



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

Processo nº 12045.000409/2007-73
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-003.073 – 2ª Turma
Sessão de 13 de fevereiro de 2014
Matéria CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado UNIMED VALE DO CAÍ - SOCIEDADE COOPERATIVA DE SERVIÇOS DE SAÚDE LTDA.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/02/1996 a 30/05/2005

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. NULIDADE MATERIAL.

No presente caso, o objeto do lançamento são as contribuições sociais incidentes sobre os valores relativos à concessão, pelo contribuinte, de bolsas de estudos a alguns de seus empregados, considerados remuneração pela fiscalização, afastando a aplicação da alínea "t", do § 9º, do art. 28, da Lei nº 8.212/91.

No presente caso a nulidade foi declarada em face da ausência da perfeita descrição do fato gerador do tributo, em virtude de não restar demonstrato que requisitos deixaram de ser descumpridos pelo contribuinte, para se afastar a isenção prevista na alínea "t", do § 9º, do art. 28, da Lei 8.212/91. O que caracteriza violação ao art. 142 do CTN e, especificamente, ao art. 37 da Lei nº 8.212/91 e ao art. 229, § 2º do Regulamento da Previdência Social — RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/1999.

Nulo é o lançamento, por vício material, quando ausentes a descrição do fato gerador e a determinação da matéria tributável, como ocorreu no presente caso.

Quando nos deparamos com um vício de natureza formal o princípio *pas de nullité sans grief* ou princípio do prejuízo deve ser amplamente aplicado, isto porque, a adoção de sistema rígido de invalidação processual impede a eficiente atuação da Administração Pública.

Cabe a autoridade lançadora o ônus de descrever 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, conforme descrito no art. 142 do CTN.

A declaração de nulidade ante a ausência da perfeita descrição do fato gerador do tributo, decorre do fato de a autoridade fiscal não ter se desincumbido do ônus de descrever a ocorrência do fato gerador da obrigação, o que faz com que o prejuízo ao contribuinte seja intrínseco à declaração de nulidade por vício material.

Recurso especial negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(Assinado digitalmente)

Henrique Pinheiro Torres - Presidente em exercício

(Assinado digitalmente)

Elias Sampaio Freire – Relator

EDITADO EM: 09/05/2014

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Henrique Pinheiro Torres (Presidente em Exercício), Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Alexandre Naoki Nishioka (suplente convocado), Marcelo Oliveira, Manoel Coelho Arruda Junior, Gustavo Lian Haddad, Maria Helena Cotta Cardozo, Marcelo Freitas de Souza Costa (suplente convocado) e Elias Sampaio Freire.

Relatório

A Fazenda Nacional, inconformada com o decidido no Acórdão n.º 2301-00.508, proferido pela 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 2ª Seção em 07 de julho de 2009, interpôs, dentro do prazo regimental, recurso especial de divergência à Câmara Superior de Recursos Fiscais.

A decisão recorrida, por maioria de votos, com fundamento no artigo 173, I do CTN, acatou a preliminar de decadência de parte do período a que se refere o lançamento e, com relação aos demais valores, por maioria de votos, anulou o lançamento por vício material; submetida a julgamento a possibilidade de exame do mérito quando favorável ao recorrente, por voto de qualidade, entendeu pela sua impossibilidade, já que os autos não permitiam o convencimento dos julgadores sobre a ocorrência ou não dos fatos geradores. Segue abaixo a sua ementa:

“PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO - SALÁRIO INDIRETO - DECADÊNCIA - ARTS 45 E 46 LEI N° 8.212/1991 INCONSTITUCIONALIDADE - STF - SÚMULA VINCULANTE De acordo com a Súmula Vinculante n° 08, do STF, os artigos

45 e 46 da Lei nº 8.212/1991 são inconstitucionais, devendo prevalecer, no que tange à decadência e prescrição, as disposições do Código Tributário Nacional.

Nos termos do art. 103-A da Constituição Federal, as Súmulas Vinculantes aprovadas pelo Supremo Tribunal Federal, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terão efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal.

VICIO MATERIAL. NULIDADE. Quando a descrição do fato não suficiente para a certeza de sua ocorrência, carente que é de algum elemento material necessário para gerar obrigação tributária, o lançamento se encontra viciado por ser o crédito dele decorrente duvidoso.

Recurso Voluntário Provido em Parte.”

A Fazenda Nacional afirma que o acórdão ora guerreado decreta uma nulidade da notificação de lançamento sem a comprovação de prejuízo.

Considera patente o fato de que o contribuinte, apesar da alegação de deficiência nos elementos fáticos do lançamento, demonstrou ter pleno conhecimento do crédito tributário devido, inclusive contestando valores que foram indevidamente lançados sob o argumento de pagamento.

Nesse ponto, observa que o aresto atacado divergiu do paradigma que apresenta (Acórdão nº. 108-08.499), onde se refutou por inteiro a possibilidade de reconhecimento de nulidade sem prejuízo (*pas de nullité sans grief*):

"IRPJ - CSLL - RECURSO DE OFÍCIO - PREJUÍZO FISCAL - BASE DE CALCULO NEGATIVA - COMPENSAÇÃO LIMITADA A 30% - É legítimo o aproveitamento do saldo do prejuízo fiscal de IRPJ e da base de cálculo negativa de CSLL, acumulados até a ocorrência do fato gerador, no limite de 30% do prejuízo fiscal e da base de cálculo positiva apurada, o que se coaduna com o decidido em primeiro grau.

IRPJ - PRELIMINAR DE NULIDADE - CERCEAMENTO AO DIREITO DE DEFESA - Incabível a preliminar de nulidade de cerceamento ao direito de defesa, pois o processo administrativo fiscal seguiu plenamente os trâmites legais, tendo a recorrente todas as oportunidades cabíveis para argumentar, não se vislumbrando qualquer prejuízo aparente.

IRPJ - PRELIMINAR DE NULIDADE - FALTA DE DESCRIÇÃO NO AUTO DE INFRAÇÃO - Não há que se acolher a preliminar de nulidade ante a falta de descrição suficiente do auto de infração, eis o mesmo preenche todos os pressupostos legais em sua elaboração, e a autuada demonstrou pleno conhecimento da matéria em sua defesa, não se verificando quaisquer irregularidades nesse sentido.

IRPJ - CSLL - NOTAS FISCAIS INIDÔNEAS - ILEGALIDADE - Incabível a utilização de notas fiscais inidôneas para reduzir a base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Correta a decisão de primeira instância que glosou a título de custo o valor total das notas fiscais ilegítimas, uma vez que não constituem elementos hábeis e idôneos a suportar a dedutibilidade dos valores despendidos na aquisição de insumos na determinação da base impositiva. Recurso de ofício negado. Preliminares rejeitadas. Recurso voluntário negado".

Explica que, mediante a leitura detida da Notificação Fiscal de Lançamento de Débito, bem como do Relatório Fiscal de Notificação e dos demais termos que acompanham o procedimento fiscal, é possível concluir que tudo está em plena conformidade com o que estabelece o Decreto n.º 70.235/72 e a Lei n.º 8.212/91.

Sustenta que a origem do crédito constituído, o período compreendido, os elementos que serviram de base para a apuração, os valores lançados, bem assim a fundamentação legal que dá sustento ao crédito previdenciário lançado encontram-se presentes.

Salienta que os termos do procedimento fiscal contêm os elementos necessários e suficientes para o atendimento do art. 11 do Decreto n.º 70.235/72 e que o exercício amplo e efetivo do direito de defesa foi propiciado à contribuinte, que, inclusive, apresenta longo e detalhado arrazoado, por meio do qual insurge-se contra o procedimento de apuração adotado pela fiscalização, dentre outros argumentos.

Considera que não se vislumbra a ocorrência de prejuízo à defesa da contribuinte neste processo, pelo que a decretação da nulidade representa a desnecessária movimentação da máquina pública, com o dispêndio de recursos do erário, para a repetição de atos administrativos válidos, perfeitos e eficazes.

Ao final, requer o provimento do seu recurso.

Nos termos do Despacho n.º 2300-300/2012, foi dado seguimento ao pedido em análise.

O contribuinte não apresentou contrarrazões.

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 primeiro 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 idéia 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.

No presente caso, o objeto do lançamento são as contribuições sociais incidentes sobre os valores relativos à concessão, pelo contribuinte, de bolsas de estudos a alguns de seus empregados, considerados remuneração pela fiscalização, afastando a aplicação da alínea "t", do § 9º, do art. 28, da Lei nº 8.212/91, nos seguintes termos (fls. 64/65):

"3.1 — Contribuição referente a Auxílio-Educação: Vantagem concedida pela empresa a funcionários que estão matriculados e freqüentando Curso Superior : levantamentos BOE-Bolsa de Estudos (período anterior a implantação da GFIP: 02/96 a 12/98) e BEGBolsa de Estudo (período GFIP: 01/99 a 05/05) o débito refere-se as contribuições devidas a seguridade social referente a parte patronal, financiamento da complementação das prestações por Acidentes do Trabalho-SAT(para competências até 06/97), financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho(para as competências a partir de 07/97) e as destinadas aos terceiros(SALÁRIO EDUCAÇÃO, INCRA, SENAC, SESC, SEBRAE até 11/99 a partir de 12/99: SALÁRIO EDUCAÇÃO, INCRA, SEBRAE E SESCOOP).

3.1.1 — A Lei 8.212 de 24/07/91 no seu art.28, parágrafo 9º, alínea "t" diz o seguinte:

Parágrafo 9º "Não integram o salário-de-contribuição para fins desta Lei exclusivamente:

t) o valor relativo a plano educacional que vise à educação básica, nos termos do artigo 21 da Lei 9.394, de 20 de dezembro de 1996, e cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa, desde que não seja utilizado em substituição de parcela salarial e que todos os empregados e dirigentes tenham acesso ao mesmo". (Redação dada pela Lei 9.711 de 20/11/98).

3.1.2 - O débito refere-se a vantagens concedidas a alguns empregados a título de Auxílio- Educação que beneficia em 1/3 do valor do Curso Superior do qual o funcionário está cursando, com o intuito de cobrir despesas inerentes ao mesmo, quando de interesse da empresa, ficando ao arbítrio da mesma a prestação do auxílio e o que se adapte às suas necessidades(anexo cópias de alguns "Termos de Compromisso" e cópia de recibo referente a ajuda de custo recebida pelos empregados); Portanto, o débito integra o salário de contribuição dos segurados empregados, uma vez que não está contemplado como não integrante do salário -de-contribuição, conforme diz a Lei 8.212/91 no seu artigo 28, parágrafo 9º, alínea "t"."

Foram os seguintes os fundamentos do acórdão recorrido para a declaração da nulidade:

"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 a 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."

No presente caso a nulidade foi declarada em face da ausência da perfeita descrição do fato gerador do tributo, em virtude de não restar demonstrato que requisitos deixaram de ser descumpridos pelo contribuinte, para se afastar a isenção prevista na alínea "t", do § 9º, do art. 28, da Lei 8.212/91. O que caracteriza violação ao art. 142 do CTN e, especificamente, ao art. 37 da Lei nº 8.212/91 e ao art. 229, § 2º do Regulamento da Previdência Social — RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/1999, 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."

Entendo que nulo é o lançamento, por vício material, quando ausentes a descrição do fato gerador e a determinação da matéria tributável, como ocorreu no presente caso.

Outro aspecto a ser enfrentado diz respeito a inexistência de prejuízo ao contribuinte.

Por diversas vezes neste colegiado tenho me manifestado no sentido de que quando estamos diante de um vício formal e inexistente prejuízo por parte do contribuinte em sua defesa, a nulidade não deve ser declarada, de acordo com o princípio *pas de nullité sans grief*:

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. MPF. NULIDADE FORMAL AFASTADA. AUSÊNCIA DO BINÔMIO DEFEITO-PREJUÍZO.

*De acordo com o princípio *pas de nullité sans grief*, que na sua tradução literal significa que não há nulidade sem prejuízo, não se declarará a nulidade por vício formal se este não causar prejuízo.*

Mesmo que estejamos diante de um vício formal no lançamento, a sua nulidade não deve ser decretada, por ausência de efetivo prejuízo por parte do contribuinte em sua defesa. Não há de se falar em nulidade do lançamento, por não restar configurado o binômio defeito-prejuízo.

Recurso Especial Provido

(2ª Turma CSRF – Ac. 9202-01609 – Rel. Elias Sampaio Freire)

Entretanto, no presente caso, o vício existente no lançamento é de natureza material e não de natureza formal, conforme demonstrado alhures.

Por certo, quando nos deparamos com um vício de natureza formal o princípio *pas de nullité sans grief* ou princípio do prejuízo deve ser amplamente aplicado, isto porque, a adoção de sistema rígido de invalidação processual impede a eficiente atuação da Administração Pública. Nestes casos, há que se ter em mente a noção de prejuízo ao sujeito passivo; somente quando o lançamento, enquanto ato declaratório da obrigação tributária e constitutivo do crédito fiscal, conduzir a um efetivo prejuízo ao contribuinte ter-se-á como consequência a nulidade por vício formal.

Por outro lado, cabe a autoridade lançadora o ônus de descrever 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, conforme descrito no art. 142 do CTN.

Destarte, a declaração de nulidade ante a ausência da perfeita descrição do fato gerador do tributo, decorre do fato de a autoridade fiscal não ter se desincubido do ônus de descrever a ocorrência do fato gerador da obrigação, o que faz com que o prejuízo ao contribuinte seja intrínseco à declaração de nulidade por vício material.

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

(Assinado digitalmente)

Elias Sampaio Freire

Processo nº 12045.000409/2007-73
Acórdão nº **9202-003.073**

CSRF-T2
Fl. 13

CÓPIA