



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10380.724860/2013-91
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-009.188 – CSRF / 2ª Turma
Sessão de 22 de outubro de 2020
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado MUNICÍPIO DE BARREIRA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2009

MULTA. ERRO NA DEFINIÇÃO DA PENALIDADE APLICÁVEL.
NULIDADE DO LANÇAMENTO.

A aplicação de penalidade que tipifica conduta específica, diversa daquela que se visou apenar, enseja a nulidade do lançamento por vício material.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente em Exercício e Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Mário Pereira de Pinho Filho, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Pedro Paulo Pereira Barbosa, João Victor Ribeiro Aldinucci, Mauricio Nogueira Righetti, Marcelo Milton da Silva Risso (suplente convocado), Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em Exercício). Ausente a conselheira Ana Paula Fernandes, substituída pelo conselheiro Marcelo Milton da Silva Risso.

Relatório

Trata-se de ação fiscal que ensejou os seguintes lançamentos, relativos a Contribuições Sociais Previdenciárias:

DEBCAD	ESPÉCIE
51.038.663-6	Obrigação Principal (Empresa)
51.038.664-4	Obrigação Principal (Segurados)
51.038.665-2	Obrigação Principal (Terceiros)
51.038.666-0	Obrigação Acessória - CFL – 30

51.038.667-9	Obrigação Acessória - CFL – 34
51.038.668-7	Obrigação Acessória - CFL – 41
51.038.669-5	Obrigação Acessória - CFL – 59

Conforme Relatório Fiscal de e-fls. 65 a 76, os fatos geradores referem-se às remunerações de servidores, agentes políticos, bem como às remunerações pagas a contribuintes individuais das categorias de autônomos e transportadores autônomos.

Em sessão plenária de 09/12/2015, foi julgado o Recurso Voluntário, prolatando-se o Acórdão nº 2401-003.959 (e-fls. 326 a 339), assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2009

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. FOLHA DE PAGAMENTO.

Ainda que submetido à legislação específica do Tribunal de Contas, o órgão da administração pública direta municipal deve preparar folha de pagamento mensal da remuneração paga, devida ou creditada a todos os segurados a seu serviço, de acordo com os padrões e normas estabelecidos na legislação tributária federal.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. CONTABILIDADE. ESCRITURAÇÃO EM TÍTULOS PRÓPRIOS. REGIME DE COMPETÊNCIA. VICIO MATERIAL.

Não caracteriza descumprimento da obrigação acessória de lançar mensalmente em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, os fatos geradores de todas as contribuições, a conduta do sujeito passivo de realizar os lançamentos sem observar o princípio contábil do regime de competência.

O equívoco da subsunção da conduta do infrator ao dispositivo legal infringido, que resulta também na aplicação de norma sancionatória inapropriada, configura vício material.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. CONTRATAÇÃO COM O PODER PÚBLICO. EXIGÊNCIA DE CERTIDÃO DE REGULARIDADE FISCAL.

Constitui infração, punível com multa, deixar o órgão da administração pública direta municipal de exigir o documento comprobatório da regularidade fiscal quando da contratação com empresa.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA A CARGO DOS SEGURADOS. DESCONTO PELA EMPRESA.

Constitui infração, punível com multa, deixar o órgão da administração pública direta municipal de efetuar os descontos das contribuições devidas pelos segurados a seu serviço.

LEI TRIBUTÁRIA. CARÁTER CONFISCATÓRIO DA MULTA. EXCESSO DO VALOR DA PENALIDADE. ALEGAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. SÚMULA CARF Nº 2.

Este Conselho Administrativo é incompetente para se pronunciar sobre inconstitucionalidade de lei tributária. (Súmula Carf nº 2)

A decisão foi registrada nos seguintes termos:

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, por conhecer do recurso voluntário e, no mérito, dar-lhe parcial provimento para tornar insubsistente, por vício material, o AI nº 51.038.667-9 (CFL 34). Vencidos os Conselheiros Arlindo da Costa e Silva e Maria Cleci Coti Martins, que negavam provimento ao recurso voluntário e, quanto à natureza do vício, entendiam que se tratava de vício formal.

O processo foi encaminhado à PGFN em 29/06/2016 (Despacho de Encaminhamento de e-fl. 347) e, em 12/08/2016, a Fazenda Nacional interpôs o Recurso Especial de e-fls. 348 a 368 (Despacho de Encaminhamento de e-fl. 369), com fundamento no artigo 67, do Anexo II, do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015, visando rediscutir as seguintes matérias:

a) nulidade do lançamento; e

b) natureza do vício que conduziu à nulidade.

Ao Recurso Especial foi dado seguimento, nos termos do despacho de 13/03/2017 (e-fls. 371 a 378)

O apelo apresenta as seguintes alegações:

- conforme os arts. 59 c/c 60 do Decreto n.º 70.235/72, a notificação e demais termos do processo administrativo fiscal somente serão declarados nulos quando se tratar de ato/decisão lavrado ou proferido por pessoa incompetente ou quando resultar em inequívoco cerceamento de defesa à parte;

- no caso, não se verifica hipótese legal de nulidade, pois a autuação foi lavrada por autoridade competente, sem preterição do direito de defesa;

- cabe salientar que, em relação ao suposto erro no enquadramento legal, é pacífico o entendimento da CSRF, no sentido de que o mero erro no enquadramento legal não é suficiente para inquinar o Auto de Infração, quando os fatos estão suficientemente bem descritos, permitindo plenamente o livre exercício do direito de defesa, como efetivamente aconteceu;

- a jurisprudência do CARF tem caminhado no sentido de que *“Não existe prejuízo à defesa quando os fatos narrados e fartamente documentados nos autos amoldam-se perfeitamente às infrações imputadas à empresa fiscalizada. Não há nulidade sem prejuízo”* (Acórdão: CSRF/02-02.301);

- diante disto, se os fatos estão descritos corretamente, o eventual equívoco no enquadramento legal não poder ter força para anular o lançamento, principalmente quando a Fiscalização descreveu correta e adequadamente os fatos geradores da autuação, conforme o Relatório Fiscal;

- por outro lado, o autuado não sofreu prejuízo em sua defesa, como se vê na Impugnação apresentada;

- como visto, não houve qualquer preterição ao direito de defesa, o acórdão recorrido, em seu relatório, registra que o sujeito passivo interpôs recurso voluntário repisando os mesmos argumentos já apresentados na Impugnação, portanto é cristalino que o autuado tinha conhecimento da infração;

- ademais, em todos os momentos processuais foi dada oportunidade ao autuado para se manifestar, de sorte que mostrou-se cumprida a garantia do exercício da ampla defesa e do contraditório, não havendo razão para anular o lançamento;

- no caso devem prevalecer os princípios da instrumentalidade e economia processual, em lugar do rigor das formas;

- não se vislumbra a ocorrência de prejuízo à defesa do Contribuinte neste processo, pelo que a decretação da nulidade representa a desnecessária movimentação da

máquina pública, com o dispêndio de recursos do erário, para a repetição de atos administrativos eficazes;

- por outro lado, vale frisar, à exaustão, que o autuado se defende dos fatos, pelo que a falta de indicação de dispositivo legal ou mesmo sua indicação errônea não invalida a autuação, se, de todo o conjunto probatório, a imputação pode ser extraída;

- afastadas as hipóteses de nulidade previstas no art. 59, do Decreto nº 70.235, de 1972, as incorreções verificadas devem ser sanadas, na forma do art. 60 do mesmo diploma legal;

- esta norma, aliás, está em consonância com os mais modernos princípios processuais, quais sejam, economia processual e instrumentalidade das formas, já mencionados nas linhas antecedentes, postulados que expressam a inconveniência de ser declarada a nulidade de atos processuais irregulares, quando não houve prejuízo para as partes;

- a doutrina ensina que os princípios em foco são inclusive aplicados nos casos de atos processuais *absolutamente nulos*, v.g. citação nula, quando não há prejuízo às partes;

- ora, percebe-se que há que se interpretar o art. 59, do Decreto nº 70.235, de 1972 à luz da instrumentalidade processual, plenamente aplicável ao processo administrativo tributário, que impede a declaração de nulidade quando não exista prejuízo ao contribuinte;

- sendo assim, somente importarão em nulidade as irregularidades apontadas no art. 59 do diploma legal acima referido, que, repita-se, não se aplica à espécie;

- logo, diante de simples incorreção no lançamento, não há necessidade de nova autuação, bastando o ajuste que se fizer necessário, em privilégio do aproveitamento dos atos, cuja repetição deve ser evitada, quando claramente se mostra prescindível, como é o caso dos autos;

- entretanto, ainda que se entenda por manter a decisão da Turma no que se refere à nulidade do Auto de Infração, o que se admite apenas por argumentar, não há que se falar em existência de vício material;

- os arts. 10 e 11, do Decreto nº 70.2235, de 1972, e o art. 37, da Lei nº 8.212, de 1991 devem ser interpretados no sentido de que os requisitos neles elencados, entre eles, a disposição legal infringida e a penalidade aplicável, possuem natureza formal, ou seja, determinam como o ato administrativo, *in casu*, o lançamento, deve exteriorizar-se;

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

- à luz dos ensinamentos doutrinários mencionados, tem-se que um lançamento tributário é anulado por vício formal quando não se obedecem às formalidades necessárias ou indispensáveis à existência do ato, isto é, as disposições de ordem legal para a sua feitura;

- na hipótese em apreço, se houve erro na fundamentação legal, tal vício apontado pelo colegiado como causa de nulidade do lançamento, a toda vista, não pode ser considerado como de natureza material, pois se assim fosse estar-se-ia afirmando que o motivo (fato jurídico) nunca existiu;

- com efeito, não há que se confundir falta de motivo com falta ou deficiência de fundamentação/motivação, a primeira equivale à inexistência do próprio pressuposto de fato que autoriza ou exige a prática do ato; já a segunda diz respeito a vicissitudes na externalização dos

motivos, na expressão textual das situações de fato que levaram o agente à manifestação de vontade;

- no caso em debate, o voto condutor é veemente ao afirmar que houve erro na fundamentação legal utilizada para a fixação da multa, portanto reconheceu-se que a motivação do ato administrativo encontrava-se deficiente;

- ora, nos atos vinculados, como o lançamento, o que de fato importa para a sua validade é a efetiva ocorrência do motivo, sendo apenas secundária a motivação (cita doutrina de Celso Antônio Bandeira de Mello);

- a jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes é farta em decisões que, ao determinarem o cancelamento do lançamento por falta de preenchimento de alguns dos requisitos formais estipulados no art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972 e/ou art. 142 do CTN, consideraram que se tratava de nulidade por vício de forma (Acórdãos nºs 106-10.087 e 202-17.752);

- por tudo, conclui-se que o acórdão recorrido mostra-se equivocado ao afirmar que o erro na fundamentação legal utilizada para fixação da multa constitui vício material, porquanto, se vício existe no lançamento, este é de natureza formal, visto que relacionado a elemento de exteriorização do ato administrativo;

- em se tratando de vício relacionado à motivação, requisito, como visto, atinente à forma do ato administrativo fiscal, revela-se correto dizer que referido vício poder ser perfeitamente convalidado, inclusive com base no que preceitua o art. 55, da Lei nº 9.784, de 1999;

- assim, patente no caso que, se vício houve no lançamento, este seria de natureza formal e não material.

Ao final, a Fazenda Nacional pede o conhecimento e provimento do recurso, reformando-se o acórdão recorrido para restabelecer o lançamento em sua integralidade.

Cientificada do acórdão, do Recurso Especial da Fazenda Nacional e do despacho que lhe deu seguimento em 08/03/2019 (Aviso de Recebimento de e-fls. 385), a Contribuinte ficou-se silente.

Às fls. 386/387 constam informações inconclusivas acerca da adesão do Contribuinte a parcelamento. Conforme o Extrato do Processo de fls. 393 a 400, a DRF em Belo Horizonte/MG noticia que foram transferidos, do presente processo para o processo nº 10380.730490/2019-17, os débitos assinalados no quadro abaixo:

DEBCAD	VALOR R\$
51.038.663-6 – Patronal (fls. 394/395)	219.561,49
51.038.664-4 – Segurados (fls. 395/396)	140.214,65
51.038.665-2 – Terceiros (fls. 398 a 400)	1.963,75
51.038.666-0 – CFL 30 (fls. 396)	5.152,14
51.038.667-9 – CFL 34 (fls. 397)	51.520,74
51.038.668-7 – CFL 41 (fls. 397)	171.736,10

51.038.669-5 – CFL59 (fls. 397)	5.152,14
---------------------------------	----------

Às fls. 397 resta claro que o débito ora em litígio – Debcad 51.038.667-9, CFL 34, no valor de R\$ 51.520,74 – não foi transferido para o processo que abrigou os demais débitos, concluindo-se que o respectivo valor continua o litígio, tanto assim que nesse extrato ele consta como suspenso em função de recurso do Procurador.

Voto

Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo, Relatora

O Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional é tempestivo e atende aos demais pressupostos, portanto deve ser conhecido. Não foram oferecidas Contrarrazões.

Após o julgamento levado a cabo pelo Colegiado recorrido, restou à discussão nesta CSRF apenas a exigência da multa por descumprimento de obrigação acessória, tratada no Debcad 51.038.667-9, CFL 34, por ter o Contribuinte deixado de contabilizar pelo regime de competência os eventos passíveis de incidência de Contribuições Previdenciárias (item 1.2 do Relatório Fiscal, e-fls. 66 a 76).

Preliminarmente, esclareça-se que não consta do presente processo informação conclusiva acerca de eventual parcelamento do débito objeto do presente julgamento.

O Recurso Especial visa rediscutir as seguintes matérias:

- nulidade do lançamento; e
- natureza do vício que conduziu à nulidade.

O Relatório Fiscal de e-fls. 66 a 76 assim registra:

1.2 DEBCAD 51.038.657-9 - Deixar de contabilizar em títulos próprios da sua contabilidade os fatos geradores da contribuição previdenciária - CFL-34

(...)

DA ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL PELO REGIME DE COMPETÊNCIA

A auditoria constatou que o órgão não registra sua contabilidade pelo regime de competência, ou seja, no momento em que a despesa se realizou independentemente do momento do pagamento.

A contabilidade pública se divide em três fases: empenha, liquidação e pagamento. É o que se evidencia do contido na lei 4.320/64, art. 58 a 64. Entretanto, o circuito contábil se fecha apenas com o empenho e sua respectiva liquidação, posto que o pagamento é um ato meramente financeiro e que pode até não se realizar no próprio exercício, figurando a despesa no Balanço, como “Restos a Pagar”.

Exemplo específico dessa falha contábil do órgão está na contabilização da "quota patronal" incidente sobre as remunerações da folha de pagamento dos trabalhadores vinculados ao RGPS (agentes políticos, comissionados, temporários e contribuintes individuais). Ora, se o fato gerador da contribuição previdenciária se concretizou (o serviço se realizou) nesse momento já é devida a contribuição previdenciária incidente sobre esse fato, obrigando o órgão à contabilização (empenho e liquidação) da contribuição devida.

Tal procedimento deve ser seguido em relação a qualquer despesa, esteja ou não sujeita à contribuição previdenciária, isso porque, além do disposto na legislação previdenciária (Art. 32, inciso II da lei 8.212/91, combinado com o Art.225, inciso II e § 13 do RPS, aprovado pelo Decreto 3.048/99, de 06/05/1999), também a Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF (LC 101, de 04/05/2000 - art. 50, inciso II) exige que a contabilização da despesa se efetive pelo regime de competência:

(...)

O que observou a auditoria é que o órgão não vem contabilizando a quota patronal devida ao INSS na sua totalidade conforme demonstra a planilha anexa que compara os valores devidos ao INSS a título de quota patronal com os valores efetivamente liquidados pelo órgão no título contábil "31901300 - OBRIGAÇÕES PATRONAIS".

DISPOSITIVO LEGAL INFRINGIDO

Lei n. 8.212, de 24.07.91, art. 32, II, combinado com o art 225, II, e parágrafos 13 a 17 do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 06.05.99.

Observa-se que a conduta infracional imputada ao sujeito passivo foi a contabilização dos fatos geradores e das contribuições devidas sem observância do princípio contábil da competência.

Assim o Fisco, ao indicar a norma que teria sido descumprida, mencionou o inciso II, do art. 32, da Lei nº 8.212, de 1991, com a seguinte redação:

Art. 32. A empresa é também obrigada a:

(...)

II - lançar mensalmente em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, os fatos geradores de todas as contribuições, o montante das quantias descontadas, as contribuições da empresa e os totais recolhidos; (destacamos)

O Colegiado recorrido decidiu pela nulidade da autuação, em razão de erro na sua fundamentação legal, uma vez que a conduta praticada pelo sujeito passivo não se amoldaria à norma invocada, mas ao art. 33, § 3º, da Lei n.º 8.212, de 1991, que dispõe:

Art. 33. À Secretaria da Receita Federal do Brasil compete planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas à tributação, à fiscalização, à arrecadação, à cobrança e ao recolhimento das contribuições sociais previstas no parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições incidentes a título de substituição e das devidas a outras entidades e fundos. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

(...)

§ 3º Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, a Secretaria da Receita Federal do Brasil pode, sem prejuízo da penalidade cabível, lançar de ofício a importância devida. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

A Fazenda Nacional defende que não haveria nulidade quando inexistente prejuízo à defesa e, no caso concreto, a Contribuinte defendeu-se amplamente dos fatos que lhe foram imputados.

Entretanto, trata-se de imputação de penalidade, cuja tipificação é cerrada, sendo que a fundamentação legal lançada no Auto de Infração não corresponde à conduta consistente na desobediência ao regime de competência. Com efeito, o inciso II, do art. 32, da Lei nº 8212, de 1991 visa garantir a correta contabilização de fatos vinculados ao financiamento da Seguridade Social, de modo que o sujeito passivo escrete os fatos geradores e as contribuições devidas em títulos específicos, possibilitando a apuração da regularidade fiscal apenas pela

análise contábil, evitando-se, assim, a utilização de artifícios que venham a ocultar a ocorrência de fatos geradores de Contribuições.

No presente caso, não consta que o Contribuinte tenha adotado tal conduta, já que inexistente relato de contabilização em títulos impróprios. O que foi apurado pela Fiscalização diz respeito a erro quanto ao momento de efetivação dos registros contábeis, em razão da desobediência ao regime de competência.

Assim, a aplicação de multa com tipificação diversa da conduta que se visou punir, ao contrário do que defende a Fazenda Nacional em seu recurso, prejudica o direito de defesa do Contribuinte, que é obrigado a defender-se não em relação à conduta tipificada na norma aplicada mas sim em relação à conduta descrita pelo autuante, alijada do fundamento legal que integrou a peça acusatória.

Destarte, quanto à segunda matéria suscitada - **natureza do vício** – não há dúvida de que se trata de vício material, uma vez que ocorreu a utilização de tipificação cerrada que descreve uma conduta específica, com o objetivo de apenar conduta diversa, não descrita na norma aplicada. E no presente caso tal impropriedade, além de dificultar a defesa do sujeito passivo, implicou em alteração no cálculo da multa, imputando-se reincidência no cometimento da infração e, conseqüentemente, agravando-se a penalidade, levando-se em conta o fundamento legal da autuação que, repita-se, não retratava a conduta que se visou apenar. Confira-se a autuação:

CRITÉRIOS DE GRADAÇÃO DA MULTA

Verificada a circunstância agravante acima especificada, a auditoria aplica a multa em seu valor mínimo, multiplicado por 3 (três) **pela reincidência específica**, conforme dispõe o Art. 292, inciso IV do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto 3.048/99, da seguinte forma:

VALOR MÍNIMO DA MULTA	FATOR DE REINCIDÊNCIA GENÉRICA	TOTAL MULTA APLICADA
17.173-58	3	51.520,74

VALOR DA PENALIDADE APLICADA

Por infração ao Art. 32, inciso II e art. 92 e 102 da lei 8.212/91, combinado com o Art. 225, inciso II e § 13 e Art. 283, inciso II, alínea "a", e 373 do RPS, a fiscalização aplica a multa de R\$ 51.520,74 (Cinquenta e um mil, quinhentos e vinte reais e setenta quatro centavos).

Conclui-se, assim, que o vício constante do lançamento deve ser tido como de natureza material, de sorte que ao Recurso Especial deve ser negado provimento.

Diante do exposto, conheço do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional e, no mérito, nego-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo

