



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 10830.012745/2010-82
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2803-003.566 – 3ª Turma Especial
Sessão de 14 de agosto de 2014
Matéria CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS - OBRIGAÇÕES
ACESSÓRIAS
Recorrente M-CAMP CONCESSIONÁRIA DE VEÍCULOS LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/01/2006 a 30/06/2006

INOBSERVÂNCIA DA REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA
TRIBUTÁRIA. AUTO DE INFRAÇÃO. CERCEAMENTO DE DEFESA.
NOVO LANÇAMENTO. NULIDADE.

Não há regularidade na exigência tributária sobre a qual a regra matriz de incidência não tenha sido aplicada em sua inteireza. Ou seja, para que o lançamento seja tido como regular, portanto sem vícios, deverá ele estar em conformação com a norma jurídica tributária, a qual traz necessariamente o sentido deontológico completo, de sorte que ali contém uma previsão e prescrição da relação jurídica, consistente na obrigação de pagar o tributo.

O procedimento fiscal não pode ser transformado em um cenário Kafkiano, no qual o agente é processado e condenado sem saber o motivo. A mera intimação do contribuinte, certamente, não pode ser considerada como exercício do contraditório, pois ele deve saber, em termos claros, o motivo da autuação, para que possa exercer o seu direito de defesa.

A autoridade julgadora de primeira instância não pode efetuar novo lançamento, pois consistiria em usurpação de competência, o que, no direito administrativo levaria à nulidade do ato, por incompetência do agente. Destarte, considera-se nulo o ato derivado de autoridade incompetente, porquanto a capacidade para realização é a condição primeira de validade do ato administrativo, vinculado ou discricionário.

Recurso Voluntário Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Processo nº 10830.012745/2010-82
Acórdão n.º **2803-003.566**

S2-TE03
Fl. 249

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso, nos termos do voto do Relator, para anular o lançamento efetuado por vício material.

(Assinado digitalmente)

Helton Carlos Praia de Lima - Presidente.

(Assinado digitalmente)

Natanael Vieira dos Santos - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Helton Carlos Praia de Lima (Presidente), Amilcar Barca Teixeira Junior, Oséas Coimbra Júnior, Natanael Vieira dos Santos, Gustavo Vettorato e Caio Eduardo Zerbeto Rocha.

Relatório

1. Trata-se de Recurso Voluntário interposto por M. CAMP CONCESSIONÁRIA DE VEÍCULOS LTDA. em face de acórdão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Campinas (SP) que, por unanimidade de votos, conheceu a impugnação do sujeito passivo e, no mérito, julgou procedente em parte o lançamento do crédito tributário constituído por meio de Auto de Infração nº 37.303.130-0.

2. Na espécie, a autuação se refere à obrigação acessória, por ter a empresa recorrente omitido lançamentos contábeis constantes do livro Diário, bem como informações relativas às folhas de pagamento nos arquivos digitais apresentados, no período de 01/2006 a 06/2006.

3. O contribuinte foi cientificado da constituição do crédito tributário e, por não se conformar, apresentou impugnação.

4. Analisando argumentos do contribuinte, a autoridade julgadora de primeira instância decidiu pela procedência em parte da impugnação (fls. 167/174), retificando o valor da multa aplicada, por entender que o fisco não evidenciou os elementos que a embasaram, o que desatende o artigo 293, do Regulamento da Previdência Social.

5. Em sede de recurso voluntário (fls. 143/157), o contribuinte postula a reforma da decisão recorrida pelos seguintes fundamentos:

- a) cerceamento de defesa pela imprecisão na base de cálculo da multa;
- b) que o acórdão criou nova base de cálculo da autuação, infringindo o artigo 142, do CTN onde somente a autoridade administrativa pode elaborar base de cálculo na autuação e não o julgador;
- c) ausência da base de cálculo da multa punitiva;
- d) ausência da descrição das omissões ou incorreções, o que leva à nulidade do AI;
- e) que os valores trazidos pelo julgador de 1ª instância não condizem com a realidade e traz planilha para dizer que a multa somente poderia atingir até R\$ 11.133,14.

6. O CARF, de sua vez, prolata acórdão (fls. 167/174), no sentido da anulação da decisão de primeira instância para o fim de ser conferida ciência ao recorrente do novo cálculo da multa aplicada, abrindo-lhe prazo para manifestação e posterior emissão de nova decisão.

7. Regularmente intimado da decisão que retificou o cálculo da multa aplicada, o contribuinte apresenta nova impugnação (fls. 184/202), na qual requer a nulidade do auto de infração e, subsidiariamente, a redução da multa.

8. O novo acórdão de primeira instância (fls. 208/226) reproduz as mesmas teses do acórdão outrora prolatado, em decisão lavrada com a seguinte ementa:

“ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/01/2006 a 30/06/2006

PREVIDENCIÁRIO. PRESTAÇÃO DE INFORMAÇÕES À RFB POR MEIO DE ARQUIVOS DIGITAIS. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. DESCUMPRIMENTO. INFRAÇÃO. MULTA. BASE DE CÁLCULO. INTELIGÊNCIA DO ART. 12, INCISO II, DA LEI Nº 8.218/91.

Constitui infração a pessoa jurídica apresentar à fiscalização arquivos em meio digital, com omissão ou incorreção nos dados relativos aos registros de seus negócios e atividades econômicas ou financeiras, devendo o percentual da multa respectiva ser aplicado sobre a soma dos valores das bases de cálculo das contribuições previdenciárias cujos fatos geradores tenham ocorrido no período considerado.

CERCEAMENTO DE DEFESA. FASE INQUISITÓRIA DO PROCEDIMENTO FISCAL. RECONHECIMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Não caracteriza cerceamento de defesa eventual deficiência ocorrida na fase inquisitória do procedimento fiscal, quando não se tinha ainda processo, mas mero procedimento de verificação da situação do contribuinte no tocante às suas obrigações para com a previdência social, culminado com o lançamento do crédito tributário.

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. RECONHECIMENTO DE INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI FEDERAL. IMPOSSIBILIDADE.

Descabe às autoridades que atuam no contencioso administrativo proclamar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo federal regularmente posto e em vigor, vez que tal mister incumbe tão somente aos órgãos do Poder Judiciário.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte.”

9. Intimado da nova decisão da instância *a quo*, em 05/03/2013, conforme faz aviso de recebimento da ECT de fls. 229, o Recorrente interpôs outro o Recurso Voluntário (fls. 232/244), alegando em síntese que:

a) após a anulação do decisão de primeira instância, a recorrente apresentou nova impugnação ao Auto de Infração, reiterando, em síntese, a sua defesa apresentada inicialmente, a decisão ora recorrida, simplesmente manteve os mesmos argumentos do **decisum** anulado, mas o julgador, ao invés de retificar ou anular a autuação elaborou novo lançamento com bases de cálculos e alíquotas diferentes das já existentes no auto de infração

impugnado, não restando outra opção à Recorrente senão interpor novamente outro Recurso Voluntário onde alegou o seguinte:

b) quanto à ausência de base de cálculo para a Incidência da Multa Punitiva, argumenta que o auto é nulo por ausência da descrição da infração com precisão e clareza, o que impossibilita a elaboração da defesa do contribuinte e acarreta a errônea utilização da base de cálculo para incidência da multa punitiva;

c) há impossibilidade de criar nova base de cálculo, porque a norma punitiva mostra-se absolutamente impossível, já que a fiscalização não indica a base de cálculo utilizada para a aplicação da multa;

d) a multa aplicada tem caráter confiscatório, em clara afronta ao art. 150, inciso IV, da Constituição Federal; por fim a fiscalização cometeu ilegalidade na fixação do *quantum* da multa em R\$ 525.458,60, pois, de acordo com o inciso II do art. 283 do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 06/05/1999, o valor da pena, em tal hipótese, é de apenas R\$ 6.361,73.

10. Ao final, requer que seja totalmente reformado o acórdão recorrido para determinar a nulidade do Auto de Infração, cancelando assim o lançamento nele constituído.

11. Sem contrarrazões da Fazenda Nacional, os autos forma encaminhados à apreciação e julgamento por este conselho.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Natanael Vieira dos Santos, Relator.

1. Consta dos autos que, a contribuinte foi autuada, apresentou impugnação alegando que os termos da autuação não estariam claros, o que impossibilitou a sua defesa. A instância *a quo* prolatou acórdão onde entendeu que o referido vício em nada prejudicou a Recorrente, pois se deu no curso da auditoria fiscal, quando não se tinha ainda *processo*, mas mero procedimento inquisitório de verificação da situação da empresa no tocante as suas obrigações para com a previdência social.

2. Ao final, a DRJ julgou parcialmente procedente a impugnação, efetuou novo lançamento retificando-se de R\$525.458,60 para R\$28.216,67, o valor do débito, com alteração da base de cálculo.

3. A contribuinte interpôs recurso voluntário e o CARF entendeu pela anulação do acórdão recorrido, uma vez que a intimação da contribuinte para apresentação de nova impugnação era imperiosa.

4. Da referida decisão, o Acórdão restou assim ementado:

“PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. FALTA DE CIÊNCIA SOBRE RETIFICAÇÃO DA MULTA PUNITIVA

O contribuinte deve ser cientificado da retificação ocorrida na multa punitiva, que alterou sua base de cálculo, no curso do processo administrativo fiscal, sob pena de anulação da decisão administrativa por cerceamento do direito de defesa. Com efeito, este entendimento encontra amparo no Decreto nº 70.235/72 que, ao tratar das nulidades, deixa claro no inciso II, do artigo 59, que são nulas as decisões proferidas com a preterição do direito de defesa.

Decisão Recorrida Nula.”

5. Voltando o processo para a origem foi aberto prazo de 30 dias para apresentação de nova impugnação.

6. Apresentada, tempestivamente, nova impugnação, foi lavrado acórdão, nos mesmos termos do primeiro, julgando parcialmente procedente a impugnação, efetuando novo lançamento retificando-se de R\$ 525.458,60 para R\$ 28.216,67, o valor do débito.

7. O caso em comento envolve institutos basilares do Estado Democrático de Direito, em especial o contraditório, que decorre diretamente da ampla defesa. Insta salientar que, o direito fundamental em tela não pode ser reduzido a uma mera intimação ou notificação, devendo buscar a igualdade substancial e não apenas a formal entre as partes.

8. Vislumbro no caso que, o primeiro acórdão prolatado pela DRJ foi anulado, sendo assim, foi retirado do mundo jurídico, de forma que a nova impugnação foi dirigida ao auto de infração, que continha vício. Observe-se que, quando o processo voltou para a origem, deveria ter sido feito um lançamento complementar (28...), contudo, foi prolatado novo acórdão, nos mesmos termos do primeiro.

9. Seguindo esta ordem, axiomática encontra-se o cerceamento de defesa, uma vez que, o procedimento fiscal não pode ser transformado em um cenário Kafkiano, no qual o agente é processado sem saber o motivo. A mera intimação do contribuinte, certamente, não pode ser considerada como exercício do contraditório, pois ele deve saber, em termos claros, o motivo da autuação, para que possa exercer o seu direito de defesa.

10. No que tange ao vício, é importante salientar que, doutrinariamente, o ato administrativo, onde se inclui o lançamento tributário, referido defeito poderá ser de duas naturezas a saber: material e formal.

11. Em breve síntese, verifica-se que os vícios que podem ser acometidos quando da formação dos atos administrativos, reitere-se, são os de natureza formal ou de natureza material. Diz-se vício formal, quando inerente à omissão de requisito, ou desatenção à solenidade, que se prescreve como necessária à sua validade ou eficácia jurídica, sendo que **o vício material, diz respeito à existência da dívida**, a exemplo da inocorrência da hipótese de incidência ou identificação errônea dos sujeitos da relação jurídica tributária.

12. Feitas essas observações iniciais, em apertada síntese, ressalte-se que na clássica doutrina do administrativista Hely Lopes Meirelles (*in* Direito Administrativo Brasileiro, Malheiros, 24ª Edição), conceitua-se como ato administrativo “(...) *toda manifestação unilateral de vontade da Administração Pública, que, agindo nessa qualidade, tenha por fim imediato adquirir, resguardar, transferir, modificar, extinguir e declarar direitos, ou impor obrigações aos administrados ou a si própria*.” A ausência ou a desatenção dos requisitos necessários à formação do ato administrativo poderá repercutir na sua validade, podendo ele ser nulo (casos em que o vício não tem como ser saneado) ou anulável (situação em que a administração poderá sanar o vício).

13. O citado doutrinador ensina como sendo 5 (cinco) os requisitos necessários à formação do ato administrativo: **competência (o agente tem que deter o poder legal para praticá-lo)**; finalidade (interesse público); forma (revestimento exteriorizador do ato, conforme a lei); motivo (pressuposto ou situação de direito ou de fato que determina ou autoriza a realização do ato); e objeto (criação, modificação ou comprovação de situações jurídicas sujeitas à ação do Poder Público).

14. Nesse ponto, na seara tributária, chamo a atenção para o fato de que não há regularidade na exigência tributária sobre a qual a regra matriz de incidência não tenha sido aplicada em sua inteireza. Ou seja, para que o lançamento seja tido como regular, portanto sem vícios, deverá ele está em conformação com a norma jurídica tributária, a qual traz necessariamente o sentido deontico completo, de sorte que ali contém uma previsão e prescrição da relação jurídica, consistente na obrigação de pagar o tributo. A regra matriz de incidência ao trazer na sua formação a previsão de um fato e suas conseqüências quando acontecer no mundo real, na sua completitude ou estrutura lógica é formada pelos critérios material, espacial, temporal, pessoal e quantitativo, de forma que a ausência ou a presença com defeito de qualquer um desses elementos, impossibilita a exigibilidade correta do tributo.

15. Veja-se que, a autoridade administrativa ao constatar junto ao sujeito passivo a ausência ou insuficiência no recolhimento de tributo, por tratar-se a atividade de lançamento vinculada, a exercerá na estrita observância da norma tributária pertinente, pois assim é o que preconiza o art. 142 do CTN, *in verbis*:

“Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.”

16. Do aqui até exposto, no caso sob análise, entendo que o lançamento já nasceu viciado materialmente, portanto, nulo, porque a fiscalização não observou um dos elementos essenciais da regra matriz de incidência tributária, qual seja: formação da base de cálculo, a qual se constitui em elemento indispensável para a composição do critério quantitativo da regra-matriz de incidência.

17. Insista-se, evidenciada a importância da base de cálculo dentro da regra-matriz de incidência, convém observar que as diferentes funções desempenhadas pela base de cálculo (e também pela base calculada), são de: (i) medir as proporções reais do fato, ou função mensuradora; (ii) compor a específica determinação da dívida, ou função objetiva; e (iii) confirmar, infirmar, ou afirmar o correto elemento material do antecedente normativo, ou função comparativa. O que de fato ocorre é que se a fiscalização deixa de atentar-se para a regra matriz em relação a esses aspectos, acaba também por prejudicar, a meu ver, direitos elementares do sujeito passivo – os princípios do contraditório e ampla defesa, garantidos constitucionalmente.

18. Ainda, mesmo que se discorde do entendimento antes apontado, a seguir trago a baila o papel indevido que assumiu a autoridade julgadora, quando faz a função de lançador, o que leva a nulidade do lançamento por vício de competência, de que trata o art. 59, do Decreto 70.235/72, como evidenciado adiante.

19. Tal assertiva decorre do fato de que entender que o vício em fase inquisitória não vicia o contraditório e a ampla defesa, com a devida *venia* é uma afirmação teratológica, uma vez que a defesa, como regra, é apresentada aos termos dele. Cumpre salientar que, a fiscalização tributária não guarda relação com o Direito Processual Penal, em que a fase de inquérito não vicia o processo, pois as provas serão repetidas em juízo. No caso do processo tributário administrativo, o processo de fiscalização é o início de tudo, ao contrário do inquérito penal, que é peça prescindível no processo penal.

20. Por outro lado, entendo ainda que, a autoridade julgadora de primeira instância não pode efetuar novo lançamento, pois consistiria em usurpação de competência, o

que, no direito administrativo levaria à nulidade do ato, por incompetência do agente. Destarte, considera-se nulo o ato derivado de autoridade incompetente, porquanto a capacidade para realização é a condição primeira de validade do ato administrativo, vinculado ou discricionário.

21. Com relação ao vício de incompetência, confira-se o teor do art. 59, do Decreto 70.235/72, que assim dispõe:

“Art. 59 São nulos:

I – os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

(...).”

22. Ao analisar os autos, é possível vislumbrar que a instância *a quo* fez um novo lançamento, restando patente o vício da incompetência. Saliento ainda que, o princípio da oficialidade não pode prestar-se a cancelar nulidades insanáveis. Este Conselho, em outra oportunidade já se pronunciou sobre o assunto, sendo a seguinte a sua decisão:

“ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Exercício: 1999

*DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA, AUTORIDADE
LANÇADORA E JULGADORA*

É defeso ao julgador administrativo de primeira instância atribuir-se a condição de autoridade preparadora e lançadora, inovando a lide além dos limites em que foi posta, mormente se o suposto direito da Fazenda Nacional já estava prescrito.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso, vencido o Conselheiro Sérgio Rodrigues Mendes (Relator), nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado,, Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Walter Adolfo Maresch.

(Processo nº 16327.002765/2003-92, Recurso nº 162.253 Voluntário, Acórdão nº 1803-00.453 - 3ª Turma Especial, Sessão de 08 de julho de 2010, DOU 01/02/2011).”

23. Sendo assim, entendo que foi violado o devido processo legal, no momento em que o contraditório não expressou a igualdade substancial, prejudicando a ampla defesa do contribuinte. Por outro lado, comungo com a tese que existe nulidade no lançamento feito pela autoridade julgadora de primeira instância, uma vez eivado com o achaque da incompetência gerando, assim, a nulidade do procedimento.

Processo nº 10830.012745/2010-82
Acórdão n.º **2803-003.566**

S2-TE03
Fl. 257

24. Do acima arrazoadado, deixo de analisar as demais matérias arguidas, por entender que elas restaram prejudicadas.

CONCLUSÃO

25. Diante do exposto, conheço do recurso voluntário, para, no mérito, dar-lhe provimento para anular o lançamento efetuado por vício material.

É como voto.

(Assinado digitalmente)

Natanael Vieira dos Santos.