



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

Processo nº 10700.000006/2008-17
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-005.364 – 2ª Turma
Sessão de 25 de abril de 2017
Matéria PAF - NULIDADE - NATUREZA DO VÍCIO
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado OPAS REVESTIMENTOS LTDA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/07/1999 a 31/12/2002

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

Não se conhece de Recurso Especial de Divergência, quando não resta demonstrado o alegado dissídio jurisprudencial, tendo em vista a ausência de similitude fática entre os acórdãos recorrido e paradigmas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Maria Helena Cotta Cardozo, Patrícia da Silva, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Ana Paula Fernandes, Heitor de Souza Lima Junior, João Victor Ribeiro Aldinucci (suplente convocado), Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Luiz Eduardo de Oliveira Santos (Presidente em exercício).

Relatório

Trata-se da NFLD nº 37.008.1234, por meio da qual se exige contribuições previdenciárias parte da empresa, empregados, destinadas ao financiamento do GILRAT e as destinadas a terceiros, incidentes sobre a remuneração de segurados empregados. Consta do relatório fiscal que o lançamento foi efetuado por meio da aferição indireta da base de cálculo das contribuições, assim justificada:

"Justifica-se a aferição pela não apresentação dos livros diários. As informações prestadas pela empresa, através das FP e das GFIP deveriam constar de escrituração contábil devidamente registrada."

Em sessão plenária de 08/02/2012, foi julgado o Recurso Voluntário s/n, prolatando-se o Acórdão nº 2402-002.445 (fls. 2.887 a 2.896), assim ementado:

"ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/07/1999 a 31/12/2002

DECADÊNCIA. SÚMULA VINCULANTE N. 08 DO STF. ART. RECOLHIMENTOS PARCIAIS. ART. 150 § 4º DO CTN. É de 05 (cinco) anos o prazo decadencial para o lançamento do crédito tributário relativo a contribuições previdenciárias.

NFLD. AFERIÇÃO INDIRETA. AUSÊNCIA DA DEVIDA JUSTIFICATIVA. NULIDADE. VÍCIO MATERIAL. Para que a fiscalização possa adotar o procedimento de aferição indireta, deve o fiscal autuante demonstrar a contento a ocorrência de alguma das situações descritas no art. 33 da Lei 8.212/91, de sorte a justificar a impossibilidade do lançamento das contribuições em face do óbice que lhe foi imposto pelo contribuinte.

Recurso Voluntário Provido."

A decisão foi assim resumida:

"Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, reconhecer a decadência de parte do período lançado pelo artigo 150, §4º do CTN e, no mérito, por maioria de votos, dar provimento ao recurso para nulidade do lançamento, por vício material, vencido o conselheiro Ronaldo de Lima Macedo que entendeu se tratar de vício forma"

O processo foi encaminhado à PGFN em 03/04/2012 (Despacho de Encaminhamento de fls. 2.897). Assim, conforme o art. 7º, da Portaria MF nº 527, de 2010, a Fazenda Nacional poderia interpor Recurso Especial até 18/05/2012, o que foi feito em 15/05/2012 (fls. 2.898 a 2.906), conforme o Despacho de Encaminhamento de fls. 2.930.

O Recurso Especial está fundamentado no artigo 67, do Anexo II, do RICARF, e visa rediscutir a **declaração de nulidade do lançamento - natureza do vício**.

Ao Recurso Especial foi dado seguimento, conforme o Despacho nº 2400-609/2012, de 24/09/2012 (fls. 319 a 325).

Em seu apelo, a Fazenda Nacional apresenta os seguintes argumentos, em síntese:

- o lançamento é espécie de ato administrativo, estando sujeito, portanto, aos termos da Lei nº 9.784, de 1999, que, em seu art. 50, exige que todo o ato administrativo seja motivado, de forma explícita, clara e congruente, com a indicação dos fatos e fundamentos jurídicos que lhe deram ensejo;

- na seara tributária, especificamente, o art. 142 do CTN foi o responsável por impor a motivação do lançamento, ao dispor:

*"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.*

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional."

- ao qualificar o lançamento como o "procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente", o CTN exigiu que o lançamento, formalizado por meio de Auto de Infração, NFLD, dentre outros, exponha o fato gerador da obrigação correspondente, i. e., as circunstâncias fáticas que, subsumidas à legislação tributária, têm o condão de fazer surgir uma obrigação de pagar tributo ou penalidade pecuniária;

- não se pode negar, contudo, a distinção entre o fato que levou ao lançamento e a descrição desse mesmo fato pelo agente do Fisco: o primeiro, o fato em si, materialmente considerado, é o motivo do lançamento, "é o pressuposto de fato que autoriza ou exige a prática do ato. É, pois, a situação do mundo empírico que deve ser tomada em conta para a prática do ato"; o segundo, a descrição do motivo pelo agente, é o relato, em documento próprio, dos motivos que culminaram na autuação, e a essa descrição a doutrina chama de **motivação** (cita doutrina de Celso Antônio Bandeira de Mello);

- no mesmo sentido, o seguinte julgado da Primeira Turma dessa Câmara Superior de Recursos Fiscais (grifei):

"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 torne 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. Recurso especial provido." (Acórdão nº CSRF/01-05.716, Processo nº 10830.002162/98-96, Sessão de 11.09.2007).

- vê-se, assim, que motivo e motivação, a despeito de estarem intimamente ligados, têm natureza diametralmente opostas: um (o motivo) tem natureza material, enquanto o outro (motivação) natureza formal;

- nesse passo, em se verificando que o motivo alegado não existe, ou que, à luz da legislação, não gera os efeitos pretendidos, ter-se-á vício de ordem material;

- por outro lado, em se constatando deficiência na descrição dos fatos pelo fiscal, de modo a prejudicar a defesa do contribuinte ou a dificultar a adequada compreensão do ocorrido, ter-se-á vício de ordem formal (cita doutrina de Leandro Paulsen);

- assim, ante todo o até aqui exposto, a única conclusão possível é a de que a deficiência da motivação gera defeito de ordem formal, o que permite: (i) a convalidação do ato, mediante o suprimento do vício, ou (ii) a repetição do ato, desta vez sem o vício que culminou na sua anulação.

- isso posto, impende analisar o vício apontado pelo acórdão recorrido para anular a NFLD (fls. 2.805):

"Dessa forma, verifico existir no presente caso vício insanável, apto a macular o lançamento efetuado, uma vez que entendo não estar devidamente justificada a adição do procedimento de aferição indireta. Seja pela impossibilidade de fundamentá-lo na falta de apresentação do livro diário, seja pela ausência de informações suficientes no relatório fiscal que permitiam a recorrente exercer a ampla defesa e o contraditório."

- evidente que o relator considerou deficitária a motivação da NFLD, razão pela qual decidiu pela anulação do lançamento, contudo à luz de todo o exposto, se há vício de motivação, trata-se de vício formal, razão pela qual, se houver de ser declarada nulidade no caso *in foco*, que o seja por vício formal, e não por vício material, resguardando-se, assim, o teor do art. 173, II, do CTN.

Ao final, a Fazenda Nacional pede que o recurso seja conhecido e provido, para reformar o acórdão recorrido, declarando-se a nulidade por vício formal.

Cientificada, a Contribuinte ficou-se silente (fls. 2.936 a 2.939).

Voto

Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo - Relatora

O Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional é tempestivo, restando perquirir acerca do atendimento aos demais pressupostos de admissibilidade.

No caso do acórdão recorrido, foi declarada a nulidade do lançamento por vício material. A Fazenda Nacional, por sua vez, pugna pela declaração de vício formal.

Assim, tratando-se de discussão acerca da natureza de vício verificado em lançamento de tributo, é imprescindível que se verifique a motivação da declaração de nulidade em cada um dos julgados em confronto, a ver se haveria similitude entre elas.

No caso do acórdão recorrido, trata-se da NFLD nº 37.008.1234, por meio da qual se exige contribuições previdenciárias parte da empresa, empregados, destinadas ao financiamento do GILRAT e as destinadas a terceiros, incidentes sobre a remuneração de segurados empregados. Consta do relatório fiscal que o lançamento foi efetuado por meio da aferição indireta da base de cálculo das contribuições, conforme a seguinte justificativa (fls. 61):

"DA AFERIÇÃO INDIRETA

5. Tal procedimento se encontra previsto na Lei nº 8.212/91, art. 33, § 3º, para apuração da base de cálculo - BC das contribuições sociais.

6. Justifica-se a aferição pela não apresentação dos livros diários. As informações prestadas pela empresa, através das FP e das GFIP deveriam constar de escrituração contábil devidamente registrada.

7. Critérios da Aferição:

Foram confrontadas as BC relativas aos segurados empregados, constantes dos seguintes documentos/sistemas:

. FP (fornecidas pela empresa);

. GFIP (Sistema CNIS — Cadastro Nacional de Informações Sociais);

• RAIS (Sistema CNIS) e

• NFS (fornecidas pela empresa, trazendo, discriminados, os valores de mão-de-obra - MO)." (destaques no original)

Ocorre que a Contribuinte, por ser optante pelo Lucro Presumido, estava desobrigada da escrituração dos livros solicitados, o que foi reconhecido na decisão de Primeira Instância, que inclusive aventou nova fundamentação para a aplicação da aferição indireta (fls. 2.753):

"12. A impugnante afirma que os valores estão equivocados, e que não apresentou o Livro Diário por ser optante pelo Lucro Presumido, estando, portanto, desobrigada de escriturá-lo. Entretanto, embora desobrigada de escriturar este livro, não está impedida de fazê-lo, bem como permanece obrigada a manter sua contabilidade registrada no Livro Caixa. Este livro poderia ter sido apresentado à fiscalização por ocasião da ação fiscal, bem como por ocasião da defesa, a fim de demonstrar eventuais equívocos do Auditor Fiscal, porém, em relação a esta

prova, a Defendente ficou-se inerte, nem mesmo mencionando sua intenção de apresentar sua contabilidade."

Assim, constata-se que, no caso do acórdão recorrido, a autuação foi perfeita e completamente fundamentada, descrevendo-se a infração e fornecendo-se a respectiva capitulação legal. O que ocorreu foi que a fundamentação fornecida não se aplicava à Contribuinte, que não estava obrigada a escriturar os livros solicitados, cuja ausência de apresentação motivou o lançamento por aferição indireta.

Visando demonstrar divergência jurisprudencial, a Fazenda Nacional indica como paradigmas os Acórdãos nºs 203-09.332 e 206-01.026. Quanto ao primeiro deles, foi colacionada a respectiva ementa, conforme a seguir:

*"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." (destaques da Recorrente)*

De plano, constata-se a ausência de similitude fática entre os julgados em confronto, já que esse paradigma trata de descrição imprecisa dos fatos, por falta de motivação, o que não ocorreu no caso do recorrido. Com efeito, repita-se que, neste, os fatos foram precisamente descritos, bem como foi fornecida a respectiva capitulação legal, sendo que o vício apontado foi que a justificativa para a autuação - falta de apresentação dos livros diários - não se aplicava ao autuado, que não estava obrigado a escriturá-los.

Quanto ao segundo paradigma - Acórdão nº 206-01.026 - foi apresentada a ementa, como segue:

"ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/05/1996 a 31/12/1998

Ementa: CONTRIBUIÇÕES INCIDENTES SOBRE REMUNERAÇÃO DO SEGURADO EMPREGADO E CONTRIBUINTE INDIVIDUAL. OBRIGAÇÃO.

A empresa está obrigada a recolher a contribuição devida sobre a remuneração paga aos segurados que lhe prestam serviços.

DECADÊNCIA QUINQUENAL.

1-Tendo em vista a declaração da inconstitucionalidade do artigo 45 da Lei nº 8.212/91, pelo Supremo Tribunal Federal, nos autos dos RE's n's 556664, 559882 e 560626, oportunidade em que fora aprovada Súmula Vinculante nº 08, disciplinando a matéria.

2- TERMO INICIAL: (a) Primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência do fato gerador, se não houve antecipação do pagamento (CTN, ART. 173, I); (b) Fato Gerador, caso tenha ocorrido recolhimento, ainda que parcial (CTN, ART. 150, § 4º).

3 No caso, trata-se de tributo sujeito a lançamento por homologação e houve antecipação de pagamento. Aplicável, portanto, a regra do art. 150, § 4º do CTN.

APRECIÇÃO. DECLARAÇÃO DE
INCONSTITUCIONALIDADE NO ÂMBITO
ADMINISTRATIVO. IMPOSSIBILIDADE.

De conformidade com o artigo 49, do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, c/c a Súmula nº 2, do 2º CC, as instâncias administrativas não compete apreciar questões de ilegalidade ou de inconstitucionalidade, cabendo-lhes apenas dar fiel cumprimento à legislação vigente, por extrapolar os limites de sua competência.

TAXA SELIC E MULTA. LEGALIDADE.

Não há que se falar em inconstitucionalidade ou ilegalidade na utilização da taxa de juros SELIC para aplicação dos acréscimos legais ao valor originário do débito, porquanto encontra amparo legal no artigo 34, da Lei nº 8.212/91.

AUSÊNCIA DE ESPECIFICAÇÃO DA FUNDAMENTAÇÃO LEGAL. VÍCIO FORMAL INSANÁVEL.

Na Notificação Fiscal de Lançamento de Débito-NFLD deve haver a expressa fundamentação legal do arbitramento procedido, além de demonstrar de maneira clara e precisa a situação que motivou o uso do procedimento, nos termos da legislação. A inobservância das formalidades legais na lavratura da NFLD acarreta vedação ao direito de defesa do contribuinte. A inobservância dessas regras é vício insanável, configurando a sua nulidade.

CARACTERIZAÇÃO DE SEGURADO EMPREGADO - ÔNUS DA PROVA. VÍCIO MATERIAL.

O ônus de provar a existência dos pressupostos da relação de emprego por serviços prestados à notificada é da autoridade lançadora. A ausência da plena demonstração da ocorrência do fato gerador representa vício na motivação do ato do lançamento, configurando sua nulidade.

Recurso Voluntário Provido em Parte." (destaques da Recorrente)

Como se pode constatar, esse segundo paradigma também trata de situação em que não foi demonstrada de forma clara e precisa a situação que motivou o procedimento, o que, repita-se, não ocorreu no caso do acórdão recorrido, em que foi claramente demonstrada a motivação da autuação - falta de apresentação dos livros diários - porém a Contribuinte estava desobrigada de escriturá-los.

Assim, verifica-se que a situação fática do acórdão recorrido não se assemelha à dos paradigmas, de sorte que a divergência jurisprudencial não restou demonstrada.

Diante do exposto, não conheço do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo