



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10320.006842/2008-71  
**Recurso** Especial do Procurador  
**Acórdão nº** 9202-010.209 – CSRF / 2ª Turma  
**Sessão de** 13 de dezembro de 2021  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** UB UNISÃO LUÍS EDUCACIONAL S/A

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/05/2003 a 31/10/2007

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL.  
PRESSUPOSTOS. CONHECIMENTO.

Atendidos os pressupostos regimentais, mormente a demonstração da divergência jurisprudencial alegada, o Recurso Especial deve ser conhecido.

AUSÊNCIA DE DOCUMENTOS. INOCORRÊNCIA. NULIDADE. VÍCIO MATERIAL. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA AUTÔNOMA. IMPOSSIBILIDADE.

Não há que se falar em nulidade por vício material, por suposta falta de juntada de documento essencial à compreensão da base de cálculo do lançamento da obrigação principal, quando se trata de obrigação acessória cuja penalidade tem valor fixo, absolutamente independente da base de cálculo da obrigação principal. Ainda assim, declara-se a nulidade por vício formal, em face da impossibilidade de julgamento *extra petita*.

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 dar-lhe provimento, vencido o conselheiro João Victor Aldinucci, que lhe negou provimento.

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 Cecília Lustosa da Cruz, Pedro Paulo Pereira Barbosa, João Victor Ribeiro Aldinucci,

Mauricio Nogueira Righetti, Marcelo Milton da Silva Risso, Denny Medeiros da Silveira (suplente convocado), Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em Exercício). Ausente na reunião de dezembro 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)<br>Deixar a empresa de prestar todas as informações cadastrais, financeiras e contábeis na forma estabelecida                                                       | Recurso Especial                 |
| 10320.006841/2008-27        | 37.162.245-0        | Obrigação Acessória (CFL-38)<br>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                 |
| <b>10320.006842/2008-71</b> | <b>37.162.246-8</b> | <b>Obrigação Acessória (CFL-56)<br/>Deixar a empresa de inscrever segurado empregado.</b>                                                                                                        | <b>Recurso Especial</b>          |
| 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)<br>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 37.162.246-8, relativo a Auto de Infração de Obrigação Acessória, lavrado para imposição de penalidade em razão de a Contribuinte haver deixado de inscrever segurado empregado na Previdência Social, descumprindo o art. 17, da Lei nº 8.212, de 1991, combinado com o art. 18, I e § 1º, 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 17, que também registra a forma de cálculo da multa (fls. 21/22):

8. **A multa aplicada, por segurado empregado não inscrito**, 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 R\$ 7.529.34 (sete mil quinhentos e vinte e nove reais e trinta e quatro centavos)**.

9. Com isso, considerando todas as competências fiscalizadas, **verificou-se a ocorrência da infração objeto da presente autuação em 97 oportunidades**, correspondentes ao **quantitativo de segurados empregados não inscritos (ANEXO XXIX)**, importando a aplicação da multa total de R\$ 730.345,98 (setecentos e trinta mil trezentos e quarenta e cinco reais e noventa e oito centavos). (destaques no original)

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 2403-001.356 (e-fls. 274 a 282), assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Data do fato gerador: 23/12/2008

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. 284 a 290, rejeitados conforme despacho de 15/01/2013 (e-fls. 293 a 295).

O processo foi encaminhado à PGFN em 07/06/2013 (Despacho de Encaminhamento de e-fls. 296) e, em 21/06/2013, a Fazenda Nacional interpôs o Recurso Especial de e-fls. 297 a 318 (Despacho de Encaminhamento de e-fls. 392), 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. 394 a 398), 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<br><b>10320.006842/2008-71</b>                  | 3201-000.248              |                       | 3201-000.248              |
| 10320.006845/2008-13<br>10320.007156/2008-18<br>10320.007157/2008-62 | 3102-00.780               | 3102-00.780           | 3102-00.780               |
| 10320.006841/2008-27                                                 | 203-09.332<br>3201-00.248 | 203-09.332            | 203-09.332<br>3201-00.248 |

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

- a decisão recorrida anulou o lançamento porque entendeu que a Contribuinte não teve acesso a documentos considerados como imprescindíveis pelo Colegiado para o exercício do direito à ampla defesa, vício que qualificou como sendo de natureza material;

- registre-se que em nenhum momento afirmou a não ocorrência do fato gerador, logo, nem mesmo na decisão hostilizada ficou reconhecida a ausência do motivo do lançamento;

- na hipótese em apreço, a ausência de todos os anexos da autuação quando da ciência do lançamento pela Contribuinte, vício apontado pelo colegiado como causa de nulidade do lançamento, a toda vista, não pode ser considerado como de natureza material, pois se assim fosse estar-se-ia afirmando que o motivo (fato jurídico) nunca existiu;

- uma eventual ausência de documentos não pode ser considerada como vício a macular todo o lançamento, devendo ser aplicado o princípio de conservação dos atos;

- a questão é que o fato gerador ocorreu, em que pese se possa considerar como não instruído ou mal instruído o respectivo Auto de Infração;

- não houve qualquer prejuízo à defesa do sujeito passivo que, destaque-se, demonstrou pleno conhecimento dos motivos que levaram à autuação, exercendo o direito à ampla defesa em sua inteireza;

- nesse sentido, demonstrando descaber a declaração de nulidade por cerceamento de defesa, quando o contribuinte revela conhecer plenamente as acusações que lhe foram imputadas, sendo esse o caso de vício formal, passível de convalidação (cita o Acórdão 302-39.395);

- noutra linha, não há que se confundir falta de motivo com falta de fundamentação/motivação;

- a primeira representa a exposição dos motivos, ou seja, a demonstração, por escrito, de que os pressupostos de fato que justificam o ato realmente existiram, todavia a motivação diz respeito às formalidades que ensejam a formação do ato;

- como já salientado, trata-se de suposto vício decorrente da ausência de anexos da autuação, discriminando a forma de cálculo do tributo lançado com base em aferição indireta, que em nada interferiu na configuração do crédito tributário (em todos os seus elementos);

- logo, se cogitar-se de vício no lançamento, deve-se ter como vício formal (na formalização do ato do lançamento), tendo em vista que a suposta falha ocorreu tão-somente na exteriorização do ato do lançamento;

- a propósito, a jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes e do CARF é farta em decisões que, ao determinarem o cancelamento do lançamento por falta de preenchimento de alguns dos requisitos formais previstos nos arts. 10 e 11 do Decreto nº 70.235, de 1972 e/ou no art. 142 do CTN, consideraram que se tratava de nulidade por vício de forma (cita os Acórdãos 106-10.087, 202-17752 e 104-17.279);

- conclui-se que o acórdão recorrido mostra-se equivocado ao afirmar que a ausência dos documentos que embasaram o lançamento constitui vício material, eis que se vício existe no lançamento, este é de natureza formal, posto que relacionado a elemento de exteriorização do ato administrativo;

- ora, em se tratando de vício relacionado à exteriorização do ato administrativo, o qual se vincula à forma do ato administrativo fiscal, revela-se correto dizer que referido vício poder ser perfeitamente convalidável, inclusive com base no que preceitua o art. 55, da Lei nº 9.784, de 1999;

- a convalidação *in casu* é providência que também se harmoniza com o conteúdo dos arts. 59 e 60, do Decreto nº 70.235, de 1972, dispositivos estes que, privilegiando a instrumentalidade das formas, só determinam a declaração de nulidade em sede do processo administrativo fiscal nos casos de vício de incompetência e preterição do direito de defesa;

- assim, patente no caso que não houve o vício proclamado pela decisão recorrida e, se vício houve no lançamento, o que se admite apenas por amor ao debate, este seria de natureza formal e não material.

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. 406). Antes porém, em 20/05/2012 (Termo de Análise e Solicitação de Juntada de e-fls. 416), já havia oferecido as Contrarrazões de e-fls. 408 a 413, contendo os seguintes argumentos acerca da matéria natureza do vício:

- 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. 420), foi juntada petição da Contribuinte (e-fls. 421), 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 e, no entender desta Conselheira, atende aos demais pressupostos, portanto deve ser conhecido. Foram oferecidas Contrarrazões tempestivas.

Trata-se do Debcad 37.162.246-8, relativo a Auto de Infração de Obrigação Acessória, lavrado para imposição de penalidade em razão de a Contribuinte haver deixado de inscrever segurado empregado na Previdência Social.

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, alegando ausência de similitude fática entre o acórdão recorrido e os paradigmas indicados para a primeira matéria suscitada – ausência de nulidade – que não obteve seguimento à Instância Especial. Quanto à matéria que obteve seguimento – natureza do vício – a Contribuinte limita-se a asseverar:

14. 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, confirmam o acerto da decisão recorrida ao admitirem que é nulo o auto de infração sem motivação e desacompanhado dos elementos probatórios indispensáveis à comprovação do ilícito.

Como se vê, não é mencionado qualquer desatendimento a pressuposto recursal, não cabendo a este Colegiado perquirir sobre eventual óbice que a Contribuinte estaria intentando apresentar em suas Contrarrazões. Ademais, o trecho acima colacionado, longe de alegar eventual ausência de demonstração de divergência, na verdade confirma que as ementas dos paradigmas também trataram de Auto de Infração “*sem motivação e desacompanhado dos elementos probatórios indispensáveis à comprovação do ilícito.*”

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**, 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 **cujas 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.

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 3201-000.248 e 3102-000.780. No Despacho de Admissibilidade de Recurso Especial de fls. 394 a 398, 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 em que se analisa a divergência só houve a colação de trecho relativo ao 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, após colacionar trechos do acórdão recorrido, reproduz trechos do paradigma **3102-00.780**, com seus destaques, conforme a seguir:

### **Acórdão recorrido**

#### **Ementa**

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/05/2003 a 31/10/2007

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.

Processo Anulado.

**Voto**

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:

(...)

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:

**Paradigma – Acórdão 3102-00.780****Ementa**

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL.

Período de apuração: 26/06/1998 a 26/09/2000

AUTO DE INFRAÇÃO. AUSÊNCIA DOS REQUISITOS LEGAIS. VÍCIO FORMAL INSANÁVEL. NULIDADE.

É nulo, **por vício formal** insanável, o Auto de Infração sem motivação e **desacompanhado dos elementos probatórios indispensáveis** à comprovação do ilícito.

Processo Anulado.

**Voto**

Além desse grave vício, **verifiquei ainda que autoridade fiscal não trouxe autos as DI que serviram de base para o processamento do despacho aduaneiro dos produtos importados. Sem tais documentos, torna-se impossível analisar aspectos da maior importância para o deslinde da presente controvérsia, tais como: a descrição da mercadoria, a existência de licenciamento etc.**

Não é demais lembrar que **a instrução probatória é requisito obrigatório da formalização do crédito tributário, mediante a lavratura do auto de infração. Neste sentido dispõe o caput do art. 9º do PAF, com as alterações posteriores. Segundo este comando legal, o auto de infração deverá estar instruído com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito.**

Portanto, além da falta de motivação, exigida no art. 10 do PAF, com as alterações seguintes, já demonstrada no despacho do Relator do Acórdão recorrido (fls. 90/91), que não foi sanada por meio e forma previstos na legislação, **entendo que o presente procedimento fiscal também não foi instruído com os elementos probatórios imprescindíveis para o deslinde da presente controvérsia.**

Por fim, não é demais esclarecer que **há vício de forma sempre que, na formação do ato administrativo, for preterida alguma formalidade essencial ou o ato realizado não obedeceu a forma e o procedimento legalmente estabelecido, situação em que se enquadra a presente aplicação de penalidade. Em tal hipótese, o ato deve ser declarado nulo, por vício formal insanável, em consonância com o disposto no inciso II do art. 173 do CTN.**

## II - DA CONCLUSÃO

Diante de todo o exposto, DOU PROVIMENTO ao presente Recurso, para **anular o Auto de Infração de fls. 01/07, por vício formal insanável.**

A Fazenda Nacional assim arremata a demonstração de divergência:

Assim, ainda que se entenda pela nulidade do lançamento, a decisão recorrida diverge do entendimento proferido nos acórdãos nº **3101-00.396** e nº **3102-000.780**, que consignam que a ausência de documentos indispensáveis à instrução do lançamento e a falta de preenchimento de algum dos requisitos formais estipulados no art. 10 e 11 do Decreto nº 70.235/72 e/ou art. 142 do CTN, acarretam tão somente a nulidade por **vício de forma**.

Com efeito, tratando-se de ausência de documentos considerados pelos acórdãos confrontados como necessários à instrução da autuação e ao exercício da ampla defesa pelo contribuinte, enquanto o acórdão recorrido decidiu pela nulidade por vício material, o acórdão paradigma entendeu se tratar de nulidade formal.

Anote-se que a matéria sobre a qual versa a presente divergência jurisprudencial é circunscrita às normas gerais do processo administrativo tributário.

Logo, particularidades como o fato de tratar-se de um ou outro tributo, ou a diversidade dos documentos faltantes não influem na demonstração do dissídio.

A questão central a ser focada é que os acórdãos confrontados discutiam sobre a preliminar de nulidade do lançamento. Em todos os casos observou-se a ausência de documentos considerados pelos acórdãos como necessários à instrução da autuação e ao exercício da ampla defesa pelo contribuinte. Contudo, nada obstante tratarem de situações fáticas similares, os acórdãos cotejados chegaram a conclusões diversas, especificamente quanto à natureza do vício que ensejou a nulidade do lançamento. Entendeu o acórdão recorrido tratar-se referido vício de natureza material, ao passo que os paradigmas muito embora também decretando a nulidade do lançamento consideraram o vício como de índole formal.

Logo, estando demonstrada a divergência jurisprudencial diante dos acórdãos paradigmas em anexo, encontram-se presentes os requisitos de admissibilidade do recurso especial, consoante o disposto no art. 67, do RI-CARF

Assim, restou demonstrada a divergência jurisprudencial, uma vez que em ambos os julgados relatou-se como vício a ausência de documento essencial e imprescindível ao lançamento, portanto não teria sido fornecida a motivação deste; não obstante, em face das normas gerais que informam o processo administrativo, o Colegiado recorrido entendeu que o vício seria de natureza material, enquanto que no paradigma a conclusão foi pelo vício formal.

Registre-se, em síntese, os trechos dos julgados em confronto que demonstram, de forma contundente, que em face de vícios similares, mediante a aplicação de normas gerais, os Colegiados adotaram concussões diversas:

### Acórdão recorrido

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?**

(...) **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.**

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 (...) (destaquei)

### Acórdão paradigma

AUTO DE INFRAÇÃO. AUSÊNCIA DOS REQUISITOS LEGAIS. VÍCIO FORMAL INSANÁVEL. NULIDADE.

**É nulo, por vício formal insanável, o Auto de Infração sem motivação e desacompanhado dos elementos probatórios indispensáveis à comprovação do ilícito.**

(...) autoridade fiscal não trouxe autos as DI que serviram de base para o processamento do despacho aduaneiro dos produtos importados. Sem tais documentos, torna-se impossível analisar aspectos da maior importância para o deslinde da presente controvérsia, tais como: a descrição da mercadoria, a existência de licenciamento etc.

Não é demais lembrar que a instrução probatória é requisito obrigatório da formalização do crédito tributário, mediante a lavratura do auto de infração. **Neste sentido dispõe o caput do art. 9º do PAF, com as alterações posteriores. Segundo este comando legal, o auto de infração deverá estar instruído com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito.**

Portanto, além da falta de motivação, exigida no art. 10 do PAF, com as alterações seguintes, já demonstrada no despacho do Relator do Acórdão recorrido (fls. 90/91), que não foi sanada por meio e forma previstos na legislação, entendo que **o presente procedimento fiscal também não foi instruído com os elementos probatórios imprescindíveis para o deslinde da presente controvérsia.**

Por fim, não é demais esclarecer que **há vício de forma sempre que, na formação do ato administrativo, for preterida alguma formalidade essencial ou o ato realizado não obedeceu a forma e o procedimento legalmente estabelecido, situação em que se enquadra a presente aplicação de penalidade. Em tal hipótese, o ato deve ser declarado nulo, por vício formal insanável, em consonância com o disposto no inciso II do art. 173 do CTN.**

Diante do exposto, tendo em vista o atendimento aos pressupostos recursais, principalmente a demonstração da divergência, conheço do Recurso Especial.

No mérito do recurso, repita-se que a fundamentação do acórdão recorrido quanto à nulidade do lançamento tomou como base a ausência, nos autos, de planilha demonstrativa da base de cálculo. Destarte, primeiramente cabe verificar se de fato tal documento não foi anexado, quando do envio dos Debcad's à Contribuinte.

De plano, constata-se que o autuante, em cada processo, anexou o “Demonstrativo Anexos x Volume - Processo 10320.007156/2008-18 - AIOP 37.162.251-4”, à guisa de índice, em que relaciona todos os documentos/planilhas/demonstrativos juntados aos autos (Anexos I a XXXIX), especificando os respectivos volumes e folhas em que foram encartados no processo principal. No presente processo, esse Demonstrativo encontra-se às fls. 23/24.

Ademais, verifica-se que no Relatório Fiscal (fls. 21/22) é indicado o Anexo XXIX, constando ainda que a multa aplicada tinha o valor fixo de R\$ 7.529,34 por empregado não inscrito, totalizando R\$ 730.345,98, tendo em vista a apuração de 97 ocorrências dessa natureza, portanto tal penalidade nada tem a ver com a base de cálculo das Contribuições exigidas no processo que tratou da obrigação principal, nº 10320.007156/2008-18, o que evidencia desde logo ser inaplicável a conclusão do acórdão recorrido. E seguindo a indicação contida no Demonstrativo acima citado, compulsando os autos do processo principal, encontra-se facilmente o Anexo XXIX, referente à multa ora tratada, relacionando os 97 empregados não inscritos (fls. 1.558 a 1.561, Volume 8, do processo principal).

Ainda que assim não fosse – o que se admite apenas para argumentar – compulsando os autos do processo principal, de nº 10320.007156/2008-18, localiza-se, encartado nos Volumes 2 e 3, o Anexo XII (e-fls. 394 em diante), contendo exatamente os relatórios “Solicitação de Pagamento SP-F/SUF” e as planilhas “Programação de Horas/Aulas de Docentes”, os quais apresentam, respectivamente, informações sobre remuneração e carga

horária dos segurados (e-fls. 394 a 476 e 477 a 611). Ora, são estes os demonstrativos que, no acórdão recorrido, foram indicados como não localizados, o que serviu de fundamento para declaração de nulidade do lançamento, por vício material.

Uma vez comprovado que, ao contrário do que consta do acórdão recorrido, ditos documentos foram juntados como Anexos do Auto de Infração 37.162.251-4, ao qual foi apensado o presente Debcad, conclui-se que a decisão recorrida partiu de premissa equivocada para abraçar a sua conclusão, ainda que o presente processo tratasse de obrigação principal, o que não é o caso.

Assim, em face de todas essas constatações, conclui-se que sequer ocorreu nulidade do lançamento que tratou da obrigação principal, muito menos vício material, **e menos ainda em relação à presente obrigação acessória, cuja penalidade tinha valor fixo, a ser multiplicado pelo número de empregados não inscritos**. Entretanto, o Recurso Especial da Fazenda Nacional somente teve seguimento para rediscussão da natureza do vício, defendendo a Recorrente que ele seria de natureza formal. Nesse passo, limitando-se o pronunciamento da CSRF à questão ora rediscutida, sob pena de operar-se julgamento *extra petita*, o apelo deve ter provimento, classificando-se o suposto vício como de natureza formal.

Finalmente, quanto à petição de e-fls. 421, por meio da qual o Contribuinte, em 18/01/2019, pediu a juntada do Acórdão nº 2401-005.534, de 05/06/2018, proferido no processo nº 10320.007158/2008-15, esclareça-se que se trata de autuação no contexto da mesma ação fiscal objeto do presente processo, relativa a Contribuições para Outras Entidades ou Fundos (Terceiros). Dito julgado apreciou Embargos de Declaração apenas para esclarecer que os documentos que foram considerados ausentes naquele processo eram os mesmos mencionados no processo principal, de nº 10320.007156/2008-18.

Diante do exposto, conheço do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional e, no mérito, dou-lhe provimento para reclassificar o vício apontado no lançamento, de material para formal.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo