



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo nº	19515.001051/2009-23
Recurso nº	Especial do Procurador
Acórdão nº	9202-008.336 – CSRF / 2^a Turma
Sessão de	19 de novembro de 2019
Recorrente	FAZENDA NACIONAL
Interessado	BTG PACTUAL WMGESTAO DE RECURSOS LTDA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/04/2002 a 28/02/2004, 01/12/2004 a 31/12/2005

NULIDADE. FALTA DE DEMONSTRAÇÃO INEQUÍVOCA DO FATO GERADOR. VÍCIO FORMAL

Uma vez reconhecida a existência de vício, em razão de questões relacionadas à descrição dos fatos que deram azo à autuação, deve o vício ser caracterizado como de natureza formal.

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 voto de qualidade, em dar-lhe provimento para considerar o vício como de natureza formal, vencidos os conselheiros Ana Paula Fernandes (relatora), Ana Cecília Lustosa da Cruz, João Victor Ribeiro Aldinucci e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, que lhe negaram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Mário Pereira de Pinho Filho.

(Assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo – Presidente em exercício

(Assinado digitalmente)

Ana Paula Fernandes – Relatora

(Assinado digitalmente)

Mário Pereira de Pinho Filho – Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Mário Pereira de Pinho Filho, Ana Paula Fernandes, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Maurício Nogueira Righetti, João Victor Ribeiro Aldinucci, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em Exercício).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial motivado pela Fazenda Nacional face ao acórdão 2403-002.934, proferido pela 3ª Turma Ordinária / 4ª Câmara / 2ª Seção de Julgamento.

A autuação (AI nº 37.205.015-8), por infração ao artigo 32, IV, da Lei 8.212/91, regulamentada pelo Decreto 3.048/99 e alterações posteriores, decorre, de acordo com o Relatório Fiscal da Infração (fls. 78), na empresa apresentação de GFIP - Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social com dados não correspondentes a todos os fatos geradores de contribuição previdenciária. As omissões referem-se às contribuições previdenciárias incidentes sobre valores pagos a segurados empregados a título de gratificação espontânea de admissão (competências 06, 07 e 10/2004) e de PLR - Participação nos Lucros e Resultados (competência 02/2004), em desacordo com a Lei 10.101/2000. A multa aplicada foi a prevista no artigo 32, § 5º, da Lei 8.212/91, combinado com o artigo 284, inciso II, do RPS-Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto 3.048/99, no valor de R\$ 5.316,72 (cinco mil, trezentos e dezesseis reais e setenta e dois centavos). Informa o Relatório Fiscal da Infração que na autuação foi observada a legislação mais benéfica, tendo em vista as alterações promovidas pela MP 449/2008, que estabelece a multa de ofício de 75% sobre as contribuições previdenciárias não recolhidas.

O auto de infração foi impugnado, às fls. 90/125.

Em 19/02/2010, a DRJ, no acórdão nº 06-24.338, às fls. 130/134, julgou improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário exigido.

O Contribuinte interpôs recurso voluntário, às fls. 142/156.

Em 11/02/2015, a 3ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento, às fls. 202/216, exarou o Acórdão nº 2403-002.934, de relatoria do Conselheiro Paulo Maurício Pinheiro Monteiro, **DANDO PROVIMENTO AO RECURSO**, para, preliminarmente, reconhecer a decadência na competência 02/2004, com base no art. 150, § 4º, CTN; e, no mérito, anular o lançamento por víncio material. A Decisão restou assim ementada:

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/02/2004 a 31/10/2004

PREVIDENCIÁRIO CUSTEIO NOTIFICAÇÃO FISCAL DE LANÇAMENTO DE DÉBITO SÚMULA VINCULANTE STF Nº. 8 PERÍODO ATINGIDO PELA DECADÊNCIA QÜINQUENAL APLICAÇÃO DO ART. 150, § 4º, CTN.

O STF em julgamento proferido em 12 de junho de 2008, declarou a inconstitucionalidade do art. 45 da Lei nº 8.212/1991. Após, editou a Súmula Vinculante nº 8, publicada em 20.06.2008, nos seguintes termos: “São inconstitucionais os parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário”.

Nos termos do art. 103-A da Constituição Federal, as Súmulas Vinculantes aprovadas pelo Supremo Tribunal Federal, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terão efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal.

Na hipótese dos autos, aplica-se o entendimento do STJ no REsp 973.733/SC nos termos do art. 62-A, Anexo II, Regimento Interno do CARF RICARF, com a regra de decadência insculpida no art. 150, § 4º, CTN posto que houve recolhimentos antecipados a homologar feitos pelo contribuinte.

**PREVIDENCIÁRIO CUSTEIO IRREGULARIDADE NA LAVRATURA DO AIOA
AUSÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO LEGAL CLARA E PRECISA VÍCIO MATERIAL**

Tendo o fiscal autuante não demonstrado de forma clara e precisa a fundamentação legal que suportam os fatos que originaram o lançamento, ou seja a descaracterização de estagiário para se efetivar a caracterização de segurado empregado, oportunizando ao contribuinte o direito de defesa e do contraditório, bem como em observância aos pressupostos formais e materiais do ato administrativo, nos termos da legislação de regência, especialmente artigo 142 do CTN, há que se declarar a nulidade do lançamento por víncio material.

Recurso Voluntário Provido

Em 22/05/2015, às fls. 218/232, a Fazenda Nacional interpôs **Recurso Especial**, arguindo, divergência jurisprudencial acerca das seguintes matérias: 1. **Da ausência de nulidade**. Aduziu a União, preliminarmente, caber delimitar o âmbito da controvérsia ora posta, tratar-se de normas processuais, afetas ao processo administrativo fiscal, uma vez que a questão na qual se busca a caracterização da divergência jurisprudencial é afeta ao regime de nulidades. No mérito, arguiu que no acórdão paradigma assim como no acórdão vergastado tratava-se de deficiência na motivação do lançamento, lastreado em suposto equívoco da autoridade autuante e na ausência de clareza e precisão da fundamentação legal. Veja-se que, muito embora no caso do paradigma, o lançamento tenha partido de pressuposto fático equivocado e, posteriormente, tenha sido constatado o erro em que laborou a autoridade autuante, ainda assim, o órgão prolator desse precedente, ao contrário do órgão *a quo*, entendeu pela possibilidade de manter o lançamento, uma vez inexistente qualquer violação do direito à ampla defesa do contribuinte. 2. **Da natureza do víncio – formal e não material**. Conforme a Fazenda Nacional, a questão central a ser focada é que os acórdãos confrontados discutiam sobre a preliminar de nulidade do lançamento. Contudo, nada obstante tratarem de situações fáticas similares, os acórdãos cotejados chegaram a conclusões diversas, seja quanto à decretação da nulidade, seja especificamente quanto à natureza do víncio que ensejou a nulidade do lançamento. Os paradigmas ou entenderam inexistir razão hábil e suficiente para decretar a nulidade do lançamento, ou entenderam que o víncio ensejador da nulidade teria índole formal. A decisão recorrida, ao revés, decretou a nulidade por víncio material.

Ao realizar o Exame de Admissibilidade do Recurso Especial interposto pela União, às fls. 235/242, a 4ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento, **DEU PARCIAL SEGUIMENTO** ao recurso, restando admitida a divergência APENAS em relação à seguinte matéria: **natureza do víncio decorrente da deficiência na descrição dos fatos geradores que ensejaram o lançamento tributário.**

Cientificado do Acórdão e da admissibilidade do Recurso Especial da União, à fl. 247, o Contribuinte apresentou **Contrarrazões** ao Recurso Especial da União, às fls. 249/264, alegando, **preliminarmente, ausência de dissídio jurisprudencial**, tendo em vista que a C. Turma *a quo* reconheceu a nulidade por víncio material do lançamento, por entender que a autuação não consignou o fato gerador da obrigação tida por descumprida. Entretanto, segundo o Contribuinte, a Recorrente parte da equivocada premissa de que a C. Turma *a quo* teria dado provimento ao Recurso Voluntário em razão da falta de clareza e precisão na fundamentação legal do lançamento; mas, a verdade é que se equivoca a D. PFN, uma vez que o v. acórdão recorrido é claro ao afirmar a nulidade da autuação por não evidenciar fato gerador tributário. Ainda preliminarmente, aduziu **ausência de identidade fática** entre os acórdãos paradigma e recorrido, tanto em relação aos fatos, como em relação aos fundamentos legais. Finalmente,

alegou **ausência de cotejo analítico** entre os mesmos acórdãos. No mérito, reiterou os argumentos realizados anteriormente.

Os autos vieram conclusos para julgamento.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Ana Paula Fernandes - Relatora

DO CONHECIMENTO

O Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional é tempestivo e quanto aos demais pressupostos de admissibilidade, merece algumas considerações adicionais.

O Contribuinte alega que:

1.1. Em verdade, na tentativa de demonstrar a alegada divergência, que ensejaria a revisão pleiteada, a D. PFN partiu de premissa que não se confirma no v. acórdão a qual. Explica-se'

12. Conforme se verifica do v. acórdão recorrido, a Cª Turma a quo reconheceu a nulidade, por vício material do lançamento, por entender que a autuação não consigna o fato gerador da obrigação tida por descumprida'

13. Entretanto, a Recorrente parte da equivocada premissa de que a C. Turma a quo teria dado provimento ao Recurso Voluntário em razão da falta de clareza e precisão na fundamentação legal do lançamento. Neste sentido, veja-se o exceto das razões do RESP interposto pela D. PFN:

14. Ora, a verdade é que se equivoca a PFN, uma vez que o v. acórdão recorrido é claro ao afirmar a nulidade da autuação por não evidenciar fato gerador tributário.

15. O próprio despacho de admissibilidade, proferido em 22/03/L6, ao fundamentar o não seguimento do RESP da D. PFN, com relação à suposta divergência no que concerne à nulidade do Auto de Infração em tela' asseverou que o acórdão a não declarou a nulidade da autuação por não evidenciar o fato gerador da obrigação tida por descumprida,

Contudo no exame de admissibilidade restou identificado que as decisões apresentadas como paradigma apto a ensejar o conhecimento do dissídio contêm em suas respectivas ementas a compreensão de que "*a falha na motivação do lançamento enseja a nulidade do lançamento por vício formal*".

Observo, portanto, que há uma clara divergência entre o recorrido e os paradigmas, isso por que nas decisões tidas como paradigmáticas entenderam que a ausência ou descrição genérica dos fatos geradores é um vício de forma do lançamento, enquanto que na decisão recorrida, a turma entendeu ser esse vício material ao lançamento, ao expressamente

asseverar que o lançamento deve '*ser anulado por vício material pela falta de discriminação clara e precisa dos fatos geradores*'.

Restando nítido, portanto, o dissídio jurisprudencial. Em se tratando de vício observo que as diferenças fáticas são meramente acidentais e não implicam no não conhecimento da tese, a respeito do vício do lançamento.

Diante do exposto conheço do Recurso interposto pela Fazenda Nacional.

DO MÉRITO

A autuação (AI n.º 37.205.015-8), por infração ao artigo 32, IV, da Lei 8.212/91, regulamentada pelo Decreto 3.048/99 e alterações posteriores, decorre, de acordo com o Relatório Fiscal da Infração (fls. 78), na empresa apresentação de GFIP - Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social com dados não correspondentes a todos os fatos geradores de contribuição previdenciária. As omissões referem-se às contribuições previdenciárias incidentes sobre valores pagos a segurados empregados a título de gratificação espontânea de admissão (competências 06, 07 e 10/2004) e de PLR - Participação nos Lucros e Resultados (competência 02/2004), em desacordo com a Lei 10.101/2000. A multa aplicada foi a prevista no artigo 32, § 5º, da Lei 8.212/91, combinado com o artigo 284, inciso II, do RPS-Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto 3.048/99, no valor de R\$ 5.316,72 (cinco mil, trezentos e dezesseis reais e setenta e dois centavos). Informa o Relatório Fiscal da Infração que na autuação foi observada a legislação mais benéfica, tendo em vista as alterações promovidas pela MP 449/2008, que estabelece a multa de ofício de 75% sobre as contribuições previdenciárias não recolhidas.

O Acórdão recorrido deu provimento Recurso Ordinário.

O Recurso Especial de Contrariedade a Lei, apresentado pela Fazenda Nacional trouxe para análise a seguinte divergência: **NULIDADE E NATUREZA DO VÍCIO**

Para o melhor deslinde da questão é importante observar a questão de prova bem delimitada e decidida pelo acórdão do colegiado *a quo*:

Esclareça-se, conforme discutido tanto na Impugnação quanto em sede de decisão de primeira instância, que a NFLD n.º 37.205.0166, se refere ao processo administrativo n.º 19515.001049/200954, corresponde ao conexo processo principal.

Evidencia-se que o Relatório Fiscal da Infração aponta de forma genérica que houve o descumprimento de obrigação acessória ao afirmar que a autuada não declarou em GFIP todos fatos geradores de contribuição previdenciária, conforme descrito abaixo: remuneração a segurados empregados referentes a pagamentos efetuados na forma de gratificação espontânea de admissão. Verificado nas competências 06, 07 e 10/2004. remuneração a segurados empregados referentes a pagamentos de PLR Participação nos Lucros e Resultados sem atender ao disposto na Lei 10.101/2000 . Competência 02/2004. 14

De fato, compulsando-se o Relatório Fiscal da Infração, às fls. 78, não se consegue evidenciar com clareza e especificamente quais os fatos geradores para suportar o auto de infração de obrigação acessória lavrado. Por exemplo, não há no Relatório Fiscal da Infração a discriminação precisa e clara do fundamento para a incidência de contribuição social previdenciária a título de gratificação espontânea de admissão, bem como não há a discriminação precisa e clara do descumprimento da Lei 10.101/2000 a fundamentar a desconsideração dos pagamentos efetuados a título de PLR. Neste

sentido, o lançamento fiscal deveria ter sido elaborado nos termos do artigo 142 do Código Tributário Nacional, especialmente a verificação da efetiva ocorrência do fato gerador tributário, a matéria sujeita ao tributo, bem como o montante individualizado do tributo devido.

De plano, o art. 142, CTN, estabelece que: “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. Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.” Ademais, não compete ao Auditor Fiscal agir de forma discricionária no exercício de suas atribuições. Desta forma, em constatando a falta de recolhimento, face a ocorrência do fato gerador, cumpri-lhe lavrar de imediato a notificação fiscal de lançamento de débito de forma vinculada, constituindo o crédito previdenciário.

O art. 243 do Decreto 3.048/99, assim dispõe neste sentido: Art.243. Constatada a falta de recolhimento de qualquer contribuição ou outra importância devida nos termos deste Regulamento, a fiscalização lavrará, de imediato, notificação fiscal de lançamento com discriminação clara e precisa dos fatos geradores, das contribuições devidas e dos períodos a que se referem, de acordo com as normas estabelecidas pelos órgãos competentes.

Por outro lado, compulsando-se os autos, em especial a peça de Impugnação da Recorrente bem como a decisão de primeira instância, é provável se considerar que no conexo processo principal, NFLD nº 37.205.0166, Processo nº 19515.001049/200954, devam estar presentes os fundamentos legais e fáticos dos fatos geradores, no entanto, é certo que no presente processo em julgamento AI nº. 37.205.0158, CFL 68, Processo nº. 19515.001051/200923, **não se consegue evidenciar com clareza e especificamente quais os fatos geradores para suportar este auto de infração**. Desta forma, o procedimento fiscal não atendeu todas as determinações legais, de forma que prosperam as alegações da Recorrente. **Portanto, a autuação lavrada deve ser anulada por vício material pela falta de discriminação clara e precisa dos fatos geradores, violando portanto o art. 142, CTN, o que, ademais, claramente também implicou em violação ao princípio constitucional da ampla defesa posto que ao contribuinte não foi possibilitada ampla defesa na discriminação clara e precisa dos fatos geradores.**

CONCLUSÃO Voto no sentido de CONHECER do Recurso, dar PROVIMENTO ao Recurso Voluntário para: (i) em Preliminar, se reconhecer a decadência na competência 02/2004, com base no art. 150, § 4º, CTN; (ii) No Mérito, anular o lançamento por vício material. É como voto. Paulo Maurício Pinheiro Monteiro

A Fazenda Nacional argumenta que das situações exigidas pelo art. 60 para fins de nulidade tiveram lugar nestes autos: nem houve cerceamento de defesa, nem tampouco as decisões foram proferidas por autoridade incompetente. Em verdade, a defesa do autuado foi exercida plenamente, e, mesmo que assim não fosse, consoante os dizeres do voto vencido, “*não se identificam vícios capazes de tornar nulo quaisquer dos atos praticados*”.

Não assiste razão neste caso a Recorrente Fazenda Nacional, o prejuízo a meu ver não é requisito inerente a declaração de nulidade.

Observo que no auto de obrigação principal já foi cancelado o auto de infração, Acórdão 9202.008-254, motivo pelo qual o acessório neste caso vinculado também deve ser cancelado.

No caso em apreço houve falha da fiscalização na correta demonstração do fato gerador. **devendo ser mantido, portanto, o vício como de natureza material.**

Em face ao exposto, conheço do Recurso Especial da Fazenda Nacional para no mérito negar-lhe provimento.

É como voto.

(assinado digitalmente)
Ana Paula Fernandes

Voto Vencedor

Conselheiro Mário Pereira de Pinho Filho - Redator designado

Não obstante as considerações trazidas no voto da i. Relatora, especificamente quanto à natureza do vício apontado na autuação, delas divirjo pelas razões de fato e de direito que exponho a seguir.

O Auto de Infração em questão foi lavrado em razão de a empresa ter apresentado Guia de Recolhimento do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social - GFIP com dados não correspondentes a todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias. As omissões referem-se a fatos geradores, cujas contribuições foram objeto de lançamentos de obrigações principais correlatas.

A decisão *a quo* reconheceu que parte do lançamento estaria decadente e anulou o restante por vício material, ao argumento de que não teria havido a descrição clara e precisa dos fatos geradores.

Em suas razões recursais, a Fazenda Nacional argumenta que a decisão recorrida, em nenhum momento, afirmou a não ocorrência do fato gerador da obrigação tributária ou reconheceu a ausência do motivo do lançamento.

De acordo com a recorrente:

Na hipótese em apreço, supostos equívocos na formalização dos fatos, vício apontado pelo colegiado como causa de nulidade do lançamento, a toda vista, **não pode ser considerado como de natureza material**, pois se assim fosse estar-se-ia afirmado que o motivo (fato jurídico) nunca existiu.

Um suposto equívoco na formalização do lançamento não pode ser considerado como vício a macular todo o lançamento, devendo ser aplicado o princípio de conservação dos atos. A questão é que o fato gerador ocorreu, em que pese poder-se considerar como insuficientemente descrito. Não houve qualquer prejuízo à defesa do sujeito passivo que, novamente destaque-se, demonstrou pleno conhecimento dos motivos que levaram à autuação, exercendo o direito à ampla defesa em sua inteireza.

Nos termos da peça recursal, não há que se confundir falta de motivo com falta de fundamentação/motivação, pois motivo refere-se pressupostos de fato que justificam o ato, enquanto que a motivação diz respeito às formalidades que ensejam a formação do ato.

Aduz a Fazenda Nacional que, no caso em tela, tem-se “*suposto vício na motivação que, em nada interferiu na configuração do crédito tributário (em todos os seus elementos)*”. Assim, em sendo cogitado a ocorrência de vício no lançamento, esse deve ser considerado como de natureza formal, visto que a suposta falha ocorreu tão-somente na exteriorização do ato do lançamento.

Em sede de Contrarrazões o Contribuinte infere não haver dúvidas de que o erro que vicia a autuação em tela reveste natureza jurídica de vício material, uma vez que a impossibilidade de se evidenciar, com clareza, quais os fatos geradores dão suporte ao Auto de Infração representa mais do que uma simples formalidade do ato de lançamento, um defeito na própria norma jurídica individual e concreta, o que, inclusive, limita o exercício do direito de defesa e afronta o disposto no art. 142, do CTN.

Em virtude disso, pugna pela manutenção do entendimento veiculado no acórdão recorrido de que a autuação deve ser anulada por vício formal, representado pela falta de discriminação clara e precisa dos fatos geradores da obrigação tributária objeto do lançamento.

Extrai-se da decisão recorrida que, além do presente Auto de Infração, motivado pelo descumprimento de obrigação acessória por ter o Contribuinte deixado de informar fatos geradores de contribuições previdenciárias em GFIP, a ação fiscal resultou ainda no lançamento de obrigações principais em razão do não recolhimento dos tributos devidos. Esse lançamento consta da NFLD nº 37.205.016-6, correspondente ao processo administrativo nº 19515.001049/2009-54.

O Relatório Fiscal do lançamento de obrigações principais, do qual o Contribuinte teve conhecimento conjuntamente com a presente autuação por descumprimento de obrigações acessórias, informa que a autuação foi motivada pelo fato de a empresa não haver efetuado o recolhimento de contribuições previdenciárias sobre as rubricas Gratificação Espontânea de Admissão e Participação no Lucros ou Resultados paga em desacordo com a Lei de Regência).

Em virtude disso, não tendo sido informados em GFIP os fatos geradores das obrigações principais, o Auto de Infração de obrigações acessórias ora examinado foi motivado nos seguintes termos (vide Relatório Fiscal da Infração de fl. 81):

De acordo com a Lei 8.212/91 art. 32, inciso IV, parágrafo 5º, com a redação dada pela Lei 9.528/97 e c/c Regulamento da Previdência Social - RPS aprovado pelo Decreto 30 48/99 art. 284 inciso II (com a redação dada pelo Decreto 4.729 /02) e art. 373, a empresa está sujeita a multa de 100% da contribuição apurada relativa aos fatos geradores não declarados, limitada, por competência, aos valores previstos no parágrafo 4º do artigo 32 da Lei 8.212/91.

A empresa está compreendida entre 6 a 15 segurados, representando o multiplicador de 1 vez o valor mínimo, o que equivale a R\$ 1.329,18 e que representa o valor limite citado no parágrafo anterior.

A multa foi calculada considerando-se as alíquotas abaixo:

- 20 % parte da empresa sobre a contribuição de segurados empregados - 1 % RAT sobre a contribuição de segurados empregados A contribuição dos segurados empregados já havia sido feita pelo teto.

O valor mínimo foi atualizado pela Portaria Interministerial MPS/MF N° 48 de 13 de fevereiro de 2009 (DOU 13/02/2009) .

Não são calculados terceiros.

Valor da multa: R\$ 5.316,72, conforme tabela do anexo 2.

Além disso, o Relatório Fiscal da Aplicação da Multa (fl. 80) faz referência expressa aos dispositivos legais e regulamentares que serviram de fundamento para a autuação, além de demonstrar de forma absolutamente clara a sistemática de cálculo da penalidade. Vejamos:

1. DISPOSITIVO LEGAL INFRINGIDO: Lei 8.212/1991, art. 32, inc. IV, § 3º, com a redação dada pela Lei nº 9528/1997 c/c Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto 3.048/1999, art 225, inc. IV, § 4º.
2. DESCRIÇÃO DA INFRAÇÃO: a empresa não declarou todos os fatos geradores de contribuição previdenciária, conforme descrito abaixo:
 - remuneração a segurados empregados referentes a pagamentos efetuados na forma de gratificação espontânea de admissão. Verificado nas competências 06, 07 e 10/2004.
 - remuneração a segurados empregados referentes a pagamentos de PLR - Participação nos Lucros e Resultados sem atender ao disposto na Lei 10.101/2000. Competência 02/2004.
3. A relação com os segurados empregados é apresentada no anexo 1.
4. Não foram efetuadas correções, por parte da empresa, durante a ação fiscal.
5. Este AI foi lavrado considerando-se a situação mais benéfica para o contribuinte, tendo em vista o disposto no art. 35-A da Lei 8.212/1991, incluída pela MP 449/2008, que estabelece a multa de ofício de 75%. Os valores estão demonstrados na tabela abaixo.

competência	valor originário (AI empresa + terceiros)	24% do valor originário (1)	AI 68 (2)	24% + AI 68 (3)=(1)+(2)	75% do valor originário
02/2004	778.448,09	186.827,54	1.329,18	188.156,72	583.836,06
06/2004	36.965,52	8.871,72	1.329,18	10.200,90	27.724,14
07/2004	18.746,60	4.499,18	1.329,18	5.828,36	14.059,95
10/2004	9.705,65	2.329,36	1.329,18	3.658,54	7.279,24
TOTAL	843.865,85	202.527,80	5.316,72	207.844,52	632.899,39

Nota: AI empresa - AI nº 37.205.016-6

AI terceiros - AI nº 37.205.017-4

AI 68 - AI nº 37.205.015-8

Observe que as informações contidas nos autos denotam a inexistência de qualquer tipo de vício relacionado à motivação do lançamento, não havendo que se falar em prejuízo à ampla defesa ou ao contraditório. Certamente por essa razão o Contribuinte, seja em sede de impugnação ou de recurso voluntário, não trouxe questionamento algum a esse respeito. Essas questões foram suscitadas, de ofício, na decisão *a quo*. Tanto é assim que os argumentos postos no recurso voluntário do Sujeito Passivo reportam-se ao fato de a multa por deixar de informar fatos geradores em GFIP seriam referentes a débito ilíquido e inexigível, visto que carente de decisão definitiva na esfera administrativa e a questões relacionadas a decadência.

Em vista dessas considerações, entendo que o crédito tributário foi lavrado em estrita observância ao disposto no art. 142 do CTN e que não restaram infringidos quaisquer dispositivos da legislação de regência, isto é, o lançamento não padece de vício de qualquer espécie.

Entretanto, a lide restringe-se à discussão quanto a natureza do vício que maculou o lançamento, se formal ou material, não cabendo ao julgador administrativo extrapolar os seus limites. Resta-nos, portanto, averiguar se hipotéticos vícios alusivos à discriminação dos fatos geradores da obrigação tributária implicam vício formal ou material.

A formalização do auto de infração deve obedecer aos requisitos previstos nos arts. 10 e 11 do Decreto nº 70.235/1972 e art. 142 do CTN, *in verbis*:

Decreto nº 70.235/1972

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Art. 11. A notificação de lançamento será expedida pelo órgão que administra o tributo e conterá obrigatoriamente:

I - a qualificação do notificado;

II - o valor do crédito tributário e o prazo para recolhimento ou impugnação;

III - a disposição legal infringida, se for o caso;

IV - a assinatura do chefe do órgão expedidor ou de outro servidor autorizado e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Parágrafo único. Prescinde de assinatura a notificação de lançamento emitida por processo eletrônico.

CTN

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.

Observa-se dos dispositivos transcritos que os requisitos neles contidos referem-se à natureza formal do lançamento, ou seja, como o lançamento deve exteriorizar-se.

Cumpre trazer a lição de Leandro Paulsen sobre vício formal e vício material (Direito Tributário – Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008, 10ª ed., p. 1.164), *in verbis*:

Vício formal x vício material. Os vícios formais são aqueles atinentes ao procedimento e ao documento que tenha formalizado a existência do crédito tributário. Vícios materiais são os relacionados à validade e à incidência da lei.

No caso em tela, temos que não teria sido observado o inciso III do art. 10 do Decreto nº 70.235/1972, eis que o Relator considerou que não haveria a descrição clara e precisa dos fatos geradores.

Nesse sentido, cumpre transcrever trechos do acórdão 2302-01.806, que trata da motivação insuficiente como causa de vício formal:

Em uma concepção a respeito da forma do ato administrativo é incluída não somente a exteriorização do ato, mas também as formalidades que devem ser observadas durante o processo de formação da vontade da Administração, e até os requisitos concernentes à publicidade do ato. Nesse sentido é a lição de Maria Sylvia di Pietro, na obra Manual de Direito Administrativo, 18ª edição, Ed. Atlas, página 200.

Na lição expressa de Maria Sylvia di Pietro, na obra já citada, página 202, *in verbis*: “Integra o conceito de forma a motivação do ato administrativo, ou seja, a exposição dos fatos e dos direitos que serviram de fundamento para a prática do ato; a sua ausência impede a verificação da legitimidade do ato.”

Não se pode confundir falta de motivo com a falta de motivação. A falta de motivo do ato administrativo vinculado causa a sua nulidade. **Motivação é a exposição de motivos, ou seja, é a demonstração, por escrito, de que os pressupostos de fato realmente existiram. A motivação diz respeito às formalidades do ato.** O motivo, por seu turno, antecede a prática do ato, correspondendo aos fatos, às circunstâncias, que levam a Administração a praticar o ato. São os pressupostos de fato e de direito da prática do ato. Na lição de Maria Sylvia di Pietro, pressuposto de direito é o dispositivo legal em que se baseia o ato; pressuposto de fato, corresponde ao conjunto de circunstâncias, de acontecimentos, de situações que levam a Administração a praticar o ato. A ausência de motivo ou a indicação de motivo falso invalidam o ato administrativo.

No lançamento fiscal, o motivo é a ocorrência do fato gerador, esse inexistindo torna improcedente o lançamento, não havendo como ser sanado, pois sem fato gerador não há obrigação tributária. **Agora, a motivação é a expressão dos motivos, é a tradução para o papel da realidade encontrada pela fiscalização. A falha na motivação pode ser corrigida, desde que o motivo tenha existido.**

Não é outra a lição do mais abalizado administrativista brasileiro, Celso Antônio Bandeira de Mello. De acordo com esse doutrinador, na obra Curso de Direito Administrativo, 22ª edição, Ed. Malheiros, pág. 385, *verbis*: “em se tratando de atos vinculados, o que mais importa é haver ocorrido o motivo perante o qual o comportamento era obrigatório, passando para segundo plano a questão da motivação. Assim, se o ato não houver sido motivado, mas for possível demonstrar ulteriormente, de maneira indisputavelmente objetiva e para além de qualquer dúvida ou entredúvida, que o motivo exigente do ato preexistia, dever-se-á considerar sanado o vício do ato.”

Na mesma obra, página 451, o autor afirma que “a convalidação, ou seja, o refazimento de modo válido e com efeitos retroativos do que fora produzido de modo inválido, em nada se incompatibiliza com interesses públicos. Isto é: em nada ofende a índole do Direito Administrativo. Pelo contrário”. Na lição de Celso Antônio, página 453: “A Administração não pode convalidar um ato viciado se este já foi impugnado, administrativa ou judicialmente. Se pudesse fazê-lo, seria inútil a arguição do vício, pois a extinção dos efeitos ilegítimos dependeria da vontade da Administração, e não do dever de obediência à ordem jurídica. Há entretanto, uma exceção. É o caso da “motivação” de ato vinculado expedida tardivamente, após a impugnação do ato. A demonstração, conquanto serôdia, de que os motivos preexistiam e a lei exigia que, perante eles, o ato fosse praticado com o exato conteúdo com que o foi é razão bastante para sua convalidação.”

Logo, se há falha na motivação, o vício é formal, se houver falha no pressuposto de fato ou de direito, o vício é material. Como exemplo nas contribuições previdenciárias: se houve lançamento enquadrando o segurado como empregado, mas com as provas contidas nos autos é possível afirmar que se trata de contribuinte individual, há falha no pressupostos de fato e de direito. Agora, se houve lançamento como empregado, mas o relatório fiscal falhou na caracterização; entendo que haveria falha na motivação; devendo o lançamento ser anulado por vício formal. (Grifou-se)

Repise-se que, embora na autuação de obrigações principais, decorrente do mesmo procedimento fiscal e da qual o Contribuinte teve pleno conhecimento conjuntamente com o presente Auto de Infração de obrigações acessórias, estejam presentes todos os fundamentos legais e fáticos que deram azo à autuação, o Colegiado *a quo* entendeu que não restaram evidenciados com clareza o fundamentos legais e fáticos dos fatos geradores ora discutidos.

Contudo, a matéria devolvida à apreciação desta Câmara Superior de Recursos Fiscais cinge-se à natureza do víncio que maculou o lançamento, sendo defeso a esta Turma de julgamento extrapolar os limites da lide.

Desse modo, partindo do pressuposto de que o ato do lançamento está contaminado por víncio de nulidade, considero ser esse de índole formal.

Conclusão

Diante do exposto, conheço do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, dou-lhe provimento.

(assinado digitalmente)
Mário Pereira de Pinho Filho