



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10283.720442/2011-61
ACÓRDÃO	1004-000.359 – 1ª SEÇÃO/4ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	6 de fevereiro de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	ORIENT RELOGIOS DA AMAZONIA LTDA.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Obrigações Acessórias

Data do fato gerador: 25/05/2011

MULTA POR OMISSÃO DE INFORMAÇÕES EM ARQUIVOS DIGITAIS. NÃO CABIMENTO NA HIPÓTESE EM QUE OS ARQUIVOS NÃO FORAM APRESENTADOS NA FORMA EXIGIDA. VÍCIO MATERIAL. IMPROCEDÊNCIA DO LANÇAMENTO.

A omissão da totalidade das receitas e despesas nos arquivos magnéticos apresentados, ou a sua prestação incorreta, quando decorrente do fato de não ter sido atendida a “forma em que devem ser apresentados os registros e respetivos arquivos”, sujeita-se à penalidade prevista no inciso I do art. 12 da Lei nº 8.218/91, e não em seu inciso II. Ausente hipótese que, prevista no art. 41, §1º do Decreto nº 7.574/2011, autorizaria o aperfeiçoamento do lançamento mediante alteração da fundamentação legal da exigência, o lançamento deve ser cancelado por vício material.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao Recurso Voluntário para cancelar a exigência, vencido o Conselheiro Jandir José Dalle Lucca (relator) que votou por dar provimento parcial ao recurso para declarar a nulidade do lançamento por vício formal. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Edeli Pereira Bessa. O Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli votou pelas conclusões do voto vencedor.

Assinado Digitalmente

Jandir José Dalle Lucca – Relator

Assinado Digitalmente

Edeli Pereira Bessa – Redatora designada

Assinado Digitalmente

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Jandir José Dalle Lucca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente).

RELATÓRIO

1. Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face do v. acórdão de fls. 116/129, que, por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação de fls. 56/68, para manter o lançamento da multa regulamentar aplicada.

2. Para melhor compreensão da matéria versada nos autos e por bem descrever os fatos, consulte-se o relatório da r. decisão recorrida:

Contra o sujeito passivo em epígrafe foi lavrado, em 25/05/2011, o Auto de Infração de fls. 33/38, para a exigência de multa regulamentar no valor de **R\$ 850.400,36**, relativamente a fato gerador verificado em 25/05/2011, em decorrência de erros ou omissões contidos nas informações prestadas em meio magnético, atinentes ao ano-calendário de 2007.

1.1 A infração apurada está assim descrita nessa peça impositiva:

“001 - MULTAS PROPORCIONAIS

OMISSÃO / ERRO NOS DADOS FORNECIDOS EM MEIO MAGNÉTICO

A empresa apesar de intimada regularmente em 27/10/2010 para a apresentação dos arquivos magnéticos no padrão do Ato Declaratório COFIS n. 015/2001, entregou em 11/11/2010 e em 15/12/2010 complementou a entrega dos mesmos, Arquivos, em completo desatendimento às normas e repleto de erros os quais IMPOSSIBILITAM a continuidade desta ação fiscal.

A empresa foi REINTIMADA em 15/12/2010 para que apresentasse os Arquivos Magnéticos e demais elementos constantes no Termo de Início de Fiscalização, a fim de que o prosseguimento da Fiscalização que tem como foco principal a apuração de preço de transferência, sendo que em 21/12/2010 ao apresentar sua resposta a esta Fiscalização o fez de forma totalmente contrária ao que consta no citado Termo de Intimação c/c Termo de Início de Ação Fiscal, onde foi apresentado à Fiscalização apenas os arquivos magnéticos atinentes à Contabilidade da Empresa, não constando os Arquivos Magnéticos relativos às atividades fiscais da pessoa jurídica, isto é, atinentes ao Faturamento e aos Custos e Despesas da empresa, que são essenciais ao deslinde dos objetivos perseguidos pela Fiscalização, inviabilizando desta forma o andamento da Fiscalização (conforme cópia do DVD anexada ao presente Auto de Infração de forma integrante e inseparável)

Em 10/05/2011 foi recebido no CAC/DRF/MNS, o que foi recebido por este Auditor Fiscal somente em 23/05/2011, um CD contendo dados de Notas Fiscais da Pessoa Jurídica objeto da presente Fiscalização, que após análise ficou constatado que as informações

encontravam-se escritas no padrão denominado "SINTEGRA", padrão este utilizado pela Secretaria Estadual de Fazenda para receber as informações de seus Contribuintes, de forma que mais uma vez, a Pessoa Jurídica entregou informações sem atentar para o que lhe foi requerido, isto é, o Padrão para prestação de informações à Receita Federal do Brasil é o Padrão do Ato Declaratório Cofis número 15/2001. Portanto tal fato torna imprestável, para o que se propõe a Fiscalização, as informações contidas no citado CD, do qual segue cópia integrante ao presente Auto de Infração.

Multa regulamentar, equivalente a 5 (cinco) por cento sobre o valor da operação omitida ou cuja informação solicitada tenha sido prestada incorretamente, limitada a 1% (hum por cento) da Receita Bruta do período da Fiscalização. Tendo em vista que o Contribuinte não prestou as informações relativas às suas Receitas e Despesas, 5% destas representam mais que 1% das mesmas, em razão dista aplica-se a multa pelo limite máximo de 1%.

Os elementos probantes do presente Auto, cumulativamente com os arquivos magnéticos que se mostraram imprestáveis à presente ação fiscal, acham-se aqui integrados de forma inseparável.

Portanto, lavra-se o presente Auto de Infração dentro do limite legal da Receita Bruta declarada pela Pessoa Jurídica no ano calendário de 2007, que teve um total de R\$ 85.040.036,19. O valor do Auto de Infração sendo de 1% (hum por cento) deste valor, assume o montante de R\$ 850.400,36.

As razões da imprestabilidade dos Arquivos magnéticos são as que seguem:

1ª. Entrega:

1 - Contribuinte entregou as informações contábeis no padrão MANAD. O que contraria o que foi requerido pela Fiscalização;

2 - No relatório de Recibo de Entrega consta como período 01/01/2007 a 31/12/2007.

Entretanto, os arquivos magnéticos apresentados à Fiscalização encontram-se organizados mensalmente. O que também foge da própria documentação apresentada pelo contribuinte, tendo em vista que, teoricamente, o contribuinte entregaria todos os relatórios de forma anualizada, enquanto que os arquivos magnéticos estão dispostos de forma mensal

3 - No mês de janeiro de 2007, o contribuinte apresentou os arquivos com extensão ".001" e ".txt";

4 - Nos meses de fevereiro a setembro de 2007 as pastas no CD encontram-se vazias, isto é, sem nenhuma informação.

5 - No mês de outubro de 2007, o contribuinte apresentou apenas 3 arquivos com extensão ".001", mas sem nenhuma identificação;

6 - Nos meses de novembro a dezembro de 2007, o Contribuinte apresentou 10 arquivos (em cada mês) com extensão ".001", também sem nenhuma identificação.

7 - Ao tentar realizar a leitura e análise dos Arquivos Magnéticos a fiscalização fo: surpreendida com a seguinte mensagem: "Arquivo Inválido" O Arquivo de dados gerais é inválido! Não foram encontrados os dados de abertura do arquivo com identificação do período!.

8 - Não foram apresentados os documentos de acompanhamento dos Arquivos Magnéticos;

9 - Não foram apresentados os Arquivos Fiscais.

2ª. Entrega:

1 - Não foram apresentados os Arquivos Magnéticos relativos às atividades Fiscais do contribuinte, isto é, Faturamento, Custos e Despesas.

3ª. Entrega:

1 - O Contribuinte apresentou em 23 de maio de 2011, data do recebimento pelo Auditor Fiscal, um CD contendo dados de Notas Fiscais no qual foi detectado, conforme

extrato da leitura, encontrarem-se escritos no padrão "SINTEGRA", sendo que este é o padrão de entrega de Arquivos Magnéticos à Secretaria de Fazenda Estadual, o que mais uma vez contraria o que foi requerido do Contribuinte, isto é, os arquivos magnéticos que devem ser entregues à Receita Federal do Brasil devem seguir o padrão descrito no Ato Declaratório Cofis nº 15/2001, e de acordo com o disposto na IN/SRF/nº86. De formas que esta Fiscalização novamente considera como não atendido o Termo de Intimação e Reintimação, e que desta forma o Contribuinte continua embaraçando e dificultando o andamento da Fiscalização.

Data Valor	Multa Regulamentar
25/05/2011	R\$ 850.400,36

ENQUADRAMENTO LEGAL

Arts. 11 e 12, inciso II, da Lei nº 8.218/91, com a redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-34/2001 e reedições.

Artigos 265 e 266 do decreto numero 3000/99 (RIR/99).”

2. Intimada pessoalmente do Auto de Infração no dia **26/05/2011** (fl. 34), a contribuinte, por intermédio de seu representante legal, protocolizou em **22/06/2011** (fl. 55) a impugnação de fls. 55/96, cujos argumentos são abaixo reproduzidos em seus excertos principais:

“1- DOS FATOS

1.1. Em 27/10/2010 a Receita Federal do Brasil iniciou procedimento de fiscalização de Imposto de Renda da pessoa jurídica para o exercício de 2007, procedimento de número em epígrafe, intimando a autuada a apresentar, no prazo de 20 dias, I) as informações exigidas no §1º do art. 1º do ato declaratório executivo COFIS nº 15/2001 (registros contábeis, fornecedores, documentos fiscais etc); II) o método de preço de transferência utilizado pela empresa e as respectivas memórias de cálculo; III) portarias da SUDAM e AD de incentivos fiscais; e IV) Resolução SUFRAMA de incentivo fiscal (IPI);

1.2. Para cumprimento do requerido pela autoridade fiscal, a Autuada, ora Impugnante, compareceu e protocolizou em 11/11/2010 na Delegacia da Receita Federal do Brasil em Manaus entregando todos os itens de I à IV exigidos no termo de início de procedimento fiscal (documento nº 02);

1.3. No entanto, após análise dos arquivos enviados em CD, a Impugnante constatou que não havia validado os arquivos pelo programa fornecido pela Receita Federal do Brasil, por esse motivo que os arquivos enviados nesta oportunidade estavam em formato TXT, que, aliás, também é um formato aceito pelo Ato COFIS 15/2001; Desta forma, em caso de dificuldade, simples diligência de um técnico da autuada junto à RFB poderia facilmente identificar o problema e abreviar a solução.

1.4. Após esta constatação, a Impugnante efetuou a validação dos arquivos dentro do Validador Sinco da Receita Federal e compareceu **ESPONTANEAMENTE e sempre no sentido de abreviar a coleta de informações e não embaraçar a fiscalização**, na Delegacia da Receita Federal em 10/12/2010 e protocolizou a entrega do DVD contendo os arquivos gerados conforme as orientações contidas no anexo único da COFIS nº 15/2001 com as informações requeridas pela autoridade fiscal e, ainda, um impresso do layout dos arquivos entregues com o DVD (documento nº 03);

1.5. O agente fiscal, não tomando conhecimento desta atitude espontânea da Impugnante em colaborar com a fiscalização, talvez, premido pela burocracia de encaminhamento dentro do Órgão, compareceu em 15/12/2010 na sede da Impugnante para entregar uma re-intimação fiscal (documento nº 04) dos documentos e arquivos digitais já entregues em 11/11/2010 e do DVD contendo os arquivos digitais validados entregues em 10/12/2010. Na oportunidade, o agente fiscal atesta que recebeu o DVD entregue espontaneamente em 10/12/2010 diretamente na Receita Federal (documento nº 05);

1.6. Assim, como o agente fiscal atestou o recebimento do segundo DVD, agora validado, e os demais documentos tais como o método de preço de transferência

utilizado e a memória de cálculo já haviam sido entregues em 11/11/2010, a Impugnante estranhou o porque da re-intimação;

1.7. Mesmo assim, **no sentido de colaborar e não embaraçar**, atendendo a reintimação, a Impugnante compareceu em 21/12/2010 na Delegacia da Receita Federal para protocolizar a entrega dos documentos acerca do método utilizado para preço de transferência, consignando que os mesmos documentos já haviam sido entregues em 11/11/2010 (documento nº 06);

1.8. Em 23/05/2011, atendendo uma solicitação verbal do agente fiscal, o que não é regulamentar, mas, **mais uma vez no sentido de colaborar e não embaraçar a fiscalização**, a Impugnante entregou um CD contendo todas as notas fiscais de entradas e saídas de mercadorias no exercício de 2007. A fiscalização entendeu indevido o conteúdo do CD por estar no formato compatível com o SINTEGRA, sistema utilizado pela Fazenda estadual;

1.9. Com isso, o agente fiscal lavrou auto de infração por não conseguir a leitura de nenhum dos CDs entregues pelo Contribuinte, talvez por problemas técnicos do sistema da própria fiscalização. Desta feita, o agente fiscal entende que a Impugnante entregou arquivos inválidos propositadamente para embaraçar e dificultar o andamento da fiscalização;

1.10. O auto de infração foi lavrado pela autoridade fiscal com base nos arts. 11 e 12 da Lei nº 8.218/91 no montante de 1% sobre a renda bruta no período declarada pela Impugnante, correspondente à R\$ 850.400,36 (oitocentos e cinquenta mil, quatrocentos reais e trinta e seis centavos), por entender que os arquivos digitais requeridos no item I do termo de abertura de fiscalização não estava conforme COFIS nº 15/2001, impossibilitando a leitura dos dados, o que não corresponde à realidade, conforme será demonstrado;

1.11. Entende-se que os documentos exigidos nos itens II a IV no termo de início de fiscalização estão satisfeitos e foram aceitos pela fiscalização, já que foi lavrada multa apenas sobre a impossibilidade de leitura dos arquivos digitais;

2- MÉRITO

2.1. A partir de 1991, e até 2001, as pessoas jurídicas que, de acordo com o balanço de encerramento do período-base imediatamente anterior, tivessem patrimônio líquido superior a R\$ 1.633.072,44 (1.970.643,71 UFIR, até 1995; o critério de conversão, previsto no art. 30 da Lei n. 9249, foi desconsiderado pela Instrução Normativa SRF n. 68/95, que previra o valor de R\$ 1.800.000,00), e utilizassem sistema de processamento eletrônico de dados para registrar negócios e atividades econômicas, escriturar livros ou elaborar documentos de natureza contábil ou fiscal ficaram obrigadas a manter, em meio magnético ou assemelhado, à disposição da então SRF, os respectivos arquivos e sistemas durante o prazo de cinco anos.

2.2. A partir da Medida Provisória n. 2158-34, de 27.07.2001, cujo art. 72 alterou a Lei nº 8.218/91, deixou de ser feita referência a valor de patrimônio líquido, sendo simplesmente previsto que as pessoas jurídicas que utilizarem sistemas de processamento eletrônico de dados para registrar negócios e atividades econômicas ou financeiras, escriturar livros ou elaborar documentos de natureza contábil ou fiscal, ficam obrigadas a manter, à disposição da RFB, os respectivos arquivos digitais e sistemas, pelo prazo decadencial previsto na legislação tributária.

2.3. Continua a ser prevista a incumbência de a RFB expedir atos necessários a estabelecer a forma e o prazo em que os arquivos digitais e sistemas deverão ser apresentados. Basicamente, vigentes, tais atos são representados pela IN/SRF nº 86/2001 e pelo Ato Declaratório Executivo CGF COFIS nº 15/2001. 2.4. A impugnante, atendendo a intimação decorrente do termo de início de procedimento fiscal, entregou em 11/11/2010, conforme relato acima, um DVD contendo os arquivos digitais exigidos no §1º do art. 1º do Ato Declaratório Executivo CGF COFIS nº 15/2001 a partir do

programa SINCO arquivos contábeis disponibilizado para download no site da Receita Federal do Brasil.

2.5. Ao constatar que os arquivos entregues em DVD não haviam sido validados pelo programa, gerando a extensão .txt, a Impugnante efetuou a validação em 08/10/2010 conforme arquivo relatório da validação de nome CD4406.LST gerando assim os arquivos validados na extensão .fmt e entregou **ESPONTANEAMENTE** em 10/12/2010 um segundo DVD contendo todos os seus arquivos contábeis em meio magnético agora validados pelo programa da Receita Federal, entregue junto com um impresso do layout dos arquivos entregues gerado pelo próprio validador do programa.

A verificação disto é tranqüila, basta verificar o DVD entregue em 10/12/2010 que está anexo aos autos.

2.6. Mesmo colaborando com a fiscalização e entregando os documentos exigidos na forma como requerido a autoridade fiscal não conseguiu abrir os arquivos magnéticos e lavrou auto de infração por entender que os arquivos são inválidos, não estão na forma exigida e que a Impugnante busca embaraçar a fiscalização.

2.7. A inobservância dessas obrigações acarreta as seguintes penalidades previstas no art. 12 da Lei nº 8.218/91 com alterações da Medida Provisória n. 2158-34:

(...)

2.8. A autoridade fiscal lavrou auto de infração com fundamento no inciso II acima exposto. A partir de 01.01.2002 vigoram a Instrução Normativa SRF n. 86, de 22.10.2001, e o Ato Declaratório Executivo CGF COFIS n. 15, de 23.10.2001.

2.9. Segundo essa instrução normativa as pessoas jurídicas que utilizarem sistema de processamento eletrônico de dados para registrar negócios e atividades econômicas ou financeiras, escriturar livros ou elaborar documentos de natureza contábil ou fiscal, ficam obrigadas a manter à disposição da SRF os respectivos arquivos digitais e sistemas, pelo prazo decadencial legal;

2.10. O Ato Declaratório Executivo CGF COFIS n. 15/2001, por sua vez, disciplinou a forma de apresentação, a documentação de acompanhamento e as especificações técnicas dos arquivos digitais e sistemas, conforme o seu anexo único.

2.11. Percebe-se que em nenhum momento a Impugnante se negou a apresentar os arquivos magnéticos, tanto que o fez, inclusive espontaneamente e em perfeita consonância com o exigido pela Receita Federal do Brasil.

2.12. A Impugnante reconhece que o primeiro DVD entregue à fiscalização em 11/11/2010 não estava em conformidade com o formato exigido pela fiscalização, pois não havia sido validado pelo programa da Receita Federal, no entanto, o segundo DVD, entregue espontaneamente em 10/12/2010 estava validado pelo sistema da Receita Federal do Brasil e conforme o formato e padrões exigidos por esta.

2.13. Mesmo assim a autoridade fiscal afirma que não consegue efetuar a auditoria nos arquivos magnéticos porque estes arquivos não atendem o formato exigido pela RFB. Há de se reconhecer também que a fiscalização deve funcionar como uma via de mão dupla de colaboração entre o Fisco e o Contribuinte. Não pode haver uma relação de senhor (o Fisco) e escravo (o Contribuinte) ainda mais a impugnante com um histórico de mais de 30 anos de cumprimento de suas obrigações tributárias, com evidentes altíssimos custos administrativos voltados exclusivamente ao atendimento e cumprimento da legislação que, no Brasil, é alimentada por mais de 4 milhões de normas tributárias dos mais variáveis níveis, já inclusive nominada como um verdadeiro “manicômio tributário”. Dentro deste quadro é vital importância que o FISCO, na busca da verdade real, trabalhe ombro a ombro com o Contribuinte, fonte única de suprimento de riquezas para as necessidades do Estado.

2.14. Estando os sistemas contábeis e fiscais vivendo um etapa de transição para uma nova era, diferente da que vigorou nos últimos 40 anos, ou seja, de uma representação escrita para uma **era totalmente digital, com todas as dores, aprendizados e consolidação de conceitos próprios de uma nova era**. Mais do que

nunca se impõe a colaboração Fisco e Contribuinte e não uma guerra entre ambos, causando neste último desânimo em trabalhar e progredir, desinteresse em investir, gerar empregos, impostos e outros benefícios sociais.

2.15. O Fisco também passa pelas dores deste aprendizado como se vê pelos inúmeros sistemas de informações digitais criados nos últimos anos (DCTFs; DACONS; PER/DCOMP, DIPJs, etc, etc), cujas versões são mudadas periodicamente para aperfeiçoamentos, mas sempre sujeitando os Contribuintes a pesadas multas se não acompanhar esta frenesi de informações. Um exemplo desta dificuldade foi verificada no programa de consolidação dos débitos fiscais que demorou quase dois anos para ser elaborado e quando implementado apareceram inúmeros problemas levando milhares de Contribuintes aos postos da Receita para esclarecimentos, pior, dentro de um prazo tão exíguo que, segundo informações oficiais, deixou mais de 80% dos interessados fora do sistema, ou por desconhecimento ou por falta de habilidade para operar o sistema.

2.16. As novas tecnologias vêm em boa hora para o progresso da Sociedade e, implantadas nas relações Fisco-Contribuinte, servem para melhorar o relacionamento e aumentar a transparência e cooperação nesta relação. A tecnologia nunca deve ser utilizada para atrapalhar esta relação e nem como justificativa para a quebra na relação saudável que deve operar entre Estado e Cidadão.

2.17. Sabe-se que os sistemas informáticos, contudo, não são perfeitos e podem apresentar incompatibilidades nas trocas e leituras de arquivos. Estes casos ocorrem diuturnamente. Muitas vezes arquivos magnéticos operam com tranquilidade em um computador, mas quando transferido para outro simplesmente é impossível sua leitura e operação.

2.18. No caso em análise, vê-se claramente que houve incompatibilidade entre sistemas que poderia ter sido resolvido de forma imediata caso a fiscalização solicitasse a colaboração do departamento de tecnologia da informação da Impugnante. A tecnologia é ferramenta para facilitar e não para criar obstáculos.

2.19. Tanto é verdade que a autoridade fiscal, no momento da autuação, re-intima a Impugnante para apresentar estes dados magnéticos que, por falha em seu sistema, não conseguiu abrir, em formato de planilha Excel, contendo todos estes dados de notas fiscais, registros contábeis, de fornecedores e outros mais exigidos pelo §1º do art. 1º da COFIS nº 15/2001 (documento nº 07).

2.20. Para cumprir o exigido, a Impugnante se esforçou e trabalhou horas para transferir todos estes dados para as planilhas que foram entregues em CD no dia 16/06/2011 (documento nº 08), resultando seis arquivos distintos num total de mais de 70.000 linhas de informações.

2.21. É dentro deste quadro de colaboração, nesta nova era, que se deve desenvolver a fiscalização. Aliás, é esta a indicação posta na lei nº 9.784/99 que trata dos direitos, deveres e obrigações do Fisco e do Contribuinte da qual se destaca: (grifamos)

(...)

2.22. Isso pode ser observado nas primeiras decisões proferidas pelo antigo Conselho de Contribuintes, atual, CARF, amenizando os rigores da Fiscalização dentro deste quadro, como se vê de exemplos abaixo:

(...)

2.23. Desta forma, o próprio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais já decidiu, conforme exposto acima, que a desconformidade dos arquivos magnéticos com os padrões exigidos pela RFB não constitui motivo justificado para a aplicação da multa regulamentar aplicada in casu pela autoridade fiscal.

2.24. Caso assim não seja entendido, a aplicação da penalidade está no mínimo incorreta e deveria ser aplicada pelo inciso I do art. 12 da Lei nº 8.218/91, incidindo 0,5% sobre a receita bruta e não 1% como pretende a fiscalização, na medida em que é a

própria fiscalização quem afirma no auto de infração que os arquivos magnéticos entregues não atendem à forma exigida pela RFB.

2.25. Ora, não atender à forma é aplicar a multa prevista no inciso I do art. 12, que prescreve que a autoridade fiscal deve aplicar multa de 0,5% sobre a receita bruta no período fiscalizado quando os registros e arquivos não atenderem à forma em que devem ser apresentados os registros e respectivos arquivos.

3. PEDIDO

Posto isto, e considerando que a Impugnante tem **colaborado e não embaraçado a Fiscalização, haja vista o atendimento agora de uma re-intimação para prosseguimento da Fiscalização que envolveu uma migração para EXCEL de um movimento superior a 70.000 linhas, quantidade esta maior que o previsto em qualquer planilha**, vem para requerer a procedência desta impugnação para **anular totalmente o presente auto de infração**

Caso este não seja o entendimento, requer, na pior das hipóteses, a recapitulação da multa para o disposto no inciso I do art. 12 da Lei 8.218/91 para aplicar o montante de 0,5% sobre a receita bruta auferida pela Impugnante no período de 2007, reabrindo-se os prazos legais." (Os destaques são do original.)

3.A 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belém (PA) proferiu decisão assim ementada:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 25/05/2011

LEI GERAL DO PROCESSO ADMINISTRATIVO. APLICABILIDADE.

A Lei nº 9.784, de 1999, que regula de maneira genérica o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, não é aplicável aos processos de natureza fiscal, que são regidos por lei própria, em razão da sua especificidade.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 25/05/2011

INFRAÇÕES À LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. RESPONSABILIDADE OBJETIVA.

Nos termos do art. 136 do CTN, salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.

As decisões administrativas não se constituem em normas complementares da legislação tributária, razão porque seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão àquela objeto da decisão.

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Data do fato gerador: 25/05/2011

MULTA REGULAMENTAR. ARQUIVOS DIGITAIS. OMISSÃO OU ERRO NAS INFORMAÇÕES PRESTADAS EM MEIO MAGNÉTICO.

As pessoas jurídicas que utilizarem sistemas de processamento eletrônico de dados para escriturar livros, ficam obrigadas a manter, à disposição da RFB, os respectivos arquivos digitais e sistemas, pelo prazo decadencial previsto na legislação tributária, sujeitando-se à multa de 5% sobre o valor da operação correspondente, no caso de omitirem ou prestarem incorretamente as informações solicitadas, limitada a 1% da receita bruta no período.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

4. Inconformada, a Recorrente manejou o Recurso Voluntário de fls. 139/150, via do qual, em breve resumo, apresenta as seguintes alegações:

- **1. Sobre a Entrega dos Arquivos Digitais**
 - Entregou inicialmente (11.11.2010) um DVD contendo arquivos digitais exigidos, porém não validados pelo programa da RFB.
 - Ao constatar essa falha, validou os arquivos em 08.12.2010 e entregou ESPONTANEAMENTE um segundo DVD em 10.12.2010, desta vez com arquivos validados pelo sistema da Receita Federal.
 - Reconhece que o primeiro DVD não estava em conformidade, mas sustenta que o segundo estava validado e conforme os padrões exigidos.
- **2. Incompatibilidade Tecnológica e Colaboração**
 - A autoridade fiscal não conseguiu abrir os arquivos magnéticos por possível incompatibilidade em seu próprio sistema.
 - Argumenta que sistemas informáticos não são perfeitos e frequentemente apresentam incompatibilidades na leitura de arquivos.
 - O problema poderia ter sido resolvido caso a fiscalização solicitasse a colaboração do departamento de TI da recorrente.
 - Destaca que a tecnologia deve ser ferramenta para facilitar, não para criar obstáculos.
- **3. Comprovação de Colaboração com a Fiscalização**
 - Em nenhum momento se negou a apresentar os arquivos.
 - Quando reintimada a apresentar os dados em formato Excel, esforçou-se para transferir todos os dados, gerando seis arquivos com mais de 70.000 linhas de informações (entregues em 16.06.2011).
 - A fiscalização deve funcionar como "via de mão dupla de colaboração" entre Fisco e Contribuinte, não como relação de "senhor e escravo".
- **4. Aplicação da Lei 9.784/1999**
 - Invoca princípios da Lei 9.784, de 1999 (processo administrativo federal), destacando:
 - Razoabilidade e proporcionalidade
 - Atuação segundo padrões éticos e boa-fé
 - Adequação entre meios e fins

- Vedação de imposição de obrigações e sanções em medida superior às necessárias
- Adoção de formas simples para propiciar segurança
- **5. Jurisprudência Administrativa Favorável**
 - Cita decisões do CARF (antigo Conselho de Contribuintes) que amenizam os rigores da fiscalização
- **6. Enquadramento Legal Incorreto**
 - Caso mantida a penalidade, argumenta que o enquadramento legal estaria incorreto.
 - A multa deveria ser aplicada conforme o inciso I do art. 12 da Lei nº 8.218, de 1991 (0,5% sobre a receita bruta) e não 1% como pretendido.
 - A própria fiscalização afirma que os arquivos não atendem à forma exigida, o que se enquadraria no inciso I e não no II.
- **7. Aplicabilidade de Precedentes Administrativos**
 - Refuta a afirmação da decisão de que não se aplicam precedentes administrativos ao caso.
 - Invoca o artigo 100 do CTN: ao seguir orientações reiteradas das autoridades, o contribuinte pode recolher tributos sem multa.
 - Cita o RIPI (art. 567, II "a"): não serão aplicadas multas se o contribuinte age conforme interpretação fiscal de decisão irrecorrível de última instância administrativa.
- **8. Pedidos**
 - Principal: anulação total do auto de infração, por ter colaborado e não embaraçado a fiscalização.
 - Subsidiário: recapitulação da multa para o inciso I do art. 12 da Lei 8.218/91 (0,5% sobre a receita bruta de 2007).

5.É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro **Jandir José Dalle Lucca**, Relator.

6.O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos requisitos legais de admissibilidade.

7. Trata-se de auto de infração em que foi aplicada multa regulamentar no valor de R\$ 850.400,36, por irregularidades relacionadas ao fornecimento de arquivos magnéticos solicitados durante procedimento fiscalizatório, caracterizadas pelos seguintes eventos:

- 1) A empresa foi intimada em 27.10.2010 para apresentar arquivos magnéticos no padrão do Ato Declaratório COFIS nº 015/2001, essenciais para a fiscalização que tinha como foco principal a apuração de preços de transferência.
- 2) Após três tentativas de entrega (11.11.2010, complementada em 15.12.2010; 21.12.2010; e 10.05.2011), os arquivos foram considerados imprestáveis pela fiscalização devido a:
 - Apresentação em padrão incorreto (MANAD e posteriormente SINTEGRA, quando o exigido era o padrão do Ato Declaratório COFIS nº 15/2001)
 - Inconsistências graves nos arquivos enviados: pastas vazias, falta de identificação dos arquivos, erro na organização (mensal x anual)
 - Ausência dos arquivos relativos às atividades fiscais da empresa (faturamento, custos e despesas)
 - Mensagem de erro "Arquivo Inválido" ao tentar processar os dados
- 3) A fiscalização considerou que o contribuinte "embaraçou e dificultou o andamento da Fiscalização" ao não fornecer adequadamente os dados requisitados, inviabilizando a verificação fiscal.

8. Como decorrência, foi aplicada a multa regulamentar de que trata o artigo 12, inciso II, da Lei nº 8.218, de 1991, no importe de 5% sobre o valor das operações com informações omitidas ou incorretas, limitada a 1% da receita bruta do período fiscalizado.

9. Pois bem, compulsando-se os autos é possível identificar os seguintes atos intimatórios e seus respectivos atendimentos:

Intimação Inicial (fls. 04/06):

Esta intimação foi formalizada por meio do Termo de Início do Procedimento Fiscal, emitido em 19.10.2010 e recebido pelo contribuinte em 27.10.2010. O procedimento fiscal teve como objeto o Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e seus reflexos, para o período de apuração de 01.01.2007 a 31.12.2007.

O contribuinte foi intimado a apresentar, no prazo de 20 dias, os seguintes elementos:

- Arquivos digitais e sistemas contendo informações sobre os negócios e atividades econômicas ou financeiras da empresa,

observando as orientações do anexo único do Ato Declaratório COFIS nº 15/2001, alterado pelo de nº 25 de 07.06.2010. As informações deveriam ser apresentadas em arquivos padronizados, no que se refere a: registros contábeis; fornecedores e clientes; documentos fiscais; comércio exterior; controle de estoque e registro de inventário (2006 e 2007); relação insumo/produto; controle patrimonial; e folha de pagamento.

- Informação sobre o método de preço de transferência utilizado pela empresa e as respectivas memórias de cálculo, assim como cópias da documentação utilizada como suporte.
- Portarias da SUDAM e Atos Declaratórios (AD) de incentivos fiscais.
- Resolução SUFRAMA de incentivo fiscal (IPI).

Atendimento:

Segundo o Auto de Infração, a empresa entregou arquivos em 11.11.2010 e complementou a entrega em 15.12.2010. No entanto, a fiscalização considerou essa entrega em completo desatendimento às normas e repleta de erros, o que IMPOSSIBILITOU a continuidade da ação fiscal. Especificamente, a primeira entrega continha informações contábeis no padrão MANAD, que contrariava o requerido, e os arquivos de alguns meses estavam vazios ou sem identificação. Além disso, ao tentar ler os arquivos, a fiscalização obteve a mensagem "Arquivo Inválido".

Primeira Reintimação Fiscal (fls. 09):

Esta reintimação foi emitida por meio do Termo de Reintimação Fiscal datado de 13.12.2010, recebido pelo contribuinte em 15.12.2010.

Dando continuidade à ação fiscal iniciada em 27.10.2010, a fiscalização reintimou o contribuinte a informar, no prazo de 5 dias, qual foi o método de preço de transferência utilizado, bem como apresentar as memórias de cálculo da metodologia utilizada, conforme constou do Termo de Início de Fiscalização.

Atendimento:

Ao apresentar sua resposta em 21.12.2010, o contribuinte o fez de forma totalmente contrária ao que constava na intimação/reintimação. Segundo o auto de infração, foram apresentados apenas arquivos magnéticos atinentes à contabilidade, não constando os arquivos magnéticos relativos às atividades fiscais (faturamento, custos e despesas), considerados essenciais para os objetivos da fiscalização.

Segunda Reintimação Fiscal (fls. 43):

Esta reintimação foi emitida por meio do Termo de Reintimação Fiscal datado de 25.05.2011, recebido pelo contribuinte em 26.05.2011.

Dando continuidade à ação fiscal, a fiscalização reintimou o contribuinte a apresentar, no prazo de 5 dias, as planilhas eletrônicas, anexadas ao Termo de Reintimação, em meio magnético (CD), devidamente preenchidas.

O motivo para esta solicitação foi o fato de que os arquivos magnéticos no padrão do ADE Cofis número 15/2001 solicitados anteriormente não foram atendidos integralmente até aquela data.

Atendimento:

O auto de infração afirma que, mais uma vez, a pessoa jurídica entregou informações sem atentar para o que lhe foi requerido, que era o padrão do Ato Declaratório Cofis número 15/2001. Este fato tornou as informações contidas no CD "imprestável" para a fiscalização.

Observação:

Conforme consta do auto de infração, em 10.05.2011 foi recebido no CAC/DRF/MNS, encaminhado para a fiscalização em 23.05.2011, um CD contendo dados de Notas Fiscais da pessoa jurídica, mas que se encontravam escritas no padrão denominado "SINTEGRA", utilizado pela Secretaria Estadual de Fazenda para receber as informações de seus contribuintes, não atendendo ao Padrão do Ato Declaratório Cofis número 15/2001, sendo por essa razão considerado imprestável.

10. Em suma, a fiscalização inicialmente solicitou um conjunto amplo de informações em formato digital e documentos específicos relacionados a preço de transferência e incentivos fiscais. Posteriormente, em duas ocasiões formais, reintimou o contribuinte, primeiro focando no preço de transferência e, depois, solicitando os dados digitais em formato de planilha eletrônica devido à alegada impossibilidade de leitura dos arquivos digitais entregues anteriormente.

11. Contudo, há um aspecto relevante que merece algumas considerações.

12. Com efeito, não apenas a data em que foi emitido o Segundo Termo de Reintimação Fiscal (fls. 43) foi exatamente a mesma em que foi lavrado o próprio auto de infração (fls. 33/38 e 49/50), verifica-se ainda que a ciência do termo foi posterior ao do próprio auto de infração. Confira-se:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Secretaria da Receita Federal do Brasil

Folha:

INFORMAÇÃO PROTEGIDA POR SIGILO FISCAL

AUTO DE INFRAÇÃO

Unidade	DRF MANAUS			Número do MPF	0220100/00568/10
Sujeito Passivo					
Razão Social	ORIENT RELÓGIOS DA AMAZONIA LTDA			CNPJ	05.830.195/0001-10
Logradouro	Número	Complemento		Telefone	
AV. SOLIMÕES	1430				
Bairro	Cidade/UF		CEP		
DISTRITO INDUSTRIAL	MANAUS/AM		69075-200		
Local de Lavratura	Data		Hora		
SEFIS/DRF/MNS	25/05/2011		17:02		

[..]

Ciência do Sujeito Passivo

Declaro-me ciente deste Termo do qual recebi cópia:

Nome: Janete Passarini de Oliveira Cargo: Coord. Controladora

CPF: 220.270.498-71 Data: 25/05/11 Assinatura: Janete Passarini de Oliveira

{...}



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Secretaria da Receita Federal do Brasil



TERMO DE REINTIMAÇÃO FISCAL

IDENTIFICAÇÃO					
Unidade	0220100 MANAUS - DRF			Número do RPF/MPF	0220100/00568/2010
Nome/Nome Empresarial	ORIENT RELOGIOS DA AMAZONIA LTDA			CPF/CNPJ	05.830.195/0001-10
Logradouro	Número		Complemento		
AV. SOLIMÕES	1430				
Bairro	Cidade		UF	CEP	
DISTRITO INDUSTRIAL	MANAUS		AM	69.075-200	
Local de Lavratura	Data		Hora		
SEFIS/DRF/MNS - 14 ANDAR.	25/05/2011				

[...]

CIÊNCIA DO CONTRIBUINTE

Nome do Contribuinte/Preposto: Janete Passarini de Oliveira

Cargo: Coord. Controladora Data: 26/05/11 Assinatura: Janete Passarini de Oliveira

13.A reintimação fiscal de 25.05.2011, cientificada ao contribuinte em 26.05.2011, teve como objeto a solicitação de planilhas eletrônicas específicas, a serem preenchidas em meio magnético (CD). O motivo dessa solicitação, conforme o próprio termo e o auto de infração, foi o fato de que os arquivos magnéticos solicitados no padrão ADE Cofis nº 15/2001 não foram atendidos integralmente até aquela data. A fiscalização alegou que os arquivos anteriores estavam com erros e impossibilitavam a continuidade da ação fiscal.

14.Já o auto de infração, que aplica a multa isolada, foi lavrado e cientificado ao contribuinte em 25.05.2011. A descrição dos fatos detalha o comportamento do contribuinte até a data da lavratura do auto. Portanto, não poderia, por si só, mencionar uma resposta do contribuinte a uma intimação datada do mesmo dia e cuja ciência ocorreu no dia seguinte. O auto,

ao descrever a situação até 25.05.2011, considera que os termos de intimação e reintimação anteriores não foram atendidos e que o contribuinte continuava "embaraçando e dificultando o andamento da Fiscalização".

15.É importante destacar que, em atendimento a esta reintimação de 25.05.2011 (com ciência em 26.05.2011), o contribuinte apresentou uma carta datada de 15.06.2011, protocolizada em 16.06.2011. Esta carta expressamente declara que está sendo apresentada "*Em atendimento ao termo de Re-intimação Fiscal de procedimento n°.0210100.2010.00568 recebido em 26/05/2011*". O contribuinte anexou um CD contendo as planilhas eletrônicas devidamente preenchidas em Excel 2010, listando os nomes dos 6 arquivos entregues (fls. 94/96).

16.Vale dizer, ainda que tenha extrapolado em alguns poucos dias o exíguo prazo de 05 dias conferido pela fiscalização, o contribuinte, ao fim e ao cabo, apresentou o material solicitado na intimação fiscal emitida concomitantemente à lavratura do auto de infração e cientificada ao sujeito passivo posteriormente àquela. A razão desse atraso, segundo alega a impugnação, decorreu da circunstância de que, para cumprir o exigido prazo, o contribuinte se esforçou para transferir todos os dados para as planilhas, totalizando mais de 70.000 linhas de informações.

17.Portanto, enquanto o auto de infração registra a situação de não atendimento integral das solicitações anteriores e até aquela data, os documentos subsequentes indicam que o contribuinte, de fato, atendeu à reintimação específica de 25.05.2011 (cientificada em 26.05.2011) entregando as planilhas eletrônicas solicitadas, de modo que o lançamento da penalidade, sem a análise daqueles documentos, foi absolutamente prematuro e, naquele momento, descabido.

18.Sobre as modalidades de vícios que assolam os lançamentos, os fundamentos constantes do voto condutor do Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas no Acórdão 9303-013.134, que adoto como razões de decidir, são suficientemente elucidativos, *ex vi* dos seguintes excertos:

(...)

A legislação tributária que trata da constituição do crédito tributário por meio de lançamento de ofício assim dispõe:

- Lei nº 5.172/66 (Código Tributário Nacional –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.

Art. 143. Salvo disposição de lei em contrário, quando o valor tributário esteja expresso em moeda estrangeira, no lançamento far-se-á sua conversão em moeda nacional ao câmbio do dia da ocorrência do fato gerador da obrigação.

Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

§ 1º Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica aos impostos lançados por períodos certos de tempo, desde que a respectiva lei fixe expressamente a data em que o fato gerador se considera ocorrido.

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.

- Decreto nº 70.235/72 (Processo Administrativo Fiscal):

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

(...)

O tributarista Anselmo Souza, em seu "Curso básico de direito tributário" (Rio de Janeiro: Editora Lilen Rids, 2006), assim conceitua vícios, formal e material, no lançamento tributário.

Vício formal é defeito no processo de formação do lançamento, tal como incompetência da autoridade lançadora, falta de capitulação do fato gerador, (...). Já o **vício material**, diz respeito à existência da dívida, como não-ocorrência do fato gerador sujeito passivo incorreto; sujeito ativo incorreto, (...). **No vício formal a dívida tributária não é declarada inexistente, mas sim tem declarada viciada sua formalização (lançamento). No vício material, a dívida que a Fazenda Pública alega existir, na verdade, não existe, (...).** (destaque não original)

Já Leandro Paulsen, em sua obra "Direito Tributário - Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência" (Livraria do Advogado Editora, 10ª Edição), assim define vício formal e vício material:

Vício formal X Vício material. 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 à incidência da lei.

Da conceituação/definição de ambos os tributaristas, depreende-se que o vício formal é aquele referente aos procedimentos e aos documentos utilizados na formalização e exigência do crédito tributário. Já o vício material refere-se à validade e à aplicação da lei, ou seja, a fundamentação da exigência do tributo.

O vício material ocorre na constituição do crédito tributário, na medida em que as leis utilizadas para dar sustentação ao ato administrativo fiscal não são válidas e/ ou não são aplicáveis ao tributo lançado e exigido o que implica na nulidade do lançamento, sem possibilidade de correção, nos termos dos artigos 145 do CTN, citados e transcritos anteriormente, e da aplicação do art. 173, inciso II, desse mesmo Código.

Diferentemente, o vício formal decorre de erros de cálculos, na apuração da base de cálculo do tributo, na alíquota aplicada, na própria operação aritmética e/ ou no descumprimento de disposições na legislação que regula o lançamento, implicando na nulidade, de fato, anulação do lançamento. O vício formal permite a correção do lançamento, nos termos do art. 145, citado e transcrito anteriormente, c/c o art. 149, ambos do CTN, inclusive, mediante novo lançamento.

Também este é o entendimento da Secretaria da Receita Federal, veiculado no Parecer nº 9, de 3 de fevereiro de 1999, da Coordenação Geral do Sistema de Tributação – Cosit, reproduzido a seguir:

A nulidade está presente num ato jurídico quando há defeito grave que impeça a produção do efeito pretendido. 116 nulidade quando o ato desrespeita, no momento de sua formação, o pressuposto exigido pela lei para que tenha validade. A nulidade é a reação da ordem jurídica, tolhendo o ato de seus efeitos, imposta à manifestação de vontade que não cumpriu os requisitos fixados pela lei. Ocorre que nem sempre tais requisitos aparecem de maneira expressa na lei. Não raras vezes, a essência do ato vem à tona mediante o conhecimento dos princípios gerais com os quais deve ele se conformar. Se o ato, no momento de sua formação, passa ao largo dessa essência ou descumpre alguma solenidade fundamental, deverá suportar a reação do ordenamento - a nulidade. (...)

Assim como os atos jurídicos em geral, os atos administrativos também possuem elementos básicos de estruturação. A competência do agente, forma e objeto do ato, somam-se a finalidade e o motivo. Qualquer vício nesses elementos estruturais faz com que o ato não refine condições para irradiar os efeitos jurídicos que lhe são próprios. Portanto, é causa de nulidade do ato a existência de qualquer defeito que macule tais elementos.

O vício de forma é um dos possíveis vícios que podem atingir o ato administrativo, causando a sua nulidade. Ao discorrer sobre a teoria da nulidade dos atos administrativos, Antônio da Silva Cabral, in "Processo Administrativo Fiscal", menciona os principais vícios dos atos administrativos, e, entre eles, o vício de forma, que, nos dizeres de Seabra Fagundes, consistiria no "conjunto de solenidades com que a lei cerca a exteriorização do ato administrativo, estabelecendo o vínculo aparente entre a manifestação de vontade e objeto".

O item "b" do parágrafo único do art. 2º da Lei nº 4.717, de 20 de junho de 1965, que define os vícios dos atos administrativos, dispõe:

"b) o vício de forma consiste, na omissão ou na observância incompleta ou irregular de formalidades indispensáveis à existência ou seriedade do ato; ...". (...)

Assim, é equivoco pensar que a única causa de nulidade do lançamento é a incompetência do agente. A interpretação meramente literal do disposto no art. 59 do Decreto nº 70.235/1972 levar-nos-ia à conclusão absurda de que, por exemplo, mesmo que a forma adotada pelo ato de lançamento fosse desconforme com o mandamento legal, ele reuniria condições para produzir efeitos. Ora, de tal conclusão decorreria a afirmação errônea de que um ato administrativo poderia prosperar, mesmo tendo sido exteriorizado por uma forma absolutamente irregular. Cabe enteio lembrar que se nos atos jurídicos da ordem privada, em que impera a liberdade de

forma, o vício nesta última é causa de nulidade absoluta, conforme preconiza o art. 145, incisos III e IV, da Lei nº 3.071, de 1º de janeiro de 1916 (Código Civil), mais ainda o será para os atos administrativos, pois neles impera a vinculação à forma.

*Aplicar, de maneira literal e isolada, o disposto no referido art. 59 significa ignorar a coerência do sistema jurídico. Não concordamos, desta feita, que a lista prescrita naquele dispositivo legal seja *numerus clausus*, e sim *numerus apertus*. E nulo todo ato administrativo que desrespeita os requisitos impostos pela legislação. O dispositivo do Decreto não faz menção às vicissitudes do ato administrativo do lançamento em virtude da forma, por esta circunstância .16 estar implícita, já que ele é cercado de requisitos e formalidades já consagradas pela legislação.*

Os requisitos formais do ato administrativo de lançamento aparecem no art. 142 do Código Tributário Nacional (CTN) e nos artigos 10 e 11 do Decreto nº 70.235/1972. Se o ato não respeita referidas formalidades, não tem condições para produzir efeitos. (...)

(...) E mesmo que o lançamento seja promovido por agente competente, que a finalidade seja o interesse público, o motivo seja aquele fixado em lei, no caso dos atos vinculados, e o objeto seja a manifestação creditícia do Fisco, ainda assim o lançamento carregará consigo a nulidade absoluta se a forma determinada explícita ou implicitamente na lei for desrespeitada, com a omissão dos elementos que deveriam estar contidos no documento que exterioriza o ato de imposição. (...)

A ineficácia do ato administrativo não é decretada em prol do particular interessado, mas em respeito ex ordem pública e ao princípio da legalidade, que devem sempre nortear as atividades da Administração. (...) Costuma a doutrina sobre o assunto sentenciar que, tratando-se de atos administrativos, não há que se falar em anulabilidade, visto que os vícios a eles relativos são de ordem pública, cabendo, nesses casos, somente a nulidade, cuja declaração é de interesse da própria administração e não apenas de interesse privado do particular. (...)

Em face do que se expôs, conclui-se que a falta de menção, no lançamento, dos elementos previstos no art. 142 do CTN e nos arts. 10 e 11 do Decreto nº 70.235/1972 constitui vício de forma, causando, portanto, a nulidade do lançamento que pode e deve ser decretada de ofício pela autoridade administrativa competente. (destaque não original)

(...)

19. Conseqüentemente, considerando que, *in casu*, houve um defeito no processo de formação do lançamento, resta clara a necessidade de sua anulação por vício formal.

CONCLUSÃO

20. Pelo exposto e por tudo mais que dos autos consta, dou parcial provimento ao Recurso Voluntário declarar a nulidade do lançamento por vício formal.

Assinado Digitalmente

Jandir José Dalle Lucca

VOTO VENCEDOR

Conselheira Edeli Pereira Bessa, redatora designada

O I. Relator restou vencido em seu entendimento favorável à declaração de nulidade, por vício formal, do lançamento. A maioria do Colegiado compreendeu que o lançamento deveria ser declarado improcedente por vício material.

O lançamento em tela foi lavrado em 25/05/2011 e cientificado à Contribuinte em 26/05/2011. A multa de R\$ 850.400,36 corresponde a 1% da receita bruta do ano-calendário 2007 e está fundamentada nos arts. 11 e 12, inciso II da Lei nº 8.218/91, com a redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-34/2001 e reedições.

A autoridade lançadora afirmou o cabimento da multa equivalente a 5% sobre o valor da operação omitida ou cuja informação solicitada tenha sido prestada incorretamente, mas, como tais operações/informações corresponderiam às receitas e despesas do período, a penalidade foi aplicada pelo seu limite máximo de 1% da receita bruta.

Consoante descrição dos fatos apresentada no Auto de Infração, as informações prestadas incorretamente correspondem a “Arquivos Magnéticos relativos às atividades fiscais da pessoa jurídica, isto é, atinentes ao Faturamento, aos Custos e Despesas da empresa”. Desde 27/10/2010 a Contribuinte fora intimada a apresentar tais arquivos no padrão do Ato Declaratório COFIS nº 015/2001, mas os arquivos entregues em 11/11/2010 e 15/12/2010 não observaram aquele padrão. Reintimada em 15/12/2010, a Contribuinte apresentou apenas “os arquivos magnéticos atinentes à Contabilidade da Empresa” em 21/12/2010. Em 10/05/2011, a Contribuinte apresentou novos arquivos no CAC da DRF/Manaus, os quais chegaram ao fiscal solicitante em 23/05/2011, mas ainda assim não observavam o padrão exigido, e sim “padrão denominado ‘SINTEGRA’”.

A autoridade lançadora assim sintetiza “as razões da imprestabilidade dos Arquivos magnéticos”:

1ª. Entrega:

1 - Contribuinte entregou as informações contábeis no padrão MANAD. O que contraria o que foi requerido pela Fiscalização;

2 - No relatório de Recibo de Entrega consta como período 01/01/2007 a 31/12/2007. Entretanto, os arquivos magnéticos apresentados à Fiscalização encontram-se organizados mensalmente. O que também foge da própria documentação apresentada pelo contribuinte, tendo em vista que, teoricamente, o contribuinte entregaria todos os relatórios de forma anualizada, enquanto que os arquivos magnéticos estão dispostos de forma mensal

3 - No mês de janeiro de 2007, o contribuinte apresentou os arquivos com extensão “.001” e “.txt”;

4 - Nos meses de fevereiro a setembro de 2007 as pastas no CD encontram-se vazias, isto é, sem nenhuma informação.

5 - No mês de outubro de 2007, o contribuinte apresentou apenas 3 arquivos com extensão ".001", mas sem nenhuma identificação;

6 - Nos meses de novembro a dezembro de 2007, o Contribuinte apresentou 10 arquivos (em cada mês) com extensão ".001", também sem nenhuma identificação.

7 - Ao tentar realizar a leitura e análise dos Arquivos Magnéticos a fiscalização foi surpreendida com a seguinte mensagem: "Arquivo Inválido" O Arquivo de dados gerais é inválido! Não foram encontrados os dados de abertura do arquivo com identificação do período!

8 - Não foram apresentados os documentos de acompanhamento dos Arquivos Magnéticos;

9 - Não foram apresentados os Arquivos Fiscais.

2ª. Entrega:

1 - Não foram apresentados os Arquivos Magnéticos relativos às atividades Fiscais do contribuinte, isto é, Faturamento, Custos e Despesas.

3ª. Entrega:

1 - O Contribuinte apresentou em 23 de maio de 2011, data do recebimento pelo Auditor Fiscal, um CD contendo dados de Notas Fiscais no qual foi detectado, conforme extrato da leitura, encontrarem-se escritos no padrão "SINTEGRA", sendo que este é o padrão de entrega de Arquivos Magnéticos à Secretaria de Fazenda Estadual, o que mais uma vez contraria o que foi requerido do Contribuinte, isto é, os arquivos magnéticos que devem ser entregues à Receita Federal do Brasil devem seguir o padrão descrito no Ato Declaratório Cofis nº 15/2001, e de acordo com o disposto na IN/SRF/nº86. De formas que esta Fiscalização novamente considera como não atendido o Termo de Intimação e Reintimação, e que desta forma o Contribuinte continua embaraçando e dificultando o andamento da Fiscalização.

A autoridade julgadora de 1ª instância afirmou corretamente capitulada a penalidade porque:

8. Ao contrário do que alega o sujeito passivo, a penalidade objeto do processo não está sendo exigida pela impossibilidade de leitura dos arquivos digitais apresentados, mas sim pelos erros e/ou omissões contidos nos arquivos entregues em 11/11/2010, 15/12/2010 e 21/12/2010, especialmente a omissão das informações relativas às suas receitas e despesas.

8.1. Embora intimada (fls. 04/06 e 09) para fornecer, complementar ou corrigir as informações requeridas, necessárias para a continuidade da fiscalização, a contribuinte deixou de fazê-lo, conforme demonstrado no item precedente. Tanto

é assim que, concomitante com a ciência do Auto de Infração, a empresa foi cientificada do Termo de Reintimação Fiscal de fl. 43, para apresentar as planilhas eletrônicas anexas a esse termo devidamente preenchidas, em razão da falta de atendimento integral às intimações realizadas anteriormente.

9. Por conseguinte, caracterizada está a infração capitulada na peça impositiva, justificando o lançamento da multa regulamentar levado a efeito.

Todavia, importa ter em conta que até a lavratura do auto de infração a Contribuinte não havia apresentado os arquivos assim exigidos no Termo de Início do Procedimento Fiscal:

No exercício das funções de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil e na forma do disposto no art. 7º da Lei nº 2.354/54 e no art. 7º do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, damos início à fiscalização do contribuinte acima identificado, INTIMANDO-O a apresentar, os elementos abaixo especificados, no prazo de 20 (vinte) dias:

01 – Apresentar os arquivos digitais e sistemas contendo as informações relativas aos negócios e atividades econômicas ou financeiras da empresa, observadas as orientações contidas no anexo único do Ato Declaratório COFIS nº 15/2001, alterado pelo de nº 25 de 07/06/2010.

As informações deverão ser apresentadas em arquivos padronizados, no que se refere a:

I – registros contábeis;

II – fornecedores e clientes;

III – documentos fiscais;

IV – comércio exterior;

V – controle de estoque e registro de inventário (2006 e 2007);

VI – relação insumo/produto;

VII – controle patrimonial.

VIII – folha de pagamento.

Relativamente aos arquivos magnéticos observar o disposto na Lei 8.218/91, art. 11 e §1º, Lei nº 8.383/91, art. 3º, inciso II, Lei nº 9.249/95, art. 30, MP nº 2.158-35, art. 72, Decreto nº 3.000/99 – RIR/99, art. 265 e 266; IN SRF nº 86/2001, AD COFINS nº 15/2001 e 25/2010.

Naquela ocasião também foram exigidas outras informações, mas desvinculadas de arquivos magnéticos previstos no art. 11 da Lei nº 8.218/91. Por sua vez, referida lei assim dispunha:

Art. 11. As pessoas jurídicas que utilizarem sistemas de processamento eletrônico de dados para registrar negócios e atividades econômicas ou financeiras,

escrever livros ou elaborar documentos de natureza contábil ou fiscal, ficam obrigadas a manter, à disposição da Secretaria da Receita Federal, os respectivos arquivos digitais e sistemas, pelo prazo decadencial previsto na legislação tributária. (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001.)

§ 1º A Secretaria da Receita Federal poderá estabelecer prazo inferior ao previsto no caput deste artigo, que poderá ser diferenciado segundo o porte da pessoa jurídica. (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)

§ 2º Ficam dispensadas do cumprimento da obrigação de que trata este artigo as empresas optantes pela Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES, de que trata a Lei nº 9.317, de 5 de dezembro de 1996. (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)

§ 3º A Secretaria da Receita Federal expedirá os atos necessários para estabelecer a forma e o prazo em que os arquivos digitais e sistemas deverão ser apresentados. (Incluído pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)

§ 4º Os atos a que se refere o § 3º poderão ser expedidos por autoridade designada pelo Secretário da Receita Federal. (Incluído pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)

§ 1º - O valor referido neste artigo será reajustado, anualmente, com base no coeficiente de atualização das demonstrações financeiras a que se refere a Lei nº 8.200, de 28 de junho de 1991.

§ 2º - O Departamento da Receita Federal expedirá os atos necessários para estabelecer a forma e o prazo em que os arquivos e sistemas deverão ser apresentados. (Incluído pela Lei nº 8.383, de 30/12/1991)

Art. 12 - A inobservância do disposto no artigo precedente acarretará a imposição das seguintes penalidades:

I - multa de meio por cento do valor da receita bruta da pessoa jurídica no período, aos que não atenderem à forma em que devem ser apresentados os registros e respectivos arquivos;

II - multa de cinco por cento sobre o valor da operação correspondente, aos que omitirem ou prestarem incorretamente as informações solicitadas, limitada a um por cento da receita bruta da pessoa jurídica no período; (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001.)

III - multa equivalente a dois centésimos por cento por dia de atraso, calculada sobre a receita bruta da pessoa jurídica no período, até o máximo de um por cento dessa, aos que não cumprirem o prazo estabelecido para apresentação dos arquivos e sistemas. (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001.)

Parágrafo único. Para fins de aplicação das multas, o período a que se refere este artigo compreende o ano-calendário em que as operações foram realizadas. (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001.)

A autoridade lançadora capitulou a infração no inciso II do art. 12 da Lei nº 8.218/91, considerando todas as informações acerca de receitas e despesas como omitidas ou prestadas incorretamente porque os arquivos apresentados seriam imprestáveis para verificação fiscal. Todavia, a inobservância da forma de apresentação dos arquivos é infração prevista no inciso I do referido dispositivo. A omissão ou prestação incorreta de informações cogitada no inciso II tem em conta arquivos que observam a forma exigida e que, de sua leitura, evidenciam aquelas falhas.

Note-se, ainda, que a autoridade lançadora cogita do cálculo da penalidade mediante aplicação do percentual de 5% sobre a totalidade das receitas e despesas, e assim já conclui pela observância do limite de 1%, o que, de um lado, indica a impropriedade de se cogitar do cabimento da penalidade do inciso II do art. 12 da Lei nº 8.218/91 frente a arquivos que não são acessíveis, mas também evidencia que as irregularidades verificadas no arquivos contábeis apresentados, embora extensamente discriminadas no Auto de Infração, não justificaram a penalidade aplicada, que restou dirigida à falta de apresentação de arquivos magnéticos acessíveis “relativos às atividades Fiscais do contribuinte, isto é, Faturamento, Custos e Despesas” ou, na dicção do Termo de Início de Fiscalização, os arquivos contendo “documentos fiscais” e, eventualmente, também “fornecedores e clientes”.

Por tais razões, não há como concordar com a autoridade julgadora de 1ª instância quando pondera que:

21. Não pode prosperar também o pedido da litigante para reenquadrar a multa lançada para o disposto no art. 12, inciso I, da Lei nº 8.218, de 1991, sob a justificativa de que estaria incorreta a capitulação legal da penalidade aplicada. Entende que incide a alíquota de 0,5% sobre a receita bruta e não 1% como indicado na autuação, na medida em que é o próprio Fisco quem afirma que os arquivos magnéticos apresentados estão em desacordo com os padrões exigidos pela RFB.

22. Compulsando os autos, observa-se que a contribuinte incidiu, na verdade, em ambas as infrações de que tratam o inciso I (não atendimento à forma em que devem ser apresentados os registros e respectivos arquivos) e o inciso II (omissão de informações solicitadas ou prestação de informações incorretas) do art. 12 da Lei nº 8.218, de 1991, com a redação dada pelo art. 72 da MP nº 2.158-35, de 2001.

22.1. Todavia, no presente processo, está sendo exigida apenas a multa regulamentar prevista no inciso II do art. 12 do diploma legal em apreço, em estrita obediência ao estabelecido no caput do art. 9º do Decreto nº 70.235, de 1972, verbis:

“Art. 9º A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos,

depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)(...)”

23. Descabe, desse modo, se falar em modificação do enquadramento legal consignado na peça impositiva ora questionada, por se mostrar ele adequado e corretamente aplicado ao caso vertente.

A omissão da totalidade das receitas e despesas nos arquivos magnéticos apresentados, ou a sua prestação incorreta, decorre do fato de a Contribuinte não ter atendido à “forma em que devem ser apresentados os registros e respetivos arquivos”. Assim, a acusação fiscal aponta, apenas, para a infração prevista no inciso I, e não no inciso II do art. 12 da Lei nº 8.218/91, adotado com fundamento legal para a penalidade aplicada.

O I. Relator vislumbra vício formal no lançamento aqui em debate porque formalizado prematuramente, quando a Contribuinte já havia sido intimada a apresentar planilhas eletrônicas em meio magnético, porque até então não havia entregado os arquivos solicitados no padrão do ADE Cofis nº 15/2001. Todavia, tal demanda em nada afetaria o descumprimento já consolidado do que determinava o art. 11 da Lei nº 8.218/91, qual seja: *a manutenção, à disposição da Secretaria da Receita Federal, dos respetivos arquivos digitais e sistemas utilizados para registrar negócios e atividades econômicas ou financeiras, escriturar livros ou elaborar documentos de natureza contábil ou fiscal, observados a forma e o prazo em que os arquivos digitais e sistemas deverão ser apresentados, especificados em ato expedido pela Secretaria da Receita Federal.*

Os arquivos magnéticos não foram apresentados na forma exigida e a autoridade lançadora, concomitantemente com a aplicação da penalidade que entendeu cabível, demandou a apresentação das informações em outro formato, para tentar superar o embaraço até então criado pela Contribuinte. Há circunstâncias, inclusive, em que a autoridade lançadora pode continuar exigindo a apresentação dos arquivos magnéticos depois de lavrada a exigência da penalidade, e até mesmo formalizar lançamentos adicionais, observando o percentual máximo previsto na legislação, vez que a lei não prevê o saneamento da infração já constituída mediante apresentação ou regularização tardia dos arquivos exigidos. Eventualmente a conduta prevista no inciso I pode se converter na conduta prevista no inciso III, caso a forma dos arquivos seja regularizada com atraso, e por esta razão é prudente aguardar o prazo correspondente ao atraso que resulta na penalidade máxima prevista para a hipótese do inciso III, com vistas a melhor definir a conduta punível.

No presente caso, porém, a autoridade lançadora se equivocou ao capitular a infração cometida no inciso II do art. 12 da Lei nº 8.218/91. O caso concreto, nos limites postos pela autoridade fiscal no momento da formalização da exigência, guardava os contornos da conduta prevista no inciso I do art. 12 da Lei nº 8.218/91.

A Contribuinte, em sua defesa, pede alternativamente *a recapitulação da multa para o disposto no inciso I do art. 12 da Lei 8.218/91 para aplicar o montante de 0,5% sobre a receita bruta auferida pela Impugnante no período de 2007, reabrindo-se os prazos legais.*

Todavia, em se tratando de alteração da fundamentação legal da exigência, tal providência somente seria possível em sede de lançamento complementar, consoante define o Decreto nº 7.574/2011:

Art. 41. Quando, em exames posteriores, diligências ou perícias realizados no curso do processo, forem verificadas incorreções, omissões ou inexatidões, de que resultem agravamento da exigência inicial, **inovação ou alteração da fundamentação legal da exigência**, será efetuado lançamento complementar por meio da lavratura de auto de infração complementar ou de emissão de notificação de lançamento complementar, específicos em relação à matéria modificada (Decreto nº 70.235, de 1972, art. 18, § 3º , com a redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993, art. 1º).

§ 1º O lançamento complementar será formalizado nos casos:

I - em que seja aferível, a partir da descrição dos fatos e dos demais documentos produzidos na ação fiscal, que o autuante, no momento da formalização da exigência:

- a) apurou incorretamente a base de cálculo do crédito tributário; ou
- b) não incluiu na determinação do crédito tributário matéria devidamente identificada; ou

II - em que forem constatados fatos novos, subtraídos ao conhecimento da autoridade lançadora quando da ação fiscal e relacionados aos fatos geradores objeto da autuação, que impliquem agravamento da exigência inicial.

