



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



**Processo nº** 10680.720591/2013-18  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2401-011.252 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 12 de julho de 2023  
**Recorrente** M.I.MONTREAL INFORMATICA LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

### **ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES**

Período de apuração: 01/07/2001 a 31/05/2005

DOMICÍLIO TRIBUTÁRIO. PROCEDIMENTO FISCAL REALIZADO FORA DA SEDE DA EMPRESA SEM ANÁLISE DOS DOCUMENTOS INDISPENSÁVEIS PARA O LANÇAMENTO. COMPROMETIMENTO DA MATERIALIDADE DO LANÇAMENTO.

Impõe-se a declaração de nulidade do ato administrativo quando houver prejuízo efetivo ao sujeito passivo, o que, no presente caso, aconteceu por duas razões: (i) inobservância do domicílio fiscal indicado pelo sujeito passivo onde estava a documentação necessária e suficiente à fiscalização integral e (ii) o lançamento de débitos sem a confirmação das infrações e sem a certeza da liquidez das bases fiscalizadas. No caso dos autos, é nulo, por vício material, o lançamento fiscal sem a confirmação das infrações, pela falta de análise da documentação necessária, cuja mácula atinge a própria motivação do ato administrativo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por determinação do art. 19-E da Lei 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei 13.988/2020, em face do empate no julgamento, dar provimento ao recurso voluntário, reconhecendo a nulidade do primeiro lançamento por vício material, de modo que o presente lançamento foi alcançado pela decadência. Vencidos os conselheiros José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Wilsom de Moraes Filho, Marcelo de Sousa Sâteles e Miriam Denise Xavier (presidente) que entenderam que o vício do primeiro lançamento era formal.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Ana Carolina da Silva Barbosa - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Matheus Soares Leite, Wilsom de Moraes Filho, Rayd Santana Ferreira,

Marcelo de Sousa Sáteles (suplente convocado(a)), Ana Carolina da Silva Barbosa, Guilherme Paes de Barros Geraldi, Miriam Denise Xavier (Presidente)

## Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário (e-fls. 804/849) interposto contra o Acórdão n.º 12-106.973 (e-fls. 782/797) proferido pela 10ª Turma da DRJ/RJO, na sessão de 29 de abril de 2019, que julgou a Impugnação improcedente, mantendo o crédito tributário lançado na Notificação Fiscal de Lançamento de Débito (NFLD) - DEBCAD 37.391.552-7, referente a contribuições previdenciárias a cargo da empresa, destinadas a financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (SAT/RAT), do período de 01/07/2001 a 31/05/2005, incidente sobre os valores identificados como “despesas de aluguéis e encargos”, integrantes da conta “4.8.1.11 – Custos - Instalação de Escritórios – Aluguéis e Encargos”. A fiscalização considerou que tais verbas teriam sido pagas aos empregados e não encontram amparo nas hipóteses de exclusão do salário de contribuição elencadas no §9º do artigo 28 da lei 8.212/91.

A NFLD DEBCAD 37.391.552-7 foi lavrada em substituição à NFLD DEBCAD n.º 37.004.828-8, de 24/08/2006 (Comprot n.º 35301.014141/2006-01<sup>1</sup>) exclusivamente para restabelecer a exigência anulada pelo Acórdão n.º 205-00.884, de 05/08/2008, proferido pela Quinta Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda (e-fls. 150/163) assim ementado:

### DOMICÍLIO TRIBUTÁRIO. ESTABELECIMENTO CENTRALIZADOR.

Prevalece o direito à eleição do domicílio tributário que somente pode ser recusado nas hipóteses comprovadas de impossibilidade ou dificuldade de realização da ação fiscal no domicílio eleito.

Processo Anulado.

Tal decisão foi proferida após o sujeito passivo ter recorrido ao Poder Judiciário (2003.51.01.0224300/TRF/2ª Região), que reconheceu o seu direito de ser fiscalizado no domicílio fiscal do estabelecimento centralizador indicado à fiscalização, no Município de Rio das Flores/RJ.

Após a finalização do Processo n.º 35301.014141/2006-01, a fiscalização solicitou parecer à Procuradoria da Fazenda Nacional para esclarecimento sobre se a anulação teria ocorrido por vício formal ou material. Em resposta ao Ofício SAORT/DRF/VRA n.º 116/2010, a PGFN apresentou Despacho (e-fls. 172/180), afirmando que o vício seria de natureza formal e que a Fazenda teria 5 anos para realizar lançamento substitutivo, sanando o vício, nos termos do art. 173, II do Código Tributário Nacional.

Seguindo a conclusão da PGFN, no sentido de que o vício seria formal, a fiscalização lavrou os novos Autos de Infração que substituíram os lançamentos anulados.

Os valores lançados em ambas NFLDs constam nos demonstrativos abaixo:

---

<sup>1</sup> Processo apensado.

	<b>NFLD 37.004.828-8 (anulada)</b>	<b>NFLD 37.391.552-7 (atual)</b>
Principal	R\$ 124.705,60	R\$ 17.933,59
Multa	R\$ 37.411,72	R\$ 4.304,04
Juros	R\$ 72.537,33	R\$ 22.775,11
<b>Total</b>	<b>R\$ 234.654,65</b>	<b>R\$ 45.012,74</b>

A grande diferença dos valores constituídos originalmente e os constantes da nova NFLD lavrada pós-anulação resulta da análise de documentos apresentados pelo Recorrente, no curso do primeiro processo administrativo. Os documentos foram analisados pela fiscalização em dois momentos, no primeiro foi excluída a maior parte dos lançamentos (V2 – apenso – e-fls. 545 e ss) e numa segunda vez, quando da apresentação do recurso, foram apresentados outros documentos e excluídos outros valores do lançamento (V3 – apenso - e-fls. 1027 e ss).

A Intimação foi recebida pela empresa em 07/05/2013 (e-fls. 452), e foi apresentada Petição (e-fls. 455/497), em 27/05/2013, com os seguintes argumentos:

- 1) Que a intimação se deu sem a cópia dos documentos anexados ao auto de infração,
- 2) Tendo comparecido à Delegacia de origem, foi entregue apenas cópias das capas dos autos em mídia digital (CD), tendo sido informado que os processos não estavam disponíveis na Delegacia e provavelmente estariam na Secretaria no Rio de Janeiro;
- 3) Que a sua defesa restou prejudicada por que não foi dado acesso aos autos e as cópias dos documentos que instruíram o Auto de Infração não foram encaminhadas com a Intimação;
- 4) Considerando a imprescindibilidade dos documentos para a defesa, requereu que a Intimação fosse tonada sem efeito e que fosse deferida a vista e cópia integral do processo com nova intimação para apresentação de defesa.

Em 06/07/2013 foi apresentada a Impugnação (e-fls. 503/715), contendo os seguintes argumentos, em síntese:

#### **Tempestividade**

- 1) Alega que a Impugnação é tempestiva, pois apresentada no prazo de 30 dias do recebimento da Intimação,
- 2) Que apresentou petição requerendo fosse tornada sem efeito a Intimação em razão de não ter sido obtida cópia integral do processo administrativo, contudo, até a referida data não tinha recebido resposta, de modo que não lhe restou outra opção, senão a apresentação da defesa;

### **Dos Fatos**

- 3) Que é pessoa jurídica prestadora de serviços na área de tecnologia da informação;
- 4) Que sua sede estava localizada no Município de Rio das Flores por mais de 15 anos, e sendo esse o estabelecimento centralizador, sempre respondeu a fiscalizações no local, onde mantinha sua documentação contábil e fiscal;
- 5) Que a fiscalização em questão teria ocorrido em 2005, e que os auditores solicitaram que toda a documentação fosse apresentada no Rio de Janeiro, apesar de a empresa ter informado que seu estabelecimento centralizador estava em Rio das Flores;
- 6) Que o volume de documentos solicitados era muito grande, o que inviabilizou o deslocamento até Rio de Janeiro, o que levou a fiscalização a arbitrar os lançamentos sob a justificativa de ausência de apresentação de documentos comprobatórios, por aferição indireta;
- 7) Que mesmo após a confirmação em ação judicial (n.º. 20035101022430-0 – 15ª Vara Federal do Rio de Janeiro/TRF – 2ª Região) de que seu domicílio fiscal era a sede da empresa em Rio das Flores, a fiscalização resolveu insistir na manutenção da lavratura dos autos e notificações de lançamento;
- 8) Que as decisões proferidas nos recursos voluntários apresentados pela empresa têm sido no sentido de anular os lançamentos;
- 9) Que em diversos julgados, inclusive da Câmara Superior de Recursos Fiscais, todos em decorrência de autos de infração lavrados na mesma fiscalização e sob a mesma justificativa (aferição indireta por ausência de apresentação de documentos), restou esclarecido e firmado, com trânsito em julgado, que a existência do vício não se limitou ao procedimento ilegal adotado, mas sim na própria determinação da matéria tributável, sendo, portanto, material;
- 10) Que teria apresentado a documentação que possuía, a se considerar que tratavam-se de documentos com mais de uma década, de um volume considerável, inviável de se armazenar e inexigíveis face ao lapso temporal;

### **Do Lançamento Impugnado**

- 11) Que o lançamento basea-se na GFIP apresentada e no Relatório Fiscal da NFLD substituída e novamente desconsiderou os lançamentos contábeis realizados, entendendo que a empresa não teria comprovado que valores lançados como “aluguéis” corresponderiam a aluguéis comerciais. Com isso, tais valores não teriam constado da GFIP e deveriam ter sido oferecidos à tributação da exação destinada ao SAT;
- 12) Apresenta comparativo dos relatórios fiscais emitidos na NFLD cancelada e na atual;

- 13) Conclui considerando que a fiscalização novamente considerou que a empresa não teria apresentado documentos que comprovasse que as despesas de aluguéis, gastos esses da empresa e não de empregados, assim o teriam sido, e considerou salário indireto para fins de tributação pelas contribuições sociais, dentre elas a destinada ao INCRA;

#### **Das Preliminares**

#### **Da decisão transitada em julgado na esfera administrativa que anulou a NFLD 37.004.828-8 por vício material – ilegalidade do presente lançamento**

- 14) Destaca voto proferido pela Quinta Câmara do Conselho de Contribuintes que anulou as autuações, reconhecendo o cerceamento do direito de defesa;
- 15) Destaca que a Fazenda não recorreu de tal decisão, porque apenas refletia a decisão judicial transitada em julgado;

#### **Da Pacificação do posicionamento quanto à nulidade material da autuação fiscal**

- 16) Afirma que as decisões proferidas pelo Conselho reconhecem o vício insanável de legalidade quanto à própria fiscalização;
- 17) Cita decisão proferida no Processo n.º. 35301.013570/2006-53, julgado na sessão de 07/11/2012, que rejeitou o Recurso Especial da Fazenda;
- 18) Repete os fatos narrados no sentido de que atua em seus Estados da Federação, possuindo, em média, 6.000 lançamentos contábeis por mês, o que impede o transporte integral dos documentos de um local para outros, em que pese ter transportado grande parte dos documentos, por meio de caminhões alugados;
- 19) Alega que aferição indireta pressupõe infração, que seria a não apresentação de documentos, mas no presente caso, os documentos sempre estiveram à disposição do Fisco, foram disponibilizados onde era a sede da empresa e foi a fiscalização que optou em não verifica-los;
- 20) Que foram essas razões que levaram à anulação dos lançamentos, porque o procedimento fiscal foi ilegal, atingindo a matéria tributável, sendo, portanto, vício material;
- 21) No caso dos autos, o vício está na própria constituição e não numa formalidade do lançamento, não permitindo que a fiscalização solicite documentos da empresa com mais de uma década para refazer os lançamentos;
- 22) Cita acórdão proferido pela 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 2ª Seção do CARF, em sessão de julgamento realizada em 22.11.2012, nos autos do processo n.º. 12045.000218/2007-10, que declarou: “A impossibilidade do contribuinte de apresentar sua defesa, por estar a documentação fiscal

*exigida em localidade diversa daquela eleita pelos auditores, caracteriza vício substancial, material, uma nulidade absoluta.”*

- 23) Cita decisões proferidas nos outros processos decorrentes da mesma fiscalização;

#### **Do Cerceamento de Defesa diante da impossibilidade de acesso aos autos**

- 24) Mesmo sabendo que a fiscalização não poderia reiniciar a fiscalização, a Impugnante agiu de boa-fé, fornecendo os documentos que ainda tinha posse, mas que foi surpreendida pelo recebimento da nova autuação;
- 25) Que foi até a Delegacia da Receita Federal de Belo Horizonte para obter cópia da documentação, uma vez que ela não veio juntamente com a intimação, e que para a sua surpresa, os processos não estavam disponíveis;
- 26) Que em consulta aos autos digitais não foi possível verificar os documentos juntados, pois as cópias estavam em branco;
- 27) Que mesmo após a apresentação da petição (27/05/2013) não obteve informações sobre o acesso à cópia integral do auto de infração, não tendo recebido qualquer resposta;
- 28) Considerando que não teve acesso à cópia integral dos autos, ocorreu flagrante cerceamento de defesa, razão pela qual, deve ser inteiramente anulada;

#### **Dos Limites da Fiscalização frente à existência de vício no lançamento**

- 29) Alegando que os lançamentos anteriores teriam sido anulados por vício formal, a fiscalização intimou novamente a Impugnante a apresentar os documentos de 2001 a 2005, que são inexigíveis porque já ultrapassados 5 anos em relação aos fatos geradores, não há como se proceder novamente à intimação do contribuinte com base na materialidade fiscalizada anteriormente,
- 30) Se o vício fosse apenas formal, como sustenta a fiscalização, não seria cabível nova fiscalização do período, apenas a correção do vício. Contudo, no presente caso a fiscalização teria que fazer uma nova fiscalização, pois não viu os documentos disponibilizados pela Impugnante à época,
- 31) A fiscalização está insistindo na conduta ilegal, refazendo fiscalização de período já fiscalizado e alcançado pela prazo decadencial;
- 32) O restabelecimento da fiscalização com nova verificação fiscal dos documentos da empresa é ato ilegal, viola a Boa fé Objetiva ou o Princípio da Proteção da Confiança do contribuinte;

#### **Do prazo exigido pela legislação para a guarda de documentos e da exigência da fiscalização em relação aos mesmos**

- 33) Que a fiscalização está exigindo a apresentação de documentos com mais de 12 anos de existência para realizar nova fiscalização de período já fiscalizado;
- 34) Que o prazo de decadência e de guarda de documentos é o mesmo, qual seja, 5 anos, de modo que não cabe à fiscalização solicitar os documentos novamente;
- 35) Apresenta precedente do STJ que reafirma o dever de guarda do sujeito passivo;

### **Do Direito**

#### **Da ausência de fundamento para o lançamento**

- 36) Os lançamentos foram realizados em razão de terem sido verificados valores pagos a título de aluguéis de imóveis comerciais, residenciais e garagens pela empresa. Entendeu a fiscalização que a empresa não teria comprovado que não se tratava de salário indireto;
- 37) A empresa afirma ter apresentado contratos de locação de imóveis, que demonstravam que os aluguéis eram para fins comerciais, não havendo relação com o beneficiamento dos empregados e que a apresentação dos documentos teria levado a uma redução significativa do lançamento realizado na NFLD originária;
- 38) Contudo, parte dos valores registrados na conta contábil foram mantidos, e são valores referentes a condomínio, IPTU e outros encargos, que à semelhança dos valores cancelados, não podem ser considerados salário indireto dos empregados;
- 39) Que ainda na defesa prévia teria sido demonstrado que teriam sido considerados valores lançados equivocadamente na contabilidade, que foram estornados nos meses após o referido lançamento contábil, o que não foi considerado pela fiscalização;
- 40) Defende que tais valores pagos a título de aluguéis de imóveis para uso dos funcionários deslocados para trabalhar em local distante de sua residência, não podem ser considerados salário de contribuição;
- 41) Cita jurisprudência do STJ a respeito do tema.

### **Dos Pedidos**

- 42) Requer a declaração de nulidade do lançamento, por cerceamento do direito de defesa, pois não constaram na intimação diversos documentos que a fiscalização afirmou ter instruído o processo, inviabilizando a defesa, principalmente no que diz respeito ao mérito das cobranças, ressaltando que as cópias sequer estavam presentes no processo digital;
- 43) Caso seja ultrapassada a preliminar de nulidade acima, que seja analisada a preliminar de nulidade do lançamento em razão da decisão proferida pelo

Conselho Administrativo de Recursos Fiscais que declarou o vício insanável e material da fiscalização que resultou nas autuações;

- 44) No mérito, que seja julgada insubsistente o lançamento;
- 45) Requer, que seja baixado os autos em diligência para permitir acesso integral aos autos, garantindo o aditamento da defesa com documentação comprobatória da regularidade fiscal;
- 46) Protesta pela apresentação superveniente de novas provas e argumentos relevantes.

Vale mencionar que foi juntado com a Impugnação, Laudo pericial que comprova que o arquivo Fopag.txt entregue à fiscalização continha erros (doc. 8 - e-fls. 700 e ss)

Em 08/01/2018 foi proferido Despacho de Saneamento (e-fls. 720) admitindo que a instrução processual não estava completa no momento da intimação da Impugnante, e determinando o retorno dos autos correta instrução e reabertura de prazo para defesa:

Trata-se de Auto de Infração - AI de exigência de contribuições para a Seguridade Social (AI DEBCAD 37.391.552-7).

2. Na peça de impugnação, o contribuinte alega cerceamento de defesa em razão de não ter ainda tido resposta ao pedido protocolado em 27/05/2013 (fls. 456/457) de acesso integral aos autos, afirmando que lhe foi suprimida uma parte do material que compõe os autos.

3. Diante da situação narrada, espelhada no histórico do sistema e processo, compulsamos os autos e constatamos que a instrução processual não havia sido totalmente concluída quando da ciência do contribuinte do Termo de Encerramento do Procedimento Fiscal e ciência do AI, o que faz depreender que o sujeito passivo, de fato, não teve acesso à íntegra do processo e aos anexos mencionados.

4. Assim, a fim de garantir o equilíbrio processual e pleno contraditório, e considerando que o referido laudo bem como as supostas incorreções, apesar de comporem o processo anteriormente anulado, não foram mencionados no presente Relatório Fiscal, solicitamos que sejam encaminhados ao sujeito passivo, seja em meio eletrônico ou mesmo impressos, todos os documentos que compõem a instrução processual, especialmente os anexos I a XII (fls. 150/444) e cópia do processo nº 35301.014141/2006-01, juntado por apensação a este em 13/06/2013, conforme o despacho de fls. 453.

5. Tal procedimento tem o escopo de permitir que o contribuinte, verificando então os documentos citados no Auto de Infração, possa fornecer eventual aditamento à Defesa, especificando os valores que argumenta estarem improcedentes, acompanhados da documentação comprobatória das alegações relativas aos supostos erros, ou, ainda, a indicação da localização das provas documentais nos autos do processo anulado. Em suma, a Impugnante deve indicar conclusivamente os pontos de discordância e valores impugnados, e correlacioná-los aos documentos integrantes dos autos.

6. Isto posto, encaminhem-se os autos à DICAT da DRF Belo Horizonte, para o encaminhamento da instrução processual mencionada ao contribuinte, na forma do art. 23 e parágrafos do Decreto 70.235/72, concedendo-lhe, expressamente, reabertura de prazo de 30 dias para defesa.

Após as formalidades, foi emitida Intimação n.º 152 de 19/01/2018 (e-fls. 723), recebida em 31/01/2018 pelo sujeito passivo (e-fls. 724).

Foi apresentada nova manifestação (e-fls. 728/746) reiterando os argumentos apresentados na Impugnação, alegando que o vício que teria levado à anulação da primeira NFLD era de natureza material, apresentando julgados do CARF nesse sentido, e requerendo o julgamento improcedente do lançamento.

Os autos foram encaminhados para a Delegacia de Julgamento do Rio de Janeiro, que, conforme relatado anteriormente, julgou improcedente a Impugnação, em acórdão assim ementado:

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

Período de apuração: 01/07/2001 a 31/05/2005

DECLARAÇÃO DE NULIDADE POR DECISÃO ADMINISTRATIVA. NATUREZA DO VÍCIO. REABERTURA DE DISCUSSÃO NO RELANÇAMENTO.

Em que pese ter havido, para lançamento anterior, decisão definitiva na esfera administrativa, a matéria concernente à natureza do vício do mesmo se reabre no segundo lançamento formalizado, para que, no âmbito deste último, possa se operar o contraditório e a ampla defesa em sua plenitude, principalmente no que diz respeito ao prazo decadencial aplicável.

VÍCIO FORMAL E VÍCIO MATERIAL.

O vício formal relaciona-se aos requisitos de validade do ato administrativo, ou seja, os pressupostos sem os quais referido ato não produziria efeitos e guarda relação com as formalidades legais extrínsecas que tangenciam o ato. O vício material guarda relação com o conteúdo do ato administrativo e os pressupostos intrínsecos do lançamento.

NULIDADE POR EMISSÃO DE MPF EM ESTABELECIMENTO DIVERSO DO DOMICÍLIO TRIBUTÁRIO ELEITO PELO SUJEITO PASSIVO. VÍCIO DE PROCEDIMENTO. FOLHA DE PAGAMENTO. APURAÇÃO DIRETA DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.

A emissão de MPF em estabelecimento diverso do domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo constitui vício na formalização do procedimento que não atinge os elementos constitutivos em caso de lançamento direto.

A extração de bases de cálculo das Contribuições para a Seguridade Social, especificamente as de natureza previdenciária, diretamente das folhas de pagamento do sujeito passivo, caracteriza lançamento direto.

PEDIDO DE PRODUÇÃO DE PROVA DOCUMENTAL. PRECLUSÃO.

O momento para a produção de provas, no processo administrativo, é juntamente com a impugnação.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

A intimação do sujeito passivo se deu através do Domicílio Eletrônico, sendo que o encaminhamento da mensagem se deu em 22/05/2019, e a abertura da mensagem se deu na mesma data, em 22/05/2019 (e-fls. 799/800).

Em 11/06/2019, o Recurso Voluntário (e-fls. 804/849) foi apresentado pelo sujeito passivo, com os seguintes argumentos, em síntese:

**NOVO LANÇAMENTO APENAS PODE SER FEITO DENTRO DO PRAZO DECADENCIAL – ART. 173, I, CTN**

- 1) O Acórdão proferido considerou que o primeiro lançamento teria sido anulado por um vício formal, mas, na verdade tratou-se de vício material, razão pela qual é incabível o lançamento de créditos alcançados pela decadência;
- 2) No caso em julgamento, a apuração se deu de forma completamente equivocada: não apenas os valores encontrados pela fiscalização, como a própria verificação da ocorrência ou não de fato gerador estavam viciados, os dados corretos existiam mas não foram verificados pelas autoridades fiscais;
- 3) Não foram analisados os documentos da empresa, que foram disponibilizados em seu estabelecimento centralizador, também não foram analisados vários dos contratos que comprovaram as despesas de aluguéis da empresa;
- 4) Se o vício fosse procedimental, o lançamento seria mantido e corrigido apenas o procedimento incorreto adotado pelo fiscal – mas não haveria mudança no montante apurado, nem seria necessário exigir, por óbvio, novos documentos para tal apuração, o que ocorreu no presente caso;
- 5) Não há norma legal ou infralegal que obrigue uma empresa a guardar documentos fiscais após o prazo legal, na hipótese de trânsito em julgado administrativo favorável ao contribuinte, sem declaração expressa de vício formal;
- 6) o relançamento ocorreu após o prazo decadencial de constituição tributário, assim como a exigência de apresentação de comprovantes e documentos foi realizada quando findo o prazo legal de guarda;
- 7) Traz acórdão n.º. 9202-002.731, proferido pela CSRF, no sentido de que mesmo nos casos em que o lançamento anterior considerado formalmente viciado (o que nem é o caso presente) exigir conduta da Fiscalização que seja incompatível como mero saneamento de formalidade do ato, tal lançamento deve ser examinado verdadeiramente como um novo lançamento, e não como um lançamento substitutivo;

**DA PACIFICAÇÃO DO POSICIONAMENTO QUANTO À NATUREZA DO VÍCIO DA AUTUAÇÃO FISCAL**

- 8) os lançamentos anteriores derivados da mesma fiscalização vêm sendo anulados pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, inclusive este que foi relançado pela fiscalização, sob o mesmo fundamento: vício insanável de legalidade quanto à própria apuração fiscal – vício material;
- 9) Reitera os julgados do CARF que entenderam tratar-se de vício material e não apenas vício formal, pois a desobediência do domicílio eleito pelo

contribuinte comprometeu a análise dos documentos necessários para a lavratura dos autos de infração;

### **DO DECURSO INTEGRAL DO PRAZO DE GUARDA DOS DOCUMENTOS**

10) Nos termos do art. 195 c/c 173, ambos do Código Tributário Nacional – CTN, a obrigação da Empresa em manter os documentos em seu poder para eventuais Fiscalizações finda em 05 (cinco) anos. Portanto, a empresa não tinha o dever de guardar os documentos por todo esse tempo;

11) Reitera precedente do STJ;

### **DO LANÇAMENTO POR ARBITRAMENTO**

12) A decisão recorrida entendeu que o lançamento não teria sido arbitrado, e que a base de cálculo das contribuições teria sido conferida nos documentos de folha impressos pelo fiscal à época;

13) Contudo, a fiscalização não analisou folha de pagamento mensal, livros diário e razão, guias de recolhimento (GPS), documentos que estavam à disposição no estabelecimento centralizador, onde a fiscalização se recusou a ir;

14) Afirma que, em substituição, foi determinado que a Empresa apresentasse folhas de pagamento em arquivo digital (FOPAG.TXT), que também foram impressas, mas que representavam apenas uma compilação de dados da folha de pagamento original, ou seja, não se tratava da folha de pagamento mensal, com todos os lançamentos mensais pertinentes — folha analítica;

15) Como comprovado em perícia realizada e juntada aos presentes autos – documento esse que não foi apreciado e valorado pelo julgador de piso – o documento digital continha erros: vários registros contábeis foram duplicados e até mesmo triplicados;

16) A partir do momento que a Fiscalização limitou-se a verificar somente o arquivo magnético que continha a compilação de dados relativos a todo o período fiscalizado, confrontando-a com a GPS, tem-se que não ocorreu aferição direta dos lançamentos contábeis da Empresa, já que deixou de observar os documentos comprobatórios de tais registros, que, por sua vez, foram apresentados e disponibilizados em seu domicílio fiscal;

17) a folha de pagamento mensal da Empresa não foi analisada em nenhum momento, o que torna o lançamento realizado com base em aferição indireta, baseando-se apenas em arquivo magnético preparado pela empresa na época da fiscalização e que continham erros e inconsistências;

18) o presente lançamento apenas repetiu o realizado anteriormente, com base nos mesmos documentos;

### **DA IMPRESTABILIDADE DA BASE DE CÁLCULO (FOPAG.TXT)**

19) conforme laudo pericial acostado tanto nos autos da NFLD substituída como nestes autos continha erros que geraram informações duplicadas, informações essas que foram usadas de base de cálculo para a incidência de contribuições previdenciárias e de terceiros;

20) Esse arquivo, registre-se, não passa de uma compilação dos dados relativos às folhas de pagamento de todo o período fiscalizado, **não podendo ser equiparado à folha de pagamento;**

21) procedimento utilizado no caso presente, é totalmente contrário ao que prevê o artigo 142 do Código Tributário Nacional;

#### **DA AUSÊNCIA DE FUNDAMENTO PARA O LANÇAMENTO**

22) Foram apresentados contratos de aluguéis das filiais da empresa, vários imóveis comerciais e também contratos de imóveis que eram usados por funcionários em viagem, alguns valores foram considerados pela fiscalização, mas foram mantidos vários valores comprovados e valores que se referem a encargos como condomínios e IPTU;

23) Foram ainda lançados valores que foram estornados da contabilidade da empresa por terem sido feitos equivocadamente;

24) Cita posicionamento do STJ a respeito da ajuda de custo;

#### **DO PEDIDO**

25) requer a Recorrente o conhecimento e provimento integral do presente Recurso, a fim de que seja reformado o acórdão de 1ª Instância, com a consequente declaração de nulidade do lançamento em debate, com base nos fundamentos acima expostos.

Em seguida, os autos foram remetidos para este Conselho para apreciação e julgamento do Recurso Voluntário.

Não foram apresentadas contrarrazões.

É o relatório.

### **Voto**

Conselheira Ana Carolina da Silva Barbosa, Relatora.

#### **1. Admissibilidade**

O Recurso Voluntário apresentado é tempestivo, e preenche os demais requisitos de admissibilidade. Assim, dele conheço e passo à análise da matéria.

## **2. Prejudicial de mérito: Vício material x vício formal**

Alega o sujeito passivo que o vício que levou à anulação dos lançamentos originários da fiscalização realizada em 2006 teria natureza material, de modo que não seria possível o relançamento dos débitos de 2001 a 2005, em 2013, visto que teriam sido alcançados pela decadência.

A fiscalização, por sua vez, defende que o as autuações originárias foram anuladas por vício formal, o que justificaria o relançamento dos débitos, uma vez que o prazo decadencial teria sido renovado, nos termos do art. 173, inciso II do CTN.

Além de ter promovido a fiscalização fora da sede da empresa, o que impossibilitou a análise da documentação colocada à disposição, as autuações foram lavradas usando aferição indireta, exatamente em razão da falta de apresentação da documentação fiscal, baseando-se em arquivos preparados à época que se mostraram imprestáveis para fundamentar o lançamento (FOPAG.TXT). A falta de análise da documentação fiscal completa, por sua vez, resultou da inobservância do domicílio fiscal eleito pela administração, visto que, o sujeito passivo teria disponibilizado toda a documentação em sua sede, na cidade de Rio das Flores, mas a fiscalização teria insistido na exigência de apresentação da documentação em sua filial na cidade do Rio de Janeiro.

Ou seja, não se trata de simples descumprimento de formalidade. A inobservância do domicílio fiscal e a falta de análise da documentação disponibilizada pela empresa em sua sede, comprometeu o procedimento fiscalizatório e a materialidade dos Autos de Infração lavrados. Sem a análise da documentação disponibilizada pela empresa, a fiscalização não pode defender um lançamento realizado justificado exatamente pela falta de apresentação de documentos, usando aferição indireta (arbitramento). Não há como se ter certeza da ocorrência das infrações apontadas ou dos valores lançados.

Quando foi iniciado o procedimento fiscalizatório, o sujeito passivo requereu que, em razão do grande volume de documentos solicitados pela fiscalização, que estes fossem disponibilizados em seu estabelecimento centralizador (matriz), localizado no Município de Rio das Flores/RJ. Contudo, a fiscalização, ciente de que o sujeito passivo tinha levado a questão a juízo e não obtido decisão favorável (até aquele momento), limitou-se em manter a exigência da entrega da documentação na filial da empresa localizada no Município do Rio de Janeiro. A fiscalização confiou que o poder judiciário não reconheceria o direito do Recorrente em ser fiscalizado na sua sede.

O sujeito passivo informa, inclusive, que teria fretado caminhões para levar a documentação solicitada, mas mesmo com essas providências, foram lavradas as Notificações Fiscais de Lançamento de Débito e Autos de Infração, utilizando-se de aferição indireta (arbitramento), em grande medida, em razão da falta de conferência documental. Os dados relativos à folha de salários basearam-se em arquivo FOPAG.TXT que apresentou vários equívocos, o que foi apresentado aos autos, em laudo técnico.

O sujeito passivo deu seguimento às suas defesas administrativas até que sobreveio a decisão judicial declarando seu direito de ser fiscalizada no Município de Rio das Flores. A leitura do voto do Desembargador Relator Sérgio Schwaitzer, da 7ª Turma do TRF da 2ª Região, expõe bem a questão posta:

O Código Tributário Nacional proclama, em seu art. 127, inciso II, que, na falta de eleição, pelo contribuinte ou responsável, de domicílio tributário, será este o do lugar de sua sede, em se tratando de pessoa jurídica de direito privado.

A Autora, de acordo com dado constante em seu CNPJ, encontra-se em atividade desde o ano de 1976 (fls. 14).

Por conta da 20ª alteração de seu Contrato Social, datada de 30 de janeiro de 1995 (fls. 202/204), promoveu a transferência de sua sede, originariamente estabelecida na Rua São José, nº 90 - Centro, Rio de Janeiro/RJ, para a Rua Capitão Jorge Soares, nº 04, no Município de Rio das Flores, Estado do Rio de Janeiro.

Entendeu a Autarquia-previdenciária que a Autora, ao promover a mudança de sua sede, e, por consectário legal, de seu domicílio tributário, buscou criar empecilhos à atuação fiscal da Divisão de Cobrança de Grandes Devedores, porquanto circunscrita ao limite territorial da Capital do Estado. Em razão desta situação, aplicou ao caso a regra positivada no § 2º do art. 127 do CTN, o qual permite que a autoridade administrativa recuse o domicílio eleito pelo contribuinte quando se torne impossível ou dificultosa a arrecadação ou a fiscalização do tributo.

Não obstante repete louvável toda e qualquer medida administrativa que tenha como escopo resguardar o munus fiscalizatório dos órgãos públicos, mormente em se tratando de hipótese de persecução de débitos fiscais, a ilação feita pela autoridade administrativa a respeito do verdadeiro objetivo a ser alcançado pela parte autora com a alteração de sua sede não se sustenta diante de uma leitura mais apropriada dos dispositivos do CTN reguladores da matéria, nem tampouco se verificarmos atentamente a cronologia dos fatos ocorridos.

Primeiramente, cabe consignar ser evidente a distinção existente entre (a) autonomia da pessoa jurídica para definir, em seus atos constitutivos, o local de sua sede e (b) faculdade de eleição, pelo contribuinte, de seu domicílio tributário.

**Da leitura do caput do artigo 127 do CTN verifica-se que, a princípio, a eleição de domicílio tributário é prerrogativa do contribuinte. Se o mesmo não o elege, passa a Administração a avaliar as alternativas legais para sua definição, enumeradas nos incisos do referido artigo. Nesta situação, em se tratando de pessoa jurídica de direito privado, tem-se como domicílio tributário, ex vi do inciso II, o local de sua sede.**

A incidência, na espécie, da regra do §2º do art. 127 do CTN - “A autoridade administrativa pode recusar o domicílio eleito...” -, não se revela apropriada, visto que a definição do domicílio fiscal da Autora em Rio das Flores não se deu em razão do exercício da faculdade de eleição, mas sim por conta da fixação de sua sede naquele Município, hipóteses que não guardam similitude entre si.

Noutro giro, entendo que o fato de a Autora figurar no rol de contribuintes sujeitos à atuação fiscal da Divisão de Cobrança de Grandes Devedores do INSS não se revela, por si só, motivo razoável a justificar a desconsideração de sua nova sede como sendo o seu domicílio tributário. O Município de Rio das Flores está localizado a apenas 180 Km de distância da Cidade do Rio de Janeiro, não podendo tal circunstância ser considerada como impeditiva do exercício, pelos agentes públicos vinculados ao aludido Órgão autárquico, da atividade de fiscalização/arrecadação de tributos. A opção administrativa do INSS de circunscrever aos limites territoriais da Capital do Estado a

atuação da Divisão de Cobrança de Grandes Devedores, como consignado na contestação (fls. 93), não pode implicar restrição ao legítimo direito do contribuinte de, no livre exercício de sua atividade empresarial, e diante das conveniências e vantagens econômicas a serem eventualmente auferidas com a medida adotada, estabelecer sua sede onde melhor lhe aprouver.

Ainda que não dispondo de dados estatísticos para dar esteio a presente ilação, podemos presumir que, tal como na Capital, há, também, no interior do Estado do RJ, grandes devedores do INSS, o que não significa dizer que, por tal razão, deixe a Autarquia previdenciária de adotar as medidas administrativas necessárias para inscrição dos débitos existentes em Dívida Ativa e posterior ajuizamento de execuções fiscais, mesmo que sem a participação da Divisão de Cobrança de Grandes Devedores.

**Outro ponto merecedor de destaque, relevante ao deslinde da questão jurídica em testilha, é a constatação de que, da análise dos atos normativos administrativos expedidos pelo Ministério da Previdência Social, concernentes à definição da estrutura organizacional do INSS, as Divisões de Cobrança de Grandes Devedores só passaram a ter expressa previsão a partir do advento da Portaria MPAS nº 6.247, de 28 de dezembro de 1999, que, revogando a Portaria nº 458/92, aprovou o novo Regimento Interno daquela Autarquia. Cabe indagar, assim, como poderia a Autora, no ano de 1995, promover a mudança de sua sede buscando dificultar a atuação fiscal de um Órgão até então inexistente?**

**Destarte, entendo que os motivos invocados pelo Réu para recusar a sede da Autora como sendo o seu domicílio tributário carecem de maior consistência, impondo-se, portanto, no âmbito desta E. Corte, a reforma da r. sentença recorrida.**

**Face ao acima exposto, dou provimento ao recurso para, reformando a sentença, julgar procedente o pedido e declarar como domicílio tributário da Autora a sua sede, situada na Rua Capitão Jorge Soares nº 04, Centro, Município de Rio das Flores - RJ. Condene o Réu no reembolso das custas judiciais e no pagamento de honorários de advogado, estes fixados em 10% (dez por cento) sobre o valor atribuído à causa.**

É como voto.

Da leitura do voto acima, vê-se que o Recorrente buscou seu direito de ser fiscalizado em sua sede, tendo em vista o volume de documentos fiscais e a dificuldade de transporte desses documentos. A Fiscalização, por sua vez, defendeu o seu direito de exigir a documentação em outra localidade, sem qualquer justificativa, alegando que o Recorrente teria alterado sua sede para se livrar da fiscalização da Divisão de Cobrança de Grandes Devedores.

O Desembargador, por sua vez, entendeu que a Fiscalização não tinha apresentado qualquer justificativa para exigir a entrega da documentação fora da sede da empresa, uma vez que o Município de Rio das Flores é próximo à capital do Rio de Janeiro; e porque não havia qualquer indício de que a empresa quisesse se esquivar da apresentação dos documentos. A empresa teria mudado a sua sede vários anos antes da criação da Divisão de Grandes Devedores. Dessa forma, **o tribunal entendeu que a Fiscalização teria desobedecido o disposto no art. 127 do CTN, e que o Recorrente tinha direito de ser fiscalizado em sua sede, em Rio das Flores.**

Considerando que a fiscalização deveria ter ocorrido em Rio das Flores e não na filial no Rio de Janeiro, as autuações lavradas em razão da não apresentação de documentos, foram anuladas pelo CARF.

Sobreveio o Acórdão n.º 205-00.884, da Quinta Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, que avaliou o ocorrido, inclusive o fato de a fiscalização ter ignorado o pedido do sujeito passivo para que a documentação fosse analisada em sua sede e os prejuízos causados pela fiscalização que insistiu numa fiscalização fora do domicílio eleito e sem justificativa, senão, vejamos:

16. Registre-se, porque importante que deve ser reconhecido o cerceamento do direito de defesa, o que acabou se evidenciando através das autuações por falta de documentos e recusa em prestar esclarecimentos além dos inúmeros lançamentos por arbitramento, todos realizados com enorme gravame para o sujeito passivo.

17. Sem falar que ficou prejudicado o direito da empresa em acompanhar a ação fiscal e prestar os esclarecimentos necessários, o que denota clara afronta aos preceitos constitucionais garantidores da ampla defesa e do contraditório.

18. Por fim, diante de todo o exposto e uma vez transitada em julgado a sentença reconhecendo que o domicílio tributário e estabelecimento centralizador do recorrente está situado na Rua Capitão Soares, 04 Rio das Flores Volta Redonda/RJ, somente resta a este órgão administrativo julgador acatar a decisão judicial e, conseqüentemente, a preliminar ora examinada, restando prejudicado o exame de mérito.

CONCLUSÃO –

19. Assim, voto pela anulação do lançamento. (Anexo I, e-fls. 150/163)

Considerando que o acórdão não definiu se o vício seria formal ou material, a fiscalização consultou a Procuradoria da Fazenda Nacional sobre a possibilidade de se refazer os lançamentos, com base no art. 173, inciso II do CTN.

Ao consultar a Procuradoria da Fazenda Nacional, a fiscalização apenas questiona que tipo de vício seria uma anulação por inobservância do domicílio fiscal eleito pelo contribuinte, sem apresentar as peculiaridades do caso concreto. O Despacho emitido pela PFN em nenhum momento aprecia a decisão judicial, ou o Acórdão do Conselho proferidos no caso concreto do sujeito passivo. Muito pelo contrário, o Despacho limita-se a trazer decisões proferidas em processos de outros contribuintes sobre o assunto domicílio fiscal (RESp 1174144/CE, TRF 4ª Região, 2001.70.05.004171-5, Acórdão n.º. 05-24113 Delegacia de Julgamento de Campinas), concluindo que o vício seria de natureza formal.

**Vê-se, portanto, que a Procuradoria não fez uma análise do caso concreto, e sim, limitou-se a fazer uma análise “em tese” se a eleição por inobservância de domicílio fiscal levaria a um vício formal. Essa conclusão é equivocada, porque ignora os fundamentos que levaram à anulação do lançamento, que constam no Acórdão do Conselho, e o fato de que os próprios lançamentos tinham sido comprometidos pela não análise da documentação da Recorrente em sua sede.**

Além da exigência de entrega da documentação fora da sede da empresa, sem qualquer justificativa, **o voto ainda fala do comprometimento do processo fiscalizatório e dos lançamentos**, como seu viu do trecho do voto anteriormente citado.

Não há como se entender que os vícios apontados pela decisão do Conselho acima se limitaram à mera formalidade. Todo o procedimento fiscalizatório que resultou nos lançamentos por arbitramento, sem a análise completa da documentação da empresa em sua sede

é nulo em razão de inobservância da legislação de regência e da inobservância dos requisitos do lançamento, previstos no art. 142 do CTN, que dispõe:

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.

No presente caso, é evidente que a inobservância do domicílio fiscal indicado pelo sujeito passivo levou à não apreciação da documentação devida e a lançamentos por aferição indireta, como se o contribuinte não tivesse apresentado os documentos comprobatórios do cumprimento de suas obrigações previdenciárias. Ou seja, quando a fiscalização optou por não ver a documentação disponibilizada na sede da empresa em Rio das Flores, acabou por lavrar autos de infração cujas infrações não foram efetivamente verificadas o que resultou num vício de motivação do auto de infração.

É importante lembrar os conceitos de vício formal e vício material apresentados pela doutrina:

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 incidência da lei.<sup>2</sup>

Vício de Forma consiste no defeito em que um ato jurídico que decorre da omissão de requisito ou de desatenção à solenidade necessária à sua validade ou eficácia jurídica. (...)as incorreções ou omissões de forma na prática do ato, bem como as falhas ou omissões quanto a formalidades necessárias na feitura do lançamento.<sup>3</sup>

Vício de Forma é o defeito, ou a falta, que se anota em um ato jurídico, ou no instrumento em que se materializou, pela omissão de requisito, ou de desatenção à solenidade, que se prescreve como necessária à sua validade ou eficácia jurídica. Formalidade - Derivado de forma (do latim *formalitas*), significa a regra, solenidade ou prescrição legal, indicativas da maneira por que o ato deve ser formado.<sup>4</sup>

A distinção é relevante porque, apenas os atos de lançamento nulos por vício formal podem ser sanados pela Administração e têm o prazo decadencial “renovado” nos termos do art. 173, inciso II do CTN<sup>5</sup>. Quando constatada a nulidade da autuação pela ocorrência de vício material, caberá à Administração sanar o equívoco mediante novo lançamento, sem o defeito apontado, **desde que não tenha decaído o direito de fazê-lo.** A decretação de nulidade

<sup>2</sup> PAULSEN, Leandro. Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 10. ed. rev. atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, ESMAFE, 2008, p. 1164.

<sup>3</sup> NEDER, Marcos Vinicius. LÓPEZ, Maria Teresa Martínez. Processo administrativo fiscal federal comentado : decreto nº 70.235/72 e 9.784/99. São Paulo : Dialética, 2002, pp. 132-133.

<sup>4</sup> De Plácido e Silva in “Vocabulário Jurídico”

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

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

do lançamento por vício material não suspende ou interrompe o prazo decadencial para outro lançamento, pois não aplicável a disposição contida no art. 173, inciso II do CTN.

As nulidades de caráter processual ou formal vão se referir à relação processual estabelecida em um dado processo, sem contaminar ou invadir a esfera do direito arguido, enquanto as de caráter material viciam o próprio direito, inviabilizando que qualquer relação processual se estabeleça a partir do ato eivado.

Dessa forma, no caso concreto, a falta de observância do domicílio fiscal significou muito mais do que um vício procedimental, pois levou à não análise da documentação completa da empresa, contaminando a essência das autuações, pois não há certeza de que os fatos geradores realmente ocorreram.

O Conselheiro Damião Cordeiro de Moraes, ao proferir o Acórdão nº. 2301-003.232, na sessão de 22 de novembro de 2012, esclareceu que o vício, no presente caso, seria de natureza material:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/1999 a 30/04/2001

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. ACOLHIMENTO.

Constatada a existência de obscuridade, omissão ou contradição no Acórdão exarado pelo Conselho correto o acolhimento dos embargos de declaração visando sanar o vício apontado.

LANÇAMENTO. VÍCIO MATERIAL.

A impossibilidade do contribuinte de apresentar sua defesa, por estar a documentação fiscal exigida em localidade diversa daquela eleita pelos auditores, caracteriza vício substancial, material, uma nulidade absoluta.

Embargos Acolhidos

Crédito Tributário Exonerado (PTA 12045.000218/200710, 3ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, Segunda Seção)

Vale a leitura de trecho do voto:

**7. Entende-se por vício formal aquele relacionado aos requisitos objetivos para a validade do lançamento. Diz respeito a exigências legais pré-estabelecidas para o ato administrativo. Por outro lado, vício material está diretamente relacionado à própria matéria tributada pela autoridade administrativa. Envolve questões relacionadas à interpretação das normas jurídicas, situação fática apurada pela fiscalização, dados contábeis, etc.**

**8. O vício material diz respeito à própria obrigação tributária e não aos requisitos burocráticos exigidos ao lançamento.**

9. Destarte, ao analisar o voto condutor, observa-se que as alegações ali trazidas referem-se à impossibilidade do contribuinte de apresentar sua defesa, ensejando, por consectário, a nulidade do ato por vício material, consubstanciado nos artigos 142 e 173, II, do Código Tributário Nacional.

10. Como é cediço, é formal o vício que contamina o ato administrativo em seu elemento “forma”; por toda a doutrina, cito a Professora Maria Sylvia Zanella Di Pietro. Segundo a mesma autora, o elemento “forma” comporta duas concepções: A) Restrita, que considera forma como a exteriorização do ato administrativo (por exemplo: auto de infração) ; e B) Ampla, que inclui todas as demais formalidades (por exemplo: precedido de MPF, ciência obrigatória do sujeito passivo, oportunidade de impugnação no prazo legal), isto é, esta última confunde-se com o conceito de procedimento, prática de atos consecutivos visando a consecução de determinado resultado final.

11. Portanto, qualquer que seja a concepção, “forma” não se confunde com o “conteúdo” material ou objeto.

12. Forma é requisito de validade através do qual o ato administrativo, praticado porque o motivo que o deflagra ocorreu, é exteriorizado para a realização da finalidade determinada pela lei. E quando se diz “exteriorização” devemos concebê-la como a materialização de um ato de vontade através de determinado instrumento. Daí temos que conteúdo e forma não se confundem: um mesmo conteúdo pode ser veiculado através de vários instrumentos, mas somente será válido nas relações jurídicas entre a Administração Pública e os administrados aquele prescrito em lei. Sem se estender muito, nas relações de direito público a forma confere segurança ao administrado contra investidas arbitrárias da Administração. Os efeitos dos atos administrativos impositivos ou de império são quase sempre gravosos para os administrados, daí a exigência legal de formalidades ou ritos.

