



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

**Processo nº** 10680.009263/2007-19  
**Recurso nº** Especial do Procurador  
**Acórdão nº** 9202-003.211 – 2ª Turma  
**Sessão de** 08 de maio de 2014  
**Matéria** Contribuições Sociais Previdenciárias  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** MINIAUTO - MINAS AUTOMÓVEIS LTDA.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/04/1998 a 31/12/2005

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. 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 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.

**Recurso especial negado.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.

*(Assinado digitalmente)*

Marcos Aurélio Pereira Valadão - Presidente em exercício

*(Assinado digitalmente)*

Elias Sampaio Freire - Relator

EDITADO EM: 20/05/2014

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcos Aurélio Pereira Valadão (Presidente em exercício), Gustavo Lian Haddad, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Marcelo Oliveira, Manoel Coelho Arruda Junior, Pedro Anan Junior (suplente convocado), Maria Helena Cotta Cardozo, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Elias Sampaio Freire. Ausente, justificadamente o Conselheiro Alexandre Naoki Nishioka

## Relatório

A Fazenda Nacional, inconformada com o decidido no Acórdão nº. 2803-02.263, proferido pela Terceira Turma Especial da Segunda Seção de Julgamento do CARF em 17 de abril de 2013, interpôs, dentro do prazo regimental, recurso especial de divergência à Câmara Superior de Recursos Fiscais.

A decisão recorrida, por unanimidade de votos, deu parcial provimento ao recurso para reconhecer a decadência das contribuições exigidas até a competência 05/2001, inclusive, bem como excluir do lançamento o levantamento DAL por falta de clareza e precisão. Segue abaixo a sua ementa:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS  
Período de apuração: 01/01/1998 a 01/02/2005 DECADÊNCIA  
PARCIAL. RECONHECIMENTO. ANTECIPAÇÃO DE  
PAGAMENTO. OCORRÊNCIA. LEVANTAMENTO DAL.  
AUSÊNCIA DE CLAREZA E PRECISÃO. EXCLUSÃO  
DETERMINADA. Recurso Voluntário Provido Em Parte*

A Fazenda Nacional apresentou o acórdão paradigma CSRF/01-05.716, visando discutir a necessidade de se considerar a existência de prejuízo como condição para a anulação do lançamento. Seguem abaixo suas ementas:

### Acórdão CSRF/01-05.716

*“NORMAS PROCESSUAIS – CERCEAMENTO DO DIREITO  
DE DEFESA – ATO MERAMENTE IRREGULAR – Se o ato*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 20/05/2014 por AFONSO ANTONIO DA SILVA, Assinado digitalmente em 30/05/2

014 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 22/05/2014 por ELIAS SAMPAIO FREIRE

Impresso em 04/06/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

*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 subsistiram 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. Recurso Especial Provido.”*

Afirma que o acórdão recorrido diverge do proferido pela Câmara Superior de Recursos Fiscais no que tange à possibilidade de aplicar à análise de eventual nulidade do lançamento a norma contida no art. 59 do Decreto nº 70.235/72. Enquanto que o acórdão recorrido julgou nulo o lançamento independentemente de qualquer indagação acerca da existência de prejuízo in concreto para o contribuinte, requisito este que se extrai da interpretação dos arts. 59 e 60 do referido Decreto; o paradigma deu provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional por considerar, com base no art. 59 do Decreto 70.235/72, que a declaração de nulidade exige a demonstração de efetivo prejuízo para a defesa.

Argumenta que, de acordo com os arts. 59 c/c 60 do Decreto nº 70.235/72, a notificação e demais termos do processo administrativo fiscal somente serão declarados nulos na ocorrência de uma das seguintes hipóteses: a) quando se tratar de ato/decisão lavrado ou proferido por pessoa incompetente; b) resultar em inequívoco cerceamento de defesa à parte.

Cita jurisprudência da CSRF, que firmou orientação no sentido de que “Não existe prejuízo à defesa quando os fatos narrados e fartamente documentados nos autos amoldam-se perfeitamente às infrações imputadas à empresa fiscalizada. Não há nulidade sem prejuízo”.

Traz à luz o art. 10 do Decreto 70.235/72, que estabelece como requisitos obrigatórios do auto de infração os seguintes elementos: 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.

Afirma que, diante do que dispõem os artigos 10 e 59 do Decreto 70.235/72, depreende-se como necessária para a validade do lançamento a descrição do fato de uma forma tal que não resulte em prejuízo à ampla defesa do contribuinte, mas que não há, na legislação

vigente, a exigência de que seja apresentada descrição minuciosa e pormenorizada das circunstâncias fáticas.

Ressalta que, no caso dos autos, a controvérsia subsume-se à ausência do relatório a que se refere o art. 660, VIII, da IN SRP nº 03/2005 e que, em momento algum restou evidenciado na legislação que a ausência de tal documento mostrava-se imprescindível ao lançamento, de modo que poderia ensejar a nulidade do auto de infração.

Acrescenta que o contribuinte teve plena consciência do montante devido a título de acréscimos patrimoniais, inexistindo qualquer prejuízo à ampla defesa, pois estavam claros os elementos necessários à compreensão do dever descumprido e o valor a ser recolhido e que, inclusive, apresentou longo e detalhado arrazoado, por meio do qual se insurge contra o procedimento de apuração adotado pela fiscalização, dentre outros argumentos.

Ademais, visando discutir a decretação de nulidade por vício formal em hipóteses de descrição incompleta do fato gerador, a Fazenda Nacional ainda apresentou dois acórdãos paradigmas – 301-31.801 e 303-33.365 – cujas ementas seguem abaixo:

#### **Acórdão 301-31.801**

*"PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. NULIDADE. VÍCIO FORMAL. O descumprimento de requisitos essenciais do lançamento como omissão dos fundamentos pelos quais estão sendo exigidos os tributos e aplicadas as multas e acréscimos legais, além da falta da previa intimação estabelecida na legislação específica, tudo em contradição ao disposto no art. 142, do CTN e nos art. 11 e 59, do Decreto 70.235/72, autorizam a declaração de nulidade desse lançamento por vício formal. PRECEDENTES: Ac. 303-29972, 30296334 e 301-29966. RECURSO DE OFÍCIO NEGADO".*

#### **Acórdão 303-33.365**

*"ITR/1999. VÍCIO FORMAL. CERCEAMENTO AO DIREITO DE DEFESA. NULIDADE DO LANÇAMENTO. Constatada insuficiência na descrição dos fatos e no enquadramento legal é de se reconhecer A NULIDADE DO LANÇAMENTO POR VÍCIO FORMAL e cerceamento ao direito de defesa. A imprecisão do lançamento é particularmente notada na identificação do sujeito passivo, na caracterização do imóvel sobre o qual deve recair o lançamento, e na descrição da motivação e respectivo enquadramento legal para a autuação. Recurso de ofício negado."*

Argumenta que é notória a existência de divergência na interpretação da legislação tributária considerando que os paradigmas apontam que a eventual irregularidade por insuficiência da descrição dos fatos geradores enseja, quando muito, nulidade por vício formal; enquanto que no acórdão recorrido, houve exclusão do levantamento DAL, ou seja, decretação de nulidade por vício material.

Ressalta que pela leitura do art. 10 do Decreto 70.235/72, percebe-se que os requisitos ali elencados possuem natureza formal, ou seja, determinam como o ato administrativo, *in casu*, o lançamento, deve exteriorizar-se. Acrescenta que tal disciplina tem por objetivo uniformizar o procedimento de autuação da fiscalização, de maneira a conferir garantias ao contribuinte, em especial da ampla defesa e do contraditório.

Lembra que a decisão recorrida anulou o lançamento por imprecisa descrição dos fatos geradores, e que este é um dos itens que, obrigatoriamente, deve constar do instrumento de constituição do crédito. Assim é que, o vício apontado pelo colegiado como causa de nulidade do lançamento não pode ser considerado de natureza material, pois se assim fosse estar-se-ia afirmando que o motivo (fato jurídico) nunca existiu e não foi essa a premissa adotada pelo acórdão recorrido.

Conclui que o acórdão recorrido mostra-se inadequado ao afirmar que o referido equívoco constitui vício material, eis que se trata de elemento de exteriorização do ato administrativo, e portanto, vício formal.

Finaliza, requerendo o provimento do recurso especial para restabelecer a decisão de primeira instância, tendo em vista inexistir a nulidade vislumbrada pelo acórdão recorrido ou, caso assim não entenda, anular o presente auto de infração por vício formal.

Nos termos do Despacho nº. 2300-434/2013, foi dado seguimento ao recurso especial da Fazenda Nacional em relação às duas divergências apontadas.

O contribuinte apresentou, tempestivamente, contrarrazões.

Afirma que demonstrou de forma clara e objetiva, baseada em documentação probatória e esclarecimentos contábeis que os débitos constantes na NFLD continham erros – não foram considerados pagamentos efetuados nem mesmo a retificação de informações previdenciárias.

Verifica que a recorrente, em sua peça recursal, em momento algum questiona a ocorrência da decadência verificada no acórdão recorrido e ao mesmo tempo tenta restabelecer a decisão de primeira instância, sem contudo apresentar outras razões ou fatos que possam determinar a sua modificação.

Cita vários argumentos para confirmar a decadência, argumenta que a modificação do acórdão recorrido é injusta e indevida, uma vez que foi apresentada toda a documentação necessária comprobatória dos erros e vícios contidos na NFLD – caracterizando assim o erro formal e ao final requer a manutenção da decadência parcial, bem como a exclusão do crédito, face a falta de clareza e precisão do levantamento DAL.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Elias Sampaio Freire, Relator

O Recurso Especial da Fazenda Nacional preenche os requisitos de admissibilidade. Portanto, dele tomo conhecimento.

A decisão recorrida exclui do lançamento as diferenças de acréscimos legais, por entender que o lançamento realizado não permitiu ao contribuinte identificar a qual competência se referem os acréscimos legais, nos seguintes termos:

*"Quanto às competências em que ocorreu o lançamento DAL aquelas que não estiveram extintas pela decadência reconhecida acima deverão ser excluídas, uma vez que o relatório exigido pelo artigo 660, VIII, da IN – SRP N° 03/2005 não foi apresentado, o que torna impossível ao contribuinte identificar a qual competência se refere tal exigência, pois como disse a DRJ o sistema usa o mês de pagamento para calcular os acréscimos e não o mês efetivamente recolhido. A tímida referência da DRJ, abaixo transcrita, não clareou a questão e não é função do órgão julgador esclarecer o que a autoridade lançadora não esclareceu, pois nos termos dos artigos 37, **caput**, da Lei 8.212/91 e 243, **caput**, Regulamento da Previdência Social – RPS, apenso ao Decreto 3.048/99 a discriminação dos fatos geradores deve ser clara e precisa.*

*IN/SRP N° 03/2005 Art. 660.*

*Constituem peças de instrução do processo administrativo fiscal previdenciário, os seguintes relatórios e documentos:*

*VIII - Diferenças de Acréscimos Legais DAL, que discrimina, por levantamento e por estabelecimento, as diferenças decorrentes de recolhimento a menor de atualização monetária, juros ou multa de mora, com indicação dos valores que seriam devidos e dos valores recolhidos, considerando-se como competência para lançamento do acréscimo legal aquela em que foi efetuado o recolhimento a menor;"*

Assim sendo, o primeiro ponto a ser apreciado diz respeito à natureza do vício que acarretou a nulidade do lançamento.

É de vital importância a distinção entre vício formal e material para dimensionar os diferentes efeitos que, quanto à sua natureza e intensidade, cada um desses erros pode ter sobre o crédito tributário constituído. Há de se avaliar a ocorrência do erro como sendo “menos ou mais gravoso” e reforçando a idéia de que, também daí, pode-se extrair subsídios com vistas à classificação do vício como sendo de forma ou de substância.

Como efeito prático de se declarar a nulidade do lançamento por vício formal ou material temos que: no caso de vício formal o prazo decadencial para a realização de outro lançamento é restabelecido, passando a ser contado a partir da data da decisão definitiva que declarou a nulidade por vício formal do lançamento, conforme estabelece o 173, inciso II, do CTN. Já no caso de vício material, o prazo decadencial continua a ser contado da ocorrência do fato gerador do tributo, no caso do artigo 150, § 4º, do CTN, ou do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, tratando-se do artigos 173, inciso I do CTN. Assim sendo, neste último caso, poderá o Fisco promover novo lançamento, corrigindo o vício material incorrido, conquanto que dentro do prazo decadencial estipulado, sem o restabelecimento do prazo que é concedido na hipótese de se tratar de vício formal.

Portanto, a questão reside, assim, no estudo da natureza e intensidade do erro cometido, de cujas conclusões se extrai a classificação necessária para se definir a existência, ou não, do direito de o sujeito ativo da obrigação efetuar novo lançamento, levando-se em conta o princípio da segurança jurídica e os limites temporais dos atos administrativos.

As incorreções e omissões quanto à formalidade do ato praticado caracterizam o vício formal. Luiz Henrique Barros de Arruda, Processo Administrativa Fiscal, Editora Resenha Tributária, pág. 82, define assim o vício formal: “O vício de forma existe

*sempre que na formação ou na declaração da vontade traduzida no ato administrativo foi preterida alguma formalidade essencial ou que o ato não reveste a forma legal."*

Ou seja, os vícios formais são aqueles que não interferem no litígio propriamente dito, isto é, correspondem a elementos cuja ausência não impede a compreensão dos fatos que baseiam as infrações imputadas. Circunscrevem-se a exigências legais para garantia da integridade do lançamento como ato de ofício, mas não pertencem ao seu conteúdo material.

Por outro lado, ocorre vício material quando o lançamento não permitir ao sujeito passivo conhecer com nitidez a acusação que lhe é imputada, quer pela insuficiência na descrição dos fatos, quer pela contradição entre seus elementos, é igualmente nulo por falta de materialização da hipótese de incidência e/ou o ilícito cometido.

Destarte, a inobservância do que preconiza o art. 142 do CTN, que prevê ser o lançamento procedimento administrativo a 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, caracteriza existência de vício de natureza material.

Neste contexto, é lícito concluir que as investigações intentadas no sentido de determinar, aferir, precisar o fato que se pretendeu tributar anteriormente, revelam-se incompatíveis com os estreitos limites dos procedimentos reservados ao saneamento do vício formal.

Com efeito, sob o pretexto de corrigir o vício formal detectado, não pode o Fisco intimar o contribuinte para apresentar informações, esclarecimentos, documentos, etc. tendentes a apurar a matéria tributável. Se tais providências forem necessárias, significa que a obrigação tributária não estava definida e o vício apurado não seria apenas de forma, mas, sim, de estrutura ou da essência do ato praticado.

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, in verbis:

*"Art. 37. Constatado o atraso total ou parcial no recolhimento de contribuições tratadas nesta Lei, ou em caso de falta de pagamento de benefício reembolsado, a fiscalização lavrará notificação de débito, com discriminação Clara e precisa dos fatos geradores, das contribuições devidas e dos períodos a que se referem, conforme dispuser o regulamento."*

Tenho me posicionado no sentido de que nulo 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:

*“CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA – DÉBITO NORMAL-SEGURADOS EMPREGADOS – CARACTERIZAÇÃO DEFICIENTE - LANÇAMENTO ARBITRADO.*

*Para que o crédito tributário seja constituído com base na caracterização de segurado empregado, é necessário que os elementos caracterizadores do vínculo empregatício fiquem devidamente demonstrados no relatório fiscal da NFLD.*

*A falta da exposição clara e precisa dos elementos citados acima dificulta o contraditório e a ampla defesa do sujeito passivo, retirando do crédito os atributos de certeza e liquidez para uma futura execução fiscal.*

*A inviabilidade do saneamento do vício enseja a anulação do crédito.*

*Ocorrência de vício de natureza material.”*

*(2ªCC/6ª C – Ac. 206-01817 – Rel. Elias Sampaio Freire)*

Outro aspecto a ser enfrentado diz respeito a divergência jurisprudencial apresentada pela Fazenda Nacional, no sentido de que a Câmara prolatora do acórdão recorrido entendeu que a insuficiente descrição dos fatos que ensejaram a autuação fiscal é bastante para a nulidade, por vício material, do lançamento. Desconsiderou, no entanto, a inexistência de prejuízo ao contribuinte.

Destaca que o v. acórdão ora guerreado mostra-se dissonante da jurisprudência majoritária na medida em que decreta uma nulidade sem a comprovação de prejuízo.

Por diversas vezes neste colegiado tenho me manifestado no sentido de que quando estamos diante de um vício formal e inexiste prejuízo por parte do contribuinte em sua defesa, a nulidade não deve ser declarada, de acordo com o princípio *pas de nullité sans grief*.

*PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. MPF. NULIDADE FORMAL AFASTADA. AUSÊNCIA DO BINÔMIO DEFEITO-PREJUÍZO.*

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

*Mesmo que estejamos diante de um vício formal no lançamento, a sua nulidade não deve ser decretada, por ausência de efetivo prejuízo por parte do contribuinte em sua defesa. Não há de se falar em nulidade do lançamento, por não restar configurado o binômio defeito-prejuízo.*

*Recurso Especial Provido*

*(2ª Turma CSRF – Ac. 9202-01609 – Rel. Elias Sampaio Freire)*

Entretanto, no presente caso, o vício existente no lançamento é de natureza material e não de natureza formal, conforme demonstrado alhures.

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

Por outro lado, 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.

Destarte, 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.

Pelo exposto, voto por NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Especial da Fazenda Nacional.

*(Assinado digitalmente)*

Elias Sampaio Freire