



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

Processo nº 11080.007366/2007-68
Recurso nº 000.000 Voluntário
Acórdão nº 2402-001.876 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 28 de Julho de 2011
Matéria AUTO DE INFRAÇÃO: GFIP. OUTROS DADOS
Recorrente IAB ASSESSORIA TRIBUTÁRIA LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Assunto: Obrigações Acessórias

Período de apuração: 01/08/2005 a 31/12/2006

GFIP. OMISSÕES. INCORREÇÕES. INFRAÇÃO. MULTA APLICADA. CONTRADIÇÕES. VÍCIO MATERIAL. NULIDADE.

É insanável o vício material que incide sobre a aplicação da multa pelo descumprimento de obrigações acessórias.

Processo Anulado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em anular o lançamento por vício material, vencido o conselheiro Ronaldo de Lima Macedo que o considerou vício formal.

Julio Cesar Vieira Gomes – Presidente e Relator.

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Julio Cesar Vieira Gomes, Ana Maria Bandeira, Lourenço Ferreira do Prado, Ronaldo de Lima Macedo, Jhonatas Ribeiro da Silva e Nereu Miguel Ribeiro Domingues.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão de primeira instância que julgou procedente a autuação lavrada em 29/05/2007. Seguem transcrições de trechos do relatório fiscal e da decisão recorrida, respectivamente:

A empresa informou em GFIP - Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e Informações a Previdência Social, valores incorretos no campo compensação.

A empresa compensa indevidamente contribuições devidas a previdência conforme demonstrativo em anexo.

...

Aplico a multa no valor de R\$ 2.390,26 (Dois Mil, trezentos e Noventa Reais e Vinte e Seis Centavos), atualizada pela Portaria MPS MG/nº 142 de 11.04.2007, publicada no Diário Oficial da União em 11 de abril de 2007.

Cálculo da Multa:

Considerando-se a reincidência em outro tipo de infração; visto que em ação fiscal anterior foi lavrado o AI 35.426.798-1, conforme o disposto no art. 292, inciso V do RPS - Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto 3.048 de 06 de maio de 1999, fica caracteriza a reincidência genérica, que eleva o valor da multa, que é de 1.195,13 (Um Mil, Cento e Noventa e Cinco Reais e Treze Centavos), em duas vezes.

...

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS Período de apuração: 01/08/2005 a 31/12/2006 AI nº 37.088.578-3 Constitui infração à legislação previdenciária a apresentação da Guia de Recolhimento ao Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social - GFIP em desconformidade com as formalidades especificadas no respectivo Manual de Orientação.

Lançamento Procedente

Acordam os membros da 8ª Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, em conhecer da questão preliminar suscitada na defesa, rejeitando-a, e, no mérito o lançamento consubstanciado no Auto de Infração nº DEBCAD 37.088.578-3, de 28 de maio de 2007, mantendo o crédito tributário de R\$ 1.195,13 (um mil e cento e noventa e cinco reais e treze centavos).

Contra a decisão, o recorrente interpôs recurso voluntário, onde se reiteram as alegações trazidas na impugnação:

-
- a) nulidade material e formal da notificação fiscal em virtude da fiscalização ter impingido aos sócios responsabilidade tributária sem que lhes fosse oportunizado apresentar defesa;
 - b) a multa aplicada ao crédito previdenciário com agravamento é indevida como penalidade ante a completa ausência de disposição constitucional que a autorize sua imposição, além de imprópria, caracteriza confisco, refutado no inciso IV do art. 150 da CF/88;
 - c) serem inconstitucionais também os dispositivos que disciplinam a aplicação da taxa SELIC ao crédito previdenciário, em virtude desta não ter sido introduzida no sistema normativo brasileiro por meio de Lei Complementar

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Julio Cesar Vieira Gomes, Relator

Verifica-se na capa da autuação, no relatório fiscal e demais documentos de constituição do crédito que há contradição no processo. O relatório fiscal afirma a aplicação de multa com agravante de reincidência, mas nos demais documentos consta a multa simples.

O recorrente, quando da impugnação, contesta o valor da multa agravada, mas tal alegação não foi enfrentada pela decisão recorrida que inclusive em sua parte decisória afirma que a multa é de R\$ 1.195,13 e não a agravada que seria de R\$ 2.390,26, segundo o relatório fiscal.

Considerando que a incorreção no lançamento, fazendo constar dois valores distintos para a multa, confundiu inclusive o próprio julgador de primeira instância, o que se poderia concluir acerca da clareza do documento para que o recorrente pudesse exercer seu direito de defesa? Entendo que houve prejuízo para a compreensão das regras de aplicação da multa, embora seja clara a infração.

Concluo que nos termos dos artigos 10 e 59 do Decreto 70.235/72, a autuação é nula por prejuízo à defesa decorrente de vício material:

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente:

...

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

...

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Quanto à natureza do vício insanável, no Código Tributário Nacional há regra expressa de decadência quando da reconstituição de lançamento declarado nulo por vício formal:

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.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado

da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

Ou seja, somente reinicia o prazo decadencial quando a anulação do lançamento anterior decorreu da existência de vício **formal**; do que me leva a crer que não há reinício do prazo quando a anulação se dá por outras causas, pois a regra geral é a ininterrupção, conforme artigo 207 do Código Civil. Portanto, para a finalidade deste trabalho, é mais razoável que se identifique o conceito de vício formal, e assim por exclusão se reconhecer que a regra especial trazida pelo CTN não alcança os demais casos, do que procurar dissecá-los, um por um, ou mesmo conceituar o que se entenda por vício material.

Código Civil:

*Art. 207. **Salvo disposição legal em contrário**, não se aplicam à decadência as normas que impedem, suspendem ou interrompem a prescrição.*

Ainda que o Código Civil estabeleça efeitos para os vícios formais dos negócios jurídicos, artigo 166, quando se tratam de atos administrativos, como o lançamento tributário por exemplo, é no Direito Administrativo que encontramos as regras especiais de validade dos atos praticados pela Administração Pública: competência, motivo, conteúdo, forma e finalidade. 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.¹ Segundo a mesma autora, o elemento “forma” comporta duas concepções: uma restrita, que considera forma como a exteriorização do ato administrativo (por exemplo: auto-de-infração) e outra ampla, que inclui todas as demais formalidades (por exemplo: precedido de MPF, ciência obrigatória do sujeito passivo, oportunidade de impugnação no prazo legal etc), isto é, esta última confunde-se com o conceito de procedimento, prática de atos consecutivos visando a consecução de determinado resultado final.

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

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. E 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 de sua ocorrência, carente que é de algum elemento material

¹ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella: Direito Administrativo, São Paulo: Editora Atlas, 11ª edição, páginas 187 a 192.

necessário para gerar obrigação tributária, o lançamento se encontra viciado por ser o crédito dele decorrente duvidoso. É o que a jurisprudência deste Conselho denomina de **vício material**:

*“[...]RECURSO EX OFFICIO – NULIDADE DO LANÇAMENTO – VÍCIO FORMAL. A verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação, a determinação da matéria tributável, o cálculo do montante do tributo devido e a identificação do sujeito passivo, definidos no artigo 142 do Código Tributário Nacional – CTN, são elementos fundamentais, intrínsecos, do lançamento, sem cuja delimitação precisa não se pode admitir a existência da obrigação tributária em concreto. O levantamento e observância desses elementos básicos antecedem e são preparatórios à sua formalização, a qual se dá no momento seguinte, mediante a lavratura do auto de infração, seguida da notificação ao sujeito passivo, quando, aí sim, deverão estar presentes os seus requisitos formais, extrínsecos, como, por exemplo, a assinatura do autuante, com a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula; a assinatura do chefe do órgão expedidor ou de outro servidor autorizado, com a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.[...]” (7ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes – Recurso nº 129.310, Sessão de 09/07/2002) Por sua vez, o **vício material** do lançamento ocorre quando a autoridade lançadora não demonstra/descreve de forma clara e precisa os fatos/motivos que a levaram a lavrar a notificação fiscal e/ou auto de infração. Diz respeito ao conteúdo do ato administrativo, pressupostos intrínsecos do lançamento.*

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 nº 192-00.015 IRPF, de 14/10/2008 da Segunda Turma Especial do Primeiro Conselho de Contribuintes)

Abstraindo-se da denominação que se possa atribuir à falta de descrição clara e precisa dos fatos geradores, o que não parece razoável é agrupar sob uma mesma denominação, vício formal, situações completamente distintas: dúvida quanto à própria ocorrência do fato gerador (*vício material*) junto com equívocos e omissões na qualificação do autuado, do dispositivo legal, da data e horário da lavratura, apenas para citar alguns, que embora possam dificultar a defesa não prejudicam a certeza de que o fato gerador ocorreu (*vício formal*). Nesse sentido:

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL – NULIDADE - VÍCIO FORMAL - LANÇAMENTO FISCAL COM ALEGADO ERRO DE IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO – INEXISTÊNCIA – Os vícios formais são aqueles que não

interferem no litígio propriamente dito, ou seja, correspondem a elementos cuja ausência não impede a compreensão dos fatos que baseiam as infrações imputadas. Circunscrevem-se a exigências legais para garantia da integridade do lançamento como ato de ofício, mas não pertencem ao seu conteúdo material. O suposto erro na identificação do sujeito passivo caracteriza vício substancial, uma nulidade absoluta, não permitindo a contagem do prazo especial para decadência previsto no art. 173, II, do CTN. (Acórdão nº 108-08.174 IRPJ, de 23/02/2005 da Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes).

Ambos, desde que comprovado o prejuízo à defesa, implicam nulidade do lançamento, mas é justamente essa diferença acima que justifica a possibilidade de lançamento substitutivo apenas quando o vício é formal. O rigor da forma como requisito de validade gera um cem número de lançamentos anulados. Em função desse prejuízo para o interesse público é que se inseriu no Código Tributário a regra de interrupção da decadência para a realização de lançamento substitutivo do anterior, **anulado por simples vício na formalização**.

De fato, forma não pode ter a mesma relevância da matéria que dela se utiliza como veículo. Ainda que anulado o ato por vício formal, pode-se assegurar que o fato gerador da obrigação existiu e continua existindo, diferentemente da nulidade por vício material. Caso não houvesse a interrupção da decadência, o Estado estaria impedido de refazer o ato através da forma válida. Não se duvida da forma como instrumento de proteção do particular, mas nem por isso ela se situa no mesmo plano de relevância do conteúdo. Temos aí um conflito: segurança jurídica x interesse público. O primeiro inspira o rigor formal do ato administrativo, um de seus requisitos de validade; o segundo, defende a atividade estatal de obtenção de recursos para financiamento das realizações públicas.

No presente caso, o vício está na própria aplicação da penalidade, o que pertence ao aspecto material da autuação:

Código Tributário Nacional:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

...

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

Por tudo, voto pela nulidade da autuação por vício material.

É como voto.

Julio Cesar Vieira Gomes

