



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 12045.000408/2007-29
Recurso nº 148.037 Voluntário
Acórdão nº **2401-01.718 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 16 de março de 2011
Matéria CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS - OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS
Recorrente UNIMED VALE DO CAÍ - SOCIEDADE COOPERATIVA DE SERVIÇOS DE SAÚDE LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/1999 a 21/05/2005

PREVIDENCIÁRIO. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. DESCUMPRIMENTO. PRAZO DECADENCIAL.

O fisco dispõe de cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorreu a infração, para constituir o crédito correspondente à penalidade por descumprimento de obrigação acessória.

RELATÓRIO FISCAL DA NOTIFICAÇÃO. OMISSÕES. VÍCIO MATERIAL. NULIDADE.

É nulo, por vício material, o Relatório Fiscal que não demonstra de forma clara e precisa todas as circunstâncias em que ocorreram os fatos geradores, bem como, os procedimentos e critérios utilizados pela fiscalização na constituição do crédito tributário, de forma a possibilitar ao contribuinte o pleno direito à ampla defesa e ao contraditório.

Recurso Voluntário Provido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do colegiado, por unanimidade de votos: I) declarar a decadência até a competência 11/1999; e II) e declarar a nulidade do lançamento, por vício material.

Elias Sampaio Freire - Presidente

Kleber Ferreira De Araújo - Relator

Participaram do presente julgamento o(a)s Conselheiro(a)s Elias Sampaio Freire, Kleber Ferreira de Araújo, Cleuza Vieira de Souza, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Marcelo Freitas de Souza Costa e Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira.

Relatório

Trata-se do Auto de Infração – AI n.º 35.773.292-8, com lavratura em 14/07/2005, posteriormente cadastrado na RFB sob o número de processo constante no cabeçalho. A penalidade aplicada foi de R\$ 32.864,69 (trinta e dois mil e oitocentos e sessenta e quatro reais e sessenta e nove centavos).

De acordo com o Relatório Fiscal da Infração, fl. 08, a empresa deixou de informar na Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social - GFIP, no período de 02/1996 (sic!) a 05/2005 a remuneração concedida aos seus empregados a título de “Auxílio Educação”. Assevera que tal benefício, disponibilizado aos segurados que cursavam nível superior, consistia em 1/3 do valor do curso. Acosta farta documentação para comprovar as alegações.

A autuada apresentou impugnação, fls. 64/71, na qual defende a inexistência da infração, porquanto não havia remuneração a ser declarada. A partir de então, passa a reproduzir a defesa contra a Notificação Fiscal de Lançamento de Débito – NFLD n.º 35.773.294-4, a qual supostamente guarda conexão com o AI sob debate.

Na referida peça alega, em síntese, que:

a) está obrigada a constituir fundo de assistência educacional extensivo aos seus empregados, consoante previsão estatutária;

b) não há norma que preveja a incidência de contribuição sobre esse fundo, ao contrário, a própria Lei de Custeio da Previdência isenta a parcela relativa à educação;

c) esse é o mesmo tratamento dado pela legislação trabalhista, que exclui do conceito de salário as utilidades relativas à educação;

d) o benefício é disponibilizado a todos os seus empregados, desde que o curso seja vinculado à atividade que desenvolve;

e) tal parcela é expressamente desvinculada do salário, conforme cláusula constante do termo de compromisso firmado entre empresa e empregado, a qual transcreve;

f) a multa aplicada no AI representa um *bis in idem*, posto que a empresa já foi penalizada com multa presente na NFLD, que inquestionavelmente tem caráter sancionatório.

O órgão de julgamento de primeira instância determinou a realização de diligência fiscal, fls. 73/75, posto que detectou que os relatórios e planilhas anexados ao AI não identificavam, de forma clara e precisa, quais segurados receberam as remunerações.

Foram apresentados novos demonstrativos, fls. 79/89.

Oportunizado prazo para empresa se pronunciar, essa compareceu aos autos, fls. 94/96, para reafirmar as razões apresentadas na defesa.

Foi, então, exarada a Decisão-Notificação – DN n.º 19.401.4/0382/2006, fls. 99/103, declarando procedente a autuação. Em sua fundamentação o julgador monocrático afastou a alegação de que multa aplicada não poderia ser cumulada com a multa constante na NFLD, sob a justificativa de que as mesmas tem natureza jurídica diversa. No mais, fez uma análise dos aspectos formais da autuação, concluindo pela manutenção da multa aplicada.

Não se conformando, a autuada interpôs recurso voluntário, fls. 109/119, no qual pede o julgamento conjunto do presente AI com a NFLD já mencionada. Passou, a partir de então, a transcrever o recurso contra a DN que considerou procedente a notificação. Na referida peça recursal, além dos mesmos argumentos constantes da defesa apresentada no processo ora julgado, foram acrescentadas as seguintes considerações:

a) que não procede a alegação da DN de que a legislação previdenciária é especial em relação a trabalhista, haja vista que ambas trazem determinações expressa no sentido de excluir a verba sob discussão do conceito de remuneração;

b) também não assiste razão ao julgador original quando afirma que muitos dos beneficiários do Auxílio Educação não estudam em cursos vinculados as atividades da empresa, posto que, além das atividades administrativas da Cooperativa, a recorrente é proprietária de unidade hospitalar. Assim, os conhecimentos profissionais nas áreas de Administração de Empresas, Contabilidade, Biologia, Nutrição, Química, Bioquímica e Administração Hospitalar são, sem dúvida, vinculados as suas atividades.

Os autos foram baixados novamente em diligência pelo órgão *a quo*, fls. 140/141, para que a auditoria se pronunciasse sobre a vinculação entre a recorrente e o hospital mencionado no recurso; sobre a pertinência temática entre os cursos indicados nos termos de compromisso e, ainda, sobre declaração firmada pelo Sindicato Estadual dos Empregados das Cooperativas de Serviços Médicos do Rio Grande do Sul, na qual se afirma que o benefício era fornecido pela recorrente a todos os empregados que o requeressem.

Às fls. 145/146, consta resposta da autoridade lançadora na qual afirma-se:

a) que o Hospital UNIMED Vale do Caí, possui vinculação com a recorrente;

b) que o benefício não é extensível a todos os funcionários, posto que há duas condições nos termos de compromisso que limitam a concessão da verba, quais sejam: i) o término do curso no período previsto e ii) obtenção de pontuação mínima nas avaliações.

Conclui o auditor que é incompatível a empresa afirmar que os conhecimentos adquiridos nos cursos superiores são imprescindíveis para a atividade da empresa e ao mesmo tempo impor estabelecer critérios limitadores para a concessão do benefício.

O órgão de primeira instância apresentou contra-razões, fls. 148/151, pugnando pelo desprovimento do recurso.

Em 20/08/2009, mediante o Acórdão 2401-00.582, fls. 157/162, esta Turma de Julgamento anulou, por unanimidade de votos, a decisão de primeira instância, por entender que a mesma não houvera enfrentado suficientemente os pontos da defesa.

A DRJ em Santa Maria exarou nova decisão, fls. 171/175, mantendo o entendimento anterior e declarando procedente a lavratura.

Processo nº 12045.000408/2007-29
Acórdão nº **2401-01.718**

S2-C4T1
Fl. 213

A empresa interpôs recurso voluntário, fls. 185/197, postulando a improcedência da autuação ou, alternativamente, a redução da multa. Foi acostada decisão da 1.^a Turma Ordinária da 3.^a Câmara da 2.^a Seção do CARF, fls. 198/209, na qual apreciando o processo relativo a NFLD n. 35.773.294-4 (processo n. 12045.000409/2007-73), que contém os mesmos fatos geradores relativos ao presente AI, o colegiado decidiu por anular por vício material o crédito tributário.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Kleber Ferreira de Araújo, Relator

O recurso merece conhecimento, posto que preenche os requisitos de tempestividade e legitimidade.

Embora não suscitada, início pela análise da decadência do direito do fisco de lançar a multa. Vejo que a mesma deve ser reconhecida, embora que, parcialmente. É cediço que após a edição da Súmula Vinculante n.º 08, de 12/06/2008 (DJ 20/06/2008), o prazo de que dispõe o fisco para a constituição do crédito tributário relativo às contribuições previdenciárias passou a ser regido, com efeito retroativo, pelas disposições do Código Tributário Nacional – CTN, posto que o art. 45 da Lei n.º 8.219/1991 foi declarado inconstitucional.

Esse posicionamento da Corte Maior traz impacto não só em relação às exigências fiscais decorrentes do inadimplemento da obrigação principal, mas interfere também nos lançamentos das multas por desobediência a deveres instrumentais vinculados à fiscalização das contribuições. Diante disso, fixou-se a interpretação de que, uma vez ocorrida a infração, teria o fisco o prazo de cinco anos para efetuar o lançamento da multa correspondente.

Assim, havendo o descumprimento da obrigação legal, o prazo de que o fisco disporia para constituir o crédito relativo à penalidade seria o prazo geral de decadência, fixado no art. 173, I, do CTN, *in verbis*:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

(...)

Não há nessa situação o que se cogitar de aplicação do art. 150, § 4.º, uma vez que esse é dirigido apenas ao lançamento por homologação e o lançamento de multa por descumprimento de obrigação acessória é um típico caso de lançamento de ofício.

Tendo-se em conta que a empresa tomou ciência da autuação em 19/07/2005, pelo critério acima, o período da autuação, 01/1999 a 05/2005, já estava parcialmente alcançado pela decadência.

Nesse sentido, já não poderia mais ser lançada a multa relativa às infrações ocorridas no período de 01/1999 a 11/1999, devendo essas competências serem expurgadas do AI sob cuidado.

No mérito, é forçoso que se reconheça a conexão entre o AI sob cuidado e a NFLD referida no recurso, a qual foi nulificada por vício material por decisão da 1.ª Turma Ordinária da 3.ª Câmara da 2.ª Seção do CARF, consubstanciada no Acórdão 2301-00.508, de 07/07/2009.

Assim, vejo que o AI deve ser também nulificado por vício material. Eis que a fundamentação desse é ainda mais resumida que aquela lançada na NFLD conexa. Para fundamentar meu voto peço vênha para adotar as mesmas ponderações lançadas pela Relatora Bernadete de Oliveira Barros, o qual passo a transcrever:

Em seu recurso, a recorrente não nega que efetuou pagamentos relativos a bolsas de estudos concedidas a seus empregados. Ela apenas entende que tais valores não integram o salário de contribuição.

De fato, conforme disposto na alínea "t", do § 9º, do art. 28, da Lei 8.212/91, o legislador ordinário expressamente excluiu do salário-de-contribuição os valores relativos a planos educacionais. Porém, elencou alguns requisitos a serem cumpridos para que os valores pagos a título de bolsa de estudo não sejam considerados salário-de-contribuição, ou seja, devem visar à educação básica, os cursos devem ser vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa, não podem ser utilizados em substituição à parcela salarial e devem ser estendidos a todos os empregados e dirigentes.

Todas as hipóteses acima precisam estar devidamente evidenciadas no Relatório Fiscal, sob pena de nulidade do lançamento, pois será mera presunção da ocorrência do fato gerador da contribuição previdenciária.

Verifica-se, da leitura do Relatório da NFLD (fls. 64/67), que a autoridade notificante não apontou quais os elementos de convicção o levaram ao entendimento de que as vantagens foram concedidas em desacordo com o estabelecido no dispositivo legal encimado, vindo a fazê-lo somente após a apresentação do recurso, em diligência proposta pela SRP, da qual, observa-se, a recorrente não tomou ciência.

Tal fato configura ofensa ao princípio do contraditório e da ampla defesa, já que retirou, do contribuinte, a oportunidade de se defender do entendimento inovador ao lançamento, trazido pela fiscalização após a emissão da decisão recorrida.

Entendo que para exigir o cumprimento da obrigação tributária, a autoridade fiscal, a quem compete o lançamento do crédito previdenciário, deverá deixar devidamente caracterizado o seu surgimento, demonstrando cabalmente, no relatório fiscal, que não foram cumpridos os requisitos necessários para que os valores concedidos a títulos de bolsas de estudo não sejam considerados salário-de-contribuição.

Dessa forma, diante das irregularidades acima apontadas, a nulidade da NFLD merece ser decretada, uma vez que a autoridade lançadora deixou de observar os requisitos formais do lançamento, previstos no art.37 da Lei nº 8.212.

E como não houve o preenchimento de todas as formalidades necessárias a validação do ato administrativo, concluo que a NFLD deve ser anulada por vício formal.

Ouso divergir todavia da nobre Relatora quanto à sua conclusão relativa ao tipo de vício que alcançou os lançamentos. Explico-me.

O **vício formal**, no entendimento deste julgador, relaciona-se aos requisitos de validade do ato administrativo, ou seja, os pressupostos sem os quais referido ato não produziria efeitos. Em outras palavras, guarda relação com as formalidades legais extrínsecas

do lançamento. Os artigos 10 e 11, do Decreto nº 70.235/72, são os exemplos mais nítidos que podemos encontrar a respeito do tema, *in verbis*:

“Art.10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà 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.11. A notificação de lançamento será expedida pelo órgão que administra o tributo e conterà obrigatoriamente:

I - a qualificação do notificado;

II - o valor do crédito tributário e o prazo para recolhimento ou impugnação;

III - a disposição legal infringida, se for o caso;

IV - a assinatura do chefe do órgão expedidor ou de outro servidor autorizado e a indicação de seu cargo ou função e o número”

Ao tratar da matéria, a Lei nº 4.717/65, que regulamenta a Ação Popular, em seu artigo 2º, parágrafo único, alínea “b”, estabelece que o vício formal é:

“ [...] a omissão ou observância incompleta ou irregular de formalidades indispensáveis à existência ou seriedade do ato.”

Como se observa, o ato administrativo somente terá validade se observados os pressupostos formais, extrínsecos, previstos nos dispositivos legais supra, entre outros, sob pena de ser anulado por vício formal. Repita-se, o requisito formal do lançamento representa a observância dos ditames estabelecidos por lei no momento de sua exteriorização.

A jurisprudência administrativa, que se ocupou do tema, é mansa e pacífica nesse sentido, senão vejamos:

“PROCESSUAL – LANÇAMENTO – VÍCIO FORMAL – NULIDADE – É nula a Notificação de Lançamento emitida sem o nome do órgão que a expediu, sem identificação do chefe desse órgão ou outro servidor autorizado e sem a indicação do respectivo cargo e matrícula, em flagrante descumprimento às disposições do art. 11, do Decreto nº 70.235/72. Precedentes da Terceira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais.Recurso Especial improvido.” (3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, Recurso nº 201-108717 – Acórdão nº CSRF/03-03.305, Sessão de 09/07/2002)

“PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - NULIDADE - VÍCIO FORMAL - LANÇAMENTO FISCAL COM ALEGADO ERRO DE IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO - INEXISTÊNCIA - Os vícios formais são aqueles que não interferem no litígio propriamente dito, ou seja, 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. O suposto erro na identificação do sujeito passivo caracteriza vício substancial, uma nulidade absoluta, não permitindo a contagem do prazo especial para decadência previsto no art. 173, II, do CTN. [...]” (8ª Câmara do 1º Conselho, Recurso nº 143.020 – Acórdão nº 108-08.174, Sessão de 23/02/2005) (grifamos)

O Acórdão nº 107-06695, da lavra do então Conselheiro representante da Fazenda, Dr. Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz, nos traz com muita propriedade a diferenciação entre vício formal e material, nos seguintes termos:

“[...]”

RECURSO EX OFFICIO – NULIDADE DO LANÇAMENTO – VÍCIO FORMAL. A verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação, a determinação da matéria tributável, o cálculo do montante do tributo devido e a identificação do sujeito passivo, definidos no artigo 142 do Código Tributário Nacional – CTN, são elementos fundamentais, intrínsecos, do lançamento, sem cuja delimitação precisa não se pode admitir a existência da obrigação tributária em concreto. O levantamento e observância desses elementos básicos antecedem e são preparatórios à sua formalização, a qual se dá no momento seguinte, mediante a lavratura do auto de infração, seguida da notificação ao sujeito passivo, quando, aí sim, deverão estar presentes os seus requisitos formais, extrínsecos, como, por exemplo, a assinatura do autuante, com a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula; a assinatura do chefe do órgão expedidor ou de outro servidor autorizado, com a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.[...]” (7ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes – Recurso nº 129.310, Sessão de 09/07/2002)

Por sua vez, o **vício material** do lançamento ocorre quando a autoridade lançadora não demonstra/descreve de forma clara e precisa os fatos/motivos que a levaram a lavrar a notificação fiscal e/ou auto de infração. Diz respeito ao conteúdo do ato administrativo, pressupostos intrínsecos do lançamento.

Destarte, o artigo 142 do Código Tributário Nacional, ao atribuir a competência privativa do lançamento a autoridade administrativa, igualmente, exige que nessa atividade a autoridade fiscal descreva e comprove a ocorrência do fato gerador do tributo lançado, identificando perfeitamente o sujeito passivo, como segue:

“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.”

Aliás, o artigo 37 da Lei nº 8.212/91, com mais especificidade, impõe ao fisco que discrimine clara e precisamente os fatos geradores do débito constituído, *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.” (grifamos)

No mesmo sentido, o artigo 50 da Lei nº 9.784/99 estabelece que os atos administrativos devem conter motivação clara, explícita e congruente, sob pena de nulidade.

“Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e fundamentos jurídicos [...]

§1º A motivação deve ser explícita, clara e congruente [...]”

Consoante se infere dos dispositivos legais encimados, para que o lançamento encontre sustentáculo nas normas jurídicas e, conseqüentemente, tenha validade, deverá a autoridade fiscal descrever precisamente e comprovar a ocorrência do fato gerador do tributo. A ausência dessa descrição clara e precisa, especialmente no Relatório Fiscal da Notificação, ou erro nessa conduta, macula o procedimento fiscal por vício material.

Outro não é o entendimento do ilustre Dr. Manoel Antônio Gadelha Dias, ex-presidente do 1º Conselho de Contribuinte, conforme se extrai do excerto de sua obra *“O Vício Formal no Lançamento Tributário”*, nos seguintes termos:

“[...]

O defeito na descrição do fato, por exemplo, não pode caracterizar-se mero vício formal, pois a descrição do fato está intimamente ligada à valoração jurídica do fato jurídico, requisito fundamental do lançamento.

A descrição do fato defeituosa tanto pode configurar nulidade de direito material como de direito processual.

Estaremos diante da primeira situação quando o vício atinge o motivo do ato, ou seja, o seu pressuposto objetivo, que corresponde à ocorrência dos fatos que ensejaram a sua prática.” (Tórres, Heleno Taveira et al. – coordenação – “Direito Tributário e Processo Administrativo Aplicados – São Paulo : Quartier Latin, 2005, p. 348)

A jurisprudência administrativa não discrepa desse entendimento, consoante se positiva dos julgados com suas ementas abaixo transcritas:

“ PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO EX OFFICIO – É nulo o Ato Administrativo de Lançamento, formalizado com inegável insuficiência na descrição dos fatos, não permitindo que o sujeito passivo pudesse exercer, como lhe outorga o ordenamento jurídico, o amplo direito de defesa.

notadamente por desconhecer, com a necessária nitidez, o conteúdo do ilícito que lhe está sendo imputado. Trata-se, no caso, de nulidade por vício material, na medida em que falta conteúdo ao ato, o que implica inoccorrência da hipótese de incidência.” (1ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, Recurso nº 132.213 – Acórdão nº 101-94049, Sessão de 06/12/2002, unânime)

“LANÇAMENTO – NULIDADE - VÍCIO MATERIAL – DECADÊNCIA - Nulo o lançamento quando ausentes a descrição do fato gerador e a determinação da matéria tributável, por se tratar de vício de natureza material. Aplicável o disposto no artigo 150, § 4º, do CTN.” (2ª Câmara do 1º Conselho, Recurso nº 138.595 – Acórdão nº 102-47201, Sessão de 10/11/2005)

Assim, deve ser declarada a nulidade do lançamento, **por vício material**, em observância à legislação de regência, mais precisamente do artigo 142 do CTN e demais dispositivos das Leis 8.212/91 e 9.784/99 encimados, uma vez que referida incorreção contamina a exigência fiscal, tornando-a precária, não lhe oferecendo certeza ou liquidez, principalmente pelo fato de se mostrar insanável e por cercear o direito de defesa da recorrente.

Por todo o exposto, voto por declarar a decadência da multa aplicada para as competências de 01 a 11/1999 e declarar a NFLD integralmente nula por erro/vício material.

Kleber Ferreira de Araújo