



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

Processo n° 15956.000430/2009-56
Recurso n° Especial do Procurador
Acórdão n° 9202-007.196 – 2ª Turma
Sessão de 25 de setembro de 2018
Matéria CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado ASSOCIAÇÃO DE ENSINO DE RIBEIRÃO PRETO

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2005 a 28/02/2005

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

Atendidos os pressupostos regimentais de admissibilidade, o Recurso Especial deve ser conhecido.

NULIDADE DE LANÇAMENTO. VÍCIO MATERIAL. VÍCIO FORMAL.
ASPECTOS QUE ULTRAPASSAM O ÂMBITO DO VÍCIO FORMAL.

Vício formal é aquele verificado de plano no próprio instrumento de formalização do crédito, e que não está relacionado à realidade representada (declarada) por meio do ato administrativo de lançamento. Espécie de vício que não diz respeito aos elementos constitutivos da obrigação tributária, ou seja, ao fato gerador, à base de cálculo, ao sujeito passivo, etc. A indicação defeituosa ou insuficiente da infração cometida, da data em que ela ocorreu, do montante correspondente à infração (base imponível); e dos documentos caracterizadores da infração cometida (materialidade), não configura vício formal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer do Recurso Especial, vencida a conselheira Patrícia da Silva (relatora), que não conheceu do recurso. No mérito, por unanimidade de votos, acordam em negar-lhe provimento. Votaram pelas conclusões os conselheiros Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Mário Pereira de Pinho Filho (suplente convocado) e Maria Helena Cotta Cardozo. Designada para redigir o voto vencedor, quanto ao conhecimento, a conselheira Maria Helena Cotta Cardozo.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente em Exercício e Redatora Designada

(assinado digitalmente)

Patrícia da Silva - Relatora

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Patrícia da Silva, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Luciana Matos Pereira Barbosa (suplente convocada em substituição à conselheira 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

Trata-se de Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional contra o acórdão nº 2401-002.863, proferido pela 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção, no dia 23 de janeiro de 2013, que por maioria de votos, houve a exclusão do lançamento por vício material, do levantamento "vantagem a dirigente", conforme ementa transcrita abaixo:

CUSTEIO AUTO DE INFRAÇÃO CONTRIBUIÇÕES SOBRE A REMUNERAÇÃO PAGA AOS SEGURADOS EMPREGADOS E CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS APURAÇÃO EM GFIP A não impugnação expressa dos fatos geradores objeto do lançamento importa em renúncia e conseqüente concordância com os termos do AIOP. Alegar que os fatos geradores foram obtidos por meios ilícitos, quando os mesmos foram apurados em GFIP e FOPAG, não merece guarida, face as informações serem emanadas do próprio contribuinte. ENTIDADE ISENTA AUSÊNCIA DE PEDIDO FORMAL PERANTE O INSS DESCUMPRIMENTO DE REQUISITO CONSTANTE DO ART. 55 DA LEI 8212/91 O descumprimento das exigências legais quanto a condição de entidade isenta, retira o direito a isenção de contribuições previdenciárias patronais. Não se pode alegar direito adquirido para deixar de efetivar as contribuições patronais, considerando inclusive nunca ter a empresa requerido junto ao INSS isenção de contribuições previdenciárias. ISENÇÃO DISCUSSÃO JUDICIAL. AÇÃO DECLARATÓRIA RENÚNCIA A INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA NÃO CONHECIMENTO. Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo. A existência de ação judicial acerca do direito a isenção não impede o conhecimento administrativo do recurso em relação aos argumentos não suscitados na esfera recursal. DIREITO ADQUIRIDO DECRETO 1.572/77 EXIGÊNCIA DE RECONHECIMENTO DE UTILIDADE PÚBLICA FEDERAL

O direito adquirido a isenção tem como pressuposto a Certificado de Entidade Filantrópica e o Reconhecimento como de utilidade pública Federal até a data do Decreto 1.572, não servindo apenas o reconhecimento com de utilidade pública federal para atribuir direito adquirido a entidades. ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Período de apuração:

01/01/2005 a 28/02/2005 NULIDADE DO PROCEDIMENTO INEXISTÊNCIA DE ATO DECLARATÓRIO DE PERDA DA ISENÇÃO Não há como arguir nulidade pela não emissão de ato declaratório de extinção da isenção, quando a entidade não é isenta perante a Previdência social. O direito a isenção conforme preceitua o art. 55 da lei 8212/91, pressupõe o deferimento do pedido de isenção. DECLARAÇÃO DE ILICITUDE DE PROVAS EM PROCEDIMENTO DE BUSCA E APREENSÃO CONTAMINAÇÃO DOS PROCEDIMENTOS POSTERIORES INAPLICABILIDADE Não importa nulidade o lançamento que se baseia em documentos e provas obtidos regularmente durante procedimento fiscal, mesmo que tenham anteriormente sido apurados em crédito cuja licitude de sua obtenção tenha sido questionada judicialmente. RELATÓRIO FISCAL DA NOTIFICAÇÃO. INSUFICIÊNCIA NA DESCRIÇÃO DO FATO GERADOR. VÍCIO MATERIAL. NULIDADE. É nulo, por vício material, o lançamento, cujo Relatório Fiscal descreve de forma insuficiente os fatos geradores que motivaram a lavratura. Recurso Voluntário Provido em Parte. Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do colegiado, I) Por unanimidade de votos, conhecer parcialmente do recurso. II) Na parte conhecida, por maioria de votos, excluir do lançamento por vício material, o levantamento "vantagem a dirigente". Vencida a conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira (relatora), que anulava o referido levantamento por vício formal. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Kleber Ferreira de Araújo.

Como muito bem relatado pela Câmara *a quo*, peço vênia para transcrever o relatório constante no acórdão nº 2401-002.863:

O presente Auto de Infração de Obrigação Principal, lavrado sob o n. 37.230.008-1, em desfavor da recorrente, 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, no período de 01/2005 a 02/2005, apurados sobre os valores pagos ou creditados aos segurados empregados e contribuintes individuais.

Conforme descrito no relatório fiscal, fl. 72 a 79 a empresa fiscalizada se auto enquadra como isenta de contribuições previdenciárias e protocolizou em 30/10/97, junto ao Instituto Nacional do Seguro Social —INSS, pedido de isenção da cota patronal que recebeu o n. 4727/97. O Pedido em questão foi protocolizado em Brasília, dirigido diretamente ao presidente do INSS. O Instituto Nacional do Seguro Social — INSS indeferiu em 30/08/00 o pedido de isenção da quota patronal pleiteado pela empresa, fato que lhe foi comunicado pela Gerência Executiva/Ribeirão Preto, através do ofício 21.431/494/00 de 15/09/00.

Consta ainda do referido relatório que em 04/10/00 a empresa interpôs recurso e após as contrarrazões da Gerência Executiva/Ribeirão Preto o processo foi encaminhado a Câmara de Julgamento/CRPS Conselho de Recursos da Previdência Social que, através do Acórdão 02/03265/2000, conheceu do recurso e lhe deu provimento. A Gerência Executiva/RP interpôs pedido de revisão do Acórdão, sendo que em 14/05/01 o processo foi reencaminhado a 2ª Câmara de Julgamento para que o pedido de revisão fosse apreciado onde, através do Acórdão 2051/2003, conheceu do pedido de revisão solicitado pelo INSS, no mérito deu-lhe provimento e anulou o Acórdão 02103265/2000, restabelecendo o ato administrativo que indeferiu o pedido de isenção. O fato em questão foi comunicado à empresa, pela Gerência Executiva de Ribeirão Preto, através do ofício 21.431/426 de 18/09/03, encaminhado por AR e recepcionado pela interessada em 22/09/03.

Por fim, do Acórdão 2051/03 a empresa pediu revisão, que lhe foi negada através do Acórdão nº 1508/04 de 25/08/04, proferido pela 1ª Câmara de Julgamento portanto, conclui o auditor em seu relatório que a Associação de Ensino de Ribeirão Preto — AERP não é isenta de contribuições previdenciárias.

Os fatos geradores apurados no presente AI são as remunerações pagas, devidas ou creditadas aos segurados empregados informados na categoria 01 e aos contribuintes individuais informados na categoria 13 nas Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social — GFIP entregues antes do início do procedimento fiscal, e constantes dos Bancos de Dados Corporativos, sendo as Últimas GFIPs informadas para as competências 01/2005 e 02/2005:

Importante, destacar que a lavratura do AIOP deu-se em 28/12/2009, tendo a cientificação ao sujeito passivo ocorrido no dia 04/01/2010.

Inconformada, a Fazenda Nacional apresenta Recurso Especial alegando que a deficiência na descrição dos fatos acarreta nulidade do auto de infração por vício formal e não material, conforme consta no acórdão ora recorrido.

Conforme despacho de admissibilidade de e-fls. 1.118/1.121, o REsp da PGFN foi admitido em relação a segunda divergência apontada, conforme trecho transcrito abaixo:

Mediante análise dos autos, vislumbro a similitude das situações fáticas nos acórdãos recorrido e o primeiro paradigma, motivo pelo qual entendo que está configurada a segunda divergência jurisprudencial apontada.

De fato, em situações semelhantes, em que houve deficiência na descrição dos fatos, o primeiro paradigma declarou a nulidade do lançamento por vício formal, enquanto que o aresto atacado considerou tal mácula vício material.

Por oportuno, reproduzo o seguinte trecho do Acórdão n.º 203-09.332:(...)

O Contribuinte apresentou Contrarrazões de e-fls. 1.130/1.134, requerendo o não conhecimento do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional e/ou a negativa no seu provimento, com fundamento que o voto vencedor do acórdão ora recorrido "*é claro o suficiente no sentido de que o lançamento não foi revisto por falta de fundamentação legal (descrição insuficiente), mas por ausência de materialidade.*"

Assim, a matéria objeto do presente julgamento é a natureza do vício que ocasionou a nulidade da autuação: formal x material.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Patrícia da Silva - Relatora

Conforme despacho de admissibilidade de e-fls. 1.118/1.121, o REsp da PGFN é tempestivo entretanto, do acórdão paradigma **Acórdão n.º203-09.332** trazido para subsidiar o pedido, consta na Ementa, inadvertidamente, a designação Vício Formal, incorrendo em contradição direta ao subseqüente *decisum* e ao voto, *verbis*:

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL PROVAS

A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito do impugnante fazê-lo em outro momento processual, ressalvadas as hipóteses previstas na norma legal. (Art. 16, § 4º, do Decreto nº 70.235/72). Preliminar rejeitada. COFINS

NULIDADE POR VÍCIO FORMAL

A imprecisa descrição dos fatos, pela falta de motivação do ato administrativo, impedindo a certeza e segurança jurídica, macula o lançamento de vício insanável, tornando nula a respectiva constituição. Processo que se anula ab initio.

(Terceira Câmara/Segundo Conselho de Contribuintes. 10980.014934/9729.)

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes: 1) por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de pedido de juntada de documentos; e II) **no mérito, por maioria de votos, em anular o processo ab initio**. Vencidos os Conselheiros Vahnar Fonseca de Menezes (Suplente), Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz (Suplente) e Otacílio Dantas Cartaxo. Esteve presente ao julgamento o Advogado da Recorrente Altair Santana da Silva.

Entretanto, é absolutamente claro, do voto da Ilustre Conselheira Maria Teresa Martinez Lopes, que se a ausência de motivação levou aquele colegiado ao reconhecimento do vício material, inexistindo divergência apontada pela Fazenda Nacional, *verbis*:

O princípio da legalidade impõe que o agente público observe, fielmente, todos os requisitos expressos na lei como da essência do ato vinculado 3 . O seu poder administrativo restringe-se, em tais casos, ao de praticar o ato, mas o de praticar com todas as minúcias especificadas na lei. Omitindo-as ou diversificando-as na sua substância, nos motivos, na finalidade, no tempo, na forma ou no modo indicados, o ato é inválido. 110 Insere-se da leitura do art. 142 do CTN que o auto de infração deve conter, com clareza e precisão, todos os elementos necessários à identificação precisa da suposta obrigação tributária que se está constituindo, a saber: a indicação precisa e objetiva das atividades que pretende tributar, indicando, também, detalhadamente, as operações que ensejaram a ocorrência do fato gerador da obrigação. Esses são requisitos mínimos impostos pelo CTN para dar validade à exigência fiscal. De igual modo, tais requisitos devem, obrigatoriamente, estar conjugados com a respectiva "motivação" de forma a permitir ao contribuinte/interessado possa examinar a pretensão fiscal, atendendo-a ou se defendendo mediante uma devida impugnação.

...

A regra do art. 142 do CTN é de inequívoca clareza. A expressão "determinar" significa conformar por inteiro; não permitir dúvida; e afastar zonas cinzentas. Determinar é dar perfil completo, o desenho absoluto, nítido, claro e cristalino. E tal determinação tem que ser apresentada pelo sujeito ativo, no lançamento, e não pelo sujeito passivo. Nesse sentido, tem-se que o lançamento é nulo, por falta de vinculação à norma jurídica com a devida descrição dos fatos.

...

Em análise aos autos, verifica-se, portanto, a inexistência da devida motivação do ato administrativo. Não basta a mera invocação da norma jurídica, supostamente aplicável ao fato sem que se explique como e por quê aquela norma jurídica deve ser aplicada. Motivar não é simplesmente apontar o texto da lei, eis que a isso se dá o nome de "fundamentação legal". As partes, tanto quem constitui o crédito tributário, pelo lançamento, como quem se insurge contra o ato administrativo, deverão justificar o porquê do ato administrativo ou da decisão administrativa, ou da não concordância com o ato administrativo. Celso Antonio Bandeira de Mello considera o princípio da motivação como • essencial ao processo administrativo, definindo-o como "o da obrigatoriedade de que sejam explicitados tanto o fundamento normativo quanto o fundamento fático da decisão, enunciandose, sempre que necessário, as razões técnicas, técnicas e jurídicas que servem de calço ao ato conclusivo, de molde a poder-se avaliar a procedência jurídica e racional perante o caso concreto ".

Por oportuno, conveniente transcrever frase de Benthan, citada por Nfichelle Taruffo: "good decisions are such decisions for which good reasons can be given" (boas decisões são aquelas decisões para as quais boas razões podem ser dadas"6.

*Em verdade, o agente fiscal pode e deve efetuar o ato administrativo do lançamento de acordo com as razões de seu livre convencimento, todavia, deve explicitar as razões que o levaram a adotar este ou aquele procedimento, de maneira que seu procedimento não se configure em arbítrio, logo, imprescindível, indicar, na descrição dos fatos, "os motivos que lhe formaram o convencimento". **Ressalte-se que essa exigência tem implicação substancial e não meramente formal.** Em se tratando de pessoa jurídica de fins não lucrativos, não basta, portanto, a autoridade julgadora dizer que houve falta de pagamento e reportar-se a artigos genéricos da lei, como se fosse uma pessoa jurídica comum, eis que necessária, sob pena de nulidade, a exteriorização da base fundamental do procedimento. Portanto, por entender ter ocorrido vício de forma na constituição do crédito tributário, defeito insanável do ato jurídico, que deve ser declarada a qualquer tempo, independentemente de arguição, voto pela nulidade do processo ab initio*

Como não foi conhecido AC 20601.026, NÃO CONHEÇO do Recurso Especial da Fazenda Nacional.

No mérito:

No voto vencido, constante no acórdão ora recorrido, proferido pela Ilma. Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, em relação ao ponto em discussão nas e-fls. 1.058/1.059, transcrevo:

*Até podemos considerar, que a “conclusão do auditor”, que determinados pagamentos eram na verdade salário indireto, tivessem nascido, das considerações e documentos apreciados durante o procedimento de busca e apreensão, no qual os fiscos trabalhando em conjunto tiveram acesso a documentos e situações que embasaram a realização de procedimentos posteriores. Contudo, ditas narrativas, deveriam ser destacadas no relatório fiscal, como elementos novos, amarrados a fatos e documentos encontrados no decorrer da presente ação fiscal. **Assim, entendo que deva ser excluída do lançamento a verba VANTAGEM AOS DIRIGENTES, uma vez que no relatório fiscal, não restou evidenciado, os elementos para caracterizar a verba como salário de contribuição. Apenas para esclarecer, entendo que a ausência de descrição devida do fato gerador, consiste em vício na constituição do lançamento, razão porque deve ser declarado vício formal no lançamento, quanto a rubrica, vantagem a dirigentes.** (Grifamos)*

Assim, a Ilma. Conselheira destaca que no relatório fiscal não restou evidenciado os elementos para caracterizar a verba paga aos dirigentes como salário de contribuição, entendendo que tal vício é de natureza formal.

Por sua vez, o voto vencedor proferido pelo Ilmo. Conselheiro Kleber Ferreira de Araújo entendeu que a descrição dos fatos geradores de forma deficiente, mácula do lançamento em com um vício de natureza material, conforme transcrito abaixo:

Ainda sobre os requisitos do lançamento, para as situações em que as provas colacionadas e a motivação do fisco não trazem o convencimento da ocorrência do fato gerador, posto que o mesmo não resta suficientemente demonstrado pela Autoridade Fiscal, há de se declarar a improcedência do lançamento.

*Votemos ao caso concreto. **No meu sentir, foi afetado diretamente um requisito do lançamento, provocado pela descrição insuficiente dos motivos que levaram o fisco a considerar não recolhidas as contribuições exigidas sobre o item "remuneração a dirigente", posto que não restaram evidenciados os elementos para caracterizar a verba como salário de contribuição. Vê-se que, embora vislumbre-se a ocorrência dos pagamentos, o fisco não conseguiu demonstrar a contento a incidência de contribuição sobre os mesmos.***

Assim, tomando como referência os aspectos teóricos acima apresentados, posiciono-me pela invalidade parcial do lançamento da mesma forma que a Relatora, todavia, não por vício formal, mas por vício material. (Grifamos).

No caso de vício formal, o prazo decadencial para a constituição de outro crédito tributário é restabelecido, passando a ser contado a partir da data da decisão definitiva que declarou a nulidade do lançamento, a teor do que dispõe o artigo 173, inciso II, do Código Tributário Nacional CTN.

Já no caso de vício material, o prazo decadencial continua a ser contado da data da ocorrência do fato gerador do tributo (CTN, art. 150, § 4º) ou do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (CTN, art. 173, I).

Assim, ocorrendo nulidade por vício material poderá o Fisco promover novo lançamento, corrigindo o vício incorrido, desde que dentro do prazo decadencial estipulado, sem o restabelecimento, *in totum*, do prazo que é concedido na hipótese de se tratar de nulidade por vício formal.

Com efeito, o sentido do CTN não é prolongar a decadência para todo o tipo de crédito tributário, mas apenas para aqueles que tenha sido anulados por ocorrência de "vício formal" em sua constituição.

Nem sempre é tarefa fácil distinguir o vício formal do vício material, dadas as inúmeras circunstâncias e combinações em que eles podem se apresentar.

O problema é que os requisitos de forma não são um fim em si mesmo. Eles existem para resguardar direitos (p/ ex., o direito ao contraditório e à ampla defesa). É a chamada instrumentalidade das formas, e isso às vezes cria linhas muito tênues de divisa entre o aspecto formal e o aspecto substancial das relações jurídicas.

É esse o contexto quando se afirma que não há nulidade sem prejuízo da parte. Nesse sentido, vale trazer à baila as palavras de Leandro Paulsen:

Não há requisitos de forma que impliquem nulidade de modo automático e objetivo. A nulidade não decorre propriamente do descumprimento do requisito formal, mas dos seus efeitos comprometedores do direito de defesa assegurado constitucionalmente ao contribuinte já por força do art. 5º, LV, da Constituição Federal. Isso porque as formalidades se

justificam como garantidoras da defesa do contribuinte; não são um fim, em si mesmas, mas um instrumento para assegurar o exercício da ampla defesa. Alegada eventual irregularidade, cabe, à autoridade administrativa ou judicial verificar, pois, se tal implicou efetivo prejuízo à defesa do contribuinte. Daí falar-se do princípio da informalidade do processo administrativo. (PAULSEN, Leandro. Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 13ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011.)

No contexto do ato administrativo de lançamento, vício formal é aquele verificado de plano, no próprio instrumento de formalização do crédito, e que não está relacionado à realidade jurídica representada (declarada) por meio deste ato.

O vício formal não pode estar relacionado aos elementos constitutivos da obrigação tributária, ou seja, não pode referir-se à verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação, à determinação da matéria tributável, ao cálculo do montante do tributo devido e à identificação do sujeito passivo, porque aí está a própria essência da relação jurídico-tributária.

O vício formal a que se refere o artigo 173, II, do CTN abrange, por exemplo, a ausência de indicação de local, data e hora da lavratura do lançamento, a falta de assinatura do autuante, ou a falta da indicação de seu cargo ou função, ou ainda de seu número de matrícula, todos eles configurando elementos formais para a lavratura de auto de infração, conforme art. 10 do Decreto nº 70.235/1972, mas que não se confundem com a essência/conteúdo da relação jurídico-tributária, apresentada como resultado das atividades inerentes ao lançamento (verificação da ocorrência do fato gerador, determinação da matéria tributável, cálculo do montante do tributo devido, etc. CTN, art. 142).

Penso que a verificação da possibilidade de refazimento (repetição) do ato de lançamento, com o mesmo conteúdo, para fins de apenas sanear o vício detectado, é um referencial bastante útil para se examinar a espécie do vício.

Se houver possibilidade de o lançamento ser repetido, com o mesmo conteúdo concreto (mesmos elementos constitutivos da obrigação tributária), sem incorrer na mesma invalidade, o vício é formal. Isso é um sinal de que o problema está nos aspectos extrínsecos e não no núcleo da relação jurídico-tributária.

Neste sentido, destaco o acórdão nº 9101-002.146 de relatoria do Ilmo. Conselheiro Rafael Vidal de Araújo, cuja ementa transcrevo abaixo:

NULIDADE DE LANÇAMENTO. VÍCIO MATERIAL. VÍCIO FORMAL. ASPECTOS QUE ULTRAPASSAM O ÂMBITO DO VÍCIO FORMAL.

Vício formal é aquele verificado de plano no próprio instrumento de formalização do crédito, e que não está relacionado à realidade representada (declarada) por meio do ato administrativo de lançamento. Espécie de vício que não diz respeito aos elementos constitutivos da obrigação tributária, ou seja, ao fato gerador, à base de cálculo, ao sujeito passivo, etc. A indicação defeituosa ou insuficiente da infração cometida, da data em que ela ocorreu, do montante correspondente à infração

(base impositiva); e dos documentos caracterizadores da infração cometida (materialidade), não configura vício formal. (Processo nº 10280.005071/2001-42)

No presente caso, o vício afeta diretamente um requisito do lançamento, provocado pela descrição insuficiente dos motivos que levaram o fisco a considerar não recolhidas as contribuições exigidas sobre o item “remuneração a dirigente”, posto que não restaram evidenciados os elementos para caracterizar a verba como salário de contribuição, assim, **o vício que afeta o presente lançamento é de natureza material.**

A maioria por qualidade do Colegiado entretanto entende ser este um material, tão somente pelo fato de não poder ser feito com os mesmos elementos constantes dos autos.

Diante do exposto, conheço do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional e, no mérito, NEGO-LHE provimento.

É como voto

(assinado digitalmente)

Patrícia da Silva

Voto Vencedor

Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo - Redatora Designada

Discordo da Ilustre Conselheira Relatora, no que tange ao conhecimento do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

No acórdão recorrido foi declarada a nulidade de parte do lançamento, por vício material. A Fazenda Nacional, por sua vez, pede que o vício seja considerado 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, deu-se provimento parcial ao Recurso Voluntário, declarando-se a nulidade do lançamento por vício material, somente no tocante ao levantamento "vantagem a dirigente", considerando-se que o Relatório Fiscal descreveu de forma insuficiente os fatos geradores que motivaram a lavratura do Auto de Infração. Confira-se os trechos do voto vencedor do acórdão recorrido:

"Do voto da Ilustre Relatora depreende-se que a mesma declarava a exclusão do levantamento "vantagem a dirigente" em razão de deficiente descrição dos fatos geradores, entendendo que a mácula do lançamento era de natureza formal. Não concordo, data vênia, com a Relatora quanto à natureza da invalidade do lançamento.

Inicialmente, peço licença para tratar apressadamente dos elementos que constituem o procedimento de lançamento, para depois discorrer sobre as consequências jurídicas advindas de vícios em cada um dessas partes que compõem o ato procedimental de constituição do crédito tributário e, por fim, aplicar essa teorização ao caso trazido a lume.

Compõem o ato de lançamento:

a) Requisitos: são as formalidades que integram a substância do ato de lançamento, integrando sua própria estrutura. A sua normatividade situa-se no art. 142 do CTN, verbis:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo 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.

Assim, a descrição do fato gerador, a determinação da base de cálculo, a aplicação da alíquota para obter o valor do tributo e a identificação do sujeito passivo são considerados requisitos do lançamento.

(...)

Votemos ao caso concreto. No meu sentir, foi afetado diretamente um requisito do lançamento, provocado pela descrição insuficiente dos motivos que levaram o fisco a considerar não recolhidas as contribuições exigidas sobre o item “remuneração a dirigente”, posto que não restaram evidenciados os elementos para caracterizar a verba como salário de contribuição. Vê-se que, embora vislumbre-se a ocorrência dos pagamentos, o fisco não conseguiu demonstrar a contento a incidência de contribuição sobre os mesmos.

Assim, tomando como referência os aspectos teóricos acima apresentados, posiciono-me pela invalidade parcial do lançamento da mesma forma que a Relatora, todavia, não por vício formal, mas por vício material.” (grifei)

Visando demonstrar a alegada divergência em relação à matéria - **se nulidade houve, trata-se de vício formal e não material** - foi analisado o paradigma representado pelo Acórdão nº 203-09.332. A Fazenda Nacional colacionou a respectiva ementa, conforme a seguir:

*“PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - IMUNIDADE - **NULIDADE POR VÍCIO FORMAL** - A imprecisa descrição dos fatos, pela falta de motivação do ato administrativo, impedindo a certeza e segurança jurídica, macula o lançamento de vício insanável, tornando nula a respectiva constituição. Processo anulado ab initio.”*

A leitura da ementa já permite perceber que, tal como no acórdão recorrido, o vício apontado foi de descrição deficiente dos fatos geradores. Compulsando-se o inteiro teor desse paradigma, constata-se que a situação nele tratada se assemelha à do recorrido. Confira-se:

"Insere-se da leitura ao que determina o art. 142 do CTN que o auto de infração deve conter, com clareza e precisão, todos os elementos necessários à identificação precisa da suposta obrigação tributária que se está constituindo, a saber, a indicação precisa e objetiva das atividades que pretende tributar, indicando também, detalhadamente, as operações que ensejaram a ocorrência do fato gerador da obrigação. Esses são requisitos mínimos impostos pelo CTN para dar validade à exigência fiscal. De igual modo, tais requisitos devem obrigatoriamente estar conjugados com a respectiva "motivação" de forma a permitir ao contribuinte/interessado possa examinar a pretensão fiscal, atendendo-a ou se defendendo mediante uma devida impugnação. Em síntese, não há tipificação exata das pretendidas irregularidades, gerando, no decorrer do tempo, conseqüente cerceamento de defesa. A regra do art. 142 do CTN é de inequívoca clareza. A expressão "determinar" significa conformar por inteiro. Não permitir dúvida. Afastar zonas cinzentas. Determinar é dar perfil completo, o desenho absoluto, nítido, claro, cristalino. E tal determinação tem que ser apresentada pelo sujeito ativo, no lançamento, e não pelo sujeito passivo. Nesse sentido, tem-se que o lançamento é nulo por falta de vinculação à norma jurídica com a devida descrição dos fatos. Por outro lado, não cabe a este Colegiado dizer qual norma ou sob qual comando legal deve ou está submetida a entidade sem fins lucrativos, em especial a interessada.

Desta feita, inexistente a devida e correta motivação do ato administrativo. Não basta a mera invocação da norma jurídica, supostamente aplicável ao fato, sem que se explique como e porque aquela norma jurídica deve ser aplicada. Motivar não é simplesmente apontar o texto da lei, eis que a isso se dá o nome de "fundamentação legal". As partes, tanto quem constitui o crédito tributário, pelo lançamento, como quem se insurge contra o ato administrativo, deverão justificar o porquê do ato administrativo ou da decisão administrativa, ou da não concordância com o ato administrativo.

(...)

Portanto, por entender ter ocorrido Vício de Forma na constituição do crédito tributário, defeito insanável do ato jurídico, que deve ser declarada a qualquer tempo, independentemente de argüição, voto pela nulidade do processo ab initio." (grifei)

Assim, ao contrário do que restou consignado no acórdão recorrido, no paradigma considerou-se que a deficiência na descrição dos fatos geradores acarretaria vício formal e não vício material, o que efetivamente caracteriza a divergência suscitada.

Diante do exposto, conheço do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional e, no mérito, acompanhando a Relatora pelas conclusões, nego-lhe provimento.

Processo nº 15956.000430/2009-56
Acórdão n.º **9202-007.196**

CSRF-T2
Fl. 1.160

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo