



Ministério da Economia
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo nº 13888.002464/2008-20
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-010.467 – CSRF / 2ª Turma
Sessão de 24 de outubro de 2022
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado DEDINI S/A INDUSTRIAS DE BASE EM RECUPERACAO JUDICIAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2003 a 31/12/2006

DESCRIÇÃO IMPRECISA E DO FATO GERADOR. VÍCIO MATERIAL.

A descrição imprecisa do fato gerador da obrigação tributária, mormente das suas circunstâncias materiais, gera vício relativo à materialidade do fato.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Mário Pereira de Pinho Filho e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, que lhe deram provimento.

Julgamento iniciado na reunião de novembro de 2021.

(assinado digitalmente)

Carlos Henrique de Oliveira – Presidente

(assinado digitalmente)

João Victor Ribeiro Aldinucci – Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Mário Pereira de Pinho Filho, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Eduardo Newman de Mattera Gomes, João Victor Ribeiro Aldinucci, Sheila Aires Cartaxo Gomes, Marcelo Milton da Silva Risso, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Carlos Henrique de Oliveira (Presidente). Ausente o conselheiro Mauricio Nogueira Righetti.

Relatório

Trata-se de recurso especial interposto pela Fazenda Nacional, em face do acórdão 2301-03.427, de recurso voluntário, e que foi totalmente admitido pela Presidência da 3ª Câmara da 2ª Seção, para que sejam rediscutidas as seguintes matérias: (a) necessidade de comprovação do prejuízo para declaração de nulidade do lançamento; e (b) natureza do vício, se formal ou material. Segue a ementa da decisão, nos pontos que interessam:

[...]

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.

A decisão foi assim registrada:

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.

Em seu recurso especial, a Fazenda Nacional basicamente alega que:

- **primeira matéria:** conforme paradigma CSRF/01-05.716, a declaração de nulidade exige a demonstração de efetivo prejuízo para a defesa;
- **segunda matéria:** conforme paradigmas 301-31801 e 303-33365, constatada insuficiência na descrição dos fatos e no enquadramento legal é de se reconhecer a nulidade do lançamento por vício formal.

O sujeito passivo foi intimado do acórdão de recurso voluntário e do exame de admissibilidade de recurso especial, e apresentou contrarrazões, nas quais basicamente afirma, preliminarmente, que o recurso não deve ser conhecido, ou, no mérito, desprovido.

É o relatório.

Voto

Conselheiro João Victor Ribeiro Aldinucci – Relator

1 Conhecimento

O recurso especial é tempestivo, visto que interposto dentro do prazo legal de quinze dias (art. 68, caput, do Regimento Interno do CARF), e a recorrente demonstrou a existência de legislação tributária interpretada de forma divergente (art. 67, § 1º, do Regimento), de forma deve ser conhecido.

Com efeito, ao contrário do que alega o sujeito passivo, inexistente a alegada nulidade do exame de admissibilidade do recurso especial, visto que o exame tem o “De acordo” do Presidente da Câmara respectiva, em consonância com o § 1º do art. 68 do Regimento.

Sobre a interpretação divergente, a recorrente demonstrou, em relação à primeira matéria, que o entendimento do paradigma CSRF/01-05.716 é o de que sem prejuízo inexistente nulidade, ao passo que a decisão recorrida entendeu ser prescindível a demonstração do prejuízo. Veja-se:

[...] o vício de descrição da autuação, discutido nos autos, é apenas formal, eis que foi desatendida a norma processual prevista no art. 10 do Decreto nº 70.235/72. Não se trata de erro na aplicação da norma de incidência do tributo, apenas houve falha na exteriorização do ato do lançamento.

[...]

Dessa forma, **se o ato alcançou os fins postos pelo sistema, sem que se verifique prejuízo as partes e ao sistema de modo que o tome inaceitável, ele deve permanecer válido. São atos meramente irregulares que não sofreram a sanção de ineficácia.**

Esse tem sido o entendimento do Superior Tribunal de Justiça, como se depreende do caso análogo julgado no REsp 182.364 - PR, DJU 26/6/2000, *verbis*: "Em tema de nulidade no processo, o princípio fundamental que norteia o sistema preconiza que para o reconhecimento da nulidade do ato processual é necessário que se demonstre, de modo objetivo, os prejuízos consequentes, com influência no direito material e reflexo na decisão da causa (...)."

No presente caso, também estava em discussão o vício na descrição dos fatos, e a decisão recorrida, diferentemente do paradigma, entendeu que seria irrelevante verificar se ao contribuinte foi possibilitado o exercício do direito de defesa. Veja-se:

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 supérfluo 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.

Já em relação à segunda matéria, o paradigma 303-33365, embora seja relativo ao ITR, traz entendimento sobre norma geral e de forma dissonante da conclusão do acórdão recorrido. Naquele paradigma, entendeu-se que a autuação lá sob julgamento teria "*insuficiente [...] descrição dos elementos fáticos [...] que embasaram a autuação*", mas, diferentemente do acórdão recorrido, reconheceu o vício como sendo formal.

Nesse contexto, o recurso especial deve ser conhecido em relação a ambas as matérias.

2 Existência e natureza da nulidade

Discute-se nos autos se a insuficiente descrição dos fatos e a inexistência de motivação do auto de infração implicam nulidade do lançamento, e, em caso afirmativo, se a nulidade seria por vício formal ou material. Cotejando-se a decisão recorrida com o recurso e o seu exame de admissibilidade, conclui-se que não foi devolvida a esta instância revisora qualquer discussão acerca da inexistência da descrição fática e da motivação do lançamento em si, pontos sobre os quais, então, é incabível qualquer rediscussão no julgamento do recurso especial. Expressando-se de outra forma, apenas os julgamentos das duas matérias divergentes acima destacadas foram devolvidos a esta Turma, lembrando-se que "*a Câmara Superior de Recursos Fiscais tem sua apreciação limitada pelo efeito devolutivo restrito do recurso*"¹.

Pois bem. Ao contrário do que defende a recorrente, entendo que a insuficiência na descrição dos fatos geradores e a ausência de motivação no lançamento implicam sua nulidade por vício material, e não formal. Tais vícios obviamente não podem ser tomados como meras incorreções ou omissões de forma, porque estão intrinsecamente ligados à materialidade do fato jurídico tributário. O impacto da decisão recorrida sobre a própria materialidade do fato jurídico tributário está evidenciado no seguinte fundamento da decisão, que é um fundamento de mérito (e não de forma), intrinsecamente relacionado ao critério material do fato gerador:

¹ NEDER, Marcos Vinicius. LÓPEZ, Maria Teresa Martínez. Processo administrativo fiscal federal comentado : decreto nº 70.235/72 e 9.784/99. São Paulo : Dialética, 2002, p. 428.

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.

É descabido dizer que a natureza jurídica da rubrica seja circunstância de formalidade do lançamento, pois a natureza jurídica é um aspecto primordial para definir a ocorrência ou não do fato gerador.

O art. 142 do Código Tributário Nacional impõe à autoridade administrativa a obrigação de verificar, isto é, de relatar e demonstrar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, devendo determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, na dicção do parágrafo único do art. 142 do Código, de forma que é dever inafastável da autoridade fiscal o empreendimento de todos os esforços na determinação do critério material do fato gerador da obrigação tributária (ou critério material da regra matriz de incidência).

A insuficiência da fundamentação tem evidente influência direta no seu conteúdo, impactando equivocadamente a determinação da matéria tributária. Noutro giro, a autoridade lançadora, ao realizar um lançamento com esse grau de deficiência, obviamente distancia-se da verdade dos fatos, de tal modo que há sim vício relativo à materialidade do fato jurídico-tributário.

O cerceamento de defesa, na hipótese, é ínsito ao próprio vício, porque a falta de clareza e de precisão obviamente dificultam o direito de defesa do contribuinte.

Nesta instância revisora, é incabível reanalisar os fatos e as provas dos autos, cabendo apenas a valoração de tais fatos e a eleição da norma aplicável. Isto é, tendo sido afirmado, na decisão recorrida, que houve insuficiência na descrição dos fatos geradores, é incabível a reanálise de tais circunstâncias fáticas.

Cogitar-se-ia de mero vício formal (ou erro de forma), se, por exemplo, o auto contivesse simples incorreções que não acarretassem maiores dificuldades ao direito de defesa do sujeito passivo, tanto é assim que o lançamento realizado com base no art. 173, II, do Código, não pode introduzir novos fatos, tampouco basear-se em outros elementos de prova, que não aqueles elementos já colhidos no lançamento originário anulado por vício formal. Veja-se, nesse sentido, a doutrina de Leandro Paulsen²:

Os vícios formais são aqueles atinentes aos procedimentos e ao documento que tenha formalizado a existência do crédito tributário. Vícios materiais são os relacionados à validade e incidência da lei.

Em caso similar, pois dizia respeito à falta de verificação das *"circunstâncias materiais do fato gerador do tributo"*, o então Conselheiro desta Segunda Turma, Heitor de Souza Lima Junior, após detida análise sobre o tema dos vícios material e formal, sobre os

² PAULSEN, Leandro. Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 10. ed. rev. atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, ESMAFE, 2008, p. 1164.

conceitos de normas introdutoras e introduzidas, e sobre o próprio lançamento, bem concluiu que o relatório fiscal sucinto e insuficiente para concluir-se acerca da efetiva ocorrência do fato gerador e sobre a correta aplicação da regra matriz de incidência é maculado de vício material. O processo em questão foi decidido, neste ponto, por unanimidade. Resumidamente, e conforme ementa abaixo, entendeu-se que a existência de vício na aplicação da regra matriz de incidência produz vício material. Veja-se:

VÍCIO NO LANÇAMENTO. NATUREZA.

Em se verificando a existência de vício na aplicação da regra matriz de incidência, trata-se de vício de natureza material, não podendo subsistir o lançamento efetuado.

(CSRF, acórdão 9202-005.359, julgado em abril de 2017)

Recentemente, esta Câmara Superior decidiu o seguinte:

NULIDADE DE LANÇAMENTO. INSUBSISTÊNCIA DO LANÇAMENTO. NÃO DEMONSTRAÇÃO DO FATO GERADOR. FALTA DE COMPROVAÇÃO DE ELEMENTO DO VÍNCULO EMPREGATÍCIO. SUBORDINAÇÃO.

A deficiência da fiscalização em demonstrar a relação empregatícia, a qual exige de demonstração inequívoca de todos os elementos do vínculo, consiste em vício irreparável ao lançamento, eis que materialmente este não se sustenta.

(CSRF, acórdão 9202-007.126, de novembro de 2018, relatora ANA PAULA FERNANDES, por unanimidade)

De outros colegiados, podem ser citados os seguintes precedentes:

IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ Ano-calendário: 2002, 2003 DESPESAS DE JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO. ALEGAÇÃO DE PROVISÕES REVERTIDAS. OMISSÃO QUANTO AOS EFEITOS DA POSTERGAÇÃO. RESULTADO DO EXERCÍCIO CLASSIFICADO PELA CONTRIBUINTE COMO DECORRENTE DE ATOS COOPERATIVOS. DESCONSTITUIÇÃO NÃO PROMOVIDA NO LANÇAMENTO. É nulo, por vício material, o lançamento que apresenta deficiências na descrição dos fatos, inviabilizando a aferição da consistência do crédito tributário exigido.

(CARF, acórdão 1101-000.436, Relator Edeli Pereira Bessa, julgado em fevereiro de 2011, por unanimidade)

.....

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF Ano-calendário: 2007, 2008 AUTO DE INFRAÇÃO. DEFICIÊNCIA NA DESCRIÇÃO DOS FATOS. ERRO NA INTERPRETAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. NULIDADE DO LANÇAMENTO. VÍCIO MATERIAL. A deficiente descrição dos fatos no auto de infração, assim como o erro da autoridade lançadora na aplicação da legislação aos fatos tributários efetivamente ocorridos, implicam a decretação da nulidade do lançamento, por vício material.

(CARF, acórdão 2401-005.272, relator CLEBERSON ALEX FRIESS, julgado em março de 2018, por unanimidade)

.....

É importante lembrar que o lançamento produz uma norma individual e concreta a partir da subsunção completa do fato jurídico tributário no desenho normativo da hipótese, de modo que a incidência tributária requer tanto a existência de norma jurídica válida e vigente, quanto a ocorrência concreta do fato localizada em tempo e espaço determinados, donde se conclui que a completude da identificação do fato não é mero detalhe formal, mas sim elemento

material de produção da própria norma individual e concreta. Analisando o fenômeno da incidência tributária, Paulo de Barros Carvalho ensina o seguinte³:

[...] É o ser humano que, buscando fundamento de validade em normal geral e abstrata, constrói a norma jurídica individual e concreta, na sua bimetridade constitutiva, empregando, para tanto, a linguagem que o sistema estabelece como adequada, vale dizer, a linguagem competente. Instaura, desse modo, o fato e relata seus efeitos prescritivos, consubstanciados no laço obrigacional que vai atrelar os sujeitos da relação. E tal atividade, que consiste na expedição de norma individual e concreta, somente será possível se houver outra norma, geral e abstrata, servindo-lhe de fundamento de validade.

Tecnicamente, interessa sublinhar que a incidência requer, por um lado, norma jurídica válida e vigente; por outro, a realização do evento juridicamente vertido em linguagem que o sistema indique como própria e adequada.

[...]

[...] diremos que houve subsunção quando o fato jurídico tributário guardar absoluta identidade com o desenho normativo da hipótese. Esse quadramento, porém, tem de ser completo. É aquilo que se tem por tipicidade, que no direito tributário, assim como no direito penal, adquire enorme importância. Segundo tal preceito, para que determinada ocorrência seja tida como fato jurídico tributário, imprescindível a satisfação de todos os critérios identificadores tipificados na hipótese da norma geral e abstrata. Que apenas um não seja reconhecido, e a dinâmica da incidência ficará inteiramente comprometida.

Como se vê, a falta de reconhecimento dos fatos, no lançamento, compromete a própria incidência tributária, pois afeta a tipicidade que é tão cara ao direito tributário. É incabível, nesse contexto, como o seria em direito penal, qualificar-se o vício na descrição dos fatos e na sua subsunção ao conceito da normal geral e abstrata como mero vício de forma. O Direito vigente não permite tal interpretação.

É por essa razão que o acórdão recorrido dispensou a necessidade de comprovação do prejuízo à defesa. Com razão, a decisão entendeu que o lançamento está viciado desde o seu início, não se tratando de equívoco processual suprível com o comparecimento e manifestação via impugnação ou recurso.

Acrescente-se, nesse contexto, que descabe confundir o ônus imposto à defesa de impugnar todos os pontos cabíveis, *ex vi* dos arts. 14 e 17 do Decreto 70235/72, com a suposta ausência de prejuízo. A completude da descrição dos fatos pode logicamente propiciar o levantamento de outras teses defensivas e de outras circunstâncias fáticas e jurídicas relativas ao fato gerador, de modo que o prejuízo à defesa é insito à própria falta de descrição a que aludiu o acórdão recorrido.

Quer dizer, o prejuízo à defesa, embora imensurável por força da própria insuficiência descritiva e de motivação, é existente, e a circunstância de a impugnação contemplar vários pontos não significa que outros pontos não pudessem ser levantados pela atuada na hipótese de descrição adequada e motivada das circunstâncias fáticas.

Em se tratando de ato administrativo nulo, é assente que a administração pode anular seus próprios atos com base em seu poder de autotutela, o que é inclusive reconhecido pelas Súmulas 346 e 473 do Supremo Tribunal Federal. No que é mais importante para o processo administrativo fiscal, o enunciado nº 473 preconiza que a “*a administração pode anular seus próprios atos, quando eivados de vícios que os tornem ilegais*”. A doutrina da professora Maria Sylvia Zanella Di Pietro é elucidativa a esse respeito:

³ CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário, linguagem e método. São Paulo : Noeses, 2008, pp. 588-589.

A anulação pode ser feita pela Administração Pública, com base no seu poder de autotutela sobre os próprios atos, conforme entendimento já consagrado pelo STF por meio das Súmulas n.ºs 346 e 473. Pela primeira, “a Administração Pública pode declarar a nulidade de seus próprios atos”; e nos termos da segunda, “a Administração pode anular seus próprios atos, quando eivados de vícios que os tornem ilegais, porque deles não se originam direitos, ou revogá-los, por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos e ressalvada, em todos os casos, a apreciação judicial”⁴.

Destarte, entendo que o recurso especial deve ser desprovido.

3 Conclusão

Diante do exposto, voto por conhecer e negar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

(assinado digitalmente)

João Victor Ribeiro Aldinucci

⁴ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. Direito administrativo. 33. ed. - Rio de Janeiro: Forense, 2020, p. 270.

Fl. 8 do Acórdão n.º 9202-010.467 - CSRF/2ª Turma
Processo nº 13888.002464/2008-20