



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

Processo nº 10920.002884/2007-93
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-002.840 – 2ª Turma
Sessão de 08 de agosto de 2013
Matéria CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado JALY HUMBERTO DE PAIVA JÚNIOR

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/1999 a 31/12/2003

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. NULIDADE MATERIAL. Ressalte-se que o contribuinte foi autuado por deixar de apresentar documentos relacionados com as contribuições previdenciárias, especificamente, *"informações e documentos que esclareçam a origem e a natureza dos valores constantes de suas Declarações de Ajuste Anual dos anos calendários de 1999 a 2003, relativos a "Rendimentos Isentos e Não Tributáveis" "*

Por seu turno a nulidade foi declarada em face da ausência da perfeita descrição do fato gerador do tributo, em virtude de não restar demonstrada a que a exigência de informações e documentos solicitados pela fiscalização possuíam relação com as contribuições previdenciárias.

Nulo é o lançamento, por vício material, quando ausentes a descrição do fato gerador.

Recurso especial negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Maria Helena Cotta Cardozo e Henrique Pinheiro Torres.

(Assinado digitalmente)

Henrique Pinheiro Torres - Presidente em exercício

(Assinado digitalmente)

Elias Sampaio Freire – Relator

EDITADO EM: 16/08/2013

Participaram, do presente julgamento, os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres (Presidente em exercício), Gonçalo Bonet Allage, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Alexandre Naoki Nishioka (suplente convocado), Marcelo Oliveira, Manoel Coelho Arruda Junior, Gustavo Lian Haddad, Maria Helena Cotta Cardozo, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Elias Sampaio Freire. Ausente, justificadamente, a Conselheira Susy Gomes Hoffmann.

Relatório

A Fazenda Nacional, inconformada com o decidido no Acórdão n.º 2401-01.238, proferido pela 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção em 09 de junho de 2010, interpôs, dentro do prazo regimental, recurso especial de divergência à Câmara Superior de Recursos Fiscais.

A decisão recorrida, por unanimidade de votos, acolheu os embargos de declaração para retificar o Acórdão n.º 2806-00.185, de 02/06/09, passando a anular o auto de infração por vício material. Seguem abaixo as ementas das duas decisões:

Acórdão 2806-00.1853

“PREVIDENCIÁRIO. AUTO DE INFRAÇÃO CONTRA DIRIGENTES DE ÓRGÃOS PÚBLICOS. ART. 41 DA LEI N.º 8.212/1991. REVOGAÇÃO. CANCELAMENTO DAS PENALIDADES APLICADAS. Com a revogação do art. 41 da Lei n.º 8.212/1991 pela MP n.º 449/2008, as multas, em processos pendentes de julgamento, aplicadas com fulcro no dispositivo revogado devem ser canceladas, posto que a lei nova excluiu os dirigentes de órgãos públicos da responsabilidade pessoal por infrações a legislação previdenciária. RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO.”

Acórdão 2401-01.238

“EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO NO ACÓRDÃO. COMPROVAÇÃO. ACOLHIMENTO. Restando comprovada a omissão no Acórdão guerreado, na forma suscitada pela Embargante, impõe-se o acolhimento dos Embargos de Declaração para suprir a omissão apontada, retificando o

resultado levado a efeito por ocasião do primeiro julgamento. AUTO DE INFRAÇÃO - AUSÊNCIA DE MOTIVAÇÃO - A falta de motivação do ato administrativo é vedada por lei e gera a nulidade da autuação. EMBARGOS ACOLHIDOS."

A Fazenda Nacional, em seu recurso, apresenta três divergências:

- refuta a possibilidade de reconhecimento de nulidade sem prejuízo, especificamente no que se refere à descrição deficiente do fato gerador; e
- defende que a ausência de descrição completa do fato gerador no auto de infração representa mero vício formal.

Ocorre que, nos termos do Despacho n.º 2400-366/2010, foi dado seguimento ao recurso especial apenas no que diz respeito à terceira divergência argüida (ausência de descrição do fato gerador consiste em vício formal)

Quanto à parte de seu recurso que foi admitida, a Fazenda entende que, enquanto o acórdão recorrido defende que a ausência de descrição completa do fato gerador no auto de infração implica a sua nulidade por vício material, os paradigmas que apresenta entendem que tal ausência é apenas um vício de formalização e, portanto, passível de ser superado. Portanto, explica que se nulidade por ventura há, é por vício formal. Seguem abaixo as ementas dos paradigmas indicados:

"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. Recurso especial provido." (AC CSRF/01-05.716)

"Simples. Exclusão. Ato declaratório sem motivação. Nulidade. A motivação é a exposição dos motivos, um requisito formalístico do ato administrativo. O motivo é antecedente e externo ao ato. A motivação é parte, é elemento do ato. Nulidade por falta de motivação tem caráter formal. EMBARGOS ACOLHIDOS" (AC 303-35.472)

Explica que, consoante o art. 10, inciso III, do Decreto 70.235/72 e art. 37, Lei nº 8.212/91, os requisitos do auto de infração neles elencados, dentre eles, a descrição do fato, possuem natureza formal, ou seja, determinam como o ato administrativo, *in casu*, o lançamento, deve exterioriza-se.

Entende que, na hipótese em apreço, a ausência de motivação, vício apontado pelo colegiado como causa de nulidade do lançamento, a toda vista, não pode ser considerado como de natureza material, pois se assim fosse estar-se-ia afirmando que o motivo (fato jurídico) nunca existiu.

Argumenta que não há que se confundir falta de motivo com falta de fundamentação/motivação. A primeira representa a exposição dos motivos, ou seja, a demonstração, por escrito, de que os pressupostos de fato que justificam o ato realmente existiram. Já a motivação diz respeito às formalidades que ensejam a formação do ato. No caso em debate, o voto condutor é veemente ao afirmar a ausência de motivação. Trata-se, portanto, de vício de forma.

Pondera que, tratando-se de vício relacionado à motivação, este que se revela como requisito atinente à forma do ato administrativo fiscal, revela-se correto dizer que referido vício poder ser perfeitamente convalidável.

Ao final, requer o provimento de seu recurso.

Intimado em 19/01/11, o contribuinte apresentou contrarrazões em 09/02/12, fora, portanto, do prazo regimental.

Eis o breve relatório.

Voto

Conselheiro Elias Sampaio Freire, Relator

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

O 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 ideia 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.

Ressalte-se que o contribuinte foi autuado por deixar de apresentar documentos relacionados com as contribuições previdenciárias, especificamente, *“informações e documentos que esclareçam a origem e a natureza dos valores constantes de suas Declarações de Ajuste Anual dos anos calendários de 1999 a 2003, relativos a “Rendimentos Isentos e Não Tributáveis”*

Por seu turno a nulidade foi declarada em face da ausência da perfeita descrição do fato gerador do tributo, em virtude de não restar demonstrada a que a exigência de

informações e documentos solicitados pela fiscalização possuíam relação com as contribuições previdenciárias, nos seguintes termos:

"Tais dispositivos determinam que os documentos solicitados tenham relação com as contribuições previdenciárias, para que haja o enquadramento do contribuinte na hipótese de incidência da penalidade aplicada.

No presente caso, a fiscalização exigiu do recorrente, informações relacionadas com seu Imposto de Renda, em especial com relação aos Rendimentos isentos e não tributáveis, que eventualmente pode até guardar relação com as contribuições previdenciárias.

Porém, ao exigir tal documentação, a fiscalização deve justificá-la de forma a demonstrar a relação entre as contribuições previdenciárias e os documentos não apresentados, sob pena de não estar motivando o ato administrativo.

Tentando sanar esta dúvida, os autos foram baixados em diligência pela 4a Caj do CRPS, para que a fiscalização justificasse esta relação.

A SRP manifestou-se As fls. 79 informando que o Auditor Fiscal responsável pela lavratura do presente Auto de Infração não fazia mais parte dos quadros da Auditoria Fiscal da Receita Federal do Brasil e por esta razão os esclarecimentos solicitados ficariam prejudicados.

Ora, se apenas o Auditor Fiscal autuante seria capaz de responder de forma satisfatória a diligência solicitada e a própria SRP não sabe a razão pela qual tais documentos foram solicitados e a relação entre eles com as contribuições previdenciárias, como poderia o contribuinte se defender de forma adequada?

Desta forma, entendo como nula a autuação em face a falta de motivação do ato administrativo, que é vedada por lei."

Tenho me posicionado no sentido de que nulo é o lançamento, por vício material, quando ausentes a descrição do fato gerador:

"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.

Processo nº 10920.002884/2007-93
Acórdão n.º **9202-002.840**

CSRF-T2
Fl. 10

Ocorrência de vício de natureza material.”

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

Pelo exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

(Assinado digitalmente)

Elias Sampaio Freire