



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10580.725811/2019-13
ACÓRDÃO	1401-007.877 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	23 de abril de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	ARQUIDIOCESE DE SAO SALVADOR DA BAHIA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Obrigações Acessórias

Ano-calendário: 2017

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

Vício formal a que se refere o artigo 173, II do CTN é aquele verificado de plano, no próprio instrumento de formalização do crédito, que diz respeito a erros quanto à caracterização do auto de infração, relacionados a aspectos extrínsecos, como por exemplo: inexistência de data, nome da autoridade competente, matrícula, local de lavratura do auto, assinatura do autuante, autorização para nova lavratura de auto de infração, ou quaisquer outros erros que comprometam a forma do ato do lançamento. Se o defeito no lançamento disser respeito a requisitos fundamentais, se está diante de vício substancial ou vício essencial, que macula o lançamento, ferindo-o de morte, pois impede a concretização da formalização do vínculo obrigacional entre o sujeito ativo e o sujeito passivo.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer do recurso voluntário, para, no mérito, dar-lhe provimento. Votaram pelas conclusões os conselheiros Matheus Ferreira Azevedo, Alberto Pinto de Souza Júnior e Luiz Eduardo de Oliveira Santos. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto o conselheiro Matheus Ferreira Azevedo.

Assinado Digitalmente

Andressa Paula Senna Lísias – Relatora

Assinado Digitalmente

Luiz Eduardo de Oliveira Santos – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Matheus Ferreira Azevedo, Daniel Ribeiro Silva, Alberto Pinto Souza Junior, Andressa Paula Senna Lísias, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Luiz Eduardo de Oliveira Santos (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de multa exigida contra o ora Recorrente, por suposta mora na entrega da ECF relativa ao ano-calendário de 2017.

A Recorrente apresentou defesa. Reproduzo a seguir a síntese de fundamentos apresentada pela DRJ:

Cientificado o contribuinte da notificação de lançamento, o contribuinte apresenta sua impugnação onde argumenta o que se segue:

- Ressalta que uma pessoa jurídica é uma instituição religiosa, sem fins lucrativos, que engloba mais de 100 paróquias na cidade de Salvador. Destaca que seu patrimônio é composto de doações constituídos ao longo do tempo.

- Afirma que possui imunidade tributário, prevista no art. 150 inciso VI, alínea “c”, da CF/1988, assim não é tributada pelo Lucro Real e não se enquadra na multa prevista no art. 12, inciso III da Lei nº 8.218/1991. Destaca que para o atraso na entrega da ECF para as pessoas jurídicas imunes e isentas a multa a ser aplicada é a prevista no art. 57, inciso I da MP nº 2.158-35/2001.

Assim, requer a impugnante a nulidade da Notificação de Lançamento do presente processo.

- Caso não seja acatada a nulidade da Notificação, requer a realização de uma diligência fiscal para apuração do valor da multa apurada de acordo com o art. 57, inciso I da MP nº 2.158-35/2001.

Finaliza requerendo a aceitação de seus argumentos da impugnação.”

Em primeira instância, o crédito tributário exigido foi mantido. Por Acórdão 104-015.105, a 4ª TURMA/DRJ04 julgou improcedente a Impugnação apresentada pelo contribuinte:

“Assunto: Obrigações Acessórias Ano-calendário: 2017 ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL FISCAL. OBRIGATORIEDADE.

O sujeito passivo que deixar de apresentar Escrituração Contábil Fiscal (ECF), fica sujeita a multa de que trata os artigos 11 e 12 da Lei nº 8.218, de 1991, com alterações da Lei nº 13.670/2018.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido”

A DRJ entendeu basicamente que a imunidade tributária constitucional não afastaria a necessidade de cumprimento das obrigações acessórias e que, como nesse caso houve atraso na entrega da ECF, é devida a multa nos termos da legislação.

Foi interposto Recurso Voluntário, por meio do qual o contribuinte reitera suas razões de defesa.

Por fim, os autos vieram a esta Conselheira Relatora.

Não foram apresentadas Contrarrazões pela PFN.

É o relatório do essencial.

VOTO

Conselheira Andressa Paula Senna Lísias, Relatora.

O presente Recurso Voluntário é tempestivo, e atende aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235/72.

O recurso sustenta que houve erro no lançamento, pois a capitulação não estaria correta.

Pois bem. Confrontando o auto de infração, observa-se, de início, uma total incerteza quanto ao exercício a que se refere a entrega da ECF que teria dado ensejo à multa aplicada. Falta clareza, e da forma como constou, o lançamento acaba demandando explicações.

Nessa primeira parte do lançamento, supostamente, o exercício seria de 2019, e como se vê o termo inicial da entrega da ECF já aparece com erro, pois constou que seria 31/07/2018:

2 - DADOS DA ESCRITURAÇÃO

Exercício	Prazo Final Entrega	Data/Entrega	Nº de dias em atraso
2019	31/07/2018	30/07/2019	364

No entanto, em outro trecho do lançamento, o período de apuração que seria objeto da ECF foi identificado como de 1 de janeiro a 31 de dezembro de 2017:

IDENTIFICAÇÃO DA ESCRITURAÇÃO

PERÍODO DA APURAÇÃO 01/01/2017 a 31/12/2017	SITUAÇÃO Normal
IDENTIFICAÇÃO DO ARQUIVO (HASH) C8.63.3D.45.AB.C9.A7.BA.B4.D4.00.43.9A.D1.1F.CE.3A.2E.39.3B	

Nas informações para preenchimento do DARF, segundo orientação do lançamento para eventual pagamento do crédito tributário exigido, também há desencontros que considero graves, pois agora o período de apuração é mencionado como agosto de 2018:

7 - DADOS PARA PREENCHIMENTO DO DARF ATÉ A DATA DE VENCIMENTO

Código da Receita Principal: 3624 CNPJ: 15.257.983/0001-13 Valor: 69.463,17	Período de Apuração: 01/08/2018 Data de Vencimento: 29/08/2019
---	---

Portanto, não se sabe ao certo nem qual ECF de qual ano o contribuinte teria entregue com mora.

Ademais, a descrição dos fatos é falha, porque sequer demonstra referir-se a uma entidade imune (instituição religiosa), tratando de pessoa jurídica enquadrada no lucro real, distanciando-se, assim, da situação concreta que estava sendo fiscalizada.

Vejamos:

4 - DESCRIÇÃO DOS FATOS E FUNDAMENTAÇÃO LEGAL**Descrição dos fatos:**

LUCRO REAL: Multa pela apresentação extemporânea da ECF, quando esta contiver e-LALUR, que incide à razão de 0,25% por mês calendário ou fração de atraso, do lucro líquido antes do Imposto de Renda da pessoa jurídica e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, no período a que se refere a apuração, limitada a 10% (dez por cento); reduzida em 90% (noventa por cento), quando a ECF for apresentada em até 30 (trinta) dias após o prazo; em 75% (setenta e cinco por cento), quando a ECF for apresentada em até 60 (sessenta) dias após o prazo e à metade, quando a ECF for apresentada depois do prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício.

Limites: A multa está limitada a R\$ 100.000,00 (cem mil reais) para as pessoas jurídicas que no ano-calendário anterior auferiram receita bruta total, igual ou inferior a R\$ 3.600.000,00 (três milhões e seiscentos mil reais) e a R\$ 5.000.000,00 (cinco milhões de reais) para as pessoas jurídicas que não se enquadrarem nessa hipótese.

OBS.: Quando não houver lucro líquido, antes do Imposto de Renda e da Contribuição Social, no período de apuração a que se refere a escrituração, deverá ser utilizado o lucro líquido, antes do Imposto de Renda e da Contribuição Social do último período de apuração informado, atualizado pela taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - Selic, até o termo final de encerramento do período a que se refere a escrituração.

DEMAIS: Multa incidente sobre a apresentação extemporânea da ECF, quando esta não contiver e-LALUR, equivalente a 0,02% por dia de atraso, calculada sobre a receita bruta da pessoa jurídica no período, limitada a 1% desta, reduzida à metade, quando a obrigação acessória for cumprida antes de qualquer procedimento de ofício.

Enquadramento Legal:

Art. 11 e 12 da lei nr. 8.218, de 29 de agosto de 1991, com texto alterado pela Lei nr. 13.670 de 2018.

Isso, na visão desta Relatora, já seria suficiente para cancelar o lançamento por vício material/constitutivo do lançamento, que não descreve com clareza e objetividade os fatos ocorridos, violando o art. 142 do Código Tributário Nacional.

O vício apontado no presente processo tem íntima relação com os elementos constitutivos e intrínsecos à obrigação tributária, justamente porque afeta a direta identificação dos critérios material e temporal da hipótese de incidência (fato gerador), um dos elementos fundamentais, intrínsecos do lançamento, sem cuja delimitação precisa não se pode admitir a existência da obrigação tributária em concreto. Como visto, não se sabe em especial o **momento exato (instante ou período) em que ocorre a obrigação tributária acessória** nesse caso.

Além de que observo também que também há outro vício na identificação do critério material da hipótese de incidência (fato gerador), porque a **motivação jurídica e o enquadramento legal** da suposta infração são absolutamente deficientes.

Acerca disso, um primeiro ponto é que a legislação invocada e aplicada pela D. Fiscalização é posterior aos fatos. Veja-se:

4 - DESCRIÇÃO DOS FATOS E FUNDAMENTAÇÃO LEGAL**Descrição dos fatos:**

LUCRO REAL: Multa pela apresentação extemporânea da ECF, quando esta contiver e-LALUR, que incide à razão de 0,25% por mês calendário ou fração de atraso, do lucro líquido antes do Imposto de Renda da pessoa jurídica e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, no período a que se refere a apuração, limitada a 10% (dez por cento); reduzida em 90% (noventa por cento), quando a ECF for apresentada em até 30 (trinta) dias após o prazo; em 75% (setenta e cinco por cento), quando a ECF for apresentada em até 60 (sessenta) dias após o prazo e à metade, quando a ECF for apresentada depois do prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício.

Limites: A multa está limitada a R\$ 100.000,00 (cem mil reais) para as pessoas jurídicas que no ano-calendário anterior auferiram receita bruta total, igual ou inferior a R\$ 3.600.000,00 (três milhões e seiscentos mil reais) e a R\$ 5.000.000,00 (cinco milhões de reais) para as pessoas jurídicas que não se enquadrarem nessa hipótese.

OBS.: Quando não houver lucro líquido, antes do Imposto de Renda e da Contribuição Social, no período de apuração a que se refere a escrituração, deverá ser utilizado o lucro líquido, antes do Imposto de Renda e da Contribuição Social do último período de apuração informado, atualizado pela taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - Selic, até o termo final de encerramento do período a que se refere a escrituração.

DEMAIS: Multa incidente sobre a apresentação extemporânea da ECF, quando esta não contiver e-LALUR, equivalente a 0,02% por dia de atraso, calculada sobre a receita bruta da pessoa jurídica no período, limitada a 1% desta, reduzida à metade, quando a obrigação acessória for cumprida antes de qualquer procedimento de ofício.

Enquadramento Legal:

Art. 11 e 12 da lei nr. 8.218, de 29 de agosto de 1991, com texto alterado pela Lei nr. 13.670 de 2018.

Ora, se estivermos tratando do ano-calendário de 2017 (foi o que aliás assumiu a DRJ, em sua descrição dos fatos e assim o caso foi julgado até aqui, portanto), certo é que a legislação que motivou o lançamento é superveniente aos fatos ocorridos, pois a Fiscalização mencionou expressamente no enquadramento legal a redação de 2018 dada pela Lei 13.670 à Lei 8218/91 (quando na verdade deveria ter mencionado a redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001):

“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.”

Não fosse o bastante, **a capitulação apresentada pela Fiscalização é genérica e não identifica uma infração específica relacionada com a entrega extemporânea da ECF, ao citar apenas genericamente os artigos 11 e 12 a seguir:**

Art. 11. 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 Secretaria da Receita Federal, os respectivos arquivos digitais e sistemas, pela prazo decadencial previsto na legislação tributária. .(Redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001) (Vide Mpv nº 303, de 2006)§ 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 pela Secretário da Receita Federal. .(Incluído

pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001) 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;

I - multa equivalente a 0,5% (meio por cento) do valor da receita bruta da pessoa jurídica no período a que se refere a escrituração aos que não atenderem aos requisitos para a apresentação dos registros e respectivos arquivos; (Redação dada pela Lei nº 13.670, de 2018) II - multa de cinco por cento sobre o valor da operação correspondente, aos que omitirem ou prestarem incorretamente as informações solicitadas;

III - multa equivalente a Cr\$ 30.000,00, por dia de atraso, até o máximo de trinta dias, aos que não cumprirem o prazo estabelecido pela Departamento da Receita Federal ou diretamente pela Auditor-Fiscal, para apresentação dos arquivos e sistemas.

Parágrafo único. O prazo de apresentação de que trata o inciso III deste artigo será de, no mínimo, vinte dias, que poderá ser prorrogado por igual período pela autoridade solicitante, em despacho fundamentado, atendendo a requerimento circunstanciado e por escrito da pessoa jurídica.

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)

II - multa equivalente a 5% (cinco por cento) sobre o valor da operação correspondente, limitada a 1% (um por cento) do valor da receita bruta da pessoa jurídica no período a que se refere a escrituração, aos que omitirem ou prestarem incorretamente as informações referentes aos registros e respectivos arquivos; e (Redação dada pela Lei nº 13.670, de 2018)

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)

III - multa equivalente a 0,02% (dois centésimos por cento) por dia de atraso, calculada sobre a receita bruta da pessoa jurídica no período a que se refere a escrituração, limitada a 1% (um por cento) desta, aos que não cumprirem o prazo estabelecido para apresentação dos registros e respectivos arquivos. (Redação dada pela Lei nº 13.670, de 2018)

Parágrafo único. Para as pessoas jurídicas que utilizarem o Sistema Público de Escrituração Digital, as multas de que tratam o caput deste artigo serão reduzidas: (Redação dada pela Lei nº 13.670, de 2018)

I - à metade, quando a obrigação for cumprida após o prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício; e (Incluído dada pela Lei nº 13.670, de 2018)

II - a 75% (setenta e cinco por cento), se a obrigação for cumprida no prazo fixado em intimação. (Incluído dada pela Lei nº 13.670, de 2018)”

Prosseguindo no raciocínio, e já confrontando o recurso com a decisão da DRJ, valido a premissa da posição da instância “a quo” no sentido de que a imunidade não afasta os deveres instrumentais. A jurisprudência deste E. CARF, há muito tempo, firmou-se no sentido de que a imunidade não alcança as obrigações acessórias. Nessa linha, cito:

“ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS Ano-calendário: 2007 IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. ALCANCE.

A imunidade tributária não representa uma dispensa do cumprimento de deveres instrumentais, tendo em vista que a obrigação dita "acessória" é autônoma em relação à "principal".

AUSÊNCIA DE FATO GERADOR. DEVER DE ENTREGA DE GFIP.

Ainda que o contribuinte não pratique fatos geradores de contribuição previdenciária, ele estará obrigado à entrega da declaração em GFIP. A anistia de que trata o art. 48, da Lei nº 13.097/2015 aplica-se apenas à fatos ocorridos no período compreendido entre 27/05/2009 e 31/12/2013.”(Acórdão nº 2001-002.887 – 2ª Seção de Julgamento / 1ª Turma Extraordinária, Rel. André Luis Ulrich Pinto, Sessão de 19 de maio de 2020)

“NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO MULTA REGULAMENTAR. DIF - PAPEL IMUNE. Ementa: A falta e/ou o atraso na apresentação da Declaração Especial de Informações relativas ao controle de papel imune a tributo - DIF- Papel Imune, pela pessoa jurídica obrigada, sujeita o infrator à multa regulamentar prevista na Lei nº 11.945/2009.” (AC 9303-001.426, 3ª TURMA/CÂMARA SUPERIOR REC. FISCAIS/ 3 Seção, 5 de abril de 2011)

Todavia, chego depois à conclusão diversa da DRJ, pois aqui se trata de entidade religiosa imune e não de uma pessoa jurídica sujeita ao lucro real, tal como considerou a Fiscalização no auto de infração. Em função disso, há também um erro de fundamentação jurídica, já que a Lei 8218/91 (arts. 11 e 12) seriam inaplicáveis. Há legislação específica para entidades imunes, e a penalidade prevista é outra. Eis o art. 57, I, ‘a’ da MP 2158-35/2001, com redação da Lei 12.873/2013, vigente à época dos fatos:

MP 2158-35/2001:

“Art. 57. O sujeito passivo que deixar de cumprir as obrigações acessórias exigidas nos termos do art. 16 da Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999, ou que as cumprir com incorreções ou omissões será intimado para cumpri-las ou para prestar esclarecimentos relativos a elas nos prazos estipulados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil e **sujeitar-se-á às seguintes multas:** (Redação dada pela Lei nº 12.873, de 2013)

I - por apresentação extemporânea: (Redação dada pela Lei nº 12.766, de 2012)

a) **R\$ 500,00 (quinhentos reais) por mês-calendário ou fração**, relativamente às pessoas jurídicas que estiverem em início de atividade ou que **sejam imunes** ou isentas ou que, na última declaração apresentada, tenham apurado lucro presumido ou pelo Simples Nacional; (Redação dada pela Lei nº 12.873, de 2013)”

Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999:

Art. 16. Compete à Secretaria da Receita Federal dispor sobre as obrigações acessórias relativas aos impostos e contribuições por ela administrados, estabelecendo, inclusive, forma, prazo e condições para o seu cumprimento e o respectivo responsável.”

Por fim, sendo esse o contexto dos autos, é relevante lembrar que os tipos de vícios que se deram nesse caso são materiais insanáveis, por serem essenciais e constitutivos, que é diferente da situação de meros vícios formais que poderiam ser sanados. A esse respeito, cito o voto do Rel. Fernando Brasil no AC 9101-007.396 – CSRF/1ª TURMA, sessão de 12 de agosto de 2025, que por sua vez remete também ao AC nº 9101-005.8572, incorporando tais razões de decidir a este voto:

“Entende a Recorrente que o “erro na descrição e no fundamento jurídico, ou seja, a contrariedade ao art. 142 do CTN gera nulidade por vício formal”, e não o cancelamento do auto de infração, como fez o acórdão recorrido.

Penso diferentemente, conforme já tive oportunidade de manifestar em outras ocasiões.

Vício formal a que se refere o artigo 173, II do CTN é aquele verificado de plano, nº próprio instrumento de formalização do crédito, que diz respeito a erros

quanto à caracterização do auto de infração, relacionados a aspectos extrínsecos, como por exemplo: inexistência de data, nome da autoridade competente, matrícula, local de lavratura do auto, assinatura do autuante, autorização para nova lavratura de auto de infração, ou quaisquer outros erros que comprometam a forma do ato do lançamento.

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

Acerca da distinção entre vício formal e vício material, assim me manifestei no acórdão nº 9101-005.8572(10/11/2021), ainda que em circunstâncias fáticas bastante diversas (aquele caso tratava de ausência de motivação relacionada à descaracterização formal da isenção ou imunidade do sujeito passivo):

Em que pese não se tratar de ato vinculante no âmbito do CARF, valho-me dos conceitos extraídos da Solução de Consulta Interna Cosit nº 8/2013, cuja ementa e principais pontos transcrevo a seguir:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. ANULAÇÃO. ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. VÍCIO FORMAL OU MATERIAL.

Mera irregularidade na identificação do sujeito passivo que não prejudique exercício do contraditório não gera nulidade do ato de lançamento.

A ocorrência de defeito no instrumento do lançamento que configure erro de fato é convalidável e, por isso, anulável por vício formal.

Apenas o erro na subsunção do fato ao critério pessoal da regra matriz de incidência que configure erro de direito é vício material.

Dispositivos Legais: arts. 10, 11 e 60 do Decreto nº 70.235, de 1972 - Processo Administrativo Fiscal (PAF); arts. 142 e 173, II, da Lei nº 5.172, de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN)

[...]

Fundamentos

[...]

7. Mas há as situações que geram a invalidade do lançamento, tornando-os anuláveis ou nulos. São atos cujos vícios podem ser tanto formais como materiais. O que os diferencia, basicamente, é se o vício está no instrumento de lançamento ou no próprio lançamento. O vício formal está no elemento forma do ato administrativo, enquanto o vício material está no objeto. Para ajudar na distinção entre vício

formal e material, utiliza-se a base teórica de Eurico Marcos Diniz de Santi:

Assim, o ato administrativo (processo) produz o ato administrativo(produto), ao passo que o ato legislativo (processo) produz a lei(produto) e o ato judicial (processo) produz a sentença (produto). (...)Ora, se de um lado essa dualidade é aceita na linguagem técnica, de outro, no plano científico, que prima pela univocidade de seus termos, deve ser esclarecida de antemão.

Assim, convencionaremos chamar ato-fato administrativo, ao ato da autoridade administrativa que configura o fato do exercício da competência administrativa, e ato-norma administrativo, à norma individual e concreta produzida por esse ato-fato, deixando a expressão ato administrativo para designar o gênero que envolve essas duas espécies. (SANTI, Eurico Marcos Diniz. Decadência e Prescrição no Direito Tributário. 2ª ed. São Paulo: Max Limonad, 2000, p. 104 e 106)8. O vício formal ocorre no instrumento de lançamento (ato-fato administrativo). É quando o produto do lançamento está corretamente direcionado ao sujeito passivo, ou seja, está correto o critério pessoal da regra-matriz de incidência. Contudo, há erro formal no instrumento de lançamento (auto de infração ou notificação de lançamento) que tem o condão de prejudicar o direito de defesa do autuado ou notificado. São os atos considerados anuláveis. Não se adentra na discussão se há anulabilidade de ato administrativo, uma vez que o PAF nada dispôs sobre o assunto; para a solução prática da presente consulta, utilizar-se-á tal diferenciação, pois mesmo os autores que não a aceitam consideram haver diferenças de nulidades dos atos administrativos.

8.1. O ato de lançamento é um procedimento administrativo, que se inicia com a ação fiscal até a notificação do lançamento ao sujeito passivo.

Como um procedimento moderadamente formal, ele possui pressupostos que devem ocorrer para a realização da norma concreta, qual seja, o lançamento. Os arts. 10, I e 11, I do PAF e o art. 142 do CTN dispõem sobre a inclusão do sujeito passivo:

[...]

8.2. Num caso concreto, como verificar se o erro na identificação do sujeito passivo é procedimental? Analisando-se se ocorreu um erro de fato. Mas uma adequada solução à presente consulta passa pela definição do que é erro de fato. Para Paulo de Barros Carvalho:

(...) o erro de fato é um problema intra-normativo, um desajuste interno na estrutura do enunciado, por insuficiência de dados

lingüísticos informativos ou pelo uso indevido de construções de linguagem que fazem às vezes de prova. Esse vício na composição semântica do enunciado pode macular tanto a oração do fato jurídico tributário como aquela do conseqüente, em que se estabelece o vínculo relacional. Ambas residem no interior da norma e denunciam a presença do erro de fato. (CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 22ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 485).

[...]

9. O importante para a análise é que sempre há a possibilidade de convalidação (pelo menos em abstrato) quando o erro da identificação do sujeito passivo é um vício formal, decorrente de erro de fato. Contudo, se houver impugnação, é necessária a anulação do lançamento e a feitura de um novo, [...] tendo-se o prazo decadencial do art. 173, II, do CTN.

10. Falta analisar a situação em que o erro na identificação do sujeito passivo é um vício material. Se o vício formal decorre do erro de fato, o material decorre do erro de direito. No conceito de Paulo de Barros de Carvalho:

Já o erro de direito é também um problema de ordem semântica, mas envolvendo enunciados de normas jurídicas diferentes, caracterizando-se como um descompasso de feição externa, internormativa.

(...)Quer os elementos do fato jurídico tributário, no antecedente, quer os elementos da relação obrigacional, no conseqüente, quer ambos, podem, perfeitamente, estar em desalinho com os enunciados da hipótese ou da consequência da regra-matriz do tributo, acrescendo-se, naturalmente, a possibilidade de inadequação com outras normas gerais e abstratas, que não a regra-padrão de incidência. (CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 22ª ed. São Paulo:

Saraiva, 2010, p. 486).

10.1. No erro de direito há incorreção no cotejo entre a norma tributária(hipótese de incidência) com o fato jurídico tributário em um dos elementos do conseqüente da regra-matriz de incidência, qual seja, o pessoal. Há erro no ato-norma. É vício material e, portanto, impossível de ser convalidado.

10.2. Desse modo, o erro na interpretação da regra-matriz de incidência no que concerne ao sujeito passivo da obrigação tributária (o que inclui tanto o contribuinte como o responsável tributário) gera um lançamento nulo por vício material, não se aplicando a regra especial de contagem do prazo decadencial do art. 173, II, do CTN.

Necessário explicar que a referida Solução de Consulta Interna trata tão somente de erros na identificação do sujeito passivo, um dos subitens do critério do consequente da norma-matriz de incidência na teoria de Paulo de Barros Carvalho (no caso, critério pessoal).

Salienta-se ainda que, também na mesma doutrina citada, o critério-material da hipótese de incidência se enquadra como antecedente relevante da regra-matriz de incidência tributária.

Dessa forma, o vício apontado no presente processo tem íntima relação com os elementos constitutivos e intrínsecos à obrigação tributária, justamente porque afeta a direta identificação do critério material da hipótese de incidência (fato gerador), um dos elementos fundamentais, intrínsecos do lançamento, sem cuja delimitação precisa não se pode admitir a existência da obrigação tributária em concreto.

Pois bem, na esteira desse entendimento, se realmente o caso que se cuida tratar-se de um vício de natureza formal que daria ensejo à nulidade do lançamento, o novo auto de infração lavrado não poderá conter alterações no que diz respeito a erro de interpretação da regra-matriz de incidência.

O acima colocado, trata-se de um teste de aferição já há muito acolhido pela jurisprudência administrativa no sentido de que de se identificar o vício de nulidade formal como todo aquele caso em que seja possível sanear o vício apontado e ao mesmo tempo ser factível a possibilidade de refazimento do lançamento com o mesmo conteúdo original. Caso não seja possível tal procedimento, o vício seria então de natureza material.

Por outras palavras, se na eventual realização do novo lançamento alterar-se o mérito (por exemplo, por meio de uma outra motivação), ou até mesmo a base de cálculo (não decorrente de meros erros de transcrição, e não de interpretação), há que se concluir que a natureza do vício, efetivamente, é de ordem material.

Voltando-se agora para o caso concreto, o que está verdadeiramente em questão são as implicações fáticas e jurídicas advindas da total ausência de motivação relacionada à descaracterização formal da isenção (na visão do Fisco) ou da imunidade no entender do Contribuinte.

[...] (destaques acrescentados)

Assim, nada obstante o caso lá analisado diferisse do presente em diversos aspectos fáticos, os destaques acima feitos evidenciam meu entendimento acerca da distinção entre vício formal e material.”

Por todas essas razões, entendo que os valores lançados deverão ser cancelados.

É como voto.

Conclusão

Considerando o exposto, voto no sentido de conhecer o Recurso Voluntário e dar-lhe provimento para cancelar o lançamento integralmente.

Assinado Digitalmente

Andressa Paula Senna Lísias

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro **Matheus Ferreira Azevedo**

Em que pese a bem fundamentada decisão e a clareza dos fundamentos esposados pela ilustre conselheira relatora em seu voto, tenho opinião divergente quanto ao seu entendimento de que haveria “uma total incerteza quanto ao exercício a que se refere a entrega da ECF que teria dado ensejo à multa aplicada”.

2 - DADOS DA ESCRITURAÇÃO

Exercício	Prazo Final Entrega	Data/Entrega	Nº de dias em atraso
2018	31/07/2018	30/07/2019	364

Neste ponto, entendo estar claro que este processo trata da cobrança de multa por atraso na entrega da Escrituração Contábil Fiscal (ECF) referente ao ano-calendário de 2017, exercício 2018, a qual foi entregue com atraso em 30/07/2019, conforme demonstra a notificação de lançamento.

Entendo também, ao contrário da Relatora, que a legislação aplicável ao atraso na entrega da ECF está correta, ou seja, a multa, para este caso concreto, é a prevista no art. 12 da

Lei nº 8.218/1991, uma vez que foi incluída pela Lei nº 13.670/2018, a qual foi publicada no Diário Oficial da União em 30 de maio de 2018.

Ademais, a data para a entrega da ECF referente ao ano-calendário de 2017 se encerrou posteriormente, em 31 de julho de 2018, conforme dispõe o art. 3º IN RFB nº 1422/2013, vigente à época do fato gerador.

Acompanho a Relatora quanto às demais questões apontadas em seu voto.

Assinado Digitalmente

Matheus Ferreira Azevedo