



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 19515.720476/2015-83
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2202-004.805 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 13 de setembro de 2018
Matéria CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
Recorrente TAM LINHAS AEREAS S/A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2012

PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DE ERRO NO AUTO ENQUADRAMENTO REALIZADO. VÍCIO MATERIAL. OCORRÊNCIA.

Cabe à Autoridade Lançadora a comprovação de erro, por parte do contribuinte, no auto enquadramento realizado quanto à alíquota aplicável à contribuição para o seguro acidente do trabalho. Não havendo comprovação das alegações do Fisco, e existindo provas da correção do procedimento espontâneo, deve-se acatar a nulidade pleiteada por existência de vício material no lançamento.

Recurso Voluntário Provido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso reconhecendo a nulidade do lançamento tributário pela ocorrência de vício material. Votou pelas conclusões o conselheiro Ronnie Soares Anderson.

(assinado digitalmente)

Ronnie Soares Anderson - Presidente

(assinado digitalmente)

Martin da Silva Gesto - Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Rosy Adriane da Silva Dias, Martin da Silva Gesto, José Ricardo Moreira (suplente convocado), Junia Roberta Gouveia Sampaio, Dilson Jatahy Fonseca Neto e Ronnie Soares Anderson.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto nos autos do processo nº 19515.720476/2015-83, em face do acórdão nº 07-38.153, julgado pela 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Florianópolis (DRJ/FNS), na sessão de julgamento de 12 de abril de 2016, no qual os membros daquele colegiado entenderam por julgar improcedente a impugnação apresentada pela contribuinte.

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento de origem, que assim relatou os fatos:

*"DO LANÇAMENTO Trata-se de ação fiscal desenvolvida na **TAM LINHAS AÉREAS S/A** (CNPJ 02.012.862/0001-60), pessoa jurídica que atua no ramo de "Transporte Aéreo de Passageiros" – FPAS 558, com base no Mandado de Procedimento Fiscal - **MPF** nº 08.1.90.00-2014-01188-2, cuja ciência ao sujeito passivo ocorreu através do Termo de Início do Procedimento Fiscal – **TIPF**, enviado pelos Correios ao endereço cadastral da Empresa e entregue em 30/04/2014; no Termo de Prosseguimento da Ação Fiscal nº 01, com ciência ao contribuinte em 23/06/2014; e no Termo de Encerramento de Fiscalização - **TEF**, com ciência pessoal do sujeito passivo em 09/05/2015.*

*Consoante o Relatório Fiscal - REFISC, a autoridade lançadora esclarece que o presente crédito tributário diz respeito à **diferença de alíquota** de Contribuições Previdenciárias patronais devidas à Seguridade Social para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência da incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho - GILRAT, relativamente ao período de 01/2011 a 12/2012, incidente sobre a remuneração paga aos segurados empregados declaradas em GFIP, perfazendo um total de R\$ 170.823.569,80 (principal, acrescido de juros e multa de ofício), consolidado em 27/05/2015.*

Explica que os códigos declarados relativamente ao Fundo de Previdência e Assistência Social - FPAS foi 558 e à Classificação Nacional de Atividades Econômicas - CNAE preponderante foi 51.11-1/00 (transporte aéreo de passageiros regular), cuja alíquota RAT aplicável é 3%. Observa que a Empresa declarou em GFIP, durante todo o período de apuração e para todos seus estabelecimentos, a alíquota RAT de 1% quando o correto seria de 3% para todos os seus estabelecimentos, com exceção do CNPJ nº 02 012.862/0009-17 (CNAE 3316-3-02 - manutenção de aeronaves na pista) - RAT 1% e do CNPJ 02.012.862/0061-09 (CNAE 3316-3-01 - manutenção e reparação de aeronaves, exceto a manutenção na pista) - RAT 2%; ambos a partir de 01/01/2010.

Esclarece, ainda, que a alíquota do FAP declarada em GFIP foi de 1,66 % para o ano de 2011 e de 1,43% para o ano de 2012, quando o correto seria de 1,4781% para 2011 e de 1,4275% para 2012.

Por fim, informa que o Ministério Público Federal será comunicado em relatório à parte, depois de proferida a decisão final na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário correspondente (Redação dada pela Lei nº 12.350, de

20 de dezembro 2010 ao art. 83 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996) em caso da proposição de uma eventual ação penal sobre fatos que, EM TESE, configuram a prática de ilícito previsto nas legislações previdenciária e penal (vide processo nº 1.9515-720.477/2015-28)

DA IMPUGNAÇÃO Cientificada do Auto de Infração, a Autuada apresentou impugnação, através de seu procurador legalmente constituído, fundamentando-se nas razões de fato e de direito a seguir sintetizada.

Inicialmente, vem explicar que o enquadramento realizado é compatível com sua atividade preponderante, desenvolvida em todos os seus estabelecimentos, e com o grau de risco que são submetidos os seus funcionários.

DAS PRELIMINARES 1. Nulidade Do Auto De Infração - Ônus da prova e ausência dos elementos necessários ao julgamento Alega que efetuou o auto-enquadramento nos graus de risco do GILRAT com base em estudo detalhado da legislação atinente à matéria, bem como a partir da constatação pormenorizada das atividades desenvolvidas por seus empregados e a respectiva preponderância, consubstanciada, inclusive, por meio de laudos previdenciários (LTCAT) e de Parecer Técnico de Enquadramento na atividade preponderante.

Frisa, inclusive, que não se faz necessária a produção dessas provas por tratar-se de auto-enquadramento.

Defende que a presunção de legitimidade dos atos administrativos não pode ser equivocadamente utilizada para a supressão dos elementos probatórios, invertendo-se o ônus da prova ao contribuinte, vez que, em regra, no processo administrativo fiscal, o ônus probatório recai sobre quem dela se aproveita, à vista dos princípios da Teoria Geral da Prova.

Assevera que em nenhum momento a Autoridade Administrativa trouxe aos autos do processo qualquer elemento comprobatório capaz de demonstrar, de maneira contundente, o enquadramento da atividade preponderante da empresa no grau de risco médio do GILRAT, tendo se limitado a elencar conclusões genéricas, realizadas com base na mera classificação no grau de risco de acordo com o CNAE principal da Impugnante.

Esclarece que a ausência de provas constitui vício material do lançamento tributário, pois ausentes alguns de seus requisitos intrínsecos, quais sejam: valoração jurídica do fato tributário, contendo a verificação da ocorrência do fato gerador e a determinação da matéria tributável.

Por fim, concluiu que o Auto de Infração deve ser anulado por vício material, porquanto não estão devidamente consubstanciadas as alegações do Fisco quanto ao auto-enquadramento realizado pela Impugnante, o que impede a formalização do crédito tributário.

2. Necessidade de Diligência e Perícia Argumenta que não constam nos autos todos os elementos necessários à correta aferição do grau de risco do SAT ao qual a Impugnante se

submete, razão pela qual se faz imprescindível a realização de diligência e de perícia.

	Quesitos	Perito
Diligência	1) Verificação da atividade preponderante considerando-se cada estabelecimento da empresa, de forma individualizada, nos moldes do Parecer PGFN nº 11/2011; 2) Levantamento e análise dos documentos que comprovam o grau de risco ao qual a empresa está submetida, devendo ser analisados os LTCATs e o Parecer Técnico acostados à presente; 3) Verificação do equilíbrio sistêmico, apurando quanto a ora Impugnante contribuiu para os cofres públicos a título de SAT e qual foi o efetivo dispêndio da Seguridade Social com os benefícios previdenciários correspondentes.	-
Perícia	1) Quais são os agentes nocivos (físicos, químicos e biológicos) que os funcionários da Impugnante estão submetidos durante sua jornada de trabalho? 2) Os EPI's eventualmente utilizados são eficazes para a neutralização dos agentes nocivos verificados na resposta ao 1º quesito? 3) Com base nas respostas aos quesitos 1 e 2, qual o grau de risco (leve, médio ou grave) a que se submetem os funcionários da Impugnante, considerando-se a empresa como um todo ou cada estabelecimento da empresa, de forma individualizada, nos moldes do Parecer PGFN nº 11/2011? 4) Quais foram os investimentos realizados pela Impugnante em 2011 e 2012 visando a melhoria nas condições de trabalho? 5) Após verificado o exato grau de risco ao qual a Impugnante se submete, como se demonstra o cenário total de funcionários segregados por Grupo Homogêneo de Exposição (GHE), agentes nocivos presentes e neutralização/redução desses agentes?	Eng. Daniel Domanico Borba Engenheiro de Segurança do Trabalho CREA 5060773418 Tel: (11) 957328330 Email: daniel@ssma.com.br Endereço: Alameda Santos, 211 Cj. 1201 – São Paulo – SP – CEP 01419-000 Currículo: Anexo (doc. 05)

Defende que a apuração da prova do fato litigioso não pode ser feita pelos meios ordinários de convencimento, exigindo-se conhecimento técnico para análise dos laudos.

Esclarece que a determinação da alíquota do SAT exige conhecimentos específicos por se tratar de assunto de natureza técnica e que envolve não apenas a individualização da alíquota por CNPJ, mas também a análise da quantidade de funcionários alocados a atividade e dos resultados dos LTCATs, capazes de comprovar o grau de risco a que os empregados estão submetidos.

Fala que a Autoridade Autuante não analisou, durante o processo de fiscalização, todos os documentos que comprovam o grau de risco ao qual se submete a ora Impugnante.

DO MÉRITO 1. Da Identificação Da Atividade Preponderante
Esclarece que aferiu que, nos períodos entre 01/2011 a 12/2012, a atividade preponderante da empresa encontrava-se em grau leve, ou seja, sob alíquota SAT de 1%, visto que mais da metade dos empregados encontram-se em departamentos sujeitos a graus de risco leve, conforme prescrito pelos laudos técnicos elaborados. Todavia, a Autoridade Autuante desprezou as determinações legais e afastou o enquadramento jurídico apresentado pela empresa que revelou conclusão diversa do rol exemplificativo do anexo V do Decreto 3.048/99:

a) Considerações iniciais sobre o SAT Fala sobre a diferença entre tributo e taxa, afirmando que a contribuição ao SAT se

reveste da natureza de taxa, informada, portanto, pelo princípio da retributividade.

Explica que o custeio pelo Estado dos empregados afastados e aposentados em virtude da atividade laborativa é mensurável. Quanto maior for o dispêndio estatal em determinada atividade econômica, maior deve ser o tributo arcado pelos contribuintes dela exercentes e, assim beneficiados pela Previdência Social.

b) Do enquadramento no Grau de Risco do SAT Sustenta que a imputação administrativa, refletida no presente Auto de Infração, não representa uma pormenorização dos enunciados legais. Sequer é capaz de demonstrar que a empresa Impugnante deixou de seguir o modelo de apuração de alíquota do SAT previsto na lei.

Diz que o método enunciado pelo Decreto permite que a atividade preponderante seja diversa da atividade econômica.

Assevera que os critérios técnicos que informam a determinação do grau de risco inerente à atividade empresarial não podem ser presumidos pelo INSS, ou, se forem, devem respeitar o princípio da verdade material e da razoabilidade.

Esclarece que o Anexo V do Decreto 3.048/99, que introduziu a Relação de Atividades Preponderantes e correspondentes Graus de Risco, tem caráter exemplificativo, servindo a instruir o contribuinte na realização do auto-enquadramento. Não tendo informado nenhum critério para a instrução da imputação, sobretudo as centenas de laudos técnicos especializados que seriam imperativamente necessários para embasar tal associação.

Cita algumas incongruências, como a atividade de prestação de serviços de segurança privada que esteve enquadrada em grau grave, à alíquota de 3%, enquanto que a de segurança pública no grau médio, à alíquota de 2%; e a fabricação de camionetas e utilitários enquadrou-se em grau médio (2%), enquanto a fabricação de motocicletas, caminhões e ônibus em grau leve (1%). Frisa que realizou o seu enquadramento em estrita observância das premissas legais. Não há, pois, como prosperar o presente Auto de Infração, devendo ser reconhecida a possibilidade de recolhimento à alíquota de 1%, no período questionado.

2. Dos Laudos Técnicos Observa que da análise dos LTCAT's, elaborados para os estabelecimentos matriz e filiais, as atividades exercidas não expõem os seus funcionários a agentes nocivos. Todavia, nas hipóteses em que se verifica a existência desses agentes, a sua exposição é neutralizada pelas medidas de controle existentes.

Afirma que os laudos técnicos demonstram, claramente, que o enquadramento da empresa deve ser de risco leve, visto que a atividade exercida não expõe os funcionários a risco, sendo insubsistente o auto de infração ora combatido por estar correto o auto enquadramento realizado pela Impugnante.

3. Do Equilíbrio Sistêmico Da Seguridade Social Narra que a “regra contrapartida”, prescrita pela §5º, do artigo 195 da

Constituição Federal, apresenta integral consonância com o regime jurídico específico das contribuições para a Seguridade Social, de maneira que se instaura o desequilíbrio no sistema econômico sempre que as contas da Seguridade Social registrem déficit ou superávit.

Esclarece que o SAT devido pelas empresas deve corresponder ao custo, efetivo e projetado, decorrente da concessão dos benefícios previdenciários decorrentes dos acidentes do trabalho. O que no seu caso, restou demonstrado que o valor recolhido, a título de SAT, é suficiente para cobrir os gastos despendidos pela Previdência Social com os benefícios decorrentes dos riscos a que os seus funcionários se submetem. Isso porque, restou devidamente comprovado pelos LTCAT's acostados à presente, que os seus funcionários não estão submetidos à exposição de agentes nocivos, seja pela ausência de risco no ambiente de trabalho, seja pela utilização de EPI's suficientes para neutralização dos riscos.

Por fim, assevera que caso seja aceita a tributação à alíquota de 3%, como pretende a autoridade autuante, haverá superávit no caixa da Previdência, o que é expressamente proibido pelo comando constitucional previsto pelo § 5º do artigo 195.

4. Da Comprovação do Investimento Fala que são evidentes os investimentos feitos para a melhoria das condições de trabalho, com a conseqüente redução dos agravos à saúde dos trabalhadores, posto que os LTCATs demonstram cabalmente a utilização de todos os equipamentos de proteção necessários à neutralização da exposição aos agentes nocivos eventualmente presentes no ambiente de trabalho, pelo que requer que seja aceito o enquadramento no grau de risco leve para fins de recolhimento do SAT.

5. Substância Sobre a Forma e a Verdade Material no Processo Administrativo Requer a correção de erros formais e materiais para que a análise seja fundada em fatos verdadeiros e não maculados por falhas, omissões ou enganos, no processo administrativo tributário e no caso concreto.

Argui o cancelamento do Auto de Infração lavrado por entender que o mesmo foi lavrado sem a observância da legislação atinente ao GILRAT/SAT e do princípio da verdade material.

DO PEDIDO Ante o exposto, requer que:

a) Seja julgado nulo o auto de infração pelo fato da Autoridade Fiscal não ter produzido provas que sustentem o seu lançamento, no termos do art. 92 do decreto 70.235/72;

b) Alternativamente, não entendendo pela nulidade, requer, em atendimento ao artigo 16, IV do decreto 70.235/72, seja determinada a conversão em diligência do presente processo administrativo, a fim de que seja aferida a atividade preponderante e o grau de risco da empresa e/ou em cada estabelecimento, no período que compreende o objeto do presente Auto de Infração e a realização de perícia, uma vez que para o esclarecimento de tais pontos duvidosos exige-se conhecimentos especializados a fim de se constatar o

enquadramento jurídico da mesma, nos moldes da Lei nº 8.212/91 e do Decreto nº 3.048/99 ou com base no Ato Declaratório da PGFN nº 11/2011;

c) Caso esse entendimento não seja acolhido, requer integral provimento da presente Impugnação para que seja julgado improcedente o lançamento tributário ora combatido, com o seu conseqüente cancelamento;

d) Sem prejuízo de todo o alegado, a Impugnante protesta pela posterior juntada de documentação que eventualmente não tenha sido acostada à presente, nos termos do artigo 16, §§ 49 e 59 do Decreto nº 70.235/72.

É o relatório."

A DRJ de origem julgou pela improcedência da impugnação apresentada. Inconformada, a contribuinte interpôs Recurso Voluntário às fls. 2190/2216, reiterando as alegações expostas em impugnação. Ainda, foi anexada às fls. 2239/2258, cópia do acórdão CARF nº 2201-003.060.

Foi proferida por esta Turma Ordinária a Resolução nº 2202-000.788, onde foi determinada a conversão do julgamento em diligência, sendo o Conselheiro Relator vencido.

O voto vencedor, proferido pelo Redator designado, Conselheiro Marco Aurélio de Oliveira Barbosa, assim referiu:

O Recorrente trouxe em sua impugnação Laudo Técnico de Condições Ambientais do Trabalho elaborado por profissional legalmente habilitado, por meio do qual pretende demonstrar a sua atividade preponderante.

Pois bem. Se o Contribuinte ofereceu os laudos que entende necessários para se adequar ao permissivo legal, deverá a autoridade fiscal analisar os seus fundamentos para o correto enquadramento na atividade preponderante, de forma a se evitar o cerceamento de defesa.

*Desse modo, considerando que o processo ainda não se encontra em condições de ter um julgamento justo e visando preservar o contraditório e a ampla defesa, **proponho a conversão do julgamento em diligência, para que a autoridade lançadora analise os laudos apresentados pela Contribuinte e verifique se eles dão suporte ao reenquadramento realizado pela empresa, devendo ser elaborado relatório conclusivo e circunstanciado.***

(grifou-se)

Da decisão, a contribuinte às fls. 2287/2303 opôs Embargos de Declaração, requerendo que o Colegiado sane a suposta omissão contida na decisão, haja a suspensão da Diligência, enquanto os embargos não forem julgados e, por fim, que sejam atribuídos efeitos infringentes aos Embargos. Ressalta-se que ainda não foi proferido despacho de admissibilidade destes embargos.

Em fls. 2.329/2.331, foi apresentada a diligência fiscal, nos seguintes termos:

1- Trata-se de atividade fiscal alocada para realização de Diligência Fiscal, tendo em vista o processo

19515.720476/2015-83 que versa sobre crédito tributário referente à diferença de alíquota de Contribuições Previdenciárias Patronais, devidas à seguridade social, tendo em vista o financiamento dos benefícios concedidos, em razão do grau de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho — **GILRAT**, relativamente ao período de 01/2011 a 12/2012, incidentes sobre a remuneração paga aos segurados empregados declaradas em **GFIP**.

2- Na apuração do crédito considerou-se o FPAS da Empresa 558 e à Classificação Nacional de Atividades Econômicas — CNAE 51.11-1/00 (transporte aéreo de passageiros regular), cuja alíquota RAT é 3 %. No entanto, no período ora fiscalizado a informação em GFIP para o campo RAT foi de 1%, quando, de acordo com o a Autoridade Lançadora deveria ser 3% em todos os estabelecimentos, excetuando-se apenas as Filiais 0009-17 (CNAE — 3316-3-02- manutenção de aeronaves na pista) cujo RAT é 1% e 0061-09 (CNAE — 3316-3-01 — manutenção e reparação de aeronaves, exceto a manutenção na pista), cujo RAT é 2%, ambos a partir de 01/01/2010.

2.1- Em nenhum momento, houve por parte da Autoridade Lançadora, o motivo que o levou a concluir, porque a alíquota a ser aplicada seria 3%.

3- Não obstante o exposto, a legislação vigente à época, ainda não havia sido modificada. No caso sob análise, temos a Instrução Normativa Nº 971, de 2009:

" Art. 72. As Contribuições sociais previdenciárias a cargo da empresa ou do equiparado, observadas as disposições específicas desta Instrução Normativa, são:

II - para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, incidentes sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhes prestam serviços, observado o disposto no inciso I do art. 57, correspondente à aplicação dos seguintes percentuais:

- a) 1% (um por cento), para as empresas em cuja atividade preponderante o risco de acidentes do trabalho seja considerado leve;
- b) 2% (dois por cento), para as empresas em cuja atividade preponderante o risco de acidentes do trabalho seja considerado médio;
- c) 3% (três por cento), para as empresas em cuja atividade preponderante o risco de acidentes do trabalho seja considerado grave;

III - 20% (vinte por cento) sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais que lhes prestam serviços, para fatos geradores ocorridos a partir de 1º de março de 2000;

IV - 15% (quinze por cento) sobre o valor bruto da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços, relativamente aos serviços que lhes são prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho, para fatos geradores ocorridos a partir de 1º de março de 2000.

§ 1º A contribuição prevista no inciso II do caput será calculada com base no grau de risco da atividade, observadas as seguintes regras:

I - o enquadramento nos correspondentes graus de risco é de responsabilidade da empresa, e deve ser feito mensalmente, de acordo com a sua atividade econômica preponderante, conforme a Relação de Atividades Preponderantes e Correspondentes Graus de Risco, elaborada com base na CNAE, prevista no Anexo V do RPS, que foi reproduzida no Anexo I desta Instrução Normativa, obedecendo às seguintes disposições:

a) a empresa com 1 (um) estabelecimento e uma única atividade econômica, enquadrar-se-á na respectiva atividade;

b) a empresa com estabelecimento único e mais de uma atividade econômica, simulará o enquadramento em cada atividade e prevalecerá, como preponderante, aquela que tem o maior número de segurados empregados e trabalhadores avulsos;

c) a empresa com mais de 1 (um) estabelecimento e com mais de 1 (uma) atividade econômica, deverá somar o número de segurados alocados na mesma atividade em toda a empresa e considerar preponderante aquela atividade que ocupar o maior número de segurados empregados e trabalhadores avulsos, aplicando o correspondente grau de risco a todos os estabelecimentos da empresa, exceto às obras de construção civil, para as quais será observado o inciso III deste parágrafo.

II – Considera-se preponderante a atividade econômica que ocupa, no estabelecimento, o maior número de segurados empregados e trabalhadores avulsos, observado que na ocorrência de mesmo número de segurados empregados e trabalhadores avulsos em atividades econômicas distintas, será considerada como preponderante aquela que corresponder ao maior grau de risco;...

Grifos Nossos

4 — No entanto, torna-se imperioso, aplicarmos a essa fiscalização, a Súmula 351/2008 do Superior Tribunal de Justiça, que pacificou o entendimento de que a alíquota de contribuição para o Seguro de Acidente do Trabalho (SAT), hoje identificado como Risco de Acidente do Trabalho - RAT, é aferida pelo grau de risco desenvolvido em cada empresa, individualizada pelo seu CNPJ, ou pelo grau de risco da atividade preponderante quando houver apenas um registro.

4.1- Portanto, a fixação do grau de risco, para efeito de cobrança do RAT, deve levar em conta a atividade preponderante da empresa. Somente na hipótese em que cada estabelecimento possui CNPJ próprio, considera-se a individualidade de cada pessoa jurídica.

5 — À época da fiscalização a Súmula 351 do STJ, já havia sido publicada, portanto, já poderia e deveria ser observada. A IN 971/2009, inclusive já foi alterada de acordo com o previsto na Súmula.

6 — Foram acostados ao processo Laudos para serem verificados, periciados, laudos estes, que comprovariam que a empresa realmente realizou seu enquadramento de forma assertiva. Não obstante, após analisá-los, ficou claro o entendimento equivocado da empresa, que tem como foco, classificar os empregados considerando-se todos os estabelecimentos da empresa, ou seja, a atividade preponderante na empresa como um todo é aplicada para todos os estabelecimentos, com exceção do item 2.

7 — Entendo, que a empresa deveria realizar seu enquadramento, considerando-se o Anexo V, do Decreto 3048/99, da seguinte forma:

1) Classificando os segurados empregados nominalmente, de acordo com a atividade desenvolvida, e para isso, poderia também, se utilizar do CBO — Cadastro Brasileiro de Ocupações ;

2) Classificação está, realizada através de planilha por CNPJ da empresa, por nome, por ocupação, mensalmente e desta forma seria possível confirmarmos se tal enquadramento está ou não correto.

8 — De acordo com o item anterior, pelo menos, poderíamos chegar próximo ao real, haja vista, a **quantidade de empregados e setores não serem provavelmente os mesmos hoje**. Contudo, na GFIP, consta a informação do CBO, o que possibilitaria conferirmos se o enquadramento foi realizado corretamente.

9- Diante do exposto, de acordo com o parágrafo único do art.35 do Decreto nº 7.574/2011, ao contribuinte será dado o prazo de 30 dias para sua manifestação, caso desejado.

(grifos originais)

2337/2345. Após, em resposta à intimação, a contribuinte apresentou Manifestação às fls.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Martin da Silva Gesto - Relator

O recurso voluntário foi apresentado dentro do prazo legal, reunindo, ainda, os demais requisitos de admissibilidade. Portanto, dele conheço.

Da Diligência determinada na Resolução CARF nº 2202-000.788

Primeiramente, reporto-me ao meu voto vencido, onde manifestei que:

"(...) o Fisco não cumpriu seu dever, ou seja, deixou de comprovar suas alegações, se absteve de demonstrar a exatidão do lançamento realizado. Ocorre que tal comprovação não pode ser realizada a posteriori, consoante expressa vedação do parágrafo 3º do artigo 18 do Decreto nº 70.235/72, o que impede de modo absoluto a conversão em diligência nos casos de novação do lançamento, explicitando se tratar de novo lançamento, complementar ao primeiro. Logo, faz-se desnecessária a conversão do julgamento em diligência proposta pelo ilustre Conselheiro Marco Aurélio de Oliveira Barbosa, razão pela qual entendo que esta deve ser rejeitada."

(grifou-se)

Todavia, foi determinado por esta Turma ordinária, que:

"(...) considerando que o processo ainda não se encontra em condições de ter um julgamento justo e visando preservar o contraditório e a ampla defesa, proponho a conversão do julgamento em diligência, para que a autoridade lançadora analise os laudos apresentados pela Contribuinte e verifique se eles dão suporte ao reenquadramento realizado pela empresa, devendo ser elaborado relatório conclusivo e circunstanciado"

(grifou-se)

Por sua vez, a diligência fiscal não realizou relatório conclusivo e circunstanciado sobre os laudos apresentados pela contribuinte, tendo manifestado a auditor-fiscal responsável pela realização da diligência fiscal o seguinte:

"6 — Foram acostados ao processo Laudos para serem verificados, periciados, laudos estes, que comprovariam que a empresa realmente realizou seu enquadramento de forma assertiva. Não obstante, após analisá-los, ficou claro o entendimento equivocado da empresa, que tem como foco, classificar os empregados considerando-se todos os estabelecimentos da empresa, ou seja, a atividade preponderante na empresa como um todo é aplicada para todos os estabelecimentos, com exceção do item 2.

7 — Entendo, que a empresa deveria realizar seu enquadramento, considerando-se o Anexo V, do Decreto 3048/99 (...)"

(grifou-se)

Diante não apresentação do relatório determinado por esta Turma julgadora, poderia se insistir novamente no cumprimento da diligência, tal qual determinada, ou que fosse apreciado o mérito, pois, conforme já mencionado no voto em que fui vencido, *in casu*, o Fisco não cumpriu seu dever, ou seja, deixou de comprovar suas alegações, se absteve de demonstrar a exatidão do lançamento realizado. Ocorre que tal comprovação não pode ser realizada *a posteriori*, consoante expressa vedação do parágrafo 3º do artigo 18 do Decreto nº 70.235/72, o que impede de modo absoluto a conversão em diligência nos casos de novação do lançamento, explicitando se tratar de novo lançamento, complementar ao primeiro.

Ademais, a diligência fiscal referiu ainda o seguinte:

"2.1- Em nenhum momento, houve por parte da Autoridade Lançadora, o motivo que o levou a concluir, porque a alíquota a ser aplicada seria 3%."

(grifou-se)

Portanto, entendo por desnecessário determinar a repetição da diligência, eis que não cumprida, por compreender pela improcedência do lançamento, consoante será demonstrado.

Mérito

Trata-se de lançamento tributário decorrente da diferença verificada, pela Autoridade Autuante, relativa ao enquadramento realizado pelo contribuinte quanto ao grau de risco ambiental do trabalho existente nos estabelecimentos da contribuinte.

Entendeu a fiscalização que a contribuinte declarou em GFIP, durante todo o período de apuração e para todos seus estabelecimentos, a alíquota RAT de 1% quando o correto seria de 3% para todos os seus estabelecimentos, com exceção do CNPJ nº 02.012.862/0009-17 (CNAE 3316-3-02 - manutenção de aeronaves na pista) - RAT 1% e do CNPJ 02.012.862/0061-09 (CNAE 3316-3-01 - manutenção e reparação de aeronaves, exceto a manutenção na pista) - RAT 2%; ambos a partir de 01/01/2010. Esclarece, ainda, que a alíquota do FAP declarada em GFIP foi de 1,66 % para o ano de 2011 e de 1,43% para o ano de 2012, quando o correto seria de 1,4781% para 2011 e de 1,4275% para 2012.

Em caso similar, em relação ao período de apuração 01/01/2010 a 31/12/2010, a 1a. Turma Ordinária da 2a. Câmara da 2a. Seção de Julgamento do CARF, em sessão de 13 de abril de 2016, acórdão nº 2201-003.060, entendeu pelo nulidade do lançamento por vício material. Entendo que a mesma nulidade existe nestes autos, conforme fundamentos do ilustre Conselheiro que proferiu o voto vencedor, na condição de Redator designado, Carlos Henrique de Oliveira:

"Assentes que o presente recurso voluntário se resume a questão da alíquota aplicável ao recolhimento da empresa relativo ao Seguro Acidente do Trabalho que, como cediço, decorre da atividade preponderante da empresa, enfrentemos a questão.

Para que nossa análise cumpra a finalidade precípua deste Conselho Administrativo, que é o controle de legalidade do ato administrativo de lançamento, recordemos a dicção legal sobre o tema. Dispõe o inciso II do artigo 22 da Lei de Custeio:

"Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de ...

II para o financiamento do benefício previsto nos arts. 57 e 58 da Lei nº 8.213, de 24 de julho de 1991, e daqueles concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, no decorrer do mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos a) 1% (um por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante o risco de acidentes do trabalho seja considerado leve;

b) 2% (dois por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado médio;

c) 3% (três por cento) **para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado grave.**" (destacamos)

Desempenhando a função de esclarecer ao contribuinte como cumprir o comando legal, a Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009, explicita:

"Art. 72. As contribuições sociais previdenciárias a cargo da empresa ou do equiparado, observadas as disposições específicas desta Instrução Normativa, são:

...

II - para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, incidentes sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhes prestam serviços, observado o disposto no inciso I do art. 57, correspondente à aplicação dos seguintes percentuais:

a) 1% (um por cento), para as empresas em cuja atividade preponderante o risco de acidentes do trabalho seja considerado **leve**;

b) 2% (dois por cento), para as empresas em cuja atividade preponderante o risco de acidentes do trabalho seja considerado **médio**;

c) 3% (três por cento), para as empresas em cuja atividade preponderante o risco de acidentes do trabalho seja considerado **grave**;

§ 1º A contribuição prevista no inciso II do caput será calculada com base no grau de risco da atividade, observadas as seguintes regras:

I - o enquadramento nos correspondentes graus de risco é de responsabilidade da empresa, e deve ser feito mensalmente, de acordo com a sua atividade econômica preponderante, conforme a Relação de Atividades Preponderantes e Correspondentes Graus de Risco, elaborada com base na CNAE, prevista no Anexo V do RPS, que foi reproduzida no Anexo I desta Instrução Normativa, obedecendo às seguintes disposições:

a) a empresa com 1 (um) estabelecimento e uma única atividade econômica, enquadrar-se-á na respectiva atividade;

b) a empresa com estabelecimento único e mais de uma atividade econômica, simulará o enquadramento em cada atividade e prevalecerá, como preponderante, aquela que tem o maior número de segurados empregados e trabalhadores avulsos;

c) a empresa com mais de 1 (um) estabelecimento e com mais de 1 (uma) atividade econômica deverá apurar a atividade preponderante em cada estabelecimento, na forma da alínea "b", exceto com relação às obras de construção civil, para as quais será observado o inciso III deste parágrafo.

II - considera-se preponderante a atividade econômica que ocupa, no estabelecimento, o maior número de segurados empregados e trabalhadores avulsos, observado que na ocorrência de mesmo número de segurados empregados e trabalhadores avulsos em atividades econômicas distintas, será considerada como preponderante aquela que corresponder ao maior grau de risco;

...

IV - verificado erro no auto-enquadramento, a RFB adotará as medidas necessárias à sua correção e, se for o caso, constituirá o crédito tributário decorrente" (destaques não constam do texto normativo)

Nos parece extremamente claro o texto normativo. O recolhimento da contribuição destinada ao custeio do seguro acidente do trabalho deve ser realizado com base na aplicação da alíquota de 1, 2 ou 3% sobre a folha de pagamento dos

segurados empregados e trabalhadores avulsos, segundo o grau de risco da empresa. Tal grau de risco leve, médio, ou grave depende da atividade preponderante na empresa e rol de tais atividades é encontrado no anexo V do Decreto nº 3048/99, Regulamento da Previdência Social, e decorre da atividade econômica desenvolvida pelo estabelecimento da empresa. No caso do estabelecimento desenvolver mais de uma atividade, a preponderante será obtida com a verificação de qual delas utiliza o maior número de segurados.

Tal procedimento deve ser realizado pelo sujeito passivo para obtenção da alíquota aplicável, uma vez que o RPS determina que é responsabilidade da empresa o enquadramento na atividade preponderante, cabendo a RFB revê-lo a qualquer tempo. Esta é a exigência regulamentar:

" Art 202:

...

§ 5o É de responsabilidade da empresa realizar o enquadramento na atividade preponderante, cabendo à Secretaria da Receita Previdenciária do Ministério da Previdência Social revê-lo a qualquer tempo.

§6o Verificado erro no auto-enquadramento, a Secretaria da Receita Previdenciária adotará as medidas necessárias à sua correção, orientará o responsável pela empresa em caso de recolhimento indevido e procederá à notificação dos valores devidos."

Chegamos ao ponto fulcral de nossa análise.

Para que se cumpra a legislação tributária aplicável ao caso em apreço, duas questões devem ser verificadas. A recorrente cumpriu os ditames normativos sobre o tema, ou seja, efetuou corretamente o auto enquadramento? O Fisco se desincumbiu do ônus de rever o enquadramento realizado pelo sujeito passivo, e ao fazê-lo, se observado qualquer incorreção, orientou o contribuinte e realizou o lançamento tributário?

A resposta deve ser obtida nos autos, privilegiando o princípio da verdade material que norteia o processo administrativo.

Como bem relatado pela ínclita Conselheira, o contribuinte trouxe em sua impugnação Laudo Técnico de Condições Ambientais do Trabalho elaborado por profissional legalmente habilitado. Tal laudo, em que pese a discussão de sua necessidade para os fins que aqui interessam, se apresenta formalmente correto e contém informações pertinentes e aparentemente tempestivas.

Porém como visto acima, a Instrução Normativa RFB nº 971, é clara em dispensar tal trabalho, imputando como únicas exigências ao auto enquadramento a consulta ao anexo do Decreto nº 3.048/99 para obtenção do grau de risco correspondente a sua atividade preponderante. Para obtê-la, deve o contribuinte pura e simplesmente contar o número de trabalhadores que desenvolvem cada atividade existente no estabelecimento.

Ao observarmos o conteúdo dos laudos técnicos acostados às folhas do processo digitalizado (202, 205, 212, 237, 253, 310, etc). encontraremos a informação necessária. Ao longo dos diversos laudos anexados, podemos verificar o mesmo padrão, a saber, a análise do ambiente de trabalho, a atividade desenvolvida nesse ambiente a função dos diversos trabalhadores que ali labora, devidamente quantificada. Nesse quesito podemos concluir que o recorrente cumpriu as prescrições legais relativas ao auto enquadramento.

Não obstante o exposto, a Autoridade Notificante não concordou com o enquadramento realizado pelo sujeito passivo, e por via de consequência com a alíquota aplicada.

Buscando realizar a verificação que decorre de seu poder dever de fiscalizar a autoridade lançadora entendeu que as atividades econômicas desenvolvidas pela empresa ensejavam grau de risco grave na maioria dos estabelecimentos do sujeito passivo.

Recordemos, uma vez mais, a fundamentação de seu entendimento, conforme consta no Relatório Fiscal (e-fls. 104):

"A empresa declarou em GFIP, durante todo o período apurado e para todos os seus estabelecimentos, a alíquota de 1%, como se sua atividade fosse de risco mínimo na classificação do RAT (Riscos Ambientais do Trabalho). **Ocorre que,** conforme anexo I da Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009, o código do FPAS (Fundo de Previdência e Assistência Social) da empresa é 558 e **código CNAE é o 5111100 (transporte aéreo de passageiros regular), com RAT de 3%, para a grande maioria de seus estabelecimentos, com exceção do CNPJ 02.012.862/0009-17 (código CNAE 3316302 – manutenção de aeronaves na pista), cujo RAT é de 1%, e CNPJ 02.012.862/0061-09 (código CNAE 3316301 – manutenção e reparação de aeronaves), cujo RAT é de 2%, ambos a partir de 01/01/2010.**" (negritos e sublinhados não constam do Relatório Fiscal)

Não se observou no processo de fiscalização nenhuma intimação para que o contribuinte comprovasse o auto enquadramento realizado, tampouco qualquer comprovação pelo Fisco da atividade preponderante realizada em qualquer dos estabelecimentos da empresa.

Como visto, a legislação tributária é claríssima em explicitar como se deve realizar o enquadramento, como se deve obter a atividade preponderante em cada estabelecimento. Isto não pôde a Autoridade Fiscal, comprovar. Nesse sentido, ao não concordar com o enquadramento realizado pelo sujeito passivo, cabia ao Agente da Administração Tributária, rever tal enquadramento, o que por óbvio, deveria ser efetuado segundo as normas prescritas pela própria Administração Tributária por meio da Instrução Normativa que regula o tema.

Esse é o cerne da divergência de opinião entre este Conselheiro e a insigne Relatora: não há que se falar em diligência.

Como sabido, cabe ao Fisco, nos termos do artigo 142 do Código Tributário Nacional, por meio de procedimento do lançamento de ofício, constituir o crédito tributário, revisando nos casos de auto lançamento, os procedimentos do sujeito passivo. Para tanto, ele deve, após verificar a ocorrência do fato gerador, identificar o sujeito passivo, determinar a matéria tributável, quantificar o tributo devido e, quando for o caso, aplicar a penalidade cabível.

Por ser atividade vinculada e obrigatória, é dever da autoridade fiscal empreender esforços na determinação do critério material da regra matriz de incidência tributária, base de cálculo do tributo e alíquota aplicável, apropriando-nos dos ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho.

A mensuração das grandezas tributárias já deveria ter sido corretamente efetuada quando da lavratura do auto de infração. Pode-se até compreender a impossibilidade do acerto em razão da ausência de comprovação por parte do contribuinte, o que, como dito, não se verificou no caso concreto.

Ao reverso, o que se observa é a total ausência de intimação do contribuinte para que apresente a comprovação do enquadramento efetuado. Consta do TEAF, Termo de Encerramento da Ação Fiscal (e-fls. 128), que o único documento examinado na Auditoria Fiscal foram as GFIP do período fiscalizado. Não obstante a omissão da Autoridade Lançadora no tocante a intimação do contribuinte, mister ressaltar com tintas fortes que a Administração Tributária foi clara em determinar **por meio de um ato que integra a legislação tributária** como se deve realizar o

enquadramento e por via de consequência encontrar a alíquota aplicável. Tal rito foi simplesmente ignorado pelo Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil. Instada, por imperativo processual, a comprovar os fatos modificativos do lançamento quando de sua impugnação, a Recorrente soube se desvencilhar do ônus, comprovando, ao menos numa análise perfunctória, o enquadramento tempestivamente realizado.

O Fisco não cumpriu seu dever, ou seja, deixou de comprovar suas alegações, se absteve de demonstrar a exatidão do lançamento realizado.

Mister recordar que o Decreto nº 70.235/72 é claro ao exigir em seu artigo 9º:

"Art. 9º **A exigência do crédito tributário** e a aplicação de penalidade isolada **serão formalizados em autos de infração** ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, **os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis** à comprovação do ilícito" (destaques nossos)

Forçoso reconhecer o vício no procedimento do lançamento tributário. Como ato administrativo que é, o auto de infração não pode ser irregular. Celso A Bandeira de Melo (Curso de Direito Administrativo, 29ª ed., p.478), assim comenta sobre a irregularidade dos atos administrativos:

Atos irregulares são aqueles padecentes de vícios materiais irrelevantes, reconhecíveis de plano, ou incursos em formalização defeituosa consistente em transgressão de normas cujo real alcance é meramente o de impor a padronização interna dos instrumentos pelos quais se veiculam os atos administrativos

Verificando a irregularidade do ato administrativo, deve a Administração de ofício regularizá-lo, em face do princípio da autotutela. Nesse sentido, a Lei 9.784, de 1999, é clara ao determinar que:

"Art. 53. **A Administração deve anular seus próprios atos, quando eivados de vício de legalidade**, e pode revogá-los por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos.

(...)

Art. 55. Em decisão na qual se evidencie não acarretarem lesão ao interesse público nem prejuízo a terceiros, **os atos que apresentarem defeitos sanáveis poderão ser convalidados pela própria Administração.**"

(grifos nossos)

Observa-se que a Lei que regula o processo administrativo federal cinde as irregularidades do ato segundo a gravidade do mesmo. Atos portadores de defeitos sanáveis, meras irregularidades, poderão ser convalidados. Já os atos produzidos com ofensa a legalidade devem ser anulados.

Sobre o tema, a Professora Maria Sylvia Zanella Di Pietro (Direito Administrativo, 14ª ed, p. 234), titular da inesquecível Faculdade de Direito do Largo São Francisco, leciona que convalidação ou saneamento "o ato administrativo pelo qual é suprido o vício existente em um ato ilegal, com efeitos retroativos à data em que este foi praticado".

Além disso, a doutrinadora explicita que nem sempre é possível a convalidação, pois depende do tipo de vício que atinge o ato.

Os defeitos atinentes à incompetência quanto à matéria, quanto ao motivo e finalidade, e ainda quanto ao objeto e conteúdo não são passíveis de convalidação.

Especificamente quanto a impossibilidade de convalidação, esclarece a Professora:

"O objeto ou conteúdo ilegal não pode ser objeto de convalidação."

O remédio que deve ser tomado pela Administração é o previsto no artigo 53 da Lei nº 9.784/99, acima transcrito,: a anulação. Novamente, recordemos os ensinamentos de Maria Sylvia:

"Quando o vício seja sanável ou convalidável, caracteriza-se hipótese de nulidade relativa; caso contrário, a nulidade é absoluta."

Sobre o tema, devemos lembrar que as nulidades, absoluta ou relativa, produzem efeitos distintos para a Administração Tributária em razão do tempo que a lei determina para a correção do lançamento tributário viciado. Se este for convalidável, por eivado de vício formal, o saneamento deve ser realizado em 5 anos após o trânsito em julgado da decisão que anular o ato administrativo. Já o lançamento maculado por nulidade absoluta, deve ser refeito no prazo decadencial previsto no CTN, seja o do parágrafo 4º do artigo 150, seja o do inciso I do artigo 173.

Tal distinção nos obriga a perquirir qual o vício existente no caso concreto.

Para nós a distinção é simples e fundada no texto legal. Como ensina Maria Sylvia Zanela Di Pietro, lançamentos que contenham conteúdo ilegal não são passíveis de convalidação, pois a nulidade que ostentam é absoluta.

Nesse sentido, qualquer ofensa às determinações do artigo 142 do CTN acima reproduzido, explicitados por meio do artigo 9º do Decreto nº 70.235/72, viciam o conteúdo do ato, pois são requisitos do lançamento, atributos intrínsecos ao procedimento de constituição do crédito tributário.

A lição de Paulo de Barros Carvalho corrobora a afirmação. Assevera o Professor Emérito (Curso de Direito Tributário, 14ª ed., p. 415):

"O ato administrativo de lançamento será declarado nulo de pleno direito, se o motivo nele inscrito **a ocorrência do fato jurídico tributário, por exemplo inexistiu**. Nulo será, também, na hipótese de ser indicado sujeito passivo diferente daquele que deve integrar a obrigação tributária. Igualmente é nulo o lançamento de IR (pessoa física), lavrado antes do termo final do prazo legalmente estabelecido para que o contribuinte apresente sua declaração de rendimentos e bens.

Para a nulidade se requer vício profundo, que comprometa viceralmente o ato administrativo. Seus efeitos, em decorrência, são 'ex tunc', retroagindo, linguisticamente, à data do correspondente evento. A anulação por outro lado, pressupõe invalidade iminente, que necessita de comprovação, a qual se objetiva em procedimento contraditório. Seus efeitos são 'ex nunc', começando a contar do ato que declara a nulidade".

Continua o doutrinador:

"(...) não importa que o ato administrativo haja sido celebrado e que nele conjuguem os elementos tidos como substanciais. Insta que seus requisitos estejam conformados às prescrições da lei" (grifamos)

No caso em apreço, observamos que não comprovou o Fisco a necessidade de reenquadramento da atividade preponderante do Contribuinte. Como visto é dever do Fisco anexar ao auto de infração o elementos de prova que embasam a constituição do crédito tributário.

Tal comprovação não pode ser realizada a posteriori, consoante expressa vedação do parágrafo 3º do artigo 18 do Decreto nº 70.235/72, o que impede de modo absoluto a conversão em diligência nos casos de novação do lançamento, explicitando se tratar de novo lançamento, complementar ao primeiro.

Por via de consequência, voto por dar provimento ao recurso voluntário reconhecendo a nulidade do lançamento tributário arguída, pela ocorrência de vício material."

Portanto, consoante verificado, o procedimento adotado pela fiscalização em relação ao período de apuração ano de 2010, foi o mesmo aos anos 2011 e 2012, que ora estão em análise. Ao não concordar com o enquadramento realizado pelo sujeito passivo, cabia ao Agente da Administração Tributária, rever tal enquadramento, o que por óbvio, deveria ser efetuado segundo as normas prescritas pela própria Administração Tributária por meio da Instrução Normativa que regula o tema.

Assim, conforme referido, cabe ao Fisco, nos termos do artigo 142 do Código Tributário Nacional, por meio de procedimento do lançamento de ofício, constituir o crédito tributário, revisando nos casos de auto lançamento, os procedimentos do sujeito passivo. Para tanto, ele deve, após verificar a ocorrência do fato gerador, identificar o sujeito passivo, determinar a matéria tributável, quantificar o tributo devido e, quando for o caso, aplicar a penalidade cabível.

No entanto, o Fisco não cumpriu seu dever, ou seja, deixou de comprovar suas alegações, se absteve de demonstrar a exatidão do lançamento realizado. Ocorre que tal comprovação não pode ser realizada *a posteriori*, consoante expressa vedação do parágrafo 3º do artigo 18 do Decreto nº 70.235/72, o que impede de modo absoluto a conversão em diligência nos casos de novação do lançamento, explicitando se tratar de novo lançamento, complementar ao primeiro. Por consequência, deve ser reconhecida a nulidade do lançamento tributário arguída, pela ocorrência de vício material.

Ante o exposto, voto por dar provimento ao recurso reconhecendo a nulidade do lançamento tributário pela ocorrência de vício material.

(assinado digitalmente)

Martin da Silva Gesto - Relator