



Ministério da Economia
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo nº 19515.005938/2008-18
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº **9202-008.890 – CSRF / 2ª Turma**
Sessão de 28 de julho de 2020
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado TOWERS WATSON CONSULTORIA LTDA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/03/2003 a 31/03/2005

LANÇAMENTO. RETENÇÃO. RECONHECIMENTO DE VÍCIO.
NATUREZA 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 maioria de votos, em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros João Victor Ribeiro Aldinucci (relator), Ana Paula Fernandes e Ana Cecília Lustosa da Cruz, 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)

João Victor Ribeiro Aldinucci – Relator

(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 e Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em Exercício).

Fl. 2 do Acórdão n.º 9202-008.890 - CSRF/2ª Turma
Processo nº 19515.005938/2008-18

Relatório

Trata-se de recurso especial interposto pela Fazenda Nacional, em face do acórdão 2403-001.860, de recurso voluntário, e que foi parcialmente admitido pela Presidência da 4ª Câmara da 2ª Seção, para que seja rediscutida a seguinte matéria: nulidade por vício formal versus nulidade por vício material. Segue a ementa da decisão, nos pontos que interessam:

[...]

PREVIDENCIÁRIO. NULIDADE. VÍCIO MATERIAL.

O vício material ocorre quando o auto de infração não preenche aos requisitos constantes do art. 142 do Código Tributário Nacional, havendo equívoco na construção do lançamento quanto à verificação das condições legais para a exigência do tributo ou contribuição do crédito tributário.

A decisão foi assim registrada:

ACORDAM os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso reconhecendo o vício material.

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

- o descumprimento de requisitos essenciais do lançamento como omissão dos fundamentos pelos quais estão sendo exigidos os tributos e aplicadas as multas e acréscimos legais, além da falta da prévia intimação estabelecida na legislação específica, tudo em contradição ao disposto no art. 142, do CTN e nos art. 11 e 59, do Decreto 70.235/72, autorizam a declaração de nulidade desse lançamento por vício formal.

O recurso foi inadmitido em relação à tese de impossibilidade de decretação de nulidade do lançamento sem a comprovação de prejuízo para a defesa.

O sujeito passivo foi intimado do acórdão de recurso voluntário e do recurso especial, mas não apresentou contrarrazões.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro João Victor Ribeiro Aldinucci – Relator

1 Conhecimento

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

2 Natureza da nulidade

Discute-se nos autos se o descumprimento de requisitos essenciais do lançamento implica sua nulidade por vício formal ou material. Esta é a única tese devolvida a esta Turma, pois o recurso foi inadmitido em relação à tese de inexistência da nulidade. Isto é, descabe cogitar, nesta instância, de inexistência de nulidade, pois o recurso especial visa a uniformizar a jurisprudência do CARF e a sua admissão delimita a matéria a ser decidida.

Feito esse enquadramento, passo ao julgamento do mérito recursal.

Pois bem. Ao contrário do que defende a recorrente, entendo que a discriminação obscura e imprecisa dos fatos geradores implica nulidade por vício material, e não formal.

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

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

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

Nesta instância revisora, é incabível reanalisar os fatos e as provas dos autos, cabendo apenas a valoração de tais fatos e a eleição da norma a eles aplicável. Isto é, tendo sido afirmado, na decisão recorrida, que houve insuficiência na descrição dos fatos geradores, é incabível a reanálise de tais circunstâncias fáticas, mormente porque o recurso foi inadmitido em relação à primeira matéria (inexistência da nulidade).

Cogitar-se-ia de mero vício formal (ou erro de forma), se, por exemplo, o auto contivesse simples incorreções que não acarretassem maiores dificuldades ao direito de defesa do sujeito passivo, tanto é assim que o lançamento realizado com base no art. 173, II, do CTN, não pode introduzir novos fatos, tampouco basear-se em outros elementos de prova, que não aqueles elementos já colhidos no lançamento originário anulado por vício formal. Veja-se, nesse sentido, a doutrina de Leandro Paulsen¹:

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

Em caso similar, pois dizia respeito à falta de verificação das "*circunstâncias materiais do fato gerador do tributo*", o então Conselheiro desta Segunda Turma, Heitor de Souza Lima Junior, após detida análise sobre o tema dos vícios material e formal, sobre os conceitos de normas introdutoras e introduzidas, e sobre o próprio lançamento, bem concluiu que o relatório fiscal sucinto e insuficiente para concluir-se acerca da efetiva ocorrência do fato gerador e sobre a correta aplicação da regra matriz de incidência é maculado de vício material. O processo em questão foi decidido, neste ponto, por unanimidade. Resumidamente, e conforme ementa abaixo, entendeu-se que a existência de vício na aplicação da regra matriz de incidência produz vício material. Veja-se:

VÍCIO NO LANÇAMENTO. NATUREZA.

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

¹ PAULSEN, Leandro. Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 10. ed. rev. atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, ESMAFE, 2008, p. 1164.

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

Recentemente, esta Câmara Superior decidiu o seguinte:

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

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

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

De outros Colegiados, podem ser citados os seguintes precedentes:

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

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

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

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

.....
Insista-se que, nesta instância, descabe cogitar acerca da inexistência de vício, ante a inadmissão do recurso especial neste particular, nem tampouco reanalisar os fatos já delimitados no julgamento do recurso voluntário. A matéria submetida ao crivo desta Turma fora delineada no recurso especial e na sua admissão, qual seja: se o descumprimento de requisitos essenciais do lançamento, como omissão dos fundamentos pelos quais estão sendo exigidos os tributos e aplicadas as multas e acréscimos legais, além da falta da prévia intimação estabelecida na legislação específica, tudo em contradição ao disposto no art. 142, do CTN e nos art. 11 e 59, do Decreto 70.235/72, autorizam a declaração de nulidade desse lançamento por vício formal. A resposta a tal questionamento, nos termos acima expostos, a meu ver deve ser negativa, de forma que o recurso fazendário deve ser desprovido.

3 Conclusão

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

(assinado digitalmente)

João Victor Ribeiro Aldinucci

Voto Vencedor

Conselheiro Mário Pereira de Pinho Filho – Redator Designado.

Não obstante as considerações trazidas no voto do i. Relator, delas discordo pelas razões de fato e de direito a seguir expostas.

No presente caso, tem-se lançamento decorrente da apresentação de Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social – GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias. Referida conduta, representa descumprimento da obrigação acessória prevista no inciso IV c/c o § 5º do art. 32 da Lei nº 8.212/1991.

A decisão recorrida anulou o lançamento, por vício material, por considerar que a descrição do fato gerador não se mostrou suficiente para demonstrar a certeza absoluta de sua ocorrência.

A Fazenda Nacional, por sua vez, defende que a descrição dos fatos encontra-se satisfatoriamente posta no auto de infração, no Relatório Fiscal e nos demais termos que acompanham o procedimento fiscal. Segundo infere, todos os elementos essenciais à autuação estão presentes não restando, portanto, evidenciada situação de prejuízo ao direito de defesa a ensejar a decretação de nulidade da autuação.

Subsidiariamente, na hipótese do não acolhimento das razões recursais relacionadas à inexistência de nulidade, a Recorrente defende que a suposta ausência de clareza na descrição do fato gerador gera nulidade por vício meramente formal.

Extrai-se do Termo de Encerramento da Auditoria Fiscal – TEAF (fl. 8), 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 em 3 (três) outros lançamentos, relacionados a obrigações principais, em razão do não recolhimento dos tributos considerados devidos, conforme discriminado a seguir:

AI N°	Processo	Exigência
37 161.225-0	19515.005931/2008-98	Contribuições previdenciárias devidas pela empresa, inclusive a destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho.
37.161.226-8	19515.005934/2008-21	Contribuições Devidas a Outras Entidades (INCRA, SENAC, SESC, SEBRAE).
37.161.227-6	19515.005929/2008-19	Contribuições Devidas ao Salário-Educação (FNDE)

Os relatórios fiscais das obrigações principais, dos quais o Contribuinte teve conhecimento conjuntamente com a presente autuação por descumprimento de obrigações acessórias, informam que as autuações foram motivadas pelo fato de a empresa ter efetuado pagamentos a título de Participação nos Resultados ou Resultados – PLR em desacordo com a legislação.

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. 12):

O contribuinte deixou de informar em GFIP - Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e Informações a Previdência Social - a remuneração creditada a seus segurados empregados a título de Participação nos Resultados, nas competências 03/2003, 03/2004 e 03/2005, pagas em desacordo com os art. 1,2 e 3 da Lei 10.101/2000, sendo portanto considerada salário-de-contribuição para fins previdenciários, infringindo o art. 32, IV, parágrafo 5 da Lei 8.212/91, com redação dada pela Lei 9.528/97.

Além disso, o Relatório Fiscal da Aplicação da Multa (fl. 13) faz referência expressa aos dispositivos legais e regulamentares que deram azo à autuação, além de demonstrar de forma absolutamente clara a sistemática de cálculo da penalidade. Vejamos:

RELATÓRIO FISCAL DA APLICAÇÃO DA MULTA

A multa aplicada para esta infração equivale a 100% do valor devido relativo à contribuição não declarada, respeitado o limite por competência ao número de segurados da empresa, conforme art. 284, II do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto 3.048/99 e art. 32, IV, parágrafo 5 da Lei 8.212/91 e atualizada a multa através da Portaria Interministerial MPS / MF Número 77, de 11/03/2008, publicada no DOU de 12/03/2008. Demonstrativos do cálculo da multa em anexo.

Remuneração não Declarada em GFIP:

Participação nos Lucros paga em Desacordo com a Legislação:

COMP.	Valor Salário Contribuição não Declarado em GFIP	Contribuições Patronais Valor devido 20% do salário de Contribuição	RAT 1% do Valor Devido	Contribuições Devidas Valores Totais
mar/03	R\$ 2.393.087,65	R\$ 478.617,53	R\$ 23.930,88	R\$ 502.548,41
mar/04	R\$ 1.679.431,88	R\$ 335.886,38	R\$ 16.794,32	R\$ 352.680,70
mar/05	R\$ 3.053.400,00	R\$ 610.680,00	R\$ 30.534,00	R\$ 641.214,00
	R\$ 7.125.919,54	R\$ 1.425.183,91	R\$ 71.259,20	R\$ 1.496.443,11

Portaria Interministerial MPS / MF 77 de 11/03/2008 (DOU de 12/03/2008)

Nº DE SEGURADOS	MULTIPLICADOR	VALOR (R\$)
0 a 05	1/2 do valor mínimo	R\$ 627,44
06 a 15	1 x valor mínimo	R\$ 1.254,89
16 a 50	2 x valor mínimo	R\$ 2.509,78
51 a 100	5 x valor mínimo	R\$ 6.274,45
101 a 500	10 x valor mínimo	R\$ 12.548,90
501 a 1000	20 x valor mínimo	R\$ 25.097,80
1001 a 5000	35 x valor mínimo	R\$ 43.921,15
Acima de 5000	50 x valor mínimo	R\$ 62.744,50

Código de Fundamentação Legal 68

Demonstrativo do valor da Cálculo da Multa

Compet	Valor Calculado Não Declarado		Limite			VI da multa
	Sal. Cont. não declarado	Valor Devido INSS +SAT	Valor mínimo	N.Seg	Multiplicador	
mar-03	R\$ 2.393.087,66	R\$ 502.548,41	R\$ 1.254,89	151	10 R\$ 12.548,90	R\$ 12.548,90

mar-04	R\$ 1.679.431,88	R\$ 352.680,70	R\$ 1.254,89	145	10 R\$ 12.548,90	R\$ 12.548,90	
mar-05	R\$ 3.053.400,00	R\$ 641.214,00	R\$ 1.254,89	135	10 R\$ 12.548,90	R\$ 12.548,90	
	R\$ 7.125.919,54	R\$ 1.496.443,11					R\$ 37.646,70

Observe que as informações contidas nos autos denotam a inexistência de qualquer tipo de vício relacionado à motivação do lançamento. Certamente por essa razão o Contribuinte, seja em sede de impugnação ou de recurso voluntário, não tenha feito questionamento algum a esse respeito. Essas questões foram suscitadas, de ofício, na decisão *a quo*. Tanto é assim que o argumento de defesa do Sujeito Passivo reporta-se tão-somente a decadência, à observância dos requisitos para o pagamento de PLR e à aplicação retroativa da penalidade mais benéfica.

Em vista das considerações feitas acima, entendo que o crédito tributário foi lavrado em observância ao disposto no art. 142 do CTN e que não restaram infringidos quaisquer dispositivos legais ou regulamentares, isto é, o lançamento não padece de vício de qualquer espécie.

Ressalte-se que não se está a discutir a validade dos lançamentos de PLR, tampouco se o benefício pago pela Contribuinte aos seus empregados ostenta natureza salarial ou não, pois essas questões devem ser definidas nos processos que tratam das obrigações principais. A lide restringe-se à discussão quanto a natureza do vício que se diz ter maculado o lançamento, se formal ou material, não cabendo ao julgador administrativo extrapolar os seus limites.

Desse modo, partindo do pressuposto de que o ato do lançamento está contaminado por vício 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