



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 23034.042159/2006-11  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2001-007.031 – 2ª Seção de Julgamento / 1ª Turma Extraordinária  
**Sessão de** 23 de julho de 2024  
**Recorrente** BOMPREGO S/A SUPERMERCADOS DO NORDESTE  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

### **ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/07/1996 a 30/06/2005

AUTO DE INFRAÇÃO HÍGIDO. IMPUGNAÇÃO. JULGAMENTO DRJ. QUESTÕES DE MÉRITO NÃO APRECIADA INTEGRALMENTE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. DECISÃO NULA PARA EVITAR SUPRESSÃO DE INSTÂNCIA.

Constatada omissão na decisão de 1ª instância quanto a matérias não apreciadas no julgamento, importa a devolução dos autos ao órgão julgador a quo para que se pronuncie quanto ao mérito, evitando-se a supressão de instância administrativa e cerceamento do direito de defesa. Há de ser reconhecida a nulidade da referida decisão e dos atos subsequentes, em atendimento ao disposto no art. 59, inciso II, do Decreto 70.235/1972, para que nova seja proferida enfrentando todas as matérias suscitadas em impugnação.

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. NULIDADE.

O não enfrentamento das alegações de defesa essenciais ao deslinde do litígio caracteriza cerceamento do direito de defesa e reclama a nulidade da decisão administrativa correspondente.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. ACÓRDÃO DA DRJ OMISSO EM RELAÇÃO À DETERMINADA MATÉRIA SUSCITADA PELA IMPUGNANTE. CERCEAMENTO DE DEFESA. NULIDADE.

O acórdão da DRJ que deixa de apreciar matéria suscitada pela Impugnante é nulo em razão de configurar cerceamento de defesa.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para anular em parte a decisão de piso e determinar o retorno dos autos à DRJ para que a turma julgadora daquela instância aprecie as duas

preliminares de nulidade do auto de infração suscitadas por ausência de prova e em razão do cerceamento do direito de defesa.

(assinado digitalmente)

Honório Albuquerque de Brito – Presidente

(assinado digitalmente)

Marcelo Milton da Silva Risso – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Wilsom de Moraes Filho, Marcelo Milton da Silva Risso, Marcus Gaudenzi de Faria (suplente convocado (a)), Andressa Pegoraro Tomazela, Wilderson Botto, Honório Albuquerque de Brito (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Raimundo Cassio Gonçalves Lima.

## Relatório

01 – Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte (e-fls. 73/83) em face do V. Acórdão de e-fls. 61/67, que julgou procedente em parte a defesa da contribuinte junto ao FNDE que pedia a invalidade da cobrança de acordo com o relatório da decisão recorrida:

“Consoante exposto (fl. 1), "trata-se de apuração especial das deduções de valores devidos a contribuição social do salário-educação ( ... ), referentes ao benefício instituído pelo sistema de manutenção do ensino fundamental — SME". "O critério do levantamento consistiu em verificar, a partir do 2.º semestre de 1996, conforme Demonstrativo de Divergência por Estabelecimento, em anexo, se o valor deduzido é equivalente ao número de alunos informado pela empresa na Relação de Alunos Indenizados — RAI".

Uma vez que foram constatadas deduções superiores àquelas referentes ao número de alunos informados na RAI, as diferenças estão sendo exigidas na presente NRD.

Restam enunciados, portanto, os critérios utilizados no levantamento do débito.

Da leitura do Demonstrativo de Divergências (fls. 2/6), observa-se que estão demonstrados, mês a mês, os valores deduzidos do salário-educação, a quantidade de vagas informadas na RAI, a diferença em vagas e o valor apurado, correspondente às deduções indevidas.

02 – - A ementa do Acórdão recorrido está assim transcrita e registrada, *verbis*:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

• Período de apuração: 01/07/1996 a 30/06/2005

## NOTIFICAÇÃO PARA RECOLHIMENTO DE DÉBITO. NRD. DECADÊNCIA.

O direito de a Fazenda Pública constituir seus créditos extingue-se após 5 anos, contados da ocorrência do fato gerador, no lançamento por homologação em que houve pagamento antecipado. Nesses termos, parte das competências do crédito foi alcançada pela decadência.

## SALÁRIO-EDUCAÇÃO. INDENIZAÇÃO DE DEPENDENTES. GLOSA.

Devem ser glosados os valores deduzidos do salário-educação a título de indenização de dependentes, quando pagos em desacordo com a legislação.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

03 – Em seu recurso o contribuinte tratando sobre a nulidade do auto por ausência de prova, nulidade em razão do cerceamento de defesa, iliquidez do crédito tributário, e aplicação do princípio do *in dubio pro* contribuinte. Sendo esse o relatório do necessário, passo ao voto.

**Voto**

Conselheiro Marcelo Milton da Silva Risso – Relator

04 – Conheço do recurso e trato o julgamento de acordo com que foram trazidas as matérias, vejamos:

05 – As duas preliminares de nulidade do auto por ausência de prova e de nulidade em razão do cerceamento de defesa que foram indicadas em defesa às e-fls 19/21 que serão julgadas em conjunto, diz:

**Ausência de provas.** Inexiste na referida Notificação qualquer referência às fontes dos valores indicados como base de cálculo, bem como não indica os critérios para cálculo das quantias de deduções, os índices utilizados a título de juros. Observa-se, desde já, a falta de clareza e precisão do levantamento fiscal que cerceia o direito de defesa da Defendente.

Ora, não pode a Administração exigir o cumprimento de obrigação sem produzir provas, pois o processo administrativo se rege pela verdade material dos fatos. Ensina Luiz Henrique Barros de Arruda:

**“Contrariamente ao que se dá, em regra, no processo judicial civil, em que prevalece o princípio da verdade formal (art. 128 do CPC), no processo administrativo, não só é facultado ao reclamante, após a fase inaugural, levar aos autos novas provas (...), como é dever da autoridade atentar para todas as provas e fatos de que tenha conhecimento, ou mesmo determinar a produção de provas, trazendo-as aos autos, quando sejam capazes de influenciar na decisão.”** (in “Processo Administrativo Fiscal”, Ed. Resenha Tributária, 1994, p. 6).

E não se pode acusar sem provas, até porque afronta a lógica e o bom senso. No entanto, a Fiscalização não apresentou prova da ocorrência da ilegalidade atribuída, o que por si só já resultaria em nulidade do procedimento e conseqüentemente na inexigibilidade dos valores lançados. Apenas restringiu-se em fomentar valores sem nenhuma prova.

Para ter validade o lançamento tem que ser claro, límpido, de modo tanto a estar provado o fato gerador, como correta e claramente tipificado. Quaisquer ambigüidades invalida-o. E para que se afaste por completo toda e qualquer dúvida, impõe-se que o lançamento se faça acompanhar das provas.

E tais provas devem ser produzidas pelo o fisco (ou quem as alega – art. 333, I do CPC) e não pelo contribuinte, porque é do fisco, de acordo com a lei, o dever de lançar nos moldes do art. 142 do CTN. **“A prova, no caso, deve ser produzida por quem alegou a infração, prova positiva, eis que a ninguém é lícito exigir-se fazer prova negativa.”** (TRF da 2ª Região, AC 368-6-RJ, Relator Juiz FREDERICO GUEIROS, DJ 14/07/94, p. 37.777). Neste sentido, o Professor Paulo Celso B. Bonilha, afirma que:

**“..., a pretensão da Fazenda funda-se na ocorrência do fato gerador, cujos elementos configuradores supõem-se presentes e comprovados, atestando a identidade de sua matéria fática com o tipo legal. Se um desses elementos se ressentir de certeza, ante o controle da impugnação, incumbe à Fazenda o ônus de comprovar a sua existência. Esse é o teor da conclusão de Tesouro, que extrai da relação substancial a regra processual da carga da prova, ‘in verbis’: ‘no processo tributário, a prova deve resultar do fato em**

que é fundamentado o provimento (nos limites, obviamente, nos quais o Defendente contestou tal ou quais fatos); se o fato não resulta provado, o provimento é infundado e, portanto, deve ser anulado: essa é a regra substancial, da qual descende a regra processual do ônus da prova a cargo da Fazenda.” (in “Da prova no Processo Tributário”, Ed. Dialética, 1997, p. 76).

Sendo mais enfático, leciona o Prof. Ives Gandra da Silva Martins que “Pelo art. 142 do CTN, compete o ônus da prova de que a matéria tributável, a base de cálculo existe, ao sujeito ativo da relação tributária e não ao passivo, pois que apenas a autoridade administrativa, de forma privativa, tem competência para determinar tais elementos. E tais elementos têm que ser tipificados por inteiro, não podendo ser conformados por elástica, flexível, maleável e extensível aplicação do princípio da legalidade e da tipicidade.” (in “Direito Econômico e Empresarial”, ed. 1986, pág. 97/98).

A jurisprudência é pacífica, inclusive nos Tribunais Superiores, no sentido da necessidade da prova no lançamento tributário:

“TRIBUTÁRIO. LANÇAMENTO FISCAL. REQUISITOS DO AUTO DE INFRAÇÃO E ÔNUS DA PROVA. O lançamento fiscal, espécie de ato administrativo, goza da presunção de legitimidade; essa circunstância, todavia, não dispensa a Fazenda Pública de demonstrar, no correspondente auto de infração, a metodologia seguida para o arbitramento do imposto - exigência que nada tem a ver com a inversão do ônus da prova, resultando da natureza do lançamento fiscal, que deve ser motivado. Recurso Especial não conhecido.” (STJ, RESP 48.516-SP, Rel. Min. ARI PARGENDLER, DJ 13/10/1997, p. 51.553);

“TRIBUTARIO. LEGITIMIDADE DE TITULO EXECUTIVO. ONUS DA PROVA.

1. A presunção de legitimidade do título executivo não é absoluta e nem produz o efeito de impor ao executado o ônus de formar prova negativa. Contestada a existência do fato, caberá ao fisco trazer a lume os elementos sustentadores do lançamento, que lhe permitiram ‘verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação’ (CTN, art-142).

2. Negado provimento.” (TRF da 4ª Região, AC 18521-1-RS, Relator Juiz TEORI ALBINO ZAVASCKI, DJ 13/03/1991, p. 4.457).

Apesar do lançamento decorrer de regra jurídica inquestionável, em que é dever da Administração Tributária adequar o fato especificado no lançamento à norma existente, em que pese esta obrigação legal, a Autoridade Lançadora não produziu as provas necessárias.

No caso, lançou valores a partir de bases de cálculo sem origem especificada ou comprovada, indicando valores de deduções que não correspondem ao direito efetivo da Empresa e sem critérios pré-estabelecidos e deixando de considerar os reais custos da Defendente com o ensino fundamental dos filhos e dependentes dos seus empregados durante todo o período fiscalizado.

Portanto, o demonstrativo anexado ao lançamento não esclarece, nem prova coisa alguma. Logo, apesar de ser dever do Denunciante, na sua atividade privativa de lançamento, provar suas alegações, deixou de cumprir, devendo ser julgado inválido e nulo o lançamento fiscal.



06 – Comparando essa matéria discorrida em preliminar própria na defesa do contribuinte com os termos da decisão *a quo* temos que ela não foi analisada, não podendo essa instância tratar da matéria objeto de recurso voluntário por falta de julgamento pela r. decisão de piso, vejamos o que foi tratado por ela:

“Da produção de provas

*No processo administrativo fiscal, a fase probatória se dá com a impugnação, que deve ser instruída com todas as provas que o sujeito passivo possuir, conforme prescrevem o art. 8º. e o art. 90., inciso IH da Portaria do Ministério da Previdência Social MPS n.º. 520, de 19/05/2004 (DOU 20/05/2004). Não tendo aproveitado o momento processual adequado, precluso está o direito do Autuado.*

*• Também não restou demonstrada a ocorrência de nenhuma das hipóteses previstas no §1º. do art. 90. da referida Portaria MPS n. 520/2004, pelo que deve ser indeferido o pedido de juntada posterior de documentos.*

*Quanto aos pedidos de diligência e perícia, consideram-se não formulados nos termos do §1º. do art. 11 da Portaria MPS n. 520/2004, por deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do art. 90. do referido texto regulamentar.”*

07 – Entendo com a devida vênia que a decisão *a quo* não adentrou na matéria relacionada com o contexto da defesa da contribuinte e portanto entendo que deve ser de ofício ser anulado a decisão *a quo* apenas naquilo que não foi objeto de decisão constante na defesa de e-fls. 14/28 por haver cerceamento ao direito de defesa na forma do art. 59, II do PAF por cercear o direito de defesa do contribuinte que diz:

Art. 59. São nulos:

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa

8 – Da mesma forma indico a matéria sobre o cerceamento ao direito de defesa que foi posta em recurso voluntário mas não há na decisão de piso tratamento no contexto da defesa sobre o assunto relacionado, devendo ter a mesma sorte que o anterior, bastando uma breve checagem sobre o acórdão de piso de e-fls. 61/67 em que apenas adentra a matéria de produção de provas, decadência, do lançamento e da indenização de dependentes, fala sobre a taxa Selic e não diz nada sobre o cerceamento ao direito de defesa que está em capítulo exclusivo na defesa apresentada pelo contribuinte às e-fls 21/23 sendo que esse relator apenas irá reproduzir parte da defesa para fins de julgamento célere.

**Cerceamento ao direito de defesa.** No Relatório Fiscal faz-se referência aos períodos fiscalizados, alegando que houve supostas divergências no demonstrativo por estabelecimento, pois considerou que foram apuradas deduções indevidas na contribuição social do Salário Educação, sem, no entanto, apresentar um quadro ou tabela discriminativos, detalhando as divergências.

Só que os relatórios fornecidos pela fiscalização não se permitem uma apuração contábil que esclareça as diferenças apresentadas entre os meses em questão, e não se sabe a motivação para o lançamento, eis que não há uma clara e fundada explicação baseada em fatos, apenas suposições, por parte do Auditor Previdenciário, acerca da causa para as diferenças encontradas. O que faz o Auditor é citar um amontoado de dispositivos que não esclarecem a motivação para essa NRD. Cerceia o direito de defesa da Defendente.

**9 – Pelo exposto conheço do recurso e de ofício dou provimento parcial para anular em parte a decisão de piso em vista que ambas as matérias acima foram relacionadas no recurso voluntário e não há decisão de piso tratando sobre ambas e pelo art. 59, II do PAF anulo a decisão de piso no que tange apenas a falta de análise de tais matérias para que haja retorno à D. DRJ para tratar de ambos os temas. É como voto.**

**Conclusão**

11 - Diante do exposto, conheço do recurso e dou-lhe provimento parcial ao recurso para anular em parte a decisão de piso e determinar o retorno dos autos à DRJ para que a turma julgadora daquela instância aprecie as duas preliminares de nulidade do auto de infração suscitadas por ausência de prova e em razão do cerceamento do direito de defesa.

(assinado digitalmente)

Marcelo Milton da Silva Risso