



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

Processo nº 36944.005076/2006-12
Recurso nº 248.835 Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-002.375 – 2ª Turma
Sessão de 06 de novembro de 2012
Matéria CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado FUNDAÇÃO SÃO FRANCISCO XAVIER

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/1997 a 30/09/2005

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. NULIDADE MATERIAL.

Não houve a preclusão apontada pela Fazenda Nacional, conforme se depreende da leitura do recurso voluntário que aponta a ausência de fundamentação do relatório fiscal.

Para que não houvesse incidência de contribuições previdenciárias, a legislação vigente à época dos fatos geradores exigia que todos empregados e dirigentes tivessem acesso às bolsas de estudos. Entretanto, não me parece que a autoridade fiscal tenha logrado êxito em demonstrar e muito menos comprovar que a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa não tiveram acesso às bolsas de estudos.

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.

No presente caso a nulidade foi declarada em face da ausência da perfeita descrição do fato gerador do tributo, em virtude de não restar demonstrado que a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa não tiveram acesso às bolsas de estudos, o que 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.

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.

Recurso especial negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso. Vencido o Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos (Relator). Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Elias Sampaio Freire.

Processo nº 36944.005076/2006-12
Acórdão n.º 9202-002.375

CSRF-T2
Fl. 4

(Assinado digitalmente)

Otacílio Dantas Cartaxo – Presidente

(Assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos – Relator

(Assinado digitalmente)

Elias Sampaio Freire – Redator Designado

EDITADO EM: 12/11/2012

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Otacílio Dantas Cartaxo (Presidente), Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Gonçalo Bonet Allage, Marcelo Oliveira, Manoel Coelho Arruda Junior, Pedro Anan Junior (conselheiro convocado), Francisco Assis de Oliveira Junior, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, Elias Sampaio Freire. Ausente, momentaneamente, a Conselheira Susy Gomes Hoffmann.

Relatório

O Acórdão nº 206-00.762, da 6ª Câmara do 2º Conselho de Contribuintes (fls. 422 a 434), julgado na sessão plenária de 07 de maio de 2008, deu provimento parcial ao recurso, (a) por maioria de votos, para excluir, por vício material, a parcela referente a bolsas de estudos concedidas, e, (b) por unanimidade de votos, para adequar os valores referentes à contribuição dos segurados das parcelas remanescentes, aplicando-se sobre o salário de contribuição as alíquotas vigentes à época da ocorrência do fato gerador, respeitando os limites legais.

Para a parte decidida por maioria, duas conselheiras entenderam que se tratava de nulidade por vício formal, e uma defendeu que não havia nulidade.

Transcreve-se a ementa do julgado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/1997 a 30/09/2005

PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO - NOTIFICAÇÃO FISCAL DE LANÇAMENTO -ALIMENTAÇÃO SEM INSCRIÇÃO NO PAT-TICKET REFEIÇÃO - PARCELA REMUNERATÓRIA. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.

1. O ganho habitual sob a forma de utilidade configura base de cálculo de contribuições previdenciárias. Uma vez estando no campo de incidência das contribuições previdenciárias, para não haver incidência é mister previsão legal nesse sentido, sob pena de afronta aos princípios da legalidade e da isonomia.

2. O contribuinte inadimplente tem que arcar com o ônus de sua mora, ou seja, os juros e a multa legalmente previstos.

RELATÓRIO FISCAL. OMISSÕES. CERCEAMENTO DIREITO DE DEFESA. NULIDADE. VÍCIO INSANÁVEL.

1. Nos termos do artigo 37, da Lei n. 8.212/91 e artigo 243 do RPS, o fiscal autuante ao promover o lançamento deve fundamentá-lo de forma clara e precisa, sob pena de nulidade da Notificação Fiscal de Lançamento de Débito.

2. O Relatório Fiscal tem por finalidade explicitar de forma clara e precisa todos os procedimentos e critérios utilizados pela fiscalização na constituição do crédito previdenciário, possibilitando ao contribuinte o pleno direito da ampla defesa e contraditório.

3. Violação ao inciso II, do artigo 59, do Decreto n. 70.235/72. Preterição ao direito de defesa.

4. Vício material. 24/08/2001

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Cientificada dessa decisão em 04/02/2009 (fl. 435), a Fazenda Nacional manejou, no mesmo dia, recurso especial por contrariedade à lei (fls. 439 a 462), onde defendeu:

a) que os fatos foram devidamente analisados pela fiscalização, quando do lançamento, conforme relatório fiscal de fl. 151;

b) que, se o sujeito passivo exerceu plenamente o seu direito de defesa, descabe falar em decretação de nulidade, pois, ausente o prejuízo, não se decreta a nulidade, conforme orientação da Câmara Superior de Recursos Fiscais;

c) que, considerando que a contribuinte não arguiu a nulidade da NFLD, a matéria se encontra preclusa;

d) que, mesmo que se admita a omissão, ainda assim não é o caso de declarar a existência de vício material, mas tão-somente vício formal. Isso porque a deficiência no lançamento relativamente aos fatos e fundamentos pela qual a concessão de pós-graduação não foi abrangida a todos os funcionários da fundação, vício apontado pelo colegiado como causa de nulidade do lançamento, não pode ser considerado como de natureza material, pois, se assim fosse, estar-se-ia afirmando que o motivo (fato jurídico) nunca existiu;

e) que, verificando-se a deficiência na descrição do fato gerador (motivação do ato administrativo de lançamento), nada obsta a sua complementação, pela autoridade fiscal competente, mediante a expedição de relatório fiscal complementar, nos termos do art. 55 da Lei nº 9.784/99 e dos arts. 59 e 60 do Decreto nº 70.235/72.

O recurso especial da Fazenda Nacional foi admitido pelo despacho de fls. 464 a 466.

Cientificado do acórdão e do recurso especial da Fazenda Nacional em 01/02/2010 (fl. 468-v), o contribuinte apresentou, em 17/02/2010, recurso especial da parte que lhe foi desfavorável (fls. 471 a 483), onde defende a não incidência das contribuições previdenciárias sobre seguro de vida em grupo e sobre as remunerações recebidas a título de programa de alimentação do trabalhador – PAT e de assistência odontológica.

Não foram oferecidas contrarrazões ao especial da Fazenda.

Os despachos de fls. 486 a 487 negaram seguimento ao recurso especial do contribuinte, por falta de apresentação de divergência de interpretação da lei tributária.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Relator

Pelo que consta no processo, o recurso atende aos requisitos de admissibilidade e, portanto, dele conheço.

A discussão cinge-se à declaração de nulidade, por vício material, da parte do lançamento que cobrou contribuições previdenciárias sobre valores pagos a empregados a título de cursos de pós-graduação.

Entendeu a decisão recorrida que o relatório fiscal não explicitou de forma clara e precisa o objeto do lançamento, relativamente a razão pela qual a concessão de pós-graduação não foi abrangida a todos os funcionários da Fundação São Francisco Xavier, o que acarretou em cerceamento do direito de defesa do contribuinte.

A recorrente discorda do argumento afirmando:

- a) que o relatório fiscal não falhou na descrição da infração;
- b) que o sujeito passivo exerceu plenamente o seu direito de defesa, não sendo possível se falar em cerceamento de defesa;
- c) que o contribuinte não arguiu a nulidade, encontrando-se a matéria preclusa;
- d) que, caso se admita o vício, ele seria de natureza formal, e não material;
- e) que seria possível admitir a complementação do lançamento, mediante a expedição de relatório fiscal complementar.

Penso que os três primeiros argumentos já são suficientes para se dar provimento ao recurso.

Em análise do relatório fiscal de fls. 151 a 157, entendo que a infração fiscal está suficientemente descrita.

O item 2.3 (fl. 153) esclarece quais os requisitos para que as parcelas lançadas não integrem a base de cálculo das contribuições previdenciárias. E o subitem 2.3.4 afirma que as despesas de curso superior podem ser excluídas desde que a cobertura abranja a totalidade dos empregados. Já o anexo IV do relatório fiscal (fls. 287 a 290) traz planilhas com os pagamentos feitos a cada funcionário a título de pós-graduação.

Ora, é claro que essas peças evidenciam que o motivo da tributação das bolsas de pós-graduação foi o fato de elas não terem sido oferecidas a todos os funcionários.

É possível que o acórdão recorrido tenha considerado a descrição dos fatos insuficiente, pois o item 2.4 esclarece porque a empresa não atendeu às exigências legais

descritas no item 2.3, mas não há um subitem específico para o pagamento de bolsas de pós-graduação. Assim, sem a explicação do porquê da tributação, estar-se-ia cerceando o direito de defesa do autuado.

Entretanto, a falta de inclusão de explicação específica para os cursos de pós-graduação não caracterizou qualquer vício, pois não chegou a interferir na compreensão de que a tributação da verba se deu por ela não abranger a todos os empregados.

De qualquer modo, o contribuinte teve todas as condições de se defender da acusação, e o fez no item 7 de sua impugnação (fls. 328 a 329), afirmando que os pagamentos de pós-graduação não remuneraram a prestação de serviços e não eram feitos de forma habitual e que a jurisprudência do STJ entendia que não integravam o salário de contribuição. E, o recurso voluntário repete os mesmos argumentos da impugnação (fls. 411 a 412).

Além disso, em nenhum momento o sujeito passivo alegou qualquer cerceamento ou nulidade nesse sentido. Assim, trata-se de matéria preclusa, da qual não se pode conhecer de ofício.

Estando claro que o motivo da tributação das bolsas de pós-graduação decorreu do fato dela não ter sido oferecida a todos os funcionários, deve a Turma Julgadora decidir se o lançamento deve ser mantido com relação a essa rubrica.

Diante do exposto, voto no sentido de conhecer do recurso para, no mérito, dar provimento ao recurso especial do Procurador da Fazenda Nacional, devendo os autos retornar para análise do mérito pela Turma Julgadora.

(Assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos

Voto Vencedor

Conselheiro Elias Sampaio Freire, Designado

Inicialmente, entendo que não houve a preclusão apontada pela Fazenda Nacional, conforme se depreende da leitura do recurso voluntário que aponta a ausência de fundamentação do relatório fiscal (fls. 411 e 412):

“Desse modo, tendo em vista que a parcela acima não se trata de remuneração, que o relatório fiscal não tem um mínimo de fundamentação de fato e de direito e que a assistência odontológica abrange a totalidade dos empregados, requer que a verba acima seja decotada da presente NFLD.

6. DA INEXIGIBILIDADE DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE A REMUNERAÇÃO RECEBIDA A TÍTULO DE PÓS GRADUAÇÃO

O i. auditor fiscal equivocou-se ainda ao considerar que a rubrica acima configura salário indireto.

Conforme já explicado acima, essa parcela também não é paga em a título de remuneração dos serviços prestados além de não haver habitualidade em seu pagamento. Este entendimento é respaldado pelo Eg. STJ.”

Ultrapassada a alegação da preclusão, transcrevo trechos do relatório fiscal que abordam a questão do pagamento de despesas de curso superior (fls. 153):

2.3.- Para que os benefícios concedidos pela empresa a seus trabalhadores, não se constituam base de incidência de contribuições previdenciária e de terceiros, urge que a mesma seja paga em conformidade com o seguinte:

(...)

2.3.4- Pagamento de despesas de Curso Superior: Desde que a cobertura abranja a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa.

2.4- Quanto a estes benefícios, item "2.3", a empresa não comprovou as seguintes exigências legais:

(...)

Por certo que, para que não houvesse incidência de contribuições previdenciárias, a legislação vigente à época dos fatos geradores exigia que todos empregados e dirigentes tivessem acesso às bolsas de estudos. Entretanto, não me parece que a autoridade fiscal tenha logrado êxito em demonstrar e muito menos comprovar que a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa não tiveram acesso às bolsas de estudos.

Tão pouco mencionado anexo IV do relatório fiscal (fls. 287 a 290), que traz planilhas com os pagamentos feitos a cada funcionário a título de pós-graduação, comprova que a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa não tiveram acesso às bolsas de estudos. O referido anexo simplesmente elenca os beneficiários das bolsas de estudos e não aqueles que tiveram o acesso vedado pelo contribuinte.

Há de se salientar que a decisão recorrida declarou a nulidade por vício material.

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 não restar demonstrado que a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa não tiveram acesso às bolsas de estudos, o que 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."

Destarte, entendo que que nulo é o lançamento, por vício material, quando ausentes a descrição do fato gerador e a determinação da matéria tributável

Outro aspecto a ser enfrentado diz respeito a alegação 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.

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.

Pelo exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

(Assinado digitalmente)

Elias Sampaio Freire