



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10735.003217/2005-53  
**Recurso** Especial do Procurador  
**Acórdão nº** **9303-013.283 – CSRF / 3ª Turma**  
**Sessão de** 14 de abril de 2022  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** GE CELMA LTDA

**ASSUNTO: REGIMES ADUANEIROS**

Data do fato gerador: 09/06/1997, 14/06/1997, 15/06/1997, 22/07/1997, 20/08/1997, 12/09/1997, 14/09/1997, 30/09/1997, 22/10/1997, 03/11/1997, 18/11/1997, 03/12/1997, 09/12/1997, 24/12/1997, 30/01/1998

**AUTO DE INFRAÇÃO. ERRO OU INSUFICIÊNCIA NA MOTIVAÇÃO. NULIDADE. VÍCIO MATERIAL.**

Sendo a descrição dos fatos e a fundamentação legal da autuação elementos substanciais e próprios da obrigação tributária, os equívocos na sua determinação no decorrer da realização do ato administrativo de lançamento ensejam a sua nulidade por vício material, uma vez que o mesmo não poderá ser convalidado ou sanado sem ocorrer um novo ato de lançamento. Por isso, a falta de motivação e indicação das normas de interpretação adotadas na reclassificação fiscal de mercadoria importada alcança a própria substância do crédito tributário, não havendo de se cogitar em vício de ordem formal. A ausência de motivação no Auto de Infração acarreta a sua nulidade, por vício material.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e no mérito, em negar-lhe provimento. Votou pelas conclusões o conselheiro Jorge Olmiro Lock Freire.

(documento assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Vanessa Marini Cecconello - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Tatiana Midori Migiyama, Rodrigo da Costa Possas, Valcir Gassen, Jorge Olmiro Lock Freire, Erika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello e Adriana Gomes Rêgo.

## Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pela FAZENDA NACIONAL, com fulcro no art. 67, do Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF), aprovado pela Portaria MF n.º 343/2015, buscando a reforma do **Acórdão n.º 3802-000.465**, de 01 de junho de 2011, proferido pela 2ª Turma Especial, em 01 de junho de 2011, dando provimento ao recurso voluntário, com ementa nos seguintes termos:

ASSUNTO: REGIMES ADUANEIROS

Data do fato gerador: 09/06/1997, 14/06/1997, 15/06/1997, 22/07/1997, 20/08/1997, 12/09/1997, 14/09/1997, 30/09/1997, 22/10/1997, 03/11/1997, 18/11/1997, 03/12/1997, 09/12/1997, 24/12/1997, 30/01/1998

**MOTIVAÇÃO. NULIDADE. VÍCIO MATERIAL.**

**A correta formatação e delimitação da motivação da exação fiscal é requisito essencial à constituição regular da relação jurídico-tributária material, nos termos do art. 142 do CTN, restando, desta forma, nulo, por vício material, o lançamento carente desse requisito.**

VÍCIO MATERIAL. NOVO LANÇAMENTO. PRAZO DECADENCIAL.

Declarada a nulidade do lançamento de ofício original, por vício material, o prazo decadencial do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário permanece sendo de 5 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (art. 173, I do CTN).

RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO.

Não resignada com o acórdão, a FAZENDA NACIONAL interpôs recurso especial suscitando divergência jurisprudencial com relação ao reconhecimento da ocorrência de vício material por deficiência na fundamentação do lançamento original, e por conseguinte a declaração de nulidade do mesmo. A Fazenda Nacional sustenta que o vício na fundamentação ou qualquer outra contrariedade ao art. 142 do CTN não geram vício de nulidade. Para comprovar a divergência, colacionou como paradigmas os acórdãos n.º 104-17.279, de 07/12/1999 e 202-12.872, de 22/03/2001.

Foi dado seguimento ao recurso especial, nos termos do despacho S/Nº, de 26 de outubro de 2015, proferido pelo ilustre Presidente da 2ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento, por considerar como comprovada a divergência jurisprudencial, nos seguintes termos:

[...]

O contraste das ementas e do teor dos votos das decisões evidencia a divergência quanto ao entendimento oposto ao acórdão recorrido ao afirmarem que, somente a ausência total de descrição dos fatos seria capaz de conduzir à invalidade do lançamento, por cerceamento do direito de defesa, logo, descabendo a proposição de nulidade do lançamento por cerceamento do direito de defesa.

[...]

De outro lado, o Contribuinte apresentou contrarrazões ao recurso especial, postulando, preliminarmente, o seu não conhecimento e, no mérito, a sua negativa de provimento.

O presente processo foi distribuído a essa Relatora, estando apto a ser relatado e submetido à análise desta Colenda 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais - 3ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheira Vanessa Marini Cecconello, Relatora.

### **1 Admissibilidade**

O recurso especial de divergência interposto pela FAZENDA NACIONAL é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade constantes no art. 67, do Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF, aprovado pela Portaria MF n.º 343/2015, devendo ter prosseguimento.

Em sede de contrarrazões, sustenta o contribuinte não ser possível o conhecimento do recurso especial da Fazenda Nacional, por ausência de dialeticidade e inexistência de similitude fática entre os acórdãos recorrido e aqueles indicados como paradigmas. No presente caso, entende-se que o recurso especial da Fazenda Nacional preencheu os requisitos necessários ao seu regular prosseguimento, conforme despacho de admissibilidade do apelo:

[...]

Cuida o presente processo de Auto de Infração referente à cobrança do Imposto de Importação-II, acrescido da multa de ofício e dos juros de mora, tendo em vista inadimplemento do regime especial de Drawback suspensão.

Como se depreende do resultado, o Colegiado deu provimento ao recurso voluntário, e decidiu anular o lançamento por vício material. Bem como, aplicar o art. 173, I do CTN e por conseguinte, reconhecer a ocorrência da decadência uma vez que a lavratura do auto de infração combatido somente se deu em 29/11/2005 e respectiva ciência ao contribuinte em 1º/12/2005.

A divergência foi suscitada pela Fazenda Nacional, em razão da mesma defender que esse tipo de vício ou qualquer outra contrariedade ao art. 142 do CTN não geraria nulidade, ou melhor, que é incabível a declaração de nulidade de lançamento por cerceamento de defesa, devendo prevalecer os princípios da instrumentalidade e economia processual em lugar do rigor das formas.

Esses são os fatos.

Visando comprovar a divergência foram apontados, como paradigmas, os Acórdãos de n.ºs 104-17.279, de 07/12/1999 e 202-12.872, de 22/03/2001. Vejamos as suas ementas:

Acórdão de n.º 104-17.279, (na parte que interessa):

**NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO POR CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA - CAPITULAÇÃO LEGAL E DESCRIÇÃO DOS FATOS INCOMPLETA** - O auto de infração deverá conter, obrigatoriamente, entre outros requisitos formais, a capitulação legal e a descrição dos fatos. Somente a ausência total dessas formalidades é que implicará na invalidade do lançamento, por cerceamento do direito de defesa. Ademais, se o contribuinte revela conhecer plenamente as acusações que lhe foram imputadas, rebatendo-as, uma a uma, de forma meticulosa, mediante impugnação, abrangendo não só outras questões preliminares como também razões de mérito, descabe a proposição de nulidade do lançamento por cerceamento do direito de defesa.

**NULIDADE DO PROCESSO FISCAL POR VÍCIO FORMAL** - O Auto de Infração e demais termos do processo fiscal só são nulos nos casos previstos no art. 59 do Decreto n.º 70.235/72 (Processo Administrativo Fiscal). **DECADÊNCIA** - A Fazenda Nacional decai do direito de proceder a novo lançamento ou a lançamento suplementar, após cinco anos, contados da notificação do lançamento primitivo ou do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, se aquele se der após esta data.

.....

Por unanimidade de votos, RE-RATIFICAR o Acórdão n. 104-17.078, de 08 de junho de 1989, para REJEITAR as preliminares suscitadas e, no mérito, DAR provimento PARCIAL ao recurso, para excluir da exigência fiscal a importância de Cr\$ 12.000.000,00 relativa a março de 1991, bem como excluir a incidência da TRD anterior a agosto de 1991.

Acórdão de n.º 202-12.872:

**SIMPLES - NORMAS LEGAIS** - O ato administrativo que determina a exclusão da opção pelo SIMPLES, mesmo que impreciso na formulação de sua motivação, é salvável, desde que nos autos reste provada a ocorrência de uma das condições legais determinantes dessa providência.

Recurso negado.

O contraste das ementas e do teor dos votos das decisões evidencia a divergência quanto ao entendimento oposto ao acórdão recorrido ao afirmarem que, somente a ausência total de descrição dos fatos seria capaz de conduzir à invalidade do lançamento, por cerceamento do direito de defesa, logo, descabendo a proposição de nulidade do lançamento por cerceamento do direito de defesa.

Com essas considerações, entendo ter sido comprovada a divergência jurisprudencial.

Complementa a PGFN, subsidiariamente a divergência, que caso não se entenda de que não há nulidade pelos motivos acima e considerada a nulidade, que a mesma seja, tida por vício formal.

Esses são os fatos.

Visando comprovar a divergência foi apontado, como paradigma, o Acórdão de n.º 303-35.472, de 07/07/2008. Vejamos a sua ementa:

Assunto: Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte -Simples

Ano-calendário: 2000

Simples. Exclusão. Ato declaratório sem motivação. Nulidade.

A motivação é a exposição dos motivos, um requisito formalístico do ato administrativo. O motivo é antecedente e externo ao ato. A motivação é parte, é elemento do ato. Nulidade por falta de motivação tem caráter formal.

**EMBARGOS ACOLHIDOS.**

Por unanimidade de votos, acolheram-se os embargos de declaração e rerratificou-se o Acórdão 303-34264, de 26/04/2007 para: "declarar nulos, por vício formal, o ato declaratório de exclusão do Simples e, ab initio, o processo administrativo dele decorrente".

O contraste das ementas e do teor dos votos das decisões evidencia a divergência quanto a nulidade do lançamento por ausência de motivação, tratando-se de vício formal e não material, por conta do defeito na formalização do ato administrativo do lançamento.

Enfim, entende a recorrente que os acórdãos paradigmas apontam que esse tipo de vício ou qualquer outra contrariedade ao art. 142 do CTN geraria nulidade por vício formal. O paradigma indicado entende de modo divergente, o acórdão em discussão anula o auto de infração por vício material e o outro anula, por vício de forma.

Com essas considerações, entendo ter sido comprovada a divergência jurisprudencial.

[...]

Assim, conheço do recurso especial da Fazenda Nacional.

## **2 Mérito**

No mérito, gravita a controvérsia em torno do reconhecimento da ocorrência de vício material por deficiência na fundamentação do lançamento original, e por conseguinte a

declaração de nulidade do mesmo. A Fazenda Nacional sustenta que o vício na fundamentação ou qualquer outra contrariedade ao art. 142 do CTN não geram vício de nulidade material, mas sim vício formal.

No acórdão recorrido, por unanimidade de votos, restou decidido que há a ocorrência de vício material, pois *a correta formatação e delimitação da motivação da exação fiscal é requisito essencial à constituição regular da relação jurídico-tributária material, nos termos do art. 142 do CTN, restando, desta forma, nulo, por vício material, o lançamento carente desse requisito.*

A relevância de se distinguir se o vício que maculou o lançamento é de ordem formal ou material está no fato de o Código Tributário Nacional - CTN prolongar o prazo de decadência para que seja constituído o crédito tributário quando se reconhece a existência do vício formal, conforme inteligência do seu art. 173, inciso II.

O vício formal pode ser entendido como aquele que atinge o procedimento e, não raro, pode ser sanado sem a necessidade de anulação do ato de lançamento original, podendo ser corrigido pela própria autoridade julgadora. O vício material, por sua vez, por macular a substância do lançamento, norma individual e concreta, prejudica a validade da obrigação tributária, sendo imprescindível nesses casos a realização de um novo ato administrativo de lançamento.

Os requisitos do auto de infração, dentre eles a descrição dos fatos e a fundamentação legal, estão estabelecidos no art. 10 do Decreto nº 70.235/72 e no art. 142 do Código Tributário Nacional:

#### Decreto 70.235/72

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

#### CTN

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento 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.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

(grifou-se)

Acerca da necessidade de motivação do lançamento, como um dos seus requisitos, leciona o Desembargador Federal Leandro Paulsen, fazendo referência, ainda, à decisão proferida pelo Superior Tribunal de Justiça, *in verbis*:

[...] Sendo, o lançamento, o ato através do qual se identifica a ocorrência do fato gerador, determina-se a matéria tributável, calcula-se o montante devido, identifica-se o sujeito passivo e, em sendo o caso, aplica-se a penalidade cabível, nos termos da redação do art. 142 do CTN, certo é que do documento que formaliza o lançamento deve constar referência clara a todos estes elementos, fazendo-se necessário, ainda, a indicação inequívoca e precisa da norma tributária impositiva incidente. [...] - "O lançamento fiscal, espécie de ato administrativo, goza da presunção de legitimidade; essa circunstância, todavia, não dispensa a Fazenda Pública de demonstrar, no correspondente auto de infração, a metodologia seguida para o arbitramento do imposto - exigência que nada tem a ver com a inversão do ônus da prova, resultando da natureza do lançamento fiscal, que deve ser motivado. Recurso especial não conhecido." (STJ, 2ª T., REsp 48.516/SP, ARI PARGENDLER, set/97) (PAULSEN, Leandro. Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 17. ed. - Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2015. p. 1024)

Sendo a descrição dos fatos, a correta determinação da matéria tributável e da fundamentação legal elementos substanciais e próprios da obrigação tributária, os equívocos na sua determinação no decorrer da realização do ato administrativo de lançamento ensejam a sua nulidade por vício material, uma vez que o mesmo não poderá ser convalidado ou sanado sem ocorrer um novo ato de lançamento. Por isso, o equívoco em análise alcança a própria substância do crédito tributário, não havendo de se cogitar em vício de ordem formal.

Embora a distinção entre os vícios de ordem formal e material não seja tarefa simples, o caso em exame mostra claramente estar-se diante da ocorrência de vício de ordem material. Os fundamentos expostos na decisão recorrida, deixam evidente que o presente auto de infração encontra-se maculado pela ocorrência do vício material, ensejando, por conseguinte, a decadência do crédito tributário tendo em vista que a contagem do prazo decadencial dar-se-á pelo art. 150, §4º do CTN e não pelo art. 173, I, do CTN. Diz o acórdão recorrido, *in verbis*:

Inicialmente, em que pese a apresentação de questões preliminares relativas à: i) incompetência da autoridade administrativa recorrida, ii) nulidade do lançamento e iii) decadência, início a análise por esta última dada a sua conseqüente prejudicialidade.

O Código Tributário Nacional, em seu artigo 173, trouxe as seguintes disposições sobre o prazo decadencial para constituição do crédito tributário:

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 este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele 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. Negrito e sublinhado apostos.

No presente caso, com o intuito de definirmos o termo inicial do prazo decadencial, releva, em primeiro plano, analisarmos o lançamento tributário originalmente realizado (processo fiscal n.º 10735.002951/0083) e os termos da decisão de 1º grau que se seguiu (Acórdão DRJ/FNS n.º 5.048, de 19 de novembro de 2004) que declarou a nulidade desse lançamento.

Colhe-se, do Acórdão DRJ/FNS n.º 5.048, de 2004, as seguintes passagens de interesse:

Ementa: FUNDAMENTAÇÃO DA EXIGÊNCIA TRIBUTÁRIA. NULIDADE.

O auto de infração deverá conter, obrigatoriamente, a descrição precisa dos fatos imputados ao sujeito passivo, de forma a caracterizar a infração apurada e a matéria tributável, em obediência ao princípio do devido processo legal, sob pena de nulidade.

#### RELATÓRIO

.....

Em procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias pela contribuinte a autoridade fiscal constatou que o Valor Total F.O.B., previsto no campo 27 do AC n.º 8097/0071, não foi cumprido pela beneficiária, razão pela qual efetuou o lançamento do crédito tributário, por meio do Auto de Infração, fls. 02 a 12.

.....

#### VOTO VENCIDO

.....

O presente litígio cinge-se à questão do valor total F.O.B. a ser exportado, estabelecido no AC n.º 8097/0071, e o efetivamente cumprido pela beneficiária.

.....

A contribuinte comprovou que os produtos importados ao amparo do regime foram plenamente exportados, atendendo, desta forma, o princípio da vinculação física. Tal comprovação decorre da constatação de que os RE's relacionados no ARCD foram vinculados ao AC de n.º 8097/00071 e, além disso, a quantidade de partes e peças estabelecida no referido AC, 7.826 unidades, foi superada com a exportação de 8.196 unidades. Ressaltando-se que todas as exportações informadas para comprovar o adimplemento do compromisso ocorreram dentro do período previsto no AC e seus aditivos para sua efetivação, ou seja, entre 10/11/1997 e 09/06/1999.

Para consolidar ainda mais esse entendimento, transcreve-se o Acórdão de n.º 30234774, emanado do Egrégio Conselho de Contribuinte, que traz:

Acórdão 30234774

Ementa: DRAWBACK SUSPENSÃO.

O item "preço" na operação de "drawback" não pode ser tomado como um compromisso rígido e inflexível, pois sobre ele gravitam regras de mercado e compromisso e econômicas que independem da vontade do contribuinte, ao contrário dos itens "quantidade" e "prazo", que mais facilmente podem ser constatados e objeto de aditamento.

É de se esclarecer, entretanto, que a questão do valor obtido pela interessada em suas exportações podem ensejar a análise de outras irregularidades, como subfaturamento. No entanto, para o drawback não se verifica qualquer ilegalidade que possa dar sustentação à exigência do crédito tributário suspenso.

Diante de todo o exposto, voto pela improcedência do lançamento, eximindo-se a contribuinte da exigência do Imposto de Importação e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR

.....

Assim, a exigência do montante integral dos tributos suspensos representa a glosa dos RE apresentados como comprobatórios do cumprimento do Ato Concessório. Ocorre, no entanto, que a autoridade lançadora não apresentou as necessárias razões porque desconsiderou tais exportações.

Vale salientar que o lançamento não pode ser aperfeiçoado através da realização de diligência. O procedimento de diligência presta-se tão-somente a esclarecer o lançamento efetuado. No caso dos autos, a autoridade lançadora, instada a se manifestar por ocasião da diligência determinada, apresentou relatório afirmando que encontrou diferenças entre as quantidades e os valores contratados e os efetivamente exportados.

Por conseguinte, é de se concluir que a autoridade lançadora admite que ocorreram exportações vinculadas ao Regime de Drawback, as quais não foram consideradas quando do lançamento.

Os elementos acostados aos autos apontam no sentido de que o compromisso assumido no Ato Concessório n.º 8097/0071 foi cumprido apenas em parte, porém é necessário que a peça fiscal, através da qual é constituída a exigência, estabelece claramente que "parte" não foi cumprida, propiciando ao autuado a adequada defesa.

Diante do exposto, resta clara a impossibilidade de prosseguimento da exigência, nos termos em que realizada, pois faltam-lhe os necessários fundamentos, capazes de justificar a glosa efetuada, impondo-se a decretação de nulidade da peça fiscal.

Por fim, e apenas a título de anotação, verifica-se que em grande parte dos RE apresentados como comprobatórios do Regime de Drawback, no campo 26, consta a observação de que foram efetuadas, após a averbação do RE, alterações nos itens valor, quantidade e preço, bem como nos quadros destinados aos dados do fabricante e

observações do exportador. Tais alterações, quando efetuadas de modo unilateral, sem autorização da autoridade aduaneira, podem representar motivo de glosa do RE.

Saliente-se, no entanto, que as supostas irregularidades não foram abordadas no Auto de Infração, portanto não fazem parte dos fundamentos da autuação, não cabendo a esta autoridade julgadora a prerrogativa de inovar a exigência, com a inclusão de novos fundamentos.

Isto posto, voto pela nulidade do Auto de Infração de fls. 3 a 5.

Note-se, portanto, que a declaração de nulidade do auto de infração originário deu-se por conta da ausência dos necessários fundamentos aptos a justificar a glosa efetuada, não restando bem caracterizada a infração apurada e a matéria tributável.

Na seqüência dos fatos, após a lavratura de novo auto de infração, chegamos à decisão ora recorrida (Acórdão n.º 0712.793 – 2ª Turma da DRJ/FNS, de 06 de junho de 2008), que, ao tratar especificamente da presente preliminar, e, em especial, do vício indicado pela decisão anterior, trouxe as seguintes considerações de relevo:

... a decretação da nulidade daquele lançamento (auto de infração acostado às fls. 02 a 12 do processo n.º 10735.002951/0083) foi calcada na ausência de motivação (fundamentação e provas) do fisco para justificar as glosas das exportações efetuadas (RE's), impossibilitando, por conseguinte, a ampla e irrestrita defesa da impugnante. Em verdade, o lançamento em apreço, diferentemente do anteriormente anulado, encontra-se perfeitamente fundamentado, com todos os elementos que se fazem necessários à completa compreensão da acusação fiscal.

.....

De outra parte, a impugnante argúi a decadência do auto de infração em trato por entender que sua lavratura violou o disposto no artigo 173 do CTN, uma vez o prazo legal para a constituição do respectivo crédito tributário findou em 31.12.2004 e somente foi cientificada em 01.12.2005.

Portanto, a litígio se refere à decadência atinente ao segundo lançamento, formalizado estritamente em decorrência da anulação, por vício formal, do auto de infração de que o processo n.º 10735.002951/0083.

Anulado o primeiro lançamento pelo Acórdão DRJ/FNS n.º 5.018, proferido em 19.11.2004, por estar eivado por vício formal, dispunha a administração fazendária do prazo legal de cinco anos a partir da data da ciência desta decisão, conforme previsão estatuída no inciso II do artigo 173 do CTN, para cientificar a contribuinte de um novo auto de infração, sanado dos vícios formais do lançamento original.

Ocorre que não vislumbrei nos autos a data da ciência, mas apenas a data na qual o lançamento foi anulado, qual seja, 19.11.2004. Admitindo-se que o prazo da decadência iniciou-se nesta data, a ciência de um novo lançamento deveria ocorrer até 18.11.2009, haja vista que cabia à fiscalização lavrar nova peça fiscal contemplando os mesmos fatos e infrações do lançamento anterior, apenas saneando-o dos vícios formais que determinaram a sua anulação. Tendo em vista que a contribuinte foi efetivamente cientificada do segundo auto de infração em 01.12.2005, resta evidenciado que respectivo lançamento ocorreu dentro do prazo decadencial.

Nesse ponto, em especial quando caracteriza como formal o vício que levara à anulação do auto de infração originalmente feito, penso não ter caminhado bem a decisão recorrida.

Explico.

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. Já o vício material ocorre quando o auto de infração não preenche os requisitos constantes do artigo 142 do Código Tributário Nacional, havendo equívoco na construção do lançamento quanto à verificação das condições legais para exigência do tributo ou constituição do crédito tributário.

Nesse ponto, convém trazer à colação, inicialmente, o ensinamento do festejado De Plácido e Silva, que, em sua obra *Vocabulário Jurídico*, ed. Forense, 1991, p. 489, categoriza os vícios jurídicos em vícios de forma e de fundo:

Os vícios de forma, embora concernentes a formalidades exteriores, ou solenidades extrínsecas, não se confundem com os vícios dos documentos decorrentes de borrões, raspaduras, entrelinhas não ressalvadas, riscos, ou emendas, em lugares substanciais.

(...)

Os vícios de fundo bem se distinguem dos vícios de forma, referindo-se a formalidades habilitantes e a requisitos elementares à validade do ato, enquanto os vícios de forma se referem aos elementos de composição instrumentária e às solenidades prescritas para essa composição (grifei)

Tratando do instituto da decadência, José Eduardo Soares de Melo, em sua obra *Curso de Direito Tributário*, ed. Dialética, 2004, p. 291, assim se manifesta:

"Nesta situação, o Fisco realiza o lançamento que, em razão de impugnação do sujeito passivo, ou espontânea manifestação fazendária implica ulterior decisão (administrativa ou judicial), que julga pela sua impropriedade de cunho formal, como é o caso de preterição de direito de defesa. Em consequência, ao Fisco é reaberto um novo prazo de cinco anos para proceder a novo lançamento, sanando a irregularidade (formal), revelando-se nítida e excepcional interrupção de decadência, uma vez que se reinicia toda a contagem desse prazo, desprezando-se o lapso de tempo anterior.

Inaplicável essa diretriz se a decisão julgou improcedente a insubsistência do lançamento por vício material, analisando o conteúdo da exigência tributária. É o que se dá quando inexistem provas práticas do fato gerador; a atribuição de responsabilidade tributária a quem não a tenha legalmente; ....Se a decisão for proferida após cinco anos dos fatos, opera-se a decadência."

De forma semelhante, Manoel Antonio Gadelha Dias, em "O vício formal no lançamento tributário", publicado na obra "Direito Tributário e Processo Administrativo Aplicado", Ed. Quadier Latin, 2005, p. 345/6, traz as seguintes anotações a respeito da matéria:

"À luz do Código Tributário Nacional, fonte de direito material nacional, e do Decreto 70.235/72, fonte de direito formal de âmbito restrito à União, entendemos que os requisitos do lançamento podem ser divididos em dois grandes grupos: 1º.) o dos

requisitos fundamentais ou estruturais; e 2.º.) o dos requisitos complementares ou formais.

Se o defeito no lançamento disser respeito à requisito fundamental, estaremos diante de vício substancial ou vício essencial, que macula o lançamento, ferindo-o de morte, pois impede a concretização da formalização do vínculo obrigacional entre o sujeito ativo e o sujeito passivo.

Os requisitos fundamentais são aqueles intrínsecos ao lançamento e dizem respeito à própria conceituação do lançamento insculpida no art.142 do CTN, qual seja a valoração jurídica do fato jurídico tributário pela autoridade competente, mediante a verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação, a determinação da matéria tributável, o cálculo do tributo e a identificação do sujeito passivo.

Assim, a valoração jurídica equivocada do fato jurídico tributário, a lavratura de auto de infração por agente incompetente ou a indicação errada do sujeito passivo da obrigação tributária levam à nulidade do lançamento, cabendo à Administração Tributária, uma vez declarada a nulidade por decisão administrativa ou judicial, se for o caso, sanar o vício mediante a formalização de outro lançamento, agora sem o defeito apontado, desde, é claro, que a Fazenda Pública não tenha decaído do direito de fazê-lo.

Nessa hipótese, a decretação da nulidade do lançamento não tem o condão de interromper ou suspender o prazo de decadência. Em verdade, para fins da contagem do lapso decadencial para outro lançamento, deve a administração tributária considerar como inexistente o lançamento declarado nulo e observar a regra geral de decadência contida no art.173, I, ou a regra própria prevista para os casos disciplinados pelo art.150, parágrafo 4.º., ambos do CTN, ou ainda regra específica estabelecida na legislação de determinados tributos.

Já se o vício estiver presente no que denominamos de requisitos complementares do lançamento, ou seja, naqueles que devem compor a linguagem para comunicação jurídica, consistente na notificação ao sujeito passivo, estaremos falando de vício formal.

Os requisitos complementares ou formais são aqueles exigidos por lei para o momento da edição do ato, por isso denominados requisitos extrínsecos ao lançamento.”

Nesse sentido, vejamos decisões desse Conselho Administrativo:

**ERRO MATERIAL NA FORMALIZAÇÃO DO LANÇAMENTO**  
Comprovado, em grau de recurso, a existência de erro material na base cálculo do imposto lançado, cancela-se o auto de infração para que outro seja feito em boa e devida forma.

Lançamento cancelado. (1º CC6ª Câmara; Acórdão nº 10612150; Rel. Cons. Sueli Efigênia Mendes de Britto; decisão unânime em 21/08/2001)

**LANÇAMENTO NULIDADE VÍCIO MATERIAL DECADÊNCIA** Nulo o lançamento quando ausentes a descrição do fato gerador e a determinação da matéria tributável, por se tratar de vício de natureza material. Aplicável o disposto no artigo 150, §4º, do CTN. (1º CC2ª Câmara; Acórdão nº 10247201; Rel. Cons. Silvana Mancini Karam; decisão em 10/11/2005)

PAF — IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA — ERRO NA BASE DE CÁLCULO — Presentes os pressupostos de ocorrência do fato imponible ou ilícito se quantifica sobre uma base de cálculo, que é a grandeza decorrente de regra matriz tributária. A base de cálculo mensura a intensidade das determinações contidas no núcleo do fato jurídico para, combinando-o com a alíquota, definir o valor a ser recolhido.

Ela confirma, infirma ou afirma o critério material exprimido na norma criadora do tributo. Infirmada, face ao erro em sua quantificação não prospera o lançamento. Recurso Provido. (1º CC 8ª Câmara; Acórdão n.º 10808865; Rel. Cons. Ivete Malaquias Pessoa Monteiro; decisão unânime em 25/05/2006)

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 feito para corrigir vício formal, nos termos previstos no artigo 173, II, do CTN. (1º CC 2ª Câmara; Acórdão n.º 10247829; Redator Cons. Moisés Giacomelli Nunes da Silva; decisão em 16/08/2006)

NULIDADE VÍCIO MATERIAL . ERRO NA CONSTRUÇÃO DO LANÇAMENTO. Comprovado, em grau de recurso, a existência de erro material na base de cálculo do imposto lançado, resta nulo o Auto de Infração. Preliminar acolhida. (1º CC 2ª Câmara 2ª Turma Especial; Acórdão n.º 19200015; Rel. Cons. Sidney Ferro Barros; decisão unânime em 08/09/2008)

PREVIDENCIÁRIO. NORMAS PROCEDIMENTAIS. LANÇAMENTO. ERRO DESCRIÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. VÍCIO MATERIAL. NULIDADE. A descrição clara e precisa do fato gerador, bem como da base de cálculo (matéria tributável) do tributo lançado, in casu, contribuições previdenciárias, é condição *sine qua non* à validade do lançamento, e a sua ausência e/ou equívoco importa na nulidade material do ato, configurando afronta aos preceitos do artigo 142 do Código Tributário Nacional. (2ª Seção 4ª Câmara 1ª Turma; Acórdão n.º 240100036; Rel. Cons. Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira; decisão em 03/03/2009)

Portanto, o vício material tem natureza substancial, logo, alheio, em sua essência, à forma. A verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação, a determinação da matéria tributável, o cálculo do montante do tributo devido e a identificação do sujeito passivo, definidos no caput, do art. 142, do CTN, são elementos fundamentais, intrínsecos do lançamento, pois sua delimitação precisa é *condition sine qua non* à existência da obrigação tributária em concreto (trecho do voto condutor do Ac. n.º 0814.289 – 7ª Turma da DRJ/FOR em 22/10/2008; Rel. Julg. Fernando Sérgio Tavares e Sales).

Dessa forma, a primeira decisão a quo, ao apontar vícios na fundamentação do lançamento original, acabou por apontar defeitos que não se caracterizam como formalismos externos ou solenidades procedimentais (vícios formais), mas sim que afetam a própria substância do ato uma vez que relacionados à carente formatação e delimitação da infração apurada e da matéria tributável (vícios materiais).

Por conseguinte, sendo material o vício ocorrido na inaugural constituição do presente crédito tributário, a decisão que anulou o lançamento anteriormente efetuado não tem o condão de estabelecer novo termo a quo do prazo decadencial em estudo efeito restrito pelo legislador às declarações de nulidade por vício formal, devendo ser aqui aplicado o artigo 173, I do CTN. Vejamo-lo novamente:

[...]

Assim, tendo em vista que o Ato Concessório n.º 8097/0071 e seus aditivos previam a data de 09 de junho de 1999 como limite para exportação dos produtos sob o regime de drawback – o que implica no dia 1º de janeiro de 2000 como termo inicial para contagem do prazo decadencial (primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado artigo 173, I do CTN), temos que o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário se extinguiu em 1º de janeiro de 2005.

Por conseguinte, no presente caso, há que se reconhecer a ocorrência da decadência uma vez que a lavratura do auto de infração combatido somente se deu em 29 de novembro de 2005 e respectiva ciência ao contribuinte em 1º de dezembro de 2005.

[...]

Ainda, complementando os fundamentos desta decisão está o acórdão n.º 9101-002.146, proferido em julgamento realizado na data de 07/12/2015 pela 1ª Turma desta Câmara Superior de Recursos Fiscais, no sentido de **que a indicação defeituosa ou insuficiente da infração cometida caracteriza vício material**, *in verbis*:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 1996, 1997, 1998, 1999, 2000

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

Vício formal é aquele verificado de plano no próprio instrumento de formalização do crédito, e que não está relacionado à realidade representada (declarada) por meio do ato administrativo de lançamento. Espécie de vício que não diz respeito aos elementos constitutivos da obrigação tributária, ou seja, ao fato gerador, à base de cálculo, ao sujeito passivo, etc. A indicação defeituosa ou insuficiente da infração cometida, da data em que ela ocorreu, do montante correspondente à infração (base impositiva); e dos documentos caracterizadores da infração cometida (materialidade), não configura vício formal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em NEGAR provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional. [...]

A autuação lavrada, portanto, deve ser nulificada por vício material em razão dos equívocos na descrição dos fatos e da fundamentação legal na verificação dos requisitos do drawback, os quais não podem ser sanados sem novo ato de lançamento, violando frontalmente os artigos 10 do Decreto n.º 70.235/1972 e 142 do Código Tributário Nacional.

### **3 Dispositivo**

Diante do exposto, nega-se provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

É o voto.

(documento assinado digitalmente)

Vanessa Marini Cecconello