



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

**Processo n°** 23034.001954/2001-37  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 2402-004.453 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 02 de dezembro de 2014  
**Matéria** FUNDO NACIONAL DE DESENVOLVIMENTO DA EDUCAÇÃO – FNDE  
**Recorrente** EMPRESA BRASILEIRA DE CORREIOS E TELÉGRAFOS  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/12/1996 a 30/06/1999

FNDE. DEDUÇÃO DA CONTRIBUIÇÃO. REQUISITOS. APLICAÇÃO AO PERÍODO DE OCORRÊNCIA DOS FATOS. LANÇAMENTO. IMPROCEDÊNCIA.

Os requisitos para a manutenção do direito à dedução das despesas com a educação dos empregados e seus dependentes se aplicam aos fatos ocorridos após a sua vigência, sendo improcedente a fundamentação de lançamentos da contribuição ao salário-educação com a nova legislação.

VICIO MATERIAL. NULIDADE.

Quando a descrição do fato não é suficiente para a razoável segurança de sua ocorrência, carente que é de algum elemento material necessário para gerar obrigação tributária, o lançamento se encontra viciado por ser o crédito dele decorrente incerto.

Recurso Voluntário Provido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário por vício material no lançamento.

Julio Cesar Vieira Gomes – Presidente e Relator.

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Julio Cesar Vieira Gomes, Luciana de Souza Espíndola Reis, Lourenço Ferreira do Prado, Ronaldo de Lima Macedo e Thiago Taborda Simões. Ausente o Conselheiro Nereu Miguel Ribeiro Domingues.

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão de primeira instância que julgou procedente o lançamento fiscal realizado pelo FNDE em 15/05/2001 para glosa das deduções indevidas da contribuição ao salário-educação. Seguem transcrições de trechos da decisão recorrida:

*ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES  
Período de apuração: 01/12/1996 a 30/06/1999*

*FNDE - NRD DEBCAD n.º 49.900.369-1*

*SALÁRIO EDUCAÇÃO. GLOSA. PRINCÍPIO DA  
LEGITIMIDADE. ÔNUS DA PROVA.*

*A simples alegação contrária a ato da administração, sem  
carrear aos autos provas documentais, não tem o condão  
de desconstituir o lançamento.*

*Impugnação Improcedente*

*Crédito Tributário Mantido*

...

*Trata-se a presente de Notificação para Recolhimento de Débito  
nº 0000365/2001, lavrada em 15/05/2001, para recolhimento ao  
Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação – FNDE do  
valor de R\$ 14.412,01 (quatorze mil, quatrocentos e doze reais e  
hum centavo), relativo ao Salário Educação.*

*De acordo com a Notificação para Recolhimento de Débito, os  
valores foram lançados por meio de Apuração de Deduções  
decorrentes de irregularidades verificadas pelo FNDE, nos  
recolhimentos referentes ao Salário-Educação, de acordo com a  
legislação específica.*

*Uma vez que as deduções foram realizadas em desacordo com as  
informações prestadas ao FNDE, foi realizado o lançamento  
correspondente à glosa das deduções indevidas. Os valores  
levantados referem-se ao período de dezembro/1996 a  
junho/1999, conforme Quadro de Atualização de Débito e  
Crédito.*

Contra a decisão, o recorrente interpôs recurso voluntário, onde alega as seguintes causas de nulidade:

- a) Em virtude das disposições contidas no artigo 1º do Decreto nº 3.142/99 aplicam-se à contribuição social para o salário-educação as regras procedimentais do Decreto nº 3.969, de

15/10/2001, que coincide com a necessidade de prévia emissão de mandado do procedimento fiscal;

- b) A fiscalização fundamentou a exigência fiscal de forma genérica; e
- c) Prescrição intercorrente;

No mérito, alega que:

- a) realizou todos os recolhimentos e os comprovou nos autos;
- b) não poderia a decisão recorrida adotar como fundamento disposição legal ainda não vigente à época dos fatos geradores. Não se poderia exigir o cumprimento de requisitos inexistentes a época, já que a Resolução nº 3, de 18/12/2000 não vigia no período de 12/96 a 06/99;

É o Relatório.

**Voto**

Conselheiro Julio Cesar Vieira Gomes, Relator

**Das preliminares**

Quanto ao mandado de procedimento fiscal – MPF, alega que sua ausência torna nulo o lançamento. Acontece que a notificação do débito data de 15/05/2001. Conforme dispõem os artigos 20 e 21 do Decreto nº 3.969, de 15/10/2001, a emissão de MPF somente é exigida para procedimentos fiscais iniciados a partir de 01/01/2002, o que não é o caso do presente processo:

*Decreto nº 3.969, de 15/10/2001*

*Art.20.O disposto neste Decreto não se aplica aos procedimentos fiscais iniciados antes de 1º de janeiro de 2002. (Redação dada pelo Decreto nº 4.058, de 18.12.2001)*

*§1º Os procedimentos fiscais de que trata este artigo deverão ser concluídos até 31 de dezembro de 2001.*

*§2º Na impossibilidade de cumprimento do disposto no § 1º, os procedimentos fiscais terão continuidade, observadas as normas contidas neste Decreto.*

*Art.21.Este Decreto entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos a partir de 1º de janeiro de 2002*

Quanto aos dispositivos legais, constato às fls. 17 que a fiscalização os indicou para que o contribuinte exercesse seu direito constitucional. No mais, a falta de indicação de artigos, parágrafos e incisos da legislação tributária apresentada pela fiscalização por si só não invalida o lançamento quando a descrição dos fatos é suficiente para a compreensão dos fundamentos que suportam a exigência.

Quanto à prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal, este CARF já pacificou a jurisprudência através da Súmula nº 11:

*Súmula nº 11 do CARF: Não se aplica a prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal.*

Assim, rejeito as preliminares argüidas.

Superadas as questões preliminares para exame do cumprimento das exigências formais, passo à apreciação do mérito.

**Do mérito**

A criação da modalidade “indenização de dependentes” no Sistema de Manutenção de Ensino Fundamental (SME) decorreu da Emenda Constitucional 14, de

12/09/1996. Com ela, revogou-se o direito de a empresa deduzir da contribuição devida a aplicação realizada no ensino fundamental de seus empregados e dependentes:

*Redação original:*

*§ 5º - O ensino fundamental público terá como fonte adicional de financiamento a contribuição social do salário-educação, recolhida, na forma da lei, pelas empresas, que dela poderão deduzir a aplicação realizada no ensino fundamental de seus empregados e dependentes. (grifos nossos)*

*Redação dada pela Emenda Constitucional nº 14/1996:*

*§ 5º - O ensino fundamental público terá como fonte adicional de financiamento a contribuição social do salário-educação, recolhida pelas empresas, na forma da lei.*

No entanto, por força do artigo §3º do artigo 15 da Lei 9.424, de 24/12/1996, garantiu a continuidade do benefício para os empregados que continuasse seus estudos, vedando-se novos ingressos:

*Art. 15 (...)*

*§ 3º Os alunos regularmente atendidos, na data da edição desta Lei, como beneficiários da aplicação realizada pelas empresas contribuintes, no ensino fundamental dos seus empregados e dependentes, à conta de deduções da contribuição social do Salário-Educação, na forma da legislação em vigor, terão, a partir de 1º de janeiro de 1997, o benefício assegurado, respeitadas as condições em que foi concedido, e vedados novos ingressos nos termos do art.212, § 5º, da Constituição Federal.*

Para esses beneficiários, as deduções das contribuições foram mantidas para o pagamento das despesas de educação na forma de indenização aos segurados. Para comprovar o direito, a empresa passou a se submeter ao cumprimento de novos requisitos, conforme Decreto 3.142, de 16/08/1999:

*Art. 10. O Sistema de Manutenção de Ensino Fundamental constitui-se no programa pelo qual a empresa, contribuinte da contribuição social do salário-educação, propicia aos seus empregados e dependentes o direito social de obter o ensino fundamental, por intermédio das seguintes modalidades:*

*I - aquisição de vagas na rede de ensino particular destinadas a empregados e dependentes, indicados pela empresa, até o limite de vagas geradas por sua contribuição;*

*II - escola própria gratuita mantida pela empresa para os seus empregados, dependentes e alunos da comunidade;*

*III - indenização de dependentes, mediante comprovação semestral de frequência e pagamento das mensalidades em estabelecimentos particulares.*

Antes dele, já vigoravam alguns requisitos para que a empresa se utilizasse de recursos do FNDE para custear despesas com a educação dos empregados:

*DECRETO Nº 88.374 - DE 7 DE JUNHO DE 1983*

*Art. 9º As empresas poderão deixar de recolher a contribuição do Salário-Educação ao Instituto de Administração Financeira da Previdência e Assistência Social quando optarem pela manutenção do ensino de 1º grau, quer regular, quer supletivo, através de:*

*a) escola própria gratuita para os seus empregados ou para os filhos destes, e, havendo vaga, para quaisquer crianças, adolescentes e adultos;*

*b) programa de bolsas tendo em vista a aquisição de vagas na rede de ensino particular de 1º grau para seus empregados e os filhos destes, recolhendo, para esse efeito, no FNDE, a importância correspondente ao valor mensal devido a título de Salário-Educação.*

*c) indenização das despesas realizadas pelo próprio empregado com sua educação de 1º grau, pela via supletiva, fixada nos limites estabelecidos no § 1º do art. 10 deste Decreto, e comprovada por meio de apresentação do respectivo certificado;*

*d) indenização para os filhos de seus empregados, entre sete e quatorze anos, mediante comprovação de frequência em estabelecimentos pagos, fixada nos mesmos limites da alínea anterior;*

*e) esquema misto, usando combinações das alternativas anteriores.*

*§ 1º As operações concernentes à receita e à despesa com o recolhimento do Salário-Educação e com a manutenção direta ou indireta do ensino, previstas no artigo 3º e neste artigo, deverão ser lançadas sob o título "Salário-Educação", na escrituração tanto da empresa quanto da escola, ficando sujeitas à fiscalização, nos termos do art. 3º deste Decreto e demais normas aplicáveis.*

*Art. 10. São condições para a opção a que se refere o artigo anterior:*

*I - responsabilidade integral, pela empresa, das despesas com a manutenção do ensino, direta ou indiretamente;*

*II - equivalência dessas despesas ao total da contribuição correspondente ao Salário-Educação respectivo;*

*III - prefixação de vagas em número equivalente ao quociente da divisão da importância correspondente a 2,5% (dois e meio por cento) da folha mensal do salário de contribuição pelo preço da vaga de ensino de 1º grau a ser fixado anualmente pelo Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação.*

Como se vê, os requisitos para justificar a manutenção do benefício após a EC nº 14, de 12/09/1996 não são os mesmos que existiam anteriormente quando vigorava o direito às deduções. À época não se exigia, por exemplo, a comprovação da frequência escolar.

Portanto, as razões que fundamentaram a exigência não se aplicam ao período dos fatos geradores da obrigação. Acrescenta-se que o equívoco na indicação dos dispositivos legais poderia ser suprido pela descrição dos fatos que possibilitasse a compreensão dos fundamentos que sustentaram o lançamento; contudo, verifico que o relatório da notificação traz motivação insuficiente para o exercício do direito de defesa, o que configura um vício material do lançamento:

*O erro deve estar, na sua maioria, na ausência da indicação de alunos indenizados, que deveria ser informada semestralmente através de arquivo resultante do programa RAI, fornecido por este FNDE.*

*Caso os arquivos semestrais já tenham sido encaminhados mas não haja lançamento ou exista diferença de alunos, significa que houve rejeição dos arquivos ou de registros por alguma inconsistência, para evitar incorrer no mesmo erro estamos encaminhando, também em anexo, a "Relação de Alunos Não Admitidos".*

...

*O débito em questão, apontado pela APURAÇÃO DE DEDUÇÕES de acordo com Relatórios e Demonstrativos apensados, decorre de irregularidades verificadas nos recolhimentos referentes ao Salário-Educação consoante disposto na legislação em vigor: Decreto-Lei nº 1.422/75, Decreto nº 87.043/82, Decreto nº 88.374/83, Lei nº 9.424/96, Lei nº 9.766/98 e demais instruções aplicáveis.*

### **Vício material**

Quanto à natureza do vício insanável, no Código Tributário Nacional há regra expressa de decadência quando da reconstituição de lançamento declarado nulo por vício formal. Daí a relevância e finalidade da qualificação dos vícios que sejam identificados nos processos administrativos fiscais:

*Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:*

...

***II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.***

*Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.*

Ou seja, somente reinicia o prazo decadencial quando a anulação do lançamento anterior decorreu da existência de vício **formal**; do que me leva a crer que não há reinício do prazo quando a anulação se dá por outras causas, pois a regra geral é a ininterrupção, conforme artigo 207 do Código Civil. Portanto, para a finalidade deste trabalho, é mais razoável que se identifique o conceito de vício formal, e assim por exclusão se

reconhecer que a regra especial trazida pelo CTN não alcança os demais casos, do que procurar dissecá-los, um por um, ou mesmo conceituar o que se entenda por vício material.

*Código Civil:*

*Art. 207. Salvo disposição legal em contrário, não se aplicam à decadência as normas que impedem, suspendem ou interrompem a prescrição.*

Ainda que o Código Civil estabeleça efeitos para os vícios formais dos negócios jurídicos, artigo 166, quando se tratam de atos administrativos, como o lançamento tributário por exemplo, é no Direito Administrativo que encontramos as regras especiais de validade dos atos praticados pela Administração Pública: competência, motivo, conteúdo, forma e finalidade. É formal o vício que contamina o ato administrativo em seu elemento “forma”; por toda a doutrina, cito a Professora Maria Sylvia Zanella Di Pietro.<sup>1</sup> Segundo seu magistério, o elemento “forma” comporta duas concepções: uma restrita, que considera forma como a exteriorização do ato administrativo (por exemplo: auto-de-infração) e outra ampla, que inclui todas as demais formalidades (por exemplo: precedido de MPF, ciência obrigatória do sujeito passivo, oportunidade de impugnação no prazo legal etc), isto é, esta última confunde-se com o conceito de procedimento, prática de atos consecutivos visando a consecução de determinado resultado final.

Portanto, qualquer que seja a concepção, “forma” não se confunde com o “conteúdo” material ou objeto. É um requisito de validade através do qual o ato administrativo, praticado porque o motivo que o deflagra ocorreu, é exteriorizado para a realização da finalidade determinada pela lei. E quando se diz “exteriorização” devemos concebê-la como a materialização de um ato de vontade através de determinado instrumento. Daí temos que conteúdo e forma não se confundem: um mesmo conteúdo pode ser veiculado através de vários instrumentos, mas somente será válido nas relações jurídicas entre a Administração Pública e os administrados aquele prescrito em lei. Sem se estender muito, nas relações de direito público a forma confere segurança ao administrado contra investidas arbitrárias da Administração. Os efeitos dos atos administrativos impositivos ou de império são quase sempre gravosos para os administrados, daí a exigência legal de formalidades ou ritos.

No caso do ato administrativo de lançamento, o auto-de-infração com todos os seus relatórios e elementos extrínsecos é o instrumento de constituição do crédito tributário. E a sua lavratura se dá em razão da ocorrência do fato descrito pela regra-matriz como gerador de obrigação tributária. Esse fato gerador, pertencente ao mundo fenomênico, constitui, mais do que sua validade, o núcleo de existência do lançamento. Quando a descrição do fato não é suficiente para a certeza de sua ocorrência, carente que é de algum elemento material necessário para gerar obrigação tributária, o lançamento se encontra viciado por ser o crédito dele decorrente duvidoso. É o que a jurisprudência deste Conselho denomina de **vício material**:

*“[...]RECURSO EX OFFICIO – NULIDADE DO LANÇAMENTO – VÍCIO FORMAL. A verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação, a determinação da matéria tributável, o cálculo do montante do tributo devido e a identificação do sujeito passivo, definidos no artigo 142 do*

<sup>1</sup> DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella: Direito Administrativo, São Paulo: Editora Atlas, 11ª edição, páginas 187 a

*Código Tributário Nacional – CTN, são elementos fundamentais, intrínsecos, do lançamento, sem cuja delimitação precisa não se pode admitir a existência da obrigação tributária em concreto. O levantamento e observância desses elementos básicos antecedem e são preparatórios à sua formalização, a qual se dá no momento seguinte, mediante a lavratura do auto de infração, seguida da notificação ao sujeito passivo, quando, aí sim, deverão estar presentes os seus requisitos formais, extrínsecos, como, por exemplo, a assinatura do autuante, com a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula; a assinatura do chefe do órgão expedidor ou de outro servidor autorizado, com a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.[...]*” (7ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes – Recurso nº 129.310, Sessão de 09/07/2002) Por sua vez, o **vício material** do lançamento ocorre quando a autoridade lançadora não demonstra/descreve de forma clara e precisa os fatos/motivos que a levaram a lavrar a notificação fiscal e/ou auto de infração. Diz respeito ao conteúdo do ato administrativo, pressupostos intrínsecos do lançamento.

E ainda se procurou ao longo do tempo um critério objetivo para o que venha a ser vício material. Daí, conforme recente acórdão, restará configurado o vício quando há equívocos na construção do lançamento, artigo 142 do CTN:

*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, enquanto que o vício formal ocorre quando o lançamento contiver omissão ou inobservância de formalidades essenciais, de normas que regem o procedimento da lavratura do auto, ou seja, da maneira de sua realização... (Acórdão nº 192-00.015 IRPF, de 14/10/2008 da Segunda Turma Especial do Primeiro Conselho de Contribuintes)*

Abstraindo-se da denominação que se possa atribuir à falta de descrição clara e precisa dos fatos geradores, o que não parece razoável é agrupar sob uma mesma denominação, vício formal, situações completamente distintas: dúvida quanto à própria ocorrência do fato gerador (*vício material*) junto com equívocos e omissões na qualificação do autuado, do dispositivo legal, da data e horário da lavratura, apenas para citar alguns, que embora possam dificultar a defesa não prejudicam a certeza de que o fato gerador ocorreu (*vício formal*). Nesse sentido:

*PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL – NULIDADE - VÍCIO FORMAL - LANÇAMENTO FISCAL COM ALEGADO ERRO DE IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO – INEXISTÊNCIA – Os vícios formais são aqueles que não interferem no litígio propriamente dito, ou seja, correspondem a elementos cuja ausência não impede a compreensão dos fatos que baseiam as infrações imputadas. Circunscrevem-se a exigências legais para garantia da integridade do lançamento como ato de ofício, mas não pertencem ao seu conteúdo material. O suposto erro na identificação do sujeito passivo caracteriza vício substancial, uma nulidade absoluta, não permitindo a contagem do prazo especial para decadência previsto no art. 173, II, do CTN. (Acórdão nº 108-08.174 IRPJ,*

*de 23/02/2005 da Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes).*

Ambos, desde que comprovado o prejuízo à defesa, implicam nulidade do lançamento, mas é justamente essa diferença acima que justifica a possibilidade de lançamento substitutivo apenas quando o vício é formal. O rigor da forma como requisito de validade gera um cem número de lançamentos anulados. Em função desse prejuízo para o interesse público é que se inseriu no Códex Tributário a regra de interrupção da decadência para a realização de lançamento substitutivo do anterior, **anulado por simples vício na formalização**.

De fato, forma não pode ter a mesma relevância da matéria que dela se utiliza como veículo. Ainda que anulado o ato por vício formal, pode-se assegurar que o fato gerador da obrigação existiu e continua existindo, diferentemente da nulidade por vício material. Caso não houvesse a interrupção da decadência, o Estado estaria impedido de refazer o ato através da forma válida. Não se duvida da forma como instrumento de proteção do particular, mas nem por isso ela se situa no mesmo plano de relevância do conteúdo. Temos aí um conflito: segurança jurídica x interesse público. O primeiro inspira o rigor formal do ato administrativo, um de seus requisitos de validade; o segundo, defende a atividade estatal de obtenção de recursos para financiamento das realizações públicas.

No presente caso, o vício está na própria verificação e demonstração da ocorrência do fato gerador da obrigação, o que pertence ao núcleo material da autuação.

Em razão do exposto, voto pelo provimento ao recurso voluntário para declarar a nulidade do lançamento por vício material.

É como voto.

Julio Cesar Vieira Gomes