



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

Processo n° 37324.000088/2007-00
Recurso n° Especial do Procurador
Acórdão n° 9202-007.345 – 2ª Turma
Sessão de 27 de novembro de 2018
Matéria CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado COMPANHIA PAULISTA DE FORÇA E LUZ

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2003 a 30/04/2006

RECURSO ESPECIAL. SITUAÇÕES FÁTICAS DIFERENTES. COMPROVAÇÃO DE DIVERGÊNCIA. IMPOSSIBILIDADE.

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

NULIDADE DO LANÇAMENTO. VÍCIO MATERIAL. AUSÊNCIA DE DESCRIÇÃO DOS FATOS E DEMAIS ELEMENTOS CARACTERIZADORES DO FATO GERADOR.

É nulo por vício material o lançamento que não apresenta de forma satisfatória os elementos essenciais a caracterização do fato gerador.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial, apenas quanto à natureza do vício e, no mérito, na parte conhecida, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Pedro Paulo Pereira Barbosa e Mário Pereira de Pinho Filho, que lhe deram provimento.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Patrícia da Silva, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Ana Paula Fernandes, Mário Pereira de Pinho Filho, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Maria Helena Cotta Cardozo.

Relatório

Trata-se de autuação para cobrança de contribuições sociais destinadas ao custeio da Seguridade Social, parcela a cargo da empresa, incluindo as destinadas ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho, bem como a destinada a terceiros lançadas sobre diferenças de verbas pagas e sobre valores repassados aos segurados a título de gratificações de férias e participação nos lucros e resultados, parcelas não consideradas para compor a base de cálculo do tributo.

O lançamento compreende o período de 01/01/2003 a 30/04/2006, tendo o contribuinte sido intimado em 21/12/2006.

Após o trâmite processual, e a juntada de informações prestadas em razão da conversão do primeiro julgamento em diligência para esclarecimentos da autoridade fiscal, a 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária deu provimento parcial ao Recurso Voluntário para excluir do lançamento a parcela referente às "diferenças de contribuições de segurados empregados" - haja vista caracterização de vício material por ausência das descrição correta dos fatos. O Acórdão 2402-004.950 recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2003 a 30/04/2006

NULIDADE DA NFLD.

Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.

AUSÊNCIA DE DESCRIÇÃO DOS FATOS GERADORES. NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. VÍCIO MATERIAL.

O vício formal ocorre no instrumento de lançamento (ato fato administrativo), de maneira que se relaciona tal defeito com a forma do ato. Ao passo que, o vício material ocorre quando o ato de infração não preenche aos requisitos necessários, em especial aos constantes do art. 142 do Código Tributário Nacional, daí resultando em equívoco na construção do lançamento quanto à verificação das condições legais para a exigência do tributo ou constituição do crédito tributário; relacionando-se, assim, o referido vício com o objeto do ato.

Visto de outra maneira, o vício formal, neste contexto, relaciona-se com o procedimento, enquanto o vício material relaciona-se com a norma introduzida pelo lançamento, hipótese esta que, uma vez constatada, implica em nulidade do ato.

Importa nulidade do lançamento, por vício material, a insuficiente descrição dos fatos geradores, mesmo que o auditor afirme ter entregue planilha com as diferenças apuradas, posto que o processo deve conter informações necessárias ao exercício do direito ao contraditório e a ampla defesa.

No presente caso houve preterição ao direito de defesa do contribuinte, em relação às supostas diferenças de contribuições de segurados empregados, caracterizado com isto o vício material, haja vista à inobservância ao princípio constitucional do devido processo legal.

ADICIONAL CONSTITUCIONAL DE FÉRIAS. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.

São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social, o gozo de férias anuais remuneradas com, pelo menos, um terço a mais do que o salário normal.

A verba deve integrar o Salário de Contribuição, pois não há previsão legal para sua isenção, foi paga pelo trabalho a segurado empregado.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS (PLR).

A legislação, entre outros requisitos, determina a existência de regras claras e objetivas para que o pagamento de PLR não integre o Salário de Contribuição (SC).

Como, no presente caso, estas regras não são claras e objetivas, esses valores devem integrar o SC.

PERÍCIA. INDEFERIMENTO.

A perícia tem como destinatária final a autoridade julgadora, a qual possui a prerrogativa de avaliar a pertinência de sua realização para a consolidação do seu convencimento acerca da solução da controvérsia objeto do litígio, sendo-lhe facultado indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Intimada da decisão a Fazenda Nacional interpôs recurso especial o qual foi recebido em relação a duas matérias:

1) Inexistência de vício. Citando como paradigma o acórdão 104-22759, defende a Recorrente que as omissões apenas caracterizam vício material quando, “quer pela insuficiência na descrição dos fatos, quer pela contradição entre seus elementos, efetivamente não permitir ao sujeito passivo conhecer com nitidez a acusação que lhe é imputada”, e

2) Natureza do vício. Com base no acórdãos paradigmas nº 3102-00.544 e 203-008.588 defende que a imprecisa descrição dos fatos pela autoridade fiscal acarreta a nulidade do lançamento por vício formal.

O contribuinte apresentou contrarrazões requerendo a manutenção do acórdão.

É o relatório.

Voto

Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri - Relatora

Trata-se de recurso especial interposto pela Fazenda Nacional contra decisão que anulou parte do lançamento por vício material por ausência de descrição do fato gerador. Nos termos do despacho de admissibilidade, devolve-se a este Colegiado o julgamento de duas matérias: ausência de vício e, subsidiariamente, classificação do vício, se material ou formal.

Do conhecimento:

Antes de entrarmos no mérito, julgo relevante rever o despacho de admissibilidade no que tange a primeira matéria.

Com base no acórdão 104-22759 defende a Recorrente que somente há vício material quando, quer pela insuficiência na descrição dos fatos, quer pela contradição entre seus elementos, efetivamente não permitir ao sujeito passivo conhecer com nitidez a acusação que lhe é imputada. Vale citar algumas passagens do voto proferido pelo Conselheiro Relator naquele caso:

Ora, não procede à nulidade do lançamento argüida sob o argumento de que o auto de infração não foi lavrado dentro dos parâmetros exigidos pelo art. 10 do Decreto nº. 70.235, de 1972, ou seja, erro de capitulação legal, demonstração da base de cálculo, descrição confusa dos fatos, bem como não houve a devida descrição e capitulação da infração cometida pelo suplicante.

Verifica-se, ainda, que o Auto de Infração às fls. 04/07, identifica por nome e CPF o autuado, esclarece que foi lavrado na IRF em São Sebastião - SP, cuja ciência foi através de AR em 30/08/01, e descreve as irregularidades praticadas e o seu enquadramento legal assinado pelo Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, cumprindo o disposto no art. 142 do CTN, ou seja, o ato é próprio do agente administrativo investido no cargo de Auditor-Fiscal.

...

Ora, o lançamento, como ato administrativo vinculado, celebra-se com estrita observância dos pressupostos estabelecidos pelo art. 142 do CTN, cuja motivação deve estar apoiada estritamente na lei, sem a possibilidade de realização de um juízo de

oportunidade e conveniência pela autoridade fiscal. O ato administrativo deve estar consubstanciado por instrumentos capazes de demonstrar, com segurança e certeza, os legítimos fundamentos reveladores da ocorrência do fato jurídico tributário. Isso tudo foi observado quando da determinação do tributo devido, através do Auto de Infração lavrado. Assim, não há como pretender premissas de nulidade do auto de infração, nas formas propostas pelo recorrente, neste processo, já que o mesmo preenche todos os requisitos legais necessários.

...

É de se esclarecer, que 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. Por outro lado, quando a descrição defeituosa dos fatos impede a compreensão dos mesmos, e, por consequência, das infrações correspondentes, tem-se o vício material. No presente caso, houve o perfeito conhecimento dos fatos descritos e das infrações imputadas.

A leitura dos trechos acima nos leva à conclusão que ambos os acórdãos convergem quanto ao entendimento acerca da existência e ainda classificação do vícios. Pra ambos caracteriza vício material a descrição insuficiente dos elementos que prejudica a compreensão do fato gerador atribuído pela autoridade lançadora. A divergência entre os Colegiados não está na interpretação das normas ou no conceito de vício, a divergência reside nos fatos analisados, já que no acórdão paradigma é afirmado ao longo de todo o voto que aquele lançamento preencheu todos os requisitos do art. 142 do CTN, trazendo a descrição suficiente para compreensão da lide.

No caso concreto, a Câmara *a quo* analisando os elementos que compõe o lançamento firmou o entendimento que, mesmo após a realização de diligência e manifestação da fiscalização, o lançamento continuou eivado de vício por ausência de demonstração dos elementos formadores da regra matriz de incidência, vejamos:

6. Contudo, não há qualquer descrição, no relatório fiscal, dos fatos que levaram ao lançamento das diferenças de contribuições de segurados empregados.

7. Diante disso, os autos foram baixados em diligência para que a autoridade de primeira instância anexasse aos autos os documentos faltantes. Em resposta à diligência (fls. 1674 a 1680), foram juntados os seguintes documentos: Discriminativo Analítico do Débito, Discriminativo Sintético por Estabelecimento Contribuição dos Segurados, Relatório de Lançamentos e Anexo I – Cálculo da Diferença da Contribuição dos Segurados. Os demais documentos não foram juntados devido ao seu tamanho (o e-processo não permite a anexação de arquivos de maior porte).

8. Entretanto, entendendo que a ausência dos referidos documentos e da descrição dos fatos que levaram ao convencimento da autoridade fiscal acerca da diferença das contribuições dos segurados empregados durante toda a fase de instrução processual torna nulo o lançamento quanto a essa parcela, eis que esses elementos são imprescindíveis para subsidiar o lançamento fiscal.

9. Conforme dito acima, no relatório fiscal praticamente não há qualquer referência a esse lançamento, o que certamente prejudicou o exercício do direito de defesa do contribuinte quanto aos fatos que lhe foram imputados.

10. Por outro lado, deve-se ressaltar que o auditor fiscal não empregou qualquer esforço no momento da elaboração do relatório fiscal para justificar o lançamento, limitando-se a informar que elaborou planilha discriminativa (a qual só foi apresentada após a realização da diligência) e entregou os documentos em meio digital à empresa.

Com base nos fundamentos acima e partir dos elementos do processo, o entendimento da Turma *a quo* foi no sentido de que houve preterição ao direito de defesa do contribuinte, em relação às supostas diferenças de contribuições de segurados empregados o que caracterizaria vício material.

Destaco que o exame de admissibilidade de forma equivocada conclui que pelos exames das peças processuais não teria havido preterição ao direito de defesa do contribuinte, fato que levaria a demonstração da divergência. Entretanto, salvo melhor juízo, não cabe ao especialista responsável pela análise do requisitos formais para interposição do recurso fazer contrapontos ou considerações que desqualificam ou relativizam as conclusões do Colegiado recorrido.

Diante do exposto deve o recurso ser parcialmente conhecido, admitindo-se o debate apenas em relação a segunda divergência: classificação do vício.

Do Vício:

A matéria envolve a discussão acerca da natureza do vício declarado pelo acórdão recorrido. No entendimento da turma *a quo* a ausência da descrição precisa dos fatos cerceou o direito de defesa do Contribuinte, devendo o lançamento ser julgado improcedente por vício material. Vale transcrever parte das conclusões do Redator do voto vencedor:

6. Contudo, não há qualquer descrição, no relatório fiscal, dos fatos que levaram ao lançamento das diferenças de contribuições de segurados empregados.

7. Diante disso, os autos foram baixados em diligência para que a autoridade de primeira instância anexasse aos autos os documentos faltantes. Em resposta à diligência (fls. 1674 a 1680), foram juntados os seguintes documentos: Discriminativo Analítico do Débito, Discriminativo Sintético por Estabelecimento Contribuição dos Segurados, Relatório de Lançamentos e Anexo I – Cálculo da Diferença da Contribuição dos Segurados. Os demais documentos não foram juntados

devido ao seu tamanho (o e-processo não permite a anexação de arquivos de maior porte).

8. Entretanto, entendo que a ausência dos referidos documentos e da descrição dos fatos que levaram ao convencimento da autoridade fiscal acerca da diferença das contribuições dos segurados empregados durante toda a fase de instrução processual torna nulo o lançamento quanto a essa parcela, eis que esses elementos são imprescindíveis para subsidiar o lançamento fiscal.

9. Conforme dito acima, no relatório fiscal praticamente não há qualquer referência a esse lançamento, o que certamente prejudicou o exercício do direito de defesa do contribuinte quanto aos fatos que lhe foram imputados.

10. Por outro lado, deve-se ressaltar que o auditor fiscal não empregou qualquer esforço no momento da elaboração do relatório fiscal para justificar o lançamento, limitando-se a informar que elaborou planilha discriminativa (a qual só foi apresentada após a realização da diligência) e entregou os documentos em meio digital à empresa.

Para definição da natureza do vício - se formal ou material - deve-se analisar a questão sob o foco da existência de erro na norma utilizada para construção do lançamento, melhor dizendo, se a ausência da descrição do fato maculou a norma introduzida desobedecendo os critérios da regra matriz prevista no dispositivo legal aplicável. Havendo essa hipótese, estaremos diante de vício material.

Tal entendimento se baseia nas lições do Professor Paulo de Barros Carvalho o qual já foi utilizado nesta Câmara Superior no Acórdão 9202-004.329 da lavra do Conselheiro Heitor de Souza Lima Júnior o qual peço vênia para transcrever:

Quanto à distinção entre vício formal e material, alinho-me aqui à corrente que os distingue baseado nas noções de norma introdutora e norma introduzida, de lição de Paulo de Barros Carvalho e muito bem resumida pela Conselheira Celia Maria de Souza Murphy, no âmbito do Acórdão 2101-002.191, de lavra da 1ª. Turma Ordinária da 1ª. Câmara da 2a. Seção de Julgamento e datado de 15 de maio de 2013, expressis verbis:

"(...)

O tema dos vícios material e formal está intrinsecamente relacionado com o processo de positivação do direito.

Tomamos por premissa que o direito positivo é um sistema de normas, regidas por um princípio unitário, no qual normas jurídicas, seus elementos, relacionados entre si, são inseridas e excluídas a todo instante. As normas jurídicas são inseridas no sistema do direito positivo de acordo com regras que o próprio sistema produz. É uma norma que estipula qual é o órgão autorizado a inserir normas no sistema do direito positivo e qual o procedimento para que isso se faça.

Toda norma jurídica introduzida no sistema do direito positivo o é por meio de uma norma introdutora. As normas sempre andam aos

pares: norma introdutora e norma introduzida, tal como leciona Paulo de Barros Carvalho.

A norma introdutora espelha o seu próprio processo de produção; a introduzida regula a uma conduta (que pode ser, inclusive, a produção de outra norma). Nesse sentido, seguindo os ensinamentos de Kelsen, são de direito formal as normas que cuidam da organização e do processo de produção de outras normas; de direito material são as normas que determinam o conteúdo desses atos, isto é, regulam o comportamento humano propriamente dito.

O lançamento, norma jurídica que é, não foge à regra: compõe-se de norma introdutora e norma introduzida. Na norma introdutora fica demonstrado o procedimento que o agente público, autorizado a inserir no ordenamento jurídico a norma individual e concreta que aplica a regra-matriz de incidência tributária, seguiu para produzi-la. A norma introduzida é a própria aplicação da regra-matriz. A primeira norma trata da forma; a segunda, da matéria.

No lançamento, a norma introdutora tem a ver com o procedimento ao qual alude o artigo 142 da Lei n.º 5.172, de 1966 (Código Tributário Nacional) e as normas de Direito Administrativo, que se completa com a norma introduzida, que efetivamente aplica a regra-matriz de incidência.

Feitas essas considerações, resta analisar em que ponto se identifica o vício do lançamento perpetrado no presente processo, se no processo de produção do ato administrativo do lançamento ou se na aplicação da regra-matriz de incidência tributária. Se na norma introdutora, trata-se de erro formal; se na norma introduzida, é erro material.

(...)

A regra-matriz de incidência, como ensina Paulo de Barros Carvalho, é norma jurídica em sentido estrito que institui o tributo, e compõe-se de antecedente e conseqüente. No antecedente, temos os critérios material, espacial e temporal. No conseqüente, os critérios pessoal (sujeitos ativo e passivo) e critério quantitativo (base de cálculo e alíquota). Analisamos, a seguir, a aplicação de cada um deles no lançamento em debate.

(...)"

No presente caso, em relação ao lançamento eivado de nulidade o Relatório Fiscal da NFLD se limitou a destacar que *"Diferenças de contribuições de segurados empregados - Conforme planilha discriminativa integrante desta NFLD e entregue em meio digital à empresa."* Ora, não há nos autos, para essa rubrica, qualquer indicativo sobre quais fatos levaram a fiscalização a concluir pelo pagamento a menor da contribuição previdenciária.

O vício apontado vai muito além dos aspectos formais do lançamento ou da mera ausência de motivação ou descrição incompleta dos fatos, o que temos é a total ausência no relatório fiscal da indicação dos elementos que levam a concretização da norma descrita na regra matriz de incidência, vício não superado mesmo após a manifestação fiscal.

Assim, deve-se concluir pela natureza material do vício apontado.

Diante do exposto, nego provimento ao recurso da Fazenda Nacional e mantenho a decisão recorrida.

Processo n° 37324.000088/2007-00
Acórdão n.º **9202-007.345**

CSRF-T2
Fl. 3.426

(assinado digitalmente)

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri