



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

Processo n° 35395.001009/2007-19
Recurso n° 246.036 Especial do Procurador
Acórdão n° **9202-01.723 – 2ª Turma**
Sessão de 26 de setembro de 2011
Matéria CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA
Recorrente PROCURADORIA GERAL DA FAZENDA NACIONAL (PGFN)
Interessado CITROVITA AGRO PECUÁRIA LTDA.

NORMAS PROCESSUAIS. NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. OCORRÊNCIA.

Não deve ser afastada a decisão de nulidade fundada no erro de tipificação da infração cometida pelo sujeito passivo, que, claramente, cerceou seu direito de defesa.

Recurso Especial do Procurador Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso. Vencido o Conselheiro Elias Sampaio Freire (Relator).

Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Marcelo Oliveira.

(Assinado digitalmente)

Otacílio Dantas Cartaxo - Presidente

(Assinado digitalmente)

Elias Sampaio Freire – Relator

(Assinado digitalmente)

Marcelo Oliveira – Redator-Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Otacílio Dantas Cartaxo (Presidente), Gonçalo Bonet Allage (Vice-Presidente substituto), Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Alexandre Naoki Nishioka (Conselheiro Convocado), Marcelo Oliveira, Manoel Coelho Arruda Junior, Gustavo Lian Haddad, Francisco Assis de Oliveira Junior, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Elias Sampaio Freire.

Relatório

A Fazenda Nacional, inconformada com o decidido no Acórdão n° 296-00.062, proferido pela antiga Sexta Turma Especial do 2º CC em 28/11/2008 (fls. 200/206), interpôs, dentro do prazo regimental, recurso especial de divergência à Câmara Superior de Recursos Fiscais (fls. 211/219).

A decisão recorrida, por unanimidade de votos, anulou o Auto de Infração. Segue abaixo sua ementa:

“PREVIDENCIÁRIO. AUTO-DE-INFRAÇÃO. CONDUTA NARRADA QUE NÃO SE AMOLDA À FUNDAMENTAÇÃO LEGAL APRESENTADA. NULIDADE. É nulo o Auto-de-Infração em que a conduta narrada pelo fisco não se subsume ao fundamento legal invocado para embasar o lançamento. Processo Anulado.”

Afirma que a decisão recorrida, ao declarar a nulidade do lançamento, o fez com base na suposição de que a contribuinte ficou impossibilitada de exercitar a ampla defesa. Desse modo, terminou por aplicar ao caso, ainda que não expressamente, o art. 59 do Decreto n.º 70.235/72, que prevê as hipóteses de nulidade dos atos processuais administrativos.

Explica que o presente recurso baseia-se na divergência entre o acórdão ora atacado e o paradigma indicado, que, ao interpretar o art. 59 do Decreto n.º 70.235/72, asseverou que não há cerceamento de defesa na hipótese de a contribuinte revelar conhecer as acusações que lhe foram impostas, permitindo-lhe rebatê-las, isto é, abrangendo questões preliminares e de mérito.

Entende que o acórdão paradigma aplica-se perfeitamente ao caso em tela, vez que a recorrida, claramente, rebateu meticulosamente as acusações existentes no auto de infração, não se podendo dizer que houve preterição de direito de defesa.

Destaca que a substancial impugnação apresentada pela recorrida demonstra que ela conhecia cabalmente as imputações apresentadas pela autoridade fiscal. Além disso, traçou questões preliminares e de mérito fundamentadas nos documentos por ela juntados na impugnação e no auto de infração.

Pondera que o princípio processual a ser utilizado pelo intérprete para harmonizar a observância ao formalismo e devido processo legal é o princípio da instrumentalidade das formas, que dispõe sobre a inconveniência de ser declarada a nulidade dos atos processuais irregulares, quando não houve prejuízo para as partes.

Frisa que a jurisprudência da CSRF já firmou orientação no sentido de que não há nulidade sem prejuízo.

Entende que, como não se vislumbra ocorrência de prejuízo à defesa da contribuinte neste feito, a decretação de nulidade representa desnecessária movimentação da

máquina pública, com o dispêndio de recursos do erário, para a repetição de atos administrativos válidos, perfeitos e eficazes.

Ao final, requer o provimento do presente recurso.

Nos termos do Despacho n.º 2400-164/2009 (fls. 220/221), foi dado seguimento ao pedido em análise.

O contribuinte ofereceu, tempestivamente, contra-razões às fls. 229/241.

Afirma que a fiscalização deixou de observar os requisitos obrigatórios do auto de infração, tendo em vista que, conforme restou consignado no v. acórdão recorrido, a conduta narrada não condiz com a descrição da infração que consta do auto, tampouco com a disposição legal infringida, além do fato da penalidade ter sido aplicada de forma equivocada. Entende que a lavratura do auto de infração com os dados claros e exatos é ato indispensável para a apresentação de defesa pelo contribuinte, sendo que a não observação desses requisitos implica, indubitavelmente, no seu cerceamento.

Julga não ser possível inferir se a imposição da multa pelo Fisco seria devido à suposta infração praticada pela Recorrida, correspondente à declaração equivocada na GFIP de dados não relacionados aos fatos geradores, ou se a multa estaria relacionada à não apresentação dos documentos (consoante fundamentação legal aplicada pela Recorrente — artigo 32, §1º e inciso IV, da Lei 8.212/91).

Argumenta que no próprio acórdão recorrido restou consignado que a capitulação da multa seria outra (artigo 283, "caput" e §3º e art. 373 do RPS) e não a prevista no artigo 284, III, do RPS, utilizado pela fiscalização, tendo em vista que a descrição da infração supostamente praticada não coincide com a conduta narrada, constando no auto que a infração praticada teria sido a apresentação de documentação com informações inexatas, incompletas ou omissas, em relação a dados que não estão relacionados aos fatos geradores, quando é inequívoco que o erro de campo praticado pela Recorrida está, sem dúvida nenhuma, relacionado com o fato gerador da contribuição, à medida que o valor de comercialização do produto rural declarado a maior altera a sua base de cálculo.

Frisa que não deixou de apresentar qualquer dos documentos solicitados pelo Fisco.

Considera que o auto de infração fere, inequivocamente, o princípio da motivação, o qual preconiza que a Administração deve indicar os pressupostos de fato e de direito que a conduziram à prática do ato.

Ao final, requer seja negado provimento ao recurso especial da PGFN.

Eis o breve relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Elias Sampaio Freire, Relator

Ao contrário do que alega o contribuinte, entendo que o recurso especial preenche os requisitos formais de admissibilidade e, portanto, dele tomo conhecimento.

A questão controvertida posta à apreciação diz respeito à declaração de nulidade do auto de infração em decorrência de não se subsumir ao fundamento legal invocado para embasar o lançamento

A jurisprudência firmada no âmbito do CARF é no sentido de que não há nulidade sem prejuízo. O seguinte precedente ilustra o entendimento dominante no CARF:

NULIDADE - ENQUADRAMENTO LEGAL - Deve ser rejeitado o pedido de nulidade do auto de infração fundado na deficiência de enquadramento legal, quando os elementos contidos em termo, expressamente referido como parte integrante e indissociável da peça acusatória, e utilizado pela própria Impugnante em sua defesa, supre suficientemente falha porventura ocorrida. Se não há prejuízo para a defesa e o ato cumpriu sua finalidade, o enquadramento legal da exigência, ainda que incompleto, não enseja a decretação de sua nulidade. O cerceamento do direito de defesa deve se verificar concretamente, e não apenas em tese. O exame da impugnação evidencia a correta percepção do conteúdo e da motivação do lançamento. (Acórdão 108-07651 da 8ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, Relatora: conselheira Karem Jureidini Dias de Mello Peixoto)

Modernamente, o direito processual, inclusive o administrativo fiscal, tem como primado a efetividade da tutela dos direitos assegurados, adotando a vertente de instrumentalidade do processo à persecução do direito material deduzido. As formalidades desmotivadas foram substituídas pela instrumentalidade e busca da eficiência na prestação jurisdicional.

Ada Pellegrini Grinover sustenta que “a decretação da nulidade implica perda da atividade processual já realizada, transtornos ao juiz e às partes e demora na prestação jurisdicional almejada, não sendo razoável, dessa forma, que a simples possibilidade de prejuízo dê lugar à aplicação da sanção; o dano deve ser concreto e efetivamente demonstrado em cada situação.”¹

Afirma, ainda, a referida autora que “o princípio do prejuízo constitui, seguramente, a viga mestre do sistema de nulidades e decorre da idéia geral de que as formas processuais representam tão-somente um instrumento para a correta aplicação do direito; sendo assim, a desobediência a formalidades estabelecidas pelo legislador só deve conduzir ao

reconhecimento da invalidade do ato quando a própria finalidade pela qual a forma foi instituída estiver comprometida”.²

As formas do processo são meios para alcance da tutela jurisdicional. Caso a tutela jurisdicional pretendida seja alcançada, mesmo em detrimento das formas legalmente exigidas, não há nulidade.

De acordo com o princípio *pas de nullité sans grief*, que na sua tradução literal significa que não há nulidade sem prejuízo, não se declarará a nulidade por vício formal se este não causar prejuízo.

Ou seja, podemos, então, estar diante a uma violação à prescrição legal sem que disso, necessariamente, decorra a nulidade. Como no presente caso, em que o art. 10, IV do Decreto nº 70.235/72 prescreve que o auto de infração conterà obrigatoriamente a disposição legal.

Assim sendo, em atendimento ao princípio do *pas de nullité sans grief*, a invalidade processual há de ser entendida como uma sanção que somente será aplicada caso se constate a presença do binômio defeito e prejuízo, devendo o último ser entendido como obstáculo ao alcance da finalidade do ato processual. Isto é, não há de ser declarada a nulidade de ato processual se este não causa prejuízo a alguém, já que o processo, como meio de pacificação dos conflitos sociais, nada mais é do que o instrumento para efetivação do direito.

Marcos Neder e Maria Teresa Martinez Lopez, citando Ada Pellegrini Grinover lecionam:

“Assim, antes de se anular o ato processual, é preciso examinar a possibilidade de se aproveitar o ato realizado, eliminando-se ou superando-se o vício que, sobre ele, pesa. Para Ada Pellegrini Grinover, “a decretação da nulidade implica perda da atividade processual já realizada, transtornos ao juiz e às partes e demora na prestação jurisdicional almejada, não sendo razoável, dessa forma, que a simples possibilidade de prejuízo dê lugar à aplicação da sanção; o dano deve ser concreto e efetivamente demonstrado em cada situação”. Com efeito, é inútil, do ponto de vista prático, anular-se ou se decretar a nulidade de um ato, não tendo havido prejuízo da parte. Afirma, ainda, a renomada autora que “o princípio do prejuízo constitui, seguramente, a viga mestre do sistema das nulidades e decorre da idéia geral de que as formas processuais representam tão-somente um instrumento para a correta aplicação do direito; sendo assim, a desobediência a formalidades estabelecidas pelo legislador só deve conduzir ao reconhecimento da invalidade do ato quando a própria finalidade pela qual a forma foi instituída estiver comprometida. Com efeito, a atipicidade do ato não conduz necessariamente ao pronunciamento de sua nulidade. Se o ato defeituoso alcançou os fins postos pelo sistema, sem que se verifique prejuízo às partes e ao sistema de modo que o torne inaceitável, ele deve permanecer válido. São atos meramente irregulares que não sofreram a sanção de ineficácia. Nessa linha, a nulidade não deve ser declarada em todos os casos em que o julgador se defronta com vício formal no ato de lançamento, só nos casos em que está configurado prejuízo às partes ou ao sistema processual.”

Por certo, quando nos deparamos com um vício de natureza formal o princípio princípio *pas de nullité sans grief* ou princípio do prejuízo deve ser amplamente aplicado, isto porque, a adoção de sistema rígido de invalidação processual impede a eficiente atuação da Administração Pública. Nestes casos, há que se ter em mente a noção de prejuízo ao sujeito passivo, somente quando o lançamento, enquanto ato declaratório da obrigação tributária e constitutivo do crédito fiscal, conduzir a um efetivo prejuízo ao contribuinte ter-se-á como consequência a nulidade por vício formal.

Destarte, não obstante a existência de vício formal no lançamento, a sua nulidade não deve ser decretada, por ausência de efetivo prejuízo por parte do contribuinte em sua defesa. Não há de se falar em nulidade do lançamento, por não restar configurado o binômio defeito-prejuízo.

Isto posto, voto por DAR PROVIMENTO AO RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA NACIONAL, para afastar a nulidade declarada no acórdão recorrido, devendo o colegiado *a quo* apreciar as demais matérias pertinentes ao recurso voluntário interposto pelo contribuinte.

(Assinado digitalmente)

Elias Sampaio Freire

Voto Vencedor

Conselheiro Marcelo Oliveira, Redator Designado.

Com todo respeito ao nobre Relator, divirjo de seu entendimento.

Conforme exposto no acórdão, que, por unanimidade, anulou a autuação, o equívoco cometido pelo Fisco refere-se a erro na subsunção do fato a norma, no enquadramento da infração cometida à legislação.

Esclarecedor o voto proferido pelo Relator do Acórdão recorrido:

*“Uma análise superficial da contenda já me permite vislumbrar a presença de vício insanável no Auto-de-Infração sob enfoque. A descrição da infração presente na folha de rosto do lançamento, fl. 01, é **incompatível** com a descrição da conduta narrada no Relatório Fiscal da Infração e também com a fundamentação legal invocada, fl. 04. Vejamos.*

No campo DESCRIÇÃO SUMÁRIA DA INFRAÇÃO E DISPOSITIVO LEGAL INFRINGIDO foi lançado o texto a seguir:

"Apresentar a empresa o documento a que se refere a Lei nº8.212, de 24.07.91, art. 32, inc. IV e §3º, acrescentados pela Lei nº 9.528, de 10.12.97, com informações inexatas, incompletas ou omissas, em relação aos dados não relacionados aos fatos geradores de contribuições previdenciárias, conforme previsto na Lei nº 8.212, de 24.07.91, art. 32, inc. IV e §6º, acrescido pela Lei nº 9.528, de 10.12.97, combinado com o art. 225, IV e §4º do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 06.05.99." (grifei)

Pois bem, no Relatório Fiscal da Infração a conduta tida como contrária à legislação é informar na GFIP o valor da comercialização da produção rural em patamar superior ao efetivamente praticado e declarar os "fretistas" em categoria diversa, acarretando cálculo da contribuição previdenciária a maior.

Entendo que a conduta narrada diz respeito a erro em campos relacionados aos fatos geradores de contribuições. Ora, ao informar o valor da comercialização da produção rural a maior, logicamente houve inexatidão na base tributável, portanto, não resta dúvida de que esse campo é relacionado a fato gerador de contribuição. Por outro lado, a declaração com erro no código indicativo da categoria do trabalhador, para os transportadores rodoviários, também afetou o valor do salário-de-contribuição, o que é indicativo que também é um campo vinculado aos fatos geradores.

Chamo atenção que ao contrário do que foi afirmado no relatório fiscal a alteração do art. 284, II, do RPS pelo Decreto nº 4.729/2003, em nada modificou a aplicação da multa para

esse tipo de conduta, posto que a mudança citada teve por fim alcançar situações em que havia erro em campos não relacionados a fatos geradores, mas que alteravam o valor das contribuições, como é o caso do código RAT, bem como, determinar que o cálculo da multa para as entidades isentas e as empresas cujas contribuições fossem alvo de substituição (v.g optantes pelo SIMPLES) passaria a considerar a contribuição que seria devida se não houvesse a desoneração ou a substituição. Veja-se os dispositivo original e alterado (sublinhado) do RPS:

"II- cem por cento do valor devido relativo à contribuição não declarada, limitada aos valores previstos no inciso anterior, pela apresentação da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social com dados não correspondentes aos fatos geradores; e II- cem por cento do valor devido relativo à contribuição não declarada, limitada aos valores previstos no inciso I, pela apresentação da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social com dados não correspondentes aos fatos geradores, seja em relação às bases de cálculo, seja em relação às informações que alterem o valor das contribuições, ou do valor que seria devido se não houvesse isenção ou substituição, quando se tratar de infração cometida por pessoa jurídica de direito privado beneficente de assistência social em gozo de isenção das contribuições previdenciárias ou por empresa cujas contribuições incidentes sobre os respectivos fatos geradores tenham sido substituídas por outras; e" (Redação dada pelo Decreto nº 4.729, de 2003)

Pergunta-se, então, mas qual seria a fundamentação correta a ser aplicada para a conduta narrada, quando se verifica que foram informadas na GFIP bases de cálculo a maior?

Para esses casos, a descrição da conduta e a capitulação devem ser:

"Descrição sumária da Infração:

Apresentar a empresa o documento a que se refere a Lei nº 8.212, de 24.07.91, art. 32, inc. IV, acrescentado pela Lei nº 9.528, de 10.12.97, em desconformidade com o respectivo Manual de Orientação."

"Dispositivo Legal Infringido:

Lei nº 8.212, de 24.07.91, art. 32, inc. IV, §§ ° e 3°, combinado com o art. 225, inc. IV, do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 06.05.99."

A divergência apontada tem reflexo também no dispositivo legal que fundamenta a aplicação da penalidade, pois, ao invés de utilizar a capitulação prevista no art. 284, III, do RPS', o fisco deveria ter lançado mão do art. 283, "caput" e §3° e art. 373, do também do RPS2.

art. 284 (...)

III - cinco por cento do valor mínimo previsto no caput do art. 283, por campo com informações inexatas, incompletas ou omissas, limitada aos valores previstos no inciso I, pela apresentação da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social com erro de preenchimento nos dados não relacionados aos fatos geradores.

2 Art. 283. Por infração a qualquer dispositivo das Leis nos 8.212 e 8.213, ambas de 1991, e 10.666, de 8 de maio de 2003, para a qual não haja penalidade expressamente cominada neste Regulamento, fica o responsável sujeito a multa variável de R\$ 636,17 (seiscentos e trinta e seis reais e dezessete centavos) a R\$ 63.617,35 (sessenta e três mil, seiscentos e dezessete reais e trinta e cinco centavos), conforme a gravidade da infração, aplicando-se-lhe o disposto nos arts. 290 a 292, e de acordo com os seguintes valores:

Tendo, então, concluído que a conduta narrada não coincide com a descrição da infração presente no Auto-de-Infração, nem com a base legal apresentada, além de que a capitulação legal da multa foi incorreta, voto por declarar a nulidade do lançamento.

Ou seja, a infração cometida está capitulada em outra fundamentação legal e não na que consta na autuação, fl. 001.

A legislação determina a descrição clara e precisa na elaboração da autuação.

Decreto 3.048/1999:

*Art. 293. Constatada a ocorrência de infração a dispositivo deste Regulamento, a fiscalização do Instituto Nacional do Seguro Social lavrará, de imediato, auto-de-infração **com discriminação clara e precisa da infração** e das circunstâncias em que foi praticada, dispositivo legal infringido e a penalidade aplicada e os critérios de sua gradação, indicando local, dia, hora de sua lavratura, observadas as normas fixadas pelos órgãos competentes.*

CTN:

*Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, **determinar a matéria tributável**, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.*

Clareza e precisão, requisitos determinados pela legislação - principalmente na esfera tributária, onde o Estado exige recursos dos particulares – são exigências que o legislador determinou para a proteção do indivíduo perante o Estado.

No caso há erro de enquadramento legal para fundamentar a autuação, não é caso de ausência ou falta de dados para a correta compreensão da autuação, mas de erro na

elaboração da autuação pelo Fisco, ou seja, a fiscalização verificou a infração à legislação e utilizou fundamento legal errôneo para autuar o contribuinte.

Precisamos tomar muito cuidado na análise das nulidades, principalmente nas que atacam o amplo direito à defesa e o devido processo legal, Princípios Norteadores do Estado Democrático de Direito.

Com todo respeito, não conceituar equívoco grave como este como atentatório ao exercício da ampla defesa e do contraditório seria descumprir a determinação do legislador nos requisitos clareza precisão e definição da matéria tributável, além de ferir a proteção que o cuidado presente na legislação defere aos indivíduos

Por todo exposto, voto por negar provimento ao recurso da Fazenda Nacional, nos termos do voto.

(assinado digitalmente)

Marcelo Oliveira