



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 10480.729916/2011-12
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9303-005.137 – 3ª Turma
Sessão de 17 de maio de 2017
Matéria PIS/COFINS
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado COOPERATIVA DOS MÉDICOS ANESTESIOLOGISTAS PE -
COOPANEST - PE

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008

LANÇAMENTO. NATUREZA DO VÍCIO. ERRO. ENQUADRAMENTO
LEGAL. SISTEMÁTICA DE APURAÇÃO DAS CONTRIBUIÇÕES.
VÍCIO MATERIAL

Descompasso na subsunção dos fatos descritos com a norma legal que fundamenta a autuação, notadamente relacionado ao equívoco na indicação do sistema de apuração das contribuições (cumulatividade/não cumulatividade), implica na declaração de nulidade do lançamento por vício material, nos termos do art. 142 do CTN.

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)

Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente em exercício.

(assinado digitalmente)

Andrada Márcio Canuto Natal - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Rodrigo da Costa Pôssas, Júlio César Alves Ramos, Tatiana Midori Migiyama, Andrada Márcio Canuto Natal, Demes Brito, Érika Costa Camargos Autran, Charles Mayer de Castro Souza (suplente convocado) e Vanessa Marini Cecconello.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de divergência tempestivo interposto pela Fazenda Nacional (e-fls. 371/ss), ao amparo do art. 67, Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 25 de junho de 2009, em face do Acórdão nº 3302-001.813, de 26/09/2012, assim ementado:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA
SEGURIDADE SOCIAL - COFINS*

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008

*VÍCIO MATERIAL – AUTUAÇÃO COM BASE EM
LEGISLAÇÃO DIVERSA - IMPOSSIBILIDADE*

Trata-se de contribuinte sujeita ao sistema cumulativo de PIS e Cofins por expressa determinação legal (Lei nº 10.833/03, art. 10, VI e Lei, art. 8º, X). A autuação com base no sistema não cumulativo constitui lançamento com vícios insanáveis. Aplicação de tributo diverso, alteração dos aspectos da regra matriz de incidência tributária. Nulidade decorrente de vício material.

Recurso de Ofício Improvido.

Em apertada síntese, a contribuinte – uma cooperativa - foi autuada em decorrência de não ter submetido à tributação do PIS e da Cofins valores recebidos de terceiros pela prestação de serviços realizados pelos seus cooperados, sendo que tais montantes transitaram pela cooperativa para, somente em seguida, serem repassados aos médicos associados. Assim, a fiscalização entendeu que tais valores recebidos seriam receitas tributáveis das cooperativas e deveriam ter sido submetidos à incidência das contribuições.

Contudo, a autoridade fiscal cometeu um **equívoco na capitulação legal indicada nos autos de infração e, por conseguinte, na aplicação da sistemática de apuração das contribuições** (cumulatividade / não cumulatividade), conforme explicitado no voto proferido pela DRJ – Recife, *verbis* (e-fl.334/ss):

82. Até aqui, tudo sinaliza que os lançamentos deveriam ser mantidos. No entanto, os autos de infração apresentam **equívoco insanável** que, sem prejuízo de eventuais futuros lançamentos que observem a legislação aplicável, conduz à improcedência das autuações ora examinadas.

83. Para evidenciar a questão acima, inicialmente apresento breve histórico da evolução legislativa da contribuição para o PIS e da COFINS, na parte em que interessa para a solução desta lide, ressaltando, desde logo, que será realizada uma rápida abordagem de aspectos gerais da tributação destas contribuições, deixando de lado, por não ser a hipótese dos autos, situações particulares, como, por exemplo, aquelas em que a tributação ocorre (ou ocorreu) de forma concentrada num dos elos da cadeia de produção/comercialização ou por meio de substituição:

(...)

99. Acima fica patenteado que a contribuição para o PIS e a COFINS incidentes sobre as receitas tributáveis auferidas pelas sociedades cooperativas, exceto as agropecuárias e as de consumo, devem se submeter ao regime cumulativo da Lei nº 9.718/98. E, no caso vertente, como a cooperativa autuada não é agropecuária nem de consumo, é devedora da contribuição para o PIS e da COFINS sob o regime cumulativo.

100. Inobstante, verifica-se às fls. 05 e 15 que **as autuações ora analisadas foram efetuadas pela “INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA”**. Tanto é assim que se detecta, às fls. 06 e 16, que os lançamentos têm por base legal os arts. 1º, 3º e 5º, da Lei nº 10.833/2003 e os arts. 1º, 3º e 4º, da Lei nº 10.637/2002 e, além disto, no item 3.5, do Relatório de fls. 103/106, bem como nos demonstrativos de fls. 25/26, vê-se que sobre as bases de cálculo levantadas pela Fiscalização foram aplicadas as alíquotas previstas no art. 2º, caput, da primeira Lei (7,6%) e no art. 2º da segunda Lei (1,65%).

101. Diante do exposto, verifica-se que, diferentemente do que alega a contribuinte, as exigências tributárias estão legalmente embasadas. Contudo, a despeito do zelo do autuante, **os lançamentos tributários debatidos não cobraram, como deveriam ter feito, a contribuição para o PIS e a COFINS cumulativa com fundamento na Lei nº 9.718/98.**

No acórdão recorrido negou-se provimento ao Recurso de Ofício por entender que no caso em tela não houve mero vício formal, sanável, mas sim vício material, conforme argumentação abaixo transcrita:

É cediço que o mero erro na indicação de legislação constitui vício formal, sanável inclusive se a motivação do auto de infração permitir ao contribuinte que se defenda das acusações que lhe foram feitas, conforme jurisprudência pacífica desta Corte.

Todavia, este precedente não se aplica. In casu, não se está tratando de vício formal. Não houve apenas a indicação de lei não aplicável, mas a imputação de regra matriz de incidência tributária totalmente diversa daquela à que a contribuinte está sujeita. Todo o critério quantitativo é diverso, base de cálculo, alíquota e inclusive a possibilidade de créditos que existe apenas no sistema não cumulativo. Evidente, a meu sentir, que o vício em análise alcança a própria substância do crédito tributário, conforme, inclusive, foi reconhecido na decisão de primeira instância administrativa, a saber: (...)

A Fazenda Nacional apresentou Recurso Especial (vide fls. 371/ss), indicando como paradigmas os Acórdãos nº 2401-00018 e 301-31801, cuja ementas transcrevem-se abaixo:

Acórdão 2401-00018

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/09/1999 a 30/07/2006

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. DECADÊNCIA. PRAZO QUINQUENAL.

O prazo decadencial para a constituição dos créditos previdenciários é de 05 (cinco) anos, contados da data da ocorrência do fato gerador do tributo, nos termos do artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, ou do 173 do mesmo Diploma Legal, no caso de dolo, fraude ou simulação comprovados, tendo em vista a declaração da inconstitucionalidade do artigo 45 da Lei nº 8.212/91, pelo Supremo Tribunal Federal, nos autos dos RE's nºs 556664, 559882 e 560626, oportunidade em que fora aprovada Súmula Vinculante nº 08, disciplinando a matéria. In casu, houve antecipação de pagamento, fato relevante para aqueles que entendem ser determinante à aplicação do instituto.

NORMAS PROCEDIMENTAIS. ARBITRAMENTO. AUSÊNCIA FUNDAMENTAÇÃO LEGAL NO ANEXO FLD. VÍCIO Notificação Fiscal de Lançamento de Débito NFDL é requisito essencial à sua validade, e a sua ausência ou fundamentação genérica, especialmente no relatório Fundamentos Legais do DébitoFLD, determina a nulidade do lançamento, por caracterizar-se como vício formal insanável, nos termos do artigo 37 da Lei nº 8.212/91, c/c artigo 11, inciso III, do Decreto nº 70.235/72.

RELATÓRIO FISCAL DA NOTIFICAÇÃO. OMISSÕES.

O Relatório Fiscal tem por finalidade demonstrar/explicitar, de forma clara e precisa, todos os procedimentos e critérios utilizados pela fiscalização na constituição do crédito previdenciário, possibilitando ao contribuinte o pleno direito da ampla defesa e contraditório. Omissões ou incorreções no Relatório Fiscal, relativamente aos critérios de apuração do crédito tributário levados a efeito por ocasião do lançamento fiscal, que impossibilitem o exercício pleno do direito de defesa e contraditório do contribuinte, enseja a nulidade da notificação.

PROCESSO ANULADO

Acórdão 301-31801

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. NULIDADE. VÍCIO FORMAL.

O descumprimento de requisitos essenciais do lançamento como omissão dos fundamentos pelos quais estão sendo exigidos os tributos e aplicadas as multas e acréscimos legais, além da falta da prévia intimação estabelecida na legislação específica, tudo em contradição ao disposto no art. 142, do CTN e nos art. 11 e

59, do Decreto 70.235/72, autorizam a declaração de nulidade desse lançamento por vício formal.

PRECEDENTES: Ac. 30329972, 30296334 e 30129966.

RECURSO DE OFÍCIO NEGADO.

O Recurso Especial foi admitido conforme Despacho nº 3300-000.287, de 07/11/2014 (e-fls. 378/ss).

O contribuinte apresentou Contrarrazões ao Recurso Especial (e-fls. 391/ss), onde reproduz e corrobora o entendimento adotado na decisão recorrida.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal, relator.

O recurso especial da Procuradoria da Fazenda Nacional é tempestivo e atende aos demais pressupostos recursais devendo ser conhecido.

Não havendo o contribuinte apresentado qualquer preliminar de não conhecimento do recurso especial da Fazenda Nacional, passa-se então à análise do mérito.

Os autos de infração fundamentaram a exigência fiscal com base nos arts. 1º, 3º e 5º, da Lei nº 10.833/2003 (Cofins) e nos arts. 1º, 3º e 4º, da Lei nº 10.637/2002 (PIS), portanto, exigindo do contribuinte a contribuição para o PIS e a Cofins pelo **regime não cumulativo**, quando o art. 10, inc. VI, da primeira Lei, e o art. 8º, X, da segunda Lei, determinavam a permanência de cooperativas no **regime cumulativo** disciplinado pela Lei nº 9.718/98. Nesse sentido, veja-se o que dispõem os citados dispositivos legais:

Lei nº 10.833/2003:

Art. 10. Permanecem sujeitas às normas da legislação da COFINS, vigentes anteriormente a esta Lei, não se lhes aplicando as disposições dos arts. 1º a 8º:

(...)

VI - sociedades cooperativas, exceto as de produção agropecuária, sem prejuízo das deduções de que trata o art. 15 da Medida Provisória no 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, e o art. 17 da Lei no 10.684, de 30 de maio de 2003, não lhes

aplicando as disposições do § 7º do art. 3º das Leis nos 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e as de consumo;

Lei nº 10.637/2002

Art. 8º Permanecem sujeitas às normas da legislação da contribuição para o PIS/Pasep, vigentes anteriormente a esta Lei, não se lhes aplicando as disposições dos arts. 1º a 6º:

(...)

X - as sociedades cooperativas; (Incluído pela Lei nº 10.684, de 30.5.2003)

Destarte, houve claro equívoco nas autuações: a autuada é uma cooperativa, por isso estaria sujeita à incidência do PIS e da Cofins sob o **regime cumulativo**, previsto na Lei nº 9.718/98, entretanto, as autuações foram efetuadas considerando a incidência sob o **regime não cumulativo**, previstos nas Leis nº 10.833/2003 e 10.637/2002.

Esse fato é incontroverso.

