



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19515.000280/2009-21
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2402-011.754 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 11 de julho de 2023
Recorrente JANSSEN-CILAG FARMACEUTICA LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/10/1997 a 31/12/2005

LANÇAMENTO. ERRO DE DIREITO. ALTERAÇÃO DO CRITÉRIO JURÍDICO. IMPOSSIBILIDADE.

O lançamento regularmente constituído não pode ser alterado por mudança do critério jurídico utilizado pela administração, por força do princípio da segurança jurídica que deve reger a relação Fisco-Contribuinte e do qual o artigo 146 do CTN é direta consequência.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento ao recurso voluntário interposto, cancelando referido lançamento em virtude da mudança de critério jurídico. Vencidos os conselheiros Rodrigo Duarte Firmino, Rodrigo Rigo Pinheiro e Francisco Ibiapino Luz, que negaram-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Francisco Ibiapino Luz - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Ana Claudia Borges de Oliveira – Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ana Claudia Borges de Oliveira (Relatora), Francisco Ibiapino Luz (Presidente), Diogo Cristian Denny, Gregório Rechmann Junior, José Marcio Bittes, Rodrigo Duarte Firmino, Rodrigo Rigo Pinheiro e Wilderson Botto (suplente convocado).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário em face da Decisão (fls. 351 a 364) que julgou procedente em parte a impugnação, mas manteve o crédito constituído por meio do Auto de Infração de Obrigação Acessória DEBCAD nº 37.192.249-6 (fl. 3), constituído em 02/02/2009,

no valor de R\$ 25.097,54, por ter o contribuinte deixado de lançar mensalmente em títulos próprios de sua contabilidade os fatos geradores de todas as contribuições (CFL 34).

Relatório Fiscal da Infração às fls. 14 e 15.

Impugnação às fls. 19 a 32.

A DRJ concluiu pela procedência parcial da impugnação, com reconhecimento da decadência nas competências 10/97 a 11/00, sem alteração do valor da multa aplicada em valor fixo, nos termos da ementa abaixo:

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/10/1997 a 31/12/2005

DECADÊNCIA. SÚMULA VINCULANTE DO STF. Com a publicação do enunciado da Súmula Vinculante nº 8 do STF que declarou inconstitucionais os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que estabeleciam o prazo decenal para constituição e cobrança dos créditos, a matéria passa a ser regida pelo Código Tributário Nacional.

SUPERVENIÊNCIA DE PARECER E DE NOTA TÉCNICA. O Parecer PGFN/CAT nº 1.617/2008 aprovado pelo Sr. Ministro do Estado da Fazenda vincula a Secretaria da Receita Federal do Brasil à tese jurídica fixada (art. 42 da Lei Complementar nº 73/1993).

CERCEAMENTO DE DEFESA INEXISTÊNCIA. Não há que se cogitar em violação aos princípios constitucionais do contraditório e da ampla defesa, quando o auto de infração observou todos atos e normas previstos na legislação pertinente (art.293 do Decreto nº 3048/99 c/c o art.10 do Decreto nº70.235/72) e o contribuinte foi devidamente cientificado de todos eles, com oportunidade de defesa (art. 5º, LV da CF).

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA: Constitui infração deixar de informar mensalmente em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, todos os fatos geradores das contribuições, quantias descontadas, contribuições da empresa e totais recolhidos. Art. 32, II da Lei 8.212/91.

PROVA DOCUMENTAL E PERICIAL. A prova documental deve ser apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, salvo as situações elencadas no art. 16, §4º do Decreto nº70.235/72. Ao passo que a prova pericial, quando solicitada pelo contribuinte, deve expor os motivos que a justifique, com a formulação dos quesitos referente aos exames desejados, considerando não formulado o pedido que não preenche o disposto no art. 16, IV do Decreto 70.235/72.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido

A contribuinte foi cientificada em 04/06/2012 (fl. 366) e apresentou recurso voluntário em 29/06/2012 (fls. 368 a 392) sustentando: a) nulidade do auto de infração por deficiência de fundamentação; b) decadência; c) os valores pagos em programas de incentivo não constituem base de cálculo das contribuições sociais.

Os autos vieram a julgamento e, na sessão de 13/08/2021, a Turma decidiu pela conversão em diligência nos termos da Resolução nº 2402-001.084 (fls. 455 a 459).

Em resposta, foram anexados documentos às fls. 460 a 504 e a Informação Fiscal às fls. 505. Intimado, o contribuinte apresentou manifestação às fls. 512 a 515.

Os autos vieram, então, a julgamento.

É o relatório.

Voto

Conselheira Ana Claudia Borges de Oliveira, Relatora.

Da admissibilidade

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

Das razões recursais**1. Da mudança de critério jurídico no lançamento**

A recorrente sustenta a nulidade do lançamento por deficiência de fundamentação no tocante à inobservância de formas essenciais à constituição do crédito, ausência de descrição precisa do fato e conexão com a norma utilizada na incidência.

Conforme informação extraída do processo 19515.000279/2009-04, em julgamento nesta mesma Sessão, em razão desse Mandado de Procedimento Fiscal (MPF 0819000.2009.00194) foram lavrados mais 3 Autos de Infração:

Resultado do Procedimento Fiscal:

Documento	Período		Número	Data	Valor
AI	01/2009	01/2009	371922500	29/01/2009	25.097,54
AI	01/2009	01/2009	371922518	29/01/2009	2.509,78
AI	01/2009	01/2009	371922488	29/01/2009	2.509,78
AI	01/2009	01/2009	371922496	29/01/2009	25.097,54

A Secretaria de Receita Federal do Brasil se reserva o direito de, a qualquer tempo, cobrar as importâncias que

A DRJ concluiu pela ausência de nulidade do lançamento porque: a) o “auto de infração, em apreço, foi lavrado diante da verificação pela fiscalização que a empresa deixou de lançar mensalmente em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, os fatos geradores de todas as contribuições, o montante das quantias descontadas, as contribuições da empresa e os totais recolhidos, no que toca aos valores recebidos pelos segurados, mediante cartão premiação no período de 10/97 a 11/00 (decadente) e 12/00 a 12/05”; b) respeito ao contraditório e à ampla defesa e; e) ausência de violação aos arts. 50, II, da Lei nº 9.784/99 e 142 do CTN.

No caso, o Relatório Fiscal informa que a) a recorrente deixou de lançar mensalmente, em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, os fatos geradores de todas as contribuições, o montante das quantias descontadas, as contribuições da empresa e os totais recolhidos. Consta, ainda, que o Auto de Infração DEBCAD nº 37.192.249-6 foi lavrado em substituição ao anterior (DEBCAD nº 37.013.705-1 – Processo 36624.012380/2006-39), anulado por vício insanável por ter sido a multa aplicada a menor (fl. 14).

Não há nos autos informações sobre o lançamento anterior anulado por “vício insanável”; também não constam nos autos os Termos de Intimação (TIAD) informados pela Fiscalização, nem a informação se o contribuinte descumpru com a obrigação acessória em todo o período fiscalizado.

Esse é o teor do Relatório Fiscal da Infração (fl. 14):

RELATÓRIO FISCAL DA INFRAÇÃO:

Na verificação dos elementos solicitados, foi constatado que a empresa cometeu a seguinte infração: Deixou de lançar mensalmente, em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, os fatos geradores de todas as contribuições, o montante das quantias descontadas, as contribuições da empresa e os totais recolhidos. Infração ao art.32, II da lei 8.212, de 24.07.91, combinado com o art. 225, II, e parágrafos 13 a 17 do Regulamento Da Previdência Social - RPS, aprovado pelo decreto n. 3.048, de 06.05.99.

Existe reincidência registrada em nome da empresa, haja vista, que em ação fiscal anterior (31/10/2004) foi lavrado o Auto de Infração debcad n.º 35.672.012-8 (CFL 38 - não apresentação de documentos), que foi baixado por decisão notificatória em 24/05/2005, em virtude de a empresa ter recolhido o valor da multa com redução de 25% (dentro do prazo de recurso), ou seja: o crédito foi extinto pelo pagamento.

Houve, portanto, reincidência genérica (infração diversa), em razão pela qual será aplicada multa em dobro, conforme disposto no art. 290, parágrafo único c/c art. 292, inciso IV, ambos do RPS, aprovado pelo decreto 3.048/99.

A multa aplicada corresponde ao valor de R\$ 25.097,54 (Vinte e cinco mil noventa e sete reais e cinquenta e quatro centavos).

Este Auto de Infração substitui o anterior A. I. debcad n.º 37.013.705-1 referente ao processo 36624.012380/2006-39, anulado por vício insanável, ou seja, a multa ter sido aplicada a menor.

Sequer é possível, a esta instância julgadora, a análise da decadência pois, ainda que a multa tenha sido aplicada em valor fixo, é imprescindível verificar se, para o período não atingido pela decadência, ocorreram fatos relacionados à infração. Outrossim, da forma como instruído o feito, não é possível saber o auto de infração originário foi anulado por vício formal ou material, pois apenas foi dito que o vício é insanável.

Assim, esta Turma Julgadora concluiu pela conversão do julgamento em diligência para que a Unidade de Origem junte a esse processo o Auto de Infração anulado (DEBCAD nº 37.013.705-1 – Processo 36624.012380/2006-39); o Mandado de Procedimento e os Termos de Intimação (TIADs); e a resposta com os documentos apresentados pelo contribuinte à Fiscalização, nos termos da Resolução nº 2402-001.084 (fls. 455 a 459).

Em resposta, foram anexados documentos às fls. 460 a 504 e a Informação Fiscal às fls. 505, nos termos abaixo colacionados:

INFORMAÇÃO EM PROCESSO – DILIGÊNCIA CARF

O processo versa sobre lançamento suplementar de multa de ofício por descumprimento de obrigação acessória por parte do contribuinte, que deixou de lançar mensalmente em títulos próprios de sua contabilidade os fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, o montante das quantias descontadas, as contribuições da empresa e os totais recolhidos no período de 10/1997 a 12/2005. A presente autuação foi consolidada em 29/01/2009, com ciência pessoal do sujeito passivo em 02/02/2009 (DEBCAD: 37.192.249-6). Este AI foi lançado em substituição ao Auto de Infração nº 37.013.705-1 de 31/10/2006 (processo 36624.012380/2006-39), julgado nulo conforme o Acórdão de Impugnação 14.513 de 22/08/2007 (razão: a multa aplicada pela fiscalização encontrar-se sem a agravante genérica, contrariando o disposto no art. 290, § único c/c art. 292, inciso IV, ambos do RPS (Regulamento da Previdência Social)).

No processo 19515.000280/2009-21 o contribuinte apresentou impugnação em 27/02/2009, que foi julgada parcialmente procedente (reconhecimento da decadência nas competências 10/97 a 11/00, sem alteração no montante da multa (valor fixo). Após ciência do Acórdão, houve apresentação de recurso voluntário em 29/06/2012. O julgamento foi convertido em diligência conforme Resolução 2402-001.084 de 13/08/2021 do CARF e o processo foi instruído com os documentos do processo 36624.012380/2006-39, conforme requisitado em Diligência **(o Auto de Infração anulado DEBCAD nº 37.013.705-1; o Mandado de Procedimento Fiscal, os termos de Intimação (TIADs) e a resposta do contribuinte à Fiscalização)**.

O contribuinte será cientificado deste despacho, podendo apresentar manifestação no prazo de 30 dias. Após este prazo o processo retornará ao CARF para prosseguimento do julgamento.

Intimado, o contribuinte apresentou manifestação às fls. 512 a 515.

Como já é de conhecimento, 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 70.235/72¹), consubstanciado no princípio do contraditório e da ampla defesa que se traduz de duas formas: por um lado, pela necessidade de 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.

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

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.

Ademais, o auto de infração deve conter, obrigatoriamente, entre outros requisitos formais, a capitulação legal e a descrição dos fatos; e a ausência dessas formalidades implicará na invalidade do lançamento, por cerceamento do direito de defesa. Ou seja, o descumprimento de requisito formal gera nulidade quando seus efeitos comprometem o direito de defesa assegurado constitucionalmente² – art. 5º, LV, CF.

O vício material 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 nos próprios fundamentos, não resta atingida a essência da relação jurídico-tributária, nem a comprovação da ocorrência do fato gerador, não maculado o dimensionamento de sua base de cálculo.

Como ressaltado pela Informação de fls. 505, “*Este AI foi lançado em substituição ao Auto de Infração nº 37.013.705-1 de 31/10/2006 (processo 36624.012380/2006- 39), julgado nulo conforme o Acórdão de Impugnação 14.513 de 22/08/2007 (razão: a multa aplicada pela fiscalização encontrar-se sem a agravante genérica, contrariando o disposto no art. 290, § único c/c art. 292, inciso IV, ambos do RPS (Regulamento da Previdência Social))*”.

Pois bem.

De acordo com o art. 146 do CTN³, a modificação dos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa somente pode ser efetivada **quanto a fato gerador ocorrido após à sua introdução.**

A vedação do art. 146 do CTN deve ser aplicada diante de um mesmo cenário fático, do mesmo contribuinte e em relação a período já fiscalizado.

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.

² PAULSEN, Leandro. Direito Tributário, 2020, p. 748.

³ Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

Diego Diniz esclarece que, o que tal dispositivo estabelece é que, uma vez promovido um lançamento tributário, a qualificação jurídica a ele atribuída (*critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa*) não pode ser alterada em relação aos mesmos fatos geradores e ao mesmo sujeito passivo. O ordenamento jurídico apenas permite que em períodos de apuração diferentes ocorram mudanças nos fundamentos da autuação, até porque no Direito podem ocorrer mudanças interpretativas em virtude da sua construção dialética, o que se distingue da presente hipótese⁴.

Nesse sentido, como muito bem pontuado por Thaís de Laurentiis, em passagem que acolhe a doutrina de Rubens Gomes de Sousa, “além dos casos em que haja fraude ou ocultação de informações pelo sujeito passivo da obrigação tributária, somente pode haver revisão do lançamento tributário na hipótese de erro de fato, nunca de erro de direito ou alterações dos critérios jurídicos utilizados no lançamento”⁵.

O caso aqui retratado, sem dúvidas, não reflete erro de fato.

Verifica-se, portanto, no caso em tela, tratar-se de erro de direito (equívoco na valoração jurídica dos fatos), fato que impõe a imutabilidade ao ato de lançamento tributário, como corolário do princípio da segurança jurídica que deve reger a relação Fisco-Contribuinte, e do qual o artigo 146 do CTN é direta consequência.

E a esse respeito, o lançamento regularmente constituído não pode ser alterado por mudança do critério jurídico utilizado pela administração.

Nesse sentido:

AUTO DE INFRAÇÃO COMPLEMENTAR, APLICAÇÃO DE MULTA DE OFÍCIO, IMPOSSIBILIDADE. NÃO CONFIGURADA HIPÓTESE DO ART. 149 DO CTN. ALTERAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO.

Configura alteração de critério jurídico a lavratura de auto de infração complementar para aplicar multa em relação a fatos que já tinham sido considerados no auto de infração anterior, o qual, repise-se: diante dos mesmos fatos, havia entendido pela não aplicação da multa. A mudança de critério jurídico não autoriza a alteração do lançamento. Precedentes judiciais.

DÉBITO INCLUÍDO NO REFIS, COMPETÊNCIA DA RFB PARA O LANÇAMENTO.

O Comitê Gestor do Refis não tem competência para o lançamento de tributos, limitando-se a decidir quanto à consolidação do saldo de débitos incluído no Programa, assim entendida a decisão sobre o que pode ou não ser incluído. O lançamento - que é o procedimento pelo qual se verifica a ocorrência do fato gerador e se promove a apuração da base de cálculo e a determinação da alíquota aplicável, concretizando em um auto de infração o valor do tributo devido - permanece sob a competência ordinária do Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil, Recurso Provido em Parte.

(Acórdão nº 3403-00.428, Relator Conselheiro IVAN ALLEGRETTI, publicado 29/07/2010)

Diante do exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso, para cancelar o auto de infração em virtude da mudança de critério jurídico.

⁴

<https://www.conjur.com.br/2020-dez-02/direto-carf-alteracao-criterio-juridico-jurisprudencia-carf#:~:text=A%20modifica%C3%A7%C3%A3o%20de%20crit%C3%A9rio%20jur%C3%ADdico%20adotado%20pela%20autoridade,se%20resulte%20em%20valores%20inferiores%20%C3%A0%20originalmente%20lan%C3%A7ado.>

⁵ GALKOWICZ, Thaís de Laurentiis. Mudança de critério jurídico pela administração tributária: regime de controle e garantia do contribuinte. 2022. Tese (Doutorado) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2022, p. 209.

Conclusão

Diante do exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Ana Claudia Borges de Oliveira