



Ministério da Economia
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo n° 13971.722459/2012-74
Recurso n° Especial do Procurador
Acórdão n° 9202-008.032 – CSRF / 2ª Turma
Sessão de 23 de julho de 2019
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado KOHLER TINTURARIA LTDA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/06/2007 a 31/12/2008

LANÇAMENTO. VÍCIO FORMAL. CONFUSÃO ENTRE A TIPIFICAÇÃO DO LANÇAMENTO E AS RAZÕES DO RELATÓRIO FISCAL.

O relatório fiscal é documento anexo ao auto de infração sendo instrumento de complemento de informações do procedimento de fiscalização. Não é coerente entender que os dados constantes deste último tenham prevalência sobre aqueles descritos no Auto de Infração.

Eventual confusão entre os dizeres do Relatório Fiscal e o auto de infração pode levar a caracterização de vício de natureza formal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em dar-lhe provimento para reclassificar o vício como de natureza formal.

(assinado digitalmente)

Mário Pereira de Pinho Filho - Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Pedro Paulo Pereira Barbosa, Patrícia da Silva, Miriam Denise Xavier (suplente convocada), Ana Paula Fernandes, Denny Medeiros da Silveira (suplente convocado), Ana Cecília Lustosa da Cruz, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Mário Pereira de Pinho Filho (Presidente em Exercício). Ausente a conselheira Maria Helena Cotta Cardozo, substituída pela conselheira Miriam Denise Xavier.

Fl. 2 do Acórdão n.º 9202-008.032 - CSRF/2ª Turma
Processo n.º 13971.722459/2012-74

Relatório

Trata-se de auto de infração por meio do qual se exige o pagamento de contribuições previdenciárias não recolhidas em razão da realização de compensação indevida. A compensação se deu a partir da aquisição de créditos de terceiros por meio da celebração de “Contrato Particular de Cessão de Direitos sobre Títulos Públicos com Antecipação de Créditos”. O auto de infração envolve dois Debcads:

1. AI DEBCAD n.º **51.002.234-0**, referente a glosas de contribuições compensadas em desacordo com a legislação (inexistência de crédito), no período de 11/2010 a 07/2012, acrescido de juros e multa de mora de 20%; e
2. AI DEBCAD n.º **51.002.235-9**, referente a multa isolada no percentual de 150%, prevista no art. 89, § 10 da Lei n.º 8.212/91, no período de 11/2010 a 07/2012, por falsidade nas declarações de compensações informadas em GFIP.

Após o trâmite processual, a 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária deu provimento parcial ao recurso voluntário para excluir do lançamento a multa isolada exigida por meio do AI n.º 51.002.235-9. No entendimento do Colegiado não existe razão para manutenção da exigência da multa isolada no patamar de 150% dos valores indevidamente compensados, quando o fisco não apresenta os fundamentos fáticos válidos e expõe de forma equivocada a base legal que dá suporte à lavratura do lançamento.

O acórdão n.º 2402-004.824 recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/11/2010 a 31/07/2012

COMPENSAÇÃO DE CONTRIBUIÇÕES COM CRÉDITOS DECORRENTES DE DECISÃO JUDICIAL. INEXISTÊNCIA DO PROVIMENTO ALEGADO. GLOSAS PROCEDENTES.

São procedentes as glosas de compensação efetuadas, posto que o sujeito passivo não detinha decisão judicial reconhecendo os créditos utilizados no procedimento compensatório.

MULTA ISOLADA. OMISSÃO NA DESCRIÇÃO DAS CIRCUNSTÂNCIAS DO FATO GERADOR E EQUÍVOCO NA CITAÇÃO DA BASE LEGAL. CANCELAMENTO.

Deve ser cancelado o lançamento efetuado para exigência da multa isolada no patamar de 150% dos valores indevidamente compensados, quando o fisco não apresenta os fundamentos fáticos válidos e expõe de forma equivocada a base legal que dá suporte à lavratura.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/11/2010 a 31/07/2012

REQUERIMENTO DE PERÍCIA. PRESCINDIBILIDADE PARA SOLUÇÃO DA LIDE. INDEFERIMENTO.

Será indeferido o requerimento de perícia técnica quando esta não se mostrar útil para a solução da lide.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Intimada da decisão a Fazenda Nacional apresentou Recurso Especial ao qual, após despacho em sede de Agravo (fls. 343/350), foi dado seguimento parcial. Com base no acórdão paradigma n.º 303-33.365, devolve-se a este Colegiado a discussão acerca da natureza do vício relacionado à ausência de descrição de fatos e enquadramento legal. Defende a Recorrente que tratando de situação fática similar o acórdão paradigma entendeu que, tratando-se de vício na motivação fática e legal, a classificação do vício deve ser formal e não material, justamente por veicular defeito na formalização do ato administrativo do lançamento.

O contribuinte apresentou contrarrazões pugnando pela manutenção do julgado por seus próprios fundamentos.

É o relatório.

Voto

Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri - Relatora

Adotando as fundamentações do despacho de admissibilidade conheço do recurso.

A Fazenda Nacional devolve a este Colegiado a discussão acerca da natureza do vício presente no lançamento. Defende a Recorrente que vício na motivação fática e legal é vício de natureza formal justamente por veicular defeito na formalização do ato administrativo do lançamento, afirma que o “vício apontado pelo colegiado como causa de nulidade do lançamento, a toda vista, não pode ser considerado como de natureza material, pois se assim fosse estar-se-ia afirmando que o motivo (fato jurídico) nunca existiu”.

Vale destacar que o Colegiado *a quo*, embora não tenha enfrentado a tese da forma como foi devolvida pelo recurso - vício material ou formal, acaba por concluir pelo cancelamento do lançamento haja vista a existência de confusão entre o dispositivo legal citado no FLD – Fundamentos Legais do Débito (fls. 150) e a motivação constante do Relatório Fiscal (parágrafos 08 a 15, fls. 156/158), fato que prejudicou a defesa do Contribuinte.

Para melhor compreensão do problema, relevante citar parte da decisão proferida pela DRJ que manteve a multa agravada e o entendimento externado pelo acórdão recorrido:

Acórdão DRJ

Os fatos aqui colacionados demonstram que não havia qualquer amparo legal ou judicial para o seu procedimento, pelo que entendo restar demonstrado que não foram verdadeiras as informações prestadas em GFIP, cuja conduta dolosa considero presente, notadamente no intuito de se eximir da obrigação tributária, mediante o engenhoso ardid de burlar a legislação, por meio de compensação indevida, cujo procedimento, não obstante não encontrar amparo nas normas aqui transcritas, são por estas expressamente vedados e, portanto correta a aplicação da multa isolada agravada em 150%, cujo fundamento legal encontra suporte no art. 89, §§ 9º e 10 da Lei nº 8.212/91, legislação esta expressamente arrolada no anexo integrante do Auto de Infração, denominado FLD – FUNDAMENTOS LEGAIS DO DÉBITO, no item específico denominado Fundamentos Legais dos Acréscimos Legais (fl. 150), mas que autoridade fiscal apontou como sendo o inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430/96 em seu Relatório Fiscal.

Acórdão Recorrido

Verifico que, todavia, o fisco não foi bem na fundamentação fática e jurídica para aplicação da multa isolada no valor de 150% dos valores indevidamente compensados prevista no § 10 do art. 89 da Lei n.º 8.212/1991, na redação dada pela Lei n.º 11.941/2009, o qual merece transcrição:

Art. 89

(...)

§ 10. Na hipótese de compensação indevida, quando se comprove falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo, o contribuinte estará sujeito à multa isolada aplicada no percentual previsto no inciso I do caput do art. 44 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, aplicado em dobro, e terá como base de cálculo o valor total do débito indevidamente compensado.

Apreciando o relatório fiscal, fls. 154/159, pude verificar que em nenhuma passagem a Autoridade Lançadora tratou de demonstrar a existência de declaração falsa na GFIP, pressuposto obrigatório para imposição da multa prevista no dispositivo transcrito.

No item reservado para tratar do AI n.º 51.002.235-9, o fisco menciona que a multa em questão foi imposta com base no art. 35A da Lei n.º 8.212/1991 c/c o art. 44 da Lei n.º 9.430/1996 e passou a fundamentar a lavratura pela ocorrência do crime de sonegação, previsto no art. 71 da Lei n.º 4.502/1964.

Conforme chamou atenção o sujeito passivo não se verificou na espécie a sonegação, haja vista que os fatos geradores foram declarados e as compensações efetuadas foram regularmente declaradas à RFB mediante a GFIP. Não se pode dizer que a empresa tenha atuado no sentido de impedir ou retardar o conhecimento pelo fisco do fato jurídico tributável ou mesmo das compensações efetuadas.

Verifica-se assim que os fatos e o direito que o Agente do Fisco lançou mão para embasar a lavratura da multa isolada estão equivocados, não devendo prevalecer a lavratura em questão.

Por outro lado devemos dar razão à recorrente quando afirma que o órgão de julgamento atuou de forma ilegítima ao trazer para a sua decisão fundamento legal não constante na peça de acusação.

De fato, a DRJ para justificar o seu posicionamento pela manutenção da multa isolada trouxe à baila a existência de falsidade na GFIP, pelo fato da empresa haver se compensado de créditos não declarados válidos pelo Judiciário, além de mencionar como fundamento o § 10 do art. 89 da Lei n.º 8.212/1991.

Ocorre que essa circunstância não foi usada no relatório fiscal para fundamentar a multa isolada, tampouco o fisco mencionou o § 10 do art. 89 da Lei n.º 8.212/1991, optando por mencionar o art. 35ª da Lei n.º 8.212/1991 c/c o art. 44 da Lei n.º 9.430/1996.

A confusão de fundamentos legais, sem dúvida é imperfeição que acarreta em prejuízo ao direito de defesa do contribuinte, posto que no relatório fiscal a multa isolada está fundamentada em um dispositivo (art. 35A da Lei n.º 8.212/1991), todavia, no Relatório de Fundamentos Legais FLD, anexo do lavratura, a fundamentação é outra (§ 10 do art. 89 da Lei n.º 8.212/1991).

Embora haja plausibilidade na tese da inserção de dados falsos na GFIP, o que justificaria a imposição da multa isolada, a falta de menção dessa circunstância no relatório fiscal, além da divergência entre a base legal citada neste e aquela mencionada no FLD são motivos para que se determine o cancelamento do AI n.º 51.002.235-9.

Considerando os fatos envolvidos, entendo estar com razão a Fazenda Nacional. Isso porque, embora exista uma confusão na justificação dada pela fiscalização para a aplicação da multa de 150%, é inegável que o lançamento faz menção expressa ao art. 89, §10 da Lei nº 8.212/91, o qual remete à caracterização de ‘falsidade na declaração’ apresentada. A amplitude do termo falsidade é inclusive objeto de debate neste Colegiado.

Há quem entenda que a multa agravada prevista no citado art. 89 segue as mesmas exigências da qualificação do art. 44 da Lei nº 9.430/96, exigindo a caracterização de um dos tipos dos artigos 71, 72 ou 73 da Lei nº 4.502/64.

O Relatório Fiscal nada mais é que um documento anexo ao auto de infração sendo instrumento de complemento de informações do procedimento de fiscalização. Não é coerente entender que os dados constantes deste último documento tenham prevalência sobre aqueles descritos no Auto de Infração: “Discriminativo do Débito”, “Fundamentos Legais do Débito” e “Relatório de Lançamentos”.

Neste cenário e considerando a conduta imputada – compensação indevida por utilização de créditos decorrentes de títulos da dívida pública, não nos parece ter havido erro na norma introduzida, o erro apontado estaria – para alguns – apenas na justificação adotada pelo Relatório Fiscal.

Tal entendimento se baseia nas lições do Professor Paulo de Barros Carvalho o qual já foi utilizado nesta Câmara Superior no Acórdão 9202-004.329 da lavra do Conselheiro Heitor de Souza Lima Júnior o qual peço vênia para transcrever:

Quanto à distinção entre vício formal e material, alinhio-me aqui à corrente que os distingue baseado nas noções de norma introdutora e norma introduzida, de lição de Paulo de Barros Carvalho e muito bem resumida pela Conselheira Celia Maria de Souza Murphy, no âmbito do Acórdão 2101-002.191, de lavra da 1ª. Turma Ordinária da 1ª. Câmara da 2a. Seção de Julgamento e datado de 15 de maio de 2013, *expressis verbis*:

"(...)

O tema dos vícios material e formal está intrinsecamente relacionado com o processo de positivação do direito.

Tomamos por premissa que o direito positivo é um sistema de normas, regidas por um princípio unitário, no qual normas jurídicas, seus elementos, relacionados entre si, são inseridas e excluídas a todo instante. As normas jurídicas são inseridas no sistema do direito positivo de acordo com regras que o próprio sistema produz. É uma norma que estipula qual é o órgão autorizado a inserir normas no sistema do direito positivo e qual o procedimento para que isso se faça.

Toda norma jurídica introduzida no sistema do direito positivo o é por meio de uma norma introdutora. As normas sempre andam aos pares: norma introdutora e norma introduzida, tal como leciona Paulo de Barros Carvalho.

A norma introdutora espelha o seu próprio processo de produção; a introduzida regula a uma conduta (que pode ser, inclusive, a produção de outra norma). Nesse sentido, seguindo os ensinamentos de Kelsen, são de direito formal as normas que cuidam da organização e do processo de produção de outras normas; de direito material são as normas que determinam o conteúdo desses atos, isto é, regulam o comportamento humano propriamente dito.

O lançamento, norma jurídica que é, não foge à regra: compõe-se de norma introdutora e norma introduzida. Na norma introdutora fica demonstrado o procedimento que o agente público, autorizado a inserir no ordenamento jurídico a norma individual e concreta que aplica a regra-matriz de incidência tributária, seguiu para produzi-la. A norma introduzida é a própria aplicação da regra-matriz. A primeira norma trata da forma; a segunda, da matéria.

No lançamento, a norma introdutora tem a ver com o procedimento ao qual alude o artigo 142 da Lei n.º 5.172, de 1966 (Código Tributário Nacional) e as normas de Direito Administrativo, que se completa com a norma introduzida, que efetivamente aplica a regra-matriz de incidência.

Feitas essas considerações, resta analisar em que ponto se identifica o vício do lançamento perpetrado no presente processo, se no processo de produção do ato administrativo do lançamento ou se na aplicação da regra-matriz de incidência tributária. Se na norma introdutora, trata-se de erro formal; se na norma introduzida, é erro material.

(...)

A regra-matriz de incidência, como ensina Paulo de Barros Carvalho, é norma jurídica em sentido estrito que institui o tributo, e compõe-se de antecedente e conseqüente. No antecedente, temos os critérios material, espacial e temporal. No conseqüente, os critérios pessoal (sujeitos ativo e passivo) e critério quantitativo (base de cálculo e alíquota). Analisamos, a seguir, a aplicação de cada um deles no lançamento em debate.

(...)"

Assim, deve-se classificar como formal o erro suscitado pelo acórdão Recorrido, destacando ainda que no caso da realização de um novo lançamento esse seria perfeitamente constituído com base apenas dos elementos já colhidos pela fiscalização, fato que para alguns Conselheiros seria o suficiente para caracterizar o vício como formal.

Diante de todo o exposto, dou provimento ao recurso da Fazenda Nacional.

(assinado digitalmente)

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri