



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

Processo n° 12898.000112/2008-58
Recurso n° Especial do Procurador
Acórdão n° 9202-007.305 – 2ª Turma
Sessão de 24 de outubro de 2018
Matéria CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado SOCIEDADE DE ENSINO SUPERIOR ESTACIO DE SA LTDA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2003 a 31/12/2005

ERRO NA INDICAÇÃO DA FUNDAMENTAÇÃO LEGAL DO LANÇAMENTO DESCUMPRIMENTO DOS REQUISITOS DA LEI 8212/91 ENTIDADE ISENTA ASPECTO TEMPORAL VÍCIO FORMAL.

A formalização do auto de infração tem como elementos os previstos no art. 10 do Decreto n° 70.235. O erro, a depender do grau, em qualquer dos elementos pode acarretar a nulidade do ato por vício formal. Entre os elementos obrigatórios no auto de infração consta a fundamentação do lançamento (art. 10, inciso IV do Decreto n° 70.235). A fundamentação legal indevida implica nulidade do lançamento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em negar-lhe provimento.

(Assinado digitalmente)
Maria Helena Cotta Cardozo – Presidente em exercício

(Assinado digitalmente)
Ana Paula Fernandes – 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 (suplente convocado), Ana Cecília Lustosa da Cruz, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em Exercício).

Relatório

O presente Recurso Especial trata de pedido de análise de divergência motivado pela Fazenda Nacional face ao acórdão 2401-002.971, proferido pela 1ª Turma Ordinária / 4ª Câmara / 2ª Seção de Julgamento.

O presente Auto de Infração de obrigação principal, lavrado sob o n. 37.205.906-6 (DEBCAD nº 37.205.906-6), tem por objeto as contribuições sociais destinadas ao custeio da Seguridade Social, parcela a cargo da empresa, incluindo as destinadas ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho, incidente sobre as remunerações pagas a título de Ajuda de Custo em desacordo com a lei, aos segurados empregados que lhe prestaram serviços no período de 01/2003 a 12/2005. Conforme descrito no relatório fiscal, fl. 453 a 466, os fatos geradores apurados durante o procedimento fiscal, consistem: na aplicação das alíquotas, conforme a seguir demonstrado, sobre as bases de cálculos apuradas através da rubrica "Ajuda de Custo", inserida nas folhas de pagamento e erradamente não ofertada. A incidência contributiva. Destacou que a referida verba foi paga de forma reiterada e que está desviada da função a qual se presta a rubrica, não se enquadrando na hipótese de exclusão do salário-de-contribuição contida na alínea "g", do § 90 do art. 28 da Lei 8.212 de 1991. O Auditor Fiscal autuante ainda desconsiderou a isenção alegada pela empresa em relação as contribuições patronais, eis que, no seu entender, a mesma não satisfaz os requisitos do Decreto 2.536/98 para ser considerada entidade beneficente de fins filantrópicos.

Para evidenciar a co-responsabilidade das pessoas: física e jurídica, arroladas ao procedimento fiscal, demonstrado está, por via de seus atos constitutivos, que a composição dos quadros societários das citadas pessoas jurídicas, ou seja, da Sociedade de Ensino Superior Estácio de Sá Ltda e da Estácio de Sá Participações S/A, são empresas que integram o grupo econômico e de pessoas com interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal.

O Contribuinte apresentou a impugnação, às fls. 499/574.

A DRJ determinou que o processo fosse baixado em diligência, fl. 1508/1510 (Volume 11), considerando as alegações do Contribuinte, em especial destacou a autoridade julgadora: “por força do princípio do contraditório e da ampla defesa (art.5º, LV da CF/88), proponho, com fundamento no artigo 11 da Portaria RFB nº 10.875, de 16 de agosto de 2007, o retomo dos autos à DEFIS — Delegacia de Fiscalização da Receita Federal do Brasil no Rio de Janeiro a fim de que a autoridade lançadora elabore relatório fiscal complementar indicando, com base na situação fática colhida durante a ação fiscal, quais os requisitos, dentre os elencados nos incisos I a XII do art. 28 da Medida Provisória nº 446, ensejaram o lançamento direto das contribuições patronais, utilizando a regra do art. 31 da mesma MP.”

Devidamente cientificado dos termos da diligência, manifestou-se o Contribuinte, fls. 1523/1626, alegando persistir a nulidade de fundamentação, posto não ter sido indicado o art. 31 da MP 446, destacando que a jurisprudência é pacífica no sentido que a falta da indicação de dispositivo legal acarreta nulidade, pois implica cerceamento do direito de defesa.

A DRJ confirmou a **procedência parcial** do lançamento, fls. 1971/2000, excluindo do polo passivo o devedor solidário (empresa Estácio Participações S/A) e declarando a decadência parcial do crédito em relação ao período de 01/2003 a 11/2003, pela aplicação da regra do art. 150, § 4 do CTN.

O Contribuinte apresentou Recurso Voluntário às fls. 2024/2135.

A 3ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento, às fls. 2158/2185, **DEU PROVIMENTO** ao Recurso Voluntário, para **ANULAR O LANÇAMENTO POR VÍCIO FORMAL**, face a incorreta fundamentação legal do lançamento nos termos descritos no voto. A Decisão restou assim ementada:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2003 a 31/12/2005

AUTO DE INFRAÇÃO OBRIGAÇÃO PRINCIPAL DIFERENÇA DE CONTRIBUIÇÕES SALÁRIO INDIRETO DESENQUADRAMENTO DA CONDIÇÃO DE ENTIDADE ISENTA ERRO NA FUNDAMENTAÇÃO LEGAL DO LANÇAMENTO ASPECTO TEMPORAL CERCEAMENTO DE DEFESA.

Os aspectos procedimentais a serem observados durante a lavratura do auto de infração são os descritos na norma em vigor no momento de constituição do crédito. A MP 446/2008, autoriza a constituição de crédito em relação a entidade filantrópica que à época da ocorrência dos fatos geradores enquadrava-se nessa condição sem a necessidade de emissão de informação fiscal para cancelar a referida isenção.

A legislação a ser observada para determinar se a entidade cumpria os requisitos para o pleno direito ao gozo da isenção em relação a contribuições previdenciárias é a da época da ocorrência dos fatos geradores, não sendo aplicável, quanto ao cumprimento do requisitos legislação posterior. Os requisitos da MP 446, previstos no art. 28, valeriam em relação aos fatos geradores ocorridos durante a sua vigência.

A ausência de fundamentação com base no art. 55 da lei 8212/91, implica nulidade do lançamento, por erro na fundamentação legal.

ERRO NA INDICAÇÃO DA FUNDAMENTAÇÃO LEGAL DO LANÇAMENTO DESCUMPRIMENTO DOS REQUISITOS DA LEI 8212/91 ENTIDADE ISENTA ASPECTO TEMPORAL VÍCIO FORMAL.

A formalização do auto de infração tem como elementos os previstos no art. 10 do Decreto n.º 70.235. O erro, a depender do grau, em qualquer dos

elementos pode acarretar a nulidade do ato por vício formal. Entre os elementos obrigatórios no auto de infração consta a fundamentação do lançamento (art. 10, inciso IV do Decreto n° 70.235). A fundamentação legal indevida implica nulidade do lançamento.

Processo Anulado.

Às fls. 2187/2209, a Fazenda Nacional interpôs **Recurso Especial**, arguindo divergência jurisprudencial acerca da seguinte matéria: **Nulidade. Inexistência de vício formal: capitulação legal - prejuízo como condição para a anulação do lançamento.** Considerou que a divergência jurisprudencial está estabelecida sobre o tema referente às nulidades, ou seja, no âmbito do processo administrativo fiscal. **Ressaltou a desnecessidade de que os acórdãos confrontados, decisão recorrida e paradigmas tratem do mesmo tributo e até mesmo de idênticas questões de fundo, uma vez que essas questões não foram relevantes a ponto de influírem no deslinde da controvérsia.** Ressaltou também que todos os acórdãos – recorrido e paradigmas – discutiam sobre a existência de **nulidade no lançamento diante do suposto equívoco na capitulação legal.**

Ao realizar o Exame de Admissibilidade do Recurso Especial, às fls. 2212/2217, a 4ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento, **DEU SEGUIMENTO** ao recurso, concluindo restar demonstrada a divergência de interpretação em relação à seguinte matéria: **Nulidade. Inexistência de vício formal: capitulação legal - prejuízo como condição para a anulação do lançamento.**

Cientificado à fl. 2221, o Contribuinte apresentou **Contrarrrazões** às fls. 2224/2413, requerendo, no mérito, a manutenção da decisão.

Às fls. 2417/2440, o Contribuinte também interpôs Recurso Especial, arguindo divergência jurisprudencial acerca da seguinte matéria: **Nulidade – vício material.** Dispôs o Contribuinte que, em que pese o acórdão recorrido tenha entendido que tal autuação estaria eivada de vício formal, por entender que “a falta de descrição precisa da norma aplicável provoca a anulação do AI de obrigação principal e acessória correlatos por vício formal, por se tratar do não preenchimento de todas as formalidades necessárias à validação do ato administrativo”. De outro modo, os paradigmas concluíram que o erro na indicação da disposição legal infringida (requisito previsto no art. 10, IV, do Decreto 70.235/72), acarreta a nulidade do auto de infração por vício material.

À fl. 2224/2413, bem como o Recurso Especial de fls. 2417 e ss. Porém, **ambos os recursos foram INTEMPESTIVOS**, pois em 08/10/2015 o contribuinte tomou conhecimento da intimação n° 1.791/2015, conforme fls. 2.220/2.221, tendo o prazo para interposição dos recursos findado em 23/10/2015. Informou, ainda, que, **considerando que o Acórdão 2401-002.971 foi favorável ao contribuinte, não foi possível inserir no Sistema SIEF-Processo a informação de interposição de recurso especial pelo contribuinte.**

Sobre a intempestividade, o Contribuinte foi cientificado em 13/01/2016, conforme informado às fls. 2630.

Vieram os autos para julgamento.

É o relatório.

Voto

Conselheira Ana Paula Fernandes - Relatora

O Recurso Especial interposto pela Fazenda é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, portanto, merece ser conhecido.

Trata-se de Auto de Infração de crédito devido à Seguridade Social, lançado pela fiscalização contra a empresa, acima identificada, perfazendo um total de R\$ 893.708,46 (oitocentos e noventa e três mil e setecentos e oito reais e quarenta e seis centavos), consolidado em 05/08/2010.

A discussão cinge-se a compensação indevida de contribuições previdenciárias efetuadas pela filial da empresa CNPJ nº 61.144.150/0006-78, nas competências 08/2007, 09/2007 e 10/2007, cujos valores foram declarados em GFIP.

O presente Auto de Infração de obrigação principal, lavrado sob o n. 37.205.906-6 (DEBCAD nº 37.205.906-6), tem por objeto as contribuições sociais destinadas ao custeio da Seguridade Social, parcela a cargo da empresa, incluindo as destinadas ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho, incidente sobre as remunerações pagas a título de Ajuda de Custo em desacordo com a lei, aos segurados empregados que lhe prestaram serviços no período de 01/2003 a 12/2005.

Conforme descrito no relatório fiscal, fl. 453 a 466, os fatos geradores apurados durante o procedimento fiscal, consistem: na aplicação das alíquotas, conforme a seguir demonstrado, sobre as bases de cálculos apuradas através da rubrica "Ajuda de Custo", inserida nas folhas de pagamento e erradamente não ofertada.

A incidência contributiva. Destacou que a referida verba foi paga de forma reiterada e que está desviada da função a qual se presta a rubrica, não se enquadrando na hipótese de exclusão do salário-de-contribuição contida na alínea "g", do § 90 do art. 28 da Lei 8.212 de 1991.

O Auditor Fiscal atuante ainda desconsiderou a isenção alegada pela empresa em relação as contribuições patronais, eis que, no seu entender, a mesma não satisfaz os requisitos do Decreto 2.536/98 para ser considerada entidade beneficente de fins filantrópicos.

O Acórdão recorrido deu provimento ao Recurso Voluntário.

O Recurso Especial, apresentado pela Fazenda Nacional trouxe para análise a seguinte divergência: **Nulidade. Inexistência de vício formal: capitulação legal - prejuízo como condição para a anulação do lançamento.**

Diante do exposto, recebo o Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, para no mérito negar-lhe provimento.

O conhecimento se sustenta na divergência de interpretação entre o acórdão recorrido e o paradigma. Enquanto o acórdão recorrido entendeu que bastaria esse mero fato para proclamar a existência de nulidade por vício formal, os acórdãos paradigmas examinaram a **existência de efetivo prejuízo**.

Os acórdãos cujas decisões foram adotadas como parâmetro de referência apontam que **o equívoco ou mesmo a ausência do fundamento legal não são motivos suficientes a embasar a decretação da nulidade do lançamento, pois o contribuinte se defende dos fatos e não do dispositivo legal indicado**.

Alega a Fazenda Nacional que os acórdãos paradigmas proclamaram que não se pode decretar nulidade sem comprovação de efetivo prejuízo à defesa do contribuinte. E no caso concreto esse prejuízo não foi demonstrado ou comprovado pelo acórdão recorrido.

Para dirimir a questão cito trecho do próprio acórdão recorrido da Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, o qual adoto como razão de decidir:

Isto posto, entendo que existe conflito entre os fundamentos trazidos pelo auditor em seu relatório, na informação fiscal e na decisão de primeira instância, tornando obscuro o lançamento e principalmente neste ponto causando prejuízo ao recorrente.

Tal fato, enseja a nulidade do lançamento, pela ausência de clara fundamentação jurídica do lançamento, ou mesmo pela indicação incorreta do fundamento do lançamento, quando entendeu a autoridade julgadora e fiscal, que os requisitos do art. 28 da MP 446 é que embasariam o desenquadramento da condição de isenta. Destaco, por fim, que embora alguns dos fatos descritos pelo auditor, possuam identidade com os requisitos do citado art. 55 da lei 8212/91, fato é que a autoridade fiscal e julgadora utilizaram fundamentos diversos para o desenquadramento, razão pela qual nulo o procedimento realizado.

Ao contrário do apreciado nos tópicos anteriores, não se trata de mera não indicação do dispositivo legal (art. 55 da lei 8212), mas fundamenta a autoridade fiscal, o lançamento em legislação diversa (seja no relatório fiscal, seja no relatório fiscal complementar. Destaco, também, que não afasta essa falta, ter a autoridade julgadora feito menção no acórdão de primeira instância, quanto as requisitos do art. 55.

QUANTO AO VÍCIO COMETIDO

*É pertinente também destacar, que entendo que **a nulidade que alcança os levantamentos acima descritos é formal**, visto não ter o auditor formalizado devidamente o lançamento em relação a fundamentação legal que consubstanciou o lançamento.*

Nesse sentido, pode-se identificar que a nulidade é aplicável por não ter o auditor fiscal aplicado a norma jurídica pertinente aos requisitos a serem observados em relação à época da ocorrência do fato gerador.

Dessa forma, entendo que a falta da descrição precisa da norma aplicável provoca a anulação do AI de obrigação principal e acessórias correlatos por vício formal, por se tratar do não preenchimento de todas as formalidades necessárias a validação do ato administrativo, conforme destaque abaixo.

Em uma concepção a respeito da forma do ato administrativo é incluída não somente a exteriorização do ato, mas também as formalidades que devem ser observadas durante o processo de formação da vontade da Administração, e até os requisitos concernentes à publicidade do ato. Nesse sentido é a lição de Maria Sylvia di Pietro, na obra Manual de Direito Administrativo, 18ª edição, Ed. Atlas, página 200.

Na lição expressa de Maria Sylvia di Pietro, na obra já citada, página 202, in verbis: “Integra o conceito de forma a motivação do ato administrativo, ou seja, a exposição dos fatos e dos direitos que serviram de fundamento para a prática do ato; a sua ausência impede a verificação da legitimidade do ato.”

Não se pode confundir falta de motivo com a falta de motivação. A motivação é a exposição de motivos, ou seja, é a demonstração, por escrito, de que os pressupostos de fato realmente existiram. A motivação diz respeito às formalidades do ato. O motivo, por seu turno, antecede a prática do ato, correspondendo aos fatos, às circunstâncias, que levam a Administração a praticar o ato. São os pressupostos de fato e de direito da prática do ato.

Na lição de Maria Sylvia di Pietro, pressuposto de direito é o dispositivo legal em que se baseia o ato; pressuposto de fato, corresponde ao conjunto de circunstâncias, de acontecimentos, de situações que levam a Administração a praticar o ato. A ausência de motivo ou a indicação de motivo falso invalidam o ato administrativo.

No lançamento fiscal o motivo é a ocorrência do fato gerador, esse inexistindo torna improcedente o lançamento, não havendo como ser sanado, pois sem fato gerador não há obrigação tributária. Agora, a motivação é a expressão dos motivos, é a tradução para o papel da realidade encontrada pela fiscalização.

Logo, se há falha na motivação, o vício é formal, se houver falha no pressuposto de fato ou de direito, o vício é material. A autoridade julgadora deverá analisar a observância dos requisitos formais do lançamento, previstos no art. 37 da Lei n.º 8.212. Assim, a indicação indevida da fundamentação legal enseja a nulidade da autuação por vício formal.

CONCLUSÃO *Pelo exposto, voto pelo CONHECIMENTO do recurso para ANULAR O LANÇAMENTO POR VÍCIO FORMAL, face a incorreta fundamentação legal do lançamento nos termos descritos no voto. É como voto. Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira*

Não há dúvida de que o auto de infração padece de vício, contudo este é de natureza formal e permite o relançamento, independentemente da comprovação de prejuízo a defesa do sujeito passivo, até por que caso houvesse prejuízo ou cerceamento de defesa o vício seria de natureza material.

Nesse ponto mantenho o acórdão recorrido em sua integralidade devendo ser considerado o lançamento insubsistente.

Nacional Diante do exposto voto por conhecer e negar o Recurso Especial da Fazenda

É como voto.

(assinado digitalmente)

Ana Paula Fernandes