



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10872.720420/2016-76
Recurso De Ofício
Acórdão nº **2201-005.329 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 06 de agosto de 2019
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado EMPRESA BRASILEIRA DE SOLDA ELETRICA S A EBSE

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2013

NULIDADE DO LANÇAMENTO. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. OCORRÊNCIA.

Para ser considerado nulo, o lançamento deve ter sido realizado por pessoa incompetente ou violar a ampla defesa do contribuinte. Assim, quando há absoluta contradição entre o auto de infração e o seu relatório fiscal, o lançamento é nulo, por vício material, por comprometer a ampla defesa do contribuinte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Daniel Melo Mendes Bezerra, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Francisco Nogueira Guarita, Douglas Kakazu Kushiya, Débora Fófano Dos Santos, Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Marcelo Milton da Silva Risso e Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente)

Relatório

Cuida-se de Recurso de Ofício, interposto contra decisão da DRJ em Belém/PA, de fls. 291/297, que julgou improcedente o auto de infração de fls. 143/148, lavrado em 24/10/2016, por glosa de valores pagos ao título de salário família/salário maternidade, relativo a fatos geradores abrangendo as competências compreendidas entre 01/2012 a 13/2013, inclusive, com ciência da RECORRENTE em 31/10/2016, conforme assinatura no relatório fiscal da infração de fls. 167.

O crédito tributário objeto do presente processo administrativo foi apurado no valor de R\$ 7.124.941,03 já inclusos juros de mora (até o mês da lavratura) e multa de ofício no percentual de 112,5%.

Acontece que, apesar do auto de infração ter sido lavrado por glosa de valores pagos ao título de salário família/salário maternidade, inclusive apresentando todos os fundamentos legais para este tipo de lançamento, o Relatório Fiscal acostado às fls. 150/167, alega que o lançamento foi efetuado em razão da aplicação equivocada da alíquota do GILRAT, e do Fator Acidentário de Prevenção (FAP) pela RECORRENTE.

Isto porque, no entender da fiscalização, o enquadramento correto da atividade principal da RECORRENTE era no CNAE 24.31-8-00 ou 28.21-6-01 (a depender se considerado cada estabelecimento individualmente, ou a empresa como um todo), o que implica na majoração do FAP nos anos de 2012 e 2013, e na aplicação da alíquota GILRAT de 3%.

Impugnação

A RECORRENTE apresentou sua Impugnação de fls. 250/276 em 30/11/2016, conforme termo de solicitação de juntada de fls. 249. Ante a clareza e precisão didática do resumo da Impugnação elaborada pela DRJ em Belém/PA, adota-se, *ipsis litteris*, tal trecho para compor parte do presente relatório:

IMPUGNAÇÃO

Notificado do lançamento por seu representante legal, em 31/10/2016 (fls. 141/142) – apresenta o sujeito passivo sua resistência, tempestivamente, às fls. 250/276, alegando em síntese:

- Argui a tempestividade da impugnação.
- Cita que o Auto de Infração ora impugnado foi lavrado pela Receita Federal do Brasil em face da Impugnante com vistas à exigência fiscal da contribuição previdenciária decorrente da glosa de valores que teriam sido deduzidos indevidamente a título de salário-família e salário-maternidade, nos anos de 2012 e 2013, e
- Que de acordo com o Auto de Infração, a infração estaria enquadrada na legislação que disciplina o salário-educação e o salário-família, a saber: Lei nº 4.266/63; Lei nº 6.136/74; art. 1º, do Decreto-lei nº 2.087/83; arts. 65 a 69, 71 e 72, da Lei nº 8.213/91; arts. 81, 82, I, § 1º, 83 a 89, 91 a 94, 96 a 102, e 255, do Decreto nº 3.048/99).
- Alega um total descompasso com as informações constantes do Auto de Infração, o Relatório Fiscal e planilhas preparadas pelo i. AFRFB, ao detalhar a descrição dos fatos relacionados à infração, denunciam que a exigência da contribuição previdenciária decorre, na verdade, da alegação fiscal de que a empresa teria supostamente aplicado as alíquotas equivocadas do GILRAT1 no ano de 2013, e o Fator Acidentário de Prevenção (FAP) equivocado sobre as alíquotas do GILRAT nos anos de 2012 (1,0000 ao invés de 1,4705) e 2013 (1,0000 ao invés de 1,1746).
- Que de acordo com as informações apostas pela AFRFB no Relatório Fiscal, a atividade preponderante da empresa, ou seja, aquela em que há o maior número de segurados empregados e trabalhadores avulsos, seria enquadrada no CNAE Fiscal 24.31-8-00 ou 28.21-6-01 (a depender se considerado cada estabelecimento individualmente, ou a empresa como um todo), os quais apresentam grau de risco

correspondente à alíquota GILRAT de 3% (risco grave), superiores àquelas declaradas pela empresa na GFIP no ano de 2013

- Argui que de plano, convém suscitar a manifesta nulidade do Auto de Infração impugnado, haja vista o claro cerceamento ao direito de defesa da Impugnante, decorrente do erro crasso cometido pelo AFRFB no momento da descrição da infração e do seu enquadramento legal no Auto de Infração. Isso porque, o Auto de Infração lavrado indica como fundamento para a exigência fiscal da contribuição previdenciária a suposta glosa de valores que teriam sido deduzidos indevidamente pela ora Impugnante a título de salário-família e salário-maternidade.

- Além disso, também alega que no campo “enquadramento legal” o AFRFB mencionou genericamente as Leis nºs 4.266/63 (que institui o salário-família) e 6.136/74 (que institui o salário-maternidade), bem como os seguintes dispositivos legais: arts. 65 a 69, 71 e 72, da Lei nº 8.213/91; arts. 81, 82, I, § 1º, 83 a 89, 91 a 94, 96 a 102, do Decreto nº 3.048/99 (que tratam do salário-família e do salário-maternidade). Adicionalmente, consta o art. 1º, do Decreto-lei nº 2.087/83, e o art. 255, do Decreto nº 3.048/99.

- Veja-se que todos os dispositivos legais acima indicados, mencionados no Auto de Infração pelo AFRFB, se referem apenas a salário-família e salário maternidade, o que conduz o leitor à inequívoca conclusão de que a exigência fiscal guardaria alguma relação com a suposta dedução indevida desses valores do montante da contribuição previdenciária devida pela empresa.

- Alega que essa foi, aliás, a premissa na qual se pautou a área jurídica interna da Impugnante, quando do recebimento do Auto de Infração. Não obstante, ao transmitir cópia do lançamento fiscal a escritório terceirizado, verificou-se, então, uma evidente inconsistência entre a descrição da infração e o enquadramento legal da infração indicado pelo AFRFB no Auto de Infração, e as informações constantes das planilhas e quadros demonstrativos anexos à exigência fiscal, os quais apontavam supostas inconsistências no recolhimento do GILRAT.

- Argumenta que não há dúvidas, que há uma completa divergência de informação entre o Auto de Infração e o Relatório Fiscal, relativamente à descrição da infração e de sua fundamentação legal, de modo que o lançamento fiscal se afigura obscuro e lacônico, ficando a Impugnante prejudicada em exercer plenamente seu direito de defesa.

- Pugna pela necessária redução da multa agravada de 112,5% – vez que a empresa procurou atender a todas as intimações do fisco, sem impor qualquer prejuízo ao trabalho fiscal - violação aos princípios da razoabilidade, proporcionalidade, moralidade e eficiência – art. 37, da CF/88.

- DO PEDIDO

Diante de todo o exposto, com base nos fundamentos e fatos apresentados, a ora Impugnante requer o reconhecimento da nulidade do Auto de Infração (MPF) nº 0710900.2016.00270, ante a notória divergência de informação constante no Auto de Infração e no Relatório Fiscal com relação à infração supostamente cometida e sua capitulação legal, havendo nítido cerceamento do direito de defesa da empresa.

Não entendendo o E. Julgador pela nulidade do lançamento de ofício, o que não espera a Impugnante, requer, ao menos, seja afastada a multa agravada cominada pelo AFRFB, tendo em vista que, além de a postura da empresa não ter importado em prejuízo ao trabalho fiscal, há notória desproporção na multa aplicada, que exige mais de 100% da diferença de contribuição previdenciária apurada, o que se configura confiscatório e atentatório à capacidade contributiva da ora Impugnante.

Por fim, protesta a Impugnante pela produção de todas as provas admitidas em direito, caso se mostrem necessárias no curso do processo administrativo fiscal.

Da Decisão da DRJ

Quando da apreciação do caso, a DRJ em Belém/PA julgou improcedente o lançamento, conforme ementa abaixo (fls. 291/297):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2013

NULIDADE. INCONSISTÊNCIA DO RELATÓRIO FISCAL.

É nulo, o lançamento, quando as informações contidas no Relatório Fiscal, não se coadunam com o que foi fundamento no Auto de Infração lavrado comprometendo o exercício do direito de defesa do contribuinte. A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência, conforme rege o art. 2º da lei 9784/99.

Impugnação Procedente

Crédito Tributário Exonerado

A DRJ entendeu pela procedência total dos argumentos do contribuinte acerca da nulidade do lançamento. Isto porque, no entender da autoridade julgadora, a incompatibilidade entre as informações constantes no relatório fiscal, que tratam de lançamento por enquadramento indevido da alíquota GILRAT, e do auto de infração, que trata de salário maternidade/salário família, implica em cerceamento do direito de defesa do contribuinte.

Do Recurso de ofício

Em razão do montante exonerado ser superior ao limite contido na Portaria MF nº 63/2017, foi apresentado recurso de ofício em face da decisão proferida pela DRJ.

A Fazenda Nacional não apresentou razões para o Recurso de Ofício, conforme lhe é facultado pelo art. 48, § 2º do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria nº 343/2015 do Ministério da Fazenda.

Este recurso voluntário compôs lote sorteado para este relator em Sessão Pública.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Relator.

Do Recurso de Ofício

Em virtude da exoneração total do crédito tributário, no valor originário de R\$ 7.124.941,03, foi interposto recurso de ofício.

Preliminarmente deve-se apontar que o recurso de ofício preenche condições de admissibilidade, posto que, atinge o valor de alçada, hoje fixado em R\$ 2.500.000,00 pela Portaria MF n.º 63, de 09 de fevereiro de 2017.

Desta forma, analisar-se-á os fundamentos do acórdão que culminaram em exoneração do crédito, qual seja, o cerceamento do direito de defesa em razão da incompatibilidade entre o relatório fiscal e o auto de infração.

Entendo que não merece reparo a decisão da DRJ. Há, no presente caso, cerceamento do direito de defesa, causa de nulidade por vício material do auto de infração.

No processo administrativo federal são nulos os atos lavrados por pessoa incompetente ou com preterição do direito de defesa, nos termos do art. 59 do Decreto n.º 70.235/1972. Por sua vez, o art. 10, também Decreto n.º 70.235/1972, elenca os requisitos obrigatórios mínimos do auto de infração, *in verbis*:

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. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam conseqüência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

Desta forma, para ser considerado nulo, o lançamento deve ter sido realizado por pessoa incompetente ou violar a ampla defesa do contribuinte. Ademais, a violação à ampla defesa deve sempre ser comprovada, ou ao menos demonstrados fortes indícios do prejuízo sofrido pelo contribuinte.

No presente caso, a absoluta contradição entre o relatório fiscal e o auto de infração é nítida causa de cerceamento do direito de defesa, posto que inviabiliza a apresentação adequada da defesa.

Ora, a infração foi lavrada por não recolhimento das contribuições previdenciárias incidentes sobre salário família/salário maternidade (fls. 143/148), conforme elencou o auto de infração, ou em razão da aplicação equivocada da alíquota do GILRAT, e do Fator Acidentário de Prevenção (FAP), conforme alegou o relatório fiscal (fls. 150/167)?

Como cediço, o relatório fiscal é parte integrante do auto de infração, inclusive servindo para suprir eventuais ausências de indicações naquele dispositivo. Assim entende o CARF:

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. ARTS. 10 E 59 DO PAF. ART. 142 CTN. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INEXISTÊNCIA.

O Auto de Infração lavrado por autoridade competente, com a indicação expressa das infrações imputadas ao sujeito passivo e das respectivas fundamentações, constitui instrumento legal e hábil à exigência do crédito tributário. Todos os fatos observados pelo Fisco foram **cuidadosamente relatados no Termo de Verificação Fiscal construído como parte integrante do auto de infração do qual tomou** ciência a autuada e os contestou com fartos argumentos de direito. Hidgez que afasta sua nulidade à luz dos arts. 10 e 59 do PAF e 142 do CTN

(Acórdão nº 3201-005.424, 23/5/2019) (Grifou-se)

Deste modo, no presente caso, existe clara contradição entre elementos necessários à constituição do crédito tributário, não sendo sequer respondida o questionamento mais basilar do lançamento tributário: qual foi a conduta praticada pelo contribuinte que ensejou o lançamento?

O cerceamento de direito de defesa, quando comprovado, é causa de nulidade por vício material do lançamento, em razão da ausência dos elementos intrínsecos a constituição do crédito tributário.

São entendidos como elementos intrínsecos ao lançamento os critérios os elementos vinculados ao conteúdo do auto de infração, tendentes a verificar a ocorrência do fato gerador, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo, em síntese, os elementos constitutivos necessários ao lançamento, nos moldes previstos no art. 142 do CTN, abaixo transcrito:

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. (Grifou-se)

Neste sentido, merece uma análise mais profunda o art. 10 do Decreto nº 70.235/1972, que elenca uma série de requisitos cuja ausência podem implicar em nulidade do auto de infração, *in verbis*:

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.

Percebe-se que neste artigo existem algumas condições para o lançamento extrínsecas à materialidade tributária, dentre eles o local, a data e a hora da lavratura, a assinatura do autuante e a indicação do cargo, função ou número de matrícula, elementos essenciais mas que não se confundem com a materialidade tributária, posto que todos os critérios necessários para que o contribuinte identifique o tributo devido e exerça sua ampla defesa estão contidas no lançamento.

Por sua vez, o mesmo decreto elenca alguns elementos intrínsecos à determinação da materialidade tributária, dentro os quais se destaca a descrição do fato, a disposição legal infringida e a penalidade aplicável, condições que, sem sua presença, resta configurado o cerceamento ao direito de defesa.

Neste sentido, é relevante o critério utilizado pela jurisprudência para verificar se a nulidade é de caráter formal ou material, qual seja, a averiguação da possibilidade de refazer o lançamento sem alterar em nada o seu conteúdo: se for possível refazer o lançamento sem alterar seu conteúdo, há nulidade formal, caso não seja, a nulidade é de caráter material.

Merece destaque os precedentes da Câmara Superior de Recursos Fiscais neste sentido:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 1997

NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA E AUSÊNCIA DE REQUISITOS FUNDAMENTAIS NO AUTO DE INFRAÇÃO.

É nulo por vício material o lançamento que não atende os requisitos de ordem pública contidos nos artigos 142 do Código Tributário Nacional e 10 do Decreto n. 70.235/72 (PAF). (CSRF – 1ª Turma Acórdão nº 9101-004.215, de 4/6/2019)

NULIDADE DE LANÇAMENTO. VÍCIO MATERIAL. VÍCIO FORMAL. ASPECTOS QUE ULTRAPASSAM O ÂMBITO DO VÍCIO FORMAL.

Vício formal é aquele verificado de plano no próprio instrumento de formalização do crédito, e que não está relacionado à realidade representada (declarada) por meio do ato administrativo de lançamento. Espécie de vício que não diz respeito aos elementos constitutivos da obrigação tributária, ou seja, ao fato gerador, à base de cálculo, ao sujeito passivo, etc. O procedimento para sanear o erro incorrido na

atividade de lançamento implicou na identificação da própria matéria tributável, assim entendida a descrição dos fatos e a base de cálculo, que não constavam do primeiro lançamento. **A ausência desses elementos configura vício grave, não só porque dizem respeito à própria essência da relação jurídico-tributária, mas também porque inviabilizam o direito de defesa e do contraditório. Não cabe falar em convalidação do ato de lançamento se está havendo inovação na parte substancial desse ato. Além disso, o Decreto n.º 70.235/72, em seus artigos 59 e 60, deixa bastante claro que não cabe saneamento de vício** (para fins de convalidação do ato) nos casos de nulidade por preterição do direito de defesa. Não há como reconhecer a ocorrência de vício formal. A regra do art. 173, II, do CTN não é aplicável à situação sob exame para fins de alongar o prazo decadencial em favor do Fisco.

(CSRF Acórdão n.º 9101-002.713, 3/4/2017)

No presente caso, a nulidade foi ocasionada por cerceamento do direito de defesa, em razão da absoluta contradição entre o auto de infração e o seu relatório fiscal. Logo, o lançamento é nulo por vício material, que não enseja à aplicação do art. 173, II do CTN.

CONCLUSÃO

Em razão do exposto, entendo por **NEGAR PROVIMENTO** ao Recurso de Ofício, para manter a decisão da DRJ de origem que reconheceu a nulidade do lançamento.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim