



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

Processo nº 23034.001957/2001-71
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-007.856 – 2ª Turma
Sessão de 21 de maio de 2019
Matéria CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado EMPRESA BRASILEIRA DE CORREIOS E TELÉGRAFOS

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/12/1996 a 31/12/1998

RECURSO ESPECIAL. AUSÊNCIA DE DEMONSTRAÇÃO DA DIVERGÊNCIA. SITUAÇÕES FÁTICAS DIFERENTES. NÃO CONHECIMENTO.

O Recurso Especial da Divergência só será conhecido se restar comprovado que, em face de situações equivalentes, a legislação de regência tenha sido aplicada de forma divergente, por diferentes colegiados.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Mário Pereira de Pinho Filho, Patrícia da Silva, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Ana Paula Fernandes, Miriam Denise Xavier (suplente convocada), Ana Cecília Lustosa da Cruz, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Maria Helena Cotta Cardozo.

Relatório

Trata-se de lançamento referente à glosa de deduções indevidas. 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. Os valores levantados referem-se ao período de dezembro/1996 a dezembro/1998.

Após o trâmite processual, a 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária deu provimento ao recurso para declarar a nulidade do lançamento, por vício material. No entendimento do Colegiado as razões que fundamentaram a exigência não se aplicavam ao período dos fatos geradores da obrigação e, além desse equívoco na indicação dos dispositivos legais, houve a descrição insuficiente dos fatos, impossibilitando a compreensão dos fundamentos que sustentaram o lançamento. O acórdão 2402-004.454, recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/12/1996 a 31/12/1998

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.

VÍCIO 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

Contra a decisão a Fazenda Nacional interpôs recurso especial de divergência. Citando como paradigma os acórdãos 2302-000.386 e 2401-00.018, defende a recorrente que a descrição deficiente no relatório fiscal é erro caracterizador de vício formal.

Contrarrazões do Contribuinte pugnando pela manutenção do acórdão por seus próprios fundamentos. Afirma a recorrida que a jurisprudência mais recente deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais externa entendimento diverso daquele trazido pelos julgados paradigmáticos, sendo no sentido de que a ausência de descrição suficiente dos fatos macula os princípios da ampla-defesa e do contraditório, levando a improcedência do lançamento por vício material insanável.

É o relatório.

Voto

Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri - Relatora

Antes de entrarmos no mérito do recurso é necessário tecer comentários acerca da sua admissibilidade.

Conforme descrito no relatório, trata-se de recurso especial interposto pela Fazenda Nacional contra decisão que entendeu pela nulidade do lançamento por vício material. Na origem temos lançamento por meio do qual se exige diferença de contribuição apurada em razão de deduções indevidas decorrentes de irregularidades verificadas pelo FNDE nos recolhimentos referentes ao Salário-Educação.

O Colegiado *a quo* apontou dois vícios no lançamento, os quais estão expressamente descritos na ementa do julgado, vejamos:

- 1) "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."
- 2) "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."

Na conclusão da decisão recorrida, o erro no apontamento dos dispositivos legais, uma vez que o lançamento adotou legislação superveniente não vigente quando da ocorrência dos fatos geradores, poderia ter sido suprido no caso da correta descrição dos fatos que levaram a caracterização da infração, situação que também não se verificou no caso concreto, prejudicando a defesa do contribuinte. Pela pertinência transcreve-se parte do voto do Conselheiro Relator:

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:

...

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:

...

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.

Vale destacar que a Recorrente ao fundamentar seu recurso especial parte da premissa equivocada, o que por si só prejudica a caracterização da divergência, que estaríamos diante de lançamento para exigência da contribuição previdência decorrente da cessão de mão de obra. Defende a recorrente: *"Entretanto, em que pese tenham enfrentado situações semelhantes, os acórdãos cotejados chegam a conclusões inteiramente distintas. Isso porque, enquanto o acórdão recorrido pelo provimento parcial do recurso voluntário em relação aos valores relativos aos prestadores de serviços para os quais não se comprovou a cessão de mão de obra, como se o motivo da autuação nunca tivesse existido, os acórdãos paradigmas entenderam que tais vícios na caracterização do fato gerador somente acarretam a nulidade do lançamento e ainda assim por vício formal."*

Sob esse foco, não há o cotejo analítico entre as decisões, entendendo essa exigência formal do RICARF como sendo a descrição dos entendimentos das decisões que estariam em conflito. Não há qualquer apontamento do recurso acerca do entendimento do acórdão recorrido pela aplicação de fundamentação legal extemporânea e ainda, embora os julgados façam considerações sobre o vício, diante das especificidades entendo que não podemos comparar os vícios descritos para fins de 'delimitação' da sua natureza.

Acrescenta-se à argumentação acima o fato dos acórdãos paradigmas, naqueles casos, externarem entendimento compartilhado pelo acórdão recorrido, vejamos.

No relatório do acórdão 2302-00.386 é mencionado que órgão previdenciário aponta que a recorrente deveria ter efetuado a retenção, entretanto não indicou no relatório fiscal os fundamentos para enquadrar os serviços prestados como sujeitos à retenção de 11%, não teria sido realizado o cotejamento pelos auditores entre a documentação analisada e a legislação que dispõe acerca da cessão de mão-de-obra, e o relatório fiscal teria sido omissivo, pois não indicou quais são as empresas, quais são as notas fiscais, nem os serviços que foram prestados.

Da leitura do inteiro teor da decisão, é possível perceber que a classificação adotada pelo Colegiado paradigmático não é a mesma pretendida pela Recorrente, a compreensão do julgado indica a decisão pela 'improcedência do lançamento', o que corresponderia à classificação de material do vício sob o viés que ora se discute. E esta conclusão pode ser observada a partir dos seguintes trechos:

Não se pode confundir uma simples prestação de serviços com a prestação de serviços mediante cessão de mão-de-obra. Somente o fato de constar na lista prevista no Regulamento da Previdência Social não é suficiente para que surja a obrigação da retenção. Por exemplo, o serviço de vigilância e segurança consta na referida lista, entretanto pode ser realizado com ou sem cessão de mão-de-obra, como na vigilância remota; a obrigação da retenção será exigida somente no primeiro caso.

...

O CARF não convalida lançamento; mas sim declara o grau de invalidade do ato administrativo viciado: nulo ou irregular. Se for nulo, há que ser realizado novo lançamento; se meramente irregular, o ato permanecerá, apenas será reconhecida a não importância do seu erro. Destaca-se que no Direito Administrativo não há ato anulável, pois o mesmo é classificado como convalidável.

Entendo que os meros erros materiais podem ser corrigidos no lançamento, agora as falhas mais graves, os vícios, demandam a realização de um novo ato. A correção dos erros materiais, a complementação de informações, ou esclarecimentos, já constantes no relatório fiscal, podem ser trazidos aos autos por meio de diligência, inclusive comandada pelo CARF. Pelo exposto, in casu, não se tratou de simples erro material, mas de vício na formalização por desobediência ao disposto no art. 10, inciso III do Decreto nº 70.235.

Da leitura do acórdão citado não é possível extrair que a realização do 'novo lançamento' tenha sido determinada com base no art. 173, II do Código Tributário Nacional.

O segundo acórdão paradigma de nº 2401-00.018, no entendimento desta Relatora, trata de situação fática distinta. Julga-se lançamento para exigência de contribuição previdenciárias decorrentes de pagamento de salário indireto caracterizado pela oferta de 'cartão premiação'. Entendeu o Colegiado pela nulidade do lançamento pois, embora as descrições do fato tenha levado a caracterização da aplicação do arbitramento com base nas notas fiscais emitidas pelas prestadoras dos serviços, o relatório fiscal deixou de apontar os dispositivos legais aplicáveis ao caso e ainda de descrever os cálculos realizados. Eis o teor do voto:

Do exame dos elementos que instruem o processo, conclui-se que o presente lançamento encontra-se eivado de inúmeros vícios formais, a começar pelo impreciso Relatório Fiscal da Notificação, deixando de informar o procedimento (arbitramento) utilizado na constituição do crédito previdenciário, bem como de inscrever no anexo "Fundamentos Legais do Débito- FLD" o dispositivo legal que o contempla. De fato, com a devida vênia ao fiscal notificante, o lançamento levado a efeito contra a recorrente apresenta-se insustentável, por ser uma absoluta demonstração de como não se deve proceder em uma ação fiscal.

...

De conformidade com o Relatório Fiscal, os fatos geradores das contribuições previdenciárias ora exigidas foram extraídos das Notas Fiscais e Faturas de Prestação de Serviços emitidas pela empresa retromencionada, com base no valor total das NF's, o qual fora lançado na contabilidade do sujeito passivo nas contas elencadas naquele I anexo.

Muito embora não restarem consignados no Relatório Fiscal, o procedimento (arbitramento) e, bem assim, os critérios de apuração utilizados pela autoridade lançadora ao promover o lançamento, o que por si só seria capaz de ensejar a nulidade do feito, observa-se que o crédito previdenciário ora constituído fora apurado por aferição indireta, tendo em vista que a contribuinte não apresentou à fiscalização as informações necessárias ao regular desenvolvimento da ação fiscal, mais precisamente relação discriminando os valores distribuídos, o nome do funcionário premiado e a competência, relativos às notas fiscais/faturas emitidas pela empresa Salles, Adam & Associado Marketing de Incentivos S/C Ltda., conforme demonstrado no Relatório Fiscal.

Na hipótese vertente, a fiscalização lançou mão do instituto da aferição indireta, nos termos do artigo 33, §§ 3º e 6º, da Lei nº 8.212/91, apurando a remuneração dos segurados empregados a partir dos valores repassados a empresa prestadora de serviços constantes das Notas Fiscais e/ou Fatura.

Verifica-se, portanto, que a fundamentação legal que ampara a constituição do crédito previdenciário, bem como dos procedimentos utilizados pelo fisco nesta empreitada devem constar de forma inequívoca no anexo "Fundamentos Legais do Débito" e/ou no Relatório Fiscal da Notificação, e a sua ausência enseja a nulidade da notificação.

A fazer prevalecer a nulidade do lançamento, como já explicitado, o fiscal autuante foi omissos, igualmente, no Relatório Fiscal, deixando de demonstrar de forma clara e precisa os critérios utilizados por ocasião da lavratura da NFLD em relação ao arbitramento promovido. Aliás, sequer fez menção tratar-se de aferição indireta.

...

No caso analisado o Colegiado paradigmático, mesmo entendendo pela existência de motivos que levaram a aplicação do arbitramento - art. 33. §§ 3º e 6º, da Lei nº 8.212/91, declarou a nulidade pelo fato de não constar no relatório fiscal o referido dispositivo legal e ainda a regra adotada para a realização dos cálculos. Observa-se que o Colegiado paradigmático entendeu pela existência da ocorrência do fato gerador, situação que não se verifica - no entendimento do acórdão recorrido - no caso ora analisado.

Assim, diante do exposto, deixo de conhecer do recurso da Fazenda Nacional.

Processo nº 23034.001957/2001-71
Acórdão n.º **9202-007.856**

CSRF-T2
Fl. 5

(assinado digitalmente)

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri