**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 18050.003116/2008-36

| | |
|---|---|
| **Processo nº** | 18050.003116/2008-36 |
| **Recurso** | Voluntário |
| **Acórdão nº** | **2402-010.962 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária** |
| **Sessão de** | 7 de dezembro de 2022 |
| **Recorrente** | MAIS SOCIAL - MOVIMENTO DE ACAO E INTEGRACAO SOCIAL |
| **Interessado** | FAZENDA NACIONAL |

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/1995 a 31/12/2005
VÍCIO FORMAL

As irregularidades, incorreções e omissões que não importem em preterição do direito de defesa, desde que os atos e termos sejam lavrados por pessoa competente, se traduzem em vício formal.

Recurso Voluntário procedente

Crédito Tributário anulado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado: (i) em primeira votação, por maioria de votos, cancelar o crédito constituído por nulidade. Vencidos os conselheiros Francisco Ibiapino Luz e José Márcio Bittes, que rejeitaram reportada preliminar; e (ii) em segunda votação, por maioria de votos, cancelar referido crédito, por nulidade formal. Vencidos os conselheiros Gregório Rechmann Júnior e Ana Cláudia Borges de Oliveira (relatora), que entenderam tratar-se de nulidade por vício material. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Rodrigo Duarte Firmino.

(documento assinado digitalmente)

Francisco Ibiapino Luz - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Ana Claudia Borges de Oliveira – Relatora

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Duarte Firmino – Redator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ana Claudia Borges de Oliveira (Relatora), Francisco Ibiapino Luz (Presidente), Gregório Rechmann Junior, Rodrigo Duarte Firmino, Vinicius Mauro Trevisan e José Márcio Bittes.

## Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário em face da Decisão (fls. 97 a 108) que julgou improcedente a impugnação e manteve o crédito constituído por meio do Auto de Infração de Obrigação Acessória DEBCAD nº 35.691.011-3 (fl. 2), no valor original de R$ 1.101.75, por ter o contribuinte deixado de preparar folhas de pagamento das remunerações pagas ou creditadas a todos os segurados a seu serviço (CFL 30).

A DRJ concluiu pela procedência do lançamento nos termos da ementa abaixo:

> DIREITO PREVIDENCIÁRIO. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. DESCUMPRIMENTO.
>
> Constitui infração à legislação previdenciária deixar a empresa de preparar folhas de pagamento das remunerações pagas ou creditadas a todos os segurados a seu serviço, de acordo com os padrões e normas estabelecidos pelo órgão competente da Seguridade Social.
>
> ATUAÇÃO PROCEDENTE

O contribuinte foi cientificado em 14/03/2007 (fl. 111) e apresentou recurso voluntário em 15/03/2007 (fls. 114 a 130) sustentando: a) cerceamento do direito de defesa e; b) decadência.

Sem contrarrazões.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheira Ana Claudia Borges de Oliveira, Relatora.

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

**Das alegações recursais**

**1. Preliminar de Nulidade – Cerceamento do Direito de Defesa**

Sustenta o recorrente a nulidade do lançamento por cerceamento do direito de defesa, uma vez que não houve a discriminação clara e precisa da autuação por falta de especificação do nome dos empregados que não constam na folha de pagamento, nos termos do art. 293 do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99 (RPS).

A Administração Pública deve obediência, dentre outros, aos princípios da legalidade, motivação, ampla defesa e contraditório, cabendo ao processo administrativo o dever de indicação dos pressupostos de fato e de direito que determinam a decisão e a observância das formalidades essenciais à garantia dos direitos dos administrados – arts. 2º, *caput*, e parágrafo único, incisos VII e VIII, e 50 da Lei nº 9.784/99.

No processo administrativo fiscal, são nulas as decisões proferidas com preterição do direito de defesa (art. 59, II, do Decreto nº 70.235/72[1]), consubstanciado no princípio do contraditório e da ampla defesa que se traduz de duas formas: por um lado, pela necessidade de

[1] 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.

Original

se dar conhecimento da existência dos atos do processo às partes e, de outro, pela possibilidade das partes reagirem aos atos que lhe forem desfavoráveis no processo administrativo fiscal.

Há violação ao direito de defesa do contribuinte quando há descrição deficiente dos fatos imputáveis ao contribuinte ou quando a decisão contém vício na motivação por não enfrentar todos os argumentos capazes de, em tese, infirmar a conclusão adotada pelo julgador, ou que se enquadre em uma das hipóteses do art. 489, § 1º, do CPC.

O devido processo legal pressupõe uma imputação acusatória certa e determinada, permitindo que o sujeito passivo, conhecendo perfeita e detalhadamente a acusação, possa exercitar a sua defesa plena.

O vício material diz respeito aos aspectos intrínsecos do lançamento e relaciona-se com a verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação, determinação da matéria tributável, o cálculo do montante do tributo devido e a identificação do sujeito passivo, conforme definido pelo art. 142 do CTN.

O lançamento está eivado de vício material, que é aquele existente quando há erro no conteúdo do lançamento, que é a norma individual e concreta, na qual figura "o fato jurídico tributário" no antecedente, e no consequente a "relação jurídica tributária" (composta pelos sujeitos e pelo objeto, o *quantum* a título de tributo devido).

O vício formal, por outro lado, não interfere no litígio propriamente dito, ou seja, não há impedimento à compreensão dos fatos que baseiam as infrações imputadas, e o seu refazimento não exige inovação em seu conteúdo material, nem muito menos nos seus próprios fundamentos, nem resta atingida a essência da relação jurídico-tributária, nem a comprovação da ocorrência do fato gerador, nem maculado o dimensionamento de sua base de cálculo.

O auto de infração deve conter, obrigatoriamente, entre outros requisitos formais, a capitulação legal e a descrição dos fatos. A ausência dessas formalidades implica na invalidade do lançamento, por cerceamento do direito de defesa e gera nulidade quando seus efeitos comprometem o direito de defesa assegurado constitucionalmente[2] – art. 5º, LV, CF.

O art. 10 do Decreto nº 70.235/72, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal, assim informa:

> Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:
>
> I - a qualificação do autuado;
>
> II - o local, a data e a hora da lavratura;
>
> III - a descrição do fato;
>
> IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;
>
> V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;
>
> VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Na mesma linha, o art. 293 do RPS dispõe que, constatada a ocorrência de infração a dispositivo constante deste Regulamento, será lavrado auto de infração com discriminação clara e precisa da infração e das circunstâncias em que foi praticada, contendo o

[2] PAULSEN, Leandro. Curso de Direito Tributário Completo. 11. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020, p. 748.

Original

dispositivo legal infringido, a penalidade aplicada e os critérios de gradação, e indicando local, dia e hora de sua lavratura, observadas as normas fixadas pelos órgãos competentes.

Consta no Relatório Fiscal (fls. 6 a 8) que o contribuinte, no período de janeiro de 1995 a junho de 2005, deixou de incluir menor aprendiz e contribuintes individuais que lhe prestaram serviço em folha de pagamento.

De fato, há no lançamento vício que gera cerceamento de defesa do contribuinte.

Não há como saber quais contribuintes individuais não foram incluídos em folha de pagamento, nem o menor aprendiz e nem é possível saber se a omissão citada ocorreu em todo período que vai de janeiro de 1995 a junho de 2005.

Vale frisar que, acaso essa preliminar de nulidade restasse superada, a esta Relatora caberia a demonstração de que parte do período lançado foi atingido pela decadência.

Disto, seguiria a indagação: o recorrente cometeu a infração em todo o período? Apenas no período atingido pela decadência? Ou no período não atingido?

Veja-se, se o lançamento, tal como feito, não permite nem ao julgador a devida fundamentação de sua decisão, quiçá falar do direito de defesa do contribuinte. Inevitável reconhecer a existência de prejuízo ao direito de defesa do recorrente.

Exigir do contribuinte a prova de que a obrigação não foi descumprida equivale à produção de prova negativa, denominada pela doutrina como diabólica e vedada pelo CPC nos termos do inciso II do § 3º do art. 373, de aplicação supletiva e subsidiária no processo administrativo tributário.

O vício, no caso, é material à medida que o vício formal não interfere no litígio propriamente dito e não gera há impedimentos à compreensão dos fatos que baseiam as infrações imputadas. Já no vício material há erro no conteúdo do lançamento, no qual inclui-se o objeto e o *quantum* a título de tributo devido.

Nesse ponto, acolho a preliminar de nulidade suscitada pelo recorrente para declarar a nulidade do lançamento por vício material e dar provimento ao recurso voluntário.

**2. Decadência**

Acaso superada a preliminar, passo à análise da decadência.

O Supremo Tribunal Federal, através da Súmula Vinculante n° 8, declarou a inconstitucionalidade dos arts. 45 e 46 da Lei n° 8.212/91, devendo ser aplicada a regra decadencial de cinco anos prevista no Código Tributário Nacional – CTN.

Disto, para o emprego do instituto da decadência previsto no CTN é preciso verificar o dies *a quo* do prazo decadencial de 5 (cinco) anos aplicável ao caso: se é o estabelecido pelo art. 150, §4º ou pelo art. 173, I, ambos do CTN.

O critério de determinação da regra aplicável (art. 150, § 4º ou art. 173, I) é a existência de pagamento antecipado do tributo, ainda que parcial.

Nos casos em que há pagamento antecipado, o termo inicial é a data do fato gerador, na forma do § 4º, do art. 150, do CTN. Por outro lado, na hipótese de não haver antecipação do pagamento, o *dies a quo* é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, conforme prevê o inciso I, do art. 173, do mesmo Código.

Original

O entendimento está corroborado pelo julgamento proferido pelo e. STJ no REsp 973.733/SC, processado sob o rito dos recursos repetitivos, de aplicação obrigatória neste Tribunal, conforme o art. 62, § 2º, do Regimento Interno do CARF – RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09/06/2015.

Conforme disposição da Súmula CARF nº 99[3], caracteriza pagamento antecipado qualquer recolhimento de contribuição previdenciária na competência do fato gerador, independentemente de ter sido incluída na base de cálculo do recolhimento a rubrica específica exigida no Auto de Infração.

Todavia, **em se tratando de obrigação acessória**, não há que se falar em pagamento prévio e aplicação da regra disposta no art. 150, § 4º, do CTN. A contagem do prazo decadencial segue regra distinta porque não há pagamento a ser homologado pelo Fisco, sendo, em todos os casos, aplicada a regra do art. 173, I, do CTN. Nesse sentido é a Súmula CARF nº 148.

> **Súmula CARF nº 148:** No caso de multa por descumprimento de obrigação acessória previdenciária, a aferição da decadência tem sempre como base o art. 173, I, do CTN, ainda que se verifique pagamento antecipado da obrigação principal correlata ou esta tenha sido fulminada pela decadência com base no art. 150, § 4º, do CTN.

**O lançamento refere-se ao período de** janeiro de 1995 a junho de 2005 **e tem como termo inicial o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, conforme prevê o art. 173, I, do CTN.**

**O contribuinte foi intimado do lançamento e 03/01/2008 (fl. 2), logo o período de janeiro de 1995 a dezembro de novembro de 2002 foi atingido pela decadência.**

Não obstante, trata-se de infração em que a multa é aplicada em valor fixo, não dependendo do número de ocorrências verificadas. Assim, basta uma infração em período não atingido pela decadência para justificar a aplicação da penalidade.

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, nos termos do art. 113, § 2º, do Código Tributário Nacional – CTN (Lei nº 5.172/66), tendo por escopo facilitar a fiscalização e permitir a cobrança do tributo, sem que represente a própria prestação pecuniária devida ao Ente Público[4].

Na lição de Leandro Paulsen, conquanto sejam chamadas de acessórias, "têm autonomia relativamente às obrigações principais. Efetivamente, tratando-se de obrigações tributárias acessórias, não vale o adágio sempre invocado no âmbito do direito civil, de que o acessório segue o principal. Mesmo pessoas imunes ou isentas podem ser obrigadas ao cumprimento de deveres formais" [5].

De acordo com o art. 32, I da Lei n.° 8.212/91, c/c art. 225, I, §9°, do RPS, a empresa é obrigada a elaborar folhas de pagamento dentro dos padrões estabelecidos pelo INSS.

---

[3] Súmula CARF nº 99: Para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4°, do CTN, para as contribuições previdenciárias, caracteriza pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador a que se referir a autuação, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração.

[4] REsp 1405244/SP, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 08/08/2018, DJe 13/11/2018.

[5] PAULSEN, Leandro. Curso de Direito Tributário Completo. 11. ed. São Paulo: Saraiva Educação. 2020, p. 310.

Original

Ou seja, esta infração ocorre quando a empresa deixa de relacionar coletivamente todos os segurados, nos termos da legislação previdenciária.

No presente caso, no entanto, não é possível saber se o descumprimento da obrigação acessória ocorreu em todo o período ou no período atingido pela decadência.

**Conclusão**

Diante do exposto, voto pelo provimento do recurso voluntário para acolher a preliminar de nulidade suscitada pelo recorrente e declarar a nulidade do lançamento por vício material.

(documento assinado digitalmente)

Ana Claudia Borges de Oliveira

## Voto Vencedor

Conselheiro Rodrigo Duarte Firmino, Redator.

Em exame à *ratio essendi* da exação, conforme se vê a fls. 2 e 6, trata-se da cobrança de multa em razão de descumprimento de dever instrumental disposto no art. 32, inc. I da Lei nº 8.212, de 1991, **pois alegou a autoridade tributária que não houve inclusão em folha de pagamento para menores aprendizes e contribuintes individuais que prestaram serviço à autuada**.

De outro lado, alega a recorrente em preliminar de nulidade, fls. 116, **que não houve especificação dos nomes de quais os segurados omitidos em referido documento** (folha de pagamento).

Passo então a analisar primeiramente o dever legal:

> (Lei nº 8.212, de 1991)
>
> Art. 32. A empresa é também obrigada a:
>
> I - **preparar folhas-de-pagamento das remunerações pagas ou creditadas a todos os segurados a seu serviço**, de acordo com os padrões e normas estabelecidos pelo órgão competente da Seguridade Social; (grifo do autor)

Resta claro o dever de incluir na folha de pagamento todos os segurados a serviço da empresa, **porém cabe ao fisco provar a ocorrência deste fato**, ensejador do direito fazendário. Em exame aos autos não identifiquei uma planilha ou qualquer outra prova de quais seriam aquelas pessoas não inclusas no documento.

Em que pesem os respeitados argumentos postos no voto vencido, **quanto ao entendimento pela nulidade por vício material**, com meu mais profundo respeito, tal posicionamento é substancialmente divergente do meu, pois primeiramente dou destaque que **a omissão não importou em preterição do direito de defesa, já que o recorrente se defendeu exaustivamente, fls. 48 e ss e 114 e ss, considerando na exação a clara descrição do fato e respectiva fundamentação legal, para além do cumprimento de todos aqueles requisitos necessários para o auto de infração, descritos no art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972**.

Original

A ausência de planilha ou outra prova quanto aos segurados omitidos em folha de pagamento, por ocasião do lançamento tributário, traduz-se, *in casu*, naquelas irregularidades taxadas no art. 60 do Decreto nº 70.235, de 1972, que abaixo transcrevo:

> Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

De outro lado, o art. 59 de referido decreto, **que trata das nulidades**, precisa ser interpretado sistematicamente, considerando, entre outros, o art. 60 e também o *caput* do art. 9º desta norma:

> Art. 59. São nulos:
>
> I - **os atos e termos lavrados por pessoa incompetente**; (grifo do autor)
>
> II - **os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa**. (grifo do autor)
>
> § 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.
>
> § 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.
>
> § 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

> Art. 9o A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, **os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito**. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

Como se depreende da leitura do art. 9º, *caput*, acima transcrito, há um dever de instrução do auto de infração com todos os elementos de prova, MAS inexiste ligação, *a priori*, do descumprimento deste dever a uma nulidade, **tal como preterição do direito de defesa**, despacho ou decisão tomada por autoridade incompetente, visto que pode também se traduzir a outras irregularidades e incorreções, **a depender do caso e foi exatamente o ocorrido**, que não obstaculizou a possibilidade do contribuinte se defender.

Ante o exposto, voto por dar provimento ao recurso interposto, com o cancelamento da exação por vício formal.

É como voto!

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Duarte Firmino

Original