Resta, então, decidirmos a divergência na interpretação da legislação tributária quanto à **natureza do vício** que maculou o lançamento tributário. No acórdão recorrido, entendeu-se que houve vício material; nos paradigmas indicados, vício formal.

Ab initio, importante destacar que não se trata de um mero erro na indicação da disposição legal infringida (ex vi do inci. IV do art. 10 do Decreto nº 70.235/72), eventualmente suprimível com uma descrição dos fatos completa e suficiente para que o autuado compreendesse do que estava sendo acusado, de modo a não cercear o seu direito à ampla defesa. Trata-se de erro no enquadramento legal relacionado à sistemática de apuração da incidência das contribuições (cumulativo ou não cumulativo), com repercussão na alíquota aplicável e na apuração da base de cálculo (e eventual creditamento), como já asseverado no voto do acórdão recorrido.

Pois bem. Vícios formais são aqueles que maculam elementos relacionados ao **procedimento de elaboração** do ato administrativo de lançamento tributário (agente competente, formalização e publicidade/ciência). Vícios materiais decorrem de erros na indicação de **elementos intrínsecos** que compõem o lançamento tributário, ou seja, em um dos cinco critérios da regra-matriz de incidência tributária (material, temporal, espacial, pessoal e quantitativo). Assim, vícios formais implicam em ato relativamente inválido, suscetíveis de

serem convalidados pela Administração (art. 173, II, CTN); vícios materiais invalidam absolutamente o ato de lançamento. Estes últimos - atos absolutamente inválidos (atos nulos) - devem ser extirpados do ordenamento jurídico por estarem contaminados por vícios em seus elementos estruturais.

Esse entendimento está plenamente em consonância com a prescrição contida no art. 142 do CTN, que enuncia (embora com outras palavras, as do legislador do Código) os elementos intrínsecos do lançamento tributário, *verbis*:

*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.*

Houve evidente erro na forma de apuração do montante dos tributos devidos, ao utilizar a sistemática da não cumulatividade (e não a “cumulatividade”), em desconformidade ao que prescreve o art. 142 do CTN.

Assim, no caso em tela, forçoso reconhecer que a autoridade fiscal aplicou incorretamente a regra matriz de incidência no caso concreto, especificamente em relação ao seu aspecto quantitativo, ou seja, a base de cálculo e alíquota.

Ademais, a autoridade fiscal ao indicar nos autos de infração lavrados que a contribuinte teria deixado de recolher as contribuições sociais, apuradas na sistemática da não cumulatividade (Leis nº 10.833/2003 e 10.637/2002), em grande medida cerceou o seu direito a ampla defesa, pois sua peça impugnatória foi articulada para defender-se da acusação que lhe era imputada.

Em suma, os lançamentos tributários em análise não cobraram corretamente a contribuição para o PIS e a Cofins cumulativas, como deveriam ter feito, com fundamento na Lei nº 9.718/98. Por conseguinte, em face dessas desconformidades, o lançamento deve ser declarado nulo por vício material.

Ressalto que este colegiado, embora utilizando de fundamentação discretamente diferente, também já decidiu nesse sentido. Transcreve-se abaixo a ementa do Acórdão nº 9303-004.603, de 25/01/2017:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 31/12/2006

NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. NATUREZA DO VICIO. FALTA DE SUBSUNÇÃO DOS FATOS A NORMA.

Constatada que não há uma escorreita ligação entre os fatos supostamente praticados pelo contribuinte, com a norma legal que fundamenta a autuação, o auto de infração deve ser nulo por vício material, por ferir requisito essencial na constituição do lançamento, nos termos do artigo 142 do Código Tributário Nacional e por nos termos dos requisitos do art. 10 do Decreto n.º 70.235/72.

Assim, diante do exposto, voto por negar provimento ao recurso especial interposto pela Fazenda Nacional.

É como voto.

(assinatura digital)
Andrada Márcio Canuto Natal