§ 2º O auto de infração ou a notificação de lançamento de que trata o caput terá o objetivo de:

I - complementar o lançamento original; ou

II - substituir, total ou parcialmente, o lançamento original nos casos em que a apuração do quantum devido, em face da legislação tributária aplicável, não puder ser efetuada sem a inclusão da matéria anteriormente lançada.

§ 3º Será concedido prazo de trinta dias, contados da data da ciência da intimação da exigência complementar, para a apresentação de impugnação apenas no concernente à matéria modificada.

§ 4º O auto de infração ou a notificação de lançamento de que trata o *caput* devem ser objeto do mesmo processo em que for tratado o auto de infração ou a notificação de lançamento complementados.

§ 5º O julgamento dos litígios instaurados no âmbito do processo referido no § 4º será objeto de um único acórdão. *(destacou-se)*

E, como se vê nos termos de seu §1º, tal acréscimo acerca da fundamentação legal da exigência, por não corresponder às hipóteses do inciso I, somente teria lugar no contexto expresso no inciso II, que não é o caso presente. Desnecessário, assim, adentrar à ressalva do

parágrafo único do art. 149 do CTN, que somente permite a revisão do lançamento *enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública*.

De fato, sob a ótica aqui exposta, não há como conceber o vício presente no lançamento como formal. Esta questão há muito tem solução definida pela 1ª Turma da CSRF, ao menos desde o Acórdão nº 9101-002.146¹, que reafirmou o entendimento adotado na composição anterior ao Regimento Interno do CARF aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, expressa no Acórdão nº 9101-00.955². O voto aperfeiçoado pelo ex-Conselheiro Rafael Vidal de Araújo no Acórdão nº 9101-002.713, acolhido à unanimidade, expõe que:

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

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

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

I – do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

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

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

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

Nem sempre é tarefa fácil distinguir o vício formal do vício material, dadas as inúmeras circunstâncias e combinações em que eles podem se apresentar.

O problema é que os requisitos de forma não são um fim em si mesmo. Eles existem para resguardar valores. É a chamada instrumentalidade das formas, e isso às vezes cria linhas muito tênues de divisa entre o aspecto formal e o aspecto substancial das relações jurídicas.

¹ Sessão de 07 de dezembro de 2015.

² Sessão de 29 de março de 2011.

É esse o contexto quando se afirma que não há nulidade sem prejuízo da parte. Nesse sentido, vale trazer à baila as palavras de Leandro Paulsen:

Não há requisitos de forma que impliquem nulidade de modo automático e objetivo. A nulidade não decorre propriamente do descumprimento do requisito formal, mas dos seus efeitos comprometedores do direito de defesa assegurado constitucionalmente ao contribuinte já por força do art. 5º, LV, da Constituição Federal. Isso porque as formalidades se justificam como garantidoras da defesa do contribuinte; não são um fim, em si mesmas, mas um instrumento para assegurar o exercício da ampla defesa. Alegada eventual irregularidade, cabe, à autoridade administrativa ou judicial verificar, pois, se tal implicou efetivo prejuízo à defesa do contribuinte. Daí falar-se do princípio da informalidade do processo administrativo. (PAULSEN, Leandro. Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 13ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011.)

A Lei nº 4.717/1965 (Lei da Ação Popular), ao tratar da anulação de atos lesivos ao patrimônio público, permite, em seu art. 2º, uma análise comparativa entre os diferentes elementos que compõe o ato administrativo (competência, forma, objeto, motivo e finalidade):

“Art. 2º São nulos os atos lesivos ao patrimônio das entidades mencionadas no artigo anterior, nos casos de:

- a) incompetência;
- b) vício de forma;**
- c) ilegalidade do objeto;
- d) inexistência dos motivos;
- e) desvio de finalidade.

Parágrafo único. Para a conceituação dos casos de nulidade observar-se-ão as seguintes normas:

- a) a incompetência fica caracterizada quando o ato não se incluir nas atribuições legais do agente que o praticou;
- b) o vício de forma consiste na omissão ou na observância incompleta ou irregular de formalidades indispensáveis à existência ou seriedade do ato;**
- c) a ilegalidade do objeto ocorre quando o resultado do ato importa em violação de lei, regulamento ou outro ato normativo;
- d) a inexistência dos motivos se verifica quando a matéria de fato ou de direito, em que se fundamenta o ato, é materialmente inexistente ou juridicamente inadequada ao resultado obtido;

e) o desvio de finalidade se verifica quando o agente pratica o ato visando a fim diverso daquele previsto, explícita ou implicitamente, na regra de competência.” (grifos acrescidos)

Pela enumeração dos elementos que compõe o ato administrativo, já se pode visualizar o que se distingue da forma, ou seja, o que não deve ser confundido com a aspecto formal do ato (a competência, o objeto, o motivo e a finalidade).

No contexto do ato administrativo de lançamento, vício formal é aquele verificado de plano, no próprio instrumento de formalização do crédito, e que não está relacionado à realidade jurídica representada (declarada) por meio deste ato.

O vício formal não pode estar relacionado aos elementos constitutivos da obrigação tributária, ou seja, não pode referir-se à verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação, à determinação da matéria tributável, ao cálculo do montante do tributo devido e à identificação do sujeito passivo, porque aí está a própria essência da relação jurídico-tributária.

O vício formal a que se refere o artigo 173, II, do CTN abrange, por exemplo, a ausência de indicação de local, data e hora da lavratura do lançamento, a falta de assinatura do autuante, ou a falta da indicação de seu cargo ou função, ou ainda de seu número de matrícula, todos eles configurando elementos formais para a lavratura de auto de infração, conforme art. 10 do Decreto nº 70.235/1972, mas que não se confundem com a essência/ conteúdo da relação jurídico-tributária, apresentada como resultado das atividades inerentes ao lançamento (verificação da ocorrência do fato gerador, determinação da matéria tributável, cálculo do montante do tributo devido, etc. CTN, art. 142).

Penso que a verificação da possibilidade de refazimento (repetição) do ato de lançamento, com o mesmo conteúdo, para fins de apenas sanear o vício detectado, é um referencial bastante útil para se examinar a espécie do vício.

Se houver possibilidade de o lançamento ser repetido, com o mesmo conteúdo concreto (mesmos elementos constitutivos da obrigação tributária), sem incorrer na mesma invalidade, o vício é formal. Isso é um sinal de que o problema está nos aspectos extrínsecos e não no núcleo da relação jurídico-tributária.

Há uma decisão da Câmara Superior de Recursos Fiscais, o Acórdão nº 9101-00.955, que explicita bem esse aspecto:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2000

NULIDADE DO LANÇAMENTO. VÍCIO MATERIAL. A verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação, a determinação da matéria tributável, o cálculo do montante do tributo devido e a identificação do sujeito passivo, definidos no art. 142 do Código Tributário Nacional — CTN, por serem elementos fundamentais, intrínsecos, do lançamento, sem cuja delimitação precisa não se pode admitir a existência da obrigação tributária em concreto, antecedem e são preparatórios à formalização do crédito

tributário, a qual se dá no momento seguinte, mediante a lavratura do auto de infração, seguida da notificação ao sujeito passivo, quando, ai sim, deverão estar presentes os seus requisitos formais, extrínsecos, como, por exemplo, a assinatura do autuante, com a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula; a assinatura do chefe do órgão expedidor ou de outro servidor autorizado, com a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

[...]

Voto

[...]

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

[...]

4.0 VÍCIO FORMAL NÃO ADMITE INVESTIGAÇÕES ADICIONAIS

Neste contexto, é 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 necessárias, significa que a obrigação tributária não estava definida e o vício apurado não seria apenas de forma, mas, sim, de estrutura ou da essência do ato praticado.

Deveras, como visto anteriormente, a adoção da regra especial de decadência prevista no artigo 173, II, do CTN, no plano do vício formal, que autoriza um segundo lançamento sobre o mesmo fato, exige que a obrigação tributária tenha sido plenamente definida no primeiro lançamento. Vale dizer, para usar as palavras já transcritas do Mestre Ives Gandra Martins, o segundo lançamento visa "preservar um direito já previamente qualificado, mas inexecutível pelo vício formal detectado".

Ora, se o direito já estava previamente qualificado, o segundo lançamento, suprida a formalidade antes não observada, deve basear-se nos mesmos elementos probatórios colhidos por ocasião do primeiro lançamento.

[...]

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

[...]

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

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

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

Com efeito, não cabe falar em convalidação do ato de lançamento se está havendo inovação na parte substancial desse ato. Além disso, o próprio Decreto nº 70.235/72, em seus artigos 59 e 60 (trazidos à baila pela PGFN), deixa bastante claro que não cabe saneamento de vício (para fins de convalidação do ato) nos casos de nulidade por preterição do direito de defesa.

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

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

Há muito esta Conselheira se manifesta contrariamente a aperfeiçoamentos de exigências fiscais que não observam o rito processual previsto para tanto. Neste sentido foi o voto declarado no Acórdão nº 1101-00.744, quando apreciada alteração proposta pela autoridade lançadora ao ser questionada acerca dos critérios adotados para formalização da exigência lá impugnada:

Inicialmente é necessário definir qual lançamento deve ser analisado em seu mérito. Consoante relatado, em 13/12/2006 a autoridade lançadora formalizou lançamento complementar ao contido nos autos de processo administrativo nº 16327.000299/2006-53, pretendendo alcançar parcela de lucro auferido pela atuada por intermédio do BankBoston Latino Americano S/A, entre 30/09/2001 e dezembro de 2001, no montante de € 61.423.143, o que resultou na exigência de IRPJ e CSLL devidos no ano-calendário 2001. Contudo, em razão de questionamentos apresentados em diligência solicitada pela autoridade julgadora de 1ª instância, a autoridade lançadora alterou seu entendimento, afirmando que a parcela de € 61.423.143 deveria ser considerada disponibilizada apenas em

31/12/2002, formalizando nova exigência para este ano-calendário, cientificada à contribuinte em 31/10/2007.

Dispõe o Decreto nº 70.235/72:

Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

§ 1º Deferido o pedido de perícia, ou determinada de ofício, sua realização, a autoridade designará servidor para, como perito da União, a ela proceder e intimará o perito do sujeito passivo a realizar o exame requerido, cabendo a ambos apresentar os respectivos laudos em prazo que será fixado segundo o grau de complexidade dos trabalhos a serem executados. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

§ 2º Os prazos para realização de diligência ou perícia poderão ser prorrogados, a juízo da autoridade. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

§ 3º **Quando, em exames posteriores, diligências ou perícias, realizados no curso do processo, forem verificadas incorreções, omissões ou inexatidões de que resultem agravamento da exigência inicial, inovação ou alteração da fundamentação legal da exigência, será lavrado auto de infração ou emitida notificação de lançamento complementar, devolvendo-se, ao sujeito passivo, prazo para impugnação no concernente à matéria modificada.** (Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993) *(negrejou-se)*

Nestes termos, caberia cogitar se a autoridade lançadora pode alterar a exigência inicialmente formalizada para atribuir nova natureza jurídica à base de cálculo apurada, e corrigir o fundamento legal e o período de apuração originalmente indicados no lançamento. A dúvida remete, necessariamente, às disposições correlatas do Código Tributário Nacional:

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.

Art. 146. 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

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

Interpretando conjuntamente o art. 18 do Decreto nº 70.235/72 e o art. 145 do CTN, pode-se concluir que a autoridade lançadora, em razão de diligência solicitada pela autoridade julgadora ao apreciar impugnação do sujeito passivo, pode alterar o lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo para corrigir *incorreções, omissões ou inexatidões*, ainda que disto resulte *agravamento da exigência inicial, inovação ou alteração da fundamentação legal da exigência*, bastando que, para isto, seja *lavrado auto de infração ou emitida notificação de lançamento complementar*, e assegurado o direito de defesa ao interessado.

Todavia, o art. 146 do CTN assegura ao sujeito passivo a parcial imutabilidade dos *critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento*, de modo que *a modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial* somente produza efeitos em *relação a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução*. Assim, seria necessário definir se esta norma limita, de alguma forma, o âmbito de aplicação do art. 18 do Decreto nº 70.235/72.

Desnecessário, porém, maior aprofundamento neste tema, pois o Decreto nº 7.574/2011, ao regulamentar *o processo de determinação e exigência de créditos tributários da União, o processo de consulta sobre a aplicação da legislação tributária federal e outros processos que especifica, sobre matérias administradas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil*, assim tratou o lançamento complementar:

Art.41. Quando, em exames posteriores, diligências ou perícias realizados no curso do processo, forem verificadas incorreções, omissões ou inexatidões, de que resultem agravamento da exigência inicial, inovação ou alteração da fundamentação legal da exigência, será efetuado lançamento complementar por meio da lavratura de auto de infração complementar ou de emissão de notificação de lançamento complementar, específicos em relação à matéria modificada (Decreto nº 70.235, de 1972, art. 18, § 3º, com a redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993, art. 1º).

§1ºO lançamento complementar será formalizado nos casos:

I - em que seja aferível, a partir da descrição dos fatos e dos demais documentos produzidos na ação fiscal, que o autuante, no momento da formalização da exigência:

a) apurou incorretamente a base de cálculo do crédito tributário; ou

b) não incluiu na determinação do crédito tributário matéria devidamente identificada; ou

II - em que forem constatados fatos novos, subtraídos ao conhecimento da autoridade lançadora quando da ação fiscal e relacionados aos fatos geradores objeto da autuação, que impliquem agravamento da exigência inicial.

§2º O auto de infração ou a notificação de lançamento de que trata o caput terá o objetivo de:

I - complementar o lançamento original; ou

II - substituir, total ou parcialmente, o lançamento original nos casos em que a apuração do quantum devido, em face da legislação tributária aplicável, não puder ser efetuada sem a inclusão da matéria anteriormente lançada.

§3º Será concedido prazo de trinta dias, contados da data da ciência da intimação da exigência complementar, para a apresentação de impugnação apenas no concernente à matéria modificada.

§4º O auto de infração ou a notificação de lançamento de que trata o caput devem ser objeto do mesmo processo em que for tratado o auto de infração ou a notificação de lançamento complementados.

§5º O julgamento dos litígios instaurados no âmbito do processo referido no § 4º será objeto de um único acórdão. *(negrejou-se)*

Como se vê, o §1º do art. 41 do Decreto nº 7.574/2011 é taxativo: somente é possível o lançamento complementar quando a descrição dos fatos é incompatível com a apuração da base de cálculo do lançamento original, que por incorreção ou omissão no valor tributável, ou quando há fatos novos, subtraídos ao conhecimento da autoridade lançadora, que implicam o agravamento da exigência inicial.

O motivo da formalização da segunda exigência não se enquadra em nenhuma destas hipóteses. A mesma base impositiva foi submetida a tributação sob outro fundamento e em outro período de apuração, sem que nenhum fato novo tivesse sido subtraído ao conhecimento da autoridade lançadora.

Em verdade, a segunda exigência resulta de uma nova interpretação acerca dos dispositivos legais aplicáveis ao fato desde antes conhecido: o lucro auferido pela atuada por intermédio do BankBoston Latino Americano S/A entre 30/09/2001 e dezembro de 2001, no montante de € 61.423.143.

Portanto, por extrapolar os limites formais estabelecidos para formalização de lançamento complementar, deve ser declarada nula a segunda exigência. Na medida em que o crédito tributário nela veiculado já havia sido exonerado na decisão de 1ª instância, inclusive ensejando o seu reexame necessário, o presente voto é no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao recurso de ofício. *(destaques do original)*

As providências permitidas no art. 41 do Decreto nº 7.574/2011 se amoldam à previsão do Código Tributário Nacional quando permite em seu art. 149, incisos V e IX, que o lançamento seja *efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa* nas hipóteses em que *deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior, 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*. Contudo, nos termos do parágrafo único do art. 149, *a revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública*.

Decorre daí a conclusão de que o lançamento complementar se presta a corrigir vícios materiais, consistentes: i) na apuração incorreta da base de cálculo do crédito tributário; ii) na omissão de matéria devidamente identificada; e iii) na não atribuição de consequência a *atos novos, subtraídos ao conhecimento da autoridade lançadora quando da ação fiscal e relacionados aos fatos geradores objeto da autuação, que impliquem agravamento da exigência inicial*. Tais agravamentos, admitidos como possíveis apesar do disposto nos arts. 145 e 146 do CTN, podem ser promovidos mediante lançamento complementar, mas desde que *não extinto o direito da Fazenda Pública*.

Assim, descabe aqui a classificação do vício como formal, que poderia ensejar a possibilidade de aperfeiçoamento do lançamento no prazo alargado do art. 173, II do CTN, previsto a partir *da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado*. Como os vícios aqui constatados sequer se conformam àqueles passíveis de aperfeiçoamento nos termos dos dispositivos legais antes referidos, com mais razão não podem ser admitidos como vícios formais, e sujeitar-se a um prazo mais alargado de correção, na forma bem exposta no precedente antes referido.

Em linha com esta conclusão também foi o posicionamento exteriorizado por esta Conselheira no voto vencedor no Acórdão nº 1402-003.869, diante da constatação de que a autoridade lançadora havia motivado equivocadamente a glosa de despesas ali sob análise:

A maioria qualificada do Colegiado acompanhou o entendimento do I. Relator no sentido de que o ágio amortizado pela autuada decorria de investimento realizado pela empresa canadense SNC-Lavalin, restabelecendo a acusação fiscal de que a empresa SNC-Lavalin do Brasil teve uma existência efêmera como investidora. Isto porque, dentre outros aspectos, *os recursos financeiros para aquisição da MinerConsult tiveram como origem a empresa canadense SNC-Lavalin, apenas transitando pela SNC-Lavalin do Brasil, que os contabilizou como empréstimos*.

Ocorre que, firmada esta premissa, a maioria do Colegiado concluiu que, embora não caracterizada a nulidade arguida pelo sujeito passivo, o lançamento de glosa de juros não poderia subsistir por incompatibilidade da acusação fiscal, neste ponto, com as conclusões antes firmadas acerca da aquisição do investimento sob análise.

Isto porque os valores aportados em SNC-Lavalin do Brasil a título de empréstimos pela real adquirente do investimento, situada no exterior, não poderiam ensejar qualquer despesa de juros na autuada, vez que não só o investimento adquirido é de titularidade da investidora estrangeira, como também não houve efetiva transferência financeira de recursos para aplicação na mutuária.

Logo, descaberia avaliar a compatibilidade dos juros pagos com as regras de subcapitalização, mas sim glosar integralmente os juros apropriados por não representar despesa da autuada.

Assim, tem parcial razão a recorrente quando argumenta:

Ocorre que as infrações mantidas se revelam contraditórias entre si. É que, de um lado, o fundamento **(i.c)** utilizado para a glosa das despesas com ágio é o de que a pessoa jurídica residente no exterior é que efetivamente suportou o ônus econômico da operação. De outro lado, a fiscalização aponta um excesso de juros apropriados como despesas dedutíveis, sendo certo que como se trata de um excesso, parte dele é, de fato, dedutível – não se questiona a natureza da dedutibilidade, que é inconteste, mas a sua quantidade.

Mas ora, se a sociedade sediada no Brasil paga principal e juros a sociedades a ela vinculadas no exterior em decorrência de empréstimo para a aquisição das ações, isto não quer dizer que ela está efetivamente suportando o ônus econômico da operação?

Caso a sociedade controladora no exterior tivesse suportado o ônus da operação, qual seria a necessidade de que a sociedade brasileira pagasse o principal e os juros a sociedades pertencentes ao mesmo grupo econômico no exterior? (grifos do original)

De fato, prevalecendo a acusação fiscal de que a sociedade controladora no exterior foi quem, de fato, suportou o ônus da operação, e efetivamente adquiriu o investimento cujo ágio foi amortizado com efeitos fiscais na fiscalizada, os juros contabilizados em razão dos empréstimos que transitaram de forma efêmera na investidora para dar-lhe a aparência de adquirente do investimento em questão, são integralmente desnecessários e indedutíveis na apuração do lucro tributável.

Assim, se a glosa de juros repousa, apenas, na inobservância dos limites estabelecidos nos arts. 24 e 25 da Lei nº 12.249/2010, não é possível inovar a exigência neste momento para mantê-la, ao menos nesta parte, sob o outro fundamento retro exposto. Isto porque, consoante disciplinado pelo art. 41 do Decreto nº 7.574/2011, ao regulamentar o processo administrativo fiscal previsto no Decreto nº 70.235/72, *incorrecções, omissões ou inexatidões, de que resultem agravamento da exigência inicial, inovação ou alteração da fundamentação legal da exigência* devem ser veiculadas por meio de *lançamento complementar*, cientificado ao sujeito passivo para apresentação de impugnação no concernente à matéria modificada, providência esta que somente pode ser iniciada *enquanto*

não extinto o direito da Fazenda Pública, na forma do art. 149, parágrafo único do CTN, e que também encontra limites materiais no §1º do art. 41 do Decreto nº 7.574/2011:

[...]

Aliás, enquanto prevalecer o entendimento de que SNC-Lavalin do Brasil representou, apenas, empresa veículo para aquisição do investimento que originou o ágio amortizado, a glosa de juros deve ser afastada sem a necessidade de apreciação dos argumentos da recorrente acerca da inaplicabilidade das regras de subcapitalização às despesas decorrentes do empréstimo em questão.

Por tais razões, o presente voto é no sentido de DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário relativamente à glosa de juros promovida na base de cálculo do IRPJ e da CSLL. *(destaques do original)*

Por tais razões, deve ser DADO PROVIMENTO ao recurso voluntário para cancelar a exigência por vício material.

Assinado Digitalmente

Edeli Pereira Bessa