13. No caso do ato administrativo de lançamento, o auto de infração com todos os seus relatórios e elementos extrínsecos é o instrumento de constituição do crédito tributário. A sua lavratura se dá em razão da ocorrência do fato descrito pela regra matriz como gerador de obrigação tributária. Esse fato gerador, pertencente ao mundo fenomênico, constitui, mais do que sua validade, o núcleo de existência do lançamento. **Quando a descrição do fato não é suficiente para a certeza absoluta de sua ocorrência, carente que é de algum elemento material necessário para gerar obrigação tributária, o lançamento se encontra viciado por ser o crédito dele decorrente duvidoso. (...)**

14. E ainda se procurou ao longo do tempo um critério objetivo para o que venha a ser vício material. Daí, conforme recente acórdão, restará configurado o vício quando há equívocos na construção do lançamento, artigo 142 do CTN:

*O vício material ocorre quando o auto de infração não preenche aos requisitos constantes do art. 142 do Código Tributário Nacional, havendo equívoco na construção do lançamento quanto à verificação das condições legais para a exigência do tributo ou contribuição do crédito tributário, enquanto que o vício formal ocorre quando o lançamento contiver omissão ou inobservância de formalidades essenciais, de normas que regem o procedimento da lavratura do auto, ou seja, da maneira de sua realização... (Acórdão n.º 19200.015 IRPF, de 14/10/2008 da Segunda Turma Especial do Primeiro Conselho de Contribuintes)*

(...)

24. Destarte, não paira dúvida de que há a necessidade de sanar a omissão e contradição apontadas no presente recurso horizontal, devendo constar na ementa do julgado anulação do lançamento por vício material, ensejando, assim, a procedência das alegações da embargante. (grifos acrescidos)

O mesmo ficou definido no Acórdão n.º 2301-003.671 proferido na sessão de 13 de agosto de 2013, e no Acórdão n.º 2301-003.590, proferido na sessão de 19/06/2013, que teve o mesmo relator:

## ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/1996 a 31/12/1998

## EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. ACOLHIMENTO.

Constatada a existência de obscuridade, omissão ou contradição no Acórdão exarado pelo Conselho correto o acolhimento dos embargos de declaração visando sanar o vício apontado.

## LANÇAMENTO. VÍCIO MATERIAL.

A impossibilidade do contribuinte de apresentar sua defesa, por estar a documentação fiscal exigida em localidade diversa daquela eleita pelos auditores, caracteriza vício substancial, material, uma nulidade absoluta.

Embargos Acolhidos (PTA nº 12045.000400/2007-62, 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária)

## ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/1999 a 30/04/2001

## EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. ACOLHIMENTO.

Constatada a existência de obscuridade, omissão ou contradição no Acórdão exarado pelo Conselho correto o acolhimento dos embargos de declaração visando sanar o vício apontado.

## LANÇAMENTO. VÍCIO MATERIAL.

A impossibilidade do contribuinte de apresentar sua defesa, por estar a documentação fiscal exigida em localidade diversa daquela eleita pelos auditores, caracteriza vício substancial, material, uma nulidade absoluta.

Embargos Acolhidos (PTA nº 12045.000509/2007-08, 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária)

A Câmara Superior de Recursos Fiscais também analisou o caso e negou provimento ao Recurso Especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional no Acórdão nº. 9202-002.413, na sessão de 7 de novembro de 2012, assim ementado:

## ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Exercício: 2002, 2003, 2004, 2005, 2006

## AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. DOMICÍLIO TRIBUTÁRIO. ESTABELECIMENTO CENTRALIZADOR.

Prevalece o direito à eleição do domicílio tributário, reconhecido em decisão judicial, que somente pode ser recusado nas hipóteses comprovadas de impossibilidade ou dificuldade de realização da ação fiscal.

Deve ser declarada a nulidade de lançamento que aplica arbitramento pela falta de apresentação de documentação quando a fiscalização foi realizada em domicílio diverso do eleito, **vício que afeta a própria fundamentação em que se sustenta a imputação infracional.**

Recurso especial negado.

Em seu voto, o Conselheiro Gustavo Lian Haddad destacou porque a questão não pode ser vista apenas como um vício apenas formal das autuações:

Acresço a isto fundamento particular do caso em concreto que considero sobremaneira relevante.

Embora a decisão judicial não tenha tratado diretamente do lançamento efetuado nos presentes autos, é fato que ele decorreu de arbitramentos efetuados pela fiscalização por falta de apresentação de documentação no domicílio fiscalizado (diverso do eleito).

O fundamento da autuação – falta de apresentação de documentação comprobatória – tem assim relação direta com o vício de ilegalidade no exercício de fiscalização em domicílio diverso do eleito e em descumprimento a decisão judicial, consubstanciando situação em que o próprio lançamento, na origem, mostra-se comprometido e eivado de vício.

**A postura da fiscalização de efetuar a fiscalização em domicílio diverso do eleito causou não só prejuízo à qualidade da acusação e da imputação infracional, mas inquinou de vício o próprio fundamento do arbitramento por ausência de apresentação de documentação comprobatória, medida que já é por si só extrema e admitida apenas em hipóteses excepcionais.**

**Não se pode, nesta hipótese, considerar como ausente prejuízo para afastar a nulidade, por não se tratar de mero vício formal, mas de mácula que atinge a substância da imputação infracional.**

**Nem se alegue que poderia o contribuinte, na defesa, ter trazido a documentação necessária a afastar o arbitramento. Isto porque o pressuposto lógico deste estava, na origem, viciado pela constatação de ausência de documentação em domicílio diverso do eleito e aceito judicialmente.**

Se assim não fosse seria possível aceitar que lançamentos viciados na origem pudessem ser aperfeiçoados durante a fase de julgamento administrativo, hipótese que viola os pilares o sistema de constituição e revisão de lançamento admitido no ordenamento. (grifos acrescidos)

Nos Acórdãos n.ºs. 2401-005.185 e 2401-005.189, proferidos em 7 de dezembro de 2017, da lavra do Conselheiro relator Cleberson Alex Friess, entendeu-se da mesma forma:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2001 a 31/05/2005

ARBITRAMENTO. FALTA DE APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTOS. LOCALIDADE DIVERSA DO ESTABELECIMENTO CENTRALIZADOR. PREJUÍZO AO CONTRIBUINTE. NULIDADE. VÍCIO MATERIAL.

Por meio de decisão judicial com trânsito em julgado foi reconhecido como válido o domicílio eleito pela empresa, refutando-se a hipótese defendida pelo Fisco que a escolha tinha como propósito impossibilitar ou dificultar a realização de procedimento fiscal. **(ii) A conduta do agente tributário em exigir a apresentação dos documentos fiscais e contábeis em estabelecimento da empresa localizado em município diverso do eleito pelo contribuinte como centralizador, no qual a pessoa jurídica mantém a documentação necessária e suficiente à fiscalização integral, configura, avaliado o caso concreto, evidente prejuízo ao autuado. (iii) Impõe-se a declaração de nulidade do ato administrativo quando houver prejuízo efetivo ao sujeito passivo. No caso dos autos, é nulo, por vício material, o lançamento fiscal com fundamento no arbitramento pela falta de apresentação de documentação, cuja mácula atinge a**

**própria motivação do ato administrativo.** (PTA nº. 12267.000318/2008-12, 4ª Câmara, 1ª Turma Ordinária da Segunda Seção) (grifos acrescidos)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2001 a 31/05/2005

ARBITRAMENTO. FALTA DE APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTOS. LOCALIDADE DIVERSA DO ESTABELECIMENTO CENTRALIZADOR. PREJUÍZO AO CONTRIBUINTE. NULIDADE. VÍCIO MATERIAL.

(i) Por meio de decisão judicial com trânsito em julgado foi reconhecido como válido o domicílio eleito pela empresa, refutando-se a hipótese defendida pelo Fisco que a escolha tinha como propósito impossibilitar ou dificultar a realização de procedimento fiscal. **(ii) A conduta do agente tributário em exigir a apresentação dos documentos fiscais e contábeis em estabelecimento da empresa localizado em município diverso do eleito pelo contribuinte como centralizador, no qual a pessoa jurídica mantém a documentação necessária e suficiente à fiscalização integral, configura, avaliado o caso concreto, evidente prejuízo ao autuado. (iii) Impõe-se a declaração de nulidade do ato administrativo quando houver prejuízo efetivo ao sujeito passivo. No caso dos autos, é nulo, por vício material, o lançamento fiscal com fundamento no arbitramento pela falta de apresentação de documentação, cuja mácula atinge a própria motivação do ato administrativo.** (PTA nº. 12267.000340/2008-54, 4ª Câmara, 1ª Turma Ordinária da Segunda Seção)

O voto do Conselheiro Relator, além de discorrer sobre as diferenças entre vício formal e material, faz a análise do caso concreto, senão, vejamos:

23. É inegável que o vício no procedimento fiscal tem relação direta com os fundamentos adotados para a autuação, haja vista que o lançamento de ofício está escorado na existência de conduta omissiva da empresa na apresentação de documentação comprobatória, autorizando a lei ordinária a constituição do crédito previdenciário, com inversão do ônus probatório quanto à natureza não remuneratória das parcelas apuradas pelo agente fiscal (art. 33, § 3º, da Lei nº 8.212, de 1991).

24. A postura do agente fiscal em exigir a apresentação dos documentos em estabelecimento, ainda que da mesma empresa, localizado em município diverso do eleito pelo contribuinte como centralizador, no qual mantinha a documentação necessária e suficiente à fiscalização integral, configura, após a avaliação do caso concreto, evidente prejuízo ao autuado.

**24.1 De fato, a conduta fiscal não implicou tão somente desrespeito às normas atinentes à realização de procedimento fiscal, concentradas que são, via de regra, no estabelecimento centralizador da empresa.**

**24.2 O procedimento fiscal dificultou, ou mesmo impediu, a apresentação dos documentos solicitados com vistas a prevalecer o caráter não remuneratório dos reembolsos de despesas aos segurados empregados, considerandos e o volume da documentação envolvida e a complexidade/custo da sua movimentação para a localidade diversa do estabelecimento centralizador do contribuinte, na cidade do Rio de Janeiro, conforme demandado pela fiscalização.**

**25. Não é qualquer vício que impõe a invalidade do ato administrativo, porquanto a declaração de nulidade pressupõe a comprovação e/ou demonstração do prejuízo efetivo ao sujeito passivo. No caso dos autos, o desenvolvimento da ação fiscal em estabelecimento distinto do domicílio fiscal eleito pelo contribuinte, reconhecido como eficaz pelo Poder Judiciário, compromete a licitude da fundamentação da infração fiscal.**

**26. O defeito do lançamento refere-se ao conteúdo do ato e, desse modo, está calcado em vício material. A Notificação Fiscal de Lançamento de Débito, na sua origem, revela vício intrínseco, que fulmina o próprio fundamento do arbitramento por ausência de apresentação de documentação comprobatória, de modo que a validade do lançamento somente seria possível por meio da edição de um novo ato administrativo com conteúdo alterado (motivação).**

**27. Cuida-se, no caso sob exame, de ato inconvalidável, ainda que possível a sua reedição, em princípio, a partir de nova descrição dos fatos com vistas à demonstração da plausibilidade da constituição do crédito tributário, desde que não escoado o prazo para o novo lançamento fiscal.**

**28. Por essa razão, é mister tornar nulo o lançamento fiscal, afastando a exigência fazendária, por vício material.** (grifos acrescidos)

Verifica-se, portanto, que a maioria das decisões proferidas nos casos do Recorrente, relacionados à referida fiscalização, tem entendido que a anulação dos lançamentos se deu pela verificação de **vício material**. Existem alguns acórdãos proferidos que declararam que o vício teria natureza formal (Acórdãos 9202-010.238, 9202-007.466, 9202-008.773, 9202-008.761, 9202-009.997 e 9202-009.996), mas entendo que essas decisões não apreciaram a situação em sua completude.

A Procuradoria tem insistido na apresentação de recursos e a Câmara Superior, nos Acórdãos n.ºs. 9202-007.657 (processo nº 12267.000340/2008-54), 9202-006.963 (processo nº 12045.000427/2007-55), 9202-006.964 (processo nº 12045.000509/2007-08) e 9202-006.968 (processo nº 12045.000459/2007-51) deixou de conhecer os Recursos Especiais interpostos, por falta de similitude fática dos paradigmas indicados com as situações específicas julgadas.

Recentemente, há que se destacar que a 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), por maioria de votos, deu provimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, declarando que no processo nº. 12267.000318/2008-12, teria sido verificado vício meramente formal. Contudo, a decisão ainda está pendente de Embargos apresentados pelo sujeito passivo e filio-me ao entendimento esposado pelo Conselheiro Relator João Victor Ribeiro Aldinucci, que destacou:

Como bem colocado pelo Conselheiro Cleberson Alex Friess, com o trânsito em julgado do acórdão judicial que decidiu acerca do domicílio tributário do sujeito passivo, tal controvérsia foi esgotada definitivamente, mesmo porque, como sustentado anteriormente, a decisão judicial produz uma norma individual e concreta, a qual é irrevocável em sede de processo administrativo fiscal. Contrariando tal norma individual e concreta, a fiscalização exigiu a apresentação de documentos em estabelecimento diverso e, para piorar, realizou o arbitramento das contribuições sob a alegação de que não teriam sido apresentados os documentos. Ora, a fiscalizada vinha sustentando que tal documentação estaria em estabelecimento distinto daquele considerado pela fiscalização e o Poder Judiciário concordou com essa tese de modo definitivo, o que não poderia ter sido inobservado pela fiscalização.

Daí que, conforme sustentado pela decisão recorrida, o defeito do lançamento é alusivo ao conteúdo do ato e, desse modo, está calcado em vício material. Ou seja, “*A Notificação Fiscal de Lançamento de Débito, na sua origem, revela vício intrínseco, que fulmina o próprio fundamento do arbitramento por ausência de apresentação de documentação comprobatória*”.

No PAF 10680.721514/201377, julgado em sessão de 14/10/18, quando eu ainda integrava a 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara desta 2ª Seção, fiz declaração de voto, na

qual expus minha mudança de entendimento sobre essa matéria. De tal declaração, transcrevo o seguinte trecho, o qual se alinha perfeitamente com a decisão recorrida:

**Quer dizer, realmente o lançamento efetuado com erro na eleição do domicílio tributário tem influência direta no seu conteúdo, impactando equivocadamente na determinação da matéria tributária e também no cálculo do tributo devido, visto a insuficiência da instrução probatória realizada pela autoridade administrativa. Noutro giro, a autoridade lançadora, ao realizar um lançamento com esse grau de cerceamento, obviamente distancia-se da verdade dos fatos, de tal modo que há sim vício relativo à materialidade do fato jurídico tributário.**

Diante disso, e melhor revendo a questão, voto por negar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional, por entender que o vício, no caso dos autos, é material. (Acórdão nº. 9202-010.236, 2ª Turma, CSRF, sessão de 13/12/2021).

Diante do exposto, entendo que no presente caso a anulação da primeira autuação se deu por verificação de vício material, de modo que inaplicável a renovação do prazo decadencial prevista no art. 173, inciso II do CTN, razão pela qual, reconheço a decadência do lançamento promovido.

Deixo de analisar os demais argumentos de defesa do recurso voluntário contra a pretensão fiscal e decisão de piso, por absoluta desnecessidade para o deslinde do presente julgamento.

### 3. Conclusão

Ante o exposto, CONHEÇO do recurso voluntário e DOU-LHE PROVIMENTO, em razão da nulidade do primeiro lançamento, por vício material, de modo que o presente lançamento foi alcançado pela decadência.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Ana Carolina da Silva Barbosa