



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo n° 19515.002038/2010-25
Recurso n° Especial do Procurador
Acórdão n° 9202-007.575 – 2ª Turma
Sessão de 25 de fevereiro de 2019
Matéria OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS - NULIDADE
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado COOPERATIVA DOS PROFISSIONAIS NA ÁREA DA SAÚDE

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

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

OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. APRESENTAÇÃO DE INFORMAÇÕES MAGNÉTICAS EM DESCONFORMIDADE COM AS NORMAS ESTABELECIDAS PELA RFB. MULTA CALCULADA COM BASE NA LEI 8.218/1991. FUNDAMENTO LEGAL EQUIVOCADO. IMPOSSIBILIDADE.

Não há espaço jurídico para a aplicação da multa prevista no art. 12, inciso III, da Lei 8.218/1991, que trata essencialmente sobre PIS e COFINS, quando se está tratando de contribuições previdenciárias, e respectivos deveres instrumentais, já que estas possuem legislação específica no que tange ao descumprimento de obrigação acessória.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencida a conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, que lhe deu provimento. Votaram pelas conclusões os conselheiros Mário Pereira de Pinho Filho e Maria Helena Cotta Cardozo.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente em exercício.

(assinado digitalmente)

Patrícia da Silva - Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Patrícia da Silva, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Ana Paula Fernandes, Mário Pereira de Pinho Filho, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em Exercício).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial, interposto pela Fazenda Nacional e-fls. 120/141, contra o acórdão nº 2402-003.774, proferido na sessão do dia 18 de setembro de 2013 pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção, que restou assim ementada:

Assunto: Obrigações Acessórias

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

OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. APRESENTAÇÃO DE INFORMAÇÕES MAGNÉTICAS EM DESCONFORMIDADE COM AS NORMAS ESTABELECIDAS PELA RFB. MULTA CALCULADA COM BASE NA LEI 8.218/1991. FUNDAMENTO LEGAL EQUIVOCADO. IMPOSSIBILIDADE.

Não há espaço jurídico para a aplicação da multa prevista no art. 12, inciso III, da Lei 8.218/1991, que trata essencialmente sobre PIS e COFINS, quando se está tratando de contribuições previdenciárias, e respectivos deveres instrumentais, já que estas possuem legislação específica no que tange ao descumprimento de obrigação acessória.

Recurso Voluntário Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário para declarar a nulidade do lançamento por vício material.

Na origem, como relatado pela Câmara a quo:

Trata-se de Auto de Infração lavrado com fundamento na inobservância da obrigação tributária acessória prevista no art. 11, parágrafos 3º e 4º, da Lei 8.218/1991 com redação da MP nº 2.158, de 24/08/2001, que consiste em a empresa deixar de atender a forma estabelecida pela Secretaria da Receita Federal do Brasil de apresentação de arquivos com informações em meio digital correspondentes aos registros de seus negócios e atividades econômicas ou financeiras, livros ou documentos de natureza contábil e fiscal, nas competências 01/2005 a 12/2005.

Segundo o Relatório Fiscal da Infração (fls. 05/07), a empresa deixou de apresentar em meio digital com leiaute previsto no Manual Normativo de Arquivos Digitais da SRP em vigor na época. Os pedidos foram feitos mediante TIPF – Termo de Início de Procedimento Fiscal de 11/09/09 e reiterado através do Termo de Intimação, Reintimação para Apresentação de

Documentos de 12/03/10, 24/03/10, 16/04/10, 12/05/10, 27/05/10 e 14/06/10.

O Relatório Fiscal da Aplicação da Multa (fl. 08) informa o valor da multa aplicada, sua fundamentação, números de dias de atraso, atualização da taxa de juros Selic, conforme dispõe a portaria conjunta PGFN/SRF n 10/2008 – DOU 17/11/2008.

Intimada, a Fazenda Nacional interpôs o presente Recurso Especial e-fls. 120/141, requerendo a reforma do acórdão nº 2402-003.774, requerendo que seja dado provimento ao presente Recurso Especial, para restabelecer o lançamento fiscal em razão da ausência de nulidade e de vício formal. Em relação ao tópico "nulidade em razão do erro da capitulação legal" apresenta como paradigmas os acórdãos n.ºs 1401-000.894 e 1802-001.296, conforme ementas transcritas abaixo:

Acórdão nº 1401-000.894

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2000

NULIDADE. ERRO NA CAPITULAÇÃO LEGAL.

O erro na capitulação legal da infração cometida não acarreta a nulidade do lançamento, quando comprovado, pela correta descrição dos fatos nele contida e pela defesa apresentada pela contribuinte contra as imputações que lhe foram feitas, que não ocorreu cerceamento do direito de defesa

DECADÊNCIA. AUSÊNCIA DE PAGAMENTOS. REGRA DO ART. 173 DO CTN.

O lançamento por homologação ocorre quando o sujeito passivo da obrigação tributária apura o montante tributável e efetua o pagamento do imposto devido, ainda que parcialmente, sem prévio exame da autoridade administrativa, hipótese em que a contagem do prazo decadencial se rege pelo disposto no art. 150, § 4º, do CTN, quando ausentes dolo, fraude ou simulação. Somente a falta do pagamento antecipado, aplicar-se-ia a regra de contagem do prazo decadencial prevista no art. 173, inciso I, do CTN, o que não foi o caso.

Acórdão nº 1802-001.296

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2006

DECISÃO RECORRIDA. REJEIÇÃO DE DILIGÊNCIA/PÉRICIA CONTÁBIL. NULIDADE. INEXISTÊNCIA DE CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. PRELIMINAR REJEITADA.

Presentes nos autos todos os elementos de convicção necessários à adequada solução da lide, indefere-se, por prescindível, o pedido de diligência ou perícia.

Não constitui cerceamento do direito de defesa o indeferimento do pedido de diligência considerada desnecessária, prescindível e formulado sem atendimento aos requisitos do art. 16, IV, do Decreto nº 70.235/72.

O pedido de perícia técnica, para análise de dados que integram a escrituração contábil e já presentes nos autos, demonstra intenção protelatória e não caracteriza cerceamento do direito de defesa quando indeferido. A autoridade julgadora é livre para formar sua convicção devidamente motivada, podendo deferir perícias quando entendê-las necessárias, ou indeferir as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, sem que isto configure preterição do direito de defesa. Por se tratar de prova especial, subordinada a requisitos específicos, a perícia só pode ser admitida, pelo Julgador, quando a apuração da prova do fato litigioso não se puder fazer pelos meios ordinários de convencimento.

LANÇAMENTO FISCAL. NULIDADE. INEXISTÊNCIA DE VÍCIO. PRELIMINAR REJEITADA.

O sujeito passivo defende-se dos fatos imputados e não da capitulação legal que pode, ou não, estar correta.

O auto de infração deverá conter, obrigatoriamente, entre outros requisitos formais, a capitulação legal e a descrição dos fatos. Somente a ausência total dessas formalidades é que implicará na invalidade do lançamento, por cerceamento do direito de defesa. Ademais, se a Pessoa Jurídica revela conhecer plenamente as acusações que lhe foram imputadas, rebatendo-as, uma a uma, de forma meticulosa, mediante defesa, abrangendo não só outras questões preliminares como também razões de mérito, descabe a proposição de cerceamento do direito de defesa.

A capitulação legal incompleta da infração ou mesmo a sua ausência não acarreta nulidade do auto de infração, quando a descrição dos fatos nele contida é exata, possibilitando ao sujeito passivo defender-se de forma detalhada das imputações que lhe foram feitas.

A inclusão desnecessária de um dispositivo legal, além do corretamente apontado para as infrações praticadas, não acarreta a improcedência da ação fiscal. Outrossim, a simples ocorrência de erro de enquadramento legal da infração não é o bastante, por si só, para acarretar a nulidade do lançamento quando, pela judicosa descrição dos fatos nele contida, venha a permitir ao sujeito passivo, na impugnação, o conhecimento do inteiro teor do ilícito que lhe foi imputado, inclusive os valores e cálculos considerados para determinar a matéria tributável.

VERIFICAÇÕES OBRIGATÓRIAS. CONFRONTAÇÃO DA DCTF E DA DIPJ. DIFERENÇAS DE IRPJ E DE CSLL. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. NO MÉRITO, MATÉRIA NÃO RECORRIDA. PRECLUSÃO ADMINISTRATIVA.

Os débitos de tributos informados na DIPJ não configuram confissão de dívida. A DIPJ tem caráter meramente informativo de apuração de débitos. O instrumento, por excelência, de confissão de débitos de tributos federais é a DCTF. E, como

parte dos débitos dos tributos informados na DIPJ não foram pagos e nem confessados em DCTF, cabe ao fisco, mediante auto de infração, exigir essa diferença do principal, com respectivos juros de mora e multa de ofício.

LUCRO PRESUMIDO. RECEITAS DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS INFORMADAS NA DIPJ. DIFERENÇA DE COEFICIENTE DE PRESUNÇÃO. DIFERENÇA DE IMPOSTO. LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

No âmbito da apuração do imposto pelo regime do lucro presumido, no ano-calendário que a receita bruta anual exceder a cem mil reais, particularmente as receitas de prestação de serviços submetem-se ao coeficiente de presunção de trinta e dois cento, e não dezesseis por cento. Cabível a exigência pelo fisco, por auto de infração, da diferença de imposto, com juros de mora e multa de ofício, relativo à diferença de base de cálculo apurada a menor pelo sujeito passivo quanto às receitas de prestação de serviços informadas na DIPJ.

No que diz respeito a natureza do vício, a apresenta como paradigmas os acórdãos n.º. 2402-00.098 e 2402-02.632, que não foram analisados por terem sido prolatados pelo mesmo colegiado que atuou no presente feito, consoante o disposto no *caput* do art. 67 do RICARF (vigente a época Portaria MF n.º 256/2008).

Conforme despacho de e-fls. 142/144, **foi dado seguimento parcial ao Recurso Especial para que seja rediscutido se o erro na capitulação legal da infração é causa ou não para declaração de nulidade do auto de infração . .**

151. Houve a intimação do Contribuinte via Edital, conforme documento de e-fls.

É o relatório.

Voto

Conselheira Patrícia da Silva - Relatora

Presentes os pressupostos de admissibilidade do Recurso Especial da Fazenda Nacional, conheço do Recurso para apreciar se o erro na capitulação legal da infração é causa ou não para declaração de nulidade do auto de infração.

Inicialmente destaco alguns pontos do voto proferido pelo Conselheiro Ronaldo de Lima Macedo, no julgamento da Câmara *a quo*:

(...)

De acordo com o Relatório Fiscal (fls. 05/07), a conduta infratora da Recorrente foi caracterizada em virtude do desatendimento do prazo para a apresentação de arquivos e sistemas em meio digital correspondentes aos registros de seus negócios e atividades econômicas, com leiaute previsto no Manual Normativo de Arquivos Digitais (MANAD) da Secretaria

da Receita Previdenciária (SRP), infringindo a regra prevista no art. 11, §§ 3º e 4º da Lei 8.218/1991

(...)

Como se pode ver na aludida regra do art. 11, §§ 3º e 4º da Lei 8.218/1991, esta estabelece os procedimentos para apresentação dos referidos arquivos digitais, nos padrões estabelecidos, respectivamente, nas versões 1.0.0.1 e 1.0.0.2 do Manad.

(...)

Entretanto, embora a fiscalização ter apurado que a Recorrente não exibiu os arquivos e sistemas em meio digital correspondentes aos registros de seus negócios e atividades econômicas ou financeiras, livros ou documentos de natureza contábil e fiscal, com os padrões estabelecidos na regra do art. 11, §§ 3º e 4º, da Lei 8.218/1991, com a redação dada pela MP nº 2.15835/2001, a multa aplicada foi calculada com base no art. 12, inciso III e parágrafo único, dessa lei.

(...)

Ocorre que tal fundamento legal advém da edição da Medida Provisória nº 2.15835/01, que dispõe, essencialmente, sobre a “legislação das Contribuições para a Seguridade Social COFINS, para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público PIS/PASEP e do Imposto sobre a Renda”.

No meu entender, tal dispositivo é nitidamente voltado para fins de regulamentação do PIS e da COFINS (e seus deveres instrumentais), haja vista que leva em consideração, para fins de apuração da penalidade, a receita bruta da empresa, bem como “o ano-calendário em que as operações foram realizadas”.

Assim, não há qualquer razão em se aplicar a referida legislação quando se está tratando sobre contribuição previdenciária (e respectivos deveres instrumentais), tendo em vista que esta possui regra de incidência totalmente dissociada do PIS e da COFINS, além do fato de que, como dito acima, possui legislação específica. (Grifei).

Entendo que tal decisão não merece reparos. Em relação ao tema nulidade, destaco o me posicionamento no acórdão 9202-007.304, **esclarecendo que no presente caso não houve o conhecimento do REsp da PGFN em relação a natureza do vício:**

No caso dos autos, a apurada análise do relatório fiscal, da forma como foi elaborado não convence acerca da real natureza da relação da prestação de serviços entre a recorrente e os professores ser uma efetiva relação de emprego. O fiscal deixou de observar aquilo o que disposto no art. 142 do CTN, não trazendo a lume prova suficiente que a meu ver justificasse a descaracterização da relação havida na contratação dos professores. Exemplo claro é o fato da caracterização da subordinação e não eventualidade terem sido aferidas diante de elementos alheios à forma de prestação de serviços entabulada.

Adentrando propriamente na questão da análise do vício que ensejou a declaração de nulidade em relação a alguns itens do auto de infração, registro novamente que a compreensão e identificação da espécie desse vício (formal ou material) tem particular importância no âmbito do Direito Tributário, porque o Código Tributário Nacional prolonga o prazo de decadência para a constituição de crédito tributário que tenha sido cancelado por vício formal em sua constituição (CTN, art. 173, II).

Os prazos de decadência tem a função de trazer segurança e estabilidade para as relações jurídicas, e é razoável admitir que o prolongamento desse prazo em favor do Fisco, em razão de erro por ele mesmo cometido, deve abranger vícios de menor gravidade.

Com efeito, o sentido do CTN não é prolongar a decadência para todo o tipo de crédito tributário, mas apenas para aqueles que tenha sido anulados por ocorrência de "vício formal" em sua constituição.

Nem sempre é tarefa fácil distinguir o vício formal do vício material, dadas as inúmeras circunstâncias e combinações em que eles podem se apresentar.

O problema é que os requisitos de forma não são um fim em si mesmo. Eles existem para resguardar direitos (p/ ex., o direito ao contraditório e à ampla defesa). É a chamada instrumentalidade das formas, e isso às vezes cria linhas muito tênues de divisa entre o aspecto formal e o aspecto substancial das relações jurídicas.

É esse o contexto quando se afirma que não há nulidade sem prejuízo da parte.

Nesse sentido, vale trazer à baila as palavras de Leandro Paulsen:

Não há requisitos de forma que impliquem nulidade de modo automático e objetivo. A nulidade não decorre propriamente do descumprimento do requisito formal, mas dos seus efeitos comprometedores do direito de defesa assegurado constitucionalmente ao contribuinte já por força do art. 5º, LV, da Constituição Federal. Isso porque as formalidades se justificam como garantidoras da defesa do contribuinte; não são um fim, em si mesmas, mas um instrumento para assegurar o exercício da ampla defesa. Alegada eventual irregularidade cabe, à autoridade administrativa ou judicial verificar, pois, se tal implicou efetivo prejuízo à defesa do contribuinte. Daí falar-se do princípio da informalidade do processo administrativo.

(PAULSEN, Leandro. Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 13ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011.)

No contexto do ato administrativo de lançamento, vício formal é aquele verificado de plano, no próprio instrumento de formalização do crédito, e que não está relacionado à realidade jurídica representada (declarada) por meio deste ato.

O vício formal não pode estar relacionado aos elementos constitutivos da obrigação tributária, ou seja, não pode referir-se à verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação, à determinação da matéria tributável, ao cálculo do montante do tributo devido e à identificação do sujeito passivo, porque aí está a própria essência da relação jurídico tributária.

O vício formal a que se refere o artigo 173, II, do CTN abrange, por exemplo, a ausência de indicação de local, data e hora da lavratura do lançamento, a falta de assinatura do autuante, ou a falta da indicação de seu cargo ou função, ou ainda de seu número de matrícula, todos eles configurando elementos formais para a lavratura de auto de infração, conforme art. 10 do Decreto nº 70.235/1972, mas que não se confundem com a essência/ conteúdo da relação jurídico tributária, apresentada como resultado das atividades inerentes ao lançamento (verificação da ocorrência do fato gerador, determinação da matéria tributável, cálculo do montante do tributo devido, etc. CTN, art. 142).

Penso que a verificação da possibilidade de refazimento (repetição) do ato de lançamento, com o mesmo conteúdo, para fins de apenas sanear o vício detectado, é um referencial bastante útil para se examinar a espécie do vício.

Se houver possibilidade de o lançamento ser repetido, com o mesmo conteúdo concreto (mesmos elementos constitutivos da obrigação tributária), sem incorrer na mesma invalidade, o vício é formal. Isso é um sinal de que o problema está nos aspectos extrínsecos e não no núcleo da relação jurídico tributária.

In casu, entretanto a formalização do auto de infração em qualquer dos elementos pode acarretar a nulidade do ato. Entre os elementos obrigatórios no auto de infração consta a descrição do fato (art. 10, inciso III do Decreto nº 70.235).

*A descrição implica a exposição circunstanciada e minuciosa do fato gerador, devendo **ter os elementos suficientes** para demonstração, de pelo menos, da verossimilhança das alegações do Fisco. De acordo com o princípio da persuasão racional do julgador, o que deve ser buscado com a prova produzida no processo é a verdade possível, isto é, aquela suficiente para o convencimento do juízo*

O vício é material quando relacionado aos aspectos intrínsecos da hipótese de incidência tributária descritos no art. 142, caput, do CTN (aspecto material = identificação do fato gerador e determinação da matéria tributável, aspecto quantitativo = cálculo do montante do tributo devido e aspecto pessoal passivo = identificação do sujeito passivo)

Nos termos do § 3º do art. 59 do Decreto nº 70.235/1972:

§ 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. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993)

Outrossim, no âmbito infralegal, a competência para realização do lançamento é estipulada pelos arts. 241 e 243 do Regimento Interno da Receita Federal do Brasil - Portaria MF nº 203, de 14 de maio de 2012.

Ademais, não se pode confundir o órgão fiscalizador com o julgador. Cabe à Receita Federal fiscalizar e lançar os tributos, e cabe ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF a tarefa de verificar a regularidade da decisão de primeira instância, e não efetuar ou complementar o lançamento.

Como sabido, qualquer ato administrativo manter coerência entre os fatos/conduas descritos e seus fundamentos legais, conforme bem se depreende da lição de Di Pietro ao explicar que “o princípio da motivação exige que a Administração Pública indique os fundamentos de fato e de direito de suas decisões”. Com efeito, não basta identificar a conduta objeto do ato, mas sim qualificar devidamente aquela conduta dentro da norma supostamente violada e apta a gerar a cobrança fiscal, inclusive sob pena de violação à legalidade.

Por tudo o que se disse, não há como reconhecer aí a ocorrência de um vício formal. Nesse sentido, destaco o acórdão nº 9101-002.146, proferido pela 1ª Turma da CSRF:

NULIDADE DE LANÇAMENTO. VÍCIO MATERIAL. VÍCIO FORMAL. ASPECTOS QUE ULTRAPASSAM O ÂMBITO DO VÍCIO FORMAL.

Vício formal é aquele verificado de plano no próprio instrumento de formalização do crédito, e que não está relacionado à realidade representada (declarada) por meio do ato administrativo de lançamento. Espécie de vício que não diz respeito aos elementos constitutivos da obrigação tributária, ou seja, ao fato gerador, à base de cálculo, ao sujeito passivo, etc. A indicação defeituosa ou insuficiente da infração cometida, da data em que ela ocorreu, do montante correspondente à infração (base impositiva); e dos documentos caracterizadores da infração cometida (materialidade), não configura vício formal.

Assim, voto no sentido de conhecer do Recurso Especial da PGFN, nos termos do despacho de admissibilidade e no mérito em negar provimento, mantendo inalterada a decisão recorrida.

(assinado digitalmente)

Patrícia da Silva

