



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16095.720298/2012-48
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-009.446 – CSRF / 2ª Turma
Sessão de 24 de março de 2021
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado BINOTTO S/A LOGÍSTICA TRANSPORTE E DISTRIBUIÇÃO

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/04/2009 a 31/12/2009

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

A divergência somente se caracteriza quando, em face de situações fáticas similares, são adotadas soluções diversas, tendo em vista interpretações distintas conferidas à legislação tributária. Não se conhece de Recurso Especial de Divergência quando não resta demonstrado o alegado dissídio jurisprudencial.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo – Presidente em Exercício

(documento assinado digitalmente)

Ana Cecília Lustosa da Cruz - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Mario Pereira de Pinho Filho, Ana Cecilia Lustosa da Cruz, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Joao Victor Ribeiro Aldinucci, Mauricio Nogueira Righetti, Marcelo Milton da Silva Risso, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional contra o Acórdão n.º 2302-003.695, proferido pela 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento do CARF, em 11 de março de 2015, no qual restou consignado o seguinte trecho da ementa, fls. 846:

NORMAS GERAIS. LANÇAMENTO FISCAL, RELATÓRIO FISCAL, AUSÊNCIA DE MOTIVAÇÃO DO ATO. NULIDADE.

A motivação deficiente no lançamento fiscal gera a anulação do ato, visto que a Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, dispõe em seu art. 2º que a Administração Pública obedecerá, dentre outros, ao princípio da motivação.

Da mencionada decisão, foram opostos embargos de declaração que apreciados ensejaram a seguinte ementa:

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. CABIMENTO. ELEMENTOS INTERNOS E EXTERNOS DA DECISÃO.

De acordo com o Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, cabem embargos de declaração quando o acórdão contiver obscuridade, omissão ou contradição entre a decisão e os seus fundamentos, ou for omitido ponto sobre o qual deveria pronunciar-se a Turma. Somente a contradição, omissão ou obscuridade interna é embargável, não alcançando eventual os elementos externos da decisão, circunstância que configura mera irresignação.

ACÓRDÃO. FUNDAMENTAÇÃO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. NÃO PROVIMENTO.

Estando o acórdão fundamentado pelos seus próprios elementos, motivado em legislação e precedente, contendo todos os requisitos exigidos em Lei, com relatório, voto e conclusão, e estando o dispositivo adequado com o voto proferido, não há razão para provimento dos embargos de declaração opostos com efeitos infringentes.

Embargos Rejeitados.

No que se refere ao Recurso Especial, fls. 874 e seguintes, houve sua admissão parcial, por meio do Despacho de fls. 888 e seguintes, para rediscussão acerca da **natureza do vício que levou à nulidade do lançamento**.

Em seu **recurso, aduz o Recorrente**, em síntese, que:

- a) que motivo e motivação, a despeito de estarem intimamente ligados, têm natureza diametralmente opostas: um (o motivo) tem natureza material, enquanto o outro (motivação) natureza formal;
- b) em se verificando que o motivo alegado não existe, ou que, à luz da legislação, não gera os efeitos pretendidos, ter-se-á vício de ordem material;
- c) em se constatando deficiência na descrição dos fatos pelo fiscal, de modo a prejudicar a defesa do contribuinte ou a dificultar a adequada compreensão do ocorrido, ter-se-á vício de ordem formal;
- d) observa-se que o problema apontado pelos julgadores para anular o auto de infração por suposto vício material diz respeito à falta de descrição completa dos fatos;
- e) a situação da Fazenda Nacional não pode ser agravada, em sede de recurso de ofício, o que ocorre quando acórdão deste Conselho altera o motivo da nulidade da autuação de vício formal para vício material, retirando a possibilidade de a fiscalização realizar novo lançamento dentro do prazo fixado no art. 173, II, do CTN;
- f) merece reforma o acórdão recorrido, a fim de que seja restabelecida a decisão de primeira instância, com o reconhecimento de que o vício que macula o lançamento tem natureza formal (e não material).

.

Intimada, a Recorrida apresentou contrarrazões às fls. 903 e seguintes, alegando, em suma:

- a) quando a descrição do fato não é suficiente para a certeza de sua ocorrência, carente que é de algum elemento material necessário para gerar obrigação tributaria, o

lançamento se encontra viciado por ser o crédito dele decorrente duvidoso, eivado, portanto, de vício material.;

b) 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;

c) tendo em vista que o Relatório Fiscal, nem as planilhas de débito acostados ao auto de infração não descrevem de forma clara e precisa a origem dos créditos glosados, resta-se cerceado o direito de defesa da autuada, restando clarividente a afronta ao Princípio da Motivação que rege o Processo Administrativo;

d) o vício está na própria verificação e demonstração da ocorrência do fato gerador da obrigação, o que pertence ao núcleo material da autuação;

e) somente reinicia o prazo decadencial quando a anulação do lançamento anterior decorreu da existência de vício formal, e não por vício material como no presente feito em;

f) pelos fundamentos verificados e da mesma forma reconhecida no v. acórdão recorrido, ante a motivação deficiente no lançamento fiscal, incorrendo em claro vício material, deve-se manter a decisão a quo.

É o relatório.

Voto

Conselheira Ana Cecília Lustosa da Cruz, Relatora.

1. Do conhecimento

Acórdão de Recurso de Ofício (recorrido) NORMAS GERAIS. LANÇAMENTO FISCAL, RELATÓRIO FISCAL, AUSÊNCIA DE MOTIVAÇÃO DO ATO. NULIDADE. A motivação deficiente no lançamento fiscal gera a anulação do ato, visto que a Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, dispõe em seu art. 2º que a Administração Pública obedecerá, dentre outros, ao princípio da motivação. Cumprido ressaltar, inicialmente, que o lançamento em fustigo se refere a glosa de valores compensadas indevidamente pela autuada, antes do trânsito em julgado da decisão que reconheceu a ilegalidade dos pagamentos sobre a contribuição previdenciária incidente sobre as verbas pagas aos empregados a título de auxílio doença, auxílio acidentário nos primeiros 15 dias de afastamento, e do terço constitucional de férias. Destarte, o cerne da questão consiste no fato da fiscalização <u>não ter discriminado a origem dos valores glosados no auto de infração em tela, nem ter sanado tal vício no curso do processo</u>, fazendo com que o ato de conhecer os <u>atos imputados foi</u>	Paradigma 2302-01.621 MOTIVAÇÃO. DISCRIMINAÇÃO DOS FATOS GERADORES. INSUFICIÊNCIA. NULIDADE DO LANÇAMENTO. O lançamento deve discriminar os fatos geradores das contribuições previdenciárias de forma clara e precisa, sob pena de nulidade. O artigo 142 do Código Tributário Nacional não deixa dúvidas de que a motivação se refere à verificação pelo agente fiscal da ocorrência do fato gerador. A falta da evidenciação do fato gerador implica na nulidade do lançamento por vício formal, uma vez que descumprido o artigo 10 do Decreto nº 70.235/72. O fato gerador das contribuições previdenciárias apuradas é a prestação de serviços remunerados pelos segurados empregados que prestaram serviços de manutenção a terceiros, arbitrada por aferição indireta, obtida a partir do percentual previsto na Instrução Normativa MPS/SRP nº 03, de 14/07/2005. O lançamento foi efetuado por aferição indireta porque o auditor fiscal entendeu que a mão de obra constante das folhas de pagamento da notificada e
--	---

obscurido e, consequentemente, prejudicasse o exercício do direito de defesa pela autuada. (...).

Da mesma forma enxergou os Ínclitos Julgadores de Piso, como se vê pela transcrição *ipse literes* do trecho abaixo do Acórdão de Impugnação em vergaste:

"Aliás, a nossa afirmação de que estão corretos os valores lançados somente se tornou possível em **razão da análise de elementos que, ou não constam dos autos, ou não foram disponibilizados à autuada**, tais como as telas de consulta aos aplicativos "COGPS" e "CVALDIV" (de fato, pelos termos do item 11 do REFISC, o contribuinte **deve mesmo ter recebido** cópia apenas das seguintes peças: "AI", "IPC", "DD", "RDA", "RADA", "FLD", "RL", relatório "VÍNCULOS" e "TEPF"), o que nos leva a concluir que o ato administrativo ora resistido se encontra viciado em um de seus requisitos de validade, **qual seja a motivação**, sobre a qual a Lei nº 9.784/99 discorre nos seguintes termos:"(...).

Requisitos indispensáveis, sob pena de nulidade. O auto de infração deve conter, necessariamente, os requisitos elencados no art. 10 do PAF, sob pena de nulidade. Tais requisitos são mínimos e dizem respeito tão somente ao que realmente é **indispensável para a identificação da norma, do fato gerador, do contribuinte, do montante devido e do próprio ato de lançamento**, sem o que não se teria elementos para verificar a regularidade e conteúdo do ato. (Leandro Paulsen, Direito Processual Tributário, 2014)

O lançamento contido no auto de Infração estará desprovido de eficácia se **não especificar os mencionados elementos, especialmente pelo fato de dificultar o oferecimento da ampla defesa**. (MELO, José Eduardo Soares de. Processo Tributário Administrativo e Judicial. 2009)

Nesse aspecto, tendo em vista que o Relatório Fiscal, nem as planilhas de débito acostados ao auto de infração não descrevem de forma clara e precisa a origem dos créditos glosados, resta cerceado o direito de defesa da autuada, restando clarividente a afronta ao Princípio da Motivação que rege o Processo Administrativo.

Pelo que foi exposto, acolho a preliminar argüida de cerceamento de defesa em decorrência da **obscuridade do Relatório Fiscal, a fim de ANULAR o presente Auto de Infração**.

Desta feita, tendo em vista a falta de motivação do presente lançamento, por **Faltar-lhe a indicação dos fatos e fundamentos jurídicos no Relatório Fiscal de fls. 88/90,**

contabilizadas não espelhavam a realidade.

O fisco diz ser impossível a execução do serviço contratado utilizando a mão de obra constante da folha de pagamento, informada em GFIP e contabilizada, e, como elemento de convencimento, **se baseou na divisão do valor do salário dos empregados pelo valor das notas de prestação de serviço, o que resultou num percentual de 10%.**

Desta forma, o crédito foi apurado com base no percentual de 40%, incidente sobre as faturas de prestação de serviço, com base no disposto pelo artigo 427, da Instrução Normativa SRP n.º 03/2005.

Todavia, peço vênia para discordar do voto proferido pelo Conselheiro Relator, porque entendo que não restou demonstrado no relatório fiscal os motivos que ensejaram a aferição indireta.

O relatório bem explicita quando pode e deve ser utilizada a aferição indireta para a apuração do crédito tributário, mas não restou demonstrado quais os vícios existentes na contabilidade da recorrente para que a mesma fosse desconsiderada e o débito lançado indiretamente.

Ainda é de se notar que os serviços prestados se referem a manutenção de equipamentos, quando o relatório fiscal refere-se a serviços prestados em obra de construção civil, inclusive embasando a aferição no artigo 427, da Instrução Normativa SRP n.º 03/2005, que trata dos percentuais a serem utilizados em obra de construção civil.

Entendo que **não é possível, com base nas informações trazidas no relatório fiscal, concluir acerca da imprestabilidade da contabilidade do contribuinte. (...).**

No procedimento da fiscalização e na formalização do lançamento **não foram cumpridos todos os requisitos do artigo 10 do Decreto nº 70.235, de 06/03/72, em especial do inciso III**, pois não houve a descrição dos fatos, dos motivos que levaram a desconsideração da mão de obra registrada pela recorrente, o que impõe a anulação do lançamento por vício formal: (...).

Paradigma n.º 203-09.332 - Cofins

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL — IMUNIDADE - NULIDADE POR VICIO 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 initia*

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**

mantenho incólume o Acórdão de fls. 161/165, que anulou a presente NFLD <u>por conter vício insanável</u>.	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 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. Por outro lado, em decorrência do erro "ab initio", quando do julgamento em primeira instância, a Turma de Julgamento toma a tratar o presente processo como decorrente do outro onde são discutidas as exigências relativas ao Imposto de Renda e à CSLL. Nesse sentido, reproduzo o que já foi relatado: (sic) "As questões preliminares já foram julgadas no acórdão DRJ/BSB nº 04.108, quanto ao mérito (COFINS) a contribuinte não trouxe alegações específicas. DE TODO O EXPOSTO, voto no sentido de julgar procedente o lançamento consubstanciado no Auto de Infração." Novamente, inexistência da devida motivação. Não há como transportar questões julgadas em outro processo quando falta identidade de matéria, um se refere ao IR e à e este à COFINS. Celso Antônio
--	--

	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, enunciando-se, 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". 3 Por oportuno, conveniente transcrever frase de Bentham, citada por Michelle 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.) 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", sem se reportar a outro procedimento fiscal como prova única de suas argumentações. Ressalte-se que essa exigência tem implicação substancial e não meramente formal. No mais, 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 necessário, 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 <i>ab initio</i>.
--	--

Com a leitura dos acórdãos recorridos e dos acórdãos paradigmas, depreende-se que não há identidade fática entre os julgados.

Nota-se que o acórdão recorrido, que trata de glosa de valores compensados indevidamente, aponta a **ausência de discriminação da origem dos valores glosados como causa da obscuridade dos fatos imputados ao Contribuinte, o que prejudicou o seu exercício do direito de defesa.**

Assim, salienta que o **Relatório fiscal e as planilhas de débito acostados ao autos de infração não descrevem de forma clara e precisa a origem dos créditos glosados, em afronta ao princípio da motivação.**

Além disso, o acórdão vergastado consigna o entendimento sobre a nulidade por vício material com base na **falta de indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos no Relatório Fiscal de fls. 88/90.**

Por fim, o mencionado acórdão assevera a manutenção da decisão recorrida que, por sua vez apontou vários lapsos no trabalho da fiscalização, inclusive quanto à base de cálculo do tributo devido.

Por outro lado, o primeiro acórdão paradigma dispõe sobre a impossibilidade, **com base nas informações trazidas no relatório fiscal, de se concluir acerca da imprestabilidade da contabilidade do contribuinte apta a justificar a aferição indireta, razão pela qual o Colegiado entendeu por anular o lançamento por vício formal.**

Desse modo, inexistente a similitude fática entre os julgados, o paradigma mostra-se inapto para a demonstração da divergência jurisprudencial suscitada.

Quanto ao segundo paradigma, cabe destacar que ele trata de questão relativa à Cofins, na qual se constatou a inexistência da devida motivação, dentre outras razões, por entender que **não há como transportar questões julgadas em outro processo quando falta identidade de matéria, um se refere ao IR e à e este à COFINS**

Portanto, o mencionado acórdão, por **ausência de identidade fática em relação ao acórdão recorrido, não serve para demonstrar a divergência jurisprudencial suscitada.**

Diante do exposto, voto em não conhecer do recurso especial.

(documento assinado digitalmente)

Ana Cecília Lustosa da Cruz