



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

Processo nº 13888.002450/2008-14
Recurso nº 999.999 Voluntário
Acórdão nº 2301-003.426 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 14 de março de 2013
Matéria Contribuições Previdenciárias
Recorrente DEDINI S/A INDUSTRIAS DE BARRA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2006

QUALIFICAÇÃO DO VÍCIO DA NULIDADE. VÍCIO MATERIAL QUE SE CARACTERIZA NA AUSÊNCIA OU INSUFICIÊNCIA DOS PRESSUPOSTOS DE FATO E DE DIREITO DO ATO ADMINISTRATIVO.

Quando o ato administrativo do lançamento traz fundamentação legal equivocada (pressuposto de direito) e/ou quando a descrição dos fatos trazida pela fiscalização (pressuposto de fato) é omitida ou deficiente, temos configurado um vício de motivação ou vício material.

Lançamento Anulado por Vício Material.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, I) Por maioria de votos: a) em anular o lançamento, nos termos do voto do Redator. Vencidos os Conselheiros Damião Cordeiro de Moraes e Adriano Gonzáles Silvério, que votaram em dar provimento ao recurso; b) em conceituar o vício existente como material, nos termos do voto do Redator. Vencida a Conselheira Bernadete de Oliveira Barros, que conceituou o vício como formal. Redator: Mauro José Silva.

Marcelo Oliveira - Presidente.

Adriano Gonzales Silvério - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcelo Oliveira (presidente da turma), Damião Cordeiro de Moraes (vice-presidente), Bernadete de Oliveira Barros, Leonardo Henrique Pires Lopes, Mauro José Silva e Adriano Gonzales Silvério.

CÓPIA

Relatório

Trata-se de Auto de Infração nº 37.160.901-1 o qual exige contribuições devidas à Seguridade Social, correspondentes à parte da empresa, e também, financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho (RAT), incidentes sobre as remunerações pagas a título de Gratificação Não Ajustada, creditadas pela pessoa jurídica aos segurados empregados, e também a contribuintes individuais, no período de 01/01/2006 a 31/12/2006.

Segundo o relatório fiscal de fls. 42 a 46, a lavratura do auto de infração se fundamenta no seguinte fato: *“O fato gerador ocorreu com o pagamento/crédito dos valores lançados a título de “Gratificação não Ajustada” em folha de pagamento específica —” Evento 146” sem a incidência de contribuição previdenciária, infringindo o disposto na Lei 8.212/91, artigo 28, e no Decreto 3.048/99, artigo 214. 4.1. Serviram de base para o presente levantamento de débito a folha de pagamento anexa.”*

Devidamente notificada, a Recorrente apresentou impugnação alegando, basicamente: (i) nulidade da autuação fiscal, uma vez que não foi comprovada a materialidade da obrigação tributária, a qual teria sido lançada com base em presunção; (ii) não configuração da retributividade e habitualidade no pagamento da verba a título de gratificação não ajustada, o que afasta o enquadramento dessa quantia como salário; (iii) por essa razão, esse valor não poderia ser incluído na base de cálculo das contribuições previdenciária e, conseqüentemente, as de terceiros; (iv) descabimento da aplicação da taxa SELIC, como índice de atualização monetária.

A instância *a quo* julgou improcedente a impugnação, mantendo-se, dessa forma, o lançamento integralmente no período subsequente.

Objetivando a reforma da decisão *a quo* o sujeito passivo interpôs Recurso Voluntário a esse Conselho, por meio do qual reitera os argumentos já despendidos anteriormente, acrescentando apenas a ocorrência de nulidade da r. decisão recorrida, já que não teriam sido analisados todos os argumentos da ventilados na impugnação.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Adriano Gonzales Silvério

O recurso reúne as condições de admissibilidade e dele conheço.

Preliminar

Trata-se de Auto de Infração nº 37.160.901-1, por meio do qual foi efetuado o lançamento do crédito previdenciário sobre os valores pagos pelo Recorrente a seus segurados, sob a rubrica “Gratificação Não Ajustada”.

De acordo com o relatório fiscal de fls. 42 a 46, a lavratura do auto de infração se justifica uma vez que: *“O fato gerador ocorreu com o pagamento/crédito dos valores lançados a título de “Gratificação Não Ajustada” em folha de pagamento específica — “Evento 146” sem a incidência de contribuição previdenciária, infringindo o disposto na Lei 8.212/91, artigo 28, e no Decreto 3.048/99, artigo 214. 4.1. Serviram de base para o presente levantamento de débito a folha de pagamento anexa.”*

Analizando todo o contexto do relatório fiscal, verifica-se que o motivo principal do lançamento do crédito previdenciário encontra-se, unicamente, fundamentado no fato de que foi localizado pela D. Fiscalização, o registro da realização de pagamento sob a rubrica de “Gratificação Não Ajustada”, sem que tenham sido submetidos à tributação das contribuições previdenciárias.

Esses valores foram, para efeitos da incidência da contribuição previdenciária, considerados, pela D. Fiscalização, como verba salarial, sem que tenha sido devidamente determinada a natureza dessa verba paga.

A esse respeito cabe ressaltar que, em momento algum do relatório fiscal, restou demonstrada a natureza jurídica dos valores desembolsados a título de “Gratificação Não Ajustada”, ou seja, se essa verba se destinava, de fato, a retribuir o trabalho prestado, hipótese a qual se sujeita à incidência da contribuição previdenciária, ou possivelmente se enquadrava em hipótese não alcançada pela contribuição, tal como abono desvinculado do salário, ganho eventual, etc.

A demonstração da configuração da materialidade do tributo é fator decisivo e questão elementar para a efetiva constituição do crédito tributário, como prevê o artigo 142 do CTN. A ausência dessa atividade, sobretudo quanto à certeza da hipótese de incidência tributária, torna temerária a motivação do lançamento.

Consoante dispõe o art. 10, III, do Decreto nº 70.235 de 1972, a motivação constitui requisito material de validade do auto de infração, sem o qual torna a autuação nula de pleno direito, diante da ausência da observância de requisito de validade.

No caso do ato administrativo de lançamento, o auto de infração com todos os seus relatórios e elementos extrínsecos é o instrumento de constituição do crédito tributário. A sua lavratura se dá em razão da ocorrência do fato descrito pela regra-matriz como gerador de obrigação tributária. Esse fato gerador, pertencente ao mundo fenomênico, constitui, mais do que sua validade, o núcleo de existência do lançamento.

Quando a descrição do fato não é suficiente para a certeza absoluta 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. É o que a jurisprudência deste Conselho denomina de **vício material**:

*“[...]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.*

Da análise do relatório fiscal, verifica-se claramente a ausência da demonstração da configuração da verba paga a título de “Gratificação Não Ajustada” como retribuição pela prestação de serviço laboral, não há como negar que a autuação padece de flagrante vício de material já que intrínseco a pressuposto válido de existência do próprio ato administrativo que é o lançamento.

A meu sentir não é relevante investigar no caso concreto se ao contribuinte foi possibilitado exercer ou não a contento o pleno direito à ampla defesa, já que o ato de lançamento está viciado desde o seu início. Não se trata de equívoco processual suprável com o comparecimento e manifestação, via impugnação ou recurso, por parte do contribuinte, a permitir a análise da ocorrência de prejuízo à defesa. A meu ver, a despeito de ocorrer ou não esse prejuízo, fato é que o ato de lançamento está viciado desde a sua origem, pois não atendeu requisito basilar para sua existência no mundo jurídico.

O simples fato de terem sido atribuídos valores sem a tributação eventualmente incidente não é condição suficiente para ensejar a constituição do crédito previdenciário, sobretudo quando a hipótese normativa alcança pagamentos efetuados a título

de remuneração pela prestação de serviços e expressamente isenta o abono desvinculado do salário e o ganho eventual.

É necessário investigar a natureza do pagamento, pouco importando o *nomem iuris* atribuído pelo contribuinte em sua contabilidade. O Código Tributário Nacional em seu artigo 4º, inciso I, determina que o tributo não é identificado pelo nome, mas pela natureza jurídica. O mesmo, *mutatis mutandis*, se dá com o pagamento aqui analisado.

Nesse sentido, não é necessário tecer maiores considerações sobre a previsão legal de que a legislação instituidora da contribuição previdenciária exclui da sua hipótese de incidência algumas verbas que não integram a base de cálculo do respectivo tributo, conforme prever a redação do §9º, artigo 28, da Lei nº 8.212/91.

Dentro do contexto desta autuação, necessário seria que se fizesse a demonstração da configuração do inciso I do artigo 22 da Lei nº 8.212/91, em relação ao enquadramento da verba ora discutida como salário, o que de fato não houve.

Demonstrado, no curso do processo administrativo, que a motivação do auto de infração não subsiste no plano fático, não é possível manter a exigência fiscal que lhe é subjacente. O referido vício material impede a manutenção do auto de infração, já está viciado em um dos seus pressupostos válidos de existência no ordenamento jurídico, qual seja, a motivação, assim entendida pela doutrina de Eurico Marcos Diniz de Santi, em sua obra, Lançamento Tributário, 2ª Ed. Max Limonad, página 109:

“A motivação é o antecedente suficiente do conseqüente do ato-norma administrativo. Funciona como descritor do motivo do ato que é fato jurídico. Implica declarar, além do (i) motivo do ato [fato jurídico], o (ii) fundamento legal (motivo legal) que o torna fato jurídico, bem como, especialmente nos atos discricionários, (iii) as circunstâncias objetivas e subjetivas que permitam a subsunção do motivo do ato ao motivo legal.”

O preclaro autor vai adiante e assinala que se a motivação não for adequada à realidade do fato então o ato administrativo não é passível de validação (pág. 110);

“Porém, se faltar a motivação, ou se esta for falsa, i.é., não corresponder à realidade do motivo do ato, ou dela não decorrer nexo de causalidade jurídica com a prescrição do ato-norma (conteúdo), então, por ausência de antecedente normativo, o ato-norma é invalidável.”

Constatado o vício necessário se faz saber qual a sua natureza. Novamente valho-me dos ensinamentos de Eurico Marcos Diniz de Santi, exposto na sua obra, Decadência e Prescrição no Direito Tributário, 2ª Ed. Max Limonad, página 129:

“Vinculamos anulação aos problemas na aplicação dos enunciados prescritivos que se referem ao processo de produção do lançamento (vícios formais) e nulidade aos problemas inerentes ao conteúdo do ato (vícios materiais), ou seja, à norma individual e concreta que estabelece o crédito e sua motivação.”

Verificado que o vício, in casu, é na motivação do ato tem-se que lhe é atribuída a característica de ser material.

Ante o exposto, VOTO no sentido de CONHECER o recurso voluntário e, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO.

Processo nº 13888.002450/2008-14
Acórdão n.º **2301-003.426**

S2-C3T1
Fl. 217

Adriano Gonzales Silvério - Relator

CÓPIA

Voto Vencedor

Conselheiro Mauro José Silva, Redator Designado

Apresentamos nossas considerações em sintonia com os aspectos do Acórdão para os quais fomos designados como Redator do voto vencedor.

Concordamos com o ilustre Relator quanto à insuficiência da descrição do fato gerador de modo a consubstanciar vício material. Porém, apesar de ter concluído tratar-se de vício material, o Relator votou pelo provimento do Recurso, com o que não concordamos.

Passamos a tecer algumas considerações sobre a qualificação do vício em nulidades.

Sendo ato administrativo, por força do CTN – lei materialmente complementar -, o ato administrativo de lançamento tributário traz implicitamente as nulidades próprias dos atos administrativos. Sobre estas, a doutrina foi buscar no art. 2º da Lei da Ação Popular (Lei 4.717/65) seu delineamento. Vejamos a literalidade do referido dispositivo legal:

“Art. 2º São nulos os atos lesivos ao patrimônio das entidades mencionadas no artigo anterior, nos casos de:

- a) incompetência;*
- b) vício de forma;*
- c) ilegalidade do objeto;*
- d) inexistência dos motivos;*
- e) desvio de finalidade.*

Parágrafo único. Para a conceituação dos casos de nulidade observar-se-ão as seguintes normas:

- a) a incompetência fica caracterizada quando o ato não se incluir nas atribuições legais do agente que o praticou;*
- b) o vício de forma consiste na omissão ou na observância incompleta ou irregular de formalidades indispensáveis à existência ou seriedade do ato;”*
- d) a inexistência dos motivos se verifica quando a matéria de fato ou de direito, em que se fundamenta o ato, é materialmente inexistente ou juridicamente inadequada ao resultado obtido;*

e) o desvio de finalidade se verifica quando o agente pratica o ato visando a fim diverso daquele previsto, explícita ou implicitamente, na regra de competência.

Tomando o conteúdo de tal dispositivo, podemos identificar os vícios dos atos administrativos como vícios de incompetência ou relativo ao sujeito, de forma, de ilegalidade do objeto, de inexistência de motivos ou motivação e de desvios de finalidade. Os vícios de forma, a seu turno, consistem “na omissão ou na observância incompleta ou irregular de formalidades indispensáveis à existência ou seriedade do ato”. Diversamente, os vícios quanto ao motivo são verificados quando “a matéria de fato ou de direito, em que se fundamenta o ato, é materialmente inexistente ou juridicamente inadequada ao resultado obtido”.

A jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) tem acolhido tal entendimento:

Acórdão nº 10249047 do Processo 13709002025200110

NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO - VÍCIO MATERIAL - A falta da adequada descrição da matéria tributária, com o conseqüente enquadramento legal das infrações apuradas torna nulo o ato administrativo de lançamento e, em conseqüência, insubsistente a exigência do crédito tributário constituído. Preliminar acolhida.

Portanto, ausente a motivação do lançamento, conforme apontado pelo Relator, o caso suscita a declaração de nulidade por vício material.

(assinado digitalmente)

Mauro José Silva – Redator Designado