



Ministério da Economia
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo nº 16095.000528/2007-91
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº **9202-009.337 – CSRF / 2ª Turma**
Sessão de 26 de janeiro de 2021
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado DYNA INDUSTRIA E COMERCIO LTDA.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/1997 a 31/12/2002

NORMAS PROCESSUAIS. VÍCIO NO LANÇAMENTO. MOTIVAÇÃO INSUFICIENTE. NULIDADE INEXISTENTE.

Não existe prejuízo à defesa ou nulidade do lançamento quando seus motivos encontram-se regularmente descritos em documentos de que tem conhecimento o sujeito passivo e que foram indicados no relatório fiscal, permitindo ao autuado o exercício do direito ao contraditório e à ampla defesa.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em dar-lhe provimento, com retorno ao colegiado de origem, para apreciação das demais questões do recurso voluntário. Votaram pelas conclusões as conselheiras Ana Cecília Lustosa da Cruz e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Mauricio Nogueira Righetti – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Mário Pereira de Pinho Filho, João Victor Ribeiro Aldinucci, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Marcelo Milton da Silva Risso, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Maurício Nogueira Righetti, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em Exercício).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

Na origem, cuida-se de Notificação Fiscal de Lançamento de Débito – NFLD – DEBCAD 37.125.454-0 – para cobrança do Salário Educação não cobrado pelo FNDE (devidos a terceiros).

Informou o autuante, que os valores foram constituído a partir dos levantamentos que especificou em seu relatório.

O relatório fiscal encontra-se às fls. 109/118.

Impugnado o lançamento às fls. 308/348, a DRJ em São Paulo I/SP julgou-o procedente em parte. (fls. 531/555).

De sua vez, a 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara, após negar provimento ao recurso de ofício e reconhecer a decadência até a competência de 09/2002, anulou o lançamento, por vício material em função do recurso de fls. 565/611, por meio do acórdão 2401-003.572 - fls. 637/655.

Inconformada, a União interpôs Recurso Especial às fls. 6340/6369, pugnando, ao final, pelo seu provimento, para restabelecer a decisão de primeira instância, já que inexistiria a nulidade apontada ou, sucessivamente, fosse reconhecido o vício como de natureza formal.

Em 22/3/16 - às fls. 6372/6379 foi dado seguimento **parcial** ao recurso da Fazenda Nacional para que fossem rediscutidas as matérias “**ausência de nulidade no lançamento**” e “**natureza do vício – vício material x vício formal**”. Não foi dado seguimento à matéria “regime jurídico da decadência”, o que foi confirmado pelo reexame de fls. 6380/6382.

Cientificado do acórdão de recurso voluntário, bem como do recurso da União em 3/5/16 (fl. 6392), o autuado apresentou Contrarrazões **tempestivas** em 12/5/16 (fl. 6393), propugnando, ao final, pelo seu desprovimento. (fls. 6394/6401).

É o relatório.

Voto

Conselheiro Mauricio Nogueira Righetti - Relator

A Fazenda Nacional tomou ciência do acórdão recorrido em 28/09/14 (processo movimentado em 29/8/14 (fl. 6339) e apresentou seu recurso tempestivamente em 1º/10/14, consoante se denota de fl. 6370. Não há questionamento em contrarrazões acerca do conhecimento. Com isso, preenchido os demais pressupostos para sua admissibilidade, dele passo a conhecer.

Como já relatado, o recurso teve seu seguimento admitido para que fossem rediscutidas as matérias “**ausência de nulidade no lançamento**” e “**natureza do vício – vício material x vício formal**”.

O acórdão guerreado foi assim ementado, naquilo que foi devolvido à apreciação deste Colegiado:

LANÇAMENTO FISCAL. AUSÊNCIA DESCRIÇÃO FATO GERADOR DO TRIBUTO. NULIDADE. VÍCIO MATERIAL.

Não tendo a autoridade lançadora se desincumbido do ônus de comprovar que as verbas constantes dos autos, concedidas pela contribuinte aos segurados empregados e/ou contribuintes individuais se revestem da natureza remuneratória, a partir de esclarecimentos solicitados à contribuinte, na forma que exige o artigo 142 do Código Tributário Nacional, ou seja, deixando de descrever o fato gerador do tributo lançado, impõe-se reconhecer a nulidade material do feito, em face do vício de motivação.

RELATÓRIO FISCAL DA NOTIFICAÇÃO. OMISSÕES. IMPROCEDÊNCIA NOTIFICAÇÃO.

O Relatório Fiscal tem por finalidade demonstrar/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.

Omissões ou incorreções no Relatório Fiscal, relativamente aos critérios e/ou motivos de apuração do crédito tributário levados a efeito por ocasião do lançamento fiscal por arbitramento, que impossibilitem o exercício pleno do direito de defesa e contraditório do contribuinte, enseja a improcedência da autuação.

A decisão foi no seguinte sentido:

ACORDAM os membros do Colegiado, I) por unanimidade de votos: a) negar provimento ao recurso de ofício; e b) reconhecer a decadência até 09/2002. II) Por maioria de votos, declarar a nulidade do lançamento por vício material, vencida a conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, que anulava o lançamento por vício formal.

A turma *a quo* entendeu ter havido vício material no lançamento, caracterizado pela constatação das seguintes deficiências:

Não obstante as substanciosas razões de fato e de direito das autoridades lançadora e julgadora de primeira instância, o insurgimento da contribuinte merece acolhimento, mormente em razão de **o presente lançamento encontrar-se sem a devida motivação**, impondo seja decretada a nulidade material do feito, como passaremos a demonstrar.

[...]

Conforme se depreende dos elementos que instruem o processo, constata-se que a presente notificação fora lavrada com a finalidade de exigir as contribuições previdenciárias destinadas a Terceiros (Salário Educação), **incidentes sobre as remunerações dos segurados empregados, em relação ao período de 01/1997 a 12/2002, consubstanciadas nas seguintes rubricas:**

[...]

A tabela encimada fora exatamente o que serviu de motivação para o presente lançamento, **deixando a autoridade fazendária de declinar maiores explicações a propósito de cada rubrica e/ou verba admitida como base de cálculo das contribuições previdenciárias.**

É bem verdade que o fiscal autuante, ao listar as notificações fiscais e/ou autuações fiscais encimadas, teve a intenção de remeter a elas os fatos que permeiam o lançamento sob análise.

Entrementes, condutas dessa natureza são rotineiras nos casos de autuações por descumprimento de obrigações acessórias, onde o fato gerador da multa é descrito com a infração apontada pelo Fisco, remetendo aos lançamentos por inobservância de obrigações principais, em face da íntima relação de causa e efeito que os vincula.

Não é o caso dos autos, onde **os fatos geradores foram tão somente elencados na listagem acima, sem sequer explicar uma linha de maneira a explicitar as razões do lançamento.** Por exemplo, quais os motivos que levaram a fiscalização considerar a Participação nos Lucros e Resultados como salário de contribuição; o que se presta para o seguro de vida, ajuda de custo, etc.

Ressalta-se, que a motivação do lançamento, além de atingir a finalidade de garantir ao contribuinte o amplo direito de defesa e contraditório, também é o que oferece condições para o julgamento da demanda. Ora, como podemos afirmar com a segurança que o caso exige, que as rubricas supratranscritas, de fato, de revestem da natureza remuneratória, de maneira a manter ou não o crédito tributário.

O Relatório Fiscal, na forma que se encontra, não oferece nenhuma condição de defesa à contribuinte, nem muito menos de julgamento pelos Colegiados administrativos, o que impõe reconhecer a nulidade material do feito em sua plenitude.

Em suma, pode-se dizer que o colegiado recorrido entendeu que mesmo com o apontamento dos processos onde se encontrariam detalhados os fatos geradores aqui utilizados para o lançamento, a circunstância de não terem sido, novamente, abordados no relatório fiscal, ensejaria a nulidade do lançamento por vício na sua motivação. Eis sua conclusão:” *Neste sentido, não tendo a autoridade lançadora se desincumbido do ônus de comprovar a imputação fiscal, mormente por não estarmos diante de uma presunção legal, **padece de vício de motivação o lançamento fiscal sob análise.***” (destaquei)

Quanto à temática do prejuízo à defesa, nos paradigmas de n.º 108.08499 e 104-20.731, vazou-se o entendimento, em sentido contrário, de que a insuficiência da capitulação legal e da descrição dos fatos, nos casos em que o contribuinte revela conhecer plenamente as acusações que lhe foram imputadas, não dão azo a qualquer prejuízo à defesa, não havendo que se falar, assim sendo, em nulidade. Confirmam-se suas ementas:

Acórdão 108-08499

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 atuada demonstrou pleno conhecimento da matéria em sua defesa, não se verificando quaisquer irregularidades nesse sentido.

[...]

Acórdão 104-20.731

AUTO DE INFRAÇÃO - NULIDADE - CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA - CAPITULAÇÃO LEGAL - DESCRIÇÃO DOS FATOS - LOCAL DA LAVRATURA - O auto de infração deverá conter, obrigatoriamente, entre outros requisitos formais, a capitulação legal e a descrição dos fatos. Somente a ausência total dessas formalidades é que implicará na invalidade do lançamento, por cerceamento do direito de defesa. Ademais, se o contribuinte revela conhecer plenamente as acusações que lhe foram imputadas, rebatendo-as, uma a uma, de forma meticulosa, mediante extensa e substancial impugnação, abrangendo não só outras questões preliminares como também razões de mérito, descabe a proposição de cerceamento do direito de defesa. [...]

Ato contínuo, refutando a natureza atribuída ao vício como sendo material, a recorrente apresentou os paradigmas de n.º 203-07.885 e 2302-001.621, nos quais assentou-se a tese de que a imprecisa descrição dos fatos, pela falta de motivação do ato administrativo, impedindo a certeza e segurança jurídica, macularia o lançamento de vício formal insanável, tornando nula a respectiva constituição. Confirmam-se novamente:

Acórdão n.º 203-07.885 – 3ª Câmara/2º Conselho de Contribuintes

NULIDADE POR VÍCIO FORMAL - A imprecisa descrição dos fatos, pela falta de motivação do ato administrativo, impedindo a certeza e segurança jurídica, macula o lançamento de vício insanável, tornando nula a respectiva constituição.

Processo que se anula ab initio.

Acórdão n.º 2302-001.621 – 2ª Seção de Julgamento/3ª Câmara/2ª

Turma Ordinária

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/05/2002 a 30/09/2006

MOTIVAÇÃO. DISCRIMINAÇÃO DOS FATOS GERADORES. INSUFICIÊNCIA. NULIDADE DO LANÇAMENTO.

O lançamento deve discriminar os fatos geradores das contribuições previdenciárias de forma clara e precisa, sob pena de nulidade. O artigo 142 do Código Tributário Nacional não deixa dúvidas de que a motivação se refere à verificação pelo agente fiscal da ocorrência do fato gerador. A falta da evidenciação do fato gerador implica na nulidade do lançamento por vício formal, uma vez que descumprido o artigo 10 do Decreto n.º 70.235/72.

Destarte, sem reparos quanto ao conhecimento de ambas as matérias.

Pois bem.

Cumpre registrar, inicialmente, que o contribuinte não dedicou uma linha sequer em seu recurso voluntário acerca de eventual prejuízo em sua defesa, tampouco no que toca à nulidade do lançamento em função da forma como o autuante o motivou.

Muito pelo contrário, no tópico reservado ao mérito do lançamento, procurou rebater a acusação fiscal por meio das alegações de que se podia valer. Em outras palavras, se não abordou a questão da incidência, ou não, da contribuição sobre determinadas verbas, tais como PLR, seguro de vida ou ajuda de custo, não o foi por desconhecimento de que sobre elas estava sendo cobrada a exação, mas sim por decisão que não cabe ao julgador administrativo inferir qual seja.

Vejamos algumas delas:

Cumpre esclarecer que em relação ao recolhimento do Salário Educação, a Recorrente, amparada por decisão judicial concedida através de liminar, encontrava-se desobrigada do recolhimento da referida parcela, posteriormente, ao tomar conhecimento da cassação da referida liminar, a empresa diligenciou no sentido de obter parcelamento de todos os valores devidos, conforme constatado pela própria Auditora Fiscal ao mencionar o número do parcelamento no item 9 do Relatório Fiscal da NFLD, colocando em dia todas as pendências até então existentes, ou seja, não havia qualquer valor a ser recolhido a título de Salário Educação. Por outro lado, se os valores ora exigidos referem-se a apurações feitas com base nas diferenças apontadas na GFIP, não há que se falar em contribuição devida e não recolhida, tendo em vista que a Recorrente apresentou as informações constantes da Folha de Pagamento nas respectivas guias e declarações informativas, sendo que as alegadas diferenças encontradas referem-se a problemas técnicos existentes no programa gerador da GFIP, de conhecimento do INSS, que em momento algum apresentou solução para os problemas, reforçando assim a conclusão de que não há crédito algum em favor da autarquia federal.

Perceba-se que no relatório fiscal foi consignado, com todas as letras possíveis, que o lançamento referir-se-ia a contribuições devidas e não recolhidas ao INSS e destinadas ao Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação —FNDE, denominado "Terceiros — Outras Entidades e Fundos", incidentes sobre todos os levantamentos em que seria cabível, resultantes da fiscalização realizada na empresa.

E, logo adiante, no mesmo relatório, especificou os levantamentos e lançamentos aos quais se referiu: *“Segue, abaixo, planilha demonstrando os créditos constituídos em nome da empresa oriundos da presente fiscalização, além deste e, na coluna "Salário-Educação" consta se o respectivo levantamento está ou não incluído no presente lançamento, seja no levantamento SE1, seja no SE2.”*¹

¹ Explicação no RELATÓRIO FISCAL:

6. Por razões administrativas, o valor apurado foi lançado em dois levantamentos (que comportam uma (mica defesa), a saber:

Na planilha mencionada constavam, além do número do processo, também referenciado no TEAF – Termo de Encerramento da Ação Fiscal, o código do levantamento, seu assunto e se foi, ou não, considerado como base de incidência para a contribuição em tela.

Assim agindo, não se pode afirmar, sequer como suposição, que não teria sido explicitado ao sujeito passivo quais seriam as verbas sobre as quais incidira a exação, quanto mais que teria havido prejuízo à sua defesa, já que nem o próprio sujeito passivo assim se manifestou e a considerar, ainda, que tais lançamentos/levantamentos já eram do seu conhecimento. Não se pode querer ser mais realista que o rei.

Nesse rumo, convicto de que o procedimento adotado não ocasionou, sequer potencialmente, prejuízo à defesa do autuado, passo a abordar o tema já sob a ótica da nulidade.

O artigo 10 do Decreto 70.235/72 estabelece os elementos que devem constar do auto de infração, ao passo que o artigo 11, aqueles que devem constar da notificação de lançamento. Destaquem-se aqui os seus incisos III, IV e III, respectivamente, nos seguintes termos:

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente:

[...]

III - a descrição do fato

IV a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

Art. 11. A notificação de lançamento será expedida pelo órgão que administra o tributo e conterà obrigatoriamente:

[...]

III a disposição legal infringida, se for o caso;

Quanto a esse elemento, não há dúvida que fora regularmente apontado o motivo em função do qual se dera o lançamento, por mais que o colegiado recorrido tenha entendido ter havido vício na sua exteriorização, no seu detalhamento.

Por outro lado, o artigo 59 do mesmo Decreto 70.235/72, ao tratar de nulidade, estabelece que são nulos os **i)** atos e termos lavrados por pessoa incompetente; e **ii)** os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Percebe-se da leitura acima, que ressalvada a temática da competência, há uma especial e importante preocupação do legislador ordinário em salvaguardar o Direito de Defesa, constitucionalmente assegurado, que se é levado a efeito uma vez oportunizado o contraditório e a ampla defesa, além de observado o devido processo legal, seja no âmbito judicial, seja no administrativo.

Posto desta forma, oportunizado o contraditório, a ampla defesa e observado o devido processo legal, tem-se preservado o direito de defesa do recorrente, cuja preterição, aí sim, poderia dar azo ao decreto de nulidade.

No mesmo sentido é o § 3º do dispositivo encimado, ao prescrever que "quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria **a declaração de**

a. 01/1997 a 12/1998 — Levantamento SE1- anterior à implantação da GFIP.

b. 01/1999 a 12/2002 — Levantamento SE2 — não declarado em GFIP.

nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta".

Note-se, uma vez mais, que o procedimento adotado foi rigorosamente descrito pelo autuante em seu relatório fiscal, não havendo que se falar em qualquer comprometimento ao direito de defesa do sujeito passivo, o que faz com que, penso eu, deva ser aproveitado o ato supostamente viciado, em observância ao princípio do *pas de nullite sans grief*, segundo o qual não se declara a nulidade de um ato sem que seja provado o prejuízo causado por ele.

Consigne-se que o fato de não ter apresentado defesa neste procedimento quanto aos fatos geradores aqui indicados e detalhados nos outros procedimentos, não quer dizer, em absoluto, que tenha havido preterição do seu direito.

Nessa mesma linha orienta o § único do artigo 283 do NCPC, *in verbis*.

Art. 283. O erro de forma do processo acarreta unicamente a anulação dos atos que não possam ser aproveitados, devendo ser praticados os que forem necessários a fim de se observarem as prescrições legais.

Parágrafo único. **Dar-se-á o aproveitamento dos atos praticados desde que não resulte prejuízo à defesa de qualquer parte.**

Ademais, posicionamento diverso acabaria, assim entendo, contrariando os princípios da eficiência, da razoável duração do processo e da instrumentalidade das formas, que devem nortear, também, o processo administrativo.

Nesse contexto, por tudo que foi acima exposto, encaminho no sentido de dar provimento ao recurso no que toca a essa matéria, afastando a nulidade do lançamento e determinando o retorno dos autos ao colegiado *a quo*, com vistas à análise das alegações veiculadas no recurso voluntário, tal como de ter havido erro do preenchimento das GFIP.

Tendo em vista o provimento acima, ficou prejudicado o reexame da matéria **“natureza do vício – vício material x vício forma”**.

Ante o exposto, VOTO no sentido de CONHECER do recurso da União para DAR-LHE provimento com retorno ao colegiado *a quo* para análise das demais matérias suscitadas no Recurso Voluntário.

(assinado digitalmente)

Mauricio Nogueira Righetti