



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

Processo nº 19311.000479/2009-45
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-006.656 – 2ª Turma
Sessão de 21 de março de 2018
Matéria PAF - NULIDADE - NATUREZA DO VÍCIO
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado EMPRESA TEJOFRAN DE SANEAMENTO E SERVIÇOS LTDA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2004

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

Não se conhece de Recurso Especial de Divergência, quando não resta demonstrado o alegado dissídio jurisprudencial, tendo em vista a ausência de similitude fática entre os acórdãos recorrido e paradigmas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em rejeitar a preliminar de retorno à câmara de origem para complemento de exame de admissibilidade, suscitada pelo conselheiro Heitor de Souza Lima Júnior, vencida também a conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri. Por unanimidade de votos, acordam em não conhecer do Recurso Especial. Votaram pelas conclusões as conselheiras Patrícia da Silva e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente em Exercício e Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Patrícia da Silva, Heitor de Souza Lima Júnior, Ana Paula Fernandes, Mário Pereira de Pinho Filho (suplente convocado), Ana Cecília Lustosa da Cruz, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em Exercício).

Relatório

No presente processo, encontra-se em julgamento o **Debcad 37.160.140-1**, relativo a Contribuições Previdenciárias dos segurados, incidentes sobre pagamentos habitualmente efetuados a segurado empregado, em forma de salário e utilidades, considerados remuneração, verificados em folha de pagamento e na contabilidade. Segundo o Relatório Fiscal (fls. 19 a 43), os seguintes levantamentos integram o Auto de Infração:

1. **“AJU”** (Ajuda de Custo Veículos) - compreende os fatos geradores de contribuições previdenciárias, não declarados em GFIP, relativos ao período de 01/2004 a 07/2004, levantados em virtude de pagamentos de Ajuda de Custo a alguns de seus segurados empregados, sem os respectivos recolhimentos da Contribuição Previdenciária;

2. **“COM”** (Comissões) - fatos geradores levantados em virtude de pagamentos de Comissões a alguns de seus segurados empregados, sem os respectivos recolhimentos da contribuição previdenciária;

3. **“EDU”** (Programa Auxílio Educação) - fatos geradores levantados em virtude de pagamentos de Auxílio Educação a alguns de seus segurados empregados, em desacordo com a legislação e sem os respectivos recolhimentos da contribuição previdenciária;

4. **“LOC”** (Locação de Veículos) - fatos geradores levantados em virtude de pagamentos a alguns de seus segurados empregados, a título de locação de veículos, sem os respectivos recolhimentos da contribuição previdenciária;

5. **“MED”** (Assistência Médica) - fatos geradores levantados em virtude de pagamentos de plano de assistência médica a alguns de seus segurados empregados, em desacordo com a legislação e sem os respectivos recolhimentos da contribuição previdenciária.

Em sessão plenária de 18/01/2012, foi julgado o Recurso Voluntário, prolatando-se o Acórdão nº 2402-02.335 (e-fls. 112 a 135), assim ementado:

"ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2004

REMUNERAÇÕES PAGAS A SEGURADOS EMPREGADOS. HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA. RESPONSABILIDADE PELO RECOLHIMENTO. EMPRESA.

Incumbe à empresa proceder à arrecadação e ao recolhimento das contribuições previdenciárias devidas pelos segurados empregados a seu serviço, incidentes sobre as remunerações a eles pagas, devidas ou creditadas, na forma e nos prazos estabelecidos pela legislação tributária.

DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA. ARTS 45 E 46 LEI Nº 8.212/1991. INCONSTITUCIONALIDADE. STF. SÚMULA VINCULANTE nº 08.

No caso de lançamento das contribuições sociais, cujos fatos geradores não são reconhecidos como tal pela empresa, restando claro que, com relação aos mesmos, a Recorrente não efetuou qualquer antecipação de pagamento, deixa de ser

aplicado o § 4º do art. 150, para a aplicação da regra geral contida no art. 173, inciso I, ambos do CTN.

O lançamento foi efetuado em 19/11/2009, data da ciência do sujeito passivo, e os fatos geradores das contribuições apuradas ocorreram no período compreendido entre 01/2004 a 12/2004. Com isso, as competências posteriores a 12/2003 não foram abrangidas pela decadência, permitindo o direito do fisco de constituir o crédito tributário por meio de lançamento fiscal.

SALÁRIO INDIRETO. COMISSÕES. NATUREZA SALARIAL. SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO.

Somente poderão ser excluídas do salário de contribuição as parcelas pagas ou creditadas nos exatos termos definidos pela legislação previdenciária. As demais sofrerão os efeitos da tributação.

AJUDA DE CUSTO/VEÍCULOS. INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

Integra o salário de contribuição a ajuda de custo/veículos concedida de forma contínua aos segurados empregados.

LANÇAMENTO. LEVANTAMENTO “EDU” (PROGRAMA AUXÍLIO EDUCAÇÃO). OCORRÊNCIA DE FALTA DE CLAREZA. FATO GERADOR. NULIDADE.

A auditoria fiscal deve lançar a obrigação tributária com a discriminação clara e precisa dos seus valores, sob pena de cerceamento de defesa e consequentemente nulidade.

É nulo o lançamento efetuado se a hipótese fática do fato gerador da obrigação principal não for devidamente delineada de forma clara e precisa nos autos.

LOCAÇÃO DE VEÍCULOS. INOPONIBILIDADE DAS CONVENÇÕES PRIVADAS CONTRA O FISCO.

A denominação da rubrica é irrelevante para caracterizar a natureza específica do fato gerador, principalmente quando revelam-se como vantagens econômicas que acrescem ao patrimônio do trabalhador e são decorrentes da relação laboral, não podendo as convenções privadas serem oponíveis ao Fisco.

ASSISTÊNCIA MÉDICA. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO SOCIAL.

Para que os valores pagos a título de assistência médica sejam excluídos do salário de contribuição, tais valores devem abranger todos os empregados e dirigentes.

Recurso Voluntário Provido em Parte."

A decisão foi assim resumida:

“Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em rejeitar a preliminar de decadência, vencidos os conselheiros Igor Araújo Soares, Ewan Teles Aguiar e Nereu Miguel Ribeiro Domingues e, no mérito, por maioria de votos, em dar provimento parcial para, por vício material, excluir do lançamento os valores relativos ao auxílio-educação, vencidos os conselheiros Ana Maria Bandeira e Ronaldo de Lima Macedo que entenderam que o vício de nulidade tem natureza formal. Apresentará voto vencedor nessa parte o conselheiro Nereu Miguel Ribeiro Domingues.”

O processo foi encaminhado à PGFN em 11/04/2012 (Despacho de Encaminhamento de e-fls. 137) e, em 14/05/2012, foi interposto o Recurso Especial de e-fls. 138 a 160 (Despacho de Encaminhamento de e-fls. 218). O apelo está fundamentado no art. 67, do Anexo II, do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 2009, e visa rediscutir os seguintes pontos:

- inexistência de nulidade no lançamento;

- se nulidade houve, trata-se de vício formal e não material.

Ao Recurso Especial foi dado seguimento parcial, unicamente em relação à questão da **inexistência de nulidade no lançamento**, conforme Despacho nº 2400-681/2013, de 15/07/2013 (e-fls. 220 a 225), que foi mantido pelo Despacho de Reexame de 28/08/2013 (e-fls. 226).

Cientificada dos despachos, a PGFN apresentou o Pedido de Reconsideração de fls.228 a 232, que foi negado por absoluta falta de previsão regimental, conforme Despacho nº 2400-545/2014, de 14/07/2014 (e-fls.235).

Em seu apelo, preliminarmente, a Fazenda Nacional alega:

- compulsando a Impugnação (fls. 65/77) e o Recurso Voluntário (fls. 89/98) apresentados pela Contribuinte, nota-se que em nenhum momento ela alega cerceamento do seu direito de defesa, por falta de descrição dos fatos geradores do levantamento "EDU" (Programa Auxílio Educação);

- ao contrário do que registrou o voto condutor do acórdão hostilizado, o contribuinte não alegou a nulidade do Auto de Infração, sob a premissa de falta de descrição dos fatos geradores, e sim nos termos consignados no relatório da decisão de Primeira Instância:

"é inadmissível o entendimento de que as verbas pagas a título de ajuda de custo, comissões, programa auxílio a educação, locação de veículos e assistência médica integram o salário de contribuição, razão pela qual o crédito tributário constituído padece de nulidade;"

- desta forma, o acórdão recorrido, ao decidir sobre matéria que não foi aventada pela Contribuinte em nenhum momento dos presentes autos, incidiu em julgamento além dos limites da demanda, assim como tratou de matéria preclusa, merecendo ser reformado nesse particular.

Ao final da preliminar, a Fazenda Nacional requer seja declarado nulo o acórdão quanto ao conhecimento de ofício da nulidade do lançamento, em face da ocorrência da preclusão.

Quanto à matéria que obteve seguimento - **inexistência de nulidade no lançamento** - a Fazenda Nacional alega:

- segundo resulta da disciplina dos arts. 59 c/c 60 do Decreto nº 70.235, de 1972, o Auto de Infração e demais termos do processo administrativo fiscal somente serão declarados nulos na ocorrência de uma das seguintes hipóteses: a) quando se tratar de ato/decisão lavrado ou proferido por pessoa incompetente; b) resultar em inequívoco cerceamento de defesa à parte;

- a jurisprudência desta Câmara Superior tem firmado o entendimento no sentido de que, se o autuado revela conhecer plenamente as acusações que lhe foram imputadas, rebatendo-as mediante substancial defesa, abrangendo não somente preliminares, mas também razões de mérito mostra-se incabível a declaração de nulidade de lançamento por vício insanável, devendo prevalecer os princípios da instrumentalidade e economia processual em lugar do rigor das formas;

- ocorre que, conforme já consignado alhures, a Contribuinte sequer invoca a nulidade do lançamento;

- como visto, não houve prejuízo manifesto, efetivo e concreto, havendo aí afronta ao princípio da instrumentalidade das formas, visto que o ato alcançou a sua finalidade e o autuado, diante de suas peças de insurgência, demonstrou ter pleno conhecimento dos termos da autuação e dele se defendeu, assim, o prejuízo indicado pelo aresto recorrido não ocorreu;

- logo, como já demonstrado, ainda que considerado, nos termos da decisão hostilizada, suposto equívoco na construção do lançamento no elemento material do lançamento, fica claro que não houve qualquer prejuízo para o exercício da ampla defesa do autuado, seja porque o suposto vício apenas ficou vinculado a supostas imprecisões na descrição dos fatos que ensejaram o lançamento, não estando vinculado de forma alguma à sua própria ocorrência; seja porque o contribuinte demonstrou pleno conhecimento da autuação, defendendo-se mediante a apresentação de substancial defesa e recurso; seja porque o ato alcançou a sua finalidade.

Ao final, a Fazenda Nacional requer seja conhecido o presente recurso e acatado o seu pedido preliminar ou, caso assim não se entenda, seja dado total provimento para afastar a nulidade do lançamento.

Cientificada do acórdão, do Recurso Especial da Procuradoria e do despacho que lhe deu seguimento parcial em 07/08/2014 (Termo de Abertura de Documento de e-fls. 254), a Contribuinte, em 22/08/2014, ofereceu as Contrarrazões de e-fls. 267 a 272 (Termo de Solicitação de Juntada de e-fls. 266), contendo os seguintes argumentos:

Da ausência de divergência jurisprudencial

- é imperiosa a inadmissibilidade do recurso, em observância ao § 6º, do artigo 67, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF), uma vez que não houve a demonstração analítica da divergência alegada;

- com efeito, a exigência da demonstração analítica, com indicação dos pontos nos paradigmas colacionados que divirjam de pontos especificados no acórdão recorrido, é inerente à própria natureza do Recurso Especial, bem como de sua finalidade, já que se exige que a decisão tenha dado à lei tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

Do Mérito

- a alegação da Recorrente, fundada no artigo 10, do Decreto nº 70.235, de 1972, e no já alterado texto do artigo 37, da Lei nº 8.212, de 1991, não pode subsistir, uma vez que o lançamento tributário não foi anulado por não obedecer às formalidades necessárias ou indispensáveis à existência do ato, mas sim, por não demonstrar a efetiva ocorrência do fato gerador da contribuição previdenciária oriunda da verba paga a título do programa de auxílio de educação;

- o ato administrativo em tela está maculado de vício insanável, pois apresenta vício em seu conteúdo, de maneira que mesmo submetido a novo procedimento de apuração produziria o mesmo conteúdo viciado e que, só seria válido, caso tivesse seu conteúdo alterado;

- ressalte-se que a Contribuinte contestou os pressupostos de constituição do ato administrativo, asseverando a ausência de hipótese fática da obrigação tributária e consequentemente afastando a incidência da obrigação tributária;

- o lançamento fiscal deve ser convincentemente motivado - de forma concisa, clara e congruente - indicando, com base nos elementos da escrituração contábil ou em outros elementos fáticos, a existência da materialidade das contribuições previdenciárias;

- a auditoria fiscal não deverá se basear em raciocínio jurídico incorreto ou obscuro para realizar o lançamento fiscal, mas resultar de fatos concretos encontrados durante a auditoria fiscal e aplicação da legislação pertinente;

- em suma, o ato administrativo é deficiente de fundamentação/motivação, portanto sua nulidade não é passível de convalidação, vício material.

Ao final, a Contribuinte pede o não conhecimento do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional e, caso assim não se entenda, que lhe seja negado provimento.

Voto

Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo - Relatora

O Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional é tempestivo, restando perquirir se atende aos demais pressupostos de admissibilidade.

Trata-se de Auto de Infração - **Debcad 37.160.140-1**, relativo a Contribuições Previdenciárias dos segurados, incidentes sobre pagamentos habitualmente

efetuados a segurado empregado, em forma de salário e utilidades, considerados remuneração, verificados em folha de pagamento e na contabilidade.

No caso do acórdão recorrido, foi declarada a nulidade parcial do lançamento por vício material, excluindo-se os valores apurados no levantamento "EDU" (Programa Auxílio Educação). A Fazenda Nacional, por sua vez, pugna pela preclusão, em sede de preliminar, e pelo restabelecimento do lançamento, alegando a inexistência de vício, uma vez que não teria havido prejuízo à defesa.

Quanto à preliminar de preclusão, observa-se que o Despacho de Admissibilidade do Recurso Especial sobre ela silencia, remarcando-se que não foi indicado paradigma para esse tema. Por outro lado, a Fazenda Nacional teve ciência do despacho que deu seguimento parcial ao seu Recurso Especial, admitindo à rediscussão apenas a questão da alegação de ausência de nulidade, oportunidade em que inclusive apresentou Pedido de Reconsideração, abordando somente a matéria relativa à natureza do vício, se formal ou material, à qual não foi dado seguimento. Com efeito, nesse pedido nada foi apresentado com relação à ausência de análise de admissibilidade da preliminar de preclusão, de sorte que não cabe a esta Segunda Turma adotar qualquer providência saneadora, mas sim considerar que a matéria não obteve seguimento.

Em sede de Contrarrazões, oferecidas tempestivamente, a Contribuinte pede o não conhecimento do Recurso Especial, alegando ausência de cotejo analítico entre os acórdãos em confronto.

Em face de tal alegação, esclareça-se que a Fazenda Nacional está dispensada de demonstrar o prequestionamento, conforme § 5º, do art. 67, do Anexo II, do RICARF. Quanto ao § 8º do mesmo dispositivo regimental, este determina que a divergência deve ser demonstrada analiticamente, com a indicação dos pontos no paradigma colacionado, que diverjam de pontos específicos no acórdão recorrido. Tal pressuposto também foi cumprido formalmente pela Fazenda Nacional que, após colacionar as ementas dos paradigmas, resumiu o ponto que, a seu ver, demonstraria a divergência suscitada, de sorte que não se vislumbra o descumprimento desse pressuposto formal. Confira-se:

Acórdão nº CSRF/01-05.716

Ementa: NORMAS PROCESSUAIS – CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA – ATO MERAMENTE IRREGULAR □
Se o ato alcançou os fins postos pelo sistema, sem que se verifique prejuízo as partes e ao sistema de modo que o torne inaceitável, ele deve permanecer válido. O cerceamento do direito de defesa deve se verificar concretamente, e não apenas em tese. O exame da impugnação evidencia a correta percepção do conteúdo e da motivação do lançamento. Não se deve confundir o motivo do ato administrativo com a "motivação" feita pela autoridade administrativa que integra a "formalização" do ato. Os atos com vício de motivo não podem ser convalidados, uma vez que tais vícios subsistiriam no novo ato. Já os vícios de formalização podem ser convalidados, sanando a ilegalidade desde que não se cause cerceamento do direito de defesa ao administrado.

AUSÊNCIA DE CONTRADITÓRIO NO CURSO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO □ O princípio do contraditório se traduz de duas formas: por um lado, pela necessidade de se dar conhecimento da existência dos atos do processo às partes e, de outro, pela possibilidade das partes reagirem aos atos que lhe forem desfavoráveis no processo administrativo fiscal. É inválida a decisão administrativa proferida em desobediência ao ditame constitucional do contraditório.

Recurso especial provido.”

A divergência jurisprudencial fica clara diante de alguns excertos do voto condutor do paradigma, verbis:

“Ressalte-se, prima facie, que 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.

Nesse contexto, não se deve confundir o motivo do ato administrativo com a "motivação" feita pela autoridade administrativa que integra a "formalização" do ato, sendo um requisito formalístico dele. Tanto que a ausência de motivação inclui-se entre os vícios de formalização. O motivo, por sua vez, é pressuposto de validade do ato. Ou seja, a validade do ato dependerá da existência do motivo que houver sido enunciado. Para o ato de lançamento, por exemplo, o motivo é a ocorrência do fato gerador do tributo e a norma jurídica que autorizam a exigência, enquanto a motivação é a descrição em linguagem, nos autos, pelo agente fiscal, dos fundamentos fáticos e jurídicos de sua ocorrência. Os atos com vício de motivo não podem ser convalidados, uma vez que tais vícios subsistiriam no novo ato. Já os vícios de formalização podem ser convalidados com a prática de novo ato, sanando a ilegalidade desde que não se cause cerceamento do direito de defesa ao administrado.

No capítulo das nulidades, o art. 59 do Decreto nº 70.235/72 organiza o sancionamento administrativo imposto a esses atos viciados. Nele, é definido que a nulidade deve ser declarada em face de preterição do direito de defesa e vício de competência, critérios que devem orientar os julgadores na apreciação das alegações de nulidade dos atos processuais.

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 conseqüentes, com influência no direito material e reflexo na decisão da causa

(...)."

Não vislumbro, portanto, razão para que se anule o lançamento tributário."

Diante do exposto, fica clara a divergência entre o acórdão recorrido e paradigma. Muito embora o acórdão recorrido tenha entendido pela ocorrência da nulidade pois entendeu falha no motivo do ato, vê-se conforme o conceito dado pelo paradigma que esse conceito de "motivo do ato" é diverso. O paradigma esclarece que "Para o ato de lançamento, por exemplo, o motivo é a ocorrência do fato gerador do tributo e a norma jurídica que autorizam a exigência". O voto condutor da decisão recorrida assenta por outro lado que o agente fiscal não delineou a motivação fática do fato gerador da obrigação principal. Veja-se que esse entendimento fica claro, pois em nenhum momento o il. Conselheiro assentou não ter ocorrido o fato gerador.

Acórdão nº104-17279

Ementa: NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO POR CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA - CAPITULAÇÃO LEGAL E DESCRIÇÃO DOS FATOS INCOMPLETA - O auto de infração deverá conter, obrigatoriamente, entre outros requisitos formais, a capitulação legal e a descrição dos fatos. Somente a ausência total dessas formalidades é que implicará na invalidade do lançamento, por cerceamento do direito de defesa. Ademais, se o contribuinte revela conhecer plenamente as acusações que lhe foram imputadas, rebatendo-as, uma a uma, de forma meticulosa, mediante impugnação, abrangendo não só outras questões preliminares como também razões de mérito, descabe a proposição de nulidade do lançamento por cerceamento do direito de defesa. NULIDADE DO PROCESSO FISCAL POR VÍCIO FORMAL - O Auto de Infração e demais termos do processo fiscal só são nulos nos casos previstos no art. 59 do Decreto n.º 70.235/72 (Processo Administrativo Fiscal).

(...)

Vê-se, assim, que os acórdãos citados (recorrido e paradigma) dão, em face de uma situação fática semelhante, interpretações distintas da legislação tributária.

O voto condutor do paradigma assentou em sentido diametralmente oposto ao acórdão recorrido ao afirmar que se o contribuinte revela conhecer plenamente as acusações que lhe foram imputadas, rebatendo-as, uma a uma, de forma meticulosa, mediante impugnação e recurso, abrangendo não só outras questões preliminares como também razões de mérito, tal como ocorreu no presente feito, descabe a proposição de nulidade do lançamento por cerceamento do direito de defesa. Gize-se no caso presente que o contribuinte não demonstrou qualquer falta de conhecimento sobre os fatos que ensejaram o

lançamento. Logo, não restou configurado o efetivo e concreto prejuízo à defesa." (destaques da Recorrente)

Todavia, independentemente da demonstração formal da alegada divergência, tratando-se de discussão acerca da existência 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, de sorte que se identifique a divergência do ponto de vista material.

No caso do acórdão recorrido, deu-se provimento parcial ao Recurso Voluntário, declarando-se a nulidade do lançamento por vício material, considerando-se que a Fiscalização não demonstrou a efetiva ocorrência do fato gerador da Contribuição Previdenciária incidente sobre a verba paga a título de Auxílio Educação, o que acarretou o cerceamento do direito de defesa do Contribuinte. Confira-se os respectivos trechos do acórdão recorrido:

Ementa

LANÇAMENTO. LEVANTAMENTO "EDU" (PROGRAMA AUXÍLIO EDUCAÇÃO). OCORRÊNCIA DE FALTA DE CLAREZA. FATO GERADOR. NULIDADE.

A auditoria fiscal deve lançar a obrigação tributária com a discriminação clara e precisa dos seus valores, sob pena de cerceamento de defesa e consequentemente nulidade.

É nulo o lançamento efetuado se a hipótese fática do fato gerador da obrigação principal não for devidamente delineada de forma clara e precisa nos autos."

Voto vencedor

"Como bem destacado pela i. Conselheiro Relator, o auditor fiscal não delineou a motivação fática do fato gerador da obrigação principal, quando registrou que:

"Não ficou nitidamente demonstrado nos autos que a Recorrente efetuava os pagamentos de auxílio educação em benefício de parte de seus empregados, como quer a legislação previdenciária. (...)

O Fisco apenas registra no Anexo IV a relação dos segurados que receberam o benefício decorrente do auxílio educação, após análise da conta contábil 41104011, e, em nenhum momento, deixa delineado se algum segurado obrigatório do RGPS que presta serviço a Recorrente deixou de receber tal benefício, ou se apenas foram os segurados de determinado setor que recebeu o benefício, conforme os requisitos estabelecidos pela legislação previdenciária. Isso está tão evidente nos autos que, para o levantamento "MED" (Assistência Médica), ficou nitidamente comprovado nos autos que apenas os segurados do setor administrativo (CNPJ 61.288.437/000167, Anexos VI, VII e VIII) receberão o benefício oriundo do plano de assistência médica.

Segundo a regra estabelecida pelo art. 333, I, do CPC, cabe ao autor o ônus de provar os fatos constitutivos de seu direito. Ou seja, considerando que a natureza jurídica do lançamento fiscal é declaratória e constitutiva, entendo que o Fisco deverá provar

a matéria fática que traz no Relatório Fiscal referente ao descumprimento dos requisitos previstos no art. 28, § 9º, item “t”, da Lei nº 8.212/1991. Isso servirá para que a Recorrente tenha conhecimento da origem dessa obrigação tributária exigida pelo Fisco e possa exercer o seu direito de defesa.”

Destarte, o lançamento não obteve êxito em demonstrar a efetiva ocorrência do fato gerador da contribuição previdenciária oriunda da verba paga a título do programa de auxílio de educação, ou seja, não houve a devida apuração da matéria tributável, situação esta passível de anulação por vício material, e não por vício formal.

Não sendo permitido verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, fato imprescindível para a constituição do presente débito, é certo que o lançamento não concretizou a comunicação jurídica necessária para que o mesmo tenha validade, devendo, assim, ser extirpado do mundo jurídico.

Portanto, verifica-se que não houve equívocos no preenchimento dos requisitos formais do lançamento, de forma a preterir o direito de defesa da Recorrente, posto que esta apresentou, inclusive, defesa tendente a demonstrar a nulidade do ato administrativo.

O que houve, in casu, foi a não demonstração da hipótese fática da obrigação tributária, alterando os elementos substanciais/intrínsecos do lançamento, qual seja, a determinação da matéria tributável, incorrendo em flagrante vício material.

Quanto aos demais pontos abordados pelo ilustre Relator, no que não colidem com a motivação supramencionada, alio-me às suas razões de decidir, tornando-as parte integrante deste voto.”
(grifos nossos)

Nesse contexto, o paradigma apto a demonstrar a alegada divergência seria representado por julgado em que, diante de situação fática similar - autuação por falta de recolhimento de Contribuição Previdenciária incidente sobre pagamentos de Auxílio Educação aos empregados, sem a comprovação de que estes pagamentos beneficiavam apenas parte dos empregados - ainda assim se considerasse que não houve prejuízo à defesa, afastando-se a nulidade.

Visando demonstrar a alegada divergência em relação à questão da **inexistência de vício no lançamento**, a Fazenda Nacional indica como paradigmas os Acórdãos nº CSRF/01-05-716 e 104-17.279. Quanto ao primeiro deles, foi colacionada a respectiva ementa, conforme a seguir:

“NORMAS PROCESSUAIS — CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA — ATO MERAMENTE IRREGULAR - 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. O cerceamento do direito de defesa deve se verificar concretamente, e não apenas em tese. O exame da impugnação evidencia a correta percepção do conteúdo e da

motivação do lançamento. Não se deve confundir o motivo do ato administrativo com a "motivação" feita pela autoridade administrativa que integra a "formalização" do ato. Os atos com vício de motivo não podem ser convalidados, uma vez que tais vícios subsistiriam no novo ato. Já os vícios de formalização podem ser convalidados, sanando a ilegalidade desde que não se cause cerceamento do direito de defesa ao administrado.

AUSÊNCIA DE CONTRADITÓRIO NO CURSO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO - O princípio do contraditório se traduz de duas formas: por um lado, pela necessidade de se dar conhecimento da existência dos atos do processo às partes e, de outro, pela possibilidade das partes reagirem aos atos que lhe forem desfavoráveis no processo administrativo fiscal. É inválida a decisão administrativa proferida em desobediência ao ditame constitucional do contraditório.

Recurso especial provido. ”. (destaques da Recorrente)”

A ementa acima não permite que se saiba qualquer detalhe acerca do vício apontado. Compulsando o seu inteiro teor, verifica-se que os alegados vícios tratados no paradigma em nada se assemelham à situação do acórdão recorrido. Confirma-se o voto do paradigma:

"Do relatado, verificam-se algumas irregularidades na condução do processo, eis que não foi dada ciência do Termo de Diligência à recorrente e também à fiscalização descumpriu o procedimento administrativo previsto na IN SRF 94/97 que prevê a oitiva da contribuinte antes da lavratura do auto de infração.

Ocorre, contudo, que a contribuinte, após se insurgir quanto ao cerceamento de defesa, passou se defender da acusação formulada, tanto em primeira, quanto em segunda instância. Na impugnação, às fls 5 a 10, nos tópicos (b) Antecedentes e (c) IPC x BTNF, a recorrente se defende da acusação da utilização do IPC como índice inadequado para correção do balanço e do saldo de prejuízos fiscais.

Transcrevo para melhor esclarecer os fatos, trecho da impugnação da contribuinte:

"Considerando que o não recolhimento do IRPJ ora reclamado ocorreu exatamente em função dos reflexos nos períodos base de 1993 do questionamento judicial pela Requerente do índice de correção monetária a ser utilizado no período-base de 1990 para apuração do seu lucro real, pode-se concluir que, na prática, a mesma está sendo penalizada com Auto de Infração por recorrer ao Judiciário..."

Ressalte-se, prima facie, que 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.

Nesse contexto, não se deve confundir o motivo do ato administrativo com a "motivação" feita pela autoridade administrativa que integra a "formalização" do ato, sendo um requisito formalístico dele. Tanto que a ausência de motivação inclui-se entre os vícios de formalização. O motivo, por sua vez, é pressuposto de validade do ato. Ou seja, a validade do ato dependerá da existência do motivo que houver sido enunciado. Para o ato de lançamento, por exemplo, o motivo é a ocorrência do fato gerador do tributo e a norma jurídica que autorizam a exigência, enquanto a motivação é a descrição em linguagem, nos autos, pelo agente fiscal, dos fundamentos fáticos e jurídicos de sua ocorrência. Os atos com vício de motivo não podem ser convalidados, uma vez que tais vícios subsistiriam no novo ato. Já os vícios de formalização podem ser convalidados com a prática de novo ato, sanando a ilegalidade desde que não se cause cerceamento do direito de defesa ao administrado.

No capítulo das nulidades, o art. 59 do Decreto nº 70.235/72 organiza o sancionamento administrativo imposto a esses atos viciados. Nele, é definido que a nulidade deve ser declarada em face de preterição do direito de defesa e vício de competência, critérios que devem orientar os julgadores na apreciação das alegações de nulidade dos atos processuais.

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." (grifos nossos)

Com efeito, no caso deste paradigma os vícios alegados, que sequer foram considerados como existentes, não dizem respeito à falta de comprovação do fato gerador, como foi relatado no recorrido. Nestas circunstâncias, a divergência somente estaria caracterizada se os vícios em confronto guardassem alguma similitude, o que não se verificou. Ademais, o acórdão paradigma reconhece, inclusive, que a ausência de motivação inclui-se entre os vícios de formalização do lançamento.

No que tange ao segundo paradigma indicado para esta questão - Acórdão nº 104-17.279 - a Fazenda Nacional reproduz a respectiva ementa, conforme a seguir:

"NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO POR CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA - CAPITULAÇÃO LEGAL E DESCRIÇÃO DOS FATOS INCOMPLETA - O auto de infração deverá conter, obrigatoriamente, entre outros requisitos formais, a capitulação legal e a descrição dos fatos. Somente a ausência total dessas formalidades é que implicará na invalidade do lançamento, por cerceamento do direito de defesa. Ademais, se o contribuinte revela conhecer plenamente as acusações que lhe foram imputadas, rebatendo-as, uma a uma, de forma meticulosa, mediante impugnação, abrangendo não só outras questões preliminares como também razões de mérito, descabe a proposição de nulidade do lançamento por cerceamento do direito de defesa. NULIDADE DO PROCESSO

FISCAL POR VÍCIO FORMAL - O Auto de Infração e demais termos do processo fiscal só são nulos nos casos previstos no art. 59 do Decreto n.º 70.235/72 (Processo Administrativo Fiscal).

DECADÊNCIA - A Fazenda Nacional decai do direito de proceder a novo lançamento ou a lançamento suplementar, após cinco anos, contados da notificação do lançamento primitivo ou do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, se aquele se der após esta data.

IRPF - GASTOS/APLICAÇÕES INCOMPATÍVEIS COM A RENDA DISPONÍVEL - BASE DE CÁLCULO - PERÍODO-BASE DE INCIDÊNCIA - APURAÇÃO MENSAL - O Imposto de Renda das pessoas físicas, a partir de 01/01/89, será apurado, mensalmente, à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos, incluindo-se, quando comprovada pelo Fisco, a omissão de rendimentos apurada com base em sinais exteriores de riqueza, quando o contribuinte não lograr comprovar a origem dos recursos despendidos.

IRPF - CUSTO DE CONSTRUÇÃO - ARBITRAMENTO COM BASE NA TABELA DO SINDUSCON - Aplica-se a tabela do SINDUSCON ao arbitramento do custo de construção de edificações quando o contribuinte não declara a totalidade do valor despendido em construção própria, limitando-se a comprovar com documentos hábeis apenas uma parcela dos custos efetivamente realizados, em montante incompatível com a área construída.

IRPF - ARBITRAMENTO DE IMÓVEL COM BASE NO ITBI - DOCUMENTO PÚBLICO - VALIDADE DA PROVA - Só não prevalecerá para os efeitos fiscais a data, forma e valor da alienação constante da Escritura Pública de Compra e Venda, quando restar provado de maneira inequívoca que o teor contratual deste não foi cumprido, circunstância em que a fé pública do citado ato cede à prova de que a alienação deu-se de outra forma. Assim, a Escritura Pública de Compra e Venda faz prova bastante da aquisição de imóvel. O simples arbitramento, com base no ITBI, desacompanhado de prova material, não tem o condão de sobrepujar o que foi contratado diante de tabelião juramentado.

VIGÊNCIA DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA - INCIDÊNCIA DA TRD COMO JUROS DE MORA - Por força do disposto no artigo 101 do CTN e no § 4 do artigo 1 da Lei de Introdução ao Código Civil Brasileiro, a Taxa Referencial Diária - TRD poderá ser cobrada, como juros de mora, a partir do mês de agosto de 1991 quando entrou em vigor a Lei n.º 8.218/91. Acórdão re-ratificado. Preliminares rejeitadas. Recurso parcialmente provido.” (destaques da Recorrente)

De plano, verifica-se que o caso tratado no acórdão recorrido não é de defeito de capitulação legal ou descrição incompleta dos fatos, mas sim de falta de comprovação da ocorrência do fato gerador. Compulsando o inteiro teor desse paradigma, constata-se mais uma vez que o caso ali tratado em nada se assemelha ao do acórdão recorrido. Confirma-se o voto do paradigma:

“Estão em julgamento duas questões: as preliminares pela qual o recorrente pretende ver declarada a nulidade do procedimento fiscal, ou por cerceamento do direito de defesa, entendendo que existe erro na capitulação legal, confundindo a matéria lançada, ou pela perda do direito da Fazenda Pública de constituir o crédito tributário por já ter-se consumado o instituto da decadência do exercício de 1992, e outra relativa ao

mérito da exigência, denominada omissão de rendimentos, caracterizada através de sinais exteriores de riqueza

Não colhe a preliminar de nulidade do lançamento do crédito tributário levantada pelo recorrente, ao argumento de que restou plenamente caracterizado a nulidade pelo fato do auto de infração lavrado conter de forma genérica a norma legal infringida, descrevendo-a de maneira genérica sem se ater claramente aos dispositivos legais não cumpridos, não passando de um amontoado de dispositivos legais, dentre os quais não sabe de qual se defender. Senão vejamos:

(...)

Ora, a autoridade singular cumpriu todos preceitos estabelecidos na legislação em vigor e o lançamento foi efetuado com base em dados reais sobre o suplicante, conforme se constata nos autos, com perfeito embasamento legal e tipificação da infração cometida. Como se vê, não procede a situação conflitante alegada pela recorrente, ou seja, não se verificam, por isso, os pressupostos exigidos que permitam a declaração de nulidade do Auto de Infração.

Haveria possibilidade de se admitir a nulidade por falta de conteúdo ou objeto, quando o lançamento que, embora tenha sido efetuado com atenção aos requisitos de forma e às formalidades requeridas para a sua feitura, ainda assim, quer pela insuficiência na descrição dos fatos, quer pela contradição entre seus elementos, efetivamente não permitir ao sujeito passivo conhecer com nitidez a acusação que lhe é imputada, ou seja, não restou provada a materialização da hipótese de incidência e/ou o ilícito cometido. Entretanto, não é o caso em questão, já que a discussão se prende a interpretação de normas legais. (grifei)

A leitura da ementa já permite concluir que o caso tratado no paradigma em nada se assemelha ao do acórdão recorrido, o que se confirma pela colação dos trechos do respectivo voto. Igualmente, no caso deste paradigma os vícios alegados, que sequer foram considerados como existentes, não dizem respeito à falta de comprovação do fato gerador, como foi relatado no recorrido. Ademais, o paradigma registra expressamente que a ausência de prova da materialização da hipótese de incidência admitiria a declaração de nulidade do lançamento.

Diante do exposto, tendo em vista que os paradigmas indicados efetivamente não logram caracterizar a divergência alegada, não conheço do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo

