



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



**Processo nº** 10380.723082/2009-37  
**Recurso** Especial do Procurador  
**Acórdão nº** 9202-009.225 – CSRF / 2ª Turma  
**Sessão de** 17 de novembro de 2020  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** FUNDAÇÃO EDSON QUEIROZ

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2005 a 30/12/2005

**NULIDADE. AUSÊNCIA DE DETERMINAÇÃO DOS MOTIVOS FÁTICOS E JURÍDICOS DO LANÇAMENTO FISCAL. VÍCIO FORMAL.**

Uma vez reconhecida a existência de vício, em razão de questões relacionadas à motivação deficiente do lançamento, esse deve ser caracterizado como de natureza formal.

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, vencidos os conselheiros João Victor Ribeiro Aldinucci e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, que lhe negaram provimento.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Mário Pereira de Pinho Filho – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Mario Pereira de Pinho Filho, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Joao Victor Ribeiro Aldinucci, Mauricio Nogueira Righetti, Marcelo Milton da Silva Risso (suplente convocado), Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente).

## Relatório

Trata-se de lançamento referente a contribuições devidas à Previdência Social, correspondentes à contribuição dos segurados.

De acordo com o Relatório Fiscal (fls. 21/32), o débito apurado refere-se a contribuições incidentes sobre os valores de bolsas de estudos concedidas a empregados da autuada, não declaradas em GFIP e consideradas pela fiscalização como remuneração indireta.

Em sessão plenária de 26/10/2011, foi julgado o Recurso Voluntário, prolatando-se o Acórdão n.º 2301-002.395 (fls. 330/337), assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2005 a 30/12/2005

BOLSA DE ESTUDO OCORRÊNCIA DE VÍCIO MATERIAL

O Relatório Fiscal deve informar, com clareza e precisão, se os benefícios concedidos aos empregados, na forma de utilidades, não estão previstos nas hipóteses de isenção ou se estão sendo pagos em desacordo com a legislação pertinente, sob pena de se retirar do crédito o atributo de certeza e liquidez, necessário à garantia da futura execução fiscal.

Verificado que o vício, *in casu*, é na motivação do ato, tem-se que lhe é atribuída a característica de ser material.

A decisão foi registrada nos seguintes termos:

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos, acordam os membros do colegiado, I) Por unanimidade de votos: a) em anular o lançamento, devido a reconhecimento da existência de vício, nos termos do voto do(a) Relator(a); II) Por maioria de votos: a) em conceituar o vício existente como material, nos termos do voto do Redator Designado. Vencida a Conselheira Bernadete de Oliveira Barros, que conceituou o vício como formal. Redator designado: Adriano Gonzáles Silvério..

Os autos foram encaminhados à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional em 27/04/2012 (fl. 297) e, em 08/06/2012 (fl. 310), foram devolvidos com o Recurso Especial (fls. 298/309), visando rediscutir a seguinte matéria: **Natureza do vício – Formal x Material.**

Pelo despacho datado de 24/04/2018 (fls. 347/351), foi dado seguimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, admitindo-se a rediscussão da matéria.

Na sequência, transcrevo as ementas dos acórdãos apresentados como paradigmas:

Acórdão 2302-000.386

Ementa ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS.

Data do fato gerador: 29/12/2006.

**RETENÇÃO 11%. FALTA CARACTERIZAÇÃO DA CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA. RELATÓRIO INCOMPLETO. NULIDADE.**

O instituto da retenção de 11% está previsto no art. 31 da Lei n.º 8.212/1991, com redação conferida pela Lei n.º 9.711/1998.

O órgão previdenciário aponta que a recorrente deveria ter efetuado a retenção, entretanto não indicou no relatório fiscal, nem na complementação do relatório, os fundamentos para enquadrar os serviços prestados como sujeitos à retenção de 11%. Não foi realizado o cotejamento pelos Auditores-Fiscais entre a documentação analisada e a legislação que dispõe acerca da cessão de mão-de-obra.

A formalização do auto de infração tem como elementos os previstos no art. 10 do Decreto n.º 70.235. O erro, a depender do grau, em qualquer dos elementos pode acarretar a nulidade do ato por vício formal. Entre os elementos obrigatórios no auto de infração consta a descrição do fato (art. 10, inciso III do Decreto n.º 70.235). A descrição implica a exposição circunstanciada e minuciosa do fato gerador, devendo ter os elementos suficientes para demonstração, de pelo menos, da verossimilhança das alegações do Fisco. De acordo com o princípio da persuasão racional do julgador, o que deve ser buscado com a prova produzida no processo é a verdade possível, isto é, aquela suficiente para o convencimento do juízo.

Pelo exposto, in casu, não se tratou de simples erro material, mas de vício na formalização por desobediência ao disposto no art. 10, inciso III do Decreto n.º 70.235.

Processo Anulado.”

Acórdão 2401-00.018

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/09/1999 a 30/07/2006

**CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. DECADÊNCIA. PRAZO QUINQUENAL.** O prazo decadencial para a constituição dos créditos previdenciários é de 05 (cinco) anos, contados da data da ocorrência do fato gerador do tributo, nos termos do artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, ou do 173 do mesmo Diploma Legal, no caso de dolo, fraude ou simulação comprovados, tendo em vista a declaração da inconstitucionalidade do artigo 45 da Lei n.º 8.212/91, pelo Supremo Tribunal Federal, nos autos dos RE's n.ºs 556664, 559882 e 560626, oportunidade em que fora aprovada Súmula Vinculante n.º 08, disciplinando a matéria. In casu, houve antecipação de pagamento, fato relevante para aqueles que entendem ser determinante à aplicação do instituto.

**NORMAS PROCEDIMENTAIS. ARBITRAMENTO. AUSÊNCIA FUNDAMENTAÇÃO LEGAL NO ANEXO FLD. VÍCIO INSANÁVEL. NULIDADE.**

A indicação dos dispositivos legais que amparam a Notificação Fiscal de Lançamento de Débito-NFLD é requisito essencial à sua validade, e a sua ausência ou fundamentação genérica, especialmente no relatório Fundamentos Legais do Débito-FLD, determina a nulidade do lançamento, por caracterizar-se como vício formal insanável, nos termos do artigo 37 da Lei n.º 8.212/91, c/c artigo 11, inciso III, do Decreto n.º 70.235/72.

**RELATÓRIO FISCAL DA NOTIFICAÇÃO. OMISSÕES.**

O Relatório Fiscal tem por finalidade demonstrar/explicitar, de forma clara e precisa, todos os procedimentos e critérios utilizados pela fiscalização na constituição do crédito previdenciário, possibilitando ao contribuinte o pleno direito da ampla defesa e contraditório.

Omissões ou incorreções no Relatório Fiscal, relativamente aos critérios de apuração do crédito tributário levados a efeito por ocasião do lançamento fiscal, que impossibilitem o exercício pleno do direito de defesa e contraditório do contribuinte, enseja a nulidade da notificação.

PROCESSO ANULADO.”

### Razões Recursais da Fazenda Nacional

- Cotejando o acórdão recorrido juntamente com os acórdãos trazidos à divergência, verifica-se, de plano, a semelhança das questões fáticas ali envolvidas, tendo em vista que, em todos os casos, houve uma descrição deficiente no relatório fiscal de modo a efetivamente demonstrar a ocorrência do fato gerador das contribuições lançadas.
- A Turma *a quo* entendeu por anular o auto de infração, alegando não estar caracterizada de forma satisfatória, no relatório fiscal do lançamento, a descrição dos benefícios concedidos aos empregados. Os acórdãos paradigmas, por outro lado, analisaram a questão sob ótica diversa, entendendo que no caso de o Relatório Fiscal não demonstrar de forma clara e precisa, todos os procedimentos e critérios utilizados pela fiscalização na constituição do crédito previdenciário deve-se anular o lançamento por vício formal.
- O Decreto n.º 70.235/72, que regula o Processo Administrativo Fiscal, estabelece os requisitos que devem fazer parte do auto de infração e da notificação de lançamento nos arts. 10 e 11, bem como o art. 37, da Lei n.º 8.212/91 prevê que a notificação de débito deverá discriminar de forma clara e precisa os fatos geradores.
- À luz de ensinamentos doutrinários, 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 descrição deficiente do fato gerador, **não** pode ser considerado como de tal natureza e intensidade a ponto de determinar a **nulidade material do lançamento**, pois se assim fosse estar-se-ia afirmando que o motivo (fato jurídico) nunca existiu.
- Não há que se confundir falta de motivo com falta ou deficiência 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. Já a motivação diz respeito às formalidades que ensejam a formação do ato. No caso em debate, o voto vencedor é veemente ao afirmar que a descrição fática não é clara o suficiente para exercício do direito de defesa do contribuinte. Trata-se, portanto, de motivação deficiente do ato administrativo. Portanto, vício de forma.

- Conclui-se que o acórdão recorrido mostra-se equivocado ao afirmar que a deficiência na descrição do relatório fiscal, eis que **se vício existe** no lançamento quanto à matéria em que restou sucumbente a Fazenda Nacional, este é de natureza formal, visto que relacionado a elemento de exteriorização do ato administrativo devendo ensejar, portanto, a nulidade do lançamento nesses termos (por vício formal).
- Requer que seja dado total provimento ao recurso para reformar o acórdão recorrido de forma a manter o lançamento em sua integralidade.

O contribuinte foi intimado do acórdão em 17/05/2018 (fl. 357) e, em 30/05/2018 (fl. 358), apresentou contrarrazões (fls. 360/369), tempestivamente.

### Contrarrazões do Contribuinte

- Embora a fundamentação do Especial esteja delineada na aludida tese de alteração da natureza do vício, a PGFN, não obstante reconhecer diversas vezes haver vício *formal* no Lançamento, estranhamente, pugna pela manutenção do Auto de Infração, conforme se observa no pedido efetuado ao final. Tal constatação revela que o pedido recursal é incompatível com a fundamentação apresentada.
- Não se trata de anulação por *falta de clareza e precisão* de requisitos que dão ensejo ao fato tributável, mas sim de **INEXISTÊNCIA** de prova propriamente dita do fato típico indicado pelo Autoridade Lançadora como desrespeitado. Há abismal diferença entre *descrição deficiente* do fato gerador e efetiva AUSÊNCIA DE PROVA do fato gerador.
- Ao contrário do que sustenta a d. PGFN, não se trata aqui de ato convalidável – onde são pressupostos meros erros materiais, complementação de informações ou esclarecimentos já constantes no relatório fiscal – mas, sim, vício muito mais agudo, que prejudica o exercício do contraditório e da ampla defesa, e que demandaria a realização de um novo ato de lançamento fiscal com a prova do fato típico que dá ensejo à tributação.
- O lançamento em tela carece de PRESSUPOSTO PROBATÓRIO. Não há prova de um elemento essencial à formalização do auto de infração. A materialidade do vício se confunde com a própria existência do fato gerador.
- Ao analisar a natureza de vícios/erros, deve-se ter em mente que quando o ato for convalidável (antes de oferecimento de impugnação), o erro será vício formal; do contrário, não havendo possibilidade de convalidação, aquele erro representa vício material; como ocorrido no presente caso.
- O erro de direito é a incorreção no cotejo entre a norma tributária (hipótese de incidência) com o fato jurídico tributário em um dos elementos do consequente da regra matriz de incidência. É o vício impossível de ser convalidado. Deste modo, o erro na regra de regência da incidência

tributária, no que concerne aos pressupostos ensejadores do fato gerador, gera um lançamento absolutamente nulo por vício material. O erro na subsunção do fato à norma de incidência configura irremediável erro de direito, sendo a recente jurisprudência do CARF clara nesse sentido.

- No presente caso, a Fiscalização apenas citou o não pagamento de contribuições, não trazendo qualquer argumentação e/ou prova da existência dos pressupostos que afastariam a não incidência e dariam ensejo à tributação dos valores ofertados a título de cursos de graduação, conforme restou claro, inclusive, do Voto Vencido: “sob pena de nulidade do lançamento, pois será mera presunção da ocorrência do fato gerador da contribuição previdenciária”.
- Pugna-se pelo desprovimento do Recurso Especial interposto, pois o pedido recursal está desassociado dos elementos de fato e de direito delineados nos autos, sendo patente a ocorrência de vício no lançamento, não subsistindo qualquer possibilidade de manutenção do lançamento.

Em 01/02/2019 (fl. 372), o sujeito passivo apresentou petição (fls. 374/392) suscitando superveniência de matéria de ordem pública.

Argumenta que, por unanimidade de votos, o Supremo Tribunal Federal, em 12/04/2018, em decisão de mérito, confirmou medida cautelar anteriormente deferida e julgou parcialmente procedente a Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 1802, declarando o parágrafo 1º e da alínea “F” do parágrafo 2º do artigo 12; o artigo 13, *caput*; e do artigo 14 da Lei 9532/97 como inconstitucionais, por desrespeito ao princípio da reserva legal de Lei Complementar, prevista no inciso 11, do artigo 146, da Constituição Federal de 1988. Trânsito em julgado certificado em 14.05.2018.

Ao declarar formalmente inconstitucionais os artigos 13 e 14 da Lei n. 9532/97, a referida decisão afastou a possibilidade, por parte da Secretaria da Receita Federal do Brasil, de impor a pena de suspensão do gozo da imunidade das entidades mencionadas nas hipóteses tratadas.

Tendo em vista que o presente lançamento tem como único fundamento legal justamente o Ato Declaratório n. 127/2009, efetivado sob fundamentos declarados inconstitucionais, resta, portanto, eivado de patente inconstitucionalidade. Assim, impõe-se à Administração Tributária o dever de proceder ao cancelamento do presente lançamento, por vício material.

## Voto

Conselheiro Mário Pereira de Pinho Filho – Relator

O Recurso Especial da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional é tempestivo e atende aos demais pressupostos necessários à sua admissibilidade, portando dele conheço. Foram apresentadas contrarrazões tempestivas.

Primeiramente, cabe esclarecer que a análise aqui empreendida é relativa a recurso especial apresentado pela Fazenda Nacional. Além disso, na fase em que o processo se encontra, mostra-se incabível a análise de petições ou requerimentos sem qualquer amparo no Regimento Interno deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais ou nas demais normas que regem o processo administrativo fiscal, mesmo sob a alegação da superveniência de “matéria de ordem pública”.

Não obstante, tendo em vista o princípio do informalismo ou formalismo moderado que orienta o processo administrativo, as petições apresentadas pela parte adversa em face de recurso especial, mesmo com denominação diversa às previstas nas normas processuais administrativas, podem até ser recebidas como contrarrazões. Contudo, para que isso seja possível, essas manifestações têm de ser apresentadas dentro do prazo estabelecido nas normas processuais e versar sobre as matérias discutidas no apelo recursal.

Em virtude disso, deixo de conhecer da petição apresentada pelo Sujeito Passivo, às fls. 374/392, visto haver sido apresentada após o prazo estabelecido para as contrarrazões e versar sobre matéria estranha à tratada no Recurso Especial da Fazenda Nacional.

De outra parte, conforme evidenciado no relatório, a matéria devolvida à apreciação deste Colegiado cinge-se à natureza do vício, se formal ou material.

Da análise do acórdão recorrido, verifica-se que a Relatora considerou haver vício no lançamento, consubstanciado na ausência de determinação dos motivos fáticos e jurídicos para sua constituição, conforme trechos do voto vencido, que se transcreve a seguir:

O auto de infração foi lavrado tendo em vista a constatação de que a entidade concede bolsas de estudo a seus empregados, o que foi considerado, pela fiscalização, como sendo uma remuneração indireta.

A recorrente não nega tal fato, mas entende que os valores relativos a bolsas de estudo de seus empregados não integram o salário de contribuição, uma vez que visavam apenas a melhor classificação técnica e profissional de seus trabalhadores.

De fato, conforme disposto na alínea “t”, do § 9º, do art. 28, da Lei 8.212/91, o legislador ordinário expressamente excluiu do salário-de-contribuição os valores relativos a planos educacionais.

Porém, elencou alguns requisitos a serem cumpridos para que os valores pagos a título de bolsa de estudo não sejam considerados salário-de-contribuição, ou seja, devem visar à educação básica, os cursos devem ser vinculados às atividades desenvolvidas pela

empresa, não podem ser utilizados em substituição à parcela salarial e devem ser estendidos a todos os empregados e dirigentes.

**O descumprimento de alguns dos requisitos expostos acima precisa estar devidamente evidenciado no Relatório Fiscal, sob pena de nulidade do lançamento, pois será mera presunção da ocorrência do fato gerador da contribuição previdenciária.**

Verifica-se, da leitura do Relatório do AI, **que a autoridade autuante não apontou quais os elementos de convicção o levaram ao entendimento de que as vantagens foram concedidas em desacordo com o estabelecido no dispositivo legal encimado.**

Entendo que para exigir o cumprimento da obrigação tributária, a autoridade fiscal, a quem compete o lançamento do crédito previdenciário, deverá deixar devidamente caracterizado o seu surgimento, demonstrando cabalmente, no relatório fiscal, que não foram cumpridos os requisitos necessários para que os valores concedidos a títulos de bolsas de estudo não sejam considerados salário-de-contribuição.

No acórdão recorrido, a autoridade julgadora transcreve o art.39, da Lei nº 9.394/96, com as alterações dadas pela Lei 11.741, de 2008, e o art. 44, da mesma Lei, para concluir que, pelo CNAE da recorrente, os cursos por ela ofertados se enquadram no inciso II, do referido dispositivo legal.

Contudo, não motiva sua conclusão.

Não restou claro os motivos pelos quais o relator do acórdão combatido entendeu que as bolsas concedidas pela entidade estariam enquadradas no inciso II, do artigo 44, da Lei 9.394/96 e, por isso, integrariam o salário de contribuição.

Até mesmo a Consulta Interna nº 02/2009, reproduzida na decisão, deixa claro que o custo relativo aos cursos profissionalizantes de nível superior, graduação e pós-graduação de que trata o inciso III, § 2º, art. 39 da Lei nº 9.394, de 1996, introduzido pela Lei nº 11.741, de 2008 é passível de não incidência de contribuição previdenciária, nos termos da alínea “t”, § 9º, art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991.

Dessa forma, **entendo que caberia à fiscalização comprovar que os cursos de graduação fornecidos pela recorrente a seus empregados não se referem a cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa, ou que eram utilizados em substituição a parcelas salariais.**

Ademais, a Lei 11.741, de 2008, que alterou a redação da Lei 9.394, utilizada pela autoridade julgadora para fundamentar sua decisão, ainda não havia entrado em vigência quando da ocorrência do fato gerador.

Observa-se, ainda, que toda essa legislação, bem como a Consulta Interna 02, foi trazida apenas na decisão recorrida, e não no relatório do AI, o que, no meu entendimento, configura ofensa ao princípio do contraditório e à ampla defesa, já que retirou, do contribuinte, a oportunidade de se defender do entendimento inovador ao lançamento, trazido apenas em sede de julgamento em primeira instância administrativa.

Assim, diante das irregularidades acima apontadas, a nulidade do AI merece ser decretada, uma vez que a autoridade lançadora deixou de observar os requisitos formais do lançamento, previstos no art.37 da Lei nº 8.212.

Diante das constatações apontadas, a Relatora da decisão ordinária considerou que o vício seria de natureza formal. No entanto, restou vencida nessa questão, eis que o colegiado, por maioria de votos, entendeu que o vício seria de natureza material, conforme excertos do voto vencedor do acórdão desafiado, reproduzidos na sequência:

Peço vênia para divergir da D. Relatora, pois a meu ver, **o presente lançamento fiscal, ato administrativo que é está viciado em um dos seus pressupostos, qual seja, a motivação**, assim entendida pela doutrina de Eurico Marcos Diniz de Santi, em sua obra, Lançamento Tributário, 2ª Ed. Max Limonad, página 109:

*“A motivação é o antecedente suficiente do conseqüente do ato-norma administrativo. Funciona como descriptor do motivo do ato que é fato jurídico. Implica declarar, além do (i) motivo do ato [fato jurídico], o (ii) fundamento legal (motivo legal) que o torna fato jurídico, bem como, especialmente nos atos discricionários, (iii) as circunstâncias objetivas e subjetivas que permitam a subsunção do motivo do ato ao motivo legal.”*

O preclaro autor vai adiante e assinala que se a motivação não for adequada à realidade do fato então o ato administrativo não é passível de validação, vejamos (pág. 110);

*“Porém, se faltar a motivação, ou se esta for falsa, i.é., não corresponder à realidade do motivo do ato, ou dela não decorrer nexos de causalidade jurídica com a prescrição do ato-norma (conteúdo), então, por ausência de antecedente normativo, o ato-norma é invalidável.”*

Constatado o vício necessário se faz saber qual a sua natureza. Novamente valho-me dos ensinamentos de Eurico Marcos Diniz de Santi, exposto na sua obra, Decadência e Prescrição no Direito Tributário, 2ª Ed. Max Limonad, página 129:

*“Vinculamos anulação aos problemas na aplicação dos enunciados prescritivos que se referem ao processo de produção do lançamento (vícios formais) e nulidade aos problemas inerentes ao conteúdo do ato (vícios materiais), ou seja, à norma individual e concreta que estabelece o crédito e sua motivação.”*

Verificado que o vício, *in casu*, é na motivação do ato, como constatado no voto da Relatora, tem-se que lhe é atribuída a característica de ser material.

Não obstante, entendo que o lançamento não padece de vício de qualquer espécie. Da análise do Relatório Fiscal (fls. 21/32), constata-se que o fundamento suscitado pela autoridade autuante para efetuar o lançamento foi de que os valores pagos a título de bolsas de estudo de curso superior ofertadas aos funcionários administrativos, professores e dependentes, por não encontrarem amparo na alínea “t”, do § 9º, do art. 28, da Lei nº 8.212/1991, constituiriam base de cálculo das contribuições previdenciárias.

Em conformidade com a autoridade autuante, nos termos da legislação de regência, para que não se considere tais valores como fatos geradores das contribuições sociais, faz-se necessário que os mesmos sejam relacionados a planos educacionais de educação básica (educação infantil, ensino fundamental e ensino médio) e a cursos de capacitação e qualificação profissional, não enquadrados como de nível superior, e desde que vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa. Vejamos:

3.3 Após o exame de sua escrituração contábil, verificou-se que a Fundação Edson Queiroz, no período fiscalizado, contabilizou despesas relativas à bolsas de estudo. A empresa informou que tais valores referem-se à concessão de bolsas de estudo de curso de graduação e pós graduação ofertadas ao público externo e a funcionários, professores e dependentes destes.

3.4 A Fundação apresentou relação em meio papel e magnético, onde constam os valores pagos a título de bolsa de estudos de curso de graduação e pós-graduação ofertadas aos funcionários administrativos, professores e dependentes destes, os quais constituem fatos geradores de contribuições previdenciárias.

3.5 Os valores concedidos, a título de bolsas de estudo de curso superior, foram considerados como fato gerador de contribuições previdenciárias pois segundo a legislação vigente para que não se considere tais valores como fato gerador faz-se necessário que os mesmos sejam relacionados aos planos educacionais de educação básica (educação infantil, ensino fundamental e ensino médio) e a cursos de capacitação e qualificação profissional vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa, conforme previsto na lei 8.212/91, “in verbis”: (Grifou-se)

Desse modo, considera-se que caberia ao Colegiado *a quo* se debruçar sobre os fundamentos suscitados no Relatório Fiscal para desconsiderar a isenção e decidir sobre o mérito da Notificação Fiscal de Lançamento de Débito. A despeito disso, como visto acima, o debate empreendido na instância ordinária girou em torno da natureza do vício que teria maculado o lançamento, sendo que o Recurso Especial foi admitido para rediscussão dessa matéria.

Resta-nos, portanto, averiguar se o vício alusivo à insuficiência na descrição do fato gerador implica vício formal ou material.

A formalização do auto de infração deve obedecer aos requisitos previstos nos arts. 10 e 11 do Decreto nº 70.235/1972 e art. 142 do CTN, *in verbis*:

**Decreto nº 70.235/1972**

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Art. 11. A notificação de lançamento será expedida pelo órgão que administra o tributo e conterá obrigatoriamente:

I - a qualificação do notificado;

II - o valor do crédito tributário e o prazo para recolhimento ou impugnação;

III - a disposição legal infringida, se for o caso;

IV - a assinatura do chefe do órgão expedidor ou de outro servidor autorizado e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Parágrafo único. Prescinde de assinatura a notificação de lançamento emitida por processo eletrônico.

**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. (Grifou-se)

Observa-se dos dispositivos transcritos que os requisitos neles contidos referem-se à natureza formal do lançamento, ou seja, como o lançamento deve exteriorizar-se.

Cumpra trazer a lição de Leandro Paulsen sobre vício formal e vício material (Direito Tributário – Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008, 10ª ed., p. 1.164), *in verbis*:

Vício formal x vício material. Os vícios formais são aqueles atinentes ao procedimento e ao documento que tenha formalizado a existência do crédito tributário. Vícios materiais são os relacionados à validade e à incidência da lei.

No caso em tela, temos que não teria sido observado o inciso III do art. 10 do Decreto nº 70.235/1972, eis que a Relatora considerou que não haveria a descrição clara e precisa do fato.

Nesse sentido, cumpre transcrever trechos do acórdão 2302-01.806, que trata da motivação insuficiente como causa de vício formal:

Em uma concepção a respeito da forma do ato administrativo é incluída não somente a exteriorização do ato, mas também as formalidades que devem ser observadas durante o processo de formação da vontade da Administração, e até os requisitos concernentes à publicidade do ato. Nesse sentido é a lição de Maria Sylvia di Pietro, na obra Manual de Direito Administrativo, 18ª edição, Ed. Atlas, página 200.

Na lição expressa de Maria Sylvia di Pietro, na obra já citada, página 202, *in verbis*: “Integra o conceito de forma a motivação do ato administrativo, ou seja, a exposição dos fatos e dos direitos que serviram de fundamento para a prática do ato; a sua ausência impede a verificação da legitimidade do ato.”

Não se pode confundir falta de motivo com a falta de motivação. A falta de motivo do ato administrativo vinculado causa a sua nulidade. Motivação é a exposição de motivos, ou seja, é a demonstração, por escrito, de que os pressupostos de fato realmente existiram. A motivação diz respeito às formalidades do ato. O motivo, por seu turno, antecede a prática do ato, correspondendo aos fatos, às circunstâncias, que levam a Administração a praticar o ato. São os pressupostos de fato e de direito da prática do ato. Na lição de Maria Sylvia di Pietro, pressuposto de direito é o dispositivo legal em que se baseia o ato; pressuposto de fato, corresponde ao conjunto de circunstâncias, de acontecimentos, de situações que levam a Administração a praticar o ato. A ausência de motivo ou a indicação de motivo falso invalidam o ato administrativo.

No lançamento fiscal, o motivo é a ocorrência do fato gerador, esse inexistindo torna improcedente o lançamento, não havendo como ser sanado, pois sem fato gerador não há obrigação tributária. Agora, a motivação é a expressão dos motivos, é a tradução para o papel da realidade encontrada pela fiscalização. A falha na motivação pode ser corrigida, desde que o motivo tenha existido.

Não é outra a lição do mais abalizado administrativista brasileiro, Celso Antônio Bandeira de Mello. De acordo com esse doutrinador, na obra Curso de Direito Administrativo, 22ª edição, Ed. Malheiros, pág. 385, *verbis*: “em se tratando de atos vinculados, o que mais importa é haver ocorrido o motivo perante o qual o comportamento era obrigatório, passando para segundo plano a questão da motivação. Assim, se o ato não houver sido motivado, mas for possível demonstrar ulteriormente, de maneira indisputavelmente objetiva e para além de qualquer dúvida ou entredúvida, que o motivo exigente do ato preexistia, dever-se-á considerar sanado o vício do ato.”

Na mesma obra, página 451, o autor afirma que “a convalidação, ou seja, o refazimento de modo válido e com efeitos retroativos do que fora produzido de modo inválido, em nada se incompatibiliza com interesses públicos. Isto é: em nada ofende a índole do Direito Administrativo. Pelo contrário”. Na lição de Celso Antônio, página 453: “A Administração não pode convalidar um ato viciado se este já foi impugnado, administrativa ou judicialmente. Se pudesse fazê-lo, seria inútil a arguição do vício, pois a extinção dos efeitos ilegítimos dependeria da vontade da Administração, e não do dever de obediência à ordem jurídica. Há entretanto, uma exceção. É o caso da

“motivação” de ato vinculado expendida tardiamente, após a impugnação do ato. A demonstração, conquanto serôdia, de que os motivos preexistiam e a lei exigia que, perante eles, o ato fosse praticado com o exato conteúdo com que o foi é razão bastante para sua convalidação.”

Logo, se há falha na motivação, o vício é formal, se houver falha no pressuposto de fato ou de direito, o vício é material. Como exemplo nas contribuições previdenciárias: se houve lançamento enquadrando o segurado como empregado, mas com as provas contidas nos autos é possível afirmar que se trata de contribuinte individual, há falha no pressupostos de fato e de direito. Agora, se houve lançamento como empregado, mas o relatório fiscal falhou na caracterização; entendo que haveria falha na motivação; devendo o lançamento ser anulado por vício formal. (Grifou-se)

Assim, de acordo com a tese desenvolvida nos trechos colacionados do acórdão 2302-01.806, que retrata o meu entendimento a respeito do tema, se houve vício, este ocorreu na motivação, em razão da não apresentação de forma clara, das razões que levaram à convicção de que o fornecimento de bolsas de estudo aos empregados teria se dado sem observâncias dos requisitos constantes na alínea “t”, do § 9º, do art. 28, da Lei nº 8.212/1991.

Desse modo, quanto à natureza do vício de nulidade, que foi a única matéria devolvida à apreciação desta Câmara Superior de Recursos Fiscais, considero ser esse de índole formal.

### **Conclusão**

Em razão de todo o exposto, conheço do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, dou-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Mário Pereira de Pinho Filho