



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

Processo n° 12267.000340/2008-54
Recurso n° Especial do Procurador
Acórdão n° 9202-007.657 – 2ª Turma
Sessão de 26 de março de 2019
Matéria PAF - NULIDADE - NATUREZA DO VÍCIO
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado M.I. MONTREAL INFORMÁTICA S.A

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2001 a 31/05/2005

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE. CONHECIMENTO.

Não se conhece de Recurso Especial de Divergência, quando não resta demonstrado o alegado dissídio jurisprudencial, tendo em vista a ausência de similitude fática entre os acórdãos recorrido e paradigma.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente em Exercício e Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Patrícia da Silva, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Ana Paula Fernandes, Mário Pereira de Pinho Filho, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em Exercício).

Relatório

Trata-se da Notificação Fiscal de Lançamento de Débito (NFLD) n° 37.004.824-5, relativa às Contribuições Previdenciárias devidas a Terceiros (Sesc, Senac e

Sebrae), no período de 01/2001 a 05/2005, incidentes sobre remuneração paga aos segurados empregados sob a forma de salário indireto, mediante reembolso de despesas com viagens e estadas em benefício dos trabalhadores, registradas nas contas contábeis "4.7.5.21" e "5.7.5.21", para as quais a empresa, intimada, deixou de comprovar a natureza de ressarcimento.

Em sessão plenária de 07/12/2017, foi julgado o Recurso Voluntário, prolatando-se o Acórdão nº 2401-005.189 (e-fls. 1.677 a 1.688), assim ementado:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2001 a 31/05/2005

ARBITRAMENTO. FALTA DE APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTOS. LOCALIDADE DIVERSA DO ESTABELECIMENTO CENTRALIZADOR. PREJUÍZO AO CONTRIBUINTE. NULIDADE. VÍCIO MATERIAL.

(i) Por meio de decisão judicial com trânsito em julgado foi reconhecido como válido o domicílio eleito pela empresa, refutando-se a hipótese defendida pelo Fisco que a escolha tinha como propósito impossibilitar ou dificultar a realização de procedimento fiscal. (ii) A conduta do agente tributário em exigir a apresentação dos documentos fiscais e contábeis em estabelecimento da empresa localizado em município diverso do eleito pelo contribuinte como centralizador, no qual a pessoa jurídica mantém a documentação necessária e suficiente à fiscalização integral, configura, avaliado o caso concreto, evidente prejuízo ao atuado. (iii) Impõe-se a declaração de nulidade do ato administrativo quando houver prejuízo efetivo ao sujeito passivo. No caso dos autos, é nulo, por vício material, o lançamento fiscal com fundamento no arbitramento pela falta de apresentação de documentação, cuja mácula atinge a própria motivação do ato administrativo.”

A decisão foi assim registrada:

“Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade, em conhecer do recurso voluntário e dar-lhe provimento para declarar a nulidade do lançamento, por vício material.”

O processo foi encaminhado à PGFN em 15/01/2018 (Despacho de Encaminhamento de e-fls. 1.689) e, em 05/02/2018, foi interposto o Recurso Especial de e-fls. 1.690 a 1.700 (Despacho de Encaminhamento de e-fls. 1.701), com fundamento no art. 67, do Anexo II, do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015, visando rediscutir os seguintes pontos:

- **nulidade do lançamento por cerceamento de defesa; e**
- **natureza do vício, se formal ou material.**

Ao Recurso Especial foi dado seguimento parcial, apenas quanto à segunda matéria, conforme despacho de 09/05/2018 (e-fls. 1.704 a 1.713).

Em seu apelo, quanto à matéria que obteve seguimento, a Fazenda Nacional apresenta as seguintes alegações:

- o lançamento somente é anulado por vício formal quando não obedece às formalidades necessárias ou indispensáveis à existência do ato, isto é, às disposições de ordem legal para a sua feitura;

- na hipótese em apreço, o equívoco no procedimento adotado pela autoridade fiscal, que realizou a fiscalização em local distinto daquele eleito pelo contribuinte como domicílio tributário, acarretando, em tese, prejuízo ao seu direito de defesa, tem, nitidamente, caráter formal;

- os atos eivados de vício material não são passíveis de convalidação, não podem ser corrigidos; por sua vez, os atos com vício de forma podem ser convalidados ou repetidos, dessa vez sem o defeito original;

- tal distinção tem o condão de permitir o reinício do prazo decadencial para o lançamento, uma vez que o art. 173, II, do CTN, estabelece que o prazo de cinco anos para constituição do crédito tributário será contado a partir da “data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado”;

- assim, a única conclusão possível é a de que o vício procedimental gera defeito de ordem formal, o que permite a convalidação do ato, mediante o suprimento do vício, ou a repetição do ato, desta vez sem o vício que culminou na sua anulação.

Ao final, a Fazenda Nacional requer o conhecimento e o provimento do Recurso Especial, afastando-se a nulidade do lançamento ou, caso assim não se entenda, declarando-se a ocorrência de vício formal.

Cientificada, a Contribuinte quedou-se silente.

Voto

Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo - Relatora

O Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional é tempestivo, restando perquirir se atende aos demais pressupostos de admissibilidade. Não foram oferecidas Contrarrazões.

Trata-se da Notificação Fiscal de Lançamento de Débito (NFLD) nº 37.004.824-5, relativa às Contribuições Previdenciárias devidas a Terceiros (Sesc, Senac e Sebrae), no período de 01/2001 a 05/2005, incidentes sobre remuneração paga aos segurados empregados sob a forma de salário indireto, mediante reembolso de despesas com viagens e estadas em benefício dos trabalhadores, registradas nas contas contábeis "4.7.5.21" e "5.7.5.21", para as quais a empresa, intimada, deixou de comprovar a natureza de ressarcimento. A autuação foi levada a cabo por meio de arbitramento.

Conforme o Colegiado recorrido, o lançamento estaria eivado de nulidade por vício material. A Fazenda Nacional, por sua vez, defende que o vício seria de natureza formal.

Assim, tratando-se de discussão acerca da natureza de vício em lançamento de tributo, é imprescindível que se verifique a motivação da declaração de nulidade em cada um dos julgados em confronto, a ver se haveria similitude entre elas.

No caso do acórdão recorrido, a ação fiscal foi desenvolvida em estabelecimento diverso daquele eleito como domicílio tributário pela Contribuinte, o que teria dificultado a apresentação de documentos. A ausência da documentação necessária, por sua vez, acarretou autuação por arbitramento, o que teria causado prejuízo ao sujeito passivo. Ademais, posteriormente à autuação, o domicílio fiscal eleito pela Contribuinte foi referendado por decisão judicial. Nesse contexto, no acórdão recorrido considerou-se que ocorreu nulidade por vício material. Confira-se:

Acórdão recorrido

Ementa

"ARBITRAMENTO. FALTA DE APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTOS. LOCALIDADE DIVERSA DO ESTABELECIMENTO CENTRALIZADOR. PREJUÍZO AO CONTRIBUINTE. NULIDADE. VÍCIO MATERIAL.

*(i) Por meio de decisão judicial com trânsito em julgado foi reconhecido como válido o domicílio eleito pela empresa, refutando-se a hipótese defendida pelo Fisco que a escolha tinha como propósito impossibilitar ou dificultar a realização de procedimento fiscal. (ii) A conduta do agente tributário em exigir a apresentação dos documentos fiscais e contábeis em estabelecimento da empresa localizado em município diverso do eleito pelo contribuinte como centralizador, no qual a pessoa jurídica mantém a documentação necessária e suficiente à fiscalização integral, configura, **avaliado o caso concreto**, evidente prejuízo ao autuado. (iii) Impõe-se a declaração de nulidade do ato administrativo quando houver prejuízo efetivo ao sujeito passivo. No caso dos autos, é nulo, por vício material, o lançamento fiscal com fundamento no arbitramento pela falta de apresentação de documentação, cuja mácula atinge a própria motivação do ato administrativo." (grifei)*

Voto

"24. A postura do agente fiscal em exigir a apresentação dos documentos em estabelecimento, ainda que da mesma empresa, localizado em município diverso do eleito pelo contribuinte como centralizador, no qual mantinha a documentação necessária e suficiente à fiscalização integral, configura, após a avaliação do caso concreto, evidente prejuízo ao autuado.

24.1 De fato, a conduta fiscal não implicou tão somente desrespeito às normas atinentes à realização de procedimento fiscal, concentradas que são, via de regra, no estabelecimento centralizador da empresa.

24.2 O procedimento fiscal dificultou, ou mesmo impediu, a apresentação dos documentos solicitados com vistas a prevalecer o caráter não remuneratório dos reembolsos de despesas aos segurados empregados, considerando-se o volume da documentação envolvida e a complexidade/custo da sua movimentação para a localidade diversa do estabelecimento centralizador do contribuinte, na cidade do Rio de Janeiro, conforme demandado pela fiscalização.

25. ***Não é qualquer vício que impõe a invalidade do ato administrativo, porquanto a declaração de nulidade pressupõe a comprovação e/ou demonstração do prejuízo efetivo ao sujeito passivo. No caso dos autos, o desenvolvimento da ação fiscal em estabelecimento distinto do domicílio fiscal eleito pelo contribuinte, reconhecido como eficaz pelo Poder Judiciário, compromete a licitude da fundamentação da infração fiscal.***

26. *O defeito do lançamento refere-se ao conteúdo do ato e, desse modo, está calcado em vício material. A Notificação Fiscal de Lançamento de Débito, na sua origem, revela vício intrínseco, **que fulmina o próprio fundamento do arbitramento por ausência de apresentação de documentação comprobatória**, de modo que a validade do lançamento somente seria possível por meio da edição de um novo ato administrativo com conteúdo alterado (motivação).*

27. *Cuida-se, no caso sob exame, de ato inconvalidável, ainda que possível a sua reedição, em princípio, a partir de nova descrição dos fatos com vistas à demonstração da plausibilidade da constituição do crédito tributário, desde que não escoado o prazo para o novo lançamento fiscal.*

28. ***Por essa razão, é mister tornar nulo o lançamento fiscal, afastando a exigência fazendária, por vício material.***

29. *Deixo de analisar os demais argumentos de defesa do recurso voluntário contra a pretensão fiscal e decisão de piso, por absoluta desnecessidade para o deslinde do presente julgamento." (grifei)*

Visando demonstrar a alegada divergência em relação à questão da **natureza do vício, se formal ou material**, a Fazenda Nacional indicou como paradigma os Acórdãos nºs 3403-001.705 e 2402-005.902.

Relativamente ao primeiro paradigma - **Acórdão nº 3403-001.705** - a Fazenda Nacional limitou-se a colacionar a respectiva ementa, conforme a seguir:

"Assunto: Contribuição para o Programa de Integração Social — PIS.

Período: 01.05.1997 a 30.09.1997

*Ementa: NORMAS PROCESSUAIS. AUTO DE INFRAÇÃO. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. AUSÊNCIA DE REQUISITOS ESSENCIAIS. NULIDADE. O ato administrativo de lançamento deve se revestir de todas as formalidades exigidas em lei, **sendo nulo por vício de forma** o auto de infração que não contiver todos os requisitos prescritos como obrigatórios pelos arts. 10 do Decreto número 70.235/72 e 142 do CTN, impõe, assim, anular o lançamento.*

Recurso Provido." (destaques da Recorrente)

A ementa acima não permite que se saiba qualquer detalhe acerca do vício apontado. Compulsando-se o inteiro teor desse paradigma, constata-se que a situação nele tratada em nada se assemelha à do recorrido. Confira-se:

"Impõe em primeiro plano examinar de ofício a motivação contida no auto de infração. Parece-me a prima face tratar-se razões incongruentes com se vê do anexo III. Uma delas se refere à desvinculação do pagamento, sem, contudo, informar se ocorreu a pedido do contribuinte ou de ofício. Está análise se torna de suma importância para saber se a declaração de inexata e a falta de recolhimento foram causadas pelo contribuinte ou decorre da desvinculação do débito.

Entretanto, inexistem elementos nos autos que possa esclarecer esta situação.

A outra está assentada quanto à existência ou não do pagamento como resta evidente ao ler afirmação do anexo III – "Comp. C/pagto parcialmente utilizado e na linha inferior" " Pcto não localizado".

Como se vê há dois fatos não idênticos e antagônicos. São adversos porque o primeiro fato informa que parte foi utilizada de modo parcial e o segundo afirma de que não houve pagamento localizado. Assim, parece-me que tratam de dois motivos mutuamente excludentes, e, sendo assim, macula o lançamento e torna o crédito tributário duvidoso.

Portanto, ao deixar de descrever de forma correta o fato que ensejou a autuação, o Fisco deixou, também, de especificar corretamente a matéria tributável, de cuja essência se extrairia o motivo do lançamento." (grifei)

Destarte, constata-se que o vício que maculara o lançamento, no caso do paradigma, foi a falha na descrição do fato gerador. Com efeito, tal situação em nada se assemelha àquela tratada no acórdão recorrido.

Nestas circunstâncias, não se verifica a necessária similitude fática entre os acórdãos recorrido e paradigma, de sorte que os dois julgados não podem sequer ser comparados, para fins de demonstração de divergência jurisprudencial.

Registre-se que este mesmo paradigma - Acórdão nº 3403-001.705 - já foi rechaçado em face de processos com a mesma problemática e mesmo sujeito passivo do processo ora em julgamento, por meio dos Acórdãos nºs 9202-006.963, (processo nº 12045.000427/2007-55), 9202-006.964 (processo nº 12045.000509/2007-08) e 9202-006.968 (processo nº 12045.000459/2007-51), todos de 20/06/2018.

Quanto ao segundo paradigma - **Acórdão nº 2402-005.902** - este foi proferido no processo nº 10680.720574/2013-72, também em julgamento nesta sessão, que corresponde ao lançamento substitutivo do crédito tributário exigido por meio do processos nº 35301.000829/2007-87, em face do mesmo sujeito passivo, em uma das inúmeras autuações efetuadas.

Nesse paradigma, embora se trate do lançamento substitutivo, o voto gira em torno do lançamento substituído, exatamente no que tange à natureza do vício que o teria inquinado, já que isso não ficara expresso nos acórdãos do CARF que declararam a nulidade.

Nesse passo, a leitura do voto do paradigma não deixa dúvidas, no sentido de que a motivação que levou o acórdão recorrido a classificar o vício como material - arbitramento por falta de apresentação de documentos por parte da Contribuinte, o que lhe causou prejuízo - não ocorreu. Confira-se o paradigma:

Ementa

"ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/07/2001 a 31/05/2005

CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS À SEGURIDADE SOCIAL. LANÇAMENTO SUBSTITUTO. LANÇAMENTO ANTERIOR ANULADO. NATUREZA DO VÍCIO. PRELIMINAR QUE FOI ACOLHIDA. INEXISTÊNCIA DE JULGAMENTO DE MÉRITO. VÍCIO FORMAL. AFERIÇÃO DIRETA DA BASE DE CÁLCULO. ELEMENTO QUANTITATIVO EXTRAÍDO DAS FOLHAS DE PAGAMENTO. LANÇAMENTO DEVIDAMENTE FUNDAMENTADO. NULIDADE. INEXISTÊNCIA.

1. No lançamento substituído, o acolhimento da preliminar tornou desnecessário qualquer julgamento de mérito e qualquer análise relacionada às circunstâncias materiais da regra-matriz de incidência tributária, tendo havido anulação por vício formal.

2. A autoridade autuante partiu das bases de cálculo informadas pelo próprio sujeito passivo em suas folhas de pagamento, não tendo havido qualquer arbitramento/aferação indireta.

(...)"

Voto

2 Da natureza do vício, da aferição da base de cálculo, do dever de guarda dos documentos e da fundamentação

Como já relatado, o presente lançamento é substituto daquele realizado no bojo do Processo Administrativo Fiscal PAF em apenso, autos nº 35301.000829/200787, anulado por falta de observância do domicílio eleito pelo contribuinte.

Naquele PAF, acolheu-se a preliminar suscitada e, sem examinar o mérito, nem mesmo tangencialmente, anulou-se o auto de infração/lançamento (vide PAF 35301.000829/200787, fls. 1507/1518 e fls. 1605 e seguintes).

A Turma Ordinária e a Câmara Superior deste Conselho, contudo, não afirmaram qual a natureza do vício que teria ensejado a anulação do lançamento (formal ou material).

Pois bem.

Conforme se depreende das decisões constantes daquele PAF, o órgão de julgamento, justamente por ter acolhido a preliminar relativa ao domicílio tributário escolhido pela autoridade fiscal,

não analisou, nem mesmo superficialmente, o fato gerador da obrigação correspondente, a matéria tributável, o cálculo do montante do tributo devido, o sujeito passivo, a penalidade aplicável, entre outras circunstâncias atinentes ao fato jurídico tributário.

Isto é, o acolhimento da circunstância antecedente ao mérito tornou desnecessário qualquer julgamento a seu respeito e qualquer análise relacionada às circunstâncias materiais da regra-matriz de incidência tributária.

(...)

Vício formal, como sabido, é mácula inerente ao procedimento e ao documento que tenha formalizado a existência do crédito, ao passo que vício material é aquele relativo à validade e à incidência da lei.

(...)

Neste caso concreto, como a decisão que anulou o lançamento substituído não julgou qualquer circunstância material da regra-matriz de incidência tributária (ou os elementos do fato gerador), não se pode afirmar que ela tenha declarado e/ou decretado a existência de vício material.

O acolhimento da preliminar naquele PAF implica a anulação do lançamento por vício formal.

(...)

E que não se afirme que estão sendo reapreciados fatos já julgados, já que este Conselho, ao anular o lançamento substituído, não se pronunciou quanto à natureza do vício. A par disso, as decisões eventualmente proferidas em outros processos administrativos, ainda que relativas ao mesmo contribuinte, não fazem coisa julgada neste processo, que tem períodos de apurações e fatos próprios.

(...)

Outrossim, e como bem decidido pela DRJ, não houve qualquer aferição indireta neste caso específico, pois a autoridade fiscal se baseou nas remunerações extraídas das folhas de pagamento.

*A Lei 8212/91, em seu art. 33, e o Decreto 3048/99, em seus arts. 233, 234 e 235, prevêem o lançamento por aferição indireta nas hipóteses em que especificam (recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente; falta de prova regular e formalizada, do montante dos salários pagos pela execução de obra de construção civil; contabilidade que não registra o movimento real da remuneração dos segurados a serviço da empresa, da receita ou do faturamento e do lucro), **mas no presente caso a autoridade autuante partiu das bases de cálculo informadas pelo próprio sujeito passivo em suas folhas de pagamento, não havendo qualquer arbitramento.**" (grifei)*

Processo nº 12267.000340/2008-54
Acórdão n.º **9202-007.657**

CSRF-T2
Fl. 1.728

Assim, não há que se falar em divergência jurisprudencial, quando a principal contingência que levou o Colegiado recorrido a declarar a nulidade por vício material, não estava presente no acórdão paradigma, de sorte que esse segundo julgado também não se presta a demonstrar o alegado dissídio interpretativo.

Nacional. Diante do exposto, não conheço do Recurso Especial interposto pela Fazenda

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo