



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10510.002780/2009-72
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-009.185 – CSRF / 2ª Turma
Sessão de 22 de outubro de 2020
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado SECRETARIA MUNICIPAL DA SAUDE

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2007

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. PRESSUPOSTOS. CONHECIMENTO.

A divergência somente se caracteriza quando, em face de situações fáticas similares, são adotadas soluções diversas, tendo em vista interpretações distintas conferidas à legislação tributária. Não se conhece de Recurso Especial de quando não resta demonstrado o alegado dissídio jurisprudencial.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial.

(documento assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo – Presidente em Exercício

(documento assinado digitalmente)

Ana Cecília Lustosa da Cruz - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Mario 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 (suplente convocado(a)), Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Ana Paula Fernandes, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Marcelo Milton da Silva Risso.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional contra o Acórdão n.º 2301-003.884, proferido pela 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento do CARF, em 22 de janeiro de 2014, no qual restou consignado o seguinte trecho da ementa, fls. 361:

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. AUSÊNCIA DE DESCRIÇÃO DO FATO GERADOR. NULIDADE MATERIAL.

No presente caso a nulidade foi declarada em face da ausência da perfeita descrição do fato gerador do tributo, em virtude de o lançamento realizado não permitir ao contribuinte identificar a qual competência se referem os acréscimos legais, o que caracteriza violação ao art. 142 do CTN e, especificamente, ao art. 37 da Lei nº 8.212/91 e ao art. 229, § 2º do Regulamento da Previdência Social RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/1999. É o lançamento, por vício material, quando ausentes a descrição do fato gerador e a determinação da matéria tributável, em especial quando o crédito é constituído com base na caracterização de segurado empregado e deixam de ser demonstrados os elementos caracterizadores do vínculo empregatício.

Quando nos deparamos com um vício de natureza formal o princípio *pas de nullité sans grief* ou princípio do prejuízo deve ser amplamente aplicado, isto porque, a adoção de sistema rígido de invalidação processual impede a eficiente atuação da Administração Pública. Cabe a autoridade lançadora o ônus de descrever 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, conforme descrito no art. 142 do CTN.

A declaração de nulidade ante a ausência da perfeita descrição do fato gerador do tributo, decorre do fato de a autoridade fiscal não ter se desincubido do ônus de descrever a ocorrência do fato gerador da obrigação, o que faz com que o prejuízo ao contribuinte seja intrínseco à declaração de nulidade por vício material.

LEVANTAMENTO SEGURADO EMPREGADO. NECESSIDADE DE CARACTERIZAÇÃO.

Para que se caracterize a formação de um vínculo de emprego, faz-se necessária a constatação dos requisitos do contrato de trabalho descritos no art. 3º da CLT: continuidade (não eventualidade), subordinação, onerosidade e pessoalidade. No relatório de Lançamentos-RL nominou-se as pessoas físicas, porém o relatório fiscal não descreveu de forma minuciosa como a atividade se desenvolveu ao longo do tempo em que permaneceram prestando serviços na empresa notificada.

No que se refere ao Recurso Especial, fls. 407 e seguintes, houve sua admissão, por meio do Despacho de fls. 431 e seguintes, para **rediscutir: (a) inexistência de nulidade; e (b) natureza do vício.**

Em seu **recurso, aduz o Recorrente**, em síntese, que:

- a) o auto de infração e demais termos do processo administrativo fiscal somente serão declarados nulos na ocorrência de uma das seguintes hipóteses: quando se tratar de ato/decisão lavrado ou proferido por pessoa incompetente; e resultar em inequívoco cerceamento de defesa à parte;
- b) não se vislumbra a ocorrência de prejuízo à defesa do contribuinte neste processo, pelo que a decretação da nulidade representa a desnecessária movimentação da máquina pública, com o dispêndio de recursos do erário, para a repetição de atos administrativos válidos, perfeitos e eficazes.;
- c) não houve prejuízo manifesto, efetivo e concreto, havendo aí manifesta afronta ao princípio da instrumentalidade das formas, pois o ato alcançou a sua finalidade. O contribuinte, diante de suas peças de insurgência, demonstrou ter pleno conhecimento dos termos do lançamento e dele se defendeu;
- d) o motivo é a ocorrência do fato gerador do tributo e a norma jurídica que autorizam a exigência”, como não houve qualquer alegação ou mesmo constatação de que a infração efetivamente não ocorreu, é cediço que não há qualquer vício no lançamento a ensejar sua nulidade, ainda mais sob a pecha de vício material;
- e) ainda que se entenda por manter a decisão da Câmara no que se refere à nulidade do auto de infração, o que se admite apenas por argumentar, não há que se falar em existência de vício material;

f) 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;

g) trata-se de suposto vício na descrição fática que, em nada interferiu na configuração do crédito tributário (em todos os seus elementos). Logo, se se cogitar 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.

Intimada, a Recorrida apresentou Contrarrazões, fls. 445 e seguintes:

a) o recurso especial do Contribuinte não deve ser conhecido, vez que as ementas paradigmas utilizadas não apresentam divergência específica em contradição ao caso em epígrafe;

b) na nulidade decretada no acórdão recorrido cinge-se à ausência de descrição do fato gerador do tributo, o que, de forma evidente, limita o direito à ampla defesa e ao contraditório pelo Município de Lagarto;

c) os acórdãos paradigmas, por sua vez, apontam situações totalmente distintas, sendo o primeiro concernente à convalidação, tese esta não discorrida no recorrido, e o segundo à impossibilidade de declaração de nulidade quando a parte apresenta impugnação específica sobre fatos, igualmente não balizada no presente acórdão;

d) devem ser mantidas as razões esposadas no acórdão vergastado;

e) o que não restou comprovado, in caso, é que os médicos faziam parte do quadro do Município de Lagarto. Em verdade, como demonstrado no processo, os médicos eram vinculados à Associação de Caridade de Lagarto e à Associação de Proteção à Maternidade e à Infância;

f) os médicos, cuja contribuição é devida, eram contratados pelas instituições acima mencionadas, para consecução das suas atividades-fim, jamais tendo sido vinculados ao Município de Lagarto, tampouco à Secretaria Municipal de Saúde;

g) apesar de ter cometido uma irregularidade, ao efetuar o pagamento diretamente aos médicos vinculados à Associação de Caridade de Lagarto e à Associação de Proteção à Maternidade e à Infância, o Município de Lagarto jamais poderia ser considerado como efetivo empregador, a ponto de se considerar contribuinte, vez que os demais requisitos relativos à relação de emprego não se encontram presentes, a exemplo da personalidade e da subordinação;

h) os próprios contratos mantidos com as Associações preveem que é obrigação das contratadas os encargos trabalhistas, previdenciários, fiscais e comerciais.

É o relatório.

Voto

Conselheira Ana Cecília Lustosa da Cruz, Relatora.

1. Do conhecimento

Como narrado, as matérias admitidas para a análise por essa Câmara Superior foram:

a) inexistência de vício;

b) natureza do vício

Aduz a Recorrida a impossibilidade de conhecimento do recurso especial, considerando, em suma, que as ementas paradigmas utilizadas não apresentam divergência específica em contradição ao caso em epígrafe.

Além disso, assevera que a nulidade decretada no acórdão recorrido cinge-se à ausência de descrição do fato gerador do tributo, o que, de forma evidente, limita o direito à ampla defesa e ao contraditório pelo Município de Lagarto. Já os acórdãos paradigmas, por sua vez, apontam situações totalmente distintas, sendo o primeiro concernente à convalidação, tese esta não discorrida no recorrido, e o segundo à impossibilidade de declaração de nulidade quando a parte apresenta impugnação específica sobre fatos, igualmente não balizada no presente acórdão.

A fim de avaliar a preliminar suscitada, transcrevo abaixo trechos do acórdão recorrido e dos acórdãos paradigmas:

ACÓRDÃO RECORRIDO	INEXISTÊNCIA DO VÍCIO
No presente caso a nulidade foi declarada em face da ausência da perfeita descrição do fato gerador do tributo, em virtude de o lançamento realizado não permitir ao contribuinte identificar a qual competência se referem os acréscimos legais, o que caracteriza violação ao art. 142 do CTN e, especificamente, ao art. 37 da Lei nº 8.212/91 e ao art. 229, § 2º do Regulamento da Previdência Social RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/1999. É o lançamento, por vício material, quando ausentes a descrição do fato gerador e a determinação da matéria tributável, em especial quando o crédito é constituído com base na caracterização de segurado empregado e deixam de ser demonstrados os elementos caracterizadores do vínculo empregatício. Quando nos deparamos com um vício de natureza formal o princípio princípio pas de nullité sans grief ou princípio do prejuízo deve ser amplamente aplicado, isto porque, a adoção de sistema rígido de invalidação processual impede a eficiente atuação da Administração Pública. Cabe a autoridade lançadora o ônus de descrever 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, conforme descrito no art. 142 do CTN. A declaração de nulidade ante a ausência da perfeita descrição do fato gerador do tributo, decorre do fato de a autoridade fiscal não ter se desincubido do ônus de descrever a ocorrência do fato gerador da obrigação, o que faz com que o prejuízo ao contribuinte seja intrínseco à declaração de nulidade por vício material. LEVANTAMENTO SEGURADO EMPREGADO. NECESSIDADE DE CARACTERIZAÇÃO. Para que se caracterize a formação de um vínculo de emprego, faz-se necessária a constatação dos requisitos do contrato de trabalho descritos no art. 3º da CLT: continuidade (não eventualidade), subordinação, onerosidade e pessoalidade. No relatório de Lançamentos RL nominou-se as pessoas físicas, porém	ACÓRDÃO PARADIGMA N. 01-05.716 (IRPJ) NORMAS PROCESSUAIS — CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA — ATO MERAMENTE IRREGULAR - Se o ato alcançou os fins postos pelo sistema, sem que se verifique prejuízo as partes e ao sistema de modo que o tome inaceitável, ele deve permanecer válido. O cerceamento do direito de defesa deve se verificar concretamente, e não apenas em tese. O exame da impugnação evidencia a correta percepção do conteúdo e da motivação do lançamento. Não se deve confundir o motivo do ato administrativo com a "motivação" feita pela autoridade administrativa que integra a "formalização" do ato. Os atos com vício de motivo não podem ser convalidados, uma vez que tais vícios subsistiriam no novo ato. Já os vícios de formalização podem ser convalidados, sanando a ilegalidade desde que não se cause cerceamento do direito de defesa ao administrado. AUSÊNCIA DE CONTRADITÓRIO NO CURSO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO - O princípio do contraditório se traduz de duas formas: por um lado, pela necessidade de se dar conhecimento da existência dos atos do processo às partes e, de outro, pela possibilidade das partes reagirem aos atos que lhe forem desfavoráveis no processo administrativo fiscal. É inválida a decisão administrativa proferida em desobediência ao ditame constitucional do contraditório. (...). Verifica-se do exame dos autos, que a descrição dos fatos no lançamento eletrônico de malha foi concisa, indicando que o prejuízo foi indevidamente compensado e remetendo aos demonstrativos anexos. Os demonstrativos indicam o valor declarado, os períodos, o valor alterado pela fiscalização e os acréscimos exigidos. Especificamente, nas folhas 19/20/21, constam o SAPLI e o Demonstrativo de Acompanhamento do Prejuízo Fiscal em que se

o relatório fiscal não descreveu de forma minuciosa como a atividade se desenvolveu ao longo do tempo em que permaneceram prestando serviços na empresa notificada.

(...).

Conforme consta do relatório fiscal, o levantamento também se refere às contribuições incidentes sobre a remuneração dos servidores da Câmara Municipal, conforme Relatório de Lançamentos tendo como base de cálculo da contribuição previdenciária a folha de pagamento da Secretaria de Saúde do Município de Lagarto/SE.

Todavia, a recorrente se insurge contra a caracterização dos segurados que teriam sido considerados pelo Fisco como empregados, sem restar evidenciados os pressupostos da relação de emprego.

Quanto a este aspecto, entendo que a recorrente possui razão.

Da leitura do Relatório Fiscal de fls. 17, não é possível vislumbrar quais segurados prestaram serviços de maneira a caracterizar a relação de emprego.

O fisco limita-se a dizer que os segurados atuaram na atividade fim da Secretaria de Saúde e receberam suas remunerações de acordo com a quantidade de horas trabalhadas, conforme folha de pagamento fornecida pela Secretaria de Saúde. No entanto, deixou a autoridade fiscal de caracterizar o vínculo empregatício, não tendo relatado a presença dos pressupostos inerentes a uma relação de emprego.

Para a constituição de crédito tributário, determina o artigo 142 do Código Tributário Nacional CTN, Lei nº 5.172, de 25/10/66, que deve ser verificada a ocorrência do fato gerador e determinada a matéria tributada. O fato gerador da obrigação principal é definido pelo artigo 114 da mesma lei como “a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência”.

No caso sob exame, foram considerados fatos geradores os pagamentos às pessoas físicas por meio de suposta folha de pagamento, sendo entendidas como segurados empregados.

Ocorre que a descrição dos fatos mostra-se incipiente para o lançamento, pois restam ausentes as circunstâncias materiais que suportariam a certeza e liquidez do crédito constituído.

No caso da relação de emprego, deve restar comprovada pela fiscalização a subordinação jurídica, a não eventualidade,

a onerosidade e a pessoalidade. Tudo em consonância com as disposições regulamentares da Previdência Social. (...).

Entretanto, o relatório fiscal não descreve a situação fática encontrada que lhe permitiu dizer que os segurados são empregados.

A simples descrição dos serviços como sendo tarefas típicas de servidores da Câmara não é suficiente como suporte para o lançamento. É necessário o cotejamento da situação fática com as características definidas pela norma como hipótese de incidência. A subsunção do

demonstra a evolução do saldo de prejuízos fiscais da recorrente desde 1986 até o ano da autuação.

O processo foi enviado em diligência, conforme doc. de fls 54, por não ter sido cumprido o procedimento previsto na IN SRF nº 94/97 que prevê a intimação do contribuinte para prestar esclarecimentos previamente a lavratura da auto de infração.

Daí a fiscalização compareceu ao estabelecimento da contribuinte e trouxe cópias de livros e outros documentos aos autos. Relata o agente fiscal, no Termo de Diligência (fls 125), que a autuada efetuou correção monetária, período-base de 1990, com base no IPC por força de decisão judicial, realizou correção dos saldos de prejuízos fiscais com base no IPC ao invés da BTNF nos períodos de 1986/1989 e que os valores do Demonstrativo de Acompanhamento do Prejuízo Fiscal do período de 1995 a 02/1994, trazidos pelo auto de infração às fls 21, são idênticos aos constantes do LALUR da contribuinte.

Do relatado, verificam-se algumas irregularidades na condução do processo, eis que não foi dada ciência do Termo de Diligência à recorrente e também à fiscalização descumpriu o procedimento administrativo previsto na IN SRF 94/97 que prevê a oitiva da contribuinte antes da lavratura do auto de infração.

Ocorre, contudo, que a contribuinte, após se insurgir quanto ao cerceamento de defesa, passou se defender da acusação formulada, tanto em primeira, quanto em segunda instância. Na impugnação, às fls 5 a 10, nos tópicos (b) Antecedentes e (c) IPC x BTNF, a recorrente se defende da acusação da utilização do IPC como índice inadequado para correção do balanço e do saldo de prejuízos fiscais. (...).

Ressalte-se, prima face, que o vício de descrição da autuação, discutido nos autos, é apenas formal, eis que foi desatendida a norma processual prevista no art. 10 do Decreto nº 70.235/72. Não se trata de erro na aplicação da norma

de incidência do tributo, apenas houve falha na exteriorização do ato do lançamento.

Nesse contexto, não se deve confundir o motivo do ato administrativo com a "motivação" feita pela autoridade administrativa que integra a "formalização" do ato, sendo um requisito formalístico dele. Tanto que a ausência de motivação inclui-se entre os vícios de formalização. O motivo, por sua vez, é pressuposto de validade do ato. Ou seja, a validade do ato dependerá da existência do motivo que houver sido enunciado. Para o ato de lançamento, por exemplo, o motivo é a ocorrência do fato gerador do tributo e a norma jurídica que autorizam a exigência, enquanto a motivação é a descrição em linguagem, nos autos, pelo agente fiscal, dos fundamentos fáticos e jurídicos de sua ocorrência.

Os atos com vício de motivo não podem ser

fato à regra de incidência deve ser detalhadamente consignada no relatório fiscal a fim de possibilitar as garantias constitucionais à ampla defesa e ao contraditório. Violá-las contamina o ato administrativo de lançamento com vício insuscetível de convalidação. Cabe à autoridade lançadora motivar adequadamente suas afirmativas, possibilitando ao contribuinte a perfeita compreensão do que lhe é imputado, viabilizando o exercício do direito inserido no inciso LV, do artigo 5º da Constituição Federal/88. (...). Ademais, em se tratando de lançamento fiscal, o artigo 142 do Código Tributário Nacional não deixa dúvidas de que a motivação se refere à verificação pelo agente fiscal da ocorrência do fato gerador. (...) Pelo exposto, não é possível, com base nas informações trazidas no relatório fiscal, concluir acerca da configuração da relação de emprego porventura existente, fato este determinante para o lançamento de débito na presente NFLD. (...). Por este motivo, entendo que o lançamento relativo à caracterização de segurados como empregados é inexistente, pois não subsumiu o fato jurídico à norma legal.	convalidados, uma vez que tais vícios subsistiriam no novo ato. Já os vícios de formalização podem ser convalidados com a prática de novo ato, sanando a ilegalidade desde que não se cause cerceamento do direito de defesa ao administrado. <u>Quanto à irregularidade decorrente da falta de oitiva em relação do "Termo Conclusivo de Diligência Fiscal" de folha 135, o tratamento deve ser outro.</u> <u>Verifico, nesse sentido, que a falha processual se deu posteriormente a autuação, no transcorrer do processo administrativo fiscal.</u> De fato, foram trazidos inúmeros documentos aos autos e não foi oferecida ao contribuinte a oportunidade de se pronunciar sobre as afirmações trazidas no Termo de Diligência como determinado expressamente no despacho proferido pela Delegada Substituta da Receita Federal (fls.54). Como isso não ocorreu, a decisão de primeira instância proferida, logo após a juntada do Termo de Diligência, sem que tenham sido ouvidas as razões do interessado sobre os documentos juntados e sobre as conclusões a que chegou a autoridade diligenciante, é nula. Esse vício, a meu ver, contamina todos os atos processuais realizados após o Termo de Diligência (fls 135 a 140). Por todo o exposto, voto no sentido de afastar a nulidade do auto de infração e declarar a nulidade do processo a partir da decisão de primeira instância, inclusive, para que outra decisão seja proferida depois de ouvida a contribuinte sobre o resultado da Diligência. ACÓRDÃO PARADIGMA N.º 104-22.759 (IRPF) AUTO DE INFRAÇÃO - NULIDADE - CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA - CAPITULAÇÃO LEGAL - DESCRIÇÃO DOS FATOS - LOCAL DA LAVRATURA - O auto de infração deverá conter, obrigatoriamente, entre outros requisitos formais, a capitulação legal e a descrição dos fatos. Somente a ausência total dessas formalidades é que implicará na invalidade do lançamento, por cerceamento do direito de defesa. Ademais, se o contribuinte revela conhecer plenamente as acusações que lhe foram imputadas, rebatendo-as, uma a uma, de forma meticulosa, mediante extensa e substancial impugnação, abrangendo não só outras questões preliminares como também razões de mérito, descabe a proposição de cerceamento do direito de defesa. (...). Na fase recursal o suplicante solicita o provimento ao seu recurso, tanto nas razões preliminares quanto nas razões de mérito, para tanto apresenta preliminares de nulidade do lançamento baseada nas seguintes teses: auto de infração lavrado fora do estabelecimento
--	--

	fiscalizado, não houve a lavratura do Termo de Início de Fiscalização, o auto de infração foi lavrado por AFTN sem habilitação profissional (sem o curso de Ciências Contábeis) e cerceamento do direito de defesa (falta de descrição dos fatos e/ou descrição confusa dos fatos, auto de infração recebida por pessoa não habilitada) e preliminar de decadência. Por fim razões de mérito sobre o lançamento efetuado. (...). Ora, não procede à nulidade do lançamento argüida sob o argumento de que o auto de infração não foi lavrado dentro dos parâmetros exigidos pelo art. 10 do Decreto nº. 70.235, de 1972, ou seja, erro de capitulação legal, demonstração da base de cálculo, descrição confusa dos fatos, bem como não houve a devida descrição e capitulação da infração cometida pelo suplicante. Verifica-se, ainda, que o Auto de Infração às fls. 04/07, identifica por nome e CPF o autuado, esclarece que foi lavrado na IRF em São Sebastião - SP, cuja ciência foi através de AR em 30/08/01, e descreve as irregularidades praticadas e o seu enquadramento legal assinado pelo Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, cumprindo o disposto no art. 142 do CTN, ou seja, o ato é próprio do agente administrativo investido no cargo de Auditor-Fiscal. Não tenho dúvidas, que o excesso de formalismo, a vedação à atuação de ofício do julgador na produção de provas e a declaração de nulidades puramente formais são exemplos possíveis de serem extraídos da prática forense e estranhos ao ambiente do processo administrativo fiscal. O ato administrativo deve estar consubstanciado por instrumentos capazes de demonstrar, com segurança e certeza, os legítimos fundamentos reveladores da ocorrência do fato jurídico tributário. Isso tudo foi observado quando da determinação do tributo devido, através do Auto de Infração lavrado. Assim, não há como pretender premissas de nulidade do auto de infração, nas formas propostas pelo recorrente, neste processo, já que o mesmo preenche todos os requisitos legais necessários.
--	--

Pela leitura do acórdão recorrido, observa-se que o principal fundamento ensejador do provimento do Recurso Voluntário foi a ausência da **descrição do fato gerador e a determinação da matéria tributável, em especial quando o crédito é constituído com base na caracterização de segurado empregado e deixam de ser demonstrados os elementos caracterizadores do vínculo empregatício.**

Assim, entendeu o Colegiado *a quo* pela impossibilidade, **com base nas informações trazidas no relatório fiscal, de se concluir acerca da configuração da relação de emprego porventura existente, fato este determinante para o lançamento de débito na presente NFLD.**

Nota-se, pelos trechos mencionados, que foi essencial para decisão vergastada a ausência de verificação pelo agente fiscal da ocorrência do fato gerador, o que seria, na visão Turma, um vício de motivação, como se observa da transcrição abaixo:

Ademais, em se tratando de lançamento fiscal, o artigo 142 do Código Tributário Nacional não deixa dúvidas de que a motivação se refere à **verificação pelo agente fiscal da ocorrência do fato gerador**. (...)

Portanto, os elementos essenciais para a conclusão adotada pelo Colegiado foram:
a) ausência de descrição do fato gerador; e b) ausência de determinação da matéria tributável.

Cabe salientar que, para aquele Colegiado, a **falta de verificação da ocorrência do fato gerador** está abarcada pelo conceito de motivação. E essa ausência de caracterização do fato gerador ocasionou a **inexistência** do lançamento, não a sua nulidade, nos termos seguintes:

Por este motivo, entendo que o **lançamento relativo à caracterização de segurados como empregados** é **inexistente**, pois não subsumiu o fato jurídico à norma legal.

DISPOSITIVO

Por todo o exposto, voto por CONHECER DO RECURSO, para, no mérito, **DAR-LHE PROVIMENTO**.

Pelo resultado do julgamento, resta evidente que não houve reconhecimento de vício, como se verifica abaixo:

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, **em dar provimento ao recurso, devido a não comprovação dos segurados como empregados, com a consequente ausência de comprovação do fato gerador**, nos termos do voto do Relator. Vencido(a) o(a) Conselheiro(a) Bernadete de Oliveira Barros, Fábio Pallaretti Calcini e Luciana de Souza Espíndola Reis, que votaram em anular o lançamento, pela existência de vício.

Por sua vez, o primeiro paradigma indicado pela Recorrente (nº 104-22.759) acerca da inexistência de vício, caracteriza a ausência de verificação da ocorrência do fato gerador como vício de motivo, que não poderia ser convalidado, de forma diversa do vício de motivação. Assim, nota-se apenas uma diferença conceitual sobre o que seria vício de motivo ou motivação, mas, em sua essência, quando o paradigma dispõe que a ausência de verificação do fato gerador é insanável, encontra-se no mesmo sentido do acórdão recorrido.

Apesar de tecer as considerações mencionadas, o paradigma dispõe que “no caso dos autos, a autoridade lançadora cumpriu todos preceitos estabelecidos na legislação em vigor e o lançamento foi efetuado com base em dados reais sobre o suplicante, conforme se constata nos autos, com perfeito **embasamento legal e tipificação da infração cometida**. Como se vê, não procede à situação conflitante alegada pelo recorrente, ou seja, não se verificam, por isso, os pressupostos exigidos que permitam a declaração de nulidade do Auto de Infração”.

Desse modo, observa-se que a situação fática descrita no paradigma em comento não possui qualquer similitude com a constante dos presentes autos, tratando-se, inclusive, de lançamento eletrônico de malha no qual se considerou **adequada descrição dos fatos**, pelo que se evidencia do trecho abaixo:

Verifica-se do exame dos autos, que a descrição dos fatos no lançamento eletrônico de malha foi concisa, indicando que o prejuízo foi indevidamente compensado e remetendo aos demonstrativos anexos. Os demonstrativos indicam o valor declarado, os períodos, o valor alterado pela fiscalização e os acréscimos exigidos.

Outro ponto da nulidade recorrido na decisão do paradigma foi o relativo à **ausência de ciência do Termo de Diligência à recorrente e também o descumprimento pela fiscalização do procedimento administrativo previsto na IN SRF 94/97, que prevê a oitiva da contribuinte antes da lavratura do auto de infração.**

Nesse contexto, foi afastada a existência de nulidade do auto de infração e declarada a nulidade do processo a partir da decisão de primeira instância, inclusive, para que outra decisão seja proferida depois de ouvida a contribuinte sobre o resultado da Diligência.

Dessa forma, não há similitude fática entre o paradigma e a decisão recorrida, motivo pelo qual não se identifica a divergência suscitada com base no Acórdão n.º N. 01-05.716.

No que se refere ao segundo paradigma (n.º 104-22.759), a nulidade é enfrentada em relação aos seguintes aspectos: **auto de infração lavrado fora do estabelecimento fiscalizado, não houve a lavratura do Termo de Início de Fiscalização, o auto de infração foi lavrado por AFTN sem habilitação profissional (sem o curso de Ciências Contábeis) e cerceamento do direito de defesa (falta de descrição dos fatos e/ou descrição confusa dos fatos, auto de infração recebida por pessoa não habilitada).**

Nota-se que não houve discussão sobre a verificação da ocorrência fato gerador, como no acórdão recorrido, sendo o contexto fático do paradigma em questão, eminentemente, distinto da situação contemplada nos presentes autos.

Assim, não se mostra possível a identificação da divergência jurisprudencial alegada também com base no segundo paradigma.

Quanto à **segunda matéria**, natureza da nulidade, caracterização do vício como formal ou material, foi apresentado o **paradigma n.º 203-09.332 e paradigma n.º 105-13.892**, nos quais constam as seguintes ementas:

Primeiro acórdão paradigma (nº 203-09.332):

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 insanável, tornando nula a respectiva constituição. Processo anulado ab initio."

(Grifos da Recorrente)

Segundo acórdão paradigma (nº 105-13.892):

Por maioria de votos, ACOLHER a preliminar suscitada (de nulidade), para cancelar o lançamento, por constatação de vício formal na sua constituição, dando provimento ao recurso. Vencido o Conselheiro Verinaldo Henrique da Silva, que rejeitava a preliminar argüida.

Ementa

PROCESSO ADMINSTRATIVO FISCAL - LANÇAMENTO DE OFÍCIO - NULIDADE - O lançamento, por constituir-se em um ato administrativo de formalização do crédito tributário, como previsto no art. 142 do CTN, Lei nº 5.172/66, c/c o art. 10 do PAF, Decreto nº 70.235/72, exigiu o legislador, obrigatoriamente, certos requisitos intrínsecos e extrínsecos, que são concorrentes e cumulativos à sua eficácia. A inobservância de tais exigibilidades concorre para a sua nulidade, mormente quando a descrição dos fatos motivadores da exação não contempla a totalidade das matérias nele

consignadas, em atendimento ao princípio da unicidade do ato de lançamento. Lançamento nulo.”

(Grifos da Recorrente)

Consoante disposto anteriormente, quando da análise da primeira matéria, o Colegiado *a quo* não reconheceu a existência de nulidade do lançamento, inclusive, o resultado do julgamento consigna expressamente que restou vencida a tese de reconhecimento da nulidade.

Em verdade, o que houve foi o provimento do recurso voluntário por ausência da **descrição do fato gerador e da determinação da matéria tributável**, em especial porque o crédito foi constituído com base na caracterização de segurado empregado e deixaram de ser demonstrados os elementos caracterizadores do vínculo empregatício.

Portanto, apesar de constar da ementa do julgado, conforme o resultado da ata da sessão, não foi reconhecida a existência de nulidade no acórdão recorrido, razão pela qual não há como se perquirir sua eventual natureza.

Pelo exposto, voto em não conhecer do Recurso Especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional.

(documento assinado digitalmente)

Ana Cecília Lustosa da Cruz