



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

Processo n° 11040.720465/2012-72
Recurso n° Especial do Procurador
Acórdão n° 9202-003.933 – 2ª Turma
Sessão de 13 de abril de 2016
Matéria CP - Auto de Infração - Ausência de Fundamentação Legal
Recorrente Fazenda Nacional
Interessado QUIP SA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/07/2007 a 31/12/2008

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. CAPITULAÇÃO LEGAL. AUSÊNCIA. AFERIÇÃO INDIRETA DA BASE DE CÁLCULO.

Incabível a alegação de nulidade do Auto de Infração, por ausência de indicação expressa do dispositivo legal no qual se fundamentou a aferição indireta da base de cálculo do tributo, quando inexistente prejuízo *in concreto* à defesa do Contribuinte.

Recurso Especial do Procurador Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer do recurso. Vencida a Conselheira Patrícia da Silva (Relatora). No mérito, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso, para afastar a nulidade formal suscitada, com retorno dos autos ao colegiado *a quo*, para apreciação das demais questões trazidas no Recurso Voluntário. Vencidos os Conselheiros Patrícia da Silva (Relatora), Ana Paula Fernandes, Gerson Macedo Guerra e Maria Teresa Martinez Lopez, que negaram provimento ao recurso. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri.

(assinado digitalmente)

CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO - Presidente.

(assinado digitalmente)

PATRÍCIA DA SILVA - Relatora.

Processo nº 11040.720465/2012-72
Acórdão n.º 9202-003.933

CSRF-T2
Fl. 509

(assinado digitalmente)

RITA ELIZA REIS DA COSTA BACCHIERI - Redatora designada.

EDITADO EM: 25/05/2016

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Carlos Alberto Freitas Barreto (Presidente), Maria Teresa Martinez Lopez (Vice-Presidente), Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Maria Helena Cotta Cardozo, Patricia da Silva, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Ana Paula Fernandes, Heitor de Souza Lima Junior e Gerson Macedo Guerra.

Relatório

Cuida-se de Recurso Especial da Fazenda Nacional contra Acórdão nº 2302-003.210 que deu provimento ao recurso voluntário para anular o lançamento por vício formal. A decisão restou assim ementada:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS
PREVIDENCIÁRIAS*

Período de apuração: 01/07/2007 a 31/12/2008

AUSÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO LEGAL.

A ausência de fundamento legal é vício formal insanável que torna nulo o lançamento.

Processo Anulado

Na origem, trata-se de Impugnação aos Autos de Infração DEBCAD nº 37.351.443-3 e 37.351.444-1, que têm por objeto contribuição social previdenciária incidente sobre remuneração paga a empregado a título de auxílio moradia.

A 7ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Porto Alegre manteve o crédito tributário em sua integralidade.

O contribuinte interpôs Recurso Voluntário, ao qual foi dado provimento para anular o lançamento tributário pela ausência de fundamento legal. Seguem transcritos os fundamentos determinantes da decisão:

Entretanto, analisando os autos, constatei a ausência de indicação do dispositivo legal, que sustentaria o presente lançamento por aferição indireta. O discriminativo FLD – Fundamentos Legais do Débito, fls. 07/08 e 14/16, não traz os artigos legais pertinentes à aferição indireta, tampouco consta do Relatório Fiscal às fls.19/29, que o crédito foi levantado com fulcro no artigo 33 e seus parágrafos da Lei n.º 8.212/91, para que os valores lançados nas contas contábeis referentes às despesas com moradia possam ser tomados como base da incidência contributiva previdenciária.

Embora, o Relatório tenha evidenciado que os valores como foram pagos não se coadunavam com o trazido pela letra “m” do parágrafo 9º, do artigo 28, da Lei n.º 8.212/91, olvidou-se de mencionar que a falta de esclarecimento por parte da recorrente acerca de qual valor foi pago a que segurado a título de moradia, permitiria o levantamento dos valores totais das contas contábeis como base da incidência da contribuição previdenciária, com espeque nos parágrafos 2º e 3º do artigo 33 da Lei n.º 8.212/91.

A falta da menção ao artigo legal que sustenta a aferição indireta impede que se sustente a legitimidade da forma

como foi efetuado o lançamento. A recorrente argüi em suas razões que não foi trazido no Auto de Infração o fundamento legal que permitiria a aferição indireta, e com efeito, lhe assiste razão.

Portanto, não constando a fundamentação legal que ampara o lançamento, se vislumbra o cerceamento de defesa, pois o contribuinte não foi devidamente informado do procedimento utilizado pela fiscalização, não podendo se manifestar a respeito.

A falta de referência ao fundamento legal que sustenta o lançamento fiscal gera cerceamento de defesa e a ampla defesa, assegurada constitucionalmente aos contribuintes, deve ser observada no processo administrativo fiscal. A falta de indicação da legislação que confere poder à fiscalização para proceder ao l impossibilita que o contribuinte tenha conhecimento de que o valor lançado foi arbitrado, lhe sonogando o direito de se defender quanto a isso. (...)

A Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial alegando que o acórdão recorrido contrariou precedentes deste Conselho, mais especificamente o Acórdão nº 1802-001.296, cuja ementa segue transcrita:

*Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ
Ano-calendário: 2006 DECISÃO RECORRIDA.
REJEIÇÃO DE DILIGÊNCIA/PÉRICIA CONTÁBIL.
NULIDADE. INEXISTÊNCIA DE CERCEAMENTO DO
DIREITO DE DEFESA. PRELIMINAR REJEITADA.
Presentes nos autos todos os elementos de convicção
necessários à adequada solução da lide, indefere-se, por
prescindível, o pedido de diligência ou perícia. Não
constitui cerceamento do direito de defesa o indeferimento
do pedido de diligência considerada desnecessária,
prescindível e formulado sem atendimento aos requisitos do
art. 16, IV, do Decreto nº 70.235/72. O pedido de perícia
técnica, para análise de dados que integram a escrituração
contábil e já presentes nos autos, demonstra intenção
protelatória e não caracteriza cerceamento do direito de
defesa quando indeferido. A autoridade julgadora é livre
para formar sua convicção devidamente motivada, podendo
deferir perícias quando entendê-las necessárias, ou
indeferir as que considerar prescindíveis ou impraticáveis,
sem que isto configure preterição do direito de defesa. Por
se tratar de prova especial, subordinada a requisitos
específicos, a perícia só pode ser admitida, pelo Julgador,
quando a apuração da prova do fato litigioso não se puder
fazer pelos meios ordinários de convencimento.
LANÇAMENTO FISCAL. NULIDADE. INEXISTÊNCIA DE
VÍCIO. PRELIMINAR REJEITADA. O sujeito passivo
defende-se dos fatos imputados e não da capitulação legal*

que pode, ou não, estar correta. 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 a Pessoa Jurídica revela conhecer plenamente as acusações que lhe foram imputadas, rebatendo-as, uma a uma, de forma meticulosa, mediante defesa, abrangendo não só outras questões preliminares como também razões de mérito, descabe a proposição de cerceamento do direito de defesa. A capitulação legal incompleta da infração ou mesmo a sua ausência não acarreta nulidade do auto de infração, quando a descrição dos fatos nele contida é exata, possibilitando ao sujeito passivo defender-se de forma detalhada das imputações que lhe foram feitas. A inclusão desnecessária de um dispositivo legal, além do corretamente apontado para as infrações praticadas, não acarreta a improcedência da ação fiscal. Outrossim, a simples ocorrência de erro de enquadramento legal da infração não é o bastante, por si só, para acarretar a nulidade do lançamento quando, pela judicosa descrição dos fatos nele contida, venha a permitir ao sujeito passivo, na impugnação, o conhecimento do inteiro teor do ilícito que lhe foi imputado, inclusive os valores e cálculos considerados para determinar a matéria tributável.

VERIFICAÇÕES OBRIGATÓRIAS. CONFRONTAÇÃO DA DCTF E DA DIPJ. DIFERENÇAS DE IRPJ E DE CSLL. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. NO MÉRITO, MATÉRIA NÃO RECORRIDA. PRECLUSÃO ADMINISTRATIVA. Os débitos de tributos informados na DIPJ não configuram confissão de dívida. A DIPJ tem caráter meramente informativo de apuração de débitos. O instrumento, por excelência, de confissão de débitos de tributos federais é a DCTF. E, como parte dos débitos dos tributos informados na DIPJ não foram pagos e nem confessados em DCTF, cabe ao fisco, mediante auto de infração, exigir essa diferença do principal, com respectivos juros de mora e multa de ofício. **LUCRO PRESUMIDO. RECEITAS DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS INFORMADAS NA DIPJ. DIFERENÇA DE COEFICIENTE DE PRESUNÇÃO. DIFERENÇA DE IMPOSTO. LANÇAMENTO DE OFÍCIO.** No âmbito da apuração do imposto pelo regime do lucro presumido, no ano-calendário que a receita bruta anual exceder a cem mil reais, particularmente as receitas de prestação de serviços submetem-se ao coeficiente de presunção de trinta e dois cento, e não dezesseis por cento. Cabível a exigência pelo fisco, por auto de infração, da diferença de imposto, com **juros de mora e multa de ofício, relativo à diferença de base de cálculo apurada a menor pelo sujeito passivo**

quanto às receitas de prestação de serviços informadas na DIPJ.

Alega que não se trata de hipótese de nulidade, sob os argumentos de que o auto de infração foi lavrado por autoridade competente; de que não houve preterição do direito de defesa; e de que a falta de indicação de dispositivo legal ou mesmo sua indicação errônea não invalida a autuação, se, de todo o conjunto probatório, se extrai a imputação.

Ao final, requer a reforma do julgado para restabelecer o lançamento em sua integralidade.

Nas contrarrazões recursais, o contribuinte pugna pela manutenção da decisão recorrida, sob os seguintes argumentos: a) não conhecimento do Recurso Especial pela ausência de similitude fática entre o acórdão recorrido e o acórdão paradigma; b) nulidade do auto de infração pela ausência de amparo legal que fundamente os autos de infração; c) nulidade do lançamento por violação ao direito de defesa do sujeito passivo.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Patrícia da Silva

Não conheço o recurso da fazenda por ausência de similitude fática, uma vez que não se pode pretender que o paradigma trazido fala de autos que permitiam defesa e tratava-se de errônea capitulação em contas possíveis de serem aferíveis e defensáveis.

O paradigma ainda fala de lucro presumido, que tem normalização própria na legislação nacional.

In casu não era possível defender-se de maneira acurada, ampla e configurando o NÃO CONHEÇO O RECURSO DA FAZENDA NACIONAL

Ad argumentandum tantum, a discussão em questão cinge-se à nulidade do Auto de Infração lavrado contra o sujeito passivo pela ausência de fundamentação legal que sustente o lançamento por aferição indireta das contribuições sociais previdenciárias incidentes sobre os valores pagos a empregados a título de despesas com moradia.

Antes de adentrar na matéria de fundo, importante tecer alguns comentários sobre a incidência da contribuição social previdenciária sobre verbas pagas aos empregados a título de auxílio habitação.

O salário-de-contribuição está disciplinado no art. 28 da Lei nº 8.212/91 em seus incisos e parágrafos, dispondo o seguinte:

Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição:

I - para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as

gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa; [Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97](#)

Somente não haverá incidência de contribuição previdenciária sobre as verbas de natureza nitidamente indenizatória ou assistencial, conforme dispõe o §9º, do supra citado artigo. Concernente ao auxílio moradia, os valores apenas não integram o salário-de-contribuição quando fornecidos nas situações previstas na letra “m”, vejamos:

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

.....

*m) os valores correspondentes a transporte, alimentação e **habitação** fornecidos pela empresa ao empregado contratado para **trabalhar em localidade distante da de sua residência, em canteiro de obras ou local que, por força da atividade, exija deslocamento e estada**, observadas as normas de proteção estabelecidas pelo Ministério do Trabalho; (Incluída pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)*

Sobre a matéria, o Superior Tribunal de Justiça adota o requisito da **habitualidade** e da **indispensabilidade para a realização do trabalho** para caracterizar o auxílio moradia como integrante ou não ao salário-de-contribuição.

*EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INCIDÊNCIA. SALÁRIO-CONTRIBUIÇÃO. NATUREZA REMUNERATÓRIA DOS ALUGUÉIS E IPTU DO IMÓVEL EM QUE RESIDE O EMPREGADO. HABITUALIDADE. NATUREZA SALARIAL. 1. Em sede de embargos declaratórios é possível a modificação do julgado para o fim de suprir os vícios previstos no art. 535 do CPC, ou diante de erro material. 2. Os aluguéis e IPTU do imóvel onde reside o empregado transferido, pagos com habitualidade, por tempo indeterminado, não se configuram ajuda de custo, uma vez que esta é concedida em parcela única. 3. A ausência de eventualidade do pagamento de referidas verbas, a exemplo do que ocorre com o auxílio-creche e auxílio-alimentação, torna nítido o seu caráter remuneratório, integrando o salário-contribuição. 4. Embargos de declaração parcialmente acolhidos, tão-somente para sanar omissão quanto incidência da **contribuição previdenciária sobre as despesas com***

aluguéis e IPTU.” (EDRESP nº 200200743716, Relator: Luiz Fux, 1ª Turma do STJ, DJ DATA: 28/04/2003 e PG: 00177)

.....

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO DO ART. 535 II, DO CPC. AUXÍLIO EDUCAÇÃO. SEGURO DE VIDA EM GRUPO. CONVÊNIO SAÚDE. LIMITE DO SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. ART. 515, DO CPC. VALORES PAGOS A TÍTULO DE ALUGUÉIS DE IMÓVEIS PARA USO DE EMPREGADOS E PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS. QUESTÕES FÁTICAS APRECIADAS PELA ORIGEM. SÚMULA 7/STJ. VIOLAÇÃO DO § 2º, DO ART. 25, DA LEI N. 8.870/94. ENFOQUE CONSTITUCIONAL. IMPOSSIBILIDADE DE EXAME DO TEMA NA VIA ESPECIAL. 1. (...) 4. A habitação fornecida pelo empregador ao empregado somente não integra o salário-de-contribuição quando indispensável para a realização do trabalho. Inocorrência no presente caso. 5(...)

(STJ - REsp: 953742 SC 2007/0114094-4, Relator: Ministro JOSÉ DELGADO, Data de Julgamento: 12/02/2008, T1 - PRIMEIRA TURMA, Data de Publicação: DJe 10/03/2008)

Portanto, constata-se que as verbas pagas a título de auxílio habitação devem ser analisadas caso a caso devido a peculiaridade da matéria. Em suma, os valores pagos a título de aluguel, condomínio e demais despesas relacionadas à habitação, via de regra, integram o salário-de-contribuição, salvo nas hipóteses previstas na letra “m” do §9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91.

É ônus do contribuinte demonstrar que os valores pagos pela empresa a título de despesas com habitação não são concedidos habitualmente para que a verba seja excluída da base de cálculo da contribuição previdenciária.

Nos casos em que o sujeito passivo deixa de apresentar os documentos requeridos pelo Fisco para se apurar os salário-de-contribuição ou os presente de forma deficiente, a Secretaria da Receita Federal pode realizar o lançamento de ofício mediante a aferição indireta dos valores, nos termos do art. 33, §§ 2º e 3º, da Lei nº 8.212/91 c/c art. 2º, III, da Instrução Normativa INSS/DC 69, *verbis*:

Art. 33. À Secretaria da Receita Federal do Brasil compete planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas à tributação, à fiscalização, à arrecadação, à cobrança e ao recolhimento das contribuições sociais previstas no parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições incidentes a título de substituição e das

devidas a outras entidades e fundos. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

§ 2º A empresa, o segurado da Previdência Social, o serventário da Justiça, o síndico ou seu representante, o comissário e o liquidante de empresa em liquidação judicial ou extrajudicial são obrigados a exibir todos os documentos e livros relacionados com as contribuições previstas nesta Lei. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

§ 3º Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, a Secretaria da Receita Federal do Brasil pode, sem prejuízo da penalidade cabível, lançar de ofício a importância devida. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

Art. 2º Para os efeitos desta Instrução Normativa, considera-se:

(...)

III - aferição indireta o procedimento de que dispõe o INSS para a apuração das bases de cálculo das contribuições previdenciárias e das destinadas a outras entidades e fundos (terceiros), quando o livro diário, devidamente formalizado, não for apresentado, mesmo que o sujeito passivo esteja legalmente dispensado da escrituração contábil, quando ocorrer recusa de apresentação de qualquer documento ou informação, quando forem sonegados ou quando forem apresentados deficientemente, e para a apuração do salário-de-contribuição em obra de construção civil de responsabilidade de pessoa física;

No caso em tela, constata-se que os Autos de Infração têm como objeto remunerações pagas a segurados empregados a título de ganhos habituais sob forma de utilidades, identificadas nos lançamentos contábeis nas contas “outros benefícios adm.”, “despesas de condomínio/ IPTU” e “manutenção/ reparos residenciais”, valores estes não declarados em GFIP e não incluídos nas folhas de pagamentos dos segurados.

O Relatório Fiscal, fls. 22, aponta que:

“ 11 O contribuinte foi intimado, através do Termo de Intimação nº 02, a prestar esclarecimentos quanto aos pagamentos contabilizados nas contas supracitadas, a identificar os beneficiários e respectivas categorias, informar se as despesas estavam incluídas nas folhas de pagamentos e apresentar os contratos, notas fiscais e recibos dos referidos pagamentos.

12 Em 18/10/2011 em resposta à intimação o contribuinte declarou que todas as despesas contabilizadas nas contas relacionadas na intimação referem-se à utilidades e benefícios pagos a colaboradores e que não foram incluídos nas folhas de pagamentos. Apresentou alguns documentos referentes a pagamentos efetuados e informou que o restante seria entregue posteriormente.

13 O contribuinte não identificou os beneficiários das despesas pagas.

14 Em 06/12/2011 complementou a resposta ao Termo de Intimação nº 02 informando que “todas as despesas referentes a utilidades referem-se à necessidade operacional da QUIP para alojar colaboradores (empregados) face ao déficit de estrutura da região” e que “tais pagamentos não estão incluídos no cálculo da folha de pagamento da empresa, face à natureza jurídica dos mesmos”.

(...)

24 A realidade fática, no presente caso, é que todos os estabelecimentos da empresa, são situados em bairros dentro do zoneamento urbano dos respectivos município.

(...)

29 Considerando todo o acima exposto, os alugueis e outras despesas pagas para custear moradis de funcionários contratados para trabalhar nos diversos estabelecimentos da empresa, não fazem jus à isenção prevista no art. 28, parágrafo 9º, alínea “m” da Lei 8.212/91, passando a representar salário in natura e, portanto, incidindo sobre eles contribuição previdenciária.”

Verifica-se, portanto, que a situação fática restou devidamente fundamentada no Auto de Infração. Todavia, com relação à base de cálculo, verifica-se que o auto de infração e o relatório fiscal silenciaram-se sobre os fundamentos legais aplicados na espécie, vejamos:

DAS BASES DE CÁLCULO

30 As bases de cálculo das contribuições apuradas nos Autos de Infração DEBCAD nº 37.351.443-3 e 37.351.444-1, correspondem ao total, mês a mês, de ganhos habituais sob forma de utilidades pagos aos segurados empregados da empresa identificados nos lançamentos contábeis registrados nas contas 4150106 – OUTROS BENEFÍCIOS ADM, 4160303 – DESPESAS DE CONDOMÍNIO/ IPTU e

4160304 – Manutenção/ Reparos Residenciais que se encontram identificados em planilhas anexas e no Discriminativo do Débito – DD, também anexo a este processo.

DA ORIGEM DAS CONTRIBUIÇÕES LANÇADAS

31 As contribuições objeto dos lançamentos são decorrentes da análise das informações contidas nos registros efetuados na contabilidade da empresa confrontados com os valores informados em folhas de pagamentos e GFIP.

Consubstanciando os autos, constata-se que a forma do cálculo realizado pelo Fisco para se obter o crédito tributário não restou devidamente fundamentada. Nesse sentido, colaciona-se a seguir trecho do acórdão recorrido pela sua clareza de seus fundamentos:

*Entretanto, analisando os autos, constatei a **ausência de indicação do dispositivo legal, que sustentaria o presente lançamento por aferição indireta.** O discriminativo FLD – Fundamentos Legais do Débito, fls. 07/08 e 14/16, não traz os artigos legais pertinentes à aferição indireta, tampouco consta do Relatório Fiscal às fls.19/29, que o crédito foi levantado com fulcro no artigo 33 e seus parágrafos da Lei n.º 8.212/91, para que os valores lançados nas contas contábeis referentes às despesas com moradia possam ser tomados como base da incidência contributiva previdenciária.*

*Embora, o Relatório tenha evidenciado que os valores como foram pagos não se coadunavam com o trazido pela letra “m” do parágrafo 9º, do artigo 28, da Lei n.º 8.212/91, **olvidou-se de mencionar que a falta de esclarecimento por parte da recorrente acerca de qual valor foi pago a que segurado a título de moradia, permitiria o levantamento dos valores totais das contas contábeis como base da incidência da contribuição previdenciária, com espeque nos parágrafos 2º e 3º do artigo 33 da Lei n.º 8.212/91.***

A falta da menção ao artigo legal que sustenta a aferição indireta impede que se sustente a legitimidade da forma como foi efetuado o lançamento. A recorrente arguiu em suas razões que não foi trazido no Auto de Infração o fundamento legal que permitiria a aferição indireta, e com efeito, lhe assiste razão.

Portanto, não constando a fundamentação legal que ampara o lançamento, se vislumbra o cerceamento de defesa, pois o contribuinte não foi devidamente informado do procedimento utilizado pela fiscalização, não podendo se manifestar a respeito.

Portanto, é incontroverso o vício de motivação constante do auto de infração, pela ausência dos motivos legais que sustentam o lançamento tributário.

Como se sabe, a motivação é um dos requisitos procedimentais do ato administrativo, sem o qual o ato não pode ser praticado. No entendimento de Celso Antônio Bandeira de Mello (Curso e direito administrativo, 21 ed, p. 380/381):

A motivação integra a “formalização” do ato, sendo um requisito formalístico dele. É a exposição dos motivos, a fundamentação na qual são enunciados (a) a regra de Direito habilitante, (b) os fatos em que o agente se estribou para decidir e, muitas vezes, obrigatoriamente, (c) a enunciação da relação de pertinência lógica entre os fatos ocorridos e o ato praticado. Não basta, pois, em uma imensa variedade de hipóteses, apenas aludir ao dispositivo legal que o agente tomou como base para editar o ato. Na motivação transparece aquilo que o agente apresentar como “causa” do ato administrativo (...).

Em se tratando de lançamento tributário, a motivação é sempre obrigatória. Ressalte-se que a Lei nº 9.784/99, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, expressamente impõe o dever de motivar e de indicar os pressupostos de fato e de **direito** que determinam a decisão, nos termos dos art. 2º, caput e inciso VII e art. 50.

A sua ausência macula o ato de vício, tornando-o nulo, pois implica em cerceamento de defesa, violando frontalmente o princípio constitucional da ampla defesa e do contraditório.

Nesse sentido, registrem-se decisões proferidas no âmbito deste Conselho:

Acórdão nº 2401-003.308

Ocorre vício material quando o lançamento não permitir ao sujeito passivo conhecer com nitidez a acusação que lhe é imputada, impedindo o pleno exercício do direito de defesa do contribuinte.

Os demonstrativos quer serviram de suporte para a apuração da contribuição exigida não delimitaram com precisão a matéria tributável, impedindo que o sujeito passivo identificasse todos os segurados-empregados em relação aos quais está sendo apontada a ausência de recolhimento do tributo, o que acarreta o cerceamento do direito de defesa e a conseqüente nulidade parcial do lançamento, por vício material.

Acórdão nº 2301-004.528

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2005 DECISÃO COM AUSÊNCIA DE MOTIVAÇÃO. NULIDADE. É inválida a decisão que deixa de demonstrar os dados numéricos resultantes da análise do relator, que consistiram no fundamento principal para indeferimento do pleito do contribuinte, por ofensa ao aspecto substancial da garantia do contraditório, ao duplo grau de jurisdição e à exigência de motivação das decisões. Decisão Recorrida Nula

Portanto, conclui-se que o princípio da **motivação**, expressamente previsto no arts. 2º e 50, I, da Lei n.º 9.784 /1999, é essencial para a garantia do devido processo legal. Estando ausente a motivação, é nulo o ato administrativo, não sendo suficiente para sua validade simples afirmação de que a descrição dos fatos coincidia com a tipificação legal do ilícito.

Diante do exposto, NEGO provimento ao Recurso Especial do Procurador.

Patrícia da Silva - Relatora

Voto Vencedor

Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri.

Do conhecimento do recurso:

Em que pesem os sempre bem articulados argumentos da Sra. Conselheira Relatora, peço vênia para discordar de seu entendimento.

No que tange ao conhecimento do recurso, vislumbro terem sido corretamente cumpridos os requisitos formais exigidos pelo Regimento Interno deste Conselho, tendo sido corretamente demonstrada a divergência suscitada.

O acórdão recorrido entendeu que a ausência de fundamentação legal é vício formal insanável e como tal levaria à nulidade do lançamento. Nos dizeres da relatora:

Entretanto, analisando os autos, constatei a ausência de indicação do dispositivo legal, que sustentaria o presente lançamento por aferição indireta. O discriminativo FLD – Fundamentos Legais do Débito, fls. 07/08 e 14/16, não traz os artigos legais pertinentes à aferição indireta, tampouco consta do Relatório Fiscal às fls.19/29, que o crédito foi levantado com fulcro no artigo 33 e seus parágrafos da Lei n.º 8.212/91, para que os valores lançados nas contas contábeis referentes às despesas com moradia possam ser tomados como base da incidência contributiva previdenciária.

E acrescenta:

A falta de referência ao fundamento legal que sustenta o lançamento fiscal gera cerceamento de defesa e a ampla defesa, assegurada constitucionalmente aos contribuintes, deve ser observada no processo administrativo fiscal. A falta de indicação da legislação que confere poder à fiscalização para proceder ao I impossibilita que o contribuinte tenha conhecimento de que o valor lançado foi arbitrado, lhe sonhando o direito de se defender quanto a isso.

Em contrapartida, o acórdão paradigma externa entendimento de que a capitulação legal incompleta da infração ou mesmo a sua ausência não acarreta nulidade do auto de infração quando a descrição dos fatos nele contida é exata, possibilitando ao sujeito passivo defender-se de forma detalhada das imputações que lhe foram feitas.

Percebemos portanto, que apesar de o acórdão paradigma referir-se a cobrança de Imposto de Renda Pessoa Jurídica, a discussão em questão relaciona-se a matéria que permeia lançamentos dos mais diversos tributos.

Diante do exposto, conheço do recurso especial apresentado pela Fazenda Nacional.

Do mérito:

Como se observa do acórdão recorrido, o Colegiado *a quo*, de ofício, anulou o lançamento, entendendo que a ausência da capitulação legal que fundamentou a realização da apuração indireta da base de cálculo da Contribuição Previdenciária lançada, trouxe prejuízos ao exercício do direito de defesa do contribuinte, violando o princípio constitucional da ampla defesa.

Entretanto, apesar da brilhante fundamentação do citado acórdão e do voto proferido pela ilustre Relatora, compartilho do entendimento que a simples ausência de indicação de dispositivo legal, quando acompanhada da descrição precisa dos fatos e documentos suficientes para o embasamento do lançamento, não é motivo que justifique a anulação do ato administrativo, ou seja, a omissão quanto a requisitos do lançamento só ensejará sua nulidade quando implicar em cerceamento do direito de defesa do contribuinte.

Marcos Vinicius Neder e Maria Teresa Martínez López (*Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado*, Dialética 2010, p. 573) ao comentarem o art. 59 do Decreto nº 70.235/72, explicam:

É preciso, no entanto, examinar, no caso concreto, se o vício defensivo prejudica a ampla defesa como um todo, ou não. Para Ada Pellegrini Grinover, "há nulidade absoluta quando for afetada a defesa como um todo; nulidade relativa com prova de prejuízo (para defesa) quando o vício do ato defensivo não tiver esse consequência". Neste caso, o vício pode ser sanado. Segundo a autora, "o vício ou inexistência do ato defensivo pode não levar, como consequência necessária, à vulneração do direito de defesa, em sua inteireza, dependendo a declaração de nulidade da demonstração do prejuízo à atividade de defensiva como um todo".

A meu ver, a suscitada ausência de capitulação da aferição indireta da base de cálculo, no presente caso, não trouxe prejuízo algum ao sujeito passivo, afinal ao cotejarmos os autos, verificamos que o Relatório Fiscal é claro em relação a descrição das condutas, dos fatos geradores, dos dispositivos legais violados e ainda do método utilizado para apuração da base de cálculo. O fiscal narrou, de forma detalhada os motivos que levaram a lavratura do auto de infração, descrevendo a ocorrência dos fatos geradores, seus elementos constitutivos e pormenorizando, ainda, quais operações foram alvo de tributação.

Tal conclusão é facilmente observada a partir da análise da Impugnação e também do Recurso Voluntário apresentado pelo Contribuinte, onde foram contestados todos os pontos e fundamentações usadas para a realização do lançamento, destacando que houve, inclusive, impugnação expressa quanto a base de cálculo adotada pelo Fiscal - a matéria foi arguida em sede de preliminar.

Para ilustrar cita-se parte da ementa referente ao acórdão nº 2301-004.040 que resume bem a questão.

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2009.

...

NULIDADE - INEXISTÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO PARA O ARBITRAMENTO

Não há nulidade do lançamento por ausência de fundamentação para o arbitramento, quando os atos administrativos nas autuações possuem motivo legal, tendo sido praticados em conformidade com os rigores da lei, fundamentados e discriminados no Relatório Fiscal e nos anexos "FLD - Fundamentos Legais do Débito", onde consta toda a legislação que embasa os lançamentos, por rubrica e por competência.

Havendo nos autos a comprovação de aquisição de produto rural de produtor rural, demonstrado motivos assaz para justificar os lançamentos.

Quanto a um possível arbitramento, não houve tal comportamento, eis que a Fiscalização, para o lançamento, valeu-se dos documentos contábeis e fiscais da Recorrente, próprios à verificação da base de cálculo que estavam disponíveis nos arquivos informatizados da RFB (GFIP, DIPJ), no Sistema Público de Escrituração Digital - SPED (arquivos contábeis), ou foram fornecidos pela própria empresa (Livros de Registro de Entrada e de Saída).

...

Recurso Voluntário Negado

Incabível, portanto, a alegação de nulidade do Auto de Infração por ausência de indicação expressa do dispositivo legal no qual se fundamentou a aferição indireta da base de cálculo do tributo, afinal inexistiu prejuízo *in concreto* à defesa do Contribuinte.

Pelo exposto, voto no sentido de conhecer do recurso para no mérito dar-lhe provimento, devendo o processo retornar ao colegiado *a quo* para apreciação das demais questões trazidas no Recurso Voluntário.

(Assinado digitalmente)

Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri.