



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

Processo nº 35948.002737/2005-74
Recurso nº 245.516 Embargos
Acórdão nº 9202-02.092 – 2ª Turma
Sessão de 08 de maio de 2012
Matéria CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA
Embargante CONSELHEIRO ELIAS SAMPAIO FREIRE
Interessado PHILLIP MORRIS BRASIL S/A E OUTRO

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/02/1999 a 31/01/2001

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO . OMISSÃO. OCORRÊNCIA.

Os presentes embargos devem ser acolhidos, posto que o voto condutor do acórdão, ao divergir do relator, abordou somente o recurso especial de contrariedade, de maneira que vislumbro, no aresto em comento, omissão quanto ao enfrentamento da admissibilidade do recurso especial de divergência.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. NULIDADE MATERIAL.

No presente caso a nulidade foi declarada em face da ausência da perfeita descrição do fato gerador do tributo, em virtude de o relatório fiscal não ter evidenciado a caracterização da cessão de mão-de-obra, que ao meu ver caracteriza violação ao art. 142 do CTN e, especificamente, ao art. 37 da Lei nº 8.212/91 e ao art. 229, § 2º do Regulamento da Previdência Social — RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/1999.

É nulo o lançamento, por vício material, quando ausentes a descrição do fato gerador e a determinação da matéria tributável, em especial quando o crédito é constituído com base na caracterização cessão de mão de obra e deixam de ser demonstrados os elementos caracterizadores desta situação.

Quando nos deparamos com um vício de natureza formal o princípio princípio *pas de nullité sans grief* ou princípio do prejuízo deve ser amplamente aplicado, isto porque, a adoção de sistema rígido de invalidação processual impede a eficiente atuação da Administração Pública.

Cabe a autoridade lançadora o ônus de descrever a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível, conforme descrito no art. 142 do CTN.

A declaração de nulidade ante a ausência da perfeita descrição do fato gerador do tributo, decorre do fato de a autoridade fiscal não ter se desincubido do ônus de descrever a ocorrência do fato gerador da obrigação, o que faz com que o prejuízo ao contribuinte seja intrínseco à declaração de nulidade por vício material.

Embargos acolhidos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em acolher os embargos de declaração, para reratificar o acórdão embargado, passando a conhecer do recurso e negar-lhe provimento.

(Assinado digitalmente)

Otacílio Dantas Cartaxo - Presidente

(Assinado digitalmente)

Elias Sampaio Freire – Relator

FORMALIZADO EM: 18/05/2012

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Otacílio Dantas Cartaxo (Presidente), Susy Gomes Hoffmann (Vice-Presidente), Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Gonçalo Bonet Allage, Marcelo Oliveira, Manoel Coelho Arruda Junior, Pedro Anan Júnior (suplente convocado), Pedro Paulo Pereira Barbosa (suplente convocado), Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Elias Sampaio Freire.

Relatório

Trata-se de recurso especial interposto pela Fazenda Nacional com fundamento no art. 7º, incisos I e II do Regimento Interno da Câmara Superior c/c artigo 4º do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 25 de junho de 2009.

Na decisão recorrida, Acórdão nº 20500.866, de 05/08/2008, consta a seguinte ementa:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/02/1999 a 31/01/2001

*NÃO CARACTERIZAÇÃO DE CESSÃO DE MÃO DE OBRA.
NULIDADE*

O relatório fiscal não evidenciou a caracterização da cessão de mão-de-obra conforme previsto na Lei nº 8.212/91, com as modificações introduzidas pelas Leis n's 9.528/97 e 9.711/98 e art. 219 do Regulamento da Previdência Social RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99.

CERCEAMENTO DE DEFESA. NULIDADE.

A Notificação Fiscal de Lançamento de Débito deve discriminar os fatos geradores das contribuições previdenciárias de forma clara e precisa, bem como o período a que se referem, sob pena de cerceamento de defesa. Arts. 37 da Lei n. 8.212/91 e 243, do Regulamento da Previdência Social.

Processo Anulado”

A inconformidade da Fazenda Nacional no que tange à contrariedade à lei refere-se à decisão, por maioria, para anular o lançamento tendo sido considerado que houve cerceamento de defesa pelo fato de não ter sido devidamente caracterizada a cessão de mão-de-obra.

O órgão fazendário recorre sob o fundamento de que houve, em decisão não unânime, violação à legislação tributária, especificamente, os artigos 10, 59 e 60 do Decreto nº 70.235, de 1972, uma vez ter sido declarada a nulidade do auto de infração sem a comprovação do prejuízo.

No tocante ao dissídio jurisprudencial, indica paradigma da Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes (Acórdão nº. 10808499) que, ao apreciar situação semelhante à dos autos, refutou por inteiro a possibilidade de reconhecimento de nulidade sem prejuízo (pas de nullité sans grief).

(Acórdão nº. 10808499)

“IRPJ CSLL — RECURSO DE OFÍCIO — PREJUÍZO FISCAL — BASE DE CÁLCULO NEGATIVA — COMPENSAÇÃO LIMITADA A 30%.

É legítimo o aproveitamento do saldo do prejuízo fiscal de IRPJ e da base de cálculo negativa de CSLL, acumulados até a ocorrência do fato gerador, no limite de 30% do prejuízo fiscal e da base de cálculo positiva apurada, o que se coaduna com o decidido em primeiro grau.

IRPJ — PRELIMINAR DE NULIDADE — CERCEAMENTO AO DIREITO DE DEFESA.

Incabível a preliminar de nulidade de cerceamento ao direito de defesa, pois o processo administrativo fiscal seguiu plenamente os trâmites legais, tendo a recorrente todas as oportunidades cabíveis para argumentar, não se vislumbrando qualquer prejuízo aparente.

IRPJ — PRELIMINAR DE NULIDADE — FALTA DE DESCRIÇÃO NO AUTO DE INFRAÇÃO.

Não há que se acolher a preliminar de nulidade ante a falta de descrição suficiente do auto de infração, eis o mesmo preenche todos os pressupostos legais em sua elaboração, e a autuada demonstrou pleno conhecimento da matéria em sua defesa, não se verificando quaisquer irregularidades nesse sentido.

IRPJ — CSLL — NOTAS FISCAIS INIDÔNEAS — ILEGALIDADE .

Incabível a utilização de notas fiscais inidôneas para reduzir a base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Correta a decisão de primeira instância que glosou a título de custo o valor total das notas fiscais ilegítimas, uma vez que não constituem elementos hábeis e idôneos a suportar a dedutibilidade dos valores despendidos na aquisição de insumos na determinação da base impositiva.

Recurso de ofício negado. Preliminares rejeitadas.

Recurso voluntário negado.”

O recurso foi admitido por meio de despacho às fls. 553/555.

Tendo tomado ciência do Acórdão e do Recurso Especial interposto, o contribuinte, em contrarrazões, fls. 560/570, sustenta:

- a) Inexistência de divergência, tendo em vista a situação fática do acórdão paradigma ser distinta da situação decidida no acórdão recorrido;
- b) Inexistência de violação aos artigos 11, 59 e 60 do Decreto nº 70.235, de 1972, evidenciando que não houve contrariedade à lei;
- c) Inexistência de violação aos artigos 302 e 303 do Código de Processo Civil no tocante à contrariedade às provas presentes nos autos.

Em julgamento neste colegiado o Recurso Especial não foi conhecido, de acordo com o entendimento consubstanciado na seguinte ementa:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/02/1999 a 31/01/2001

NORMAS PROCESSUAIS. ADMISSIBILIDADE.

O Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 147, de 25 de junho de 2007, fazia previsão de interposição de recurso especial na hipótese de “decisão não unânime de Câmara, quando for contrária à lei ou à evidência da prova”.

Quanto a admissibilidade do recurso especial de contrariedade à evidência da prova interposto pela Fazenda Nacional saliento que a decisão do colegiado a quo foi unânime ao concluir pela nulidade do lançamento. A conclusão encaminhado no voto vencido, no sentido de anular a decisão de primeira instância para que seja possibilitada a complementação do relatório fiscal não descaracteriza a decisão unânime que foi no sentido da existência de nulidade no lançamento.

Recurso especial não conhecido.”

Ao constatar que, o colegiado e, conseqüentemente, o voto condutor do acórdão, ao divergir do relator, Conselheiro Francisco de Assis de Oliveira Júnior, abordou somente o recurso especial de contrariedade, de maneira que ao vislumbrar, no aresto em comento, omissão quanto ao enfrentamento da admissibilidade do recurso especial de divergência, apresentei os presentes embargos, que aprovados pelo Presidente da Câmara Superior de Recursos Fiscais, foram incluídos em pauta.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Elias Sampaio Freire, Relator

Os presentes embargos devem ser acolhidos, posto que o voto condutor do acórdão, ao divergir do relator, abordou somente o recurso especial de contrariedade, de maneira que vislumbro, no aresto em comento, omissão quanto ao enfrentamento da admissibilidade do recurso especial de divergência.

O Recurso é tempestivo, estando também demonstrado o dissídio jurisprudencial, pressupostos regimentais indispensáveis à admissibilidade do Recurso Especial.

Assim, acolho os presentes embargos, prestando-lhes efeitos modificativos, passando, portanto, a conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional.

Para o deslinde da controvérsia, o primeiro ponto a ser apreciado diz respeito à natureza do vício que acarretou a nulidade do lançamento.

É de vital importância a distinção entre vício formal e material para dimensionar os diferentes efeitos que, quanto à sua natureza e intensidade, cada um desses erros pode ter sobre o crédito tributário constituído. Há de se avaliar a ocorrência do erro como sendo “menos ou mais gravoso” e reforçando a idéia de que, também daí, pode-se extrair subsídios com vistas à classificação do vício como sendo de forma ou de substância.

Como efeito prático de se declarar a nulidade do lançamento por vício formal ou material temos que: no caso de vício formal o prazo decadencial para a realização de outro lançamento é restabelecido, passando a ser contado a partir da data da decisão definitiva que declarou a nulidade por vício formal do lançamento, conforme estabelece o 173, inciso II, do CTN. Já no caso de vício material, o prazo decadencial continua a ser contado da ocorrência do fato gerador do tributo, no caso do artigo 150, § 4º, do CTN, ou do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, tratando-se do artigos 173, inciso I do CTN. Assim sendo, neste último caso, poderá o Fisco promover novo lançamento, corrigindo o vício material incorrido, conquanto que dentro do prazo decadencial estipulado, sem o restabelecimento do prazo que é concedido na hipótese de se tratar de vício formal.

Portanto, a questão reside, assim, no estudo da natureza e intensidade do erro cometido, de cujas conclusões se extrai a classificação necessária para se definir a existência, ou não, do direito de o sujeito ativo da obrigação efetuar novo lançamento, levando-se em conta o princípio da segurança jurídica e os limites temporais dos atos administrativos.

As incorreções e omissões quanto à formalidade do ato praticado caracterizam o vício formal. Luiz Henrique Barros de Arruda, Processo Administrativa Fiscal, Editora Resenha Tributária, pág. 82, define assim o vício formal: “*O vício de forma existe sempre que na formação ou na declaração da vontade traduzida no ato administrativo foi preterida alguma formalidade essencial ou que o ato não reveste a forma legal.*”

Ou seja, os vícios formais são aqueles que não interferem no litígio propriamente dito, isto é, 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.

Por outro lado, ocorre vício material quando o lançamento não permitir ao sujeito passivo conhecer com nitidez a acusação que lhe é imputada, quer pela insuficiência na descrição dos fatos, quer pela contradição entre seus elementos, é igualmente nulo por falta de materialização da hipótese de incidência e/ou o ilícito cometido.

Destarte, a inobservância do que preconiza o art. 142 do CTN, que prevê ser o lançamento procedimento administrativo a tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível, caracteriza existência de vício de natureza material.

Neste contexto, é lícito concluir que as investigações intentadas no sentido de determinar, aferir, precisar o fato que se pretendeu tributar anteriormente, revelam-se incompatíveis com os estreitos limites dos procedimentos reservados ao saneamento do vício formal.

Com efeito, sob o pretexto de corrigir o vício formal detectado, não pode o Fisco intimar o contribuinte para apresentar informações, esclarecimentos, documentos, etc. tendentes a apurar a matéria tributável. Se tais providências forem necessárias, significa que a obrigação tributária não estava definida e o vício apurado não seria apenas de forma, mas, sim, de estrutura ou da essência do ato praticado.

No presente caso a nulidade foi declarada em face da ausência da perfeita descrição do fato gerador do tributo, em virtude de o relatório fiscal não ter evidenciado a caracterização da cessão de mão-de-obra, que ao meu ver caracteriza violação ao art. 142 do CTN e, especificamente, ao art. 37 da Lei nº 8.212/91 e ao art. 229, § 2º do Regulamento da Previdência Social — RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/1999, in verbis:

"Art. 37. Constatado o atraso total ou parcial no recolhimento de contribuições tratadas nesta Lei, ou em caso de falta de pagamento de benefício reembolsado, a fiscalização lavrará notificação de débito, com discriminação Clara e precisa dos fatos geradores, das contribuições devidas e dos períodos a que se referem, conforme dispuser o regulamento."

É nulo o lançamento, por vício material, quando ausentes a descrição do fato gerador e a determinação da matéria tributável, em especial quando o crédito é constituído com base na caracterização cessão de mão de obra e deixam de ser demonstrados os elementos caracterizadores desta situação.

Outro aspecto a ser enfrentado diz respeito a divergência jurisprudencial apresentada pela Fazenda Nacional, no sentido de que a Câmara prolatora do acórdão recorrido entendeu que a insuficiente descrição dos fatos que ensejaram a autuação fiscal é bastante para a nulidade, por vício material, do lançamento. Desconsiderou, no entanto, a inexistência de prejuízo ao contribuinte.

Destaca que o v. acórdão ora guerreado mostra-se dissonante da jurisprudência majoritária na medida em que decreta uma nulidade sem a comprovação de prejuízo.

Por diversas vezes neste colegiado tenho me manifestado no sentido de que quando estamos diante de um vício formal e inexistente prejuízo por parte do contribuinte em sua defesa, a nulidade não deve ser declarada, de acordo com o princípio *pas de nullité sans grief*:

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. MPF. NULIDADE FORMAL AFASTADA. AUSÊNCIA DO BINÔMIO DEFEITO-PREJUÍZO.

De acordo com o princípio pas de nullité sans grief, que na sua tradução literal significa que não há nulidade sem prejuízo, não se declarará a nulidade por vício formal se este não causar prejuízo.

Mesmo que estejamos diante de um vício formal no lançamento, a sua nulidade não deve ser decretada, por ausência de efetivo prejuízo por parte do contribuinte em sua defesa. Não há de se falar em nulidade do lançamento, por não restar configurado o binômio defeito-prejuízo.

*Recurso Especial Provido**(2ª Turma CSRF – Ac. 9202-01609 – Rel. Elias Sampaio Freire)*

Entretanto, no presente caso, o vício existente no lançamento é de natureza material e não de natureza formal, conforme demonstrado alhures.

Por certo, quando nos deparamos com um vício de natureza formal o princípio *pas de nullité sans grief* ou princípio do prejuízo deve ser amplamente aplicado, isto porque, a adoção de sistema rígido de invalidação processual impede a eficiente atuação da Administração Pública. Nestes casos, há que se ter em mente a noção de prejuízo ao sujeito passivo; somente quando o lançamento, enquanto ato declaratório da obrigação tributária e constitutivo do crédito fiscal, conduzir a um efetivo prejuízo ao contribuinte ter-se-á como consequência a nulidade por vício formal.

Por outro lado, cabe a autoridade lançadora o ônus de descrever a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível, conforme descrito no art. 142 do CTN.

Destarte, a declaração de nulidade ante a ausência da perfeita descrição do fato gerador do tributo, decorre do fato de a autoridade fiscal não ter se desincubido do ônus de descrever a ocorrência do fato gerador da obrigação, o que faz com que o prejuízo ao contribuinte seja intrínseco à declaração de nulidade por vício material.

Ante o exposto voto por acolher os embargos de declaração, prestando-lhes efeitos modificativos, para re-ratificar o Acórdão nº 9202-01.671, passando a conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e negar provimento.

(Assinado digitalmente)

Elias Sampaio Freire