª Seção de Julgamento; Acórdão nº. 2803003.566; Processo nº. 10830.012745/2010-82; Relator: Conselheiro Natanael Vieira dos Santos; julgado em 14/08/2014)

...

"INOBSERVÂNCIA DA REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA. AUTO DE INFRAÇÃO. CERCEAMENTO DE DEFESA. NOVO LANÇAMENTO. NULIDADE.

Não há regularidade na exigência tributária sobre a qual a regra matriz de incidência não tenha sido aplicada em sua inteireza. Ou seja, para que o lançamento seja tido como regular, portanto sem vícios, deverá ele está em conformação com a norma jurídica tributária, a qual traz necessariamente o sentido deôntico completo, de sorte que ali contém uma previsão e prescrição da relação jurídica, consistente na obrigação de pagar o tributo. (...) Recurso Voluntário Provido.

(…)

16. Do aqui até exposto, no caso sob análise, entendo que o lançamento já nasceu viciado materialmente, portanto, nulo, porque a fiscalização não observou um dos elementos essenciais da regra matriz de incidência tributária, qual seja: formação da base de cálculo, a qual se constitui em elemento indispensável para a composição do critério quantitativo da regra matriz de incidência.

17. Insista-se, evidenciada a importância da base de cálculo dentro da regra matriz de incidência, convém observar que as diferentes funções desempenhadas pela base de cálculo (e também pela base calculada), são de: (i) medir as proporções reais do fato, ou função mensuradora; (ii) compor a específica determinação da dívida, ou função objetiva; e (iii) confirmar, infirmar, ou afirmar o correto elemento material do antecedente normativo, ou função comparativa. O que de fato ocorre é que se a fiscalização deixa de atentar-se para a regra matiz em relação a esses aspectos, acaba também por prejudicar, a meu ver, direitos elementares do sujeito passivo – os princípios do contraditório e ampla defesa, garantidos constitucionalmente.(...)

25. Diante do exposto, conheço do recurso voluntário, para, no mérito, dar-lhe provimento para anular o lançamento efetuado por vício material."

(CARF; 3ª Turma Especial da 2ª Seção de Julgamento; Acórdão nº. 2803003.566; Processo nº. 10830.012745/2010-82; Relator: Conselheiro Natanael

Vieira dos Santos; julgado em 14/08/2014 – destacado)

****

"PROCESSO FISCAL. NULIDADE – CERCEAMENTO AO DIREITO DE DEFESA.

Tem-se como nulos os autos de infração (IRPJ e CSLL) que não descrevem os fatos que fundamentam a exigência fiscal (artigo 10, inciso III, do Decreto nº 70.235/72), pois, não demonstram a base de cálculo que importa no recolhimento a menor do tributo devido, restando impedida a autuada de elaborar plenamente sua defesa o que caracteriza ofensa aos princípios constitucionais do devido processo, contraditório e ampla defesa.

LANÇAMENTO REFLEXO –CSLL, Decorrendo a exigência da mesma imputação que fundamentou o lançamento do IRPJ, deve ser adotada a mesma decisão proferida para o imposto de renda, na medida em que não há fatos ou argumentos novos a ensejar conclusão diversa."

(CARF; 2ª Turma Especial da 1ª Seção de Julgamento; Acórdão nº. 1802001.253; Processo nº. 10830.012745/2010-82; Relatora: Conselheira Ester Marques Lins de Sousa; julgado em 13/06/2012)

- Em razão das semelhanças fáticas do presente caso em relação ao último

julgado supramencionado, é cabível a transcrição de trechos do voto da Relatora ESTER MARQUES LINS DE SOUSA:

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

"Conforme relatado e da Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal às fls. 05 e 235 (auto de infração do IRPJ e auto de infração da CSLL), no procedimento de verificações obrigatórias pela fiscalização foram constatadas divergências entre os valores declarados e/ou pagos e os valores escriturados. (...)

Apesar de, a fiscalização descrever a divergência como motivo da autuação, conforme explicado acima, constata-se que o lançamento tributário foi realizado sem os demonstrativos dos valores adotados, considerados como elementos necessários, à quantificação do fato gerador da obrigação tributária. Além da descrição dos fatos de maneira clara, é preciso apresentar ao processo os elementos que levaram àquela conclusão.

Conforme determinação expressa no artigo 142 do CTN, na atividade do lançamento, compete à autoridade administrativa determinar a matéria tributável e calcular o montante do tributo devido. O autuante não se desincumbiu do seu mister, nos termos do artigo 10, inciso III do Decreto nº 70.235/72, pois, não demonstrou as diferenças entre os valores das receitas escrituradas no Registro de Apuração do IPI (RAIPI), e, os valores já declarados/pagos com base no Registro de Apuração do ICMS e Livro Razão, de modo a evidenciar a apuração do débito. É preciso que os fatos conhecidos pelo autuante que fundamentam a exigência sejam apresentados no processo de forma clara.

O autuante não demonstrou a base tributável (lucro presumido), base de cálculo do IRPJ e CSLL, ou seja, não restou demonstrada a apuração resultante da aplicação dos percentuais fixados em lei sobre as receitas não declaradas, de modo a explicitar a falta de recolhimento do IRPJ e CSLL a justificar o lançamento de ofício.(...)

Como se vê, a insuficiência de informações cerceia a defesa do contribuinte.

Desse modo, tem-se como nulos os autos de infração (IRPJ e CSLL) que não descrevem os fatos que fundamentam a exigência fiscal (artigo 10, inciso III, do Decreto nº 70.235/72), pois, não demonstram a base de cálculo que importa no recolhimento a menor do tributo devido, restando impedida a autuada de elaborar plenamente sua defesa o que caracteriza ofensa aos princípios constitucionais do devido processo, contraditório e ampla defesa (artigo 5º, inciso LV, da Constituição Federal de 1988)."

- Não pairam dúvidas, por conseguinte, de que a Decisão da DRJ proferida

no AUTO DE INFRAÇÃO ORIGINÁRIO reconheceu expressamente que a Autoridade Fiscal autuante não teria cumprido com o disposto nos artigos 142 do CTN e 10 do Decreto nº. 70.235/72, motivo que enseja a decretação de sua nulidade por vício material, por ausência da correta determinação e discriminação da base de cálculo, bem como da correta fundamentação legal da norma supostamente infringida pela Impugnante.

- A despeito de tudo o quanto exposto anteriormente, para a surpresa da Impugnante, o dispositivo e a ementa da referida decisão proferida pela 4ª Turma

da DRJ/RJ consignaram, tão somente, a ocorrência de vício formal, o qual teria sido caracterizado pela ausência de fundamentação legal da autuação.

- É notória, no entanto, a contradição que permeia a decisão analisada. Conforme se demonstrou nos tópicos anteriores, o voto do Relator apontou, de forma cabal, a existência de diversos vícios de caráter material que se fizeram presentes no auto de infração originário. Explica-se.

- O vício formal é verificado quando a Autoridade Fiscal deixa de observar

as formalidades do ato do lançamento, tal como a lavratura do auto de infração por autoridade incompetente, o que pode ser corrigido de plano.

- Porém, consta do fundamento da decisão de primeira instância do

primeiro auto de infração, ora em análise, que não teria se verificado a ocorrência do fato gerador e, ainda assim, o julgado entendeu pela anulação da autuação por vício formal.

- Ora, se o vicio fosse meramente formal, ou seja, tivesse sido verificada

tão somente a não observância da forma do lançamento, presumir-se-ia que o fato gerador de fato teria existido, e que os equívocos encontrados se restringiriam à forma da autuação, diferentemente do que ocorreu.

- Sendo assim, o julgado, ao fazer menção, tanto em seu dispositivo quanto na ementa do referido julgado, apenas à suposta ocorrência de vício formal por ausência de fundamentação legal, a DRJ se manifestou com evidente intuito de aplicar o prazo decadencial regido pelo artigo 173, inciso II, do CTN – o qual confere à Fazenda Pública cinco anos para constituir o crédito tributário em questão, contados da data em que se tornar definitiva na esfera administrativa a decisão anulatória –, contradizendo toda a extensa fundamentação constante do voto do Relator.

- No entanto, como se viu, os autos de infração não possuíam apenas o vício apontado pela DRJ – a ausência de correta fundamentação legal. Afinal, também não foi comprovada a existência dos fatos geradores e nem demonstrada corretamente a base de cálculo que deveria amparar o AUTO DE INFRAÇÃO ORIGINÁRIO.

- A distinção entre os tipos de vício se mostra relevante, pois, como se sabe, a constatação da ocorrência de vícios materiais se "sobrepõe" a de vícios formais, uma vez que, enquanto os vícios materiais são insanáveis, eis se tratarem de elementos essenciais e intrínsecos do lançamento, os vícios formais podem ser, inclusive, sanados no mesmo processo, pois tratam apenas de ocasiões em que o lançamento contenha omissão ou inobservância de formalidades essenciais, de normas que regem o procedimento da lavratura do auto, ou seja, da maneira de sua realização.

- Em outras palavras, ainda que se entenda que o PRIMEIRO AUTO DE INFRAÇÃO é nulo por vício formal, tendo em vista a ausência de fundamento

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

legal, a mera correção de tal ocorrência não bastaria para o lançamento ser válido, eis que foram constatados vícios outros, de natureza material, que, ainda assim, maculam a autuação.

- Nesse sentido, inclusive, é o entendimento pacífico do CARF:

"Vício formal, como sabido, é mácula inerente ao procedimento e ao documento que tenha formalizado a existência do crédito, ao passo que vício material é aquele relativo à validade e à incidência da lei. Veja-se, nesse sentido, a doutrina de Leandro Paulsen:

'Os vícios formais são aqueles atinentes aos procedimentos e ao documento que tenha formalizado a existência do crédito tributário. Vícios materiais são os relacionados à validade e incidência da lei.'

No caso in concreto, como não houve a determinação da materialidade do fato gerador, houve vício na incidência da lei, não se vislumbrando simples erro de forma (incompetência da autoridade lançadora, incorreção do documento que formalizou o lançamento, etc). Cumpre lembrar que lançamento é justamente o procedimento administrativo (ou ato administrativo) tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível, na dicção do art.142 do CTN. A inobservância de tal norma implica, indubitavelmente, vício de natureza material, e não meramente formal."

(CARF; 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento; Acórdão nº. 2402-005.383; Processo nº. 10882.000656/00-53; Relator: Conselheiro João Victor Ribeiro Aldinucci; julgado em 12/07/2016 – destacado)

...

"De fato, forma não pode ter a mesma relevância da certeza da existência do fato gerador. Ainda que anulado o ato por vício formal, pode-se assegurar que o fato gerador da obrigação existiu, diferentemente da nulidade por vício material.

Não se duvida da forma como instrumento de proteção do particular; mas nem por isso ela se situa no mesmo plano de relevância do conteúdo.

Por todo o exposto, entendo como material o vício presente no equivoco, na falta de clareza, na descrição do fato gerador."

(CARF; 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento; Acórdão nº. 2402-00.505; Processo nº. 35368.002702/2006-47; Relator: Conselheiro Marcelo Oliveira; julgado em 22/02/2010 – destacado)

...

"O vício material ocorre quando o auto de infração não preenche aos requisitos constantes do art. 142 do Código Tributário Nacional, havendo equívoco na construção do lançamento quanto à verificação das condições legais para a

exigência do tributo ou contribuição do crédito tributário, enquanto que o vício formal ocorre quando o lançamento contiver omissão ou inobservância de formalidades essenciais, de normas que regem o procedimento da lavratura do auto, ou seja, da maneira de sua realização. Considero estarmos diante de um caso de evidente vício material."

(1ª Conselho de Contribuintes; 2ª Turma Especial; Acórdão nº. 192-00.015; Processo nº. 13749.000603/2003-61; Relator: Conselheiro Sidney Ferro Barros; julgado em 08/09/2008 – destacado)

- É certo, portanto, que a DRJ/RJ, na ocasião, equivocou-se ao ter anulado os referidos lançamentos por constatar a ocorrência de vício formal, sendo que, de fato, foram diversos vícios materiais constatados pela Autoridade Fiscal julgadora.

- Os argumentos expostos pela Impugnante até o presente momento já demonstram, suficientemente, a existência de vícios materiais que ensejam a nulidade do AUTO DE INFRAÇÃO ORIGINÁRIO. Por esta razão, a aplicação do artigo 173, inciso II, do CTN para a contagem do prazo decadencial do direito do Fisco de lavrar o NOVO AUTO DE INFRAÇÃO se mostra totalmente indevida no presente caso, uma vez que referido dispositivo só poderia ser aplicado em razão da ocorrência exclusiva de vício formal na autuação, o que, conforme amplamente comprovado, não é o caso.

- Nesse sentido, o E. CARF já se posicionou:

"Embora a anulação por vício formal (art. 173, II, do CTN) abra novo prazo decadencial para lançar, o mesmo não se pode garantir quando está presente um vício material.

A razão disso é que o lançamento com vício formal interrompe o prazo decadencial, impedindo a extinção do direito de lançar. O vício material ou a ausência de lançamento, de modo diverso, permite a continuidade de fluência do prazo decadencial."

(CARF; 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento; Acórdão nº. 2201-002.687; Processo nº. 10830.004551/00-15; Relator: Conselheiro Francisco Marconi de Oliveira; julgado em 12/02/2015 – destacado)

- Desta forma, comprovada a existência de vícios materiais na autuação, deve-se aplicar o disposto no art. 150, §4º, do CTN, ou, alternativamente, o art. 173, I. É o que assenta a jurisprudência do E. CARF:

"LANÇAMENTO. ERRO DE IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO E QUANTIFICAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. NULIDADE POR VÍCIO MATERIAL. CABIMENTO.

O erro na identificação do sujeito passivo e determinação do montante do crédito tributário implica inobservância de requisito essencial estabelecido no art. 142 do CTN e, por conseguinte, nulidade do lançamento por vício material.

DOCUMENTO VALIDADO

NULIDADE POR VÍCIO MATERIAL. NOVO LANÇAMENTO. APLICAÇÃO DE PENALIDADE ADUANEIRA. TERMO INICIAL DO PRAZO DECADENCIAL.

Se o lançamento anteriormente realizado foi declarado nulo por vício material, ao novo lançamento não se aplica o disposto no art. 173, II, do CTN, ficando impossibilitada a abertura de novo prazo decadencial do direito de a Fazenda Pública impor uma nova penalidade e, por conseguinte, mantido o termo inicial do prazo originalmente estabelecido, contado a partir da data da infração (art. 139 do Decreto-lei nº 37, de 1966).

Recurso Voluntário Provido."

(CARF; 2ª Turma Especial da 3ª Seção de Julgamento; Acórdão nº. 3802-00.932; Processo nº. 12466.003543/2009-37; Relator: Conselheiro José Fernandes do Nascimento; julgado em 24/04/2012 – destacado)

...

"NULIDADE DE LANÇAMENTO POR VÍCIO MATERIAL. CONTAGEM DO PRAZO DECADENCIAL PARA NOVO LANÇAMENTO. ART. 173, I, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL.

Tendo o lançamento originário sido anulado por vício material, o prazo decadencial para a autoridade fazendária realizar novo lançamento rege-se pela regra geral disposta no artigo 173, I, do Código Tributário Nacional. Não se verifica na presente hipótese a anulação de lançamento por vício formal, assim não sendo aplicável a regra contida no artigo 173, II, do mesmo diploma.

Recurso Voluntário Provido."

(CARF; 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento; Acórdão nº. 2401-004.229; Processo nº. 10073.001974/2007-95; Relatora: Conselheira Luciana Matos Pereira Barbosa; julgado em 10/03/2016 – destacado)

- No presente caso, em razão da constatação de vícios materiais no AUTO DE INFRAÇÃO ORIGINÁRIO, não restam dúvidas, portanto, da inaplicabilidade do inciso II do artigo 173 do CTN.

- Além disso, considerando-se que os fatos geradores ocorreram há mais de dez anos (em 2004 e 2005), tem-se nítido o decurso do prazo decadencial, seja ele contado com base no disposto no § 4º do artigo 150 do CTN, seja de acordo com a disposição do inciso I do artigo 173 do CTN.

- Por conseguinte, o direito de o Fisco efetuar o lançamento de referidos fatos geradores já se encontra atingido pela decadência, razão pela qual a cobrança deverá ser cancelada.

NULIDADE DO SEGUNDO AUTO DE INFRAÇÃO

- A constatação de vício formal autoriza apenas a correção dos equívocos que ensejaram a nulidade da autuação.

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

- A decisão de primeira instância do primeiro auto de infração entendeu que o vício formal se deu exclusivamente em razão da ausência de indicação de fundamento legal.

- Como se viu anteriormente, quando da demonstração da nulidade do PRIMEIRO AUTO DE INFRAÇÃO, apesar de eivado de equívocos materiais, o acórdão proferido pela DRJ houve por bem declarar apenas a nulidade por vício formal do AUTO DE INFRAÇÃO ORIGINÁRIO em razão da constatação de equívoco na fundamentação legal.

- É o que se depreende claramente do dispositivo da decisão:

"Por todo o exposto, voto no sentido de que seja declarado nulo o presente lançamento, em razão da ocorrência de vicio formal, qual seja, a ausência da fundamentação legal da autuação, nos termos do Ato Declaratório Normativo COSIT nº 2/99, acima transcrito, aplicando-se, por conseguinte, o disposto no artigo 173-II do CTN, dispondo, portanto, a Fazenda Pública de cinco anos para constituir o crédito tributário em questão na boa e devida forma, contados da data em que se tornar definitiva na esfera administrativa a decisão anulatória."

- Diante de tal premissa, ao consignar que o único vício presente na autuação seria de caráter formal em razão da ausência de correto enquadramento legal, é certo que o lançamento substitutivo só poderia ter corrigido o equívoco formal que ensejou a nulidade da autuação original.

- Isso porque, como é cediço, demais alterações, de caráter material, são autorizadas pela legislação apenas em existindo fato novo para tanto, como disciplina o inciso VIII do artigo 149 do CTN, o que não ocorreu no presente caso.

- Nesse sentido, veja-se o entendimento pacífico do E. CARF:

"CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. DECADÊNCIA. LANÇAMENTO DECLARADO NULO. LANÇAMENTO SUBSTITUTIVO OU NOVO LANÇAMENTO.

A reabertura do prazo para a feitura de um novo lançamento destina-se apenas a permitir que seja sanada a nulidade do lançamento anterior mas não autoriza um lançamento diverso, abrangente do que não estava abrangido no anterior. Assim, o novo lançamento, de caráter substitutivo, que se faz em decorrência do lançamento anterior, anulado por vício formal, não pode trazer inovações materiais, mas apenas corrigir o vício apontado.

Recurso Voluntário Provido.

(…)

Como se pode observar, o entendimento consolidado da Câmara Superior, em questão idêntica a essa aqui em debate, é que o novo lançamento, de caráter substitutivo, que se faz em decorrência do lançamento anterior, anulado por vício formal, não pode trazer inovações materiais, mas apenas corrigir o vício apontado. (...)

Segundo Hugo de Brito Machado:

Relevante é ressaltarmos que a reabertura do prazo para a feitura de um novo lançamento destina-se apenas a permitir que seja sanada a nulidade do lançamento anterior, mas não autoriza um lançamento diverso, abrangente do que não estava abrangido no anterior (in Aspectos do Direito de Defesa no Processo Administrativo Tributário, RDDT 175/106, abr 2010)

Dessa feita, com base na doutrina e na jurisprudência administrativa, peço vênia e divirjo da tese do Relator, para entender que o lançamento que, em decorrência de vício formal, substitui o anterior, não tem o condão de inovar, mas restringese a sanar o vício o que, no presente caso, não aconteceu."

(CARF; 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento; Acórdão nº. 2202-003.126; Processo nº. 19740.000406/2008-12; Redator Designado: Conselheiro Marcio Henrique Sales Parada; julgado em 28/01/2016 – destacado)

...

"Ocorre que, para que se aplique o art. 173, II do CTN o novo lançamento deve conformar-se materialmente com o lançamento anulado. Fazendo-se necessária perfeita identidade entre os dois lançamentos, posto que não pode haver inovação material no lançamento substitutivo ao lançamento anulado anteriormente."

(CARF; 2ª Turma da CSRF; Acórdão nº. 9202-003.185; Processo nº. 13502.001122/2007-99; Relator: Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos; julgado em 07/05/2014 – destacado)

- Desse modo, a Impugnante demonstrará, na sequência, que o auto de infração ora combatido apresenta inovações de caráter material em relação aos autos de infração substituídos, motivo que enseja sua nulidade.

- O único equívoco que poderia ter sido objeto de correção pelo SEGUNDO AUTO DE INFRAÇÃO, ora combatido, é aquele que ensejou a declaração de vício formal dos autos de infração anteriormente anulados, qual seja a ausência de fundamentação legal.

- De fato, da leitura do NOVO AUTO DE INFRAÇÃO, é possível verificar que a Autoridade Fiscal corrigiu o enquadramento legal dos dispositivos que supostamente teriam sido infringidos pela Impugnante.

- Não obstante, o presente auto de infração também acabou por retificar o auto de infração como um todo, e não apenas os requisitos formais, como era de se esperar, o que é vedado pelo artigo 149, inciso VIII, do CTN, e consolidado pela jurisprudência.

- Como se denota da leitura do Termo de Verificação Fiscal anexo ao NOVO AUTO DE INFRAÇÃO, verifica-se que a Impugnante foi intimada em 18/08/2015 e em 21/07/2016 (doc. 06) a apresentar diversos documentos, tais como (i) demonstrativos de apuração dos valores de PIS e COFINS dos meses de maio a

DOCUMENTO VALIDADO

julho e novembro de 2004, bem como maio e outubro de 2005, (ii) balancetes mensais dos referidos períodos, (iii) folhas do Livro Razão, (iv) declaração do contador responsável etc.

- Dessa forma, constata-se que houve nova fiscalização por parte da Autoridade Fiscal em relação aos períodos já fiscalizados anteriormente quando da lavratura do auto de infração originário.

- Ao proceder desta forma, a Fiscalização inequivocamente acabou por reanalisar a própria ocorrência do fato gerador, o que demonstra que, na verdade, se está diante de um novo lançamento e não de uma mera substituição ao auto anulado. Veja-se o posicionamento do CARF em relação ao tema:

"CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. DECADÊNCIA. LANÇAMENTO DECLARADO NULO. LANÇAMENTO SUBSTITUTIVO OU NOVO LANÇAMENTO.

No presente caso a nulidade do primeiro lançamento foi declarada em face da ausência da perfeita descrição do fato gerador do tributo, em virtude da não caracterização da existência da cessão de mão de obra, o que caracteriza violação ao art. 142 do CTN. Não se está aqui a reapreciar a natureza do vício declarado por ocasião da anulação do primeiro lançamento, mas sim, a conformidade do novo lançamento com o lançamento a que pretende substituir. Sob o pretexto de corrigir o vício formal detectado, não pode o Fisco intimar a contribuinte para apresentar informações, esclarecimentos, documentos, etc. tendentes a apurar a matéria tributável. Se tais providências forem efetivamente necessárias para o novo lançamento, significa que a obrigação tributária não estava definida e não há que se falar em lançamento substitutivo, mas, sim, em novo lançamento. Assim, no momento em que foi lançado, o crédito tributário a que se referia já se encontrava extinto pela decadência.

Recurso especial negado."

(CARF; 2ª Turma da CSRF; Acórdão nº. 9202-003.185; Processo nº. 13502.001122/2007-99; Relator: Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos; julgado em 07/05/2014)

...

"DECADÊNCIA. LANÇAMENTO DECLARADO NULO. LANÇAMENTO SUBSTITUTIVO OU NOVO LANÇAMENTO.

Para o deslinde da questão há de se esclarecer que ação fiscal que culminou com a lavratura da presente NFLD foi promovida com a finalidade de recompor documentos de constituição de créditos anulados pelo CRPS. Saliente-se que, no Termo de Intimação para Apresentação de Documentos TIAD, a fiscalização intima o contribuinte a apresentar livro diário, razão, contratos, notas fiscais e outros documentos referentes à prestação de serviços realizados pelas empresas prestadoras de serviços relacionadas em anexo que detalha as NFLD anuladas e os respectivos prestadores de serviços.

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

É de vital importância a distinção entre vício formal e material para dimensionar os diferentes efeitos que, quanto à sua natureza e intensidade, cada um desses erros pode ter sobre o crédito tributário constituído. Há de se avaliar a ocorrência do erro como sendo "menos ou mais gravoso" e reforçando a idéia de que, também daí, pode-se extrair subsídios com vistas à classificação do vício como sendo de forma ou de substância.

Saliento que, não restou aqui reapreciada a natureza do vício declarado por ocasião da anulação do primeiro lançamento. Mas sim, foi apreciado a conformidade do novo lançamento com o lançamento a que pretende substituir. Neste contexto, é lícito 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 providências forem efetivamente necessárias para o novo lançamento, 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. Ocorre que, para que se aplique o art. 173, II do CTN o novo lançamento deve conformar-se materialmente com o lançamento anulado. Fazendo-se necessária perfeita identidade entre os dois lançamentos, posto que não pode haver inovação material no lançamento substitutivo ao lançamento anulado anteriormente.

O que não ocorre no presente caso, posto que o novo lançamento omitiu-se quanto aos motivos para a refiscalização (art. 149, do CTN). Destarte, o presente lançamento deve ser analisado como um novo lançamento e não como um lançamento substitutivo, o que acarreta a conclusão de que, no momento em que foi lançado, o crédito tributário a que se referia já se encontrava extinto pela decadência. (...)"

(CARF; 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento; Acórdão nº. 2301-004.178; Processo nº. 19515.001429/2010-22; Relator: Conselheiro Manoel Coelho Arruda Júnior; julgado em 08/10/2014 – destacado)

...

"REVISÃO LANÇAMENTO ART. 149 CTN AUSÊNCIA DE MOTIVO

A constituição de um novo lançamento ou a revisão de crédito tributário decorrente de auditoria fiscal que abranja períodos e fatos já objeto de auditorias fiscais anteriores está condicionada a ocorrência das hipóteses previstas no art. 149 do CTN, cuja ocorrência deve restar plenamente demonstrada.

Não houve uma mera ausência de motivação, que poderia acarretar a declaração de nulidade de lançamento. Ao contrário, constata-se uma efetiva ausência dos

motivos que poderiam justificar a revisão do lançamento, conforme previstos no art. 149 do CTN, o que acarreta a improcedência do lançamento.

Recurso especial negado."

(CARF; 2ª Turma da CSRF; Acórdão nº. 920201.884; Processo nº. 36624.006652/2005-81; Relator: Conselheiro Elias Sampaio Freire, julgado em 29/11/2011)

- Como se vê, a ocorrência de refiscalização macula o lançamento por vício material, tendo em vista que o Fisco acaba por realizar um novo auto de infração, não a substituição da autuação anterior.

- Desta feita, em razão da ocorrência de refiscalização no presente caso,

tem-se que o NOVO AUTO DE INFRAÇÃO, assim como o AUTO DE INFRAÇÃO ORIGINÁRIO, contém vício material, razão pela qual a Impugnante requer seja declarada sua nulidade.

- Outra questão de ordem material retificada pelo presente auto de infração se refere à alteração da base de cálculo, pois, como se vê, os valores cobrados neste NOVO AUTO DE INFRAÇÃO se revelam inferiores aos que estavam sendo exigidos no AUTO DE INFRAÇÃO ORIGINÁRIO, evidenciando que os valores relativos à exação anterior não possuíam a certeza e liquidez necessárias.

- Além disso, note-se que, no SEGUNDO AUTO DE INFRAÇÃO, estão sendo exigidos valores de contribuição ao PIS relativos apenas aos meses de março, maio e outubro de 2005, e de COFINS relativos aos meses de maio e outubro do mesmo ano.

- Ocorre que, analisando-se o PRIMEIRO AUTO DE INFRAÇÃO,

percebe-se que a autuação consignava a cobrança de valores supostamente devidos pela Impugnante em razão de recolhimento a menor da COFINS e do PIS relativos aos períodos de maio, junho, julho e novembro de 2004, bem como de maio e outubro de 2005.

- Note-se que, por um lado, a Autoridade Fiscal "desistiu" de exigir o PIS/COFINS relativos aos meses de maio, junho, julho e novembro de 2004 no NOVO AUTO DE INFRAÇÃO, mas, por outro lado, passou a exigir o PIS do mês de março de 2005, que jamais fora objeto do AUTO DE INFRAÇÃO ORIGINÁRIO.

- Dessa forma, é possível fazer, ao menos, duas constatações: (i) houve correção da base de cálculo anterior, eis que o NOVO AUTO DE INFRAÇÃO inequivocamente corrigiu o montante que estava sendo cobrado anteriormente e (ii) incluiu-se, ainda, a cobrança de valores relativos ao mês de março de 2005, período que não havia sido objeto de cobrança nos autos de infração anteriores.

- Note-se, por conseguinte, que a alteração da base de cálculo revela a inovação de critério material da autuação, o que é vedado, considerando-se que o

DOCUMENTO VALIDADO

auto de infração originário havia sido declarado nulo por mero vício formal. Confira-se, nesse sentido, julgado do CARF:

"LANÇAMENTO SUBSTITUTIVO. INOCORRÊNCIA.

O Lançamento Substitutivo deve restringir-se tão somente a 'corrigir' o vício que o anulou. Os aspectos relevantes da relação tributária, a exemplo d base de cálculo, sujeito passivo, e descrição dos fatos geradores, devem permanecer os mesmos, sob pena de se configurar nova autuação a partir da utilização de novos critérios, afastando, por conseguinte, a aplicação do art. 173, II do CTN. (...)"

(Processo nº. 12268.000433/2008-79, Acórdão nº. 2401-003.716, 4ªCâmara, 1ª Turma, Relatora Carolina Wanderley Landim, Sessão de 07.10.2014) - Por mais esta razão, deverá ser cancelada a presente autuação.

- Conforme entendimento esposado em diversas ocasiões pela

jurisprudência, nas hipóteses em que o novo lançamento não afasta apenas o vício formal que ensejou sua nulidade, mas inova na matéria objeto da autuação, deverá ser aplicado o § 4º, do artigo 150, do CTN, ou, alternativamente, o artigo 173, inciso I, do mesmo diploma legal.

- Isso porque, em ocorrendo a revisão de pontos da autuação que não os vícios formais apontados em decisão, tem-se que a D. Autoridade Fiscal está reanalisando a própria ocorrência do fato gerador, o que só é permitido em existindo fato novo, conforme disposição inciso VIII do artigo 149 do CTN, e em ocorrendo, só pode ser realizada no prazo decadencial de cinco anos disposto nos artigos 150, § 4º, e 173, inciso I, do CTN, como disciplina o § 3º do artigo 18 do Decreto nº. 70.235/72.

- Confiram-se, abaixo, julgados que reforçam este entendimento, inclusive

já tendo sido objeto de apreciação pela C. CSRF:

"LANÇAMENTO. NULIDADE. VÍCIO FORMAL X MATERIAL. DECADÊNCIA

O prazo decadencial para a constituição do crédito tributário anulado por vício formal é de cinco anos contados da data da anulação. O prazo decadencial para constituição de crédito tributário em geral, consoante entendimento consignado no Recurso Especial n.º 973.733/SC, conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado e no caso de lançamento por homologação, quando não houver o pagamento antecipado da exação nem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, da data do fato gerador.

Hipótese em que o novo lançamento não afastou apenas o vício formal, realizando nova constituição do crédito tributário anulado, mas inovou na matéria lançando outros valores. Aplica-se, portanto, a regra geral de decadência.

Recurso especial negado."

DOCUMENTO VALIDADO

(CARF; 2ª Turma da CSRF; Acórdão nº. 9202003.943; Processo nº. 13227.720075/201088; Relator: Conselheiro Luiz Eduardo De Oliveira Santos; julgado em 14/04/2016)

...

"Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 1993

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO DECLARADO NULO. LANÇAMENTO SUBSTITUTIVO. VÍCIO FORMAL. INEXISTÊNCIA.

1. O lançamento substituído não contém a materialidade do fato gerador, de tal forma que o vício nele contido não é meramente formal, mas sim material.

2. O novo lançamento não pode conter inovações materiais.

3. Inaplicabilidade do inc. II do art. 173 do CTN.

Recurso Voluntário Provido.

(CARF; 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento; Acórdão nº. 2402-005.383; Processo nº. 10882.000656/00-53; Relator: Conselheiro João Victor Ribeiro Aldinucci; julgado em 12/07/2016)

...

"PRELIMINAR DE DECADÊNCIA - Quando o lançamento originalmente constituído for anulado por vício formal e o novo lançamento resultar em aprimoramento da exigência inicial, a contagem do prazo decadencial desloca-se do disposto no inciso II, art.173 do CTN, para encontrar abrigo no art.150 e seu parágrafo 4° - CTN, hipótese em que os cinco anos têm como termo inicial a data da ocorrência do fato gerador.

Preliminar de decadência acolhida."

(1º Conselho de Contribuintes; 8ª Câmara; Acórdão nº. 108-06.850; Processo nº. 13362.000067/98-09; Relatora: Conselheira Marcia Maria Loria Meira; julgado em 20/02/2002 – destacado)

- Sendo assim, tendo sido constatadas (i) a ocorrência de refiscalização e (ii) a alteração da base de cálculo, em relação ao AUTO DE INFRAÇÃO ORIGINÁRIO, e em razão de terem transcorrido mais de cinco anos contados da ocorrência dos fatos geradores objeto do NOVO AUTO DE INFRAÇÃO, imperioso que se reconheça que, também em relação a este SEGUNDO AUTO DE INFRAÇÃO, já se encontra decaído o direito de o Fisco efetuar o lançamento, motivo pelo qual deverá ser cancelada a exigência fiscal.

- Ante todo o exposto, conclui-se que:

Em relação ao primeiro auto de infração:

DOCUMENTO VALIDADO

Original

(i) o auto de infração originário está eivado de vícios materiais, e não meramente formais, como restou equivocadamente consignado na decisão proferida pela DRJ;

(ii) a ausência de enquadramento legal, assim como a falta de provas quanto à ocorrência do fato gerador e equívocos na base de cálculo configuram, conforme jurisprudência já consolidada do E. CARF, vício material;

(iii) por conseguinte, é inaplicável ao presente caso o artigo 173, inciso II, do CTN, devendo ser considerado o prazo decadencial a partir da ocorrência dos fatos geradores (anos de 2004 e 2005), motivo que enseja o cancelamento da cobrança formalizada no novo auto de infração, tendo em vista do decurso de mais de cinco anos, seja pela contagem do artigo 150, § 4º, seja pelo artigo 173, inciso I, do CTN.

Em relação ao segundo auto de infração:

(iv) a anulação do auto de infração originário por vício formal autoriza apenas a correção do equívoco ensejador de sua nulidade, sendo vedadas demais correções pelo novo lançamento;

(v) não obstante, o novo auto de infração, ora combatido, apresenta inovações de caráter material em relação ao primeiro auto de infração, substituído, quais sejam

(v.1) a ocorrência de refiscalização e (v.2) a retificação da base de cálculo do auto de infração originário;

(vi) ao proceder desta forma, a Fiscalização inequivocamente acabou por reanalisar a própria ocorrência do fato gerador, o que demonstra que, na verdade, se está diante de um novo lançamento e não de uma mera substituição ao auto anulado;

(vii) conforme jurisprudência já consolidada do E. CARF, nas hipóteses em que o novo lançamento não afasta apenas o vício formal que ensejou sua nulidade, mas inova na matéria objeto da autuação, deverá ser aplicado o § 4º do artigo 150 do CTN, ou, alternativamente, o artigo 173, inciso I; e

(viii) por esta razão, já tendo transcorrido mais de cinco anos contados da ocorrência dos fatos geradores objeto do segundo auto de infração, imperioso que se reconheça que, em relação a este novo auto de infração, já se encontra decaído o direito de o Fisco efetuar o lançamento, motivo pelo qual deverá ser cancelada a exigência fiscal.

Por fim, deve-se ressaltar que, no caso de dúvida na ocasião do julgamento, objetivada por eventual empate de votos dos Julgadores, deverá ser aplicado o artigo 112 do Código Tributário Nacional, favorecendo-se o contribuinte com o cancelamento do débito alvo do questionamento.

- Por todo o exposto, requer a Impugnante que sejam reconhecidas as nulidades tanto do auto de infração original quanto da autuação em epígrafe, em razão da

DOCUMENTO VALIDADO

ocorrência de vícios materiais, o que enseja a aplicação do art. 150, §4º do CTN, ou, alternativamente, do art. 173, I, motivo pelo qual os fatos geradores ora cobrados encontram-se atingidos pela decadência. Por esta razão, deverá ser cancelada integralmente a autuação.

É o relatório.

3.2. Ementa do acórdão da DRJ de 19/09/2019:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/03/2005 a 31/03/2005, 01/05/2005 a 31/05/2005,

01/10/2005 a 31/10/2005

VÍCIO FORMAL - NULIDADE

A falta de enquadramento legal na autuação caracteriza vício formal, cabendo a declaração da nulidade do lançamento, nos termos do Ato Declaratório Normativo COSIT n° 2/99.

DECADÊNCIA. VÍCIO FORMAL.

O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos, contados da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado. Entretanto, se houve inovação na matéria lançada, há de se observar o prazo previsto no art. 173, inciso II do CTN.

JURISPRUDÊNCIA ADMINISTRATIVA. EFEITOS.

Os julgados administrativos mesmo que proferidos pelos órgãos colegiados e ainda que consignados em súmula, mas sem uma lei que lhes atribua eficácia, não constituem normas complementares do direito tributário.

LEI TRIBUTÁRIA QUE DEFINE INFRAÇÕES, OU LHES COMINA PENALIDADES. DÚVIDA. PEDIDO DE INTERPRETAÇÃO FAVORÁVEL AO ACUSADO. INAPLICABILIDADE.

A interpretação favorável ao acusado, em caso de dúvida, se aplica à lei tributária que define infrações, ou lhes comina penalidades, e não aos demais aspectos do lançamento. Ainda que fosse aplicável, a inexistência de dúvida impediria eventual interpretação mais favorável ao acusado.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

6. É o relatório.

DOCUMENTO VALIDADO

VOTO

Conselheira Rachel Freixo Chaves, Relatora.

I. CONHECIMENTO

7. O recurso voluntário é tempestivo, e dele tomo integral conhecimento, posto que preenchidos todos os requisitos para tanto.

II. DO MÉRITO

8. Delimitado o objeto devolvido a julgamento, a controvérsia central não reside na quantificação do crédito tributário em si, mas na própria possibilidade jurídica de sua constituição pela Fazenda Nacional em 2016, bem como nos limites de atuação administrativa quando se invoca o art. 173, II[1], do Código Tributário Nacional.

9. A decisão recorrida partiu da premissa de que a nulidade do lançamento originário decorreu unicamente de vício formal, consistente na ausência de enquadramento legal, razão pela qual reputou aplicável o art. 173, II, do CTN.

10. O exame do teor do voto condutor proferido pela 4ª Turma da DRJ/RJ2, em 2011, contudo, revela quadro mais complexo: a nulidade então decretada não se apoiou exclusivamente em deficiência de enquadramento normativo, mas também na constatação expressa de insuficiência probatória por parte da fiscalização.

11. É certo que não cabe, neste julgamento, rediscutir o acerto ou desacerto do Acórdão nº 38.099, proferido pela 4ª Turma da DRJ/RJ2 em 31/10/2011, todavia, para definir o regime jurídico aplicável ao segundo lançamento, é indispensável compreender, com precisão, a natureza dos vícios que contaminaram o primeiro auto.

12. Isso porque a incidência do art. 173, II, do CTN pressupõe nulidade de caráter formal, e se o defeito for material, a renovação do lançamento submete-se à regra geral da decadência prevista no inciso I, do mesmo artigo 173.

13. O CTN dispõe que o lançamento é atividade administrativa plenamente vinculada, destinada a verificar a ocorrência do fato gerador, determinar a matéria tributável,

[1] 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.
Parágrafo único. O direito a que se refere êste artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nêle previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

DOCUMENTO VALIDADO

calcular o montante devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a penalidade cabível, e prevê hipóteses taxativas para sua alteração ou revisão.

14. A leitura do voto que anulou o lançamento originário evidencia dois fundamentos autônomos:

> **14.1** O primeiro foi a deficiência da prova produzida pela fiscalização para demonstrar, de modo claro e seguro, a existência das diferenças entre os valores declarados e os valores escriturados, o que levou a autoridade julgadora a afirmar, textualmente, que os documentos acostados aos autos não identificavam de forma clara e inquestionável o valor efetivamente devido.
>
> **14.2** O segundo foi a ausência de adequado enquadramento legal, diante da indicação genérica de dispositivos do Decreto nº 4.524/2002, sem discriminação suficiente da exigência, especialmente em contexto que envolvia, em um único montante, débitos de PIS e Cofins sob regimes distintos.

15. Não se está, portanto, diante de mera falha periférica de forma.

16. Para que não pairem dúvidas, reproduzo na integra o respectivo voto que anulou o primeiro auto de infração:

> Voto
>
> A impugnação é tempestiva e reúne os demais requisitos de admissibilidade, portanto, dela conheço.
>
> A interessada alega que os valores declarados nas DCTFs encontram-se em perfeita consonância com os pagamentos efetuados, aduz que verificou pequenas incorreções acerca do recolhimento da contribuição em comento, que já foram devidamentew quitadas e junta os comprovantes de pagamento de fls. 167, 169, 170, 178, 188, 190, 191, 203, 205, 215, 217, 227, 229, 437, 438, 439, 447, 449, 452, 463, 464, 474, 476, 477, 486, 488, 496, 498, 503, 505, 515, 517, 526, 527, 537 e 539.
>
> Analisando-se os comprovantes acima referidos, percebe-se que os tais recolhimentos referem-se aos valores declarados em DCTF, que não foram lançados pelo fiscal autuante, uma vez que este se limitou a lançar, justamente, as diferenças entre os valores declarados e os escriturados.
>
> Cabe registrar, ainda, que apesar da alegação da interessada de que acostou impugnação, planilhas explicativas e documentos que comprovam que os valores exigidos no auto de infração já foram pagos, observa-se que, na verdade, ela não juntou qualquer planilha explicativa ou qualquer outro documento além dos comprovantes de pagamento, que pudessem amparar sua alegação.

DOCUMENTO VALIDADO

Sendo assim, como não há litígio em relação ao valor já declarado, pois, repita-se, não foi lançado, serão apreciados os demais argumentos da interessada e regularidade do procedimento de lançamento.

De qualquer forma isto não trará qualquer prejuízo à interessada pelos motivos que se seguem.

Primeiramente, há que se consignar que o auto de infração peca quanto juntada de provas do ilícito.

A chamada ação fiscal visa à comprovação da ocorrência de determinado fato real que materializaria a hipótese tributária definida na norma como ensejadora da exigência fiscal. Neste mister, deve a fiscalização de forma clara e consentânea com a legislação de regência montar os limites da exigência em todos os seus aspectos e apresentar, quando da parte final do procedimento fiscal, todos os elementos que funcionem como prova dos levantamentos ensejadores de determinado lançamento. E um exercício técnico e intelectual que se volta para a ocorrência do fato gerador, delineando este em todos os seus contornos (art. 142, CTN); procedimento dominado pelo principio da legalidade.

No momento de se verificarem os fatos constitutivos de seu-direito de - exigir determinada exação fiscal, a Fazenda Pública tem o dever de provar o que vier a constituir.

Até porque somente ela pode dar a fiel demonstração dos fatos que alega terem ocorrido. Neste sentido têm-se os ditames do Decreto n° 70.235/72 - PAF, art. 9°:

> *"Art. 9.°. A exigênciado crédito tributário, a retificação de prejuízofiscal e a aplicação de penalidade isolada serão formalizadas em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada imposto, contribuição ou penalidade, os quais deverãoestar instruidos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação doilícito. (Redação dada pelo art. I.° da Lei n.° 8.748/1993) "(grifei)*

Sabe-se que para o exercício desse poder/dever inquisitorial de provar, o ordenamento pátrio impõe a todos os contribuintes a força implícita que os atos da Fazenda Pública têm na origem. Esta força se reveste de caracteres especiais que permitem à autoridade fiscal usar de certas prerrogativas legais na busca da verdade relativa a um determinado evento, que de alguma forma pode ser elevado à categoria de matéria tributável. Essas prerrogativas são manifestas nos vastos meios que tem a Administração para aferir, junto aos documentos fiscais contábeis do sujeito passivo, o conteúdo desse evento tributável.

Assim, não pode a autoridade prescindir de tomar todas as ações possíveis e previstas em leis de forma a trazer a lume o pleno conhecimento do objeto do procedimento. Só assim se permite verificar que determinadas informações primárias trazidas à fiscalização pelo fiscalizado não refletem a verdade dos fatos.

DOCUMENTO VALIDADO

Em nosso caso, os documentos acostados aos autos (fls. 44 a 56), contrariamente ao alegado pelo fiscal autuante, não demonstram de forma clara a existência das diferenças entre o valor escriturado e o declarado da contribuição, uma vez que a documentação juntada não identifica de forma clara e inquestionávelqual o valor devido das contribuições e escriturado pela impugnante.

Ademais, a interessada argumenta que a Fiscalização, ao elaborar o comparativo entre os valores declarados nas DCTFs e os "provisionados" (conta 214501.004 Transit Cofins), considerou apenas o crédito que é efetuado na conta referente a"provisão"da contribuição devida no mês subseqiiente/anterior, e que, desta forma, os valores considerados como devidos pela Fiscalização referem-se aos valores pagos no mês posterior/anterior, que saíramda contabilização na conta transitória e quando do pagamento, entraram na conta permanente.

Argüiu o mesmo em relação ao PIS.

Embora não seja possível atestar a veracidade desta alegação com a documentação existente nos autos, tal alegação se mostra plausível e deixa inconteste a discordância da interessada em relação ao lançamento.

Por conseguinte, à mingua de instrução primária que dê os contornos materiais que possibilitem desconsiderar a alegação da impugnante, apresenta-se sem sustentação a imposição fiscal sob exame.

Além do mais, em se tratando de atividade vinculada, a teor do art. 142 do CTN, deve o lançamento fundar-se na certeza da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, vale dizer, tal ocorrência deve restar devidamente comprovada, excetuados 4111 unicamente os casos em que autorize a lei sua presunção.

Tal entendimento nasce diretamente da determinação contida no art. 9° do Decreto n° 70.235/1972, de que "os autos de infração e as notificações de lançamento deverão ser instruidos com todos os termos, depoimentos e laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito",configurando, sua ausência, verdadeira inversãodo ônusda prova.

Sobre o tema, no magistério de Alberto Xavier, a prova da ocorrência dos fatos e a averiguação da verdade material para a Administração Fiscal, muito mais do que um ônus se constituem em um dever jurídico,do qual ela somenteestaráexonerada na hipótese de existência de normas excepcionais que invertam o ônus da prova,quando se tratar "das presunções legais relativas".(in "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", pp.116 e sgtes).

No mesmo sentido operam decisões emanadas do 1° Conselho de Contribuintes, a exemplo da abaixo transcrita:

> ***- "0ônusda prova, entendido como a necessidade de convencer o julgador acerca de suas afirmações, apenas recai ao contribuinte se, e somente se, o Fisco elaborou a prova primária para constituição do lançamento".(1° CC/8° Câmara/ AC0RDÃO 108.06.015, em 23.02.2000).***

DOCUMENTO VALIDADO

Os amplos poderes investigatórios outorgados ao fisco na fase préprocessual, a teor do art. 195 do CTN, visam a satisfação do dever-poder da autoridade fiscal, de produção da prova primária para constituição do lançamento, elemento essencial subsistência do mesmo, cuja falta não pode ser sanada na fase de julgamento do litígio.

Com relação à faculdade que detém a autoridade julgadora para determinar a coleta e juntada de novas provas ao processo, ensina o Professor Paulo Celso Bonilha que "o poder instrutório das autoridades de julgamento ... deve se nortear pelo esclarecimento dos pontos controvertidos, mas sua Magic, não pode implicar em invasãodos campos deexercício de prova do contribuinte ou da Fazenda. **Em outras palavras, o caráter oficial da autuação dessas autoridades e o equilíbrio e imparcialidade com que devem exercer suas atribuições, inclusive a probatória, não lhes permite substituir as partes ou suprir a prova que lhes incumbe carrear ao processo." (in Da Prova no Processo Administrativo).**

Portanto, em função do relatado já hi motivo suficiente para a exoneração do lançamento.

Ademais, cabe registrar que como enquadramento legal, o fiscal autuante limitou-se a consignar o seguinte: "arts. 2°, inciso II e parágrafo único, 3° 10, 22 e 51 do Decreto n° 4.524/02" e, que, observando-se o demonstrativo de fl. 83 e o termo de verificação fiscal de fls. 80/82, que integram o auto de infração, percebe-se claramente que o fiscal autuante ao efetuar o cálculo das diferenças decorrentes da comparação entre os montantes mensais de PIS e Cofins declarados pela própria interessada em DCTF e os valores, que segundo o fiscal, estão escriturados nos livros contábeis a titulo de PIS e Cofins, lançou em um único montante eventuais débitos de PIS e Cofins cumulativos e não-cumulativos, sem a devida discriminação e, muito menos, a fundamentação legal que deveria amparar os lançamentos distintos.

Depara-se, então, com a situação na qual foi proferido um lançamento, por meio dos autos de infração em análiseque nãoincluíram,-em nenhum de seus demonstrativos ou folhas, os dispositivos legais infringidos pelo sujeito passivo.

Neste aspecto, o artigo 10 do Decreto n° 70.235, de 6 de março de 1972, que disciplina o processo administrativo fiscal (PAF), dispõe que:

> *0 auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificacão da falta, e conterá obrigatoriamente:*
>
> *IV— a disposição legal infringida e a penalidade aplicável.*

Tal norma tem sua fundamentação jurídicano artigo 142 do Código Tributário Nacional, o qual dispõe sobre a constituição do crédito tributário pelo lançamento, determinando seu parágrafo único que tal atividade é vinculada e obrigatória,sob pena de responsabilidade funcional.

Em razão de tal vinculação plena do ato administrativo de lançamento, este deve conter, obrigatoriamente, todos os elementos previstos no artigo 10 acima citado,

DOCUMENTO VALIDADO

e, especialmente, o dispositivo legal infringido pelo contribuinte, a fim de que estejam perfeitamente vinculadas a matéria de fato constatada na ação fiscal e a hipótese abstrata constante da norma jurídica. E importante destacar que a norma legal instituidora do tributo é o vinculo que efetivamente constitui a relação jurídico-tributária entre a Administração Pública e o sujeito passivo da obrigação, caracterizando-o como tal, além de definir o fato gerador do tributo e sua base de calculo.

Nesse sentido, foi editada, em 14 de agosto de 1979, a Portaria MF n° 649, a qual, considerando que a exigência do crédito tributário se submete em termos absolutos ao principio da legalidade, resolveu:

> *Atribuir ao Secretário da Receita Federal a competência para proferir despachos anulatórios de exigência de créditos tributários em processos fiscais, quando seja manifesta a ausência, no lançamento, da característica de vinculacãolegal prevista no parágrafo imico do artigo 142 do Código Tributário Nacional.*

Posteriormente, o Ato Declaratório Normativo COSIT n° 2, de 3 de fevereiro de 1999, definiu que:

> *0 COORDENADOR-GERAL DO SISTEMA DE TRIBUTAÇÃO, no uso das atribuições que lhe confere o art. 199, inciso IV, do Regimento Interno de Secretaria da Receita Federal, aprovado pela Portaria MF N° 227, de 3 de setembro de 1998, e tendo em vista o disposto nos arts. 142 e 173, inciso II, da Lei N° 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional), nos arts. 10 e 11 do Decreto N° 70.235, de 6 de mat-go de 1972, e no art. 6° da IN SRF N" 94, de 24 de dezembro de 1997, Declara, emcaráter normativo, asSuperintendênciasRegionais da Receita Federal, as Delegacias da Receita Federal de Julgamento e aos demais interessados, que: 1. oslançamentos que contiverem vicio de forma - incluídosaquelesconstituídos em desacordo com o disposto no art. 5° da IN SRF N° 94, de 1997 - devem ser declarados nulos, de oficio, pela autoridade competente; 2. declarada a nulidade do lançamento por vicio formal, dispõe a Fazenda a. Nacional do prazo de 5 (cinco) anos para efetuar novo lançamento, contado da IMF data em que adecisãodeclaratória da nulidade se tornar definitiva na esfera administrativa*.

0 vicio de forma, mencionado na norma acima, ocorre sempre que, na formação ou na declaração da vontade traduzida no ato administrativo, foi preterida alguma formalidade essencial ou o ato efetivado não o tenha sido na forma legalmente prevista.

No presente caso, estando ausente no corpo do auto de infração menção norma legal infringida pelo sujeito passivo, inquestionavelmente constata-se a ocorrência de vicio formal, uma vez ausente informação essencial à caracterização da legalidade da autuação, conforme exigido por previsãolegal expressa.

Portanto, clara esta a aplicação do ato declaratório acima mencionado ao presente caso, referindo-se tal norma a qualquer lançamento que contenha vicio formal, uma vez que, repise-se, a atividade do lançamento, qualquer que seja sua

DOCUMENTO VALIDADO

origem, é absolutamente vinculada. A titulo exemplificativo, vale dizer que o artigo 50 da IN SRF n° 94/97, mencionado Am em seu texto, relaciona os elementos essenciais ao auto de infração, incluindo entre eles al/ norma legal infringida, caracterizando-se sua ausência, assim, como vicio de forma.

Além da caracterização do vinculo legal, como já demonstrado acima, a ausência do dispositivo infringido tem relevante importância sob outro aspecto. E fundamental lembrar que o auto de infração, depois de lavrado, passa a ser, antes de qualquer outra coisa, uma peçajurídica, e como tal, deve seu objeto estar juridicamente traduzido, independentemente da origem de seus fundamentos de fato. 0 resultado da verificação fiscal deve estar juridicamente validado.

Tal validaçãoteráreflexos, ainda, na fase de execução fiscal, se for o caso, doscréditos tributários apurados. 0 lançamento constituídoatravés do auto de infração é a origem do termo de inscrição da divida ativa, instrumento de execução do crédito fiscal. Sobre os procedimentos aplicáveis a tal matéria, dispõem os artigos 202 e 203 do CTN que:

> *Art. 202. 0 termode inscrição da divida ativa, autenticado pela autoridade competente, indicara obrigatoriamente: III — a origem e a natureza do crédito, mencionada especificamente a disposição da lei em que seja fundado. Art. 203. A omissão de quaisquer dos requisitos previstos no artigo anterior ou o erro a eles relativo são causas de nulidade da inscrição e do processo de cobrança dela decorrente, mas a nulidade poderá ser sanada até adecisãode primeira instância, mediante substituição da certidãonula, devolvido ao sujeito passivo, acusado ou interessado, o prazo para defesa, que somente poderá versar sobre a parte modificada.*

Portanto, conclui-se que o enquadramento legal da autuação é elemento fundamental tanto para a constituição do crédito tributário, como para sua eventual execução, nos termos dos dispositivos legais citados, não tendo, por isso, a manifestação do contribuinte, pela impugnação apresentada, o condão de sanar tal falha.

Por todo o exposto, voto no sentido de que seja declarado nulo o presente lançamento, em razão da ocorrência de vicio formal,-qual seja, a ausência da fundamentação legal da autuação, nos termos do Ato Declaratório Normativo COSIT n° 2/99, acima transcrito, aplicando-se, por conseguinte, o disposto no artigo 173 II do CTN, dispondo, portanto, a Fazenda Pública de cinco anos para constituir o crédito tributário em questão na boa e devida forma, contados da data em que se tornar definitiva na esfera administrativa a decisão anulatória.

Presidente e Relator — Marco oares da Mota e Silva

(destaques da Relatora)

17. Pois bem. A falta de prova da infração imputada atinge o próprio suporte fático do lançamento. O art. 9º do Decreto nº 70.235/1972 exige que a exigência do crédito

DOCUMENTO VALIDADO

tributário seja formalizada em auto de infração instruído com todos os elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito, e o art. 10 do mesmo diploma impõe, como requisito obrigatório do auto, a descrição do fato e a disposição legal infringida.

18. Já o art. 142 do CTN exige certeza quanto à ocorrência do fato gerador e à determinação da matéria tributável. Quando a autoridade lançadora não demonstra adequadamente o fato constitutivo do crédito, o defeito não se limita à exteriorização do ato, mas alcança sua própria substância.

19. Sob essa perspectiva, ainda que a decisão de 2011 tenha nominalmente enquadrado a ausência de fundamentação legal como vício formal, a moldura concreta do caso revela vício de maior densidade, pois o lançamento originário não apenas carecia de indicação normativa precisa, mas tampouco apresentava demonstração suficiente da exigência.

20. A deficiência de motivação, aqui, não se resume à omissão de dispositivo legal. O próprio voto da DRJ registrou que o fiscal lançou, em um único montante, débitos de PIS e Cofins cumulativos e não cumulativos, sem a devida discriminação e sem a correspondente fundamentação jurídica. Em tais condições, o defeito compromete a própria inteligibilidade da exigência e a correlação entre fato, norma e quantificação do crédito.

21. Esse aspecto é juridicamente relevante porque o art. 173, II, do CTN somente autoriza novo lançamento a partir da decisão anulatória definitiva quando o vício que maculou o lançamento anterior é de forma.

22. Não se trata de cláusula geral de reabertura do prazo decadencial.

23. A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça distingue, de maneira estável, erro de fato, que pode autorizar revisão do lançamento, de erro de direito, que não legitima sua recomposição por simples substituição do critério jurídico anteriormente adotado.

24. No REsp 1.130.545/RJ, julgado sob o rito dos repetitivos, o STJ assentou precisamente essa distinção, reconhecendo que a revisão do lançamento encontra limites materiais e não pode ser utilizada para sanar vícios que atingem o próprio enquadramento jurídico substancial da exigência. Vejamos:

> PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO E PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL . LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. IPTU. RETIFICAÇÃO DOS DADOS CADASTRAIS DO IMÓVEL. FATO NÃO CONHECIDO POR OCASIÃO DO LANÇAMENTO ANTERIOR (DIFERENÇA DA METRAGEM DO IMÓVEL CONSTANTE DO CADASTRO). RECADASTRAMENTO. NÃO CARACTERIZAÇÃO. REVISÃO DO LANÇAMENTO. POSSIBILIDADE . ERRO DE FATO. CARACTERIZAÇÃO.
>
> 1. A retificação de dados cadastrais do imóvel, após a constituição do crédito tributário, autoriza a revisão do lançamento pela autoridade administrativa (desde que não extinto o direito potestativo da Fazenda Pública pelo decurso do prazo decadencial), quando decorrer da apreciação de fato não conhecido por

DOCUMENTO VALIDADO

ocasião do lançamento anterior, ex vi do disposto no artigo 149, inciso VIII, do CTN .

2. O ato administrativo do lançamento tributário, devidamente notificado ao contribuinte, somente pode ser revisto nas hipóteses enumeradas no artigo 145, do CTN, verbis: *"Art. 145. O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de: I - impugnação do sujeito passivo; II - recurso de ofício; III - iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149 ."*

3. O artigo 149, do Codex Tributário, elenca os casos em que se revela possível a revisão de ofício do lançamento tributário, quais sejam:

> *"Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos: I - quando a lei assim o determine; II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária; III - quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade; IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória; V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte; VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária; VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação; VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior; IX - quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial .Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública."*

4. Destarte, a revisão do lançamento tributário, como consectário do poder-dever de autotutela da Administração Tributária, somente pode ser exercido nas hipóteses do artigo 149, do CTN, observado o prazo decadencial para a constituição do crédito tributário .

5. Assim é que a revisão do lançamento tributário por erro de fato (artigo 149, inciso VIII, do CTN) reclama o desconhecimento de sua existência ou a impossibilidade de sua comprovação à época da constituição do crédito tributário.

6. Ao revés, nas hipóteses de erro de direito (equívoco na valoração jurídica dos fatos), o ato administrativo de lançamento tributário revela-se imodificável, máxime em virtude do princípio da proteção à confiança, encartado no artigo 146, do CTN, segundo o qual"a modificação introduzida, de ofício ou em conseqüência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser

DOCUMENTO VALIDADO

efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução" .

7. Nesse segmento, é que a Súmula 227/TFR consolidou o entendimento de que" a mudança de critério jurídico adotado pelo Fisco não autoriza a revisão de lançamento ".

8. A distinção entre o"erro de fato"(que autoriza a revisão do lançamento) e o"erro de direito"(hipótese que inviabiliza a revisão) é enfrentada pela doutrina, verbis:

> *"Enquanto o 'erro de fato' é um problema intranormativo, um desajuste interno na estrutura do enunciado, o 'erro de direito' é vício de feição internormativa, um descompasso entre a norma geral e abstrata e a individual e concreta .Assim constitui 'erro de fato', por exemplo, a contingência de o evento ter ocorrido no território do Município 'X', mas estar consignado como tendo acontecido no Município 'Y' (erro de fato localizado no critério espacial), ou, ainda, quando a base de cálculo registrada para efeito do IPTU foi o valor do imóvel vizinho (erro de fato verificado no elemento quantitativo).'Erro de direito', por sua vez, está configurado, exemplificativamente, quando a autoridade administrativa, em vez de exigir o ITR do proprietário do imóvel rural, entende que o sujeito passivo pode ser o arrendatário, ou quando, ao lavrar o lançamento relativo à contribuição social incidente sobre o lucro, mal interpreta a lei, elaborando seus cálculos com base no faturamento da empresa, ou, ainda, quando a base de cálculo de certo imposto é o valor da operação, acrescido do frete, mas o agente, ao lavrar o ato de lançamento, registra apenas o valor da operação, por assim entender a previsão legal. A distinção entre ambos é sutil, mas incisiva."*
>
> *(Paulo de Barros Carvalho, in" Direito Tributário - Linguagem e Método ", 2ª Ed ., Ed. Noeses, São Paulo, 2008, págs.445/446)*
>
> *"O erro de fato ou erro sobre o fato dar-se-ia no plano dos acontecimentos: dar por ocorrido o que não ocorreu. Valorar fato diverso daquele implicado na controvérsia ou no tema sob inspeção .O erro de direito seria, à sua vez, decorrente da escolha equivocada de um módulo normativo inservível ou não mais aplicável à regência da questão que estivesse sendo juridicamente considerada. Entre nós, os critérios jurídicos (art. 146, do CTN) reiteradamente aplicados pela Administração na feitura de lançamentos têm conteúdo de precedente obrigatório. Significa que tais critérios podem ser alterados em razão de decisão judicial ou administrativa, mas a aplicação dos novos critérios somente pode dar-se em relação aos fatos geradores posteriores à alteração ."*
>
> *(Sacha Calmon Navarro Coêlho, in"Curso de Direito Tributário Brasileiro", 10ª Ed., Ed.Forense, Rio de Janeiro, 2009, pág. 708)*

DOCUMENTO VALIDADO

"O comando dispõe sobre a apreciação de fato não conhecido ou não provado à época do lançamento anterior . Diz-se que este lançamento teria sido perpetrado com erro de fato, ou seja, defeito que não depende de interpretação normativa para sua verificação. Frise-se que não se trata de qualquer 'fato', mas aquele que não foi considerado por puro desconhecimento de sua existência. Não é, portanto, aquele fato, já de conhecimento do Fisco, em sua inteireza, e, por reputá-lo despido de relevância, tenha-o deixado de lado, no momento do lançamento.Se o Fisco passa, em momento ulterior, a dar a um fato conhecido uma 'relevância jurídica', a qual não lhe havia dado, em momento pretérito, não será caso de apreciação de fato novo, mas de pura modificação do critério jurídico adotado no lançamento anterior, com fulcro no artigo 146, do CTN, (...).Neste art. 146, do CTN, prevê-se um 'erro' de valoração jurídica do fato (o tal 'erro de direito'), que impõe a modificação quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua ocorrência. Não perca de vista, aliás, que inexiste previsão de erro de direito, entre as hipóteses do art . 149, como causa permissiva de revisão de lançamento anterior."

(Eduardo Sabbag, in" Manual de Direito Tributário ", 1ª ed., Ed.Saraiva, pág . 707)

9. In casu, restou assente na origem que:"Com relação a declaração de inexigibilidade da cobrança de IPTU progressivo relativo ao exercício de 1998, em decorrência de recadastramento, o bom direito conspira a favor dos contribuintes por duas fortes razões. Primeira, a dívida de IPTU do exercício de 1998 para com o fisco municipal se encontra quitada, subsumindo-se na moldura de ato jurídico perfeito e acabado, desde 13.10 .1998, situação não desconstituída, até o momento, por nenhuma decisão judicial.Segunda, afigura-se impossível a revisão do lançamento no ano de 2003, ao argumento de que o imóvel em 1998 teve os dados cadastrais alterados em função do Projeto de Recadastramento Predial, depois de quitada a obrigação tributária no vencimento e dentro do exercício de 1998, pelo contribuinte, por ofensa ao disposto nos artigos 145 e 149, do Código Tribunal Nacional.Considerando que a revisão do lançamento não se deu por erro de fato, mas, por erro de direito, visto que o recadastramento no imóvel foi posterior ao primeiro lançamento no ano de 1998, tendo baseado em dados corretos constantes do cadastro de imóveis do Município, estando o contribuinte notificado e tendo quitado, tempestivamente, o tributo, não se verifica justa causa para a pretensa cobrança de diferença referente a esse exercício."

10 . Consectariamente, verifica-se que o lançamento original reportou-se à área menor do imóvel objeto da tributação, por desconhecimento de sua real metragem, o que ensejou a posterior retificação dos dados cadastrais (e não o recadastramento do imóvel), hipótese que se enquadra no disposto no inciso VIII, do artigo 149, do Codex Tributário, razão pela qual se impõe a reforma do acórdão regional, ante a higidez da revisão do lançamento tributário. 10. Recurso

DOCUMENTO VALIDADO

especial provido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008 .

FONTE: STJ - REsp: 1130545 RJ 2009/0056806-7, Relator.: Ministro LUIZ FUX, Data de Julgamento: 09/08/2010, S1 - PRIMEIRA SEÇÃO, Data de Publicação: DJe 22/02/2011

25. No mesmo sentido, alias, caminha a jurisprudência deste egrégio Conselho Administrativo. Vejamos:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2011

ERRO NA CONSTRUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO POR VÍCIO MATERIAL.

O erro na construção da base de cálculo é causa de nulidade do auto de infração. O lançamento está eivado de vício material sempre que houver erro na eleição dos critérios da regra-matriz de incidência tributária, ou seja, erro que se remete ao conteúdo do lançamento, que é a norma individual e concreta, na qual figura "o fato jurídico tributário" no antecedente e no consequente a "relação jurídica tributária" (composta pelos sujeitos e pelo objeto, o quantum a ser levado aos cofres públicos a título de tributo) . A determinação da matéria tributável (composição da base de cálculo e alíquota aplicável) é intrínseca à própria existência do lançamento, por se referir ao critério quantitativo da regra-matriz do tributo.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS /PASEP

ERRO NA CONSTRUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO POR VÍCIO MATERIAL.

O erro na construção da base de cálculo é causa de nulidade do auto de infração . O lançamento está eivado de vício material sempre que houver erro na eleição dos critérios da regra-matriz de incidência tributária, ou seja, erro que se remete ao conteúdo do lançamento, que é a norma individual e concreta, na qual figura o fato jurídico tributário no antecedente e no consequente a relação jurídica tributária (composta pelos sujeitos e pelo objeto, o quantum a ser levado aos cofres públicos a título de tributo). A determinação da matéria tributável (composição da base de cálculo e alíquota aplicável) é intrínseca à própria existência do lançamento, por se referir ao critério quantitativo da regra-matriz do tributo.

Fonte: CARF 16682720146201578 3301-012.054, Relator.: Semíramis de Oliveira Duro, Data de Julgamento: 22/11/2022, Data de Publicação: 27/01/2023.

****

DOCUMENTO VALIDADO

Original

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2014

NULIDADE. ERRO DE MOTIVAÇÃO. OCORRÊNCIA. VIOLAÇÃO AO DIPLOMA LEGAL . VÍCIO MATERIAL.

A ausência de motivação correta para a requisição de movimentação financeira, nos termos legais, leva à nulidade, por vício material, do procedimento, prejudicando os atos que lhe são decorrentes.

NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. REQUISITOS ESSENCIAIS .Provado vício material no procedimento do qual decorre autuação, deve essa ser anulada.

Fonte: CARF - RECURSO VOLUNTARIO: 13864.720099/2019-60 1101-001.479, Relator.: JEFERSON TEODOROVICZ, Data de Julgamento: 10/12/2024, Data de Publicação: 10/01/2025

****

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física – IRPF

Ano-calendário: 2007NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. VÍCIO MATERIAL. DEFICIÊNCIA E FALTA DE CLAREZA DE SEUS FUNDAMENTOS.

Diante da deficiência na exposição dos fatos e da falta de clareza dos fundamentos jurídicos que o embasam, o auto de infração não pode subsistir .

CARF - RECURSO VOLUNTARIO: 00019515721066201215 2202-011.672, Relator.: ANDRESSA PEGORARO TOMAZELA, Data de Julgamento: 01/12/2025, Data de Publicação: 13/01/2026

26. Ademais, ainda que se admitisse, apenas para argumentar, a incidência do art. 173, II, do CTN, o segundo auto de infração não poderia ultrapassar os estritos limites de um lançamento substitutivo formal.

27. O saneamento de vício formal pressupõe preservação da identidade essencial da exigência, com correção do defeito apontado, e não refazimento amplo da atividade fiscal.

28. O novo lançamento, contudo, não se limitou a completar o enquadramento legal do auto anterior. Houve refiscalização da contribuinte, redefinição do recorte temporal e alteração dos valores exigidos, inclusive nos períodos coincidentes.

29. Os próprios dados constantes dos autos evidenciam essa ruptura. O primeiro auto, lavrado em 06/07/2007, alcançou, segundo a reconstrução processual já constante do caderno, períodos de 2004 e 2005, com valores de Cofins e PIS substancialmente superiores. O segundo, lavrado em 17/08/2016, restringiu-se a março, maio e outubro de 2005, com montantes muito inferiores, a saber, R$ 105.810,18 de Cofins e R$ 22.928,17 de PIS.

30. Não se trata de simples correção externa do ato anterior, mas de reconstituição do crédito com novo conteúdo temporal e quantitativo.

DOCUMENTO VALIDADO

31. A alteração dos valores, ainda que em patamar mais favorável à contribuinte, não descaracteriza a inovação material. Ao contrário, evidencia que a própria Administração refez a apuração e substituiu os pressupostos fático-contábeis do lançamento anterior.

32. A redução do montante exigido não tem o condão de converter novo lançamento em mero ato de saneamento formal. O que importa, para fins do art. 173, II, do CTN, é a preservação da identidade substancial do lançamento substituído, e isso não se verifica quando a autoridade refaz a seleção dos períodos fiscalizados e recompõe os valores exigidos com base em nova incursão fiscal.

33. Nessa linha, a motivação adotada no acórdão recorrido, no sentido de que o princípio da verdade material autorizaria o refazimento do lançamento inclusive para reduzir valores, não resolve a questão jurídica posta.

34. O princípio da verdade material não afasta os limites legais da atividade de lançar, nem autoriza a Administração a contornar o regime decadencial mediante a prática de novo lançamento sob o rótulo de mera substituição formal. Em processo tributário, a busca da verdade material opera dentro das balizas do art. 142 do CTN, dos arts. 9º e 10 do Decreto nº 70.235/1972 e das hipóteses estritas de revisão do art. 149 do CTN.

35. Em rigor, a própria reconstrução feita pela fiscalização em 2016 confirma que o lançamento originário não era passível de simples aproveitamento!

36. Se houve necessidade de nova auditoria, redefinição de períodos e alteração da expressão monetária da exigência, então o segundo auto não apenas corrigiu um defeito formal, mas instituiu nova pretensão tributária, com base em juízo fiscal renovado.

37. E, sendo novo lançamento, não pode beneficiar-se do prazo especial do art. 173, II, do CTN, reservado às hipóteses de efetiva repetição saneadora de lançamento nulo por vício formal.

38. Nesse cenário, a conclusão juridicamente adequada é a de que o caso submete-se à regra geral do art. 173, I, do CTN.

39. Consumado o prazo decadencial para constituição do crédito relativamente aos fatos geradores alcançados pelo lançamento de 2016, impõe-se reconhecer a decadência do direito de lançar. O CTN estabelece que o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito extingue-se após cinco anos, contados na forma legal, e o art. 173, II, constitui exceção de aplicação restrita, que não comporta interpretação ampliativa.

40. Registro, por fim, que a referência ao primeiro auto de infração é feita apenas para fins argumentativos e de delimitação da controvérsia, não constituindo o fundamento determinante da conclusão ora adotada.

DOCUMENTO VALIDADO

41. O ponto decisivo é que o auto de infração lavrado em 2016 não se limitou à correção formal ou à mera substituição do lançamento anterior, tendo promovido alteração material da exigência fiscal, com verdadeira nova constituição do crédito tributário.

42. Em tais circunstâncias, não há espaço para a aplicação do art. 173, II, do CTN. Reconheço, portanto, a decadência do direito de lançar e declaro a nulidade do segundo auto de infração, porquanto formalizado após extinto o prazo para a válida constituição do crédito tributário.

43. Por fim, declarada a decadência pelas razões aduzidas neste voto, ficam prejudicas a análise das demais matérias suscitadas no recurso voluntário.

III. CONCLUSÃO

44. DIANTE DO EXPOSTO, conheço do recurso voluntário e, no mérito, voto em dar provimento ao recurso voluntário.

45. É como voto.

Assinado Digitalmente

Rachel Freixo Chaves

DOCUMENTO VALIDADO