



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10320.006841/2008-27
Recurso Especial do Procurador
Resolução nº 9202-000.295 – CSRF / 2ª Turma
Sessão de 13 de dezembro de 2021
Assunto CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado UB UNISÃOLUIS EDUCACIONAL S/A

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por voto de qualidade, converter o julgamento do recurso em diligência à DIPRO/COJUL, para devolução à câmara de origem, para complementação do exame de admissibilidade do Recurso Especial, vencidos os conselheiros Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Mário Pereira de Pinho Filho, Maurício Nogueira Righetti e João Victor Ribeiro Aldinucci, que consideraram o paradigma analisado apto a demonstrar a divergência.

Nos termos do art. 58, § 5º, do Anexo II, do RICARF, o conselheiro Denny Medeiros da Silveira (suplente convocado) não votou em relação ao conhecimento, por se tratar de questão já votada pelo conselheiro Mário Pereira de Pinho Filho na reunião de outubro de 2021.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo – Presidente em Exercício e Relatora

Participaram do presente julgamento os conselheiros Mário Pereira de Pinho Filho, Ana Cecilia Lustosa da Cruz, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Joao Victor Ribeiro Aldinucci, Mauricio Nogueira Righetti, Marcelo Milton da Silva Risso, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em Exercício). Ausente o conselheiro Mario Pereira de Pinho Filho, substituído pelo conselheiro Denny Medeiros da Silveira.

Relatório

Trata-se de ação fiscal que originou os seguintes lançamentos:

PROCESSO	DEBCAD	ESPÉCIE	SITUAÇÃO
10320.006837/2008-69	37.162.241-7	Obrigação Acessória (CFL-30)	-
10320.006838/2008-11	37.162.242-5	Obrigação Acessória (CFL-34)	Cancelado – Acórdão 2403-001.353
10320.006839/2008-58	37.162.243-3	Obrigação Acessória (CFL-35) Deixar a empresa de prestar todas as	Recurso Especial

Fl. 2 da Resolução n.º 9202-000.295 - CSRF/2ª Turma
Processo nº 10320.006841/2008-27

		informações cadastrais, financeiras e contábeis na forma estabelecida	
10320.006841/2008-27	37.162.245-0	Obrigação Acessória (CFL-38) Apresentar documento ou livro que não atenda às formalidades legais exigidas, que contenha informação diversa da realidade ou que omita a informação verdadeira.	Recurso Especial
10320.006842/2008-71	37.162.246-8	Obrigação Acessória (CFL-56) Deixar a empresa de inscrever segurado empregado.	Recurso Especial
10320.006843/2008-16	37.162.247-6	Obrigação Acessória (CFL-59)	-
10320.006844/2008-61	37.162.248-4	Obrigação Acessória (CFL-67)	-
10320.006845/2008-13	37.162.249-2	Obrigação Acessória (CFL-68) Apresentar GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias	Recurso Especial
10320.006846/2008-50	37.162.250-6	Obrigação Acessória (CFL-91)	-
10320.007156/2008-18	37.162.251-4	Obrigação Principal (Empresa)	Recurso Especial
10320.007157/2008-62	37.162.252-2	Obrigação Principal (Segurados)	Recurso Especial
10320.007158/2008-15	37.162.254-9	Obrigação Principal (Terceiros)	Recurso Especial
10320.007159/2008-51	37.162.256-5	Obrigação Principal (Empresa)	-
10320.007160/2008-86	37.162.258-1	Obrigação Principal (Segurados)	-
10320.007161/2008-21	37.162.260-3	Obrigação Principal (Terceiros)	-
10320.007176/2008-99	37.162.262-0	Obrigação Principal (Segurados)	-

O presente processo trata do Debcad 37.162.245-0, relativo a Auto de Infração de Obrigação Acessória, lavrado para imposição de penalidade em razão de o sujeito passivo haver deixado de apresentar ao Fisco documentos ou livros relacionados com as Contribuições Previdenciárias ou apresentá-los sem as formalidades devidas, descumprindo o art. 33, §§ 2º e 3º, da Lei nº 8.212, de 1991, combinado com o art. 253, parágrafo único, do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 1999, nos termos do Relatório Fiscal da Infração de e-fls. 08 a 22), que também registra a forma de cálculo da multa (fls. 18 a 20):

3. Assim, de acordo com a legislação previdenciária de regência, **o valor-base da multa indicada no inciso II do art. 283 deve ser o valor intermediário, atualizado conforme especificado no item 2 acima, correspondente a R\$ 12.548,77 (doze mil quinhentos e quarenta e oito reais e setenta e sete centavos).**

(...)

Fl. 3 da Resolução n.º 9202-000.295 - CSRF/2ª Turma
Processo nº 10320.006841/2008-27

5. Conforme já indicado (Pág. 8), a Fiscalização verificou a ocorrência de 2 (dois) Autos de Infração por descumprimento de obrigações acessórias em procedimento fiscal anterior, identificados, respectivamente, pelos debcad 35.420.416-5 - CFL 68, com ciência da decisão administrativa irrecorrível em 23/09/2004 e 35.420.417-3 - CFL 38, com ciência da decisão administrativa irrecorrível em 20/05/2004 (DN procedente com relevação da multa), conforme consta dos Relatórios de Consulta de Dados Identificadores de Processo e Decisão Notificação (DN) anexos (ANEXO XXI).

6. Contados os cinco anos da data em que se tornaram irrecorríveis administrativamente as decisões condenatórias, da data do pagamento ou da data em que se configurou a revelia, isto é, no mínimo, a partir de 20/05/2004, tem-se que **o cometimento de nova infração até 19/05/2009 caracteriza a reincidência do sujeito passivo, sendo que no caso do presente Auto de Infração (CFL 38), a reincidência será a específica** pelo fato de se tratar de infração com idêntica fundamentação legal, de pelo menos uma das anteriormente cometidas, **implicando em elevação da multa (valor-base) em três vezes**, sem prejuízo da aplicação do fator de elevação da multa (valor-base) em razão das demais circunstâncias agravantes, **correspondendo, a parcela equivalente à agravante de reincidência, ao montante de R\$ 37.646.31 (trinta e sete mil, seiscentos e quarenta e seis reais e trinta e um centavos).**

7. Com relação à circunstância agravante prevista no Art. 290. inciso II. do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 06/05/99, **a multa (valor-base) será aplicada, aplicando-se o fator que a eleve em três vezes**, considerando-se, simultaneamente, o fator de elevação da multa (valor-base) decorrente da circunstância agravante de reincidência verificada, se for o caso. Desse modo, **a parcela equivalente à circunstância agravante destacada neste item corresponde ao montante de RS 37.646.31 (trinta e sete mil, seiscentos e quarenta e seis reais e trinta e um centavos).**

8. **A multa aplicada**, portanto, corresponderá ao somatório das parcelas equivalentes ao valor-base da multa e dos respectivos fatores de elevação incidentes sobre o valor-base, decorrentes das circunstâncias agravantes verificadas pela Fiscalização, **totaliza o montante de RS 87.841.39 (oitenta e sete mil, oitocentos e quarenta e um reais e trinta e nove centavos).**

A Impugnação foi considerada improcedente, razão pela qual foi interposto Recurso Voluntário, julgado em sessão plenária de 19/06/2012, prolatando-se o Acórdão nº 2403-001.355 (e-fls. 285 a 293), assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Data do fato gerador: 05/12/2008

CERCEAMENTO DE DEFESA. NÃO DISPONIBILIZAÇÃO DE TODOS OS DOCUMENTOS. NULIDADE. LANÇAMENTO. VIOLAÇÃO AO REQUISITO DE VALIDADE DO ATO ADMINISTRATIVO. VÍCIO MATERIAL. PREJUÍZO COMPROVADO.

Considera-se cerceado o direito de defesa quando o contribuinte não tem acesso a todos os documentos da ação fiscal que motivaram a lavratura do Auto de Infração ou da NFLD, maculando o conteúdo do ato administrativo, requisito essencial para sua validade, o qual, uma vez desrespeitado e comprovada a ocorrência de prejuízo, acarretará o reconhecimento de vício material e a consequente nulidade do ato viciado e dos posteriores que dele dependam ou sejam consequência.

A decisão foi assim registrada:

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento ao recurso, reconhecendo a nulidade por vício material. Vencido o conselheiro Carlos Alberto Mees Stringari.

Cientificada do acórdão, a Fazenda Nacional opôs os Embargos de Declaração de e-fls. 295 a 298, rejeitados conforme despacho de 15/01/2013 (e-fls. 302 a 304).

Fl. 4 da Resolução n.º 9202-000.295 - CSRF/2ª Turma
Processo nº 10320.006841/2008-27

O processo foi encaminhado à PGFN em 07/06/2013 (Despacho de Encaminhamento de e-fls. 305) e, em 12/06/2013, a Fazenda Nacional interpôs o Recurso Especial de e-fls. 306 a 315 (Despacho de Encaminhamento de e-fls. 316), com fundamento no artigo 67, do Anexo II, do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 2009, vigente à época, visando rediscutir as matérias: nulidade do lançamento por cerceamento ao direito de defesa; e natureza do vício que conduziu à nulidade do lançamento.

Ao Recurso Especial foi dado seguimento parcial, conforme despacho de 19/11/2013 (e-fls. 318 a 321), admitindo-se a rediscussão da **natureza do vício que conduziu à nulidade do lançamento**.

A seguir os paradigmas indicados para cada processo, relativamente à matéria que teve seguimento:

PROCESSO	PARADIGMAS INDICADOS	PARADIGMAS ANALISADOS	PARADIGMAS ACOLHIDOS
10320.006839/2008-58 10320.006842/2008-71 10320.006845/2008-13 10320.007156/2008-18 10320.007157/2008-62	3201-000.248 3102-00.780	3102-00.780	3201-000.248 3102-00.780
10320.006841/2008-27	203-09.332 3201-00.248	203-09.332	203-09.332 3201-00.248

Na parte do apelo que obteve seguimento, a Fazenda Nacional apresenta as seguintes alegações:

- a leitura do art. 10, do Decreto nº 70.235, de 1972, e do art. 142, do CTN revela que os requisitos neles elencados possuem natureza formal, ou seja, determinam como o ato administrativo, *in casu*, o Auto de Infração, deve exteriorizar-se;

- desse modo, tem-se que um lançamento tributário é anulado por vício formal quando não se obedece às formalidades necessárias ou indispensáveis à existência do ato, isto é, às disposições de ordem legal para a sua feitura;

- na hipótese em apreço, a insuficiência na comprovação dos fatos imputados ao Contribuinte é causa de anulação do lançamento por vício formal e não de cancelamento, vez que foi preterido o método estabelecido em lei;

- a propósito, a jurisprudência do CARF é farta em decisões que anulam o Auto de Infração por vício de forma, em razão da falta de preenchimento de alguns dos requisitos estipulados no art. 10, do Decreto nº 70.235, de 1972 e/ou art. 142, do CTN (cita os Acórdãos 302-40.005, 106-10.087 e 301-31.801).

Ao final, levando-se em conta que a matéria que tratava da inexistência de vício não obteve seguimento, a Fazenda Nacional pede que seja declarada a nulidade por vício formal.

A Contribuinte foi cientificada do acórdão, do Recurso Especial e do despacho que lhe deu seguimento em 18/06/2014 (AR de e-fls. 329). Antes porém, em 20/05/2012 (Termo de Análise e Solicitação de Juntada de e-fls. 338), já havia oferecido as Contrarrazões de e-fls. 331 a 335, contendo os seguintes argumentos acerca da matéria natureza do vício:

Fl. 5 da Resolução n.º 9202-000.295 - CSRF/2ª Turma
Processo nº 10320.006841/2008-27

- a Fazenda Nacional tenta descaracterizar a natureza do vício que macula irremediavelmente o lançamento, de material para formal, apenas transcrevendo duas ementas que, mais uma vez, confirmam o acerto da decisão recorrida ao admitir que é nulo o Auto de Infração sem motivação e desacompanhado dos elementos probatórios indispensáveis à comprovação do ilícito;

- no caso concreto, a falta de motivo para o ato de lançamento é, sem dúvida alguma, vício de natureza material, posto que, ausentes quaisquer dos elementos necessários à quantificação do montante do crédito tributário, restará configurado o vício substancial;

- a planilha na qual estariam relacionados os empregados e os respectivos salários simplesmente não está nos autos;

- tal documento — se existisse — indicaria os fatos geradores e o consequente motivo para a incidência das Contribuições que o agente fiscal imaginou devidas pela Recorrida;

- esse vício não decorre de mera formalidade mas sim atinge profundamente a matéria do lançamento, sendo, sem dúvida, vício material e de tal gravidade que impede a boa defesa do Contribuinte;

- com efeito, o Recurso Especial interposto pela Fazenda sequer pode ser conhecido;

- por fim, a Fazenda Nacional traz as suas razões para a reforma da decisão atacada, repetindo que a Contribuinte teria revelado *"conhecer plenamente as acusações que lhe foram imputadas, rebatendo-as mediante substancial defesa, abrangendo não somente preliminares, mas também razões de mérito..."*;

- contudo, isso simplesmente não é verdade, o que pode ser verificado pelo exame das razões de defesa e recurso que repousam nos autos e mostram que a Contribuinte cuidou unicamente de questões preliminares e prejudiciais, uma vez que não lhe foi dado conhecer os fatos que estariam dando suporte às acusações assacadas nessa ação fiscal;

- a Fazenda Nacional diz, ainda, que estariam nos autos todos os anexos mencionados pela fiscalização e que especificamente as planilhas eletrônicas que constituíam o controle de carga horária e de relatórios de solicitação de pagamento SP — F/SUF estariam nos volumes II e III;

- curioso notar que apenas a Fazenda Nacional alega ter visto tal documento e, mesmo assim, aponta vagamente dois volumes inteiros nos quais ele poderia estar, enquanto os Conselheiros que examinaram detidamente os autos, inclusive uma segunda vez por ocasião do julgamento dos aclaratórios, não tenham localizado a referida planilha;

- na verdade, no presente caso não consta dos autos documento essencial ao lançamento, que supostamente traria o motivo pelo qual a exigência foi formulada, e isso é o que basta para o reconhecimento de sua nulidade.

Ao final, a Contribuinte pede o não conhecimento ou não provimento do Recurso Especial da Fazenda Nacional.

Em 18/01/2019 (Termo de Análise de Solicitação de Juntada de e-fls. 342), foi juntada petição da Contribuinte (e-fls. 343), por meio da qual requer que se considere, na apreciação da lide, as conclusões do Acórdão de Embargos nº 2401-005.534, asseverando que, em caso semelhante, foi mantida a decisão que nulificou o lançamento por vício material.

VOTO

Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo, Relatora

O Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional é tempestivo, restando perquirir se atende aos demais pressupostos para o seu conhecimento. Foram oferecidas Contrarrazões tempestivas.

Trata-se do Debcad 37.162.245-0, relativo a Auto de Infração de Obrigação Acessória, lavrado para imposição de penalidade em razão de a Contribuinte haver deixado de apresentar ao Fisco documentos ou livros relacionados com as Contribuições Previdenciárias ou apresentá-los sem as formalidades devidas.

O Colegiado recorrido deu provimento ao recurso, considerando que teria ocorrido nulidade por vício material, em face da ausência de documentos imprescindíveis à compreensão da autuação. A Fazenda Nacional, por sua vez, na parte do recurso que obteve seguimento – **natureza do vício** – defende que os documentos tidos como ausentes encontram-se no processo principal nº 10320.007156/2008-18 e, ainda que assim não fosse, tratar-se-ia de vício de natureza formal.

Em sede de Contrarrazões, a Contribuinte pede o não conhecimento do apelo. Nesse sentido, alega ausência de similitude fática entre o acórdão recorrido e os paradigmas indicados relativamente à primeira matéria suscitada – ausência de nulidade – que, efetivamente, não obteve seguimento à Instância Especial. Quanto à matéria que obteve seguimento – natureza do vício – a Contribuinte limita-se a asseverar:

12. Por fim, a FN tenta descaracterizar a natureza do vício que macula irremediavelmente o lançamento, de material para formal. Dessa feita, apenas transcreve duas ementas que, mais uma vez, não estão dentro do contexto do caso dos autos.

Como se vê, trata-se de afirmação genérica, sem que se especifique o porquê dos paradigmas estarem fora do contexto do acórdão recorrido, não cabendo a este Colegiado perquirir sobre eventual óbice que a Contribuinte estaria tentando apresentar em suas Contrarrazões.

Quando do início do julgamento do apelo, na sessão plenária de 25/10/2021, em sede de sustentação oral, a Contribuinte alegou a ausência de divergência jurisprudencial, asseverando que os paradigmas indicados pela Fazenda Nacional tratavam de Comércio Exterior.

De plano, esclareça-se que, no presente caso, a matéria afeta a nulidade diz respeito a normas gerais de direito tributário, tanto assim que o acórdão recorrido em nenhum momento cita qualquer dispositivo legal que trate de legislação específica. Confira-se o acórdão recorrido:

Ementa

CERCEAMENTO DE DEFESA. NÃO DISPONIBILIZAÇÃO DE TODOS OS DOCUMENTOS. NULIDADE. LANÇAMENTO. VIOLAÇÃO AO REQUISITO DE VALIDADE DO ATO ADMINISTRATIVO. VÍCIO MATERIAL. PREJUÍZO COMPROVADO.

Considera-se cerceado o direito de defesa **quando o contribuinte não tem acesso a todos os documentos da ação fiscal que motivaram a lavratura do Auto de Infração ou da NFLD**, maculando o conteúdo do ato administrativo, requisito essencial para sua validade, o qual, uma vez desrespeitado e **comprovada a ocorrência de prejuízo**,

Fl. 7 da Resolução n.º 9202-000.295 - CSRF/2ª Turma
Processo nº 10320.006841/2008-27

acarretará o reconhecimento de vício material e a consequente nulidade do ato viciado e dos posteriores que dele dependam ou sejam consequência.

Processo Anulado. (grifei)

Voto

I – DA NULIDADE VERIFICADA NA AUTUAÇÃO:

I.1 – DO CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA:

A recorrente alega a ocorrência de nulidade relativa ao cerceamento de seu direito de defesa, considerando que **não foram disponibilizados todos os anexos da autuação quando da ciência do lançamento pelo contribuinte.**

Verificando os autos atentamente, **não encontrei todos os 30 anexos alegados pela recorrente como faltantes, o que dificulta o exercício pleno do direito de ampla defesa do contribuinte.**

Ora, a fiscalização em tela tem como questão nodal a exigência de valores fruto de uma aferição indireta **cuja base de cálculo foi arbitrada com fundamento em uma planilha. Como o contribuinte pode defender-se amplamente se a fiscalização não disponibiliza esse documento?**

Não se admite que a fiscalização entenda que os documentos fornecidos pelo próprio contribuinte não terão a apresentação obrigatória. **A planilha, como a própria auditoria menciona, reporta-se aos professores com suas cargas horárias e salários, ou seja, é essencial para o deslinde das controvérsias aqui encontradas.**

Além disso, é dever da fiscalização instruir os AI's ou NFLD's com todos os elementos de prova que serviram para a formação do juízo de que o sujeito passivo incorreu em descumprimento de obrigação tributária, *in verbis*:

Decreto n 7.574/2011

Art.38. 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 (Decreto no 70.235, de 1972, art. 9o, com a redação dada pela Lei no 11.941, de 2009, art. 25).

§1º Os autos de infração ou as notificações de lançamento, em observância ao disposto no art. 25, deverão ser instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do fato motivador da exigência.

Desse modo, se a fiscalização entende que um dos motivos da autuação foi a informação obtida por uma planilha com dados de salário e carga horária de professores, **esse documento é essencial para motivar o lançamento e deveria ter sido trazido pelo agente fiscal.**

Ademais, a ausência de documento relevante para a caracterização da infração ofende ao princípio do devido processo legal, do qual também decorrem o contraditório e a ampla defesa, sustentáculos do nosso Estado Democrático de Direito previstos na Constituição Federal de 1988:

Art.5 – (...)

(...)

LIV ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal;

LV aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes.

Sem a planilha, ressalte-se, no momento da ciência da autuação, o contribuinte não pode exercer de modo útil e pleno sua defesa.

Assim, deve a autuação ser nula na forma do **Decreto 7.574/2011**, *in verbis*:

Art. 12. São nulos (Decreto nº 70.235, de 1972, art. 59):*I os atos e os termos lavrados por pessoa incompetente; e**II os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.*

Portanto, imprescindível o reconhecimento da nulidade no caso em tela.

I.2 – DA NULIDADE POR VÍCIO MATERIAL:

Reconhecida a nulidade do lançamento, há que se destacar que, sendo um ato administrativo, regulado pelo **art.142 do Código Tributário Nacional**, só será nulo se violar algum requisito de validade dos atos praticados pela Administração Pública.

Segundo as lições de Celso Antônio Bandeira de Mello, o ato administrativo, em uma visão mais resumida, possui apenas 2 (dois) elementos: conteúdo e forma. Desse modo, o administrativista compila o entendimento majoritário da doutrina que identifica 5 (cinco) elementos do ato administrativo: sujeito, forma, objeto, motivo e finalidade.

Ainda seguindo os ensinamentos desse doutrinador, entende-se que a validade do ato administrativa fica ameaçada quando se verifica um desrespeito, um não atendimento a um dos requisitos, visto que o ato só será válido se todas exigências forem cumpridas concomitantemente.

Assim, elenca seis requisitos, que devem ser respeitados simultaneamente pelo agente administrativo quando da utilização da prática de um ato público. São eles: 1Requisito Teleológico (Finalidade); 2Primeiro Requisito Objetivo (Procedimental); 3 Requisito Subjetivo (Sujeito); 4 Segundo Requisito Objetivo (Motivo); 5 Requisito Lógico (Causa); 6 Requisito Formalístico (Formalização).

No caso em tela, o requisito violado pelo agente fiscal foi o segundo requisito objetivo (motivo), tendo em vista que concluiu erroneamente que a base de cálculo deveria ser aferida com base em uma planilha, esta nem sequer disponibilizada ao contribuinte, violando norma legal que determina a juntada, pelo agente fazendário, de todos os elementos que formaram sua convicção de que o sujeito passivo infringiu obrigação tributária.

O motivo do lançamento, portanto, baseou-se em fatos que não ocorreram ou, se ocorreram, **conforme entendimento do fiscal, não foi capaz de proporcionar a participação do contribuinte no controle da legalidade do ato administrativo, visto que sem o acesso a alguns anexos do Auto Infração ficou impossibilitado o exercício pleno do seu direito de defesa.**

O lançamento ocorrido no caso em tela violou o requisito do motivo e ainda prejudicou o direito de defesa do contribuinte, ora recorrente, maculando todo o conteúdo da autuação, motivo pelo qual a espécie de vício encontrada é material.

Diferente do vício formal, que está relacionado à exteriorização do ato administrativo, a forma através da qual o ato produzirá seus efeitos, o vício material prejudica todo o conteúdo, e, nos casos de cerceamento de defesa, é insanável, por ter impedido a participação plena do contribuinte em algum momento (no caso, no primeiro momento impugnação), violando direito fundamental, que, por sua natureza, deve ter aplicação imediata, segundo **Texto Constitucional**:

Art.5 – (...)**(...)**

§ 1º As normas definidoras dos direitos e garantias fundamentais têm aplicação imediata.

Os neo-constitucionalistas defendem ainda que, por esse caráter de aplicação imediata, os direitos fundamentais possuem efeitos irradiantes. Em outras palavras, a importância do respeito a esses direitos são de tamanha importância que, todas as funções do Estado (legislativa, executiva e judiciária) devem trabalhar para atingir os ideais contidos nos direitos fundamentais, uma das premissas de um Estado Democrático de Direito.

Fl. 9 da Resolução n.º 9202-000.295 - CSRF/2ª Turma
Processo nº 10320.006841/2008-27

Além disso, essa violação dificulta o controle da legalidade, também realizado pelo Contencioso Administrativo, órgão da Administração Pública de composição democrática (conselheiros provenientes de cargos públicos – auditores fiscais e conselheiros representantes dos contribuintes – indicados por setores de relevante atuação no cenário econômico).

Por todo o exposto, **verifica-se que a nulidade ocorrida no caso em tela é decorrente de presença de vício material no lançamento (agente fiscal deixou de trazer os elementos relevantes para a lavratura do Auto, cerceando o direito de defesa do sujeito passivo, este sem acesso à documento essencial para o deslinde do caso)**, razão pela qual o prejuízo alberga todos os atos realizados posteriormente ao lançamento (à ciência do contribuinte da autuação) na forma do **§1 do art.12 do Decreto 7.574/2011**, anulando assim todo o processo administrativo tributário, *in verbis*:

Art. 12. São nulos (Decreto nº 70.235, de 1972, art. 59):

(...)

§1 A nulidade de qualquer ato só prejudica os atos posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

Contudo, todo o processo administrativo encontra-se maculado em decorrência da nulidade do lançamento (ato inaugural do qual decorrem todos os outros). (grifei)

Assim, constata-se que o Colegiado recorrido deu provimento ao Recurso Voluntário, declarando a nulidade do lançamento por vício material, ao fundamento de que a falta de envio, à Contribuinte, de planilha demonstrativa do salário de contribuição prejudicaria o seu direito de defesa, além de representar ausência de motivação, requisito essencial do ato administrativo. Constata-se também que todos os atos legais citados no julgado dizem respeito a normas gerais e processuais, ausente qualquer referência a legislação específica.

Nesse contexto, no entender desta Conselheira, não há base legal para que, *a priori*, sejam descartados os paradigmas indicados pela Fazenda Nacional, por serem relativos a Comércio Exterior. O que se precisa verificar é se, embora não tratando de normas específicas atinentes às Contribuições Previdenciárias, deles se extraia a ocorrência de vício similar ao relatado no julgado guerreado – **ausência de documento essencial para que a Contribuinte compreendesse como fora apurada a exigência, o que teria cerceado o seu direito de defesa, causando-lhe prejuízo** – e a conclusão seja no sentido de que tratar-se-ia de vício formal.

Relativamente à matéria “**natureza do vício**”, a Fazenda Nacional indicou os paradigmas 203-09.332 e 3201-00.248. No Despacho de Admissibilidade de Recurso Especial de fls. 318 a 321, embora conste a ementa dos dois julgados e ao final se conclua que “*em situações semelhantes, os paradigmas declararam a nulidade do respectivo lançamento por vício formal, enquanto que o aresto atacado afirmou haver no presente caso vício material*”, na parte referente à análise da divergência só houve a colação de trecho do segundo paradigma, razão pela qual é de se concluir que somente este foi analisado.

Em seu Recurso Especial a Fazenda Nacional, visando demonstrar a divergência, limita-se a colacionar as ementas dos paradigmas. Quanto ao paradigma analisado no despacho de Admissibilidade – Acórdão nº 203-09.332 – eis a ementa transcrita no apelo, com os destaques da Recorrente:

Recorrente : FUNDAÇÃO HOSPITAL EVANGÉLICO DE RIO VERDE

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL – IMUNIDADE – NULIDADE POR VÍCIO FORMAL – A imprecisa descrição dos fatos, pela falta de motivação do ato administrativo, impedindo a certeza e segurança jurídica, macula o lançamento de vício

Fl. 10 da Resolução n.º 9202-000.295 - CSRF/2ª Turma
Processo nº 10320.006841/2008-27

insanável, tornando nula a respectiva constituição. Processo anulado ab initio. (Grifos nossos)

De plano, verifica-se que o trecho reproduzido pela Fazenda Nacional não permite concluir pela existência de divergência jurisprudencial, uma vez que no caso do acórdão recorrido não se tratou de imprecisa descrição dos fatos e sim da suposta ausência de documento (planilha) que seria imprescindível à compreensão da base de cálculo da exigência.

Embora coubesse à Recorrente demonstrar a alegada divergência interpretativa (art. 67, § 8º, do Anexo II, do Ricarf), no despacho de admissibilidade busca-se complementar a intentada demonstração de dissídio, trazendo-se à colação o seguinte trecho do voto condutor do paradigma:

Em verdade, o agente fiscal pode e deve efetuar o ato administrativo do lançamento de acordo com as razões de seu livre convencimento, todavia, deve explicitar as razões que o levaram a adotar este ou aquele procedimento, de maneira que seu procedimento não se configure em arbítrio; logo, imprescindível, indicar, na descrição dos fatos, os motivos que lhe formaram o convencimento, sem se reportar a outro procedimento fiscal como prova única de suas argumentações.

Ressalte-se que essa exigência tem implicação substancial e não meramente formal. No mais, em se tratando de pessoa jurídica de fins não lucrativos, não basta, portanto, a autoridade julgadora dizer que houve falta de pagamento e reportar-se a artigos genéricos da lei, como se fosse uma pessoa jurídica comum, eis que necessário, sob pena de nulidade, a exteriorização da base fundamental do procedimento.

Portanto, por entender ter ocorrido Vício de Forma na constituição do crédito tributário, defeito insanável do ato jurídico, que deve ser declarada a qualquer tempo, independentemente de arguição, voto pela nulidade do processo ab initio.

Com efeito, o trecho reproduzido no despacho de admissibilidade também não logra demonstrar a alegada divergência, uma vez que não retrata, em absoluto, o que se relata no acórdão recorrido. Aparentemente, no caso desse paradigma, a motivação da autuação não constou da descrição dos fatos, limitando-se o autuante a utilizar-se de provas e fundamentos constantes de outro processo. Compulsando-se o inteiro teor do paradigma, confirma-se essa situação fática:

Por se tratar de matéria envolvendo a imunidade da COFINS, há de se observar a independência deste processo em relação ao Processo de nº 13133.000025/99-62 (Imposto de Renda e CSLL), o qual foi julgado em Sessão de 11 de junho de 2003, por meio do Acórdão nº 107-07.197, de forma a dar provimento ao recurso voluntário para anular o Ato Declaratório nº 15, de 27 de março de 2002, que suspendera a imunidade. Reitero que a independência deste se justifica porque os tributos são essencialmente diferentes em sua materialidade e em seus pressupostos legais.

Compulsando os autos, verifico que a fundamentação no artigo 32 da Lei nº 9.430/96 não diz respeito à COFINS, objeto do presente processo administrativo, ainda que a suspensão da imunidade, operada por ato administrativo, possa servir como subsidio para aplicabilidade do direito.

(...)

Note-se que o *caput* do artigo 32 acima transcrito reporta-se aos impostos (IR) e os que possuem a mesma base de cálculo (CSLL), regra esta que deverá igualmente ser aplicada ao seu parágrafo 9º, ao se referir: "*Caso seja lavrado auto de infração, as impugnações contra o ato declaratório e contra a exigência de crédito tributário serão reunidas em um único processo, para serem decididas simultaneamente.*"

Em se tratando da COFINS, há de se observar que o comando legal inserido está originariamente no artigo 195, § 7º, da Constituição Federal. Em decorrência, reitero que o lançamento é um ato declaratório da obrigação tributária, **devendo-se reportar à**

legislação específica do tributo em análise. Pela independência da COFINS, os atos praticados, ou faltas cometidas, devem, obrigatoriamente, ser descritos no auto específico da contribuição e regidos pela lei do tempo em que foram praticados. Estas considerações preliminares são importantes, sobretudo no tocante à prova, pois "a prova" regida pelo direito substantivo há de se ater aos fatos trazidos no processo e com estes ter dependência. **Não há como tratar a COFINS como decorrente do IR porque assim não o quis o legislador.**

(...)

Em síntese, não há tipificação exata das pretendidas irregularidades, gerando, no decorrer do tempo, conseqüente cerceamento de defesa. A regra do art. 142 do CTN é de inequívoca clareza.

A expressão "determinar" significa conformar por inteiro. Não permitir dúvida. Afastar zonas cinzentas. Determinar é dar perfil completo, o desenho absoluto, nítido, claro, cristalino. E tal determinação tem que ser apresentada pelo sujeito ativo, no lançamento, e não pelo sujeito passivo. Nesse sentido, tem-se que o lançamento é nulo por falta de vinculação à norma jurídica **com a devida descrição dos fatos.** Por outro lado, **não cabe a este Colegiado dizer qual norma ou sob qual comando legal deve ou está submetida a entidade sem fins lucrativos, em especial a interessada.**

Desta feita, inexistente a devida e correta motivação do ato administrativo. Não basta a mera invocação da norma jurídica, supostamente aplicável ao fato, **sem que se explique como e porque aquela norma jurídica deve ser aplicada.** **Motivar não é simplesmente apontar o texto da lei, eis que a isso se dá o nome de "fundamentação legal".** As partes, tanto quem constitui o crédito tributário, pelo lançamento, como quem se insurge contra o ato administrativo, deverão justificar o porquê do ato administrativo ou da decisão administrativa, ou da não concordância com o ato administrativo.

Por outro lado, em decorrência do erro "ab initio", quando do julgamento em primeira instância, a Turma de Julgamento torna a tratar o presente processo como decorrente do outro onde são discutidas as exigências relativas ao Imposto de Renda e à CSLL. Nesse sentido, reproduzo o que já foi relatado: (sic) "As questões preliminares já foram julgadas no acórdão DRJ/BSB nº 04.108, quanto ao mérito (COFINS) a contribuinte não trouxe alegações específicas. DE TODO O EXPOSTO, voto no sentido de julgar procedente o lançamento consubstanciado no Auto de Infração."

Novamente, inexistência da devida motivação. **Não há como transportar questões julgadas em outro processo quando falta identidade de matéria, um se refere ao IR e à CSLL e este à COFINS.**

(...)

Portanto, por entender ter ocorrido Vício de Forma na constituição do crédito tributário, defeito insanável do ato jurídico, que deve ser declarada a qualquer tempo, independentemente de arguição, voto pela nulidade do processo *ab initio*.

Com estas considerações, retomando-se a premissa da qual se partiu para verificar a eventual demonstração de divergência – similitude entre os vícios retratados em cada um dos julgados, independentemente do tributo ou contribuição que permeou cada julgado – confirma-se que os acórdãos recorrido e paradigma em nada se assemelham. No caso do primeiro, repita-se que o vício descrito diz respeito à ausência de planilha que seria básica para que se compreendesse a apuração da base de cálculo. No paradigma, tratou-se de processo cuja exigência era a Cofins, em que na autuação, ao invés de buscar-se as respectivas legislação e provas, adotou-se a fundamentação aplicada em outro processo, relativo a Imposto de Renda e CSLL, como se ditos processos fossem correlatos.

Fl. 12 da Resolução n.º 9202-000.295 - CSRF/2ª Turma
Processo nº 10320.006841/2008-27

Destarte, tendo em vista a ausência de similitude entre os vícios tratados em cada um dos julgados em confronto, torna-se inviável qualquer comparação entre eles, a fim de verificar-se a existência de divergência jurisprudencial quanto à aplicação da legislação de regência, no que tange à identificação da natureza dos vícios – se formal ou material.

Assim, o paradigma representado pelo Acórdão nº 203-09.332 não se presta à demonstração de divergência. Entretanto, foi também indicado o Acórdão nº 3201-00.248, à guisa de paradigma, porém tal julgado não foi analisado quando do exame de admissibilidade.

Diante do exposto, voto pela conversão do julgamento do recurso em diligência à DIPRO/COJUL, para devolução à Câmara recorrida, para complementação do exame de admissibilidade do Recurso Especial da Fazenda Nacional, promovendo-se a análise do paradigma 3201-00.248, com retorno a esta relatora, para prosseguimento